

T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**MUHASEBE HİLELERİNİN AÇIĞA ÇIKARILMASINDA ŞİRKET
ÇALIŞANLARININ BİLGİ UÇURMA (WHISTLEBLOWING)
NİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ayşe İNAN

Enstitü Anabilim Dalı:İŞLETME

Enstitü Bilim Dalı:İŞLETME

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Nuraydın TOPCU

MAYIS 2021

T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**MUHASEBE HİLELERİNİN AÇIĞA ÇIKARILMASINDA ŞİRKET
ÇALIŞANLARININ BİLGİ UÇURMA (WHISTLEBLOWING)
NİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ
AYŞE İNAN (187201001)

Enstitü Anabilim Dalı: İŞLETME

Enstitü Bilim Dalı: İŞLETME

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS İNTİHAL YAZILIM RAPORU
BEYAN BELGESİ

Tez Başlığı: Muhasebe hilelerinin açığa çıkarılmasında şirket çalışanlarının bilgi uçurma (whistleblowing) niyetini etkileyen faktörlerin incelenmesi

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın toplam 73 sayfalık kısmına ilişkin aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve 21/05/2021 tarihinde aşağıda ismi yazılı öğretim üyesi tarafından şahsıma iletilen Turnitin intihal tespit programı raporuna göre tezimin benzerlik oranı %19 'dır.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç,
2. Alıntılar dâhil,
3. 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç.

Bu bilgiler doğrultusunda tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespiti halinde doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

İmza

Adı SOYADI : Ayşe İNAN
Öğrenci Numarası : 187201001
Ana Bilim Dalı : İşletme
Programı : İşletme
Türü : () Proje (X) Yüksek Lisans Tezi () Doktora Tezi

Danışman
(İmzası)

Doç. Dr. Nuraydın TOPCU

ÖNSÖZ

Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında gerçekleştirmiş olduğum tez çalışmam süresince desteklerini esirgemeyen ve beni yönlendiren saygı değer hocam Sayın Doç. Dr. Nuraydın TOPCU 'ya ve eğitim hayatım boyunca her an yanımda olan ve bana destek veren aileme teşekkür ederim.

Ayşe İNAN



İÇİNDEKİLER

BEYAN BELGESİ.....	i
ÖNSÖZ	ii
İÇİNDEKİLER	iii
TABLolar.....	v
ŞEKİLLER.....	vi
KISALTMALAR	vii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: MUHASEBE HİLELERİ VE BİLGİ UÇURMA (WHISTLEBLOWING).....	3
1.1.Muhasebe Hilelerinin Tanımı ve Özellikleri.....	3
1.2.Muhasebede Karşılaşılan Hile Türleri	5
1.2.1.Kasti Hatalar	5
1.2.2.Kayıt Dışı İşlemler	6
1.2.3.Zamanında Önce ve Sonra Kayıt.....	7
1.2.4.Belge Sahtekârlığı	7
1.2.5.Uydurma Hesaplar	8
1.2.6.Bilanço Maskelenmesi.....	9
1.3.Çalışanları Hile Yapmaya İten Etkenler.....	10
1.4.Muhasebe Hilelerini Önlemede Kullanılan Araçlar	12
1.5. Bilgi Uçurma (whistleblowing) Kavramı	15
1.5.1. Bilgi uçurma (whistleblowing) nın yapılış şekli	21
1.5.2. Bilgi uçurma (whistleblowing) türleri	23
1.5.3. Bilgi uçurmanın (whistleblowing) avantaj ve dezavantajları	25
1.6. Bilgi Uçurmanın Yasal Düzenlemelerdeki Yeri	26
1.7. Bilgi Uçurmanın (whistleblowing) Hile Denetimi Açısından Önemi.....	27
BÖLÜM 2: BİLGİ UÇURMA NİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER	29
2.1. Çalışmanın Teorik Temeli	29
2.1.1. İlkeli örgütsel muhalefet teorisi	29
2.2. Yazın Araştırması	31
2.3. Demografik Değişkenler	35
2.3.1. Cinsiyet.....	35
2.3.2. Yaş	36

2.3.3. Çalışma süresi.....	37
2.4. Hileli Davranışı Rapor Etmek için Algılanan Kişisel Sorumluluk.....	37
2.5. Hileli Davranışın Algılanan Ciddiyeti	39
2.6. Hileli Davranışı Bildirmenin Algılanan Kişisel Maliyeti	40
BÖLÜM 3: MUHASEBE HİLELERİNİN AÇIĞA ÇIKARILMASINDA ŞİRKET	
ÇALIŞANLARININ BİLGİ UÇURMA (WHISTLEBLOWING) NİYETİNİ	
ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN İNCELENMESİ	43
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	43
3.2. Araştırma Hipotezleri.....	43
3.3. Araştırma Metodolojisi.....	45
3.4.Yöntem ve Örneklem	46
3.5. Çalışmanın Bulguları	46
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	57
KAYNAKÇA	60
EKLER	69
ÖZGEÇMİŞ	73

TABLÖLAR

Tablo 1. Bilgi uçurma eylemini gerçekleştirenin karar ve tercihleri	23
Tablo 2. Raporlama yöntemleri ve örnekleri	24
Tablo 3. Ölçek Güvenilirliklerine İlişkin Bulgular.....	47
Tablo 4. Frekans Dağılımları.....	47
Tablo 5. Katılımcıların bilgi uçurma algılarına ilişkin frekans dağılımı	48
Tablo 6. Paired Samples Statistics t-testi (eşleştirilmiş örneklem t-testi).....	49
Tablo 7. Paired Samples Statistics t-testi.....	49
Tablo 8. Normallik Analizi.....	50
Tablo 9. İçeriden bilgi uçurmada kontrol ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiye ilişkin hiyerarşik regresyon analizi.....	50
Tablo 10. Dışarıdan bilgi uçurmada kontrol ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiye ilişkin hiyerarşik regresyon analizi.....	51
Tablo 11. Otokorelasyon Testi -1	52
Tablo 12. Otokorelasyon Testi -2	53
Tablo 13. Korelasyon Analizi.....	53
Tablo 14. Çalışanların eylemleri ve yönetimin bilgi uçuranların eylemlerine verdiği yanıtlar	55

ŞEKİLLER

Şekil 1: İlkeli Örgütsel Muhalefet Modeli (Graham, 1986).....	43
---	----



KISALTMALAR

ACFE: ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (ULUSLARARASI
SUİSTİMAL İNCELEME UZMANLARI BİRLİĞİ)

ABD: AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ

AKT: AKTARAN

İŞK: İŞ KANUNU

MD: MADDE

RG: RESMÎ GAZETE

TCK: TÜRK CEZA KANUNU

VB: VE BENZERİ

VD: VE DİĞERLERİ

VS: VESAİRE

VUK: VERGİ USUL KANUNU

Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Muhasebe hilelerinin açığa çıkarılmasında şirket çalışanlarının bilgi uçurma (whistleblowing) niyetini etkileyen faktörlerin incelenmesi	
Tezin Yazarı: Ayşe İNAN	Danışman: Doç. Dr. Nuraydın TOPCU
Kabul Tarihi: 21/06/2021	Sayfa Sayısı: 73
Anabilim Dalı: İşletme	Bilim dalı: İşletme
İş dünyasının maruz kaldığı en önemli sorunlar arasında muhasebe hileleri yer almaktadır. Küresel olarak hemen hemen her işletmede yaşanan etik dışı işlemlerin ve hilelerin açığa çıkarılmasında, kurumlardaki iç denetimin sağlanmasında bilgi uçurma (whistleblowing) bir araç olarak görülmektedir. İşletme içerisinde meydana gelen muhasebe hilelerinin önlenmesi ya da daha az zararlı bu tür durumlarla mücadele edilebilmesi bakımından bilgi uçurma oldukça önem taşımaktadır. İşletmelerde etkili bir iç kontrol sisteminde bilgi uçurma prosedürleri oluşturmak ve çalışanlar arasında bunu işlevsel hale getirmek işletmelere hilelere karşı mücadelede avantaj sağlayacaktır. Bu bağlamda araştırmada, bilgi uçurmanın muhasebe hilelerini açığa çıkarmadaki önemine değinilerek, muhasebe çalışanlarının bilgi uçurma tercihlerini şekillendiren etkenlerin incelenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca demografik faktörler ile bilgi uçurma niyeti arasındaki ilişki incelenmiştir. Bilgi uçurma davranışının işletmelerde etik dışı, hileli davranışları önleme, tespit etme ve düzeltme aracı olarak oldukça önemli bir katkısı vardır. Bu kapsamda işletmelerdeki hileli faaliyetlerin açığa çıkarılmasında bazen denetim tekniklerinin bile yetersiz kalabileceği göz önünde bulundurulduğunda, hile ile mücadelede oldukça etkili bir teknik olması bu çalışmanın önemini artırmaktadır. Araştırma verilerini toplamak için anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma evrenini İstanbul’da faaliyet gösteren şirketlerin muhasebe çalışanları oluşturmaktadır. Çalışmanın örneklemi ise kurumsal şirketlerin 100 muhasebe çalışanını kapsamaktadır. Örneklemin seçiminde basit tesadüfi örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Katılımcıların anket formunda yer alan sorulara verdikleri cevaplar IBMSPPSS 22.0 istatistik paket analiz programı kullanılarak analiz edilmiştir. Ankete katılan muhasebe çalışanlarının demografik bilgilerine ve bilgi uçurma algılarına ilişkin frekans dağılımları hesaplanmıştır. Araştırma hipotezlerini test etmek için hiyerarşik çoklu regresyon analizi ve korelasyon analizi kullanılmıştır. Raporlama kanallarının seçimleri (içten ve dışarıdan kanallar) arasındaki önemli farklılıkları belirlemek için t testi kullanılmıştır. Ayrıca nitel veriler için tematik analizler yapılmıştır. Araştırma bulgularına göre “Çalışanlarının bilgi uçurma (whistleblowing) niyetini etkileyen faktörlerin incelenmesi” ölçeğinin güvenilirlik düzeyinin cronbach’s alpha >0,70 olduğu belirlenmiştir. Raporlama kanalları (iç ve dış kanallar) seçimleri arasındaki önemli farklılıkları belirlemek için Paired Samples Statistics t-testi yapılmıştır. Sonuçlar, dahili ve harici raporlama kanalları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark ortaya koymaktadır ($p=0,000<.001$). Ayrıca analizdeki ortalama sonuçları incelendiğinde çalışanların öncelikle iç kanalları tercih ettiği (M: 4,02) görülmektedir. İçeriden bilgi uçurmada kontrol ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiye ilişkin hiyerarşik regresyon analiz sonucunda kontrol değişkenleri, bağımlı değişken olan içeriden bilgi uçurma niyetleri ile anlamlı bir ilişki sergilemektedir (adjusted $R^2=.294$, $F= 14,757$, $p<0.01$). Ana etki değişkenleri ise tam model istatistiksel olarak anlamlıdır ve varyansın yüzde 46,5’ini açıklar (adjusted $R^2=.465$, $F=11,251$, $p<0.01$). Dışarıdan bilgi uçurmada kontrol ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiye ilişkin hiyerarşik regresyon analizine göre; kontrol değişkenleri, bağımlı değişken olan dışardan ihbar niyetleri ile orta düzeyde anlamlı bir ilişki göstermektedir (adjusted $R^2=.191$, $F= 8,816$, $p<0,01$). Ana etki değişkenlerinde, tam model istatistiksel olarak anlamlıdır ve varyansın %56,3’ünü açıklar (adjusted $R^2=.563$, $F=22,239$, $p<0.01$).	
Anahtar Kelimeler: Muhasebe hileleri, denetim, bilgi uçurma	

Yalova University Postgraduate Education Institute Master Thesis Summary

Thesis Title: Examining the factors affecting the whistleblowing intention of accounting professionals to reveal accounting frauds	
Thesis Author: Ayşe İNAN	Advisor: Doç. Dr. Nuraydın TOPCU
Date of Acceptance: 21/06/2021	Total Number of Pages: 73
Department: Business Administration	Field of Study: Business Administration
Accounting frauds are among the most important problems faced by the business world. Whistleblowing is recognized as an important tool in revealing the frauds encountered in almost every business and ensuring internal control in organizations. Whistleblowing is very important in order to prevent accounting frauds occurring within the business or to fight against such frauds with less damage. Establishing whistleblowing procedures in an effective internal control system and making it functional among employees will provide businesses an advantage in combating fraud. In this context, the aim of this study is to examine the factors that shape the whistleblowing preferences of accounting employees by emphasizing the importance of whistleblowing in revealing accounting frauds. In addition, the relationship between demographic factors and whistleblowing intention was examined. Whistleblowing has a very important contribution as a means of preventing, detecting and correcting unethical and fraudulent behaviors in businesses. In this context, whistleblowing is a highly effective technique in revealing fraudulent activities in businesses, considering that even auditing techniques may sometimes be insufficient and this increases the importance of the study. The survey method was used to collect research data. The research universe is composed of accounting employees of companies operating in Istanbul. The sample of the study includes 100 accounting employees of corporate companies. Simple random sampling method was used in the selection of the sample. The answers given by the participants to the questions in the questionnaire form were analyzed using the SPSS 22.0 statistical analysis program. Frequency distributions related to demographic information and whistleblowing perceptions of accounting employees participating in the survey were calculated. Hierarchical multiple regression analysis and correlation analysis were used to test the research hypotheses. The t-test was used to identify significant differences between the choices of reporting channels (internal and external channels). In addition, thematic analyzes were made for qualitative data. According to the research findings, it was determined that the reliability level of the scale "Examination of the factors affecting the whistleblowing intention of the employees" was Cronbach's alpha $>0,70$. Paired Samples Statistics t-test was performed to identify significant differences between the selection of reporting channels (internal and external channels). The results reveal a statistically significant difference between internal and external reporting channels ($p=0.000<.001$). In addition, when the average results in the analysis are examined, it is seen that the employees primarily prefer internal channels (M: 4.02). As a result of hierarchical regression analysis regarding the relationship between control and independent variables in insider whistleblowing, control variables show a significant relationship with the dependent variable, insider whistleblowing intentions (adjusted $R^2=.294$, $F= 14.757$, $p<0.01$). The main effect variables, the full model is statistically significant and explains 46.5 percent of the variance (adjusted $R^2 =.465$, $F=11.251$, $p<0.01$). According to the hierarchical regression analysis of the relationship between control and independent variables in external whistleblowing; control variables show a moderately significant relationship with the dependent variable, external whistleblowing intentions (adjusted $R^2 =.191$, $F= 8.816$, $p<0.01$).In the main effect variables, the full model was statistically significant and explained 56.3% of the variance (adjusted $R^2=.563$, $F=22,239$, $p<0.01$).	
Keywords: Fraud, Audit, Whistleblowing	

GİRİŞ

Kurum içi yapılan hileli davranışlar iş dünyasının maruz kaldığı, her kurumun karşı karşıya gelebileceği küresel bir sorundur. Kurum içindeki işlenen verilerin günümüzde son derece arttığı için muhasebe ve denetim işlemleri aynı oranda oldukça zorlaşmış ve eskisinden daha karışık bir hale gelmiştir. Kurum içi risk unsurları bu karışıklık sebebiyle çoğalıyor ve hilenin yapılması ihtimali artıyor. Bir işletmenin hedeflerine ulaşmasındaki en büyük engel hilenin olmasıdır. Günümüzde işletmeler için hile maddi ve manevi kayıplara yol açan en başta gelen sorunlardan biri haline gelmiştir. İşletme taraflarının ve yöneticilerin mali tablolara göre hareket etmesi nedeniyle mali tabloların hilelerden arındırılmış bir halde olması işletmenin geleceği için oldukça önem arz ediyor.

Günümüzde büyük ve orta ölçekli kurumsal şirketlerde işlerin yürütülmesinde yararlanılan bilgi teknolojilerindeki gelişmeler kurumsal gizliliği bütünüyle değiştirmiştir. Dolayısıyla işletme faaliyetleri için yapılan işlemler gittikçe şeffaflaşmaktadır. Diğer yandan işletmelerde hangi verilere kimlerin erişebildiğinin takip edilmesi de gittikçe zorlaşmıştır. Bunun sonucu olarak bir işletmede yapılan etik dışı, hileli işlem ve eylemlerin açığa çıkarılmasında çalışanların bu tür eylemleri bildirmesi oldukça önemli hale gelmiştir.

Şirketler, kurum içinde karşılaşılabilecekleri muhasebe hilelerini önlemek ve bu sebeple uğrayacakları zararı en aza indirmek için birtakım araçlardan yararlanmaktadır; bunlardan biri de bilgi uçurmadır (whistleblowing). Potansiyel hileli davranışları öngörmek, bunları zamanında önlemek veya en azından olabildiğince çabuk düzeltici ve hafifletici önlemler alabilmek kurumların yararına. Amerika Sertifikalı Yolsuzluk Denetçileri Derneği, kanuna aykırı/hileli herhangi bir uygulamanın düzenli resmi denetim sisteminden ziyade bilgi uçurma yoluyla belirlendiğini ve bunun da %60'ının çalışanlardan geldiğini belirtmektedir (Kleinhempel, 2011: 45).

Bilgi uçurma, birey tarafından çokça tartışıldıktan ve değerlendirildikten sonra verilen kişisel bir karardır. Bu bağlamda hileyi gözlemleyen kişi, kişisel maliyet ve kişisel sorumluluk düzeyinin yanı sıra sorunun ciddiyetini de değerlendirmek zorunda kalabilir. Bu nedenle, çalışmanın amacı söz konusu faktörlerin muhasebe çalışanları arasında bilgi uçurma kararında etkili olup olmadığını araştırmaktır.

Çalışmada, şirketlerin muhasebe çalışanlarının hileli uygulamalara karşı bilgi uçurma niyetleri ve bilgi uçurma niyetlerine etki eden faktörler incelenmiştir. Çalışmanın ilk

bölümünde, muhasebe hileleri kavramı hakkında genel bilgi verilmiş olup akabinde, bilgi uçurma kavramının tanımı, işletmelerde yaşanan hilelerin açığa çıkarılmasındaki önemi ve bilgi uçurma hakkında yapılan önceki araştırmalardan elde edilen bilgiler aktarılmaya çalışılmıştır. Daha sonra, ana hatlarıyla araştırmanın amacı, araştırma hipotezleri ve temel araştırma modeli belirtilmiştir. Araştırmanın sonuç kısmındaysa araştırma kapsamında elde edilen bulgular yorumlanarak, araştırmanın önemi ve sonraki çalışmalar için verilen öneriler verilmiştir.



BÖLÜM 1: MUHASEBE HİLELERİ VE BİLGİ UÇURMA (WHISTLEBLOWING)

1.1.Muhasebe Hilelerinin Tanımı ve Özellikleri

Hile kavramı çok geniş bir kavram olduğu için bu kavramla ilgili literatürde birçok tanım yapılmıştır. Hile, türlü dolandırma yöntemleriyle, kar elde etmek veya yarar sağlamak amacıyla, bilinçli olarak karşı tarafın veya herhangi bir grubun zararına neden olacak yanıltma faaliyetidir veya faaliyetinde bulunmaktır (Bozkurt, 2009: 60).

Hilenin ortaya çıkış tarihi çok eski dönemlere dayanmaktadır. Eski Mısır'da altın, buğday gibi birtakım varlıkları kayıt altına alan, firavunların muhasebe kayıtlarını tutan bazı görevliler bulunmaktaydı. Bu görevlerde çalışanlardan bazıları varlıklara sahip olabilme cazibesine kapılıp hileye başvurmuş ve hırsızlık yapılmıştır. Bu tür olaylar yaşandıktan sonra muhasebe kayıt işlemlerini iki ayrı çalışan birbirinden bağımsız olacak şekilde yapmışlar ve ortaya çıkan sonuçlarda fark olursa her iki çalışan öldürülmüş. İşte günümüzdeki iç kontrol sistemi de bu şekilde birinden bağımsız kayıt işlemleri yapmakla başlamıştır (Bozkurt, 2011: 5). Aşağıda hile kavramını açıklamak üzere literatürde yer alan farklı tanımlara yer verilmiştir.

Hukuki açıdan hile; kişiyi sözleşme yapmaya ikna etmek amacıyla, gerçeğe aykırı beyanlar ve bilinçli olarak kişide yanlış bir kanaat oluşturmak ya da yanlış kanaatin devamını sağlayacak şekilde hareket etmedir. Doğrudan yanlış beyanda bulunularak hile yapılabileceği gibi sessiz kalmak da hile yapılmasına sebebiyet verir (Ardıç ve Ersol, 2007:71).

Kurumsal işletmeler açısından hile; aldatma, güven ve üçkağıtçılık kavramlarını barındırır. Bu kavramlar hilenin unsurlarını oluşturur. İşletmenin çalışanlarının veya yöneticilerinin genellikle şahsi fayda sağlamak için işletme kaynaklarını türlü yollarla gizli bir şekilde kullanmaları olarak tanımlanabilir (Çıtak, 2007:20-21).

Muhasebe açısından hile; bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının bilerek yanlış hesaplarda gösterilmesi, doğru olmayan şekilde yönlendirilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda da çalışanlar kişisel menfaat sağlamak için yanlış finansal tablolar hazırlamaktadır (Kula, 2008: 64).

Bir kurumun muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında yapılan doğru olmayan düzenlemeler, maskelemeler, hileler küçük bir kesime yarar sağlarken önemli bir kesimi

ise zarara uğratmaktadır. Yapılan hileli uygulamalardan yatırımcılar, borç verenler, çalışanlar, satıcılar daha az zarar görürken; devlet ve kamuoyu daha fazla etkilenmektedir (Bozkurt, 2000: 15).

İşletmelerde tutulan kayıtlarda, finansal mali tablolarda hata yapılabilir. Ancak hata ile hile terimleri arasında birtakım farklar vardır. İki terimi birbirinden ayıran temel fark ise yapılan işlemin arkasındaki niyet, yani kasıttır. Hileler hatadan farklı olarak kar sağlamak amacıyla bilinçli bir şekilde gerçekleştirilmektedir (Bayraklı vd., 2012: 49).

Hilenin özellikleri genel olarak şu şekilde sıralanabilir (Abdioğlu,2007:163):

- Her türlü kuruluştaki ve kuruluşun her aşamasında hile olabilir,
- Hile herhangi bir ulusa özgü olmadığı gibi kültürel bir sınırdan geçmez,
- Hiçbir yöntem, sistem hileyi tamamen ortadan kaldıramadığı için amaç her zaman hileyi en az seviyede tutmaktır.

Muhasebe hilelerinin özelliklerini genel olarak sıralayacak olursak; aşağıda belirtilen unsurlardan meydana gelmektedir (Davut ve Diğerleri,1992:49);

- Hileyi yapan suçlu kişi
- Kişinin bir varlığın değerini göz ardı etmesi
- Suçlunun hile yapmak için amacının(kasıt) olması
- Suçlu işleyen kişinin bu hareketten çıkar elde etmesi

Muhasebe hilesinin var olabilmesi için durumun kasıt unsuru barındırması gerekmektedir. Hileli durumlarda hatadan farklı olarak kasten yanıltma vardır. Hile yapan bireyler, ya karşı tarafı bilinçli olarak aldatmayı hedeflemekte ya da gerçekleri yanlış açıklayarak karşı tarafı irade dışı yanlış açıklama yapmaya sevk etmektedir. Bir yanlışın kasten yapılmış olması için; hile yapan birey ya da bireyler yapılan yanlışlığın farkında olmalıdır. Ayrıca hile yapan birey ya da bireyler karşı tarafın bu ifadelerle inandıklarını ve bu yanlış ifadelerle sözleşme kuracağını ve rapor verileceğini bilmelidir.

İşletmelerdeki çalışanların ya da yöneticilerin çıkar sağlamak amacıyla hareket etmesi gerekmektedir. Bireylerin çıkar sağlama amacı güderek hareket etmesi de zaten kasıtlı bir girişimi ifade etmektedir. Şahsi çıkarlar için yapılan hileler, işletmenin çıkarlarına ters düşmektedir ve işletmeye zarar vermektedir (Çubukçu, 2009: 117).

Yapılan araştırmalarda şşletmelerde hilelerin aşağıda belirtilen kişiler tarafından yapılabileceği belirtilmiştir (Bozkurt, 2000: 16) :

- şirket çalışanlarının yaptıkları hileler,
- şirket yöneticilerinin yaptıkları hileler,
- Yatırımcılarla ilgili hileler,
- Satıcılar tarafından yapılan hileler,
- Müşterilerin yaptıkları hileler.

Çalışanların muhasebe hilesi yapmasının birtakım amaçları vardır. Bu amaçları şu şekilde açıklamak mümkündür (Açık, 2012: 355).

- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma işteği
- Ortakların birbirini yanıltma istekleri
- Yolsuzlukların gizlenmesi
- Zimmetlerin gizlenmesi
- Vergi kaçırma düşüncesi
- Daha az kr dağıtma işteği

1.2.Muhasebede Karşılaşılan Hile Türleri

İşletmeye ait belgelerin ya da kayıtların bilinçli ve gerçeğe uygun olmayan bir şekilde değiştirilmesi şeklinde tanımladığımız muhasebe hileleri, işletmenin sahibi, tepe yöneticileri ve çalışanları tarafından birçok amaçla yapılmaktadır. İşletmelerde alışanlar tarafından, çeşitli şekillerde gerçekleştirilen bu hile türlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

1.2.1.Kasti Hatalar

Muhasebe hataları bilgisizliğe ve dikkatsizliğe dayanır. Muhasebe hatalarına kayıt hataları, hesaplama hataları, nakil hataları, unutma, bilanço hataları örnek olarak verilebilir. Söz konusu yanlışlıklar belli bir amaçla, bilerek ve isteyerek yapılırsa kasti hata olur buna da muhasebe hilesi denir. Ancak yapılan yanlışlığın kasıtlı yapılp yapılmadığını ortaya koymak genellikle çok zordur. Dolayısıyla yapılan yanlışlığın hatamı yoksa hile mi olduğunu belirlemek oldukça zor olduğundan, eğer bir kasıt olup

olmadığı ispat edilemiyorsa o yanlışlığı muhasebe hatası şeklinde kabul etmek gerekir (Duman, 2008: 152).

1.2.2.Kayıt Dışı İşlemler

Genel olarak kayıt dışı işlem, kamu idarelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Bu tür işlemler; hem yasal açıdan yasaklanmış ekonomik işlemler, hem de yasak olmadığı halde bilinçli bir şekilde kayıtlara geçirilmeyen, belgelendirilmeyen ekonomik işlemlerdir. Ayrıca birtakım faaliyetler ise yasal olduğu halde türlü sebeplerden dolayı kamu otoritelerinden gizlenmektedir. Bu faaliyetlerin gizlenmesindeki amaç; ödemekle yükümlü olunan vergilerden, sosyal güvenlik katkılarını ödemekten, kanunla belirlenmiş yasal prosedürlerden kaçınma olarak özetlenebilir. Bunun yanı sıra kayıt dışı işlemler sadece vergi kaçırma amaçlı yapılmamakta şirket ortak, yönetici ve çalışanlarının haksız kazançlarını gizleme gibi sonuçlara da sebep olmaktadır (Ceylan,2013:25).

İşletmelerin her türlü mali faaliyetlerinin aynı zamanda muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırılması, muhasebe ilkeleri gereğince zorunluluktur. Dolayısıyla muhasebe işlemlerinin tamamının ya da bir kısmının resmi belgelere dayandırılmaması ya da bazı işlemlerin muhasebeleştirilmemesine kayıt dışı işlem denir (Bayraklı ve diğerleri.2012: 78). Mal satın alınırken fatura alınmaması veya mal satışları yapılırken fatura düzenlenmemesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Yine kayıt dışı işlemler fatura düzenlenmemek, fatura almamak ya da mevcut olan faturayı gizlemektir. Kayıt dışı işlem satıştan elde edilen geliri gizleyerek, vergi kaçırma amacı güdülerek yapılır. Satış belgesiz olarak yapılan malın işletmeye girişi de belgelendirilmez ise matrah farkı, satış bedeli ile o malın maliyeti arasındaki farktır. Ancak satışı belgelendirilmeyen malın işletmeye girişi kayıtlara geçilmişse satış bedelinin tamamı matrah farkı olur. Mali denetimlerde hata ve hilenin tespit edilmesi genel olarak muhasebe belgeleri üzerinden yapılmaktadır. Ancak bu tür yapılan hilelerin çoğu belgelere yansımamaktadır (Aytar, 1998:23).

1.2.3.Zamanında Önce ve Sonra Kayıt

İşletme faaliyetlerinin düzenli olacak şekilde ve zamanında kaydedilmesi gerekir. İşlemlerin yapıldığı tarihte muhasebe kayıtlarına aktarılması gerekir. İşlemin gerçekleşme zamanı ile deftere kayıt zamanı karıştırılmamalıdır. Kayıt zamanı, muhasebe kayıtlarının gerçekleştirilmesi için tanınan bir süredir ve belirtilen süre on gündür. Yapılan işlemin, gerçekleşme tarihinden farklı olarak önce veya sonraki bir tarihte kaydedilmesi gizli bir amacın var olduğunu gösterir. Mal stoklarının çok fazla görünmemesi için sene sonlarında alınan malların kayıt işlemlerinin bilanço gününden sonraki bir tarihe bırakılması veya işlemin likidite durumunun iyi göstermek amacıyla bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi hileler bu işlemlere örnektir (Açık, 2012: 356).

Yapılan işlemlerden önce veya sonra kayıt sebebiyle ortaya çıkacak olan sonuçlardan, düzenlenen mali tablolara göre hissedar, yatırımcı, şirketin durumunu değerlendiren kredi verenler ve alacağı vergi nedeni ile devlet, doğrudan etkilenirler ve hepsi de böylece yanıltılmış olmaktadır. Muhasebede mali nitelikli işlemler ve olaylar defterlere aktarılırken, söz konusu işlemin gerçekleştiği tarih önemlidir. Bu ayrıntıyı göz ardı eden bazı muhasebe çalışanları, çıkar amacıyla işlemleri kaydedilmesi gereken tarihten önce veya sonra defterlere kaydedebilmektedir. Bu şekilde yapılan hileler zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar olarak anılmaktadır. VUK hükümlerine göre Türkiye’de kayıtların 10 gün içinde yapılması gerekir (VUK Md.219). Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar bir takım yanıltıcı sonuçlara neden olacağı için sorumluluk doğurur (Küçüksavaş, 2006.:370).

1.2.4.Belge Sahtekârlığı

Yanıltıcı belge, gerçek bir işleme dayanmakla birlikte bu işlemi nitelik veya miktar açısından gerçeğe uygun olmayan şekilde yansıtan belgedir. Sahte belge ise gerçekte bir işlem veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgedir. Uygulamada ve Yargıtay anlayışında, gerçek bir işlem veya duruma dayanan ve bu işlem veya durumu nitelik veya miktar bakımından gerçeğe uygun şekilde yansıtan, fakat farklı taraflar arasında düzenlenen belgeler ise yanıltıcı belge değil, sahte belge olduğu şeklinde kabul edilmektedir. Örneğin, A şahsından alınan bir mal için, fiyat, tarih, miktar ve bedel olarak aynı unsurları barındıran bir faturanın B şahsından alınması durumunda, B’ den alınan belge sahte belge olduğu şeklinde kabul edilmektedir (Doğrusöz, 2006:52).

İşlemlerini aktif şekilde sürdüren firmalar, gerçekte bir mal veya hizmet satışı olmadığı halde mal veya hizmet satmış gibi belge düzenleyebilmektedir. Aynı zamanda gerçekte olmayan ya da ticari faaliyetler yürütmeyen firmalar adına da belge düzenleyebilmektedir. Hatta, bazı firmaların adı kullanılarak, haberleri olmadan matbaada fatura bastırılıp kullanılmaktadır (Güçlü, 2008: 77).

Bir belgenin düzenleyen ya da kullanan taraf açısından sahte veya içeriği açısından yanıltıcı bir belge olup olmadığı Vergi Usul Kanunu'nun 135. Maddesinde belirtilen, incelemeye yetkili inceleme elemanları tarafından açığa çıkarılabilmektedir. Ayrıca yetkili olan inceleme elemanları tarafından bilerek sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge kullandıkları tespit edilen şahıslar hakkında, bu eylemlerin vergi ziyanına yol açıp açmadığının bir önemi olmaksızın suç raporları düzenlenerek, yetkili Cumhuriyet Savcılıklarına haklarında suç duyurularında bulunmaktadır (VUK, RG (18 Haziran 2002), Kanun No 306).

1.2.5.Uydurma Hesaplar

Muhasebe dünyasında karşılaşılan hilelerden birisi de hâsılatı gizlemek ya da maliyetleri yüksek göstermek için sahte isimli kişiler adına yanıltıcı, uydurma hesaplar açılmasıdır. Bu şekilde açılan hesaplar üzerinden işlemler gerçekte olduklarından farklı şekilde yansıtılır. Bu şekilde, birtakım amaçlar doğrultusunda açılan uydurma hesaplar daha sonrasında uygun bir hesap ile karşılaştırılarak kapatılır.

Çeşitli amaçlarla gerçeği yansıtmayan sahte isimlerle hesap açarak yapılan işlemler, şu amaçlar güdülerek yapılmaktadır; kayıt dışı veya belgesiz yapılan işlemleri denkleştirmek, işletmenin durumunu gerçekte olduğundan daha iyi bir halde göstermek, vergi ödemelerini yerine getirmemek ve işletmedeki herhangi bir pozisyondaki çalışanın veya çalışanların yaptıkları yolsuzlukları örtme istekleri nedeniyle uydurma hesaplar açılmaktadır (Bayraktar, 2007:28).

İşletmelerde en sık karşılaşılan, uydurma hesaplar aracılığıyla yapılan sahte işlemlerden bazıları şunlardır (Okay, 2011:61):

- Gerçekte var olmayan kişilerden mal veya hizmet alınmış gibi belge düzenlemek,
- İşletmenin ortaklara karşı borçluymuş gibi gösterilerek ortaklara para aktarılması,
- Gerçekte var olmayan şahıslar adına alacak hesapları açılıp sonrasında bu alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması,

- Alım veya satımlarda komisyoncu olmamasına rağmen komisyoncu varmış gibi gösterip komisyon gideri tahakkuk ettirilmesi,
- Yüksek bedelle satılmış olan bir malın faturasının gerçek bedelinden daha düşük bir bedel gösterilerek başka bir şahsın adına düzenlenmesi.

Konuyla ilgili VUK'nun 359.maddesinde “Gerçekte var olmayan ya da kaydı gerçekleştirilen işlemlerin konusuyla alakası olmayan şahıslar adına hesap açan kişiler” hükmü ile bu tür işlemleri gerçekleştirenlerin cezalandırılacağı belirtilmiştir.

1.2.6.Bilanço Maskelenmesi

Bilanço maskelenmesi şeklinde yapılan hileler özellikle bilanço ve gelir tablosu ile ara dönemler için mizanlarda yapılan çeşitli düzenlemelerdir. Buradaki amaç finansal tablolar üzerinden bilgileri inceleyerek işletme hakkında genel bir kanaat oluşturmak isteyen çeşitli kuruluşları (maliye teşkilatı, bankalar, tedarikçiler, vs.) yanıltmaktır (Özeroğlu, 2014: 185).

Şirketlerin ve bankaların halka açılması ek olarak hisse senetlerinin borsalarda işlem görmeye başlaması sebebiyle, işletmelerde yapılan ya da karşılaşılan hilelerin büyük çoğunluğunu bilançolarda yapılan muhasebe hileleri oluşturmaktadır. Bilançolarda yapılan bu tür hilelerde esasen zararda olan şirketlerin karda olduğu gösterilerek bir miktar vergi ödenmesine karşılık, gerçekte olmayan kardan üst düzey yöneticilere pay veya prim verilir ve böylece yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar ve mevduat sahipleri bu tür yapılan hileli işlemler ile dolandırılmış olurlar (Ulusoy,2009:121).

Bu konuyla ilgili yapılmış olan araştırmalarda bilanço maskelemelerinin farklı amaçlara yönelik gerçekleştirildiği belirtilmiştir. Bu işlemlerin yapılış amacına göre bilançonun iyileştirilmesi veya bilançonun kötüleştirilmesi şeklinde yapılabileceği belirtilmiştir. Bir işletmenin mali ve iktisadi durumunun gerçekte olduğundan daha kötü gösterilmesi amacıyla yapılan bilanço kötüleştirmesinin temel nedenlerinden birkaçı şunlardır (Okay, 2011:69);

- Vergi kaçırmak veya vergi ödemelerinin eksik ödenmesini sağlamak,
- Hisselerin borsa değerini düşürerek spekülasyon yapmak,
- Hiç kar dağıtmamak ya da daha az dağıtmak,

- Şirketin alacaklarıyla daha karlı anlaşmalar yapmak gibi çeşitli nedenlerle pek çok işletmede bilanço maskelenmesi yapılmaktadır.

Bilançonun iyileştirilmesi maksadıyla olumlu yönde yapılan bilanço maskeleyişine bilançonun güzelleştirilmesi de denilmektedir. Bahsedilen bu güzelleştirme amaçları şu şekilde sıralanabilir (Bayraktar, 2007: 34).

- Vergi sorumluluğunu yerine getirebilmek,
- Daha fazla kredi alabilmek,
- Şirketin kamuoyunun algıladığı imajını güçlendirmek,
- Çok ortaklı işletmelerde ortakları tatmin etmek için daha fazla kâr dağıtmak,
- Borsada hisselerin fiyatlarını artırmak,
- Yeni ortakların şirkete dahil olmalarını teşvik etmektir.

1.3.Çalışanları Hile Yapmaya İten Etkenler

Bir işletmenin iç kontrol sistemi güçlü olsa da dürüst olmayan, etik iş anlayışına sahip olmayan insanların olduğu bir çalışma ortamının, büyük küçük fark etmeksizin her işletmede var olabileceği bir gerçektir. Bu yüzden şirket çalışanlarının hile yapma olasılığı veya işletmelerin hileli işlemlere maruz kalma riski her zaman vardır. Yapılan araştırmalar, herhangi bir işletmede çalışanların çoğunun hile yapabilecek konumda olduklarını belirtmiştir. Hile yapan çalışanları belirli kalıplara sokarak ayırtmak oldukça zordur. Çoğu hile yapan çalışan genelde diğerlerinin sahip olduğu gibi bir görünüm içerisindedir (Bozkurt, 2009: 96). Yapılan araştırmalara göre bir insanı hile yapmaya iten sebeplerin arasında birçok etken bulunabilmektedir. Çalışanları hile yapmaya iten unsurlar Donald R. Cressey'in geliştirmiş olduğu "hile üçgeni" olarak adlandırılan şematik bir yapıda ifade edilmiştir. Bu unsurlar; baskı, fırsat ve çalışanların kendini haklı gösterme isteği olarak sıralanmıştır. Bu üç unsurun genel olarak her türlü hileli davranışa zemin hazırladığı ve bu unsurların aynı anda bir araya gelmediklerinde hilenin oluşmasının zorlaştığı belirtilmiştir (Bozkurt, 2009: 111).

Yukarıda hile üçgeni olarak ifade edilen üç unsurdan ilk olarak baskı unsuru; daha fazla gelir elde etmek gibi finansal birtakım şeylere sahip olamama durumuyla sınırlandırılmayıp, işletme çalışanının kendi içinde hissettiği kaygılar doğrultusunda kişisel özellikler gösterebilmektedir. Bu hisleri; işletme çalışanının zamanla içine attığı,

yakınlarıyla dahi paylaşmadığı ve giderek artan bir şekilde bastırılmış duygular olarak ifade etmek mümkündür. Yani baskı finansal kaygılara dayanabileceği gibi kişinin işini kaybetme, kabul görmeme veya birtakım alışkanlıklarını karşılayamama gibi hissiyatlara sahip olduğu durumlarda da ortaya çıkabilmektedir. Şirket yöneticileri genellikle finansal sonuçların iyi olmasını isterler. Çünkü alacakları ücretler, primler gibi gelirlerini sürdürmeleri finansal durumun iyi olmasına bağlıdır. Bunun yanı sıra şirket çalışanlarıysa daha farklı nedenlerden dolayı (örneğin kötü alışkanlıklar vb.) daha fazla paraya ihtiyaç duyabilirler, dolayısıyla da hileye başvurabilirler. Bu tür baskılar parasal ve kişisel çıkarlar sonucu ortaya çıkar (Bulca vd., 2014 :51). Parasal baskılara birkaç örnek verilecek olursa bunlar; daha yüksek standartlarda yaşama isteği, yüksek miktarda şahsi borçlar, kötü alışkanlıklar (kumar, alkol vb.), çalışanın işten beklentilerinin karşılanmamış olması veya açgözlülük şeklinde sıralamak mümkündür.

Hile üçgeninin ikinci unsuru olan fırsat unsuru, hile üçgeninin en önemli unsuru olarak kabul edilen, çalışanların iş yerlerinde hile yapmaya olanak sağlayan unsurdur. Herhangi bir hilenin yapılabilmesi, hatta bir çalışanın hileyi düşünmesi veya daha önemlisi hile yaparsa yakalanmayacağına inanması için bile bir fırsat olmalıdır. Yani fırsatın doğduğu yerde hilenin olmaması pek mümkün değildir. Her işletmenin türlü özelliklere sahip varlıkları vardır. Bu varlıklar işin gereği sonucu sürekli dolaşım durumundadır. Dolayısıyla varlıkların, işletme çalışanları, müşteriler veya satıcıların kontrolüne girmesi olasıdır. Bu yüzden hile yapmaya yarayan fırsat unsuru her zaman olur (Bozkurt, 2009: 116). İşletmelerde oluşabilecek fırsat unsurlarına örnek olarak; iyi bir şekilde denetim çalışmalarının olmaması, çalışan davranışlarının yeterli biçimde gözlenememesi, şirketlerde çalışanlar arasında bilgi akışının zayıf olması veya olmaması, işletmenin zayıf ahlak politikalarına sahip olması verilebilir.

Son olarak haklı gösterme unsuru; işletme çalışanın yaptığı hileyi psikolojik olarak haklı çıkarma çabasıdır şeklinde açıklanmaktadır. Kendini haklı gösterme bir nevi yapılan hilenin bahanesi şeklinde açıklanabilir. Hileli davranışa bahane bulunduğu sürece bu baskı ve fırsat unsuru arasında bir köprü görevi görecektir. Genellikle hile yapan çalışanlar kendilerine; kimseye zarar vermedim, herkes yapar, ne yaptıysam şirket için yaptım gibi bahanelerinin ardına saklanarak kendini haklı göstermeye çalışır (Okay, 2011: 80). Genel olarak bahane şeklinde sunulan cümlelere örnek verilecek olursa; sadece bir defalığına ihtiyacım vardı, yaptığının suç olduğumu bilmiyordum, aldığımı hak ettim sadece kendi payım olanı istiyorum, bu şirket için yaptıklarımın karşılığı bu veya parayı

sadece borç olarak almıştım geri ödeyeceğim şeklinde sıralanabilir (Özeroğlu, 2014:191-192). Ayrıca Murphy ve diğerleri (2012) çalışmasında şirket yönetiminin iç kontrol sistemiyle ve ahlaki davranışlarla ilgili tutumu şirket çalışanlarının hile yapma bahanelerini arttırdığını belirtmiştir. Genelde şirket yönetimi, saldırgan satış politikaları izlemek, müşterileri sıkıştırmak, aşırı fiyatlandırma yapmak gibi hileli davranışlara başvurarak müşterilerini aldatıyorsa, bu tür bir şirkette çalışan kişiler de mesailerini olduğundan daha fazla göstererek veya gider masraflarını olduğundan fazla göstererek işletme varlıklarını zimmetine geçirmek için yönetimin bu tutumunu bahane olarak görebilmektedir (Altunal ve Kurnaz,2020:107).

1.4.Muhasebe Hilelerini Önlemede Kullanılan Araçlar

Şirketler muhasebe hilelerinin yapılmasını önlemek amacıyla, çok iyi bir denetim koşulu sağlamalı ve ayrıca şirket olarak kendi içlerinde birtakım prosedürler geliştirmelidir. Bunları yaparak; şirket içinde oluşabilecek olası muhasebe hilelerini minimuma indirmeye çalışmalıdır. Bu nedenle şirketler ilk olarak iç denetim ve iç kontrol sistemlerini sağlam oturtmalıdır. Bunların yanı sıra oluşabilecek hileleri önlemek için hileleri ortaya çıkartan birimler kurulmalı ve ihbar hatlarından yararlanılmalıdır (Yıldız ve Başkan, 2014:6).

İşletmelerde karşılaşılan hilelerin önlenmesine yönelik işletmelerde alınabilecek pek çok önlem bulunmaktadır. Hilenin önlenmesi için yapılabilecek çalışmalar, yapılmış olan hilenin ortaya çıkartılmasından daha fazla önemlidir. İşletmelerde yapılan hilelerin verdiği zararlar göz önünde tutulduğunda hilenin önlenmesi için alınacak tedbirler, oluşabilecek zararları en aza indirmektedir. Bu açıklamalardan yola çıkıldığında hilenin önlenmesine yönelik tedbirlerden birkaçı şu şekilde sıralanabilir. İşletmenin etik kurallarının oluşturulması, iç kontrol sisteminin oluşturulması, ihbar hatlarının oluşturulması, olumlu bir çalışma ortamının yaratılması, çalışanların davranışlarının gözlenmesi ve dürüst kişilerin işe alınması şeklindedir (Kaya, 2013: 139).

Şirket çalışanları tarafından hileli işlemleri en aza indirmek için en etkili yöntem güçlü bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır. Bunun yanı sıra sağlam bir muhasebe sistemi, iletişim ve kontrol çevresi iç kontrol sistemini kapsamaktadır. Bazı durumlarda iyi bir kontroller sistemi oluşturulmakta, ama bu yeterince önemsenmediği için olumsuz sonuçlanmaktadır. Kontrollerin eksikliği ve olmamasından daha önemli olan şey bu kontrollerin ne kadar önemsenmesidir. Bunlar içerisinde doğru, eksiksiz ve zamanında

tutulan bir muhasebe sisteminin oturtulmasının önemi çok büyüktür. Çünkü hileler hem kayıt dışı, hem de kayıtlar aracılığıyla yapılmaktadır. Bunlar arasında en zor tespit edileni ise kayıt dışı yapılan hilelerdir (Kiracı, 2004:40). Bu nedenle de hilenin ortaya çıkarılmasından ziyade hilenin önlenmesine daha fazla önem verilmeli, hile önleyici kontroller oluşturulmalı, çalışanlar arasında hilenin ortaya çıkma algısı yüksek seviyede tutulmalıdır (Yılmaz, 2005: 24).

Bir işletmede iyi bir gözlem ve bağımsız inceleme yapılıyor olduğunda işletme çalışanları artık yaptığı işlemlerin dikkatlice inceleneceğini ve gözlemleneceğini düşündüğü için hile yapmaktan vazgeçiyor. İşler yürütülürken bir yandan da bağımsız bir gözün tüm olanları gözlemlemesi, ortam içerisinde gezmesi olası hilelerin önlenmesinde oldukça önemli bir etkiye sahiptir. Herhangi bir hile yapmayı planlayan bir şirket çalışanı, kendisinin gözlemlendiğinin farkında olması onu hile yapmaktan alıkoymuyor ve hatta hile yapmaya çalışsa bile, onun gerçekleşmesi ihtimalini düşürüyor (Bozkurt, 2009: 419).

Hileye karşı mücadelede en büyük avantaj etik değerlere bağlı, güvenilir kişilerle çalışmaktır. Dolayısıyla işe alım sürecinde çalışanların bir önceki çalıştığı şirkette neler yaptığını, geçmişini, önceki işinden neden ayrıldığını veya işine neden son verildiğini iyice kontrol etmezsek işe alınma sürecinde olan kişiler doğruyu tam anlamıyla yansıtmayan bilgiler verebilir, hatta bazı bilgileri gizli tutmayı tercih edebilir. Bu şekilde işe alınan kişi şirkete dahil olduğunda hile riski artmış oluyor (Özkul ve Özdemir, 2011: 87).

Hileli davranışlar açıkça belirtilmeli ve tüm çalışanlar tarafından bilinir bir hale getirilmelidir. Bir çalışanın hile ile karşılaştığı durumda gerekli yerlere, yetkili kişilere haber vermesini sağlayan irtibat birimlerinin kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması hileli işlemleri önleyecek veya az zararlı durumu kurtaracak politikalardır. Bu politikaların her işletme için tek bir tipte oluşturulması ve uygulanması doğru değildir. Çünkü her işletmede yönetim, çalışanlar, ortam farklıdır dolayısıyla her işletmeye göre farklı, her işletmeye uygun bir politika oluşturmak daha etkilidir (Bozkurt, 2009: 432).

Günümüzde işletmeler muhasebe hilelerini önlemek ve yapılan hileleri ortaya çıkarmak için birtakım araçlardan yararlanmakta ve çeşitli yöntemler geliştirmektedir. Genel olarak işletmelerin faydalandıkları en temel araçlar aşağıda başlıklar halinde sıralanıp kavram olarak incelenmiştir.

İç Denetim: İşletmelerde iç denetimin esas sorumluluğu; işletmenin tüm faaliyetlerini ve tüm yönetim işlemlerini gözden geçirmek ve bu işlemleri denetlemektir. İşletmenin hedef ve amaçları yönünde üst yönetim aracılığıyla oluşturulmuş kontrollerin etkinliğinin ve yeterliliğinin incelenmesi, işletme varlıklarının herhangi bir zarara karşı korunup korunmadığının, yapılan faaliyetlerin işletme politikaları ile uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğinin ve mali tabloların temelini oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır (Ceyhan, 2010: 37).

İç Kontrol: İşletmelerde iç kontrol sistemi, tepe yönetimi tarafından belirlenmiş yönerge ve kurallara uygun hareket edilmesini ve verilen raporların doğru, eksiksiz olarak ve zamanında hazırlanıp yönetime sunulmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetçiler iç kontrol birimleri aracılığıyla elde ettiği bilgileri tekrar denetlemekte ve bu işletmelerin muhasebe sistemi tarafından tutulan hesapların ve hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini belirlemektedir. Sonuç olarak iç kontrol sisteminin varlığı şirket yönetiminin sorumluluğunu artırmakta ve olası hileleri önlemektedir (Güredin, 2007: 165). İç kontrol sisteminin bulunmadığı ya da etkinliğinin sağlanmadığı durumlarda; şirket varlıklarının kaybına, yönetimin yanlış kararlar almasına, muhasebe hilelerine ve çeşitli kayıplara neden olabilir (Memiş, 2006: 76).

Bağımsız Denetim: Bağımsız denetim, işletmelerin mali tablolarının Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Kanunları ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Duman, 2008:17-18). Bağımsız denetimin iki işlevi vardır; mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun ve mali tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesidir (Yavaşoğlu, 2001:22).

İhbar Hatları: İşletmelerde olası hilelere karşı ihbar mekanizması, çalışanlardan birinin fark ettiği hileleri yetkililere bildirmesi yoluyla, yapılan hileli işlemlerin bu yetkili kişilerce çözülmesini içermektedir. Hilelerin bildirilebileceği yetkili merciler; üst yöneticiler, denetim birimleri, iç veya dış denetçiler ya da hukuki yaptırımlar uygulayabilen devlete bağlı kurumlardır. İşletmede yapılan hileleri bilen ve buna rağmen herhangi bir şekilde yapılan hileyi ortaya çıkarmayan çalışanlar da dolaylı yoldan hile yapan kişi veya kişilere dahil olmaktadır.

İhbar hatları en iyi hile tespit yöntemlerinden bir tanesidir. İşletmelerde yapılan hileleri ortaya çıkarmak için etkili bir araç olan ihbarların neredeyse yarısı çalışanlar tarafından

yapılmıştır. Genelde denetim kültürü oturmeyan ülkelerde yapılan hileler acemice oluyor ve bu hileleri ilk aşamada bulmak ve önlemek çok kolaydır. Ancak gerçek anlamda iyi bir denetim kültürüne sahip ülkelerde, hileleri ortaya çıkarmanın tek yolu ihbardır denebilir (ACFE 2016: 45).

Hooks, Schultz ve Kaplan (1994)'a göre ihbar mekanizması; etkin bir iç kontrol sistemi içerisinde işlerse, işletmelerde oluşabilecek hileleri gerçekleşmeden önleyebilir veya oluşabilecek herhangi bir hilelinin önüne geçebilir. İhbar mekanizmasının çalışma sürecini şu şekilde sıralamıştır (Rezee, 2002: 105).

- Kişilerin işletmede gerçekleştirilen hilelerin farkına varıp, bu hileleri çözmek için bir yöntem belirleme becerisine sahip olması,
- Kişilerin ahlaki duyarlılığa sahip olması,
- Kişilerin bu hilelerle uğraşabilmesi için karara varması ve azimli olması.

İhbar mekanizması, yukarıda belirtilen bu sürece göre bu üç faktörün hepsi birden çalışırsa etkili çalışacak ve amacına ulaşacaktır.

1.5. Bilgi Uçurma (whistleblowing) Kavramı

Literatürde whistleblowing kavramı Türkçe'ye farklı ifadelerle uyarlanmıştır. Bazı akademik çalışmalarda whistleblowing kavramı “bilgi uçurma” olarak Türkçe'ye uyarlanmıştır (Aydın, 2002:81). Bu bağlamda bu çalışmada İngilizce literatürde whistleblowing kavramının karşılığı olarak “bilgi uçurma” ifadesinin kullanılması uygun görülmüştür.

Whistleblowing kavramının ortaya çıkışında, bir İngiliz polisinin suç işlemekte olan bir kişiyi uyarmak amacıyla ıslık çalması anlamı yatmaktadır. Whistleblowing, yasalara aykırı davranışlarda bulunan kişinin ıslık çalınması ile durdurulmasıdır (Mercan vd., 2012: 171). Yapılan araştırmalara göre; bu kavram ilk kez 1963 senesinde içeriğinde güvenlik sorunlarının yer aldığı hukuki bir belgede geçmiştir. Akademik araştırmalar açısından 1990'lı yıllardan itibaren bu kavramın önemi artmıştır. Dünya çapında bilinen, muhasebe skandallarının yaşandığı Enron'da şirket çalışanlarından birkaçının işyerlerinde yaşanan muhasebe hilelerini açığa çıkartmasıyla birlikte bilgi uçurma (whistleblowing) oldukça popüler bir kavram haline gelmiş ve oldukça sık kullanılmaya başlanmıştır (Aktan, 2006: 1).

Akademik literatürde whistleblowing kavramsal açıdan çeşitli şekillerde ifade edilmektedir. Aşağıda bilgi uçuurma eyleminin tanımına ilişkin farklı örneklere yer verilmektedir. Bilgi uçuurma, “eski veya mevcut şirket çalışanları tarafından işverenlerinin kontrolü altındaki yasadışı, etik dışı veya gayri meşru uygulamaların yetkili kişi veya kuruluşlara ifşa edilmesidir. ” (Near ve Miceli, 1985: 4). Başka bir tanımda ise bilgi uçuurma şu şekilde ifade edilmektedir; kurum içindeki hileli uygulamaların bilgi sahibi kişi tarafından kendi isteğiyle sözlü veya yazılı bir şekilde, kimliği gizleyerek ya da kimliğini gizlemeden kurum içindeki yönetici birimlere ya da kurum dışındaki yetkili birimlere bildirilmesidir (Celep ve Konaklı, 2012: 66). Bilgi uçuurma, örgüt çalışanlarının, işverenlerinin kontrolündeki kurallara aykırı, yasal ve ahlaki olmayan uygulamaları kilit rol oynayan tepe yönetimine bildirmesi veya daha açık bir şekilde ifade etmek gerekirse, bilgi uçuurma (whistleblowing), bir kurum içerisinde yasa dışı olan, etik değerlere uymayan eylemlerin kurum içi veya kurum dışı başka taraflara ya da işletmeyi zarara uğratmamak için bilgi sahibi kişilerin sorunları çözmekte yetkili olan iç ve dış otoritelere durumu bildirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Aktan, 2015: 20-21). Bir başka çalışmada ise bilgi uçuurmanın; meşru olmayan, yasa-dışı ve etik değerlere uygun olmayan eylemlerin ortaya çıkarılması amacıyla yapıldığı belirtilmiştir. Buradan hareketle bu kavramın içeriğinde barındırdığı üç unsur şu şekilde sıralanmıştır (Yılmaz, 2009: 4; Aktan, 2006:1-2):

- İşletme içinde karşılaşılan davranış veya eylemler yasalara aykırıdır.
- İşletme içerisinde yaşanan olaylar yasal açıdan uygundur ama ahlaka (iş ahlakına, etik ilkelere vs.) uygun değildir ya da olayı açığa çıkaran çalışanın algısına göre etik ya da ahlaki değildir.
- İşletme içinde karşılaşılan eylemler yasal açıdan uygun olup olmadığı hususunda sorgulanmaya tabiidir. Buradan yola çıkarak işletme içerisinde yaşanan eylemler meşru kabul edilemeyecek özelliktedir.

Yukarıda verilen bilgi uçuurmanın tanımlarından yola çıkılarak, bu kavramın özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Boatright, 2003, 104):

- İşletmede çalışan ya da önceden çalışmış bir kişi tarafından yapılmaktadır.
- Açıklanan bilgi, işletme veya işletmedeki başka bir çalışan hakkında etik dışı bir davranışı içermektedir.

- Daha önceden açıklanmamış, duyulmamış bir bilgi verilmektedir.
- Bahsedilen bilgi, kurum içindeki ya da kurum dışındaki iletişim kanallarına ulaştırılmaktadır.

Bilgi uçurma, hali hazırda işyerlerinde mevcut olan uygulamaların etik veya yasal olmadığını d    nen çalışanlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bilgi uçurma davranışı sergileyen kişiler; i  yerlerindeki çalışmaları esnasında fark ettikleri yasal olmayan ya da etik dışı yapılan faaliyetleri bildiren ve ortaya çıkaran kişiler olarak tanımlanmaktadır (Khemani, 2009: 4). Başka bir çalışmada bilgi uçurma eylemini gerçekleştiren kişi veya kişiler “i  yerinde kar ıla tı ı görevi k  t ye kullanma ihmal, hileli işlemleri veya tehditleri ortaya çıkaran kişi veya kişilerdir” şeklinde ifade edilmektedir (Ray, 2006: 438). Bilgi uçurma eylemini gerçekleştiren kişi veya kişiler genelde konuyla ilgili bilgi sahibi olan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kişi kurumun çalışanı veya kurumda daha önceden  alı mı  birisi olabilmektedir. Bilgi uçurma eyleminde zorlama ya da zorunluluk değil bunların aksine gönüllülük esastır (Aktan, 2006:2-3). Micelli ve Near (1992)  alı malarında whistleblowing’in iki farklı türü olduğunu ifade etmektedir; içsel ve dışsal whistleblowing. Bilgi uçurma eylemini gerçekleştiren kişi veya kişiler içsel olarak ya da dışardan olmak üzere farklı kanalları tercih edebilmektedir. I sel olarak bildiren kişi veya kişiler açıklamalarını kurum içerisindeki üst yönetime bildirmektedir. Dı tan bildiren kişi veya kişiler ise açıklamalarını kurum dışındaki yetkili kuruluşlara, medyaya ya da kişilere bildirmektedir (Akt. Cemalo lu ve Akyürek, 2017: 128).

Bu bilgilerden yola çıkılırsa, bilgi uçurma eylemi esasen hileli durumun başka kişi veya kurumlara da zarar vermemesi amacıyla yapılmaktadır. Hileli işlemler karşısında mağdur olan, bilgiyi açığa çıkaran kişi olabileceği gibi, kurum içi veya kurum dışındaki kişiler, hatta bazı durumlarda tüm toplum olabilmektedir. Bu nedenle kurumsal açıdan sonuçları ne olursa olsun bilgi uçurma, erdemli davranışlar sergilemek açısından anlamlı amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilmektedir (Premeaux, 2001: 6). Yapılan çalışmalarda ahlaki gelişim ile bilgi uçurma davranışı arasında pozitif yönde bir ilişki olduğu belirtilmektedir (Street, 1995: 104). Ancak işletmeler açısından bilgi uçurma eylemi, kurumsal yozla mayı engellemek veya bu tür durumları düzeltmek için bir araç olarak görülse de kişi veya kişiler sadece dikkat çekmek, terfi almak veya maddi ödül kazanmak amacıyla da bilgi uçurma davranışı gösterebilmektedir (Hwang vd., 2008: 505).

Bilgi uçurma, işletmelerde ortaya çıkan yasal olmayan ve etik dışı olan davranış veya eylemlerin ortaya çıkarılması için bu tür eylemlerin yetkililere bildirilmesi açısından insani bir davranış olarak kabul edilmektedir ancak bunun yanı sıra bilgi uçurma, “işpiyonculuk”, “jrnalcılık”, “ajanlık” veya “gammazlama” gibi olumsuz anlam içeren kelimelerle ifade dilerek sorun çıkarıcı, ahlaki olmayan bir davranış olduğu yönünde algı oluşturulmaktadır (Aktan, 2006: 3). Oysaki meslek ahlakı anlayışı olan bir çalışanın iş yerinde yapılan yanlış uygulamalara, hilelere karşı duyarlı olması ve bu tür olaylarla karşılaşınca bu durumu yetkililere bildirmesi meslek etiği bağlamında olumlu şekilde değerlendirilmelidir. Bu bağlamda bilgi uçurma, yanlış eylemlerin ortadan kaldırılması ya da zararın en aza indirilmesi için yapılması gereken olumlu bir davranış olarak görülebilmektedir (Saygan ve Bedük, 2013:2-3). Ancak bilgi uçurma eyleminin gerçekleştiren kişi bu davranışı nedeniyle iş yeri tarafından olumlu ya da olumsuz bir dönüş almaktadır. Bilgi uçuran kişi maaş zammı, terfi, ikramiye gibi olumlu dönüşler alabileceği gibi bilgi uçurma eylemini gerçekleştirdiği için iş yeri tarafından; ücrette kesinti yapılması, işpiyoncu, hain gibi yakıştırmalarda bulunulması, dışlanma ve en kötüsü işten çıkarılma gibi olumsuz tepkilerle de karşılaşabilmektedir (Arsan ve Kayalar 2017: 18).

Yapılan çalışmalarda bilgi uçurmanın kapsamına giren eylemler; şirketin varlıklarını almak, muhasebe kayıtlarında hile yapmak, kişisel çıkarlar sağlamak için işletmeye ait bilgileri işletme dışına sunmak, vergi kaçırmak, işletmenin kaynaklarını boşa harcamak, rüşvet almak ya da vermek vb. şeklinde sıralanmaktadır. Ayrıca gıda üretimi yapılan işletmelerde üretilen ürünlerin içeriğinde sağlığa zararlı maddeler kullanılmasına rağmen bu durumun bildirilmemesi, hastanelerde yapılan ameliyatların yüksek oranda ölümlerle sonuçlanmasına rağmen bu durumun denetlenmemesi, yapılan üretim sonucu oluşan zehirli atıkların maliyetten kaçmak için denizlere dökülmesi veya radyasyon içerdiğine dair bilgilerin saklanması örnek olarak gösterilmektedir (Aktan, 2006: 2; Aydın, 2002: 85-86).

Literatürdeki çalışmalarda bilgi uçurmanın aşamaları şu şekilde belirtilmektedir (Wyer, 2004: 6-7):

- Bilgi uçuracak olan kişi veya kişilerin etik olmayan davranışlar dikkatini eker.

- Bilgi uçuracak olan kişi veya kişiler harekete geçer ve gözlemlerini arkadaşları veya ailesiyle paylaşır konuyu inceler. Ancak bu yolla tatmin edici çözümler bulamazsa veya gözlemlerini paylaştığı kişilerin desteğini alamazsa bu aşama sona erer.
- Bilgi uçuracak olan kişi veya kişiler bu aşamada harekete geçmeye karar verir. Bu eylemi gerçekleştirmesi kurum içerisinde oluşur. İlk olarak gözlemlediği hatalı/kötü durumu üst bir makama ya da bu tür durumlarla ilgili yetkili olan kişilere veya birimlere bildirir. Bu durumu bildirdikten sonra iyi bir sonuç elde ederse bilgi uçurma süreci sona erer. Ancak iyi bir sonuç elde edilmezse aşama ikiye tekrar döner.
- Bilgi uçuran kişi veya kişiler, üçüncü aşamada bahsedildiği gibi eğer kurum içinden bir makama başvurup tatmin edici bir çözüme varılmazsa harici yani dışarıdan bir kişiye veya kuruluşa başvurur.
- Sonrasında ilgili kurumdaki kişiler veya kurum dışındaki kişiler duruma müdahale ederek yapılan hatalı/ kötü işlemi düzeltirler ya da bilgi uçurana takip ederler.

Bir iş yerinde bilgi uçurma eyleminin gerçekleşmesinden dolayı birtakım kurumsal ya da bireysel sorunlar oluşabilmektedir. Bu duruma bağlı olarak çalışanlar kurum içerisinde kural dışı, etik dışı veya yasa dışı olan herhangi bir işlemle tekrar karşılaştıklarında bunu bildirmeyi ya da bu durum karşısında sessiz kalmayı tercih edebilmektedir. Bunun yanı sıra bilgi uçurma eylemini gerçekleştiren kişi, karşılaştığı sorunun çözülmesi için kurum içerisindeki olanakların yetersiz gelmesi durumunda, bireysel olarak, yasal düzenlemeleri ve etik değerleri kendisine esas alarak, toplumsal adalet anlayışını sağlamak adına, kurum içindeki sorunu dışarıya taşıyabilmektedir. Bu yöntem, çözüm için kurum içinde yararlanılabilecek tüm yasal yollar denenip sonuca varamadıktan sonra başvurulmaktadır. Bilgi uçuran kişi, bu yöntemle başvurarak iş yerindeki mevcut kurumsal düzene ya da kurumsal prosedürlere karşı gelecek bir davranışta bulunmamaktadır. Bunun aksine, kurumsal düzenin, mesleki etik kuralların ve kurumsal prosedürlerin çiğnenmesinden dolayı duyduğu vicdani rahatsızlığı bildirmek için bu yöntemle başvurmaktadır. Dolayısıyla, bilgi uçurma eylemi kurumsal gizliliğe aykırı olabilmekte ancak meşru bir eylem olarak kabul edilmektedir (Cemaloğlu ve Akyürek, 2017:127). Bilgi uçuran kişiler, iş yerlerinde işverenlerinin yaptığı etik olmayan uygulamaları dışarıya bildiren kişiler olduğu için temel insan hakları ve özgürlükleri kapsamında; ifade özgürlüğü, mahremiyet hakkı ve kanuni haklar gibi belirtilen bu haklara saygı duyulması ve bu hakların korunması gerektiği ifade edilmektedir. Bu yasal hakların varlığı, çalıştıkları iş yerinde

karşılaştıkları etik olmayan, hileli işlemleri medya kuruluşlarına veya devlet kurumlarına bildiren bilgi uçuran kişileri korumaktadır (Cemaloğlu ve Akyürek,2017: 128).

Çalışanlar bu iki seçenektan birini yapmaya karar verirken; kişisel özellikleri, kültürel değerleri, kurumun yapısı ve politikası, iş yerindeki yönetime duyulan güven, yasal düzenlemeler, karşılaşılan durumun algılanan ciddiyeti, yeterli kanıtın olup olmaması, topluma verdiği zararın derecesi ve hileli/hatalı durumu kime ne şekilde bildireceğini bilememe gibi faktörler etkili olmaktadır (Celep ve Konaklı 2012: 67-68).

Herhangi bir hile yapan kişi veya kişiler kurumdaki konumuna göre değerlendirildiğinde çalışanlar, yöneticiler ve ortaklar olarak sıralanırken, yapılan hilenin işletmeye verdiği zarar ise ortakların, yöneticilerin ve çalışanların neden olduğu zararlar olarak sıralanmaktadır. (Bozkurt, 2011: 34). İşletmelerdeki ortaklar veya yöneticiler makamlarının sunduğu çeşitli imkanlar aracılığıyla yaptıkları hileleri gizleme yoluna gidebilmektedir. Dolayısıyla hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasında çalışanların yapacağı şikayetler oldukça önemli olmaktadır. İşletmelerde karşılaşılan hileli işlemleri bilgi uçurma yoluyla ortaya çıkarmadaki önemini vurgulamak için aşağıda yaşanmış birkaç tane örnek vakayı incelemek gerekmektedir:

Dünyanın en bilinen dergilerinden biri olan “Time” dergisinde, 2002 yılına ait sayısında üç kadın, yılın kahramanları olarak duyurulmuştur. Şahit oldukları muhasebe hilelerini ortaya çıkaran önemi sebebiyle kahraman olarak ilan edilen kadınlardan ikisi aktarılmıştır. Bahsedilen iki bayan, Cynthia Cooper ve Sherron Watkins’dır. Cynthia Cooper, dünyaca bilinen WorldCom adındaki şirketin hem mali denetçisi hem de başkan yardımcısıdır. Cooper, şirkette bu pozisyonda çalışırken, şirketin muhasebe hesaplarında oynama yapılarak gerçekleştirilen 9 milyar dolarlık bir yolsuzluğun yapıldığını belirlemiştir. Daha sonra bu durumu, denetçi şirket olan Arthur Andersen’e bildirmiştir. Buna rağmen denetim şirketi bu olayı görmezden gelmiştir. Denetçi şirketin bu tutumundan sonra Cooper, saptadığı hileli işlemleri devletin yetkili kuruluşlarına bildirmiş ve bu yolsuzluğu açığa çıkarmıştır. ABD’nin en büyük şirketlerinden biri olan Enron’da üst düzey yönetici pozisyonuna sahip olan Sherron Watkins ise, genel müdür yardımcısı olarak çalıştığı dönemde, şirkette yapılan bir takım muhasebe hilelerinin farkına vararak bu durumu şirketin en yetkili yöneticisine bildirir. Bilgi uçurma davranışı gösteren Watkins, genel müdür yardımcılığı pozisyonundan alınarak şirkette daha düşük bir pozisyonda pasif bir göreve atanır. Bu şekilde karşılık alan Watkins, hileli işlemleri

şirket dışından yetkili olan kişi veya kuruluşlara bildirerek işinden ayrılır. Bu şekilde ciddi bir hile olayı da açığa çıkarılmış olur (Saygan ve Bedük, 2013: 3).

İsviçre'nin en büyük özel bankacılık şirketlerinden biri olan Julius Baer'de 16 yıl çalışmış olan Rudolf M. Elmer, çalışma hayatının 9 yılını ise Cayman adalarındaki off shore bölümünün operasyonel müdürlüğünü yaparak sürdürmüştür. Daha sonra 2002 senesinde işinden ayrılmasının ardından bilgi uçuran kişilerin örgütlendikleri Wikileaks adlı bir web sitesine çalışırken edindiği, elindeki bilgilerle birlikte eski şirketinin vergi kaçakçılığı yaptığını açığa çıkarmıştır (Özler vd., 2010:174).

Bilgi uçurma yoluyla kamuda karşılaşılan birçok hileli işlem, etik dışı faaliyet ve yolsuzluklar ortaya çıkarılmaktadır. İşletmelerde karşılaşılan hileli işlemlerin ortaya çıkartılmasında en önemli araçlardan biri işletme içerisinde çalışan kişilerin şikayetleridir. Kişisel çıkarlar elde etmek amacıyla bireysel hesaplara geçirilmek istenen büyük miktarlardaki servetler engellenmekte ve devlet hazinesine döndürülmektedir. 1986–1994 yılları arasında Amerika'da bilgi uçurma uygulamaları yoluyla 1,8 milyar ABD Doların ABD Hazinesi'ne geri kazandırıldığı tespit edilmiştir (Cemaloğlu ve Akyürek, 2017, 127).

Bilgi uçurma davranışı, kurum içi kültür ve etik değerlerin benimsenmesini sağlamakta ve aynı zamanda iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanmasında bir araç olarak kullanılmaktadır (Banisar, 2011:1). Kurum içinde özellikle çalışanların bilgi uçurma davranışlarını göstermesi, etik bir iş ortamı sağlanması açısından faydalıdır. Bunun yanı sıra yapılan araştırmalarda belirtildiği üzere kurum içerisinde bilgi uçurma davranışının var olması, iç kontrol sisteminin etkin olup olmamasıyla doğrudan ilişkilidir. Yani bilgi uçurma, işletmelerde iç kontrol sağlamada önemli bir araçtır. Buradan yola çıkılırsa, bilgi uçurma davranışının kurumca benimsenip gerekli prensipler ile desteklenmesi gerekmektedir.

1.5.1. Bilgi uçurma (whistleblowing) nın yapılış şekli

Bilgi uçurma eyleminin yapılabilmesi için destekleyici bir işletme kültürü ve işletmenin yüksek etik değerlere sahip olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra işletmelerde bilgi uçurmanın rapor edilebileceği birimler bulunmalı, ilgili yasal düzenlemeler ve politikalar açıkça belirtilmeli, işletmelerdeki yönetim şekli katılımcı tarzda olmalı, hileli durumları bildirenlere karşı misilleme uygulanmamalıdır (Ahmad, 2011:6, Mercan vd. 2012: 172).

Bilgi uçurma eylemini yapacak olan kişi genelde kendisine birtakım sorular sormaktadır: eğer bunu bildirirsem bana inanırlar mı?, ęalıřma hayatımdaki kariyerim olumsuz etkilenir mi?, iş arkadaşları ve ęevrem buna nasıl tepki verir?, iş yerinde dışlanır mıyım?, ispiyoncu olarak damgalanır mıyım?, kime söylemeliyim, nasıl bildirmeliyim? (Aktan, 2006: 8). Bilgi uçurma davranışını gösteren ęalıřanlar bu sreğte bir takım olumsuz tepkilere maruz kalabilmektedir. ęalıřanların bilgi uçurma davranışı göstermeleri durumunda karşılaşabilecekleri birtakım riskler şu şekilde olabilir: ağığa ęıkarılan bilginin ne olduğu veya bu bilginin kurum açısından ne derece önemli olduğu yerine bilgi uçuran kişinin kim olduğuyla ilgilenilebilir, dikkatler bahsedilen ęalıřanın üzerine ęevrilebilir, etik dışı faaliyetler karşısında sessiz kalan, bu tür faaliyetleri geręekleřtirmeyi alışkanlık haline getiren yöneticiler, bilgi uçuran ęalıřanı iş yerinde ‘sorunlu bir ęalıřan’ olarak nitelendirebilmektedir. Bilgi uçurma eylemini yapan kişi yönetim tarafından ęalıřma arkadaşları ve bilgi kaynaklarından uzaklaştırılabilir, hatta işverenler ya da yöneticiler bilgi uçurma davranışını yapanlara aşağılayıcı görevler verebilmektedir. Bunların yanı sıra bazen bilgi uçuran kişi görevlerinden alınabilir bazen de işine son verilebilir, bazı durumlarda ise bu davranışı gösteren ęalıřanların kendi alanlarında ęalıřma imkanı bulamamaları için haklarında olumsuz referans verilebilmektedir. Hileli işlemleri bildiren ęalıřanların en sık maruz kaldıkları misilleme ise hileli işlemi ortaya ęıkarmak için gösterdikleri kanıtların yasal olmayan yollardan elde edildiği şeklinde yapılan suçlamalar ve hatta dava edilmekle tehdit edilebilmeleridir (iğdem, 2012: 69).

Kurumlarda bilgi uçurma süreci, kurumdaki mevcut iç denetim birimleri aracılığıyla iyi bir şekilde yönetilebilmektedir. Bu bağlamda iç denetim birimi, ilk olarak bildirilen bilgiyi gözden geçirir ve daha sonra konuyla ilgili gerekli tedbirleri alır (Schneider, 2008: 74-75). Bu şekilde bilgi uçurma eylemi kurum içinde izleyen sreğte çözüme ulaştırılarak, hileli işlemi önlemekte kurumun vakit kaybetmesi, kurumun imajının zedelenmesi veya yüksek miktarda maddi zarara uğraması gibi sıkıntıların önüne geçilmiş olacaktır (Yılmaz, 2009: 16).

İşletme ęalıřanları iş yerlerinde karşılaştıkları etik dışı, yasal olmayan davranışları veya işlemleri bildirirken farklı davranışlar gösterebilmektedir. İşletmelerde kişiler, hatalı/hileli işlemin farkında olup bu durumu yetkililere bildirmeyerek herhangi bir şey yapmamayı tercih edebilirler, karşılaştığı etik dışı eylemleri veya hileli işlemleri iş yerindeki diğer ęalıřanlarla, kurum içindeki yetkililerle paylaşabilirler ya da sonuç alamayacağına

inaniyorsa durumu kurum dışına bildirmeyi, son olarak böyle durumlarda olumsuz tepkilere ve iş yerinde psikolojik şiddete maruz kalmamak için işten ayrılmayı tercih edebilmektedir (Aktan, 2006:5). Bilgi uçuran kişi veya kişilerin gösterebileceği davranış şekilleri aşağıda Tablo 1’de belirtilmektedir.

Tablo 1. Bilgi uçurma eylemini gerçekleştirenin karar ve tercihleri

Davranış	Karar
Hiçbir şey yapmamak	Çalıştığı kurumda kalmak Çalıştığı kurumdan ayrılmak
Diğer çalışanlar ile durumu paylaşmak	Çalıştığı kurumda kalmak Çalıştığı kurumdan ayrılmak
Kurum içinde raporlamak	Çalıştığı kurumda kalmak Çalıştığı kurumdan ayrılmak
Kurum dışına raporlamak	Çalıştığı kurumda kalmak Çalıştığı kurumdan ayrılmak
Ayrılmak	Çalıştığı kurumda kalmak Çalıştığı kurumdan ayrılmak

Kaynak: Uyar ve Yelgen, s.90

Bilgi uçurma eylemini gerçekleştiren kişilerin bir kısmı, işletmelerde yolsuzlukları açığa çıkaran ve olası hataların büyük zararlara yol açmasını engelleyen kahramanlar olarak takdir edilirken; bilgi uçuranların birçoğu ise bu davranışları karşısında olumsuz tepkilerle karşılaşmaktadır. Bahsedilen kişilerin çoğu işlerini kaybetmekte ya da bilgi uçurdıkları için işverenleri tarafından kovulmaktadırlar. Bunlardan bazıları iş antlaşmalarını uymadıkları gerekçesiyle suçlanmakta hatta fiziksel tehlikelerle karşı karşıya kalmaktadırlar (Banisar, 2011:1). Bahsedilen bu sebeplerden dolayı, kişiler bilgi uçurma eylemini gerçekleştirirken karşılaşılabilecekleri risklerden dolayı tereddüt etmektedirler.

1.5.2. Bilgi uçurma (whistleblowing) türleri

Micelli ve Near (1992) tarafından yapılan çalışmada, bilgi uçurmanın iki farklı türü olduğunu belirtilmektedir. Bunlar içsel ve dışsal bilgi uçurmadır. Herhangi bir çalışan iş yerinde karşılaştığı etik olmayan, yanlış davranışları yöneticisine veya üst yönetime bildirdiğinde, başka bir deyişle çalışanın amacı bu sorunu kurum içinde çözmek olduğunda içsel bilgi uçurma; çalışanın ortaya çıkarmak istediği etik dışı, yanlış davranışlarla ilgili bilgiyi kurum dışındaki bir kişiye veya kuruma bildirdiğindeyse dışsal

bilgi uçurma oluşmaktadır (Buchholz-Rosenthal, 1998; Akt. zler, şahin ve Atalay, 2010).

Yapılan çalışmalara göre, bilgi uçuran kişi veya kişiler tipik olarak ilk önce i ihbar yolunu kullanmaktadır. Daha çok kurum içindeki kanalları kullanmış olmalarına rağmen tatmin edici dönüşler alamadıkları zaman dış ihbar kanallarını kullanmaktadır (Dworkin ve Near, 1997: 4). Karşılaşılan hilenin, içsel bildirim başvurulmadan doğrudan dışsal bildirim yoluna başvurmak doğru kabul edilmemektedir. Buradan yola çıkılırsa; içsel bildirimin sonuç vermediği durumlarda dışsal bildirim yolu kullanılmalıdır (Eren ve Orhan, 2013: 461). Bazı durumlarda kişilerin hileyi bildirmek için dışsal bildirme yoluna gitmesi meşru kabul edilebilmektedir. Bu durumlara örnek verilecek olursa; eğer kurum içerisindeki hileli davranışın tüm topluma maliyeti ciddi ve yüksek boyutlardaysa, bilgi uçuran kişi veya kişiler st yöneticilere konuyu aktarıp, konuyla ilgili elde ettiği kanıtları yöneticileriyle paylaşmış ve onlardan tatmin edici bir çözüm alamamışlarsa, karşılaştıkları hileli durumu kamuoyunun bilgisine sunarak mevcut hileli davranışın sona ereceğine inanıyorlarsa dışsal bilgi uçurma meşru görülebilmektedir (Mercan vd., 2012: 171).

Dışsal bilgi uçurma içsel bilgi uçurmaya göre daha etkili olmaktadır. Yapılan çalışmalara göre dışsal bilgi uçurma yoluyla hileli eylemlerin %44'ünün, içsel bilgi uçurmayla ise bu eylemlerin %27'sinin değiştiği görülmektedir (Rorthschild ve Miethe, 1999: 126). Dışsal bilgi uçurma, kurumlar tarafından hileli işlemlere karşı incelemelerin yapılmasını ya da diğer düzeltici işlemlerin başlatılmasını daha hızlı şekilde sağladığı için Dworkin ve Baucus (1998)'de, çalışmalarında dışsal bilgi uçurmanın daha etkili olduğunu belirtmektedir.

Aşağıda Tablo 2'de hileli davranışlarla karşılaşan çalışanların raporlama yöntemleri ve örnekleri özetlenmiştir.

Tablo 2. Raporlama yöntemleri ve rnekleri

Raporlama	Temel zellikler	rnek
İçsel bilgi uçurma	- Hedef kurumca yetkilendirilmez. - Hedef kurum içsel olarak raporlanır. - örgütsel olarak pasiftir.	Çalışanın bir yönetim kurulu toplantısı sırasında aniden açıklama yapması.
Dışsal bilgi uçurma	- Hedef kurumca yetkilendirilmez. - Hedef kurum dışsal olarak raporlanır. - Kurumsal olarak pasiftir.	alışan doğrudan devletin yetkili kurumlarına başvurur.

İçsel raporlama	- Hedef kurum tarafından yetkilendirilir. - Hedef kurum içsel olarak raporlanır. - Kurumsal olarak önleyicidir.	Çalışanın, kurum içindeki mevcut etik birimlere veya iç denetçilere raporlama yapması.
Dışsal raporlama	- Hedef kurum tarafından yetkilendirilir. - Hedef kurum dışsal olarak raporlanır. - Kurumsal olarak önleyicidir.	Çalışanın, kurumca onaylanmış olan bir dış denetçi veya etik kurumlar gibi üçüncü taraflara raporlama yapması.

Kaynak: MacNab, 2007:9

Kurum içerisinde karşılaşılan hileli davranışların bilgi uçurma yoluyla açığa çıkarılması ve yetkili birimlere rapor edilmesi için kurumlar kendi bünyelerinde, üyelerine çalışma güvencesi sağladıkları bir etik kurul oluşturmalarıdır. İşletmelerdeki bu etik kurullar şirket çalışanlarına kurula bildirmeleri gereken yasal olmayan, etik dışı durumlar hakkında bilgi vermelidir. Bu yolla çalışanlara kurumsal etik kültürü benimsetilerek, karşılaştıkları hileli durumları yetkili birimlere raporlamaları kolaylaşmaktadır. Ayrıca etik kurul raporları bağımsız denetçiye açık olmalıdır bu sayede bağımsız denetçi, etik kurulun tutmuş olduğu raporları inceleyerek, işletmenin mali tablolarında hileli veya hatalı işlemlerin olup olmadığını kolayca ayırt edebilmektedir (Ünkaya ve Dursun, 2018:15-24).

1.5.3. Bilgi uçurmanın (whistleblowing) avantaj ve dezavantajları

Bilgi uçurma eyleminin gerçekleştirilmesi beraberinde bilgi uçuran açısından, kurum açısından ve aynı zamanda toplumsal açıdan bir takım olumlu veya olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir.

Bilgi uçurma eylemini gerçekleştiren kişi için bu eylemi gerçekleştirmenin olumlu yanı, kişinin bu yolla suç işlenmesini engellediğine, çevreye ve insanlara gelebilecek zararları ortaya çıkartmış olduğuna inandığı için etik açıdan ve vicdani olarak rahatlama duymasındır. Bunun yanı sıra bilgi uçurma eylemi yoluyla hileyi açığa çıkarmak; kişinin çalıştığı kurumda bir takım olumsuz tepkilere maruz kalması gibi olumsuz yanları da bulunmaktadır. Kişinin çalıştığı kuruma karşı sadakatsiz olmakla suçlanması, düşük pozisyona geçirilmesi, tehditler alması hatta işten çıkarılması karşılaşılabilecek olumsuz tepkiler arasında yer almaktadır (Yılmaz, 2009: 8). Yapılan araştırmalara göre bilgi uçurma davranışı göstermenin olumsuz bir sonucu olarak kişiler mutsuz olabilmektedir. Bilgi uçuran kişilerin %90'ının kariyerlerini erkenden sonlandırdıkları, açılan davalar nedeniyle birikimlerini kaybettikleri, iş yerlerinde dışlandıklarını hatta evliliklerinin zarar gördükleri belirtilmektedir (Zhang vd., 2009: 25). Bir diğer araştırma sonucuna göre bilgi uçurma eylemini gerçekleştirenlerin yaklaşık %60'ı işten çıkarılmış veya istifaya zorlanmaktadır (Apaza ve Chang, 2011: 114). Bir başka çalışmada ise kişilerin %69'unun

işlerini kaybettiğini, %68'inin çalışma performanslarının olumsuz değerlendirildiğini, %64'ünün aynı sektörde başka bir iş bulmalarını engellemek için haklarında kötü referans verdikleri belirtilmektedir. Bilgi uçurma davranışı gösteren kişilerin %84'ünün depresyon gibi ruhsal ve bir kısmının ise fiziksel sağlık sorunları yaşadıkları belirtilmektedir (Rothschild ve Miethe, 1999).

Bilgi uçurma davranışının gerçekleştirildiği kurum açısından olumlu yanı şeffaflık ve sonucunda sorumlulukların oluşmasını sağlamasıdır. Bunun yanı sıra bu eylemin gerçekleştirilmesi kurumun iç denetim uygulamalarının gözden geçirilmesini ve daha etkin hale getirilmesini sağlamaktadır. Ayrıca bu eylem kurumun iç kontrolünü sağlamasında önemli bir etkidir bu sayede kurumun büyük zararlara uğramasının önüne geçilebilmektedir. Bu davranışın kurum için olumsuz yanı ise hileli durumun bildirilmesiyle açığa çıkan durum, kurumun imajının zedelenmesine ve kamuoyunun gözünde itibar kaybetmesine neden olmasıdır. Bilgi uçurma eyleminin gerçekleştirilmesiyle birlikte söz konusu kurumun detaylı bir denetleme sürecine girmesi, kurumdaki bazı yöneticilerin cezalandırılması hatta işten çıkarılması gibi olumsuzluklar da ortaya çıkabilmektedir (Yılmaz, 2009: 8).

Bilgi uçurma eyleminin kamuoyu için olumlu yanı toplumun yararını gözetmesidir. Hileli, etik olmayan davranışlar sergileyen kişilerin açığa çıkarılması, benzer davranışları yapma eğilimi olanların çekinmelerini hatta vazgeçmelerini sağlayabilir. Bu şekilde ileride gerçekleşmesi olası benzer durumların önü kesilmiş olacaktır. Bilgi uçurmanın olumsuz yönü ise kasıtlı olarak halkı yanlış yönlendirmek için gerçekleştirilmesidir. Bu şekilde olayların üstü kapatılıp durum karşısında kurum tamamıyla kayıtsız kalabilir dolayısıyla kamuoyunun güveni zedelenebilir (Yılmaz, 2009: 8).

1.6. Bilgi Uçurmanın Yasal Düzenlemelerdeki Yeri

Bilgi uçurma kavramı, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK, 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı RG'de yayımlanmıştır)'nın 279. ve 4857 sayılı İş Kanunu (İŞK, 10.6.2003 tarih ve 25134 sayılı RG'de yayımlanmıştır)'nın 8. ve 25. Maddelerinde düzenlenmiştir. Bilgi uçurma eylemi ceza hukukunda düzenlenen “suçu haber verme/vermeme durumu” ile örtüşmektedir. Bu durum ceza hukukunda ilgili maddelerde açıkça ifade edilmiştir. Bu kanun maddelerinde herhangi bir sınırlandırma olmaksızın herkes için, işlenmiş ya da işlenmekte olan bir suçu yetkili birimlere bildirme sorumluluğu yükleyen ifadeler yer almaktadır. Bu kavramla ilgili iş hukukunda ise, bilgi uçuran kişinin korunup

korunmayacağı, korunmanın sınırları; bilgi uçurma davranışı gösterenin kendisine, çalıştığı kuruma ve topluma etkileri dikkate alınarak düzenlenmiştir. Bunlara ek olarak, gözlemci tarafından hangi bilgilerin u urulmasının mümkün olduğu; bilgi uçurmanın ne şekilde ger ekle ece i ve bilgi uçuran çalışanın nasıl korunacağı açık bir şekilde belirtilmelidir (Erdem, 2009:120).

1.7. Bilgi Uçurmanın (whistleblowing) Hile Denetimi Açısından  nemi

Bilgi uçurma eyleminin gerçekleştirilmesi beraberinde mesleki ve sosyal alanlarda çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. Herhangi bir meslek sahibi olan kişinin, doktor, avukat, muhasebeci gibi, kendi alanıyla ilgili kar ıla tı ı hileli durumu bilgi uçurma yoluyla açığa çıkarması olası zararların önüne geçebilmektedir (Mansbach, 2007:124). Yapılan çalışmalara göre; bilgi uçurma davranışından, kurumların hilelere karşı iç denetim sistemini etkin bir şekilde yürütülebilmesinde ve kurum içi kültürünü geli tirmesinde önemli bir araç olarak yararlanılabilir. Kurumdaki iç denetimin yetersiz olması,  irket çalışanlarının beklenmeyen hileli işlemlere başvurması, kurum içindeki veya kuruma dahil olmayan kişilerin çeşitli hile, yolsuzluk ve suiistimaller gerçekleştirmesi sonucunda  irket ortakları ve paydaşlarının ciddi miktarlarda zarara u ratıldı ı ve itibar kaybettiği tahmin edilmektedir (Mercan vd., 2012: 175). Birçok meslek grubundan çalışanlar hileli durumlarla kar ıla abilmektedir özellikle muhasebeci ve denetçiler çalışmalarını gerçekleştirirken birtakım hile ve yolsuzluklarla kar ıla abilmektedir; muhasebe kayıtlarının bilinçli bir şekilde yanlış tutulması veya değiştirilmesi, muhasebe alanında kullanılan yöntemlerin yanlış uygulanması veya muhasebe tekniklerinin saldırgan kullanılması gibi hileli içeren işlemleri açığa çıkarmak için yetkililere bildirmek ve bilgi uçurma davranışını göstermek konusunda kararsız kalabilmektedirler (Liyanarachchi ve Adler, 2011: 167).

  letmelerde karşılaşılan hileli işlemler karmaşık ve genellikle teknik bir yapıda olduğundan bu tür hileli işlemlerin engellenmesi büyük ölçüde kurumlardaki denetim birimlerine ve denetçilere düşmektedir (Chiu, 2002:581).   letmelerdeki iç denetim prosedürleri, hileli işlemlerin açığa çıkarılmasında, kişilerin bilgi uçurma davranışı göstermelerinden sonra en etkili araçlardan bir tanesidir. Genel olarak iç denetim, kurumsal faaliyetlerin etkinliğini, düzenlenen finansal raporların gerçeğe ve yasal düzenlemelere uygunluğunu sağlamak için yetkili birimler aracılığıyla gerçekleştirilen kontrolleri kapsamaktadır (Kandemir ve Kandemir, 2012:44).

İşletme içerisinde bağımsız olarak hareket eden iç denetim fonksiyonu, işletme içerisinde yürütülen faaliyetleri incelemek için (Pickett, 2005: 109); işletmeye muhasebe bilgilerinin doğruluğu hakkında güvence sağlamasının yanı sıra işletme bünyesinde gerçekleştirilen her türlü işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerinde etkinlik sağlayan bir süreçtir (Tüm, 2013: 103; Memiş, 2008: 75). Ayrıca iç denetim, işletme maliyetleriyle de doğrudan ilgilidir çünkü işletmenin faaliyetleri yürütülürken oluşan hata ve hileleri tespit ederek oluşabilecek maliyetleri azaltmayı hedeflemekte ve bu amaç doğrultusunda işletme içerisinde uygulanan sistemi ve çalışanların faaliyetlerini de denetlemektedir (Aslan ve Özçelik, 2009: 116). Yapılan çalışmalara göre, işletmelerde güçlü bir iç denetim sisteminin olması; işletme yönetimine yardım etme, hesap verebilme, tasarruf sağlama ve olası hileli işlemlere karşı önlem alma, korunma gibi noktalarda işletmenin ihtiyaçlarını karşılayabileceğini (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 26-27) ve işletme faaliyetlerine yönelik tutulan muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında da güvence sağlayabileceğini göstermektedir.

İç denetim sistemi işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli olan; güven, sosyal sorumluluk, iş ahlakı gibi ilkelerin kurum içerisinde var olmasını ve bu davranışların uygulanmasını sağlayacak uygun ortamın oluşturulmasına öncülük eden sistemlerden biridir (Mercan vd., 2012: 175). Bu sistemin iyi oturtulması, kurumlarda yaşanması olası hilelere karşı erken uyarı rolü üstlenerek bu tür durumların kontrol altına alınmasını ve yönetilme sürecinin etkili olmasını sağlayarak, kurumların zarara uğramalarını önleyerek amaçlarına ulaşmalarına katkıda bulunmaktadır (Mengi, 2013:82). Dolayısıyla iç denetim, kurumlarda hileye karşı en sık kullanılan araçlardan biri olarak kabul edilmektedir. Araştırma sonuçlarına göre Amerika’da kurumların yarısından fazlasında iç denetim birimi bulunmaktadır. Küçük ölçekli kurumlarda ise sadece yüzde otuzluk bir kesim iç denetim birimleri bulundurmaktadır. Kurumlarda iç denetim gibi iç kontrolleri sağlayan birimlerin daha az olması, hileli işlemlerden olumsuz şekilde daha çok etkilendiklerini ortaya koymaktadır (Kandemir ve Kandemir, 2012:47). Buradan yola çıkılarak literatür çalışmalarında, şirketlerin güçlü bir iç kontrol ortamı sağlaması ve iç denetim birimleri kurması, kurumda meydana gelebilecek hileli işlemlerin şirketleri uğratabileceği zararlardan koruyabileceği belirtilmiştir. Şirketlerdeki iç denetim gibi birimlerin varlığı, kurumlardaki faaliyetlerin devamlılığını ve verimliliğini desteklemesi ve bunun yanında şirkete zarar veren, verimsizlikleri engellemesiyle oldukça önemli hale gelmiştir (Mercan vd., 2012: 175).

BÖLÜM 2: BİLGİ UÇURMA NİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.1. Çalışmanın Teorik Temeli

Bu çalışma Graham'ın ilkeli örgütsel muhalefet modelinden yola çıkılarak yapılmıştır. Graham'ın (1986) ilkeli örgütsel muhalefet modeli, bir bireyin hileli bir durumu bildirme kararının sorunun algılanan ciddiyetinden, raporlama için algılanan kişisel sorumluluktan ve raporlamanın algılanan kişisel bedelinden etkilendiğini teorileştirir. Ciddiyet, bir bireyin durumsal özelliklerden, zararın büyüklüğünden ve hileli eylemlerin sıklığından ne derece etkilendiğinin değerlendirmesini içerir. Algılanan kişisel sorumluluk, bir bireyin karşılaştığı hileli işlemi veya suiistimali rapor etme düşüncesine sevk eder. Bu özellik bireyin iş arkadaşlarına, işverenlere veya mesleğe karşı duyduğu sosyal sorumluluktan etkilenir ve aynı zamanda bireyin etik değerlerine bağlıdır. Graham'ın ilkeli örgütsel muhalefet modelinin son bileşeni olan hileli veya etik dışı bir eylemi bildirmenin kişisel bedeli, muhalefete karşı verilecek potansiyel örgütsel tepkiden ve raporlama için ilgili fırsat maliyetinden etkilenir. Graham (1986), meslektaşlardan ve yönetimden gelen misilleme riskinin, organizasyonlarda hileli işlemleri rapor etmenin birincil kişisel maliyeti olduğunu savunur.

2.1.1. İlkeli örgütsel muhalefet teorisi

Bilgi uçurma kavramıyla ilgili yapılan ilk çalışmaların ardından, 1980'li yıllarda bazı araştırmacılar tarafından ilkeli örgütsel muhalefet kavramı ortaya atıldı. Bu kavram, bir kurumdaki yasal düzenlemelerin ve sosyal kuralların ihlal edilmesine karşı vicdani reddi içermektedir (Brinsfield vd., 2009: 13). Literatürde ilkeli örgütsel muhalefet kavramı farklı şekillerde tanımlanmıştır. Aşağıda bu tanımlardan bazılarına yer verilmiştir.

İlkeli örgütsel muhalefet, şirket çalışanlarının dürüst olmalarının gereği sonucunda işyerindeki mevcut politika ve hatalı uygulamalara itiraz ederek, kurumda süregelen alışlagelmiş durumlara itiraz etmeyi veya bu durumları değiştirme çabalarıdır (Graham, 1986:2). İlkeli örgütsel muhalefet; bir çalışanın işyerinde şahit olduğu ve etik açıdan doğru bulmadığı uygulamaları değiştirmek veya engellemek için çaba göstermesi şeklinde tanımlanmaktadır (Kennedy ve Anderson, 2017: 31). Kassing'e göre örgütsel muhalefet çalışanların kendisini bağlı olduğu kurumdan ayrı hissetmesinden dolayı anlaşmazlıkların ve farklı görüşlerin ifade edilmesidir (1997: 311).

Kurum içerisinde muhalefet etmek, söz konusu davranışı gösteren çalışanlar açısından birtakım olumsuz sonuçlar ortaya çıkarabilir. Örneğin, kariyerleri mevcut duruma bağlı

olan çalışanlar, amirlerinin misillemeleri ile karşı karşıya kalabilir (Argyres ve Mui, 2007), bu davranışta bulunanlar üst yöneticilerinin gözünde problem çıkaran, sorunlu çalışan gibi olumsuz sıfatlarla etiklenebilir (Ünler vd., 2015) hatta işyerlerinde görmezden gelinebilir veya gösterdikleri davranışa karşılık olarak cezalandırılabilirler (Kassing, 2008). Dolayısıyla ilkeli örgütsel muhalefet davranışı sergilemek, bahsedilen riskleri beraberinde getirdiğinden dolayı dikkatli bir değerlendirmenin ardından yapılması gereken karmaşık bir iletişim şekli olarak kabul edilmektedir (Kassing, 1997, 1998). İşletme çalışanları, işyerlerinde karşılaştıkları olumsuz bir olaydan dolayı duydukları memnuniyetsizliklerini veya tatminsizliklerini çoğu zaman üstlerine, meslektaşlarına, ailelerinden birine ya da arkadaşlarına örgütsel muhalefet şeklinde durumu bildirmektedirler (Kassing ve Armstrong, 2002). Ancak çalışanlar şahit oldukları veya rahatsızlık duydukları herhangi bir konu hakkında muhalefet ettiklerinde işletme yöneticilerinin bunu hoş karşılamayacaklarına inanıyorlarsa bu işletmede ilkeli örgütsel muhalefet davranışı az gösterilecektir. Diğer yandan, işletme çalışanları memnuniyetsizlik duydukları herhangi bir konuyu üst yöneticilerine bildirdiklerinde, mevcut duruma karşı çıkma davranışlarının yöneticileri tarafından olumlu karşılanacağını düşünüyorlarsa ilkeli örgütsel muhalefet davranışlarının gösterilmesi artacaktır. Örneğin, Türkiye’de özellikle kamu kuruluşlarındaki çalışanlar üst yönetime karşı memnuniyetsizliklerini veya başka bir deyişle muhalif düşüncelerini, olumsuz tepki alacaklarını düşündükleri için pek belirtememektedir (Çakıcı, 2010:15).

Bir işletmede etik değerlerin kurumsallaşması, çalışanların bu değerleri benimsemesi ve etik anlayışla ilgili standartların yükseltilmesi bakımından, ilkeli örgütsel muhalefet oldukça önemlidir (Shahinpoor, Matt, 2007: 47). Hatta bir işletmenin başarılı olabilmesi için, çalışanlarının sıkıntılarına çözüm önerileri üretebilmeleri, işyerindeki etik olmayan uygulamalara karşı çalışanların itiraz edebilmeleri ve nasıl daha etkili olacak şekilde işlerini yürütebileceklerini sorgulayabilmeleri gerekmektedir (Garner, 2013: 374). İlkeli örgütsel muhalefetin ideal hali, etik standartlara uygunluk göstermektedir. Bireylerin arasındaki ilişkilere dayandığından örgütsel muhalefet ahlaki bir davranıştır. Çalışanlar arasındaki ilişkilerde alınan kararların değerlendirilmesinde etik ilkeler dikkate alınmalıdır (McDonough, 2010:425). İlkeli örgütsel muhalefet, kurum içindeki karar alma süreçlerinin daha etkin olmasını, çalışanların yaptığı düzeltici bildirimlerle birtakım sorunların oluşabileceğinin tahmin edilebilmesi, daha farklı çözümlerin düşünülebilmesi ve yeni fikirler üretilebilmesi açısından kurumların yenilikçi bir yapıya sahip olabilmelerini

bunun yanı sıra kurumsal yapının demokratik hale bürünmesini ve bu sayede kurumun gelişmesine büyük ölçüde katkı sağlayabileceği göz önüne alındığında oldukça önemli ve etkili bir çalışan davranışıdır (Kassing ve Armstrong, 2002; Argyres ve Mui, 2007).

İlkeli örgütsel muhalefet, işletme içerisinde çalışanları bu davranışa sevk eden tetikleyici bir durumun yaşanmasıyla ortaya çıkmaktadır (Redding, 1985). Örgütsel muhalefet davranışının ortaya çıkmasında genellikle çalışanların bu tür durumlarla karşılaştığında kendilerinde vicdani sorumluluk hissetmelerinin etkili olduğu ifade edilmiştir (Graham, 1986). Şirketlerde üst yöneticilerin çalışanlarına karşı olumsuz davranışlar sergilemesi, kurumda karlılığın azalması, kurumsal değerlerin değişmesi, çalışanlara dengesiz görev dağılımları yapılması, kaynak dağılımının adil bir şekilde gerçekleştirilmemesi, çalışanların performansları değerlendirilirken adaletsiz karar verilmesi ve işletme içerisinde etik dışı uygulamalarla karşılaşılması işletmelerde çalışanların muhalif davranışlar göstermelerini tetiklemektedir (Kassing ve Armstrong, 2002). İlkeli örgütsel muhalefet de şirket çalışanlarının bahsedilen bu durumlar gibi faaliyetlere karşı memnuniyetsizliğini ve bu tür durumlara karşı fikirde olduğunu ifade etmeleri sonucunda oluşmaktadır (Kassing,1997). Yani örgütsel muhalefet durumunda; çalışanlar işyerlerindeki mevcut şartlardan memnun olmamakta ve bu durumu açık bir şekilde yöneticilerine karşı ifade etmektedirler. Ayrıca muhalefet, bahsedilen durumlardan daha ziyade ilkesel, etik konularda ilgili üst yönetime yapıcı olacak bir şekilde sonuç almayı sağlamaktadır (Kassing,1997).

2.2. Yazın Araştırması

Bu bölümde, bilgi uçurma kavramı hakkında literatür araştırması kapsamında yapılan önceki çeşitli yerli ve yabancı araştırmalar incelenerek elde edilen bilgiler aktarılmıştır.

Jubb (1999) çalışmasında bilgi uçurma (whistleblowing) kavramının tanımını yapmıştır. Bunun yanı sıra bilgi uçurma kavramının boyutları ele alınmıştır. King (1999) ise yaptığı çalışmada bilgi uçurma davranışı ile kurumsal yapı arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı amaçlamıştır. Çalışmasının sonucuna göre; içe dönük bir yapıya sahip olan herhangi bir kurumda yalnızca kurum içi bilgi uçurma davranışı gösterildiği belirtilmiştir.

Aktan (2006) yaptığı araştırmada, kurumlarda bilgi uçurma eylemini kurumsal vatandaşlık davranışı açısından incelenerek, bilgi uçurma kavramsal olarak açıklanmıştır. Ayrıca bilgi uçurma ile kurumsal bağlılık, kurumsal itibar, gönüllü denetçilik ve etik kavramları arasındaki ilişkilerin yönü incelenmiştir. Lindblom'ın (2007), konuyla ilgili

çalışmasında bilgi uçurma ile etik ikilem arasındaki ilişki araştırılmış olup, elde edilen bilgiler sonucunda, toplumsal olaylarla ilgili durumlarda etik olmayan davranışların yetkili birimlere duyurulmasının etik bir davranış olduğu üzerinde durulmuştur.

Brennan ve Kelly (2007) çalışmalarını İrlanda'da stajyer denetçi olan bireyler üzerine yapmışlardır. Çalışmanın bulgularına göre usulsüz işlemleri bildirmek için yeterli olacak düzeyde resmi birime sahip şirketlerde, stajyer denetçilerin karşılaştıkları usulsüzlüğü bildirmeye yönelik daha açık davrandıklarını ve bunun mesleki kariyerlerini etkilemeyeceğini düşündükleri ortaya konulmuştur. Ek olarak çalışmada bulgularına göre 25 yaş üstü stajyer denetçilerde kurum dışına bilgi uçurma eyleminde bulunmada daha az isteklilik olduğu belirlenmiştir. MacNab vd. (2007) araştırmaları Amerika, Kanada ve Meksika'da çalışan yöneticiler üzerinde yapılmıştır. Hollandalı yazar Hofstede'nin kültürel belirsizlikten kaçınma boyutu ve güç mesafesinin, bilgi uçurma davranışı ve işletme içi bildirme niyetiyle uyumlu ve oldukça önemli bir ilişkiye sahip olduğunu göstermiştir.

Hwang vd.'i (2008) araştırmalarını Çin'de çalışan muhasebe ve denetim uzmanlarının görüşlerini alarak gerçekleştirmiş olup elde edilen araştırma bulgularından yola çıkarak misilleme görme korkusu ve medyada yer alma korkusunun çalışanları bilgi uçurma davranışı sergilemekten vazgeçirdiği sonucuna ulaşmışlardır. Elias'ın (2008) araştırma verilerine göre mesleğine bağlılık duyan ve mali raporlama algılaması yüksek olan denetim öğrencileri, yasal olmayan yönetim işlemleriyle karşılaştıklarında bilgi uçurma davranışı gösterme eğilimlerinin daha fazla olduğu açıklanmıştır. Bjorkelo vd. (2010) çalışmalarını Norveç'teki büyük ölçekli bir belediyenin 503 çalışanının katılımı ile gerçekleştirmiştir. Yapılan araştırmanın sonucuna göre baskın özelliklere sahip, dışa dönük ve diğerlerine göre az uyumlu karakterlerin daha fazla bilgi uçurma eylemi gösterdikleri belirlenmiştir.

Dönmez ve Karausta'nın (2011) çalışmaları öğrenciler dikkate alınarak yapılmıştır. Araştırmaya göre öğrencilerin mesleki hile algıları ve bu tür durumları bildirme niyetleri arasında pozitif yönde bir ilişkinin olduğu belirtilmiştir. Bunun yanı sıra öğrencilerin sıklıkla karşılaşılan hile türlerinden finansal tablo hilesi veya varlıkların suistimal edilmesi işlemlerine göre yolsuzluk faaliyetlerine karşı hassasiyetlerinin daha fazla olduğu ileri sürülmüştür. Araştırmaya katılan kadın öğrencilerin hileli faaliyetlere karşı daha fazla duyarlı oldukları ve bu tür durumları bildirme niyetlerinin daha yüksek olduğu

belirtilmiştir. Ayrıca öğrencilerin eğitim aldıkları bölümün hile algısı ve bildirme niyeti üzerinde biraz etkili olduğuna yer verilmiştir.

Liyanarachchi ve Adler (2011) araştırmalarını Avustralya Sertifikalı Çalışan Muhasebeciler Derneği üyelerinin katılımıyla gerçekleştirmiştir. Araştırma sonuçları, mesleğinin ilk senelerinde olan erkek muhasebe çalışanlarının bilgi uçurma davranışı göstermelerinin daha olası olduğunu; orta yaş grubundaki muhasebecilerin ise doğrudan kişisel bir zarara uğradıklarında bilgi uçurma davranışı sergilemekte daha istekli olduklarını ortaya koymuştur. Çalışmada 45 yaş ve üstü grubundaki kadın muhasebe çalışanlarının ise bilgi uçurma davranışı gösterme eğilimlerinin azalmakta olduğu belirtilmiştir. Hunton ve Rose'nin (2011) yaptıkları araştırma çalışmasına katılan denetim kurulu üyelerinin, bilgi uçurma eyleminin ismi belirli olmayan belirsiz bir kanal aracılığıyla yapıldığında ve bildirilen konunun yüksek seviyede kurum açısından itibar tehdidi oluşturduğunda, yapılan ihbarın güvenilir olmadığına karar verdiklerini ve dolayısıyla daha az araştırma kaynağı ayırdıklarına değinilmiştir.

Hatunoğlu vd.'nin (2012) yaptığı çalışmalarında işletmelerde etkili bir iç kontrol sisteminin varlığı, işletme içerisinde meydana gelebilecek olası hatalı veya hileli uygulamaların azaltılmasında oldukça önemli bir araç olduğu belirtilmiştir.

Esen ve Kaplan (2012), yapmış oldukları çalışmalarında bilgi uçurma kavramına dair yaptıkları tanım çerçevesinde, bu kavramın özellikle iş ortamına yönelik hukuki açıdan incelemesi yapılmıştır. Bunun yanı sıra iş yerlerinde bu davranışı gösteren çalışanların karşılaşabilecekleri herhangi olumsuz bir tepkiye veya yaptırıma karşı korunmaları için başvurulabilecek imkanlara dair değerlendirmeler yapmayı hedeflemişlerdir.

Akıllı vd.'nin (2013) yaptıkları çalışmada, kamu personeli çalışanlarının iş yerinde karşılaştıkları etik dışı eylemleri yetkililere bildirmeleri konusundaki tercihleri ile bu tür durumlarla ilgili yapılan yasal düzenlemeler arasında ciddi farklılıklar olduğu, kurum yöneticileri tarafından misilleme görme korkusunun ve işyerinde veya sosyal yaşamda dışlanma çekincesinin etik dışı eylemlerin duyurulmasında oldukça önemli bir etken olduğu açıklanmıştır. Fatoki'nin (2013) yaptığı araştırma verilerine göre, bilgi uçurma davranışı gösterenlere karşı misilleme yapılma tehdidi arttıkça kişilerin bilgi uçurma niyetleri azalmaktadır. Bu çalışma muhasebe öğrencileri üzerine yapılmıştır. Çalışmasa ayrıca, bilgi uçurma niyetinin maddiyatçılık ile doğru orantılı olduğu belirtilmiştir.

Çiğdem (2013) çalışmasında, bilgi uçurma kavramıyla alakalı yapılan araştırmaları yerli ve yabancı literatürde inceleyerek, bu kavramı açıklamış ve çalışma hayatı açısından etik olup olmama durumunu irdeleyerek birtakım önerilere yer vermiştir. İlk olarak, konuya ilişkin diğer kavramlar ile ilgili bilgi verilmiş ve bilgi uçurma eylemini gerçekleştirebilmek için gerekli olan şartlar ele alınmıştır. Daha sonra bilgi uçuran bireylerin sıklıkla karşılaştıkları problemler ve buna karşılık alınması gereken önlemler belirtilmiştir. Yapılan çalışmanın sonunda, kurumlarda bilgi uçurma davranışının etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ve çalışanların etik dışı/hileli işlemler konusunda ilgilileri bilgilendirmesi için çeşitli önerilere yer verilmiştir.

Uyar ve Yelgen (2015) yaptıkları araştırmada, işletmelerde karşılaşılan etik veya yasal olmayan faaliyetlerin ve hileli işlemlerin açığa çıkarılması açısından bilgi uçurma eyleminin oldukça önemli bir araç olduğu belirtilmiştir. Özellikle hile denetiminde, kurumların iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyişi bakımından önemli bir role sahip olan bilgi uçurma davranışının; denetçiler için hareket noktası olduğuna değinilmiştir. Yapılan çalışmada ayrıntılı bir şekilde bilgi uçurma kavramı incelenmiş olup ve bilgi uçurma ile denetim faaliyetleri arasındaki ilişkiye yer verilmiştir.

Suryanto (2017) bilgi uçurma eylemini muhasebe çalışanları üzerine yaptığı çalışmada ele almıştır. Yaptığı araştırmada bilgi uçurma eyleminde kültürel etik anlayışının etkisi üzerinde durulmuştur. Aynı zamanda Javanese kültürünü benimseyen muhasebeciler arasında bilgi uçurma eylemini gerçekleştirme eğilimi araştırılmıştır. Yapılan çalışmanın sonuçlarına göre, bahsedilen kültüre sahip muhasebe çalışanlarının bilgi uçurma davranışına ilgi duymadığı ve hile denetim yöntemlerini iyileştirmek için bilgi uçurma davranışını teşvik eden politikaların geliştirilmesi gerektiği saptanmıştır.

Apadore vd. (2018) çalışmalarında bilgi uçurma eylemi son sınıfta olan muhasebe öğrencilerinin katılımıyla değerlendirilmiştir. Yapılan araştırma sonuçlarına göre; çalışmada bağımsız değişken olarak tayin edilen sonuçların büyüklüğü, sosyal çevre ve yakınlık gibi faktörlerle bağımlı değişken olarak tayin edilen bilgi uçurma niyeti arasında güçlü bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Kurnaz vd. (2018) yaptıkları çalışmada bilgi uçurmanın muhasebe bilgi kalitesinde, iç denetimle olan ilişkisi değerlendirilmiştir. Bu araştırmada, iç denetimin ve bilgi uçurma davranışının muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkisinin ne olduğu kavramsal olarak incelenmeye çalışılmıştır.

Dinç vd.'nin (2018) yaptıkları çalışma muhasebe çalışanlarının katılımıyla değerlendirilmiştir. Yapılan araştırma bulgularına göre, diğer muhasebe çalışanlara göre örgütsel bağlılığı yüksek olan çalışanların sessiz kalmaktansa içsel bilgi uçurma davranışını göstermeyi tercih ettikleri belirlenmiştir. Bunun yanı sıra dışsal bilgi uçurmayla sahte isim kullanma arasında önemli bir ilişki belirlenmiş olup, içsel bilgi uçurma davranışıyla dışsal bilgi uçurma davranışı ve sahte isim kullanma arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

2.3. Demografik Değişkenler

Yapılan çalışmalarda, cinsiyet (Near ve Miceli, 1985), yaş (Brennan ve Kelly, 2007) ve çalışma süresi (Miceli ve Near, 1988) gibi demografik özellikler ile katılımcıların bilgi uçurma niyetleri arasında ilişkili olabileceği belirtilmiştir. Bu demografik değişkenler ile bilgi uçurma davranışı arasındaki ilişkilerin yönü konusunda bugüne kadar araştırmacılar birbirinden farklı sonuçlar elde etmiş olsa da bu çalışmada bahsedilen faktörlerin olası etkileri araştırılmıştır.

2.3.1. Cinsiyet

Cinsiyet değişkeniyle ilgili olarak, yapılan araştırmalar, erkek ve kadın bireylerin etik yargılarda bulunma konusunda önemli ölçüde birbirlerinden farklılık gösterdiğini göstermiştir. Başka bir deyişle cinsiyet ile bilgi uçurma davranışı arasında bir ilişkinin olup olmadığına dair yapılan çalışmalarda kesin sonuçlara ulaşılamamıştır.

Miceli vd. (2001) araştırmalarında erkek çalışanların bilgi uçurma davranışına daha eğimli olduğu sonucuna varılmıştır. Aynı şekilde, 2009 yılında Liyanarachchi ve Adler yaptıkları çalışmada, erkeklerin kadınlara göre yanlış yapılan davranışları ihbar anlamında bilgi uçurma davranışına daha yatkın oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Bunun yanı sıra Bjorkelo vd. (2010) çalışmalarında kadınların ilk defa şahit oldukları etik dışı davranışı erkeklere göre bildirmelerinin/rapor etmelerinin daha mümkün olduğunu ortaya koyulmuştur. Kaplan vd. (2009) çalışmalarında, kadın çalışanların hileyi bildirmek konusunda, algılanan kişisel maliyetten kaçındığı belirtilmiştir. Ayrıca kadın çalışanlar kişisel maliyeti daha az olduğundan anonim bildirme kanallarını daha fazla tercih ettiği belirtilmiştir. Keil vd. (2010) kadın çalışanların, hatalı/hileli işlemleri erkek çalışanlardan daha fazla bildirmeye niyetinde oldukları ortaya koyulmuştur.

Bunun yanı sıra yapılan bazı bilgi uçurma çalışmalarında, yukarıda ifade edilenlerin aksine kadınların bilgi uçurma eylemlerinde bulunma olasılığının erkeklerden daha düşük

olduğu belirtilmektedir (Dworkin ve Baucus, 1998; Miceli ve Near, 1988; Miceli, Near ve Dozier, 1991; Sims ve Keenan, 1998). Diğer yandan iki ya da daha fazla hileli davranışın bildirilmesi ise kadın çalışanlara kıyasla erkeklerde daha fazla görülmektedir; elde edilen bulgular, erkek ve kadın bireylerin etik, inanç, değer yargıları ve buna bağlı olarak davranış biçimlerinin farklılık gösterdiği saptanmıştır (Schminke, Ambrose ve Miles, 2003). Ayrıca elde edilen bulgular kadınların yargılama ve davranışlarında erkeklerden daha etik olduklarını göstermiştir (Vermeir ve Van Kenhove, 2008). Bu ifadeler dikkate alınacak olursa, kadınların bilgi uçurmaya daha istekli olması beklenmektedir.

Genellikle iş dünyasında erkekler daha yüksek yönetim pozisyonlarını işgal etme eğiliminde oldukları ve kadınlardan daha fazla güvenilirliğe sahip oldukları düşünüldüğü için erkeklerin bilgi uçurma davranışı gösterme olasılığının yüksek olduğu ileri sürülmektedir (Near ve Miceli, 1995). Bazı çalışmalara göre bilgi uçurma davranışı gösteren kadın çalışanlar, erkek çalışanlardan daha fazla misilleme yaşamakta olduğunu göstermektedir (Rehg ve diğerleri, 2008), bu durum kadın çalışanları kariyerlerini riske atma konusunda daha isteksiz bir hale getirmektedir. Bu çalışmada da muhasebe çalışanlarının bilgi uçurma niyetlerine ilişkin benzer bulguların ortaya çıkması beklenmektedir.

2.3.2. Yaş

Yaş ve bilgi uçurma davranışı üzerine yapılan araştırmalarda yaşlı bireylerin genç bireylere kıyasla yaşadıkları veya şahit oldukları hatalı/hileli işlemleri daha kolay bir şekilde ifade ettikleri tespit edilmiştir. Yaş değişkeniyle ilgili olarak, kurumlardaki daha yaşlı üyeler, yeni üyelere kıyasla, kurumlarındaki yetki ve kontrol sistemlerini daha iyi anlama eğiliminde oldukları ve bilgi uçurma davranışını konusunda daha az kısıtlamalara maruz kaldıkları belirtilmiştir (Keenan, 2000; Sims ve Keenan, 1998). Brennan ve Kelly (2007)'nin çalışmalarında ise yaşlı bireylerin, bilgi uçurma eyleminin kendi kariyerleri üzerindeki etkisinden daha çok endişe duydukları ileri sürülmüştür. Aynı zamanda araştırma bulgularına göre, katılımcılar arasında yaşı daha genç olan bireylerde örgütsel bağlılık henüz gelişmediği için dışsal bilgi uçurmaya daha fazla eğilimli oldukları ifade edilmiştir. Konuyla ilgili yapılan çalışmalar genellikle bu bulguları desteklemektedir. Bunlara ek olarak, bazı çalışmalarda yaşı bilgisi uçurma niyetinin önemli bir ön göstergesi olmadığı bulunmuştur (Sims ve Keenan, 1998). Goldman (2001) yaptığı çalışmasında, bilgi uçurma davranışı ile örgütsel adalet duygusunu yaş değişkeni ile ilişkilendirilmiştir. Çalışmasında, yaşlı çalışanların hata veya hile içeren davranışların adil olmadığı

düşüncesi ile genç çalışanlara oranla bilgi uçurma davranışını daha fazla gösterdikleri belirtilmiştir. Bu çalışmada, daha yaşlı şirket çalışanlarının etik dışı, hileli işlemleri üst yönetime bildirme eğilimlerinin ne olduğu incelenmiştir.

2.3.3. Çalışma süresi

Bireylerin kurumsal çalışma süresinin bilgi uçurma eylemini gerçekleştirme ihtimaliyle ilişkili olması beklenebilmektedir. Nitekim yapılan araştırmalar bilgi uçurma davranışının çalışma süresine göre farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır (Skivenes ve Trygstad, 2010). Daha uzun süreli çalışmakta olan kıdemli bireyler, emekli olmaya daha yakın ve yüksek düzeyde güç ve kurumsal bağlılığa sahip olduklarından dolayı daha fazla bilgi uçurma eğilimi gösterebildikleri belirtilmektedir (Mesmer-Magnus ve Viswesvaran, 2005; Near ve Miceli, 1995). Yani yapılan çalışmaların bulgularından yola çıkılarak, bireylerin çalışma süreleri arttıkça daha fazla bilgi uçurma eğilimi gösterecekleri şeklinde yorumlanabilir.

Başka bir çalışmada, kurumlardaki yeni çalışanların, şirket kültürünün nasıl işlediğine hakim olmayabildiği için yanlış/hileli davranışları durdurmakla veya bildirmekle daha az ilgilendikleri belirtilmektedir (Dworkin ve Baucus, 1998). Ayrıca, kuruma yeni katılan bir çalışan bilgi uçurmak için uygun kanallara daha az aşina olabilmektedir (Miceli ve Near, 1992). Dolayısıyla bireylerin kıdem süresi, bilgi uçurma eylemini gerçekleştirirken iç ve dış ihbar kanallarını kullanma tercihlerinde farklılıklar göstermektedir. Başka bir çalışmada, kıdemi az olan bireylerin dış kanalları, kıdemi fazla olan bireylerin ise iç kanalları kullanmayı tercih ettikleri belirtilmiştir (Kaptein, 2011: 525). Çalışmada, genel olarak yukarıda bahsedilen demografik değişkenlerin, muhasebe çalışanlarının bilgi uçurma eğilimiyle ilişkilerini incelemeyi hedeflenmiştir.

2.4. Hileli Davranışı Rapor Etmek için Algılanan Kişisel Sorumluluk

Graham (1986) geliştirdiği ilkeli örgütsel muhalefet modelinde, kişisel sorumluluk kavramının etik dışı/hileli eylemleri bildirme üzerinde etkisi olduğunu ileri sürmektedir. Başka bir ifadeye göre, raporlama için kişisel sorumluluk, bir bireyin kendisinde sorumluluk hissetmesinden kaynaklanmakta ve böylece gözlemlendiği şüpheli bir eylemi bildirmektedir (Kaplan ve Whitecotton, 2001). Bir diğer çalışmada, bir bireyin etik dışı/hileli işlemi bildirme eğiliminin, bireyin algılanan sorumluluk duygusundan kaynaklandığı ileri sürülmektedir (Schultz vd. 1993). Aynı zamanda rapor verme sorumluluğu çalışanın iş tanımı, kişisel olarak sosyal sorumluluk hissiyatı ve çalışanın etik dışı eyleme ne ölçüde maruz kaldığıyla alakalı olabileceği belirtilmektedir (Graham,

1986; Rosenblatt, 1997; Zhuang vd., 2005). Konuyla ilgili yapılan çalışma sonuçları, çalışanların bilgi uçurma niyetlerinde hileyi bildirme konusundaki kişisel sorumluluğun etkisi olduğunu destekler niteliktedir (Schultz ve diğerleri, 1993; Kaplan ve Whitecotton, 2001; Kaplan, 1995).

Yapılan çalışmalarda hileli/etik dışı eylemleri gözlemleyen bireylerin, ahlaki bir sorumluluk hissine veya bireyin iş tanımının getirdiği sorumluluğa dayanarak durumu bildirmeye yönelik hareket edebilecekleri belirtilmektedir (Curtis, 2006). Bilgi uçurma davranışıyla ilgili literatürdeki çalışmalar, bir bireyin ahlaki veya etik algısı ile hileli davranışı bildirmedeki sorumluluk duygusu arasında bir ilişki olduğunu savunmaktadır (Miceli vd., 1991 ve Miceli ve Near, 1994). Daha yüksek adalet duygusu, sosyal sorumluluk ve ahlaki muhakeme yeteneğine sahip bireylerin, etik dışı eylemlerin düzeltilmesi veya engellenmesi için daha yüksek bir sorumluluk duygusuna sahip oldukları belirtilmektedir (Miceli vd., 1991). Aynı zamanda idealist olan bireylerin, ahlaki konuları değerlendirirken ahlaki ilkelere güçlü bir şekilde inandıkları ve diğer bireylerin refahı için yüksek bir kaygı içinde oldukları ifade edilmektedir (Barnett vd., 1996). Dolayısıyla idealist olan bireylerin artan ahlaki yargıları ve ilgileri, işyerinde gözlemledikleri hileli işlemleri bildirme konusunda daha büyük bir sorumluluk hissetmelerine neden olmaktadır.

Konuyla ilgili iç denetçiler üzerine yapılan bir araştırmada, çalışanların mesleki sorumluluklarının bir parçası olduklarına inandıklarında ya da eylemi gerçekleştirmeye ahlaki olarak mecbur hissettiklerinde daha fazla bilgi uçurma eğiliminde oldukları belirlenmiştir. Ayrıca iç denetçilerin etik olmayan bir eylemi rapor etme istekliliğinin, bireyin kişisel sorumluluğu veya iş görevleriyle ilgili olduğu ileri sürülmektedir (Miceli vd. 1991). Bir bireyin bilgi uçurma eyleminde bulunma sorumluluğunu etkileyebilecek diğer bireysel faktörler, bireyin dini değerleri (Miceli ve Near, 1992) ve ahlaki anlayışları (Brabeck, 1984; Fritzsche ve Becker, 1984) olarak açıklanmaktadır. Bilgi uçurma ile ilgili yapılan 26 çalışmanın analiz sonuçlarına göre, bilgi uçurma eylemi gösteren kişilerin, gözlemledikleri hileli işlemleri bildirmeyen kişilere göre daha iyi bir iş performansına ve daha yüksek ahlaki değerlere sahip olma eğiliminde olduğu belirtilmektedir (Mesmer-Magnus ve Viswesvaran, 2005).

Kaplan ve Whitecotton (2001) çalışmalarında, raporlama için kişisel sorumluluk ile ileri yaştaki, kıdemli bireylerin hileli eylemleri bildirme niyetleri arasında güçlü ve pozitif bir

ilişki olduğunu belirtmişlerdir. Aynı şekilde Curtis (2006), kıdemli muhasebe öğrencilerinin katılımıyla yaptığı bir çalışmada, algılanan kişisel sorumluluk ile hileli eylemleri bildirme arasında güçlü bir ilişki olduğunu ileri sürmektedir.

Schultz vd. (1993: 79) yaptıkları araştırmada, gözlemlenen eylemin ciddiyeti ile raporlama eğilimi arasında doğrudan doğrusal bir ilişki olduğu belirtilmektedir. Bir başka çalışmada, ciddi sonuçları olduğu algılanan bir eylemin, bildirme sorumluluğunun artmasıyla sonuçlanacağı ileri sürülmektedir (Taylor ve Curtis, 2009: 26). Literatür incelendiğinde konuyla ilgili yapılan diğer çalışmalar, hileli eylemin algılanan ciddiyetinin aynı zamanda bu durumu rapor etmek için algılanan kişisel sorumluluğu da artırması gerektiği argümanını desteklemektedir (Taylor ve Curtis, 2009: 26). Gözlemlediği hileli bir eylemin iş yeri için ciddi sonuçları olabileceğini algılayan bir çalışan, hileli eylemi bildirmek için büyük bir sorumluluk hissedebilmektedir. Dolayısıyla hileli eylemin algılanan ciddiyeti, hileyi gözlemleyen çalışanın rapor etme eğilimi üzerinde doğrudan veya dolaylı bir etkiye sahip olabilmektedir.

Bu çalışmada, şirketlerin muhasebe çalışanlarının karşılaştıkları hileli işlemleri bildirmesi bağlamında, algılanan ahlaki yetiştirme ve aile merkezli toplum göz önüne alındığında, bilgi uçurma eylemlerinin bu düşüncelerle yönlendirilmesi bekleniyor. Buradan yola çıkılacak olursa, muhasebecilerin rapor verme konusundaki algılanan kişisel sorumluluğu, onların ahlaki temelli değer sistemleri tarafından artırılabilir.

2.5. Hileli Davranışın Algılanan Ciddiyeti

Graham'ın (1986) ilkeli örgütsel muhalefet modeli, etik dışı/hileli işlemin ciddiyetinin algılanmasının, bilgi uçurma davranışını etkilediğini ileri sürmektedir. Graham (1986) çalışmasında, algılanan ciddiyetin, bir bireyin gözlemlediği yanlış bir eylemin ciddiyetini, sorunun özelliklerine dayalı olarak değerlendirmesiyle ilgili olduğunu açıklamaktadır. Hileli davranışın algılanan ciddiyeti, bahsedilen konunun özelliklerine, olası zararlarına ve olumsuz sonuçlarına göre değerlendirilmektedir (Curtis, 2006). Algılanan ciddiyet, ortaya çıkabilecek sonuçların büyüklüğünün bireyin etik karar verme sürecini etkilediğini öne süren Jones'un (1991) ahlaki yoğunluk teorisine benzetilmektedir. Ayrıca ciddiyet kavramı, muhasebe çalışanlarının karar vermedeki muhakemesini etkileyen önemlilik kavramıyla da eş tutulabilmektedir. Dolayısıyla, daha ciddi ya da daha önemli olduğu düşünülen yanlış davranışların daha fazla rapor edilebilmektedir. Yapılan çalışmalar,

algılanan ciddiyetin bilgi uçurma niyetlerini olumlu yönde etkilediğini ileri sürmektedir (Graham, 1986; Schultz ve diğerleri, 1993; Curtis, 2006).

Schultz vd. (1993)  alışmasında, ilkeli örgütsel muhalefetin bir bireyin adalet veya dürüstlük anlayışını ihlal eden etik dışı bir eylemi yetkililere bildirme kararına açıklık getirdiğini savunmaktadır. Bilgi uçurma davranış ı yasal olmayan faaliyetlerle, bu tür eylemleri gözlemleyen açısından ahlaki olarak etik bulunmayan eylemlerle ve kurumun yetkisi dışında kalan yasal olmayan uygulamalarla ilişkilendirilmiştir (Bhal ve Dadhich, 2011). Buradan hareketle, Graham'ın ilkeli örgütsel muhalefet modeli doğrultusunda, kurum içerisindeki yasal veya etik olmayan bir eylemi bildirme ihtimali, çalışanın gözlemlediği eylemin ciddiyetini algılaması ve rapor etme konusundaki algılanan kişisel sorumlulukla birlikte arttığı yorumu yapılabilir. Bunun yanı sıra, bir bireyin gözlemlediği bir eylemin algılanan ciddiyetinin, bireyin bahsedilen eylemin ciddiyetini abartma veya en aza indirme eğilimine göre farklılık gösterdiği belirtilmektedir (Graham, 1986). Miceli ve Near (1984) ve Near ve Miceli (1985), ciddiyet algılarının, bilgi uçurma davranış ını yapıp yapmama kararında önemli bir rol oynadığını savunmaktadır.

Graham (1986)  alışmasında, etik olmayan veya hileli bir eylemin algılanan ciddiyetini, ekonomik etkisi, zarar verme potansiyeli, do uraca ı olası olumsuz sonuçlar ve eylemden etkilenebilecek kişi sayısı dahil olmak üzere nesnel özelliklerine bağlı olduğunu ileri sürmektedir. Bu argüman, Near ve Miceli'nin (1985), kamuoyunu, meslektaşlarını ya da kurumu tehlikeye atması durumunda yapılan hilenin rapor edilme ihtimalinin daha yüksek olduğu şeklindeki gözlemiyle örtüşmektedir. Aynı şekilde, eylem açıkça yasa dışı, ahlak dışı veya gayri meşru görüldüğünde, yanlış davranış ı gözlemleyen bir kişinin bunu bildirme veya ihbar etme olasılığı daha yüksek olduğunu savunmaktadır (Near ve Miceli, 1985). Bu çalışmada, yanlış davranış ların ciddiyet düzeyi, muhasebe çalışanlarının yetiştirildiği kültürel değerlere ve ahlaki normlara dayanarak olası bilgi uçurma davranış larını etkilemesi beklenmektedir.

2.6. Hileli Davranış ı Bildirmenin Algılanan Kişisel Maliyeti

Graham'ın geliştirdiği ilkeli örgütsel muhalefet modelinin bir diğer bileşeni, raporlamanın algılanan kişisel maliyetidir. Kişisel maliyet, bir bireyin gözlemlediği etik dışı/hileli bir eylemi yetkililere rapor etmesi sonucunda karşılaşabileceği olumsuz geri dönüşleri; meslektaşları ve yönetim tarafından misilleme yapılması gibi durumları içermektedir (Graham, 1986; Ponemon, 1994). Bildirim yapan çalışana karşı yönetimden

veya meslektaşlardan gelen misilleme gibi kişisel maliyetlerin kapsamı ve niteliği, bilgi uçurma eğilimde olan bireylerin karar verme sürecini etkileyebilmektedir (Ponemon, 1994; Alleyne vd., 2013). Kaplan ve Whitecotton (2001) çalışmalarında, kişisel maliyet konusunda daha yüksek algılara sahip olan muhasebe çalışanlarının hileli işlemleri bildirme eğilimlerinin daha düşük olduğunu belirtmektedir. Bazı çalışmalarda bilgi uçurma davranışının algılanan kişisel maliyeti iş yeri yönetimiyle ilgili faktörlere bağlanmaktadır (Miceli vd., 2008). Bilgi uçurma davranışında bulunan bir bireye karşı işveren misillemesi; gözdağı verme, kişinin şahsına hakaret etme, işine son verme, rütbe düşürme ve kişinin kariyeri üzerindeki olumsuz etkileri içermektedir (Keil vd., 2010).

Alleyne vd. (2013) denetim mesleği üyeleri üzerine yaptıkları çalışmada, bireylerin bilgi uçurma niyetlerini etkileyen değişken olarak kişisel raporlama maliyetinin etkisi değerlendirilmiştir. Hatta bilgi uçurmaktan kaynaklanan olumsuz kişisel sonuçların algılanan maliyetinin, gözlemciyi bilgi uçurma davranışında bulunmaktan caydıracağı birçok kez tartışılmıştır (Dozier ve Miceli, 1985; Miceli ve Near, 1992). Bilgi uçurma davranışı gösteren bireyler için destek ve koruma gösterilmesinin, algılanan raporlama maliyetinde düşüşe yol açabileceği ileri sürülmektedir (Curtis, 2006). Destek ve koruma, kurumun içinde veya dışında kurumsal destek şeklinde olabilmektedir. Örneğin, etik kurumsal kültür, algılanan kurumsal destek ve güvenilir raporlama birimlerinin kurulmasıyla destek ve koruma sağlanabilmektedir.

Bilgi uçurma davranışında bulunmak gözlemci açısından kolayca karar verilen bir davranış olmamakla birlikte etik dışı veya hileli eylemleri gözlemleyen kişi sessiz kalmayı, kurum içinden rapor vermeyi, kurum dışından rapor vermeyi veya çalıştığı kurumdan ayrılmayı tercih edebilmektedir. Yönetim ise raporu görmezden gelebilmekte, hileli/yanlış işlemleri düzeltme yoluna gidebilmekte veya bilgi uçuran kişiye karşı misilleme yapmayı tercih edebilmektedir (Alleyne vd., 2013). Buradan yola çıkarak, kimliğinin yönetim tarafından ifşa edilme ihtimalinin yüksek olduğunu düşünen bir çalışanın, raporlamanın kişisel maliyetleri açısından kaygılanma ihtimali daha yüksek olduğu söylenebilir. Kurumsal bir hileli faaliyeti gözlemleyen herhangi bir çalışan, bu eylemi bildirmeye karar verirken kimliğinin bilinmemesi konusunda endişe duyabilmektedir (Kaplan vd., 2009). Ayrıca yapılan araştırmalar, bilgi uçurma davranışı gösteren bir kişinin bunun sonucunda yaşadığı deneyim ve muamelenin, ileride diğer bireylerin hileli işlemleri bildirme eğilimini etkileyebileceğini göstermektedir (Miceli ve Near, 1992; Casal ve Zalkind, 1995). Yasal yollarla bilgi uçurma davranışında bulunan

bireyler korunma altına alınırsa; kimliğinin gizlenmesi, işten çıkarılmasının engellenmesi, rütbesinin düşürülmesinin engellenmesi, tehdit edilmesinin, taciz edilmesinin veya eylemi bildiren kişinin istihdam şartları ve koşullarında ayrımcılık yapılmasının yasaklanması gibi, algılanan kişisel maliyet kaygısı azaltılarak rapor etme eğilimi arttırılabilmektedir.

Raporlama yapan çalışana karşı yönetimin olumlu dönmesi, olası bildirme davranışı gösterme eğilimde olanlar için teşvik edici olabilmektedir. Bu durum çalışanlar açısından, kurumun yanlışları düzeltme taraftarı olduğuna dair bir sinyal görevi görebilmektedir. Bunun aksine yönetimin olumsuz bir dönüşü; örneğin hiçbir eylemde bulunma veya misilleme yapması, çalışanları bilgi uçurma kararından caydırabilmektedir (Miceli vd., 2008; Alleyne vd., 2013). Konuyla ilgili yapılan çalışmalar, bilgi uçurma eğilimde olan bir çalışanın, algılanan misilleme kültürüne sahip bir organizasyonda yanlış davranışı bildirme olasılığının daha düşük olduğunu göstermektedir (Near ve Miceli, 1996; King, 1999). Olumsuz kurumsal tepkilerden bazıları, bildirim yapanların iş yerinde dışlanması, bildirdiği suçlamalarını geri çekmeye zorlanması, işlerinin daha ayrıntılı ve yakından izlenmesi, hakarete uğraması ve işten çıkarılması şeklinde belirtilmektedir (Casal ve Zalkind, 1995; Miceli ve diğerleri, 2008). Çalışanların zayıf yasal düzenlemeler ve zayıf kurumsal prosedürlerden kaynaklanan korunma eksikliği göz önünde bulundurulduğunda algılanan kişisel raporlama maliyetinin yüksek olabileceği ve şirketlerin muhasebe çalışanları arasında bilgi uçurmayı olumsuz yönde etkileyebileceği tahmin edilmektedir.

BÖLÜM 3: MUHASEBE HİLELERİNİN AÇIĞA ÇIKARILMASINDA ŞİRKET ÇALIŞANLARININ BİLGİ UÇURMA (WHISTLEBLOWING) NİYETİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLERİN İNCELENMESİ

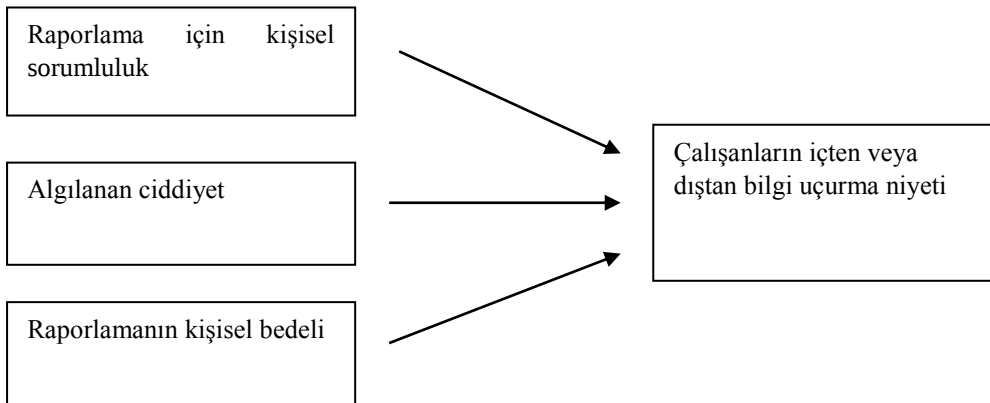
3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmada, bilgi uçurmanın muhasebe hilelerini açığa çıkarmadaki önemi aktarılmıştır ve muhasebe çalışanlarının bilgi uçurma tercihlerini etkileyen faktörlerin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda çalışma, Graham'ın (1986) ilkeli örgütsel muhalefet modelinden yola çıkılarak işletmelerin muhasebe çalışanlarının katılımıyla gerçekleştirilmiştir. Ayrıca demografik faktörler ile bilgi uçurma niyeti arasındaki ilişki de incelenmiştir.

Bilgi uçurma davranışının işletmelerde etik dışı, hileli davranışları önleme, tespit etme ve düzeltme aracı olarak oldukça önemli bir katkısı vardır. Bu kapsamda işletmelerdeki hileli faaliyetlerin açığa çıkarılmasında bazen denetim tekniklerinin bile yetersiz kalabileceği göz önünde bulundurulduğunda, hile ile mücadelede oldukça etkili bir teknik olması bilgi uçurma davranışının önemini artırmaktadır.

3.2. Araştırma Hipotezleri

Bu çalışma ile muhasebe mesleği mensubu çalışanların bilgi uçurma niyetlerini etkileyen faktörler Graham'ın geliştirdiği modeldeki üç bileşen dikkate alınarak ölçülmesi amaçlanmıştır. Katılımcıların demografik özellikleri ile bilgi uçurma niyetleri arasındaki ilişki de incelenmiştir.



Şekil 1: İlkeli Örgütsel Muhalefet Modeli (Graham, 1986)

Çalışmaya yönelik hipotezler literatüre dayanarak geliştirilmiştir. Curtis (2006), kıdemli muhasebe öğrencileri üzerinde yaptığı bir çalışmada, algılanan kişisel sorumluluk ile bilgi

uçurma arasında gl ve pozitif bir ilişki olduğunu bildirmiştir. Bu bağlamdaki hipotezler Şu Őekildedir;

H1a: Muhasebe alıŐanlarının kişisel sorumluluğu yüksek olursa hileyi içerden (kurum içi st yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler.

H1b: Muhasebe alıŐanlarının kişisel sorumluluğu yüksek olursa hileyi dışardan (kurum dışındaki yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler.

Yapılan araştırmalarda, algılanan ciddiyyetin bilgi uçurma niyetlerini olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir (Graham, 1986; Schultz vd., 1993; Curtis, 2006). Bu bağlamdaki hipotezler Şu Őekildedir;

H2a: Hileli işlemler hakkında muhasebe çalışanlarının algıladığı ciddiyyet yüksekse içerden (kurum içi st yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler.

H2b: Hileli işlemler hakkındaki muhasebe çalışanlarının algıladığı ciddiyyet yüksekse dışardan (kurum dışındaki yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler.

Yapılan alıŐmalar, olası bir bilgi uçuran bireyin, algılanan bir misilleme kültürüne sahip bir kurumda gözlemlediği davranışı bildirme ihtimalinin daha düşük olduğunu göstermiştir (Near ve Miceli, 1996; King, 1999). Bu bağlamdaki hipotezler Şu Őekildedir;

H3a: Muhasebe alıŐanlarının algıladığı kişisel maliyet yüksekse çalışanların içerden (kurum içi st yetkililere) bilgi uçurma niyetlerini olumsuz yönde etkiler.

H3b: Muhasebe alıŐanlarının algıladığı kişisel maliyet yüksekse çalışanların dışardan (kurum dışındaki yetkililere) bilgi uçurma niyetlerini olumsuz yönde etkiler.

Yapılan nceki çalışmalarda, cinsiyet (Near ve Miceli, 1985), yaş (Brennan ve Kelly, 2007) ve çalışma süresi (Miceli ve Near, 1988) gibi demografik özellikler ile katılımcıların bilgi uçurma niyetleri arasında ilişkili olabileceği belirtilmiştir. Bu doğrultudaki hipotezler Şu Őekildedir;

H4a: Cinsiyet ile çalışanların bilgi uçurma niyeti arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H4b: Yaş ile çalışanların bilgi uçurma niyeti arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

H4c: Çalışma süresi ile bilgi uçurma niyeti arasında anlamlı bir ilişki yoktur.

3.3. Araştırma Metodolojisi

Bu çalışmada araştırma yöntemi olarak farklı bölümlerden oluşan bir anket uygulaması kullanılmıştır. Anket formu dört bölümden oluşmaktadır. Katılımcılardan ankette yer alan soruları yanıtlarken şu anda çalıştıkları kurumları içindeki faaliyetler üzerinden değerlendirmeleri istenmiştir.

Anketin ilk bölümünde cinsiyet, yaş, nitelikler, iş deneyimi, iş pozisyonları ve etik konusu hakkında eğitim alıp almadıkları gibi demografik bilgiler yer almaktadır.

Anketin ikinci bölümü, çalışanların bilgi uçurma algılarını test edecek sorular yer almaktadır. Bu bölümde ayrıca, özellikle kurum içi kanallar (yönetim, anonim ve gizli modlar) ve kurum dışından kanallar (devlet dairesi, medya, düzenleyici kurum, anonim ve gizli kanallar) kullanılarak yapılan bilgi uçurma için tercih edilen raporlama şekliyle ilgili sorulara yer verilmiştir. Bu bölümdeki sorular "evet", "hayır" ve "kararsızım" şeklindeki yanıt seçenekleriyle veriler elde edilmeye çalışılmıştır.

Muhasebe çalışanlarının kurumsal yolsuzluk hakkındaki gözlemlerini ölçmek için, katılımcılara son beş yıl içinde çalıştıkları kuruluşlarında etik dışı, hileli davranışlara (örn. yolsuzluk, evrakta sahtecilik) şahit olup olmadıkları ve bu konuda doğrudan kanıt elde edip etmedikleri sorulmuştur. Kayıt dışı işlem, belge sahtekarlığı, bilanço maskelenmesi ve zimmete para geçirme gibi örnekler gösterilerek bu madde "evet" ve "hayır" yanıtları kullanılarak cevaplanmaları istenmiştir. Ayrıca katılımcılara, gözlemledikleri usulsüzlüğü yetkililere bildirip bildirmedikleri "evet" veya "hayır" yanıtlarıyla tek maddelik bir soru kullanarak yöneltilmiştir (Somers, 2001).

Anketin üçüncü bölümünde bağımlı değişkenler (iç ve dış bilgi uçurma niyetleri) ve bağımsız değişkenler (algılanan ciddiyet, kişisel maliyet ve kişisel sorumluluk) hakkında sorular yer almaktadır. Bu bölümünde yer alan sorular, çok düşük ihtimalle 1 ile çok büyük ihtimalle 5 arasında değişen beş puanlı Likert ölçeği kullanılarak veriler toplanmaya çalışılmıştır. Literatürde bağımsız değişkenler için kullanılan ölçekler (algılanan ciddiyet, algılanan kişisel maliyet ve algılanan kişisel sorumluluk) Schultz ve ark. (1993) ve Kaplan ve Whitecotton (2001)'nin yaptıkları çalışmalardan uyarlanmıştır. Bu soruları içeren ölçekler, bilgi uçurma eylemiyle ilgili yapılan önceki çalışmalarda birçok kez kullanılmıştır (Kaplan, 1995; Curtis, 2006; Alleyne, 2010).

Anketin dördüncü bölümünde, katılımcıların mevcut işyerlerinde bilgi uçurmaktan en çok neden çekindikleri ve bilgi uçurmanın olası faydaları/etkileri ile ilgili düşünceleri

sorulmuştur. Bunun yanı sıra bilgi uçuran ve yönetimin bu durumda sergiledikleri tepkilerini/tutumları da incelenmiştir. Literatürdeki çalışmada Ahern (2000)'nin çalışmasında kullanmış olduğu ölçek sorularıyla katılımcılardan yanlış bir davranış gözlemlediklerinde hangi eylemleri gerçekleştirdikleri sorulmuştur.

3.4.Yöntem ve Örneklem

Çalışma nicel bir araştırmadır. Bu kapsamda araştırma verilerini toplamak için anket yöntemi kullanılmıştır. Örneklem basit tesadüfi örneklem tekniği kullanılarak belirlenmiştir. Araştırma evreni İstanbul'da faaliyet gösteren kurumsal işletmelerde çalışan muhasebe çalışanlarıdır. Veri toplama sürecinde yaşanabilecek olumsuzluklar ve cevapların eksik ya da hatalı olmasından kaynaklı olarak en az 150 kişiye anket iletilmiş ve bunların içinden 100 tanesinden geri dönüş olmuştur. Anket Ek1'de yer almaktadır.

Araştırma için hazırlanan anket formunda araştırmanın niteliğini ve amacını açıklayan, katılmak için gönüllülük gerektiren ve verilen bilgilerin gizliliği hakkında açıklayıcı metinler eklenmiştir. Anketlerin tamamlanması için katılımcılara herhangi bir zorlama veya teşvik yapılmamıştır. Google documentation üzerinden hazırlanan anket hazırlanan anketler katılımcılara e-posta olarak veya sosyal mesajlaşma platformlarından iletilmiştir. Katılımcıların anket formunda yer alan sorulara verdikleri cevaplar IBMSPSS 22.0 istatistik paket analiz programı kullanılarak analiz edilmiştir.

Araştırma verilerinin normal dağılım gösterdiği tespit edildikten sonra araştırma cevaplarının tutarlı olup olmadığını belirlemek için güvenilirlik analizi yapılmıştır. Anketi cevaplayan muhasebe çalışanlarının demografik bilgilerine ve bilgi uçurma algılarına ilişkin frekans dağılımları hesaplanmıştır. Raporlama kanallarının seçimleri (içten ve dışarıdan kanallar) arasındaki önemli farklılıkları belirlemek için t-testi yöntemi kullanılmıştır. Araştırma hipotezlerini test etmek için hiyerarşik çoklu regresyon analizi ve korelasyon analiz yöntemleri kullanılmıştır. Ayrıca nitel veriler için betimleyici analizler yapılmıştır.

3.5. Çalışmanın Bulguları

Araştırmanın bu bölümünde şirketlerin muhasebe çalışanlarına yönlendirilmiş olan anket formunda yer alan ifadelere alınan yanıtlardan hareketle uygulanan çeşitli analizlerin sonuçlarına yer verilmiştir.

Güvenilirlik analizinin yapılmasının en önemli nedeni ankete yanıt veren katılımcıların sorulara verdikleri yanıtlarının geçerliliğinin ve güvenilirliğin belirlenmesidir. Bu sayede ölçeğin ve yanıtların güvenilir olduğu anlaşılmakta ve ulaşılan sonuçların doğruluğu kabul edilebilmektedir.

Tablo 3. Ölçek Güvenilirliklerine İlişkin Bulgular

Cronbach's Alpha	Standartlaştırılmış Cronbach's Alpha	İfade sayısı
,803	,800	28

Araştırma kapsamında belirtildiği gibi ölçekte yer alan ifadelerin birbirleri ile olan ilişkileri ve güvenilirliklerini tespit etmek amacı ile bakılan Cronbach Alpha katsayılarına göre Tablo 3.'te "Çalışanlarının bilgi uçuurma (whistleblowing) niyetini etkileyen faktörlerin incelenmesi" ölçeğinin güvenilirlik düzeyinin yüksek seviyede olduğu belirlenmiştir (cronbach's alpha >0,70).

Tablo 4. Frekans Dağılımları

Değişken		n	%
Cinsiyet	Kadın	57	57,0
	Erkek	43	43,0
	Toplam	100	100,0
Yaş	20-25 Yaş	18	18,0
	26-35 Yaş	70	70,0
	36-45 Yaş	12	12,0
	Toplam	100	100,0
Eğitim durumu	Üniversite	78	78,0
	Yüksek Lisans	22	22,0
	Toplam	100	100,0
Şu anki iş yerinizdeki çalışma süreniz	2 Yıdan az	24	24,0
	2-5 Yıl	40	40,0
	6-10 Yıl	31	31,0
	11 Yıl +	5	5,0
	Toplam	100	100,0
	Kıdemsiz	78	78,0

Şu anki iş yerinizdeki pozisyonunuz	Kıdemli	21	21,0
	Yönetici	1	1,0
	Toplam	100	100,0
Şu anki iş yerinizdeki çalışan sayısı	10-100	19	19,0
	101-500	63	63,0
	501-1000	18	18,0
	Toplam	100	100,0

Tablo 4.'te ankete katılan muhasebe çalışanlarının demografik bilgilerine ilişkin frekans dağılımları görülmektedir. Tüm parametreler için gözlem sayısı 100'dür.

Tablo 5. Katılımcıların bilgi uçurma algılarına ilişkin frekans dağılımı

	Evet	Hayır	Kararsızım
	N	N	N
Hukuk kurallarında yer alan bilgi uçurma mevzuatından haberdar mısınız?	52	31	17
Bilgi uçurmayı teşvik eden yasaları destekliyor musunuz?	94	-	6
Bilgi uçurmayı etik olarak buluyor musunuz?	100	-	-
Mevcut kurumunuzdaki hatalı davranışları /hileleri yönetime bildirmeyi tercih ediyor musunuz?	82	-	18
İş yerinizdeki hatalı davranışları/hileleri mevcut kurumunuzun içindeki anonim ve gizli kanallara bildirmeyi tercih ediyor musunuz?	80	3	17
İş yerinizdeki hatalı davranışları/hileleri mevcut kurumunuzun dışındaki anonim ve gizli kanallara bildirmeyi tercih ediyor musunuz?	21	76	3
İş yerinizdeki hatalı davranışları/hileleri devlet dairesine bildirmeyi tercih ediyor musunuz?	23	70	7
İş yerinizdeki hatalı davranışları/hileleri medyaya bildirmeyi mi tercih edersiniz?	6	93	1
Hatalı davranışları/hileleri düzenleyici kuruluşlara bildirmeyi tercih ediyor musunuz?	12	87	1
Çalıştığınız kurumdaki bilgi uçurma davranışı hakkında prosedürleri belirleyen mekanizmaların (iş sözleşmesi, e-postalar, basılı prensip beyanları) farkında mısınız?	84	7	9

Tablo 5.'te, katılımcıların bilgi uçurma tutum ve algıları görülmektedir. Ankete katılanların %31'i Türkiye'deki bilgi uçurma mevzuatından haberdar değiller, %17'sinin ise konu hakkında çekimser yanıtlar verdiği görülmektedir. Bu sonuç, bilgi uçurma mevzuatının farkındalığını artırmak için çalışanların daha fazla bilgilendirilmesi gerektiğini göstermektedir. Ancak muhasebe çalışanlarının çoğunluğu %94'ü bilgi uçurmayı teşvik eden yasaları desteklemektedir. Ayrıca, ankete katılanların tamamının bilgi uçurmayı etik bir davranış olarak kabul ettiği görülmektedir. Suiistimalin ilgili makamlara bildirilmesiyle ilgili olarak, katılımcıların %82'si evet yanıtı vermiştir. Katılımcıların %80'i suiistimali kurum içindeki isimsiz ve gizli kanallara iletmeyi tercih ederken, %17'si bildirmek için çekimser davrandıkları görülmektedir. Katılımcıların çoğunluğu (%76) suiistimali kurum dışındaki isimsiz ve gizli kanallara iletmeyi tercih etmemektedir. Katılımcıların %23'ü suiistimali devlet dairesine bildireceğini belirtmektedir. Katılımcıların çok az bir kısmı (%6) medyaya bildirmeyi tercih ederken, yine az bir kısmın (%12) düzenleyici kuruluşlara bildirmeyi tercih ettiği görülmektedir.

Ayrıca katılımcıların %84'ü kuruluşlarında bilgi uçurma prosedürlerini belirleyen mekanizmaların (iş sözleşmesi, e-postalar, basılı prensip beyanları) varlığından haberdar olduklarını belirtti. Bu sonuç, yönetimin bilgi uçurmayı kişinin sözleşmeden doğan yükümlülüğünün bir parçası olarak algılayabileceğini düşündürmektedir (Alleyne, 2010).

Tablo 6. Paired Samples Statistics t-testi (eşleştirilmiş örneklem t-testi)

	X	Ss	t	df	p
Çift 1 İçerden bildirme- Dışardan bildirme	1,810	,615	29,452	99	,000

Raporlama kanalları (iç ve dış kanallar) seçimleri arasındaki önemli farklılıkları belirlemek için Paired Samples Statistics t-testi yapılmıştır. Sonuçlar, dahili ve harici raporlama kanalları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark ortaya koymaktadır ($p=0,000<.001$).

Tablo 7. Paired Samples Statistics t-testi

	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	p
Pair 1 Mevcut kurumunuzda yapılan hatalı davranışları/ hileleri içerden rapor etme olasılığınız nedir	4,02	,531	,053	,000
Mevcut kurumunuzda yapılan hatalı davranışları/ hileleri içerden rapor etme olasılığınız nedir	2,21	,756	,076	,000

Tablo 7.'deki ortalama sonuçları incelendiğinde çalışanların öncelikle iç kanalları tercih ettiği (M: 4,02) görülmektedir.

Çalışmanın H1-H3 (H1a, H1b, H2a, H2b, H3a ve H3b) hipotezleri bilgi uçurmayı etkileyen faktörleri belirlemeye çalışmaktadır. Bu hipotezler, hiyerarşik çoklu regresyon analizi kullanılarak test edilmiştir.

Tablo 8. Normallik Analizi

Descriptives			
		Statistic	Std. Error
veri_ort	Mean	2,3100	,03632
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	2,2379
		Upper Bound	2,3821
	5% Trimmed Mean	2,2963	
	Median	2,3333	
	Variance	,132	
	Std. Deviation	,36316	
	Minimum	1,67	
	Maximum	3,17	
	Range	1,50	
	Interquartile Range	,50	
	Skewness	,476	,241
	Kurtosis	-,316	,478

Tabachnick'e (2013) göre çarpıklık ve basıklık değerleri +1.5 ve -1.5 değerleri arasında ise araştırmada kullanılan verilerin normal dağıldığı kabul edilmektedir. Buradan hareketle bu çalışmada regresyon analizi için kullanılan veriler normal dağılmaktadır.

Tablo 9. İçeriden bilgi uçurmada kontrol ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiye ilişkin hiyerarşik regresyon analizi

	Standartlaştırılmamış		Standartlaştırılmış				
Bağımsız değişkenler	B	Std. Hata	B	t	R ²	F	p
<i>Kontrol değişkenleri</i>					,294	14,757	,000
Cinsiyet	,162	,091	,153	1,935			,023

Yaş	,235	,114	,242	2,347	,032	
İş deneyimi	,198	,073	,010	,087	,008	
<i>Ana etki değişkenleri</i>				,465	11,251	,000
Raporlama için kişisel sorumluluk	,103	,075	,191	1,367	,016	
Algılanan ciddiyet	,048	,071	,079	,671	,029	
Kişisel maliyet	-,182	,076	-,305	-2,390	,011	

Not: Bağımlı değişken= içeriden ihbar etme niyeti, $p < 0.05$

Analiz sonucunda kontrol değişkenleri, bağımlı değişken olan içerden bilgi uçurma niyetleri ile anlamlı bir ilişki sergilemektedir (adjusted $R^2 = .294$, $F = 14,757$, $p < 0.01$). Ana etki değişkenleri ise tam model istatistiksel olarak anlamlıdır ve varyansın yüzde 46,5'ini açıklar (adjusted $R^2 = .465$, $F = 11,251$, $p < 0.01$). Tablo 9.'da, kişisel sorumluluk ($B = .191$, $p < 0.01$) ve algılanan ciddiyet ($B = .079$, $p < 0.05$) bağımlı değişkeni olumlu ve anlamlı olarak etkilemektedir. Kişisel maliyet ($B = -.305$, $p < 0.05$) ise içerden bildirme niyetlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Bu sonuçlara göre; "H1a: Muhasebe çalışanlarının kişisel sorumluluğu yüksek olursa hileyi içerden (kurum içi üst yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler, H2a: Hileli işlemler hakkında muhasebe çalışanlarının algıladığı ciddiyet yüksekse içerden (kurum içi üst yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler ve H3a: Muhasebe çalışanlarının algıladığı kişisel maliyet yüksekse çalışanların içerden (kurum içi üst yetkililere) bilgi uçurma niyetlerini olumsuz yönde etkiler" hipotezlerinin desteklendiğini göstermektedir. Bu sonuçlar Schultz vd. (1993), Kaplan ve Whitecotton (2001) ve Curtis (2006), kişisel sorumluluğun olumlu etkisine ve kişisel maliyetin iç bilgi uçurma niyetleri üzerindeki olumsuz etkisine destek bulmuştur.

Tablo 10. Dışarıdan bilgi uçurmada kontrol ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiye ilişkin hiyerarşik regresyon analizi

Bağımsız değişkenler	Standartlaştırılmamış		Standartlaştırılmış		R^2	F	p
	B	Std. Hata	B	t			
<i>Kontrol değişkenleri</i>					,191	8,816	0,00
Cinsiyet	,055	,109	,036	,506			0,43
Yaş	-,119	,129	-,086	-,923			0,10
İş deneyimi	,056	,094	,063	,597			,000

<i>Ana etki değişkenleri</i>					,563	22,239	,000
Raporlama için kişisel sorumluluk	,015	,097	,019	,154			,028
Algılanan ciddiyet	-,580	,092	,674	6,313			,045
Kişisel maliyet	-,115	,098	-,135	-1,171			,000

Not: Bağımlı değişken= dışarıdan ihbar etme niyeti, $p < 0.05$

Tablo 10.'da kontrol değişkenleri, bağımlı değişken olan dışardan ihbar niyetleri ile orta düzeyde anlamlı bir ilişki göstermektedir (adjusted $R^2 = ,191$, $F = 8,816$, $p < 0,01$). Ana etki değişkenlerinde, tam model istatistiksel olarak anlamlıdır ve varyansın %56,3'ünü açıklar (adjusted $R^2 = ,563$, $F = 22,239$, $p < 0.01$). Tablo 10.'da, kişisel sorumluluğun ($B = ,019$, $p < 0.05$) ve algılanan ciddiyetin ($B = ,674$, $p < 0.05$) bağımlı değişkeni olumlu ve anlamlı olarak etkilediği görülmektedir. Kişisel maliyetin ($B = ,135$, $p < 0.01$) ise dışardan bilgi uçurma niyetlerini olumsuz yönde etkilediği görülmektedir. Buradan “H1b: Muhasebe çalışanlarının kişisel sorumluluğu yüksek olursa hileyi dışardan (kurum dışındaki yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler, H2b: Hileli işlemler hakkındaki muhasebe çalışanlarının algıladığı ciddiyet yüksekse dışardan (kurum dışındaki yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler ve H3b: Muhasebe çalışanlarının algıladığı kişisel maliyet yüksekse çalışanların dışardan (kurum dışındaki yetkililere) bilgi uçurma niyetlerini olumsuz yönde etkiler” hipotezlerinin desteklendiği görülmektedir. Bu sonuçlar, yüksek kişisel maliyetin, misilleme korkusu nedeniyle dışarıdan bilgi uçurma niyetlerini azaltmada etkili bir faktör olabileceğini savunan Mesmer-Magnus ve Viswesvaran'ın (2005) bulguları ile tutarlıdır.

Tablo 11. Otokorelasyon Testi -1

Model Summary ^b					
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,706 ^a	,498	,465	,389	2,375

a. Yordayıcılar = (Sabit), Cinsiyet, Yaş, İş deneyimi, Raporlama için kişisel sorumluluk, Algılanan ciddiyet, Kişisel maliyet

b. Bağımlı değişken= içeriden ihbar etme niyeti

Regresyonda temel varsayımlardan biri hata terimleri arasında ilişki olmamasıdır. Hata terimleri arasında ilişki olması otokorelasyonun varlığını ortaya çıkarır (Ünver ve Gamgam, 1996: 345). Buna göre herhangi iki veri noktasına ait hata teriminin birbirinden etkilenmemesi gerekmektedir (hata terimleri arasında bir ilişki yoktur). Bu analize göre

çıkan değerlerin 1.5 ile 2.5 değeri arasında olması beklenmektedir. Tablo 11’de analiz sonucuna göre $DW = 2,375$ otokorelasyon yoktur.

Tablo 12. Otokorelasyon Testi -2

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,768 ^a	,589	,563	,500	2,004

a. Yordayıcılar = (Sabit), Cinsiyet, Yaş, İş deneyimi, Raporlama için kişisel sorumluluk, Algılanan ciddiye, Kişisel maliyet

b. Bağımlı değişken = dışarıdan ihbar etme niyeti

Tablo 12’de analiz sonuçlarına göre $DW= 2,004$ buradan yola çıkılarak otokorelasyon yoktur.

Çalışmanın H4a, H4b ve H4c hipotezleri korelasyon analizi kullanılarak test edilmiştir.

Tablo 13. Korelasyon Analizi

		Cinsiyetiniz	Yaşınız	Şu anki iş yerinizde kaç yıldır çalışıyorsunuz	Mevcut kurumunuzda yapılan hatalı davranışları/hileleri içerden rapor etme olasılığınız nedir	Mevcut kurumunuzda yapılan hatalı davranışları/hileleri i dışarıdan rapor etme olasılığınız nedir
Cinsiyetiniz	Pearson Correlation	1	,096	,064	,196	,160
	Sig. (2-tailed)		,343	,527	,050	,111
	N	100	100	100	100	100
Yaşınız	Pearson Correlation	,096	1	,693**	,490**	,299**
	Sig. (2-tailed)	,343		,000	,000	,002
	N	100	100	100	100	100
Şu anki iş yerinizde kaç yıldır çalışıyorsunuz	Pearson Correlation	,064	,693**	1	,505**	,445**
	Sig. (2-tailed)	,527	,000		,000	,000
	N	100	100	100	100	100
Mevcut kurumunuzda yapılan hatalı	Pearson Correlation	,196	,490**	,505**	1	,593**

davranışları/ hileleri içerden rapor etme olasılığınız nedir	Sig. (2-tailed)	,050	,000	,000		,000
	N	100	100	100	100	100
Mevcut kurumunuzda yapılan hatalı davranışları/hileleri dışarıdan rapor etme olasılığınız nedir	Pearson Correlation	,160	,299**	,445**	,593**	1
	Sig. (2-tailed)	,111	,002	,000	,000	
	N	100	100	100	100	100

Korelasyon 0,01 düzeyinde (** işaretli) anlamlıdır.

Tablo 13. incelendiğinde ulaşılan korelasyon katsayılarından (r) -1 ile +1 arasında değer almaktadır. Bu değer +1'e yaklaştıkça pozitif yönde ilişki kuvvetlidir -1'e yaklaştıkça negatif yönde kuvvetli bir ilişkiden bahsedilebilir (Dolapoğlu,2018). Buradan hareketle cinsiyet ile çalışanların hileleri içerden rapor etme olasılığı arasında (,196) ve cinsiyet ile çalışanların hileleri dışardan rapor etme olasılığı arasında (,160) pozitif yönde çok zayıf düzeyde bir ilişkiden bahsedilebilir. Buradan hareketle "H4a: Cinsiyet ile çalışanların bilgi uçurma niyeti arasında anlamlı bir ilişki yoktur" hipotezi reddedilmiştir. Yaş ile çalışanların hileleri içerden rapor etme olasılığı arasında (,490) ve yaş ile çalışanların hileleri dışardan rapor etme olasılığı arasında (,299) pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişkiden bahsedilebilir. Şirket çalışanlarının yaşı arttıkça etik dışı, hileli işlemleri üst yönetime bildirme eğilimlerinin de arttığı tespit edilmiştir. Buradan "H4b: Yaş ile çalışanların bilgi uçurma niyeti arasında anlamlı bir ilişki yoktur" hipotezi reddedilmiştir. Çalışanların iş yerlerindeki çalışma süreleri ile hileleri içerden rapor etme olasılığı arasında (,505) ve çalışanların iş yerlerindeki çalışma süreleri ile hileleri dışardan rapor etme olasılığı arasında (,445) pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişkiden bahsedilebilir. Dolayısıyla "H4c: Çalışma süresi ile bilgi uçurma niyeti arasında anlamlı bir ilişki yoktur" hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmada katılımcılara yönlendirilen nitel anket sorularını ölçmek için ek olarak tematik analizler yapılmıştır. Nitel analizin amacı, nicel analizde tam olarak yakalanmamış olabilecek çalışanların bilgi uçurma davranışını etkileyebilecek altta yatan faktörleri belirlemektir. Bu bölüm, ortaya çıkan birkaç ana tema ile nitel veriler için bulguların kümelenmesini yansıtmaktadır.

Tablo 14. Çalışanların eylemleri ve yönetimin bilgi uçuranların eylemlerine verdiği yanıtlar

Faktörler	N	%
Kurum içi hilelere karşı farkındalık (gözlemlenen)		
Evet	41	41,0
Hayır	59	59,0
Toplam	100	100,0
Hileli eylemlerin farkında olan çalışanlardan, yanlış bildiren kişi sayısı		
Evet	39	95,1
Hayır	2	4,9
Toplam	41	100,0
Bilgi uçurma eylemleri		
Üst yönetimi bilgilendirdim	23	54,8
Kurum içindeki anonim kanalları bilgilendirdim	6	14,3
Vaka raporu yazdım	9	23,8
Kurum dışındaki bir yetkiliye bildirdim	1	2,4
Hiçbir şey yapmadım	2	4,8
Toplam	41	100,0
Yönetim tarafından gösterilen tepkiler		
Durumu bildirdiğim için saldırgan bir tavır sergilediler	1	2,5
Bana karşı baskı yaptılar	3	7,5
Durumu düzelttiler	31	77,5
Hiçbir şey yapmadılar	4	12,5
Toplam	39	100,0

Tablo 14.'de anketi cevaplayanların yüzde 41'nin iş yerlerinde yanlış davranışlar gözlemlediğini gösteriyor. Bu kişilerin büyük bir kısmının yanlış bildirmeyi tercih ettiği görülmektedir. Analiz sonuçlarına göre 23 gözlemcinin üst yönetimi bilgilendirdiği, 6 kişinin kurum içindeki anonim kanalları bilgilendirdiği, 9 kişinin vaka raporu yazmayı tercih ettiği, sadece 1 gözlemcinin dışarıdan haber verdiği ve 2 gözlemcinin ise durumu

bildirmek için hiçbir şey yapmadığı görülmektedir. Suiistimali gözlemleyen çalışanlar tarafından gerçekleştirilen bu eylemler, suiistimali azaltmak ve olası yanlış davranışları önlemek için rapor verme konusunda bir miktar kişisel sorumluluk olduğunu göstermektedir. Analiz sonuçları çalışma ortamında olumlu bir değişiklik yapmak için düzeltici bir eyleme (bilgi uçurma davranışı) ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Yönetim tarafından bilgi uçuran çalışanlara verilen tepkilerin sonuçlarına bakıldığında; 31 çalışanın olumlu sonuç aldığı görülürken, toplamda 4 çalışanın yönetim tarafından saldırgan ve baskıcı tavırlarına maruz kaldığı görülmektedir. Bu sonuçlar kişisel maliyet açısından ele alındığında ise gözlemlenen hileli, yanlış davranışı bildirmenin işletmelerde çalışanlara bazen olumsuz sonuçlar doğurabileceği anlaşılmaktadır. Bu sonuçlar kişisel maliyetler ile bilgi uçurma arasındaki olumsuz ilişkileri destekleyen literatürdeki bulguları doğrulamaktadır (Schultz ve diğerleri, 1993; Kaplan ve Whitecotton, 2001; Curtis, 2006; Mesmer-Magnus ve Viswesvaran, 2005; Near ve Miceli, 1996).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu araştırmada, bilgi uçuşmanın muhasebe hilelerini açığa çıkarmadaki önemine değinilerek, muhasebe çalışanlarının bilgi uçuşma tercihlerini etkileyen faktörlerin incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada, kurumlarda sıklıkla karşılaşılan muhasebe hileleri ve “bilgi uçuşma” olarak isimlendirilen whistleblowing kavramı üzerinde durulmuştur. Bu çerçevede çalışmada muhasebe hile türlerine değinildikten sonra bilgi uçuşma kavramının tanımı, işletmelerde yaşanan hilelerin açığa çıkarılmasındaki önemi ve bilgi uçuşma hakkında yapılan önceki araştırmalardan elde edilen bilgiler aktarılmaya çalışılmıştır.

Uygulama çalışması, İstanbul’da faaliyet gösteren kurumsal şirketlerde çalışan muhasebe çalışanları üzerinde iş yerlerinde gözlemledikleri muhasebe hilelerini bildirmelerini etkileyen faktörleri ölçmeye yönelik anket formunda yer alan sorulara verilen cevaplar ele alınarak sonuçlar SPSS 22.0 istatistik analiz programı kullanılarak hiyerarşik çoklu regresyon analizi ve korelasyon analizi ile yorumlanmıştır. Hazırlanan anket formları dört ayrı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde çalışanların demografik özellikleri yer almaktadır. İkinci bölümde çalışanların bilgi uçuşma algılarına ilişkin sorular, üçüncü bölümde çalışanların hileyi rapor etmek için tercih ettiği kanallar ve algıladığı kişisel sorumluluk, kişisel maliyet ve ciddiyet faktörlerine ilişkin sorular yer almaktadır. Dördüncü bölümde ise hileyi gözlemleyen çalışanların eylemleri ve yönetimin bilgi uçuşanların eylemlerine yönelik verdiği tepkileri ölçmek için yöneltilen sorular yer almaktadır. Şirketlerdeki muhasebe çalışanlarına toplam 150 anket formu iletilmiş ve geri dönen 100 anket formu değerlendirilmeye alınarak tüm veriler bilgisayar ortamında kayıt altına alınarak analiz edilmiştir.

Araştırma kapsamında belirtildiği gibi ölçekte yer alan ifadelerin birbirleri ile olan ilişkileri ve güvenilirliklerini tespit etmek amacı ile bakılan Cronbach Alpha katsayılarına göre “Çalışanlarının bilgi uçuşma (whistleblowing) niyetini etkileyen faktörlerin incelenmesi” ölçeğinin ,800 değerine sahip olduğu belirlenmiştir. Buradan hareketle “Çalışanlarının bilgi uçuşma (whistleblowing) niyetini etkileyen faktörlerin incelenmesi” ölçeğinin araştırmada kullanılabilmesinde bir engel olmadığı anlaşılmıştır.

Ankete katılan muhasebe çalışanlarının demografik bilgilerine ilişkin ve bilgi uçuşma algılarına ilişkin frekans dağılımı analizleri yapılmış ve sonuçlar tek tek yorumlanmıştır. Ardından bağımlı/eşleştirilmiş örneklem t-testi yapılmıştır. Muhasebe çalışanlarının

kurumlarında gözlemlediği hileleri raporlamak için tercih ettiği kanalların (iç ve dış kanallar), seçimleri arasındaki önemli farklılıkları belirlemek için eşleştirilmiş örneklem t-testi yapılmıştır. Sonuçların, dahili ve harici raporlama arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark ortaya koyduğu görülmüştür.

Yapılan hiyerarşik çoklu regresyon analizine göre; kişisel sorumluluğun, içsel ihbar niyetlerini önemli ölçüde etkilediği görülmüştür. Bu nedenle “H1a: Muhasebe çalışanlarının kişisel sorumluluğu yüksek olursa hileyi içerden (kurum içi üst yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler” hipotezi kabul edilmiştir. Algılanan ciddiyetin, içsel ihbar niyetlerini önemli ölçüde etkilediği görülmüştür. Bu nedenle “H2a: Hileli işlemler hakkında muhasebe çalışanlarının algıladığı ciddiyet yüksekse içerden (kurum içi üst yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler” hipotezi kabul edilmiştir. Aynı şekilde kişisel maliyetin içsel ihbar niyetlerini önemli ölçüde etkilediği görülmüştür. Dolayısıyla “H3a: Muhasebe çalışanlarının algıladığı kişisel maliyet yüksekse çalışanların içerden (kurum içi üst yetkililere) bilgi uçurma niyetlerini olumsuz yönde etkiler” hipotezi kabul edilmiştir.

Yapılan hiyerarşik çoklu regresyon analizine göre; kişisel sorumluluğun, dışsal bilgi uçurma niyetlerini etkilediği görülmüştür. Bu nedenle “H1b: Muhasebe çalışanlarının kişisel sorumluluğu yüksek olursa hileyi dışardan (kurum dışındaki yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler” hipotezi kabul edilmiştir. Aynı analizde algılanan ciddiyetin dışsal bilgi uçurma niyetlerini önemli ölçüde etkilediği görülmüştür. Bu nedenle “H2b: Hileli işlemler hakkındaki muhasebe çalışanlarının algıladığı ciddiyet yüksekse dışardan (kurum dışındaki yetkililere) bildirme niyetlerini olumlu yönde etkiler” hipotezi kabul edilmiştir. Kişisel maliyetin de aynı şekilde dışsal bilgi uçurma niyetlerini önemli ölçüde etkilediği görülmüştür. Dolayısıyla “H3b: Muhasebe çalışanlarının algıladığı kişisel maliyet yüksekse çalışanların dışardan (kurum dışındaki yetkililere) bilgi uçurma niyetlerini olumsuz yönde etkiler” hipotezi kabul edilmiştir.

Yapılan korelasyon analizine göre; cinsiyet ile çalışanların hileleri içerden ve dışarıdan rapor etme olasılığı arasında pozitif yönde çok zayıf düzeyde bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Buradan hareketle “H4a: Cinsiyet ile çalışanların bilgi uçurma niyeti arasında anlamlı bir ilişki yoktur” hipotezi reddedilmiştir. Yaş ile çalışanların hileleri içerden ve dışardan rapor etme olasılığı arasında pozitif yönde orta düzeyde anlamlı bir ilişki belirlenmiştir. Bu nedenle “H4b: Yaş ile çalışanların bilgi uçurma niyeti arasında

anlamalı bir ilişki yoktur” hipotezi reddedilmiştir. Katılımcıların iş yerlerindeki çalışma süreleri ile çalışanların hileleri içinden ve dışardan rapor etme olasılığı arasında pozitif yönde orta düzeyde anlamalı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla “H4c: Çalışma süresi ile bilgi uçurma niyeti arasında anlamalı bir ilişki yoktur” hipotezi reddedilmiştir.

Anketin uygulandığı örneklemden elde edilen bulgular yalnızca bu örnekleme kapsayan evren olan İstanbul’da faaliyet gösteren kurumsal şirketlerde çalışan muhasebe çalışanları için geçerlidir. Bu nedenle elde edilen bulguların genellenebilirliği bu kapsamda kısıtlanmıştır. Gelecek dönemlerde yapılacak olan çalışmalarda, daha sağlam ölçümler yapabilmesi adına araştırmacılar, daha çok madde içeren ölçükleri kullanabilirler.

Sonuç olarak; bilgi uçurma davranışını göstermeyi tercih eden muhasebe çalışanlarının varlığı, bilgi uçurma eyleminin kurumsal iş yerleri tarafından benimsenip gerekli kurumsal kurallar ile desteklenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. İş dünyasının hile ile mücadelesindeki önemine istinaden, bilgi uçurmanın yapılabilmesi için kurumlarda destekleyici bir yönetim kültürünün oluşturulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 160-172.
- ACFE. (2016). *Report to the Nations*. Association of Certified Fraud Examiners: <https://www.acfe.com/rtn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf> adresinden alındı
- Açık, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 351-366.
- Ahmad, S. A. (2011). *Internal Auditor and Internal Whistleblowing Intentions: A Study of Organisational, Individual, Situational and Demographic Factors*. Doktora Tezi, Edith Cowan University, Perth.
- Akıllı, H., Çam, S., Kılınç, S., & Kızılboğa, R. (2013). Kamu Personelinin Etik İhlallerine Verdikleri Önem Derecesi ve Etik İhlallerin Bildirimi Konusundaki Görüşleri. *Sayıştay Dergisi*, 5-33.
- Aktan, C. C. (2006). Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki ve Vijdani Red Davranışı: Whistleblowing. *Mercek Dergisi*, 1-13.
- Aktan, C. C. (2015). Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki ve Vijdani Red Davranışı: Whistleblowing. *Organizasyon ve yönetim bilimleri dergisi*, 19-36.
- Alleyne, P., Charles-Soverall, W., Broome, T., & Pierce, A. (2017). Perceptions, predictors and consequences of whistleblowing among accounting employees in Barbados. *Meditari Accountancy Research*, 241-267.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards a Conceptual Model of Whistleblowing Intentions Among External Auditors. *The British Accounting Review*, 10-23.
- Altunal, I., & Kurnaz , N. (2020). Muhasebe Manipülasyon Riskinin Hile Üçgeni ve Örgütsel İşletme Stratejileri Üzerindeki Etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 97-129.
- Apadore, K., Chan, Y.-Q., Mabel Ding, C.-Y., Tham Mun, Y.-S., & Waynnie Goh , M. (2018). Factors Affecting Whistleblowing Intention: An Empirical Study. *South East Asia Journal Of Contemporary Business*, 104-114.
- Apaza, C., & Chang, Y. (2011). What Makes Whistleblowing Effective Whistleblowing in Peru and South Korea. *Public Integrity*, 113-129.
- Ardıç, E. (2007). *Borçlar Hukuku*. Ankara: Agon Bilgi Akademisi, 5. Basım.
- Argyres, N., & Mui, V.-L. (2007). Rules of engagement, credibility and the political economy of organizational dissent. *Strategic Organization*, 107-154.
- Arslan, E. T., & Kayalar, M. (2017). Kamu ve Özel Sektör Çalışanlarının İfşa (Whistleblowing) Niyeti: Karşılaştırmalı Bir Analiz. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15-26.
- Arzu, M., & Elden, B. (2019). Muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında whistleblowing'in önemi ve muhasebe öğrencilerinin whistleblowing tercihleri: Kayseri Üniversitesi örneği. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1496-1503.

- Aslan, S., & Özçelik, H. (2009). İç Denetim Ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi . *Zkü Sosyal Bilimler Dergisi*, 109–119.
- Atasever, M. (2013). *Yıldırımın örgütsel sessizlik üzerine etkisi ve işletmelerde bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aydın, U. (2002). İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi ifşası (Whistleblowing). *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 79-100.
- Aytar, C. (1998). Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim. *İktisat İşletme ve Finans*, 14-25.
- Banisar, D. (2011). *Whistleblowing: International standards and developments. Corruption and transparency: Debating the frontiers between state, market and society, I. Sandoval, ed., World Bank-Institute for Social Research, UNAM, Washington, DC.*
- Barnett, T., Bass, K., & Brown, G. (1996). Religiosity, ethical ideology, and intentions to report a peer's wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, 1161-1174.
- Bayraklı, H. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*. Yüksek Lisan Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bhal, K., & Dadhich, A. (2011). Impact of ethical leadership and leader–member exchange on whistle blowing: The moderating impact of the moral intensity of the issue. *Journal of business ethics*, 485-496.
- Bjorkelo, B., Einarsen, S., & Matthiesen, S. (2010). Predicting Proactive Behaviour At Work: Exploring The Role Of Personality As An Antecedent Of Whistleblowing Behaviour. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 371 -394.
- Boatright, J. R. (2003). *Ethics and Conduct of Business*. New Jersey: Prentice Hall Publication.
- Bozkurt, N. (2000). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. *Muhasebe Finans Dergisi*, 15-22.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile*. İstanbul: Alfa Yayınevi, 1. Basım.
- Bozkurt, N. (2011). *İşletmelerin Kara Deliği: Hile, Çalışan Hileleri*. Alfa Yayınları, 2. Basım.
- Brabeck, M. (1984). Ethical characteristics of whistle blowers. *Journal of Research in Personality*, 41-53.
- Brennan, N., & Kelly, J. (2007). *A Study Of Whistleblowing Among Trainee Auditors*. The British Accounting Review, 61–87.
- Brinsfield, C. T. (2009). Employee Silence: Investigation of Dimensionality, Development of Measures and Examination of Related Factors. *Doctoral Dissertation, Ohio: The Ohio State University*.
- Bulca, H., & Yeşil, T. (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebe Hile Kavramına Yaklaşımı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 47-58.
- Casal, J., & Zalkind, S. (1995). Consequences of whistle-blowing: A study of the experiences of management accountants. *Psychological reports*, 795-802.

- Celep, C., & Konaklı, T. (2012). Bilgi ifşası: Eğitim Örgütlerinde Etik ve Kural Dışı Uygulamalara Yönelik Bir Tepki. *E-international journal of educational research*, 65-88.
- Cemaloğlu, N., & Akyürek, M. (2017). Örgütlerde Whistleblowing (Bilgi Uçurma). *Turkish Journal of Educational Studies*, 123-142.
- Ceyhan, İ. F. (2010). *İç Denetim ve Kurumsallaşma*. Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ceylan, T. (2013). Muhasebe Hileleri ve Denetim Sürecinde Muhasebe Hilelerinin Tespitine Yönelik Belirtiler. *Vergi Raporu*, 22-31.
- Chui, R. K. (2002). Ethical Judgement, Locus of Control, and Whistleblowing Intention: A Case Study of Mainland Chinese MBA Students. *Managerial Auditing Journal*, 581-587.
- Curtis, M. B. (2006). Are audit-related ethical decisions dependent upon mood? *Journal of Business Ethics*, 191-209.
- Çakıcı, A. (2010). *Örgütlerde İş gören Sessizliği*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Çiğdem, S. (2012). *Büro Yönetiminde Whistleblowing ve Etik İlişkisi*. Isparta: 11. Ulusal Büro Yönetimi ve Sekreterlik Kongresi.
- Çiğdem, S. (2013). Büro Yönetiminde Whistleblowing ve Etik İlişkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 93-109.
- Çıtak, N. (2007). *Hileli mali raporlamada yaratıcı muhasebe ve bir uygulama (Yayımlanmamış Doktora Tezi)*. İstanbul, Marmara Üniversitesi.
- Çubukçu, S. (2009). Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkarmada Benford Modeli'nin İlk İki Basamak Yaklaşımı ile Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 113-142.
- Davia, R., Coggins, C., Wideman, J., & Kastantin, J. (1992). *Management Accountant's Guide to Fraud Discovery and Control*. New York: NY.: John Wiley & Sons.
- Dinç, M., Kuzey, C., Güngörmüş, A., & Atalay, B. (2018). Exploring predictors of internal, external and anonymous whistle-blowing intentions: a quantitative analysis of accounting professionals. *International Journal of Applied Statistics and Econometrics*, 18-29.
- Doğrusöz, A. B. (2006). Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanmak Yerine Belgesiz Kayıt Yapmak. *Yaklaşım Dergisi*.
- Dozier, J., & Miceli, M. (1985). Potential Predictors of Whistle-blowing: A Prosocial Behavior Perspective. *Academy of Management Review*, 823-836.
- Dönmez, A., & Karausta, T. (2011). Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 17-42.
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Ankara: Tesmer Yayınları.
- Dworkin, T., & Baucus, M. (1998). Internal vs. external whistleblowers: A comparison of whistleblowing processes. *Journal of business ethics*, 1281-1298.
- Dworkin, T., & Baucus, M. (1998). Internal vs. external whistleblowers: A comparison of whistleblowing processes. *Journal of business ethics*, 1281-1298.
- Dworkin, T., & Near, J. (1997). A better statutory approach to whistle-blowing. *Business Ethics Quarterly*, 1-16.

- Elias, R. (2008). Auditing Students' Professional Commitment And Anticipatory Socialization and Their Relationship To Whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, 283-294.
- Erdem, M. R. (2009). Suçu bildirmeme suçu (TCK m. 278). *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 105-120.
- Eren, V., & Orhan, U. (2013). Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Çalışanların Kötü Yönetimi İfşa Düzeylerine Etkisi Üzerine Bir Araştırma. *International Journal of Social Science*, 455-468.
- Esen, E., & Kaplan, H. (2012). İşletmelerde ahlaki olmayan davranışların duyurulması (whistleblowing). *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 33-52.
- Fatoki, O. (2013). Internal whistleblowing intentions of accounting students in South Africa: The impact of fear of retaliation, materiality and gender . *Journal of Social Sciences* , 31-44.
- Fritzsche, D., & Becker, H. (1984). Linking management behavior to ethical philosophy—An empirical investigation. *Academy of Management journal*, 166-175.
- Garner, J. T. (2013). Dissenters, managers, and coworkers: The process of coconstructing organizational dissent and dissent effectiveness. *Management Communication Quarterly*, 373-395.
- Goldman, B. M. (2001). Toward an understanding of employment discrimination claiming: An integration of organizational justice and social information processing theories. *Personnel Psychology* , 361-386.
- Graham, j. W. (1986). Principled organizational dissent: A theoretical essay . *Research in Organizational Behavior*, 1-52.
- Güçlü, F. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım, 11. Basım.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., & Killi, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 169-189.
- Hunton, J., & Rose, J. (2011). Effects of Anonymous Whistle-Blowing and Perceived Reputation Threats on Investigations of Whistle-Blowing Allegations by Audit Committee Members. *Journal of Management Studies*, 75-98.
- Hwang, D., Staley, B., Chen, Y., & Lan, J. (2008). Confucian Culture and Whistle-Blowing By Professional Accountants: An Exploratory Study. *Managerial Auditing Journal*, 504-526.
- Jubb, P. B. (1999). Whistleblowing: A restrictive definition and interpretation. *Journal of Business Ethics* , 77-94.
- Kandemir, C., & Kandemir, Ş. (2012). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesine Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*, 39-78.
- Kaplan, S., & Schultz , J. (2007). Intentions to report questionable acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal auditquality and setting. *Journal of Business Ethics*, 109-124.

- Kaplan, S., & Whitecotton, S. (2001). An examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 45-63.
- Kaplan, S., Pany, K., Samuels, J., & Zhang, J. (2009). An examination of the association between gender and reporting intentions for fraudulent financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 15-30.
- 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*, 513-530.
- Kassing, J. W. (1997). Articulating, antagonizing, and displacing: A model of employee dissent. *Communication Studies*, 311-332.
- Kassing, J. W. (1998). Development and Validation of the Organizational Dissent Scale. *Management Communication Quarterly*, 183-229.
- Kassing, J. W. (2008). Consider This: A Comparison of Factors Contributing to Employees' Expressions of Dissent. *Communication Quarterly*, 342-355.
- Kassing, J., & Armstrong, T. (2002). Someone's going to hear about this: Examining the association between dissent-triggering events and employees' dissent expression. *Management Communication Quarterly*, 39-65.
- Kaya, G. (2013). *Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Mali Analiz Etkileri, Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.
- Keenan, J. P. (2000). Blowing the whistle on less serious forms of fraud: A study of executives and managers. *Employee responsibilities and rights journal*, 199-217.
- Keil, M., Tiwana, A., Sainsbury, R., & Sneha, S. (2010). Toward a theory of whistleblowing intentions: A benefit-to-cost differential perspective. *Decision Sciences*, 787-812.
- Kennedy, J., & Anderson, C. (2017). Hierarchical rank and principled dissent: How holding higher rank suppresses objection to unethical practices. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 30-49.
- Khemani, M. (2009). *The Protection of National Security Whistleblowers: Imperative But Impossible A Critical Appraisal of the Scope and Adequacy of Whistleblower Protection Laws for National Security Whistleblowers*. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1412112 adresinden alındı
- King, G. (1999). The implications of an organization's structure on whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 315-326.
- Kıracı, M. (2004). *Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'de SPK'dan Yetki Alan Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Eskişehir: Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kula, V. (2008). Hileli Finansal Raporlama Yaklaşımlarını Belirleyen Teşvikler/Baskılar ve Fırsatlar. *Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi*, 63-82.
- Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T. (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

- Kurnaz, N., Ercan, C., & Kestane, A. (2018). Muhasebe Bilgi Kalitesi Ekseninde İç Denetim ve Bilgi İfşası (Whistleblowing) İlişkisi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 150-169.
- Küçüksavaş, N. (2006). *Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları*. İstanbul: 9. Baskı, Beta Yayınları.
- Lindblom, L. (2007). Dissolving the moral dilemma of whistleblowing. *Journal of Business Ethics*, 413-426.
- Liyanarachchi, G., & Adler, R. (2011). Accountants' Whistle-Blowing Intentions: The Impact of Retaliation, Age, and Gender. *Australian Accounting Review*, 167-182.
- MacNab, B. (2007). Culture and ethics management: whistle-blowing and internal reporting within a NAFTA country context. *International Journal of Cross Cultural Management*, 5-28.
- Mansbach, A. (2007). Political surplus of whistleblowing: A case study. *Business Ethics: A European Review*, 124-131.
- Memiş, Ü. M. (2006). *İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü: Türkiye'de Büyük İşletmeler Üzerinde Bir Saha Araştırması*. Adana: Yayınlanmamış Doktora Tezi Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Memiş, Ü. M. (2008). Etkin ve Başarılı Bir İç Denetim İçin Gerekli Koşullar. *Mali Çözüm Dergisi*, 75-92.
- Mengi, B. (2013). Araç Sigortası Hileleri Ve Bu Hilelere Yönelik Önlemler. *Finansal Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi*, 71-86.
- Mercan, N., Altınay, A., & Aksanyar, Y. (2012). Whistleblowing (bilgi ifşası, ihbar) ve yolsuzlukla mücadelede iç denetimin gelişen ve değişen rolü. *Organizasyon ve yönetim bilimleri dergisi*, 167-176.
- Meriç, A. (2020). Hile Denetiminde Whistleblowing ve Whistleblowing Niyetini Etkileyen Faktörler: Kayseri'de Faaliyet Gösteren Muhasebeciler İle Amprik Bir Çalışma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 111-128.
- Mesmer-Magnus, J., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in Organizations: An Examination of Correlates of Whistleblowing Intentions, Actions, and Retaliation. *Journal of Business Ethics*, 277-297.
- Miceli, M., & Near, J. (1984). The Relationships Among Beliefs, Organizational Position, and Whistle- Blowing Status: A Discriminate Analysis. *Academy of Management Journal*, 687-705.
- Miceli, M., & Near, J. (1988). Individual and situational correlates of whistle-blowing. *Personnel psychology*, 267-281.
- Miceli, M., & Near, J. (1992). *Blowing the whistle: The organizational and legal implications for companies and employees*. New York: Lexington Books.
- Miceli, M., & Near, J. (1994). Whistleblowing: Reaping the benefits. *Academy of Management Perspectives*, 65-72.
- Miceli, M., Near, J., & Dozier, J. (1991). Blowing the whistle on data fudging: A controlled field experiment. *Journal of Applied Social Psychology*, 271-295.

- Near, J., & Miceli, M. (1985). Organizational dissidence: The case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 1-16.
- Near, J., & Miceli, M. (1995). Effective-whistle blowing. *Academy of management review*, 679-708.
- Okay, S. (2011). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özeroğlu, A. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 180-196.
- Özkul, U., & Özdemir, A. (2011). *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*. İstanbul: Beta Yayınları, 1. Basım.
- Özler, D. E., Giderler, M., Şahin, M., & Atalay, C. (2010). Teorik bir çerçevede whistleblowing-etik ilişkisi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 169-194.
- Pickett, K. S. (2005). *The Essential Handbook Of Internal Auditing*, John Willey and Sons. England.
- Ponemon, L. A. (1994). A Comment on Whistle-blowing as an Internal Control Mechanism: Individual and Organizational Considerations. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 118-130.
- Premeaux, S. F. (2001). *Breaking the silence: Toward an understanding of speaking up in the workplace*. Louisiana State University and Agricultural & Mechanical College.
- Ray, S. L. (2006). Whistleblowing and organizational ethics. *Nursing ethics*, 438-445.
- Redding, W. C. (1985). Rocking boats, blowing whistles, and teaching speech communication. *Communication Education*, 245-258.
- Rehg, M., Miceli, M., Near, J., & Van Scotter, J. (2008). Antecedents and outcomes of retaliation against whistleblowers: Gender differences and power relationships. *Organization Science*, 221-240.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R., & L McMickle, P. (2002). Continuous auditing: Building automated auditing capability. *A Journal of Practice & Theory*, 147-163.
- Rosenblatt, R. A. (1997). *Whistle-blowers: Road is hard, rewards are few*. Los Angeles Times.
- Rothschild, J., & Miethe, T. (1999). Whistle-blower disclosures and management retaliation: The battle to control information about organization corruption. *Work and occupations*, 107-128.
- Saygan, S., & Bedük, A. (2013). Ahlaki Olmayan Davranışların Duyurulması (Whistleblowing) ve Etik İklimi İlişkisi Üzerine Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1-23.
- Schminke, M., Ambrose, M., & Miles, J. (2003). The impact of gender and setting on perceptions of others' ethics. *Sex Roles*, 361-375.
- Schneider, A. (2008). The Roles of Internal Audit in Complying with the Sarbanes – Oxley Act. *International Journal of Disclosure and Governance*, 69–79.
- Schultz, J., Johnson, D., Morris, D., & Drynes, S. (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*, 75-103.

- Shahinpoor, N., & Matt, B. (2007). The Power of One: Dissent and Organizational Life. *Journal of Business Ethics* , 37-48.
- Sims, R., & Keenan, J. (1998). Predictors of external whistleblowing: Organizational and intrapersonal variables. *Journal of Business Ethics*, 411-421.
- Skivenes, M., & Trygstad, S. (2010). When whistle-blowing works: The Norwegian case. *Human Relations*, 1071-1097.
- Sonnier, B., & Lassar, W. (2013). An Empirical Evaluation of Graham's Model of Principled Organizational Dissent. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 132-174.
- Street, M. D. (1995). Cognitive moral development and organizational commitment: Two potential predictors of whistle-blowing. *Journal of Applied Business Research (JABR)* , 104-110.
- Suryanto, T. (2017). Culturel Ethics And Consequences In Whistle-Blowing Among Professional Accountants: An Empirical Analysis. *Journal Of Applied Economic Sciences*, 1725-1731.
- Tabachnick, B. G. (2013). *BG Tabachnick, LS Fidell using multivariate statistics*. Boston: Pearson.
- Taylor, E., & Curtis, M. (2009). Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting and the Public Interest*, 191-220.
- Tüm, K. (2013). Kurumsal Yönetim, İç Denetim Ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 93-112.
- Uyar, S., & Yelgen, E. (2015). BİLGİ İFŞASI (WHISTLEBLOWING) VE DENETİM. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 85-106.
- Ünkaya, G., & Dursun, G. (2018). İç kontrol sisteminin etkinliği arttırmada bilgi ifşası modelinin kurulması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 15-24.
- Ünler, E., Çalışkan, S., & Durmaz, B. (2015). Ses veriyorum ama güvende miyim? Yönetici tutumunun çalışan sesine etkisi. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi 3. Örgütsel Davranış Kongresi*, 66-70.
- Ünver, Ö., & Gamgam, H. (1996). *Uygulamalı istatistik yöntemler*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Valentinea, S., & Godkinb, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 277-288.
- Vermeir, I., & Van Kenhove, P. (2008). Gender differences in double standards. *Journal of Business Ethics*, 281-295.
- Wyer, C. (2004). *Whistblowing im Rahmen der Corporate Governance*. Diplomarbeit für die Höhere Fachprüfung, Für PR- Beraterhnen.
- Yavaşoğlu, M. (2001). *Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yıldız, E., & Başkan, T. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-18.
- Yılmaz, B. B. (2005). *Hile ile Savaşa Bir Bakış ve Hilenin Önlenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Doktora Programı Ders Notu).

- Yılmaz, G. E. (2009). *Kurumsal İletişim ve Prensiplere Dayalı Kurumla Uyuşmazlık Davranışı: Whistleblowing*. Isparta: Uluslararası Davraz Kongresi.
- Yılmaz, K. (2013). *İşletmelerde Hile Nedenleri, Önlenmesine İlişkin Uygulamalar ve Örnek Olaylar*. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Zhang, J., Randy, C., & Wei, L. (2009). Decision-making process of internal whistleblowing behavior in China: Empirical evidence and implications. *Journal of business Ethics*, 25-41.
- Zhuang, J., Thomas, S., & Miller, D. (2005). Examining culture's effect on whistle-blowing and peer reporting. *Business & society*, 462-486.



EKLER

Ek 1. Anket Formu

Değerli katılımcı,

Bu anket formu Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yapılmakta olan yüksek lisans tez çalışmasında kullanılmak üzere “**Muhasebe Hilelerinin Açığa Çıkarılmasında Şirket Çalışanlarının Bilgi Uçurma (whistleblowing) Niyetini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi**” konularını incelemek amacıyla hazırlanmıştır. Çalışmanın verileri tamamen gizli tutulacak olup, yorumlar genel tutumlara göre değerlendirilecektir. Değerli katılımınız için teşekkür ederiz.

Ayşe İNAN

1.BÖLÜM

1- Cinsiyetiniz : () Kadın () Erkek

2-Yaşınız : () 20-25 Yaş () 26-35 Yaş
() 36-45 Yaş () 46 Yaş ve üzeri

3-Eğitim Durumunuz : () Lise () Üniversite
() Yüksek Lisans () Doktora

4-Şu anki iş yerinizde kaç yıldır çalışıyorsunuz?

() 2 Yıldan az () 2 – 5 Yıl
() 6 – 10 Yıl () 11 Yıl ya da daha fazla

5-Şu anki iş pozisyonunuzu belirtiniz

() Kıdemsiz () Kıdemli
() Yönetici () Diğer

6- Şu anki iş yerinizde kaç kişi çalışıyor?

() 10-100 çalışan () 101-500 çalışan
() 501-1000 çalışan () 1000 ‘den fazla

7- Meslek etiği hakkında daha önce bir kursa katıldınız mı?

() Evet () Hayır

2.BÖLÜM

		Evet	Hayır	Kararsızım
8	Hukuk kurallarında yer alan bilgi uçurma mevzuatından haberdar mısınız?	1	2	3
9	Bilgi uçurmayı teşvik eden yasaları destekliyor musunuz?	1	2	3
10	Bilgi uçurmayı etik olarak buluyor musunuz?	1	2	3
11	Mevcut kurumunuzdaki hatalı davranışları /hileleri yönetime bildirmeyi tercih ediyor musunuz?	1	2	3
12	İş yerinizdeki hatalı davranışları/hileleri mevcut kurumunuzun içindeki anonim ve gizli kanallara bildirmeyi tercih ediyor musunuz?	1	2	3
13	İş yerinizdeki hatalı davranışları/hileleri mevcut kurumunuzun dışındaki anonim ve gizli kanallara bildirmeyi tercih ediyor musunuz?	1	2	3
14	İş yerinizdeki hatalı davranışları/hileleri devlet dairesine bildirmeyi tercih ediyor musunuz?	1	2	3
15	İş yerinizdeki hatalı davranışları/hileleri medyaya bildirmeyi mi tercih edersiniz?	1	2	3
16	Hatalı davranışları/hileleri düzenleyici kuruluşlara bildirmeyi tercih ediyor musunuz?	1	2	3

17- Mevcut kurumunuzda son beş yıl içinde kişisel olarak herhangi bir yanlış davranışı (örneğin, kayıt dışı işlem, belge sahtekarlığı, bilanço maskelenmesi ve zimmete para geçirme) gözlemlediniz veya doğrudan kanıt elde ettiniz mi?

Evet
☐

Hayır
☐

18- Evet ise, gözlemlediğiniz hatalı davranışları bildiriyor musunuz?

Evet
☐

Hayır
☐

19- Çalıştığınız kurumdaki bilgi uçurma davranışı hakkında prosedürleri belirleyen mekanizmaların (iş sözleşmesi, e-postalar, basılı prensip beyanları) farkında mısınız?

Evet
☐

Hayır
☐

Emin değilim
☐

3.BÖLÜM

		Çok düşük ihtimalle	Düşük ihtimalle	Belirsiz	Büyük ihtimalle	Çok Büyük ihtimalle
20	Mevcut kurumunuzda yapılan hatalı davranışları/ hileleri içerden rapor etme olasılığınız nedir?	1	2	3	4	5
21	Mevcut kurumunuzda yapılan hatalı davranışları/hileleri dışarıdan rapor etme olasılığınız nedir?	1	2	3	4	5

		Çok düşük	Düşük	Belirsiz	Yüksek	Çok yüksek
22	Lütfen mevcut kuruluşunuzda yapılan herhangi bir hatalı davranış/hileyi bildirme konusundaki kişisel sorumluluk düzeyinizi değerlendirin.	1	2	3	4	5
23	Lütfen bir çalışan olarak mevcut kuruluşunuzda yapılan herhangi bir hatalı davranış/hileyi bildirmenin kişisel maliyetini (yani sorun, risk, rahatsızlık) değerlendirin.	1	2	3	4	5
24	Lütfen mevcut kurumunuzda yapılan bir yanlış/hileyi bildirip bildirmeyeceğinizi belirleyen herhangi bir durumun ciddiyet düzeyini değerlendirin.	1	2	3	4	5

4.BÖLÜM

25- Çalıştığınız kurumda bilgi uçurma davranışı gösterirseniz psikolojik stres, iş kaybı ve istifalar gibi olumsuzluklar yaşamaktan korkuyor musunuz?

Evet

☐

Hayır

☐

Emin değilim

☐

26- Mevcut kurumunuzda, bilgi uçurmanın dolandırıcılık faaliyetlerinde azalma, ahlaki davranışları teşvik etme konusunda faydalı olacağını düşünüyor musunuz?

Evet

☐

Hayır

☐

Emin değilim

☐

27-Yukarıda yöneltilen 17. soruya cevabınız evet ise, yanlış bir davranışı gözlemlediğinizde, ne yaptınız? (daire içine alınız)

1- Üst yönetimi bilgilendirdim

2- Kurum içindeki anonim kanalları bilgilendirdim

3- Vaka raporu yazdım

4- Medyaya başvurdum

5- Kurum dışındaki bir yetkiliye bildirdim

6- Hiçbir şey yapmadım

28- Cevabınız evet ise, yönetim nasıl tepki verdi? (daire içine alınız)

1- Durumu bildirdiğim için saldırgan bir tavır sergilediler

2- Bana karşı baskı yaptılar

3- Durumu düzelttiler

4- Hiçbir şey yapmadılar



ÖZGEÇMİŞ

Ayşe İNAN ilk, orta ve lise eğitimini Malatya’da tamamladı. 2017 yılında Yalova Üniversitesi İngilizce İşletme bölümünden mezun oldu. Daha sonra 2018 yılında Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Tezli Yüksek Lisans Programına kayıt olmuştur.

