

T.C.
ABANT İZZET BAYSAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

MUHASEBE HİLELERİNE YÖNELİK
ALGI FARKLILIKLARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Hakan BİLEN

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Murat ÖZCAN

BOLU 2018

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Hakan BİLEN'e ait, "**Muhasebe Hilelerine Yönelik Algı Farklılıkları**" adlı çalışma, jürimiz tarafından **İşletme** Anabilim Dalında **Yüksek Lisans Tezi** olarak oy birliğiyle/ ~~oy~~ çokluğuyla kabul edilmiştir.

20/04/2018

Unvan, Adı, Soyadı

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Dr. Öğr. Üyesi Murat ÖZCAN

Üye :Dr. Öğr. Üyesi Tülay YEL

Üye :Dr. Öğr. Üyesi Mehmet GÜNLÜK

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı



Doç. Dr. Yaşar AYYILDIZ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ETİK UYGUNLUK BEYANI

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “**Muhasebe Hilelerine Yönelik Algı Farklılıkları**” başlıklı çalışmanın yazılmasında, bilimsel ve etik kurallara uyulduğunu, başvuru kaynaklardan yapılan alıntılarının adlarının bilimsel kurallara uygun olarak metin içinde, dipnotlarda ve kaynaklarda gösterildiğini, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin tamamının ya da bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitede bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.



Hakan BİLEN

20.04.2018

ÖN SÖZ

2000’li yıllarda özellikle Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve diğer ülkelerde yaşanan şirket skandallarının muhasebe işlem ve uygulamalarından kaynaklandığının ortaya çıkması, muhasebe bilimine ve bu bilimin uygulayıcıları olarak muhasebe meslek mensuplarına duyulan güvenin azalmasına neden olmuştur.

İş hayatında gerçekleştirilen hileli eylemlere yönelik algıların bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve muhasebe eğitimi almış üniversite öğrencileri arasında farklılaşıp farklılaşmadığını araştırdığımız çalışmamız, gerçekleştirilen hileli eylemlere karşı ilgili unvana sahip bireylerin algılarının belirlenmesinde büyük önem taşımaktadır. Yapılan bu araştırmanın bilim dünyasına, araştırmacılara, okuyuculara ve ileride yapılması muhtemel çalışmalara katkıda bulunmasını ümit ediyorum.

Lisans ve yüksek lisans öğrenim sürecinde bilgi ve tecrübelerini etkili bir şekilde bizlere aktaran, bu araştırmayı hazırlamamda gerekli alt yapıyı bana kazandıran ve araştırmanın her aşamasında büyük bir özveri ve sabırla desteklerini esirgemeyen değerli hocam, tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Murat ÖZCAN’a teşekkür ederim.

Anket verilerinin toplanması sürecinde yardım ve desteklerini esirgemeyen Bolu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası eski başkanı Sayın Necmi TUNCA’ya ve değerli yönetim kurulu üyelerine, Bolu Organize Sanayi Bölgesi Müdürü Mustafa GÜLEN’e, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Bolu Meslek Yüksek Okulu Müdürü Dr. Öğr. Üyesi Hasan LÖK’e ve emeği geçen tüm işletme bölümü hocalarıma teşekkürü borç bilirim.

Araştırma süreci içerisinde geçirdiğim rahatsızlık nedeniyle özellikle araştırmanın yazımı konusunda büyük bir sabır ve özveriyle yardımlarını esirgemeyen

Nevim GÜLER'e teşekkür ederim. Bugünlere gelmemde büyük bir pay sahibi olan, eğitim ve öğrenim hayatımın her aşamasında desteğini benden esirgemeyen değerli aileme şükranlarımı sunarım.

Hakan BİLEN

26.03.2018



ÖZET

MUHASEBE HİLELERİNE YÖNELİK ALGI FARKLILIKLARI

Hakan BİLEN

Yüksek Lisans Tezi

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Murat ÖZCAN

Nisan 2018, 137 + xvi Sayfa

Araştırmanın amacı, iş hayatında gerçekleştirilen muhasebe hilelerine yönelik algıların, çeşitli organizasyonel rollere sahip bireyler olan bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve muhasebe eğitimi almış üniversite öğrencileri arasında muhasebe hilelerinin türüne, yapılış amacına, kapsadığı etki dönemine ve büyüklüğüne göre değişip değişmediğini incelemektir. Ayrıca araştırma kapsamında muhasebe hilelerine yönelik algı yargılarının farklı unvan ve öğrenim durumuna dayalı denek grupları arasındaki ilişkisi de incelenmiştir.

Bu amaçla, araştırma kapsamında oluşturulan anket için gerekli veriler 245 bağımlı muhasebeci, 220 bağımsız muhasebeci, 186 öğrenci unvanına sahip toplam 651 katılımcıdan toplanmıştır. Elde edilen bulgular; bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve öğrencilerin algı yargılarının gerçekleştirilen muhasebe hilesinin türü, büyüklüğü, kapsadığı etki dönemi ve yapılış amacına göre farklılaştığını göstermiştir. Yine, elde edilen bulgular neticesinde farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında finansal tablo hilelerine yönelik algı yargılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar kelimeler: Muhasebe Hilesi, Muhasebe Manipülasyonu, Muhasebe Skandalı, Hile Algısı.

ABSTRACT

PERCEPTION DIFFERENCES FOR ACCOUNTING FRAUDS

Hakan BİLEN

Master's Thesis

Department of Business Administration

Thesis Supervisor: Assist. Prof. Dr. Murat ÖZCAN

April 2018, 137 + xvi Pages

The aim of this study is to investigate whether the perceptions of accounting frauds in business life change considering the type, aim, period and magnitude of accounting frauds among dependent accountants who have several organisational roles, independent accountants and college students who have accounting education. Furthermore, the relationship among subject groups based on different title and educational background regarding to the perception judgments of accounting frauds was also investigated in the scope of this research.

To that end, a survey is conducted on a total of 651 participants with 245 dependent accountants, 220 independent accountants, 186 students. Findings show that dependent accountants, independent accountants and students vary according to the type, magnitude, period and aim of accounting fraud. Moreover, it has been concluded that perception judgments for the financial statement frauds don't differ statistically significantly among subject groups who have different educational background.

Key words: Accounting Fraud, Accounting Manipulation, Accounting Scandal, Fraud Perception.

İÇİNDEKİLER

ONAY SAYFASI.....	ii
ETİK UYGUNLUK BEYANI.....	iii
ÖN SÖZ	iv
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi

GİRİŞ.....	1
------------	---

I. BÖLÜM

1. HİLE VE HATA KAVRAMINA GENEL BAKIŞ	4
1.1. Hile Kavramı	4
1.2. Hile Üçgeni	4
1.2.1. Baskı	5
1.2.2. Fırsat	6
1.2.3. Haklı Gösterme	7
1.3. Hile Grupları	8
1.4. Hile Yapılma Riski Yüksek Olan İşletmeler.....	11
1.5. Hata Kavramı	12
1.5.1. Hata Türleri	13
1.5.1.1. Matematiksel Hatalar.....	13
1.5.1.2. Kayıt Hataları	13
1.5.1.3. Nakil Hataları	14
1.5.1.4. Unutma ve Tekrar Hataları	14

1.5.1.5. Bilânço Hataları	15
---------------------------------	----

II. BÖLÜM

2. MUHASEBE HİLESİ VE TEMEL KAVRAMLAR.....	16
2.1. Muhasebe Hilesi Tanımı	16
2.2. Muhasebe Hilelerinin Özellikleri	17
2.3. Muhasebede Hile ve Hata Arasındaki Fark	18
2.4. Kırmızı Bayraklar/Hile Belirtileri	21
2.4.1. Alacak Hesapları ile İlgili Kırmızı Bayraklar ve Alınması Gereken Önlemler	24
2.4.2. Stok Hesapları ile İlgili Kırmızı Bayraklar ve Alınması Gereken Önlemler	24
2.4.3. Borçlu Hesapları ile İlgili Kırmızı Bayraklar ve Alınması Gereken Önlemler	25
2.4.4. Satış ve Hâsılat Döngüsü ile İlgili Kırmızı Bayraklar	27
2.4.5. Varlıkların Değerlemesi ve Yetersiz Açıklamalar İçin Kırmızı Bayraklar	27
2.5. Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri	28
2.6. Muhasebe Hilesine Benzer Kavramlar	29
2.6.1. Agresif Muhasebe	32
2.6.2. Kâr Yönetimi	33
2.6.3. Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi	36
2.6.4. Büyük Temizlik Muhasebesi	37
2.6.5. Yaratıcı Muhasebe	38
2.7. Muhasebe Hileleri Türleri	41
2.7.1. Kasti Hatalar	42
2.7.2. Kayıt Dışı İşlemler	42
2.7.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	43
2.7.4. Uydurma Hesaplar Açma.....	44
2.7.5. Belge Sahtekârlığı.....	44
2.7.6. Bilançonun Maskelenmesi	45
2.8. Muhasebe Skandalları	47

2.8.1. Enron Skandalı	47
2.8.2. WorldCom Skandalı	48
2.8.3. Parmalat Skandalı	50

III. BÖLÜM

3. LİTERATÜR.....	51
3.1. Literatür.....	51

IV. BÖLÜM

4. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ	60
4.1. Araştırmanın Amacı ve Hipotezler	60
4.2. Araştırmanın Yöntemi.....	66
4.2.1. Ölçeklerin Oluşturulması.....	66
4.2.2. Verilerin Toplanması	67
4.2.3. Faktör Analizi ve Güvenirlik ve Geçerlik Analizi.....	69
4.2.4. Temel istatistikler	70
4.2.4.1. Hile Türleri ve Değişkenlerine Ait Temel İstatistikler.....	70
4.2.4.2. Unvana Göre Hile Türleri ve Değişkenleri ile İlgili Temel İstatistikler.....	73
4.2.4.3. Öğrenim Durumuna Göre Hile Türleri ve Değişkenleri ile İlgili Temel İstatistikler.....	76
4.2.4.4. Korelasyon Analizi	81
4.2.5. Hipotez Testleri.....	84
4.2.5.1. Hile Türlerine Dayalı Farklılıkların Bulguları.....	84
4.2.5.1.1. Hile Türleri Arasındaki Algı Farklılıkları.....	84
4.2.5.1.2. Hilenin Büyüklüğüne Göre Algı Farklılıkları.....	85
4.2.5.1.3. Hilenin Yapılma Amacına Göre Algı Farklılıkları	86
4.2.5.1.4. Kar Yönetimi Uygulamalarının Yapılma Amacına Göre Algı Farklılıkları.....	86
4.2.5.1.5. Hilenin Kapsadığı Dönem Bakımından Algı Farklılıkları	87

4.2.5.1.6. Kar Yönetimi Uygulamaları ile Diğer Finansal Tablo Hileleri Arasındaki Algı Farklılıkları.....	87
4.2.5.2. Unvana Dayalı Algı Farklılıklarının Bulguları.....	88
4.2.5.2.1. Gruplar Arası Algı Farklılıkları	88
4.2.5.3. Öğrenim Durumuna Dayalı Algı Farklılıklarının Bulguları.....	99
4.2.5.3.1. Gruplar Arası Algı Farklılıkları	99
V. BÖLÜM	
5. SONUÇ	108
KAYNAKLAR	117
EKLER	
Ek 1: İnsan Araştırmaları Etik Kurul İzini.....	134
Ek 2: Araştırma Anketi	135
ÖZGEÇMİŞ	137

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Hile Grupları.....	9
Tablo 2.1: Hileli Finansal Tablolar için Risk Faktörü Kategorileri	23
Tablo 2.2: Hile Yapanların Cinsiyet Dağılımı ve Ortaya Çıkan Zarar	28
Tablo 2.3: Hile Yapanların Yaş Dağılımı ve Ortaya Çıkan Zarar	29
Tablo 2.4: Hile Yapanların Eğitim Düzeyi ve Ortaya Çıkan Zarar	29
Tablo 2.5: Muhasebe Manipülasyonunun Amaçları ve Edinilen Kazanımlar	30
Tablo 2.6: Muhasebe Manipülasyonu Yöntemlerinin Tanımı	32
Tablo 2.7: Yaratıcı Muhasebeye Farklı Bakış Açıları	39
Tablo 2.8: Makul Sunum, Yaratıcı Muhasebe ve Hile Arasındaki İlişki	40
Tablo 2.9: Hile Türlerinin Ortaya Çıkma Sıklığı ve Meydana Gelen Ortalama Zararlar	46
Tablo 4.1: Hile Türleri ve Değişkenlerinin Sınıflandırılması	61
Tablo 4.2: Hile Türleri ve Değişkenlerinin Belirlenmesinde Yararlanılan Kaynaklar ..	66
Tablo 4.3: Denek Gruplarına Ait Demografik Özelliklere İlişkin Bilgiler.....	68
Tablo 4.4: Faktör Yükleri Matrisi	69
Tablo 4.5: Hile Türleri ve Değişkenleri ile İlgili Temel İstatistikler	71
Tablo 4.6: Unvana Göre Hile Türleri ve Değişkenleri ile İlgili Temel İstatistikler	73
Tablo 4.7: Öğrenim Durumuna Göre Hile Türleri ve Değişkenleri ile İlgili Temel İstatistikler	77
Tablo 4.8: Yolsuzluk Hile Türünün Değişkenlerine Yönelik Korelasyon Değerleri	82
Tablo 4.9: Finansal Tablo Hilelerinin Değişkenlerine Yönelik Korelasyon Değerleri ..	83
Tablo 4.10: Varlık Usulsüzlüğü Hile Türünün Değişkenlerine Yönelik Korelasyon Değerleri	83
Tablo 4.11: Hile Türlerine Yönelik Korelasyon Değerleri	84
Tablo 4.12: Hile Türleri Arasındaki Algı Farklılıkları	85
Tablo 4.13: Hilenin Büyüklüğüne Göre Algı Farklılıkları	85
Tablo 4.14: Hilenin Yapılma Amacına Göre Algı Farklılıkları.....	86

Tablo 4.15: Kar Yönetimi Uygulamalarının Yapılma Amacına Göre Algı Farklılıkları	86
Tablo 4.16: Hilenin Kapsadığı Dönem Bakımından Algı Farklılıkları	87
Tablo 4.17: Kar Yönetimi Uygulamaları İle Diğer Finansal Tablo Hileleri Arasındaki Algı Farklılıkları.....	87
Tablo 4.18: Unvana Dayalı Gruplar Arası Hile Türleri Algı Farklılıkları İçin Anova Tablosu	88
Tablo 4.19: Unvana Dayalı Gruplar Arası Hile Değişkenleri Algı Farklılıkları İçin Anova Tablosu.....	89
Tablo 4.20: Unvana Göre Senaryo 1 (a) Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları.....	89
Tablo 4.21: Unvana Göre Senaryo 1 (b) Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları.....	90
Tablo 4.22: Unvana Göre Senaryo 2 Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları	90
Tablo 4.23: Unvana Göre Senaryo 3 Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları	91
Tablo 4.24: Unvana Göre Senaryo 4 Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları	91
Tablo 4.25: Unvana Göre Senaryo 5 (1.a.) Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları.....	91
Tablo 4.26: Unvana Göre Senaryo 5 (1.b.) Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları.....	92
Tablo 4.27: Unvana Göre Senaryo 5 (2.a.) Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçlar	92
Tablo 4.28: Unvana Göre Senaryo 5 (2.b.) Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları.....	93
Tablo 4.29: Unvana Göre Senaryo 6 Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları	93
Tablo 4.30: Unvana Göre Senaryo 7 (a) Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları.....	93
Tablo 4.31: Unvana Göre Senaryo 7 (B) Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları	94
Tablo 4.32: Unvana Göre Senaryo 8 Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları	94
Tablo 4.33: Unvana Göre Senaryo 9 Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları	95
Tablo 4.34: Unvana Göre Senaryo 10 Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları	95
Tablo 4.35: Hile Türleri ve Değişkenlerinin Unvanlar Arası Farklılıkları Gösteren Scheffe Testi Sonuçları.....	96
Tablo 4.36 Öğrenim Durumuna Dayalı Gruplar Arası Hile Türleri Algı Farklılıkları İçin Anova Tablosu.....	99
Tablo 4.37: Öğrenim Durumuna Dayalı Gruplar Arası Hile Değişkenleri Algı Farklılıkları İçin Anova Tablosu	100
Tablo 4.38: Öğrenim Durumuna Göre Senaryo 1 (A) Değişkeni İçin Duncan Testi Sonuçları	101

Tablo 4.39: Öğrenim Durumuna Göre Senaryo 1 (B) Değişkeni İçin Duncan Testi	
Sonuçları	101
Tablo 4.40: Öğrenim Durumuna Göre Senaryo 2 Değişkeni İçin Duncan Testi	
Sonuçları	101
Tablo 4.41: Öğrenim Durumuna Göre Senaryo 4 Değişkeni İçin Duncan Testi	
Sonuçları	102
Tablo 4.42: Öğrenim Durumuna Göre Senaryo 5 (1.a.) değişkeni İçin Duncan Testi	
Sonuçları	102
Tablo 4.43: Öğrenim Durumuna Göre Senaryo 5 (1.b.) Değişkeni İçin Duncan Testi	
Sonuçları	103
Tablo 4.44: Öğrenim Durumuna Göre Senaryo 6 Değişkeni İçin Duncan Testi	
Sonuçları	103
Tablo 4.45: Öğrenim Durumuna Göre Senaryo 8 Değişkeni İçin Duncan Testi	
Sonuçları	104
Tablo 4.46: Öğrenim Durumuna Göre Senaryo 9 Değişkeni İçin Duncan Testi	
Sonuçları	104
Tablo 4.47: Hile Türleri ve Değişkenlerinin Öğrenim Durumları Arası Farklılıkları	
Gösteren Scheffe Testi Sonuçları	105
Tablo 4.48: Hipotezlerin Kabul ve Ret Tablosu	107

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Hile Üçgeni	5
Şekil 1.2: Hile Elmas'ı	8
Şekil 2.1: Muhasebe Manipülasyonu Yöntemleri	31
Şekil 2.2: Hile Ağacı	47



KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners- Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants- Amerikan Muhasebeciler Birliği
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Boyutlu İşletme
ÖAG	: Özel Amaçlı Girişim
SAS	: Statement of Auditing Standards- Denetim Standartları Beyannamesi
SEC	: U.S.Securities and Exchange Commission- Birleşik Devletler Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu
Seri XI No. 25	: Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ
SOA	: Sarbanes-Oxley Act- Sarbanes-Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TEDAŞ	: Türkiye Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS 8	: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
US GAAP	: United States Generally Accepted Accounting Principles- Birleşik Devletler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
vb	: ve benzeri
vd	: ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

21. yüzyılın başlarında Amerika’da Enron, WorldCom, Xerox; İtalya’da Parmalat (vb.) gibi büyük şirketlerde meydana gelen iflaslar, şirketlerin faaliyet alanları nedeniyle bağlı bulundukları ülkelerle sınırlı kalmamış, tüm dünyada etki uyandırmıştır. Yaşanan iflaslar neticesinde yüzbinlerce insan işsiz kalmış, yatırımcılar büyük maddi kayıplar yaşamış ve yaşanan iflasların temelinde muhasebe uygulamalarında hileli işlemlerin yapıldığının ortaya çıkmasıyla muhasebe bilimine ve bu bilimin uygulayıcıları olan muhasebe meslek mensuplarına duyulan güven azalmıştır.

Yaşanan gelişmeler muhasebe meslek mensuplarının, akademisyenlerin, araştırmacıların, muhasebe eğitimi alan öğrencilerin, yatırımcıların, devletlerin başka bir deyişle makro ve mikro çevrede finansal bilgi kullanıcılarının dikkatlerini bu yöne vermesine neden olmuştur. Nitekim gelişen piyasalarda şirketlerin bilgi kullanıcılarına sunduğu finansal bilgi, her geçen gün önemini artırmakta ve finansal bilgidен yararlanılan kişi sayısı da günbegün artmaktadır.

Bu nedenle, yaşanan muhasebe skandallarının tekrarını engellemek ve en aza indirmek amacıyla muhasebe hileleri üzerine, gerek literatürde gerekse uygulamada çalışmalar yapılmıştır. Öncelikle, bireyi hile yapmaya iten nedenleri araştırmak amacıyla Donald R. Cressey tarafından hile üçgeni teoremi ortaya atılmıştır (Singleton vd., 2006: 9). Yapılan çalışmalar bununla kalmamış, gerçekleşen hileli eylemlerin yapılma yöntemleri, etki dönemleri, ortaya çıkardıkları sonuçlar da incelenerek muhasebe hileleri çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Muhasebe hileleri ile ilgili olarak literatürde birçok sınıflandırma olmasına rağmen Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (Association of Certified Fraud Examiners- ACFE) (2010) muhasebe hilelerini yolsuzluk, finansal tablo hilesi ve varlık usulsüzlüğü olmak üzere üç ana gruba ayırmıştır.

Muhasebe biliminin itibarsızlaşmasına neden olan muhasebe hileleri ile ilgili literatürde bu gelişmeler yaşanırken bazı ülkelerde muhasebe hilelerini önlemeye yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Avustralya (Şirketler Kanunu (2001)), Hollanda (Kurumsal Yönetim Etik İlkeler (2004)), İngiltere (Şirketler Kanunu (2004)) bu düzenlemelere örnek olarak verilebilir (Terzi 2012: 158).

Hile karşıtı düzenlemeler yaparak, hileyle mücadele konusunda önemli adımlar atan bir diğer ülke ise Amerika'dır. Amerika'da 2002 yılında Sarbanes-Oxley Act (Sarbanes-Oxley Yasası (SOA)) olarak adlandırılan yasa çıkarılmıştır. Bu yasa ile sermaye piyasalarında işlem gören şirketler tarafından açıklanan finansal bilgilerin güvenilirliğinin ve doğruluğunun artırılarak bu bilgiler doğrultusunda işlem yapan yatırımcıların korunması amaçlanmıştır.

Araştırmanın amacı, iş hayatında gerçekleştirilen muhasebe hilelerine yönelik algıların, çeşitli organizasyonel rollere sahip bireyler olan bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve muhasebe eğitimi almış üniversite öğrencileri arasında muhasebe hilelerinin türüne, yapılış amacına, kapsadığı etki dönemine ve büyüklüğüne göre değişip değişmediğini incelemektir. Ayrıca araştırma kapsamında muhasebe hilelerine yönelik algı yargılarının farklı unvan ve öğrenim durumuna sahip denek grupları arasındaki ilişkisi de incelenmiştir.

Araştırma kapsamında hazırlanan anket formu, farklı meslek unvanlarına sahip 245 bağımlı muhasebeci, 220 bağımsız muhasebeci, 186 öğrenci unvanına sahip toplam 651 katılımcıya uygulanmıştır. Elde edilen anket verileri üzerinde temel istatistikler, faktör analizi, paired samples t testi, tek yönlü varyans (Anova) analizi, duncan testi, scheffe testi gibi analizler uygulanarak elde edilen bulgular, bağımlı muhasebecilerin, bağımsız muhasebecilerin ve öğrencilerin algı yargılarının gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin türüne, büyüklüğüne, etki dönemine ve yapılış amacına göre farklılaştığını göstermiştir. Elde edilen diğer bulgular, deneklerin algı yargılarının farklı unvana sahip denek grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını gösterirken, farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında finansal tablo hilelerine yönelik

algı yargılarının ise istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmadığı sonucunu göstermiştir.

Araştırma beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde hile ve hata kavramları ile ilgili genel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde muhasebe hilesi kavramı, muhasebe hilesine benzer kavramlar ve muhasebe işlemlerinde meydana gelen hile türleri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Üçüncü bölümde muhasebe hileleri ile ilgili literatürde yapılmış çalışmalar irdelenmiştir. Dördüncü bölümde araştırmanın amacı, araştırma kapsamında geliştirilen hipotezler, araştırmanın yöntemi ve elde edilen analiz bulguları yer almaktadır. Beşinci bölümde ise araştırma boyunca elde edilen sonuçlar yer almaktadır.

I. BÖLÜM

1. HİLE VE HATA KAVRAMLARINA GENEL BAKIŞ

1.1. Hile Kavramı

Türk Dil Kurumu (TDK), Büyük Türkçe Sözlüğünde hile; “Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun” şeklinde tanımlanmıştır (TDK, www.tdk.gov.tr , 15 Ocak 2016’da erişildi).

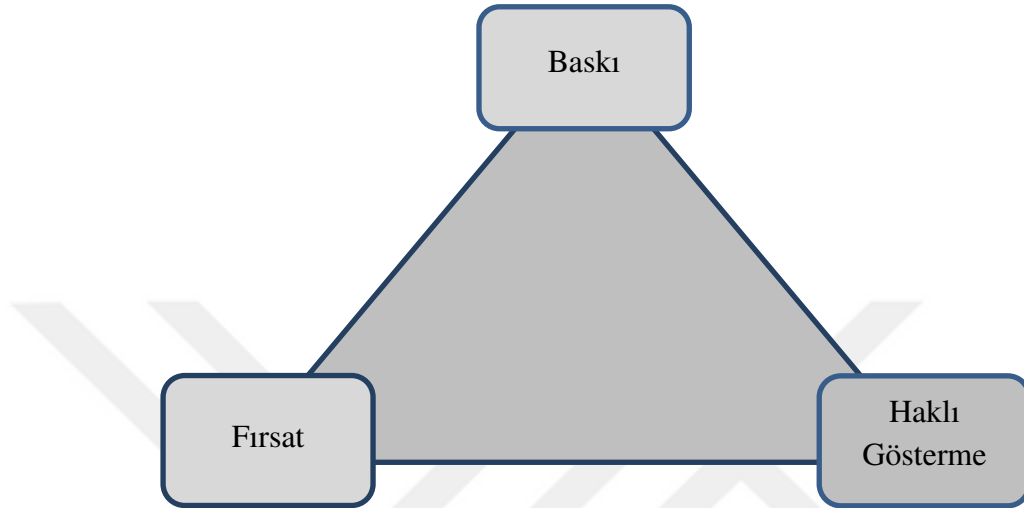
Bir başka tanımda ise hile; çeşitli oyunlarla, düzenlemelerle, sahtekârlıklarla veya aldatma yöntemleri ile bir kişi veya kurumun varlığını ele geçirme eylemi” olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt 2011: 4). Graycar ve Smith (2002: 5) ise hileyi, bir başkasından haksız yarar elde etmek amacıyla yapılan yanıltıcı, aldatıcı ve sahtekâr davranışlar olarak tanımlamıştır.

Emir (2008: 112) çalışmasında hile kavramını “bir şahsın yanlış olduğunu bildiği veya doğruluğuna inanmadığı bir kısım uygunsuzlukların ve gayri kanuni hareketlerin maksatlı kandırma veya yanlış sunma niyetiyle yapılması” olarak tanımlamıştır.

1.2. Hile Üçgeni

Gerçekleştirilen hileler detaylı bir şekilde incelendiğinde; hile eyleminin, altında birçok neden barındırdığı görülmektedir. Doktora tezi için, hile yapmakla suçlanan yaklaşık 200 mahkûmla görüşen Donald R. Cressey, hile nedenlerine yönelik temel bir

yaklaşım olan “hile üçgeni” teorisini ortaya atmıştır. Bu teori, hile olaylarının ortak yönleri ortaya koymakla birlikte hile araştırmalarına da temel teşkil etmiştir (Singleton vd., 2006: 9).



Şekil 1.1: Hile üçgeni (Pehlivanlı 2011: 3).

1.2.1. Baskı

Baskı, hile yapan kişiler tarafından hissedilen ve kişiyi hile yapmaya iten nedenlerden biri olarak görülmektedir. Pek çok baskının temelinde finansal ihtiyaçlar yer almasına rağmen hile üçgeninde adı geçen baskı kavramının gerçek bir baskı olmasına gerek yoktur. Çünkü kumar veya madde bağımlılığı bir kişi için baskı unsuru oluştururken, bir başka kişi için baskı unsuru olmayabilir. Bununla birlikte, satışların azalması, rakip firmalara göre gerçekleşen başarısız mali dönem sonuçları, finansal kayıplar vb. işletmelerde hile yapılmasına zemin hazırlayan finansal nedenlere örnek olarak verilebilir (Albrecht, Albrecht ve Albrecht 2008: 3). Baskı unsuru çalışanlar üzerinde aynı etkiyi bırakmayabilir. Başka bir deyişle, her çalışan karşısına çıkan fırsatı hile yapmak için kullanmayabilir. Buna rağmen, çeşitli nedenlerden kaynaklanan baskılar kişileri hile yapmaya teşvik edebilir.

Buckhoff (2001: 72) bu baskıları; finansal içerikli baskılar, kötü alışkanlıklardan doğan baskılar ve bireyin iş hayatından kaynaklanan baskılar olarak sıralamıştır. Para

hırsı, açgözlülük, daha iyi bir yaşam isteği, iyi bir eğitim, sağlık ve kişisel harcamalar finansal içerikli baskılara örnek olarak verilebilir. Kişiyi hile yapmaya iten nedenler arasında en kötü olanı olarak gösterilen kötü alışkanlıklardan doğan baskılar, finansal içerikli baskılarla iç içedir. Kişinin madde, alkol, kumar bağımlısı olması veya gece hayatına olan düşkünlüğü, onun hileli bir eylem içerisinde bulunma potansiyelini arttırmaktadır.

Çalışanın iş hayatının yorucu geçmesi, hak ettiği ücreti alamaması, maddi yetersizliği nedeniyle fazla mesaiye kalmak zorunda olması, yaptığı çalışmalar neticesinde amirlerinden takdir veya terfi alamaması gibi kişinin haksızlığa uğradığını düşünmeye iten nedenlerin de iş ile ilgili baskılara örnek oluşturduğu söylenebilir (Bozkurt 2011: 116).

Kişiyi doğrudan ilgilendiren ve hile yapmaya iten bu nedenler dışında kişinin, eşinin lüks tutkusu, daha rahat yaşam isteği gibi kişiyi dolaylı olarak etkileyen durumlar da hile eyleminin yapılmasına zemin hazırlayan nedenler arasında gösterilebilir (Albrecht vd., 2012: 38).

1.2.2. Fırsat

Hile üçgeninin ikinci unsuru olan fırsat, hile yapan kişilerin suçun işlenmesi konusunda elverişli bir ortam olduğunun farkında olmasıdır (Wells 2008: 17). Yapılan araştırmalar hilelerin en önemli nedenlerinden birinin işletmelerdeki fırsat unsuru olduğunu göstermektedir (Wells 2001: 89).

İnsanlar genel olarak işletmelerin iç kontrol yapılarında bir eksiklik gördüklerinde hile yapmak için uygun zemin bulmaktadırlar (Murdock 2008: 81). Günümüzde yaygın olan hilelerin oluşumunda da iç kontrol yapısının eksikliğinden kaynaklanan fırsat unsuru ön plana çıkmaktadır (Albrecht, Albrecht ve Albrecht 2008: 3).

İşletmelerde hile yapan çalışanın cezalandırılarak caydırıcılığın ön plana çıkarılmasını sağlayacak bir ortamın olmaması, üçüncü kişilerle veya ortaklarla gizli

anlaşmalar yapılması, denetim çalışmalarının etkili bir şekilde yapılamaması, çalışanlar arasındaki zayıf bilgi akışı veya iletişim kopukluğu, işletme tepe yönetiminde var olan umursamazlık, cahillik, yönetim becerisi eksikliği gibi durumlar işletmelerde hile yapılmasına etki eden fırsat unsurlarına verilebilecek örnekler arasında yer almaktadır. (Bozkurt 2011: 120).

1.2.3. Haklı Gösterme

Hile üçgeninin bir diğer unsuru olan haklı gösterme, hile kavramını psikolojik açıdan ele almaktadır. Haklı gösterme, kişinin vicdani değerlerinde hile yapmanın kabul edilebilir olduğu sonucuna varılması durumunda psikolojik olarak olumsuz etkilerden korunmak amacıyla kullanılan bir mekanizma olarak tanımlanmaktadır (Murphy ve Dacin 2011: 608). Kişi, çeşitli nedenlere sığınarak kendi vicdanında gerçekleştirdiği hile eylemini meşrulaştırmaktadır. Haklı göstermeye, “bu benim hakkımdı ve benim olan her şeyi aldım”, “işletme bunu çoktan hak etmişti, az bile yaptım.”, “sonuçta borç olarak aldım, geri ödeyecektim.” gibi kişisel öngörüler örnek olarak verilebilir (Buckhoff 2001: 72).

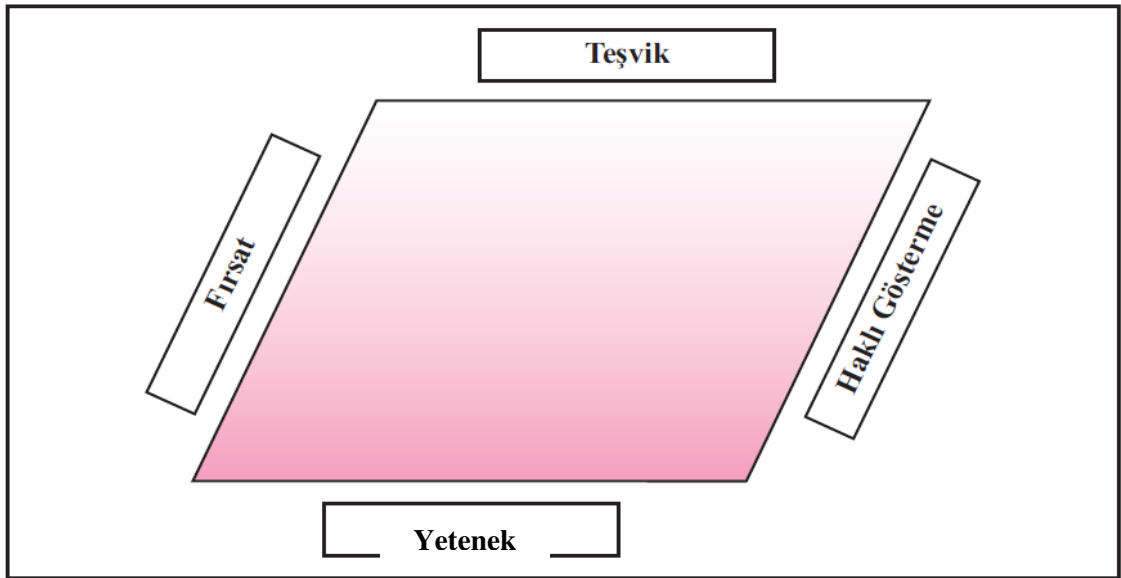
Kişiler, yaptıkları hilelere diğer insanları mutlu etmek, onların kendilerini iyi hissetmelerini sağlamak amacıyla kılıf uydurmaktadırlar. Örneğin, vergi kaçırılmasında kişiler aşağıdaki mazeretlere sığınarak düşük vergi ödemektedirler (Albrecht vd., 2012: 51):

- Üzerime düşen vergi payımdan daha fazlasını ödüyorum,
- Bütün vergi yükü bizlerin üzerinde, zaten zenginler vergi ödemezler,
- Hükümet zaten parayı israf ediyor, benim vergim deveye kulak bile değil.

İşletmelerin, kişilerin kendilerini haklı gösterme mazeretlerine önlem alması gerekmektedir. Çalışanlara işletmenin ahlak kuralları anlatılmalı, hile yapanların cezalandırılacağı bildirilmeli ve çalışanların eğitilmesi gerekmektedir (Terzi 2012: 40).

Baskı, fırsat ve haklı göstermenin olduğu her ortamda hileli eylem meydana gelmeyebilir (Pedneault vd., 2012: 160). Bu unsurlar bir arada olsa bile kişiler, bireysel yeteneklerindeki eksiklikler nedeniyle hile eylemini gerçekleştiremeyebilirler

(Biegelmen ve Bartow 2012: 36). Dolayısıyla, mevcut durumları fark edebilmek, fırsatları değerlendirmek amacıyla hile üçgenine yetenek unsurunun da eklenmesi gerekmektedir (Olagbemi 2011: 33). Wolfe ve Hermanson (2004: 38) tarafından hile üçgeni üzerine yapılan çalışmada baskı unsurunun teşvik olarak değiştirilmesi önerilmiştir. Yine aynı çalışmada hile üçgenine yetenek unsuru da eklenerek “hile elmas’ı” olarak adlandırılmıştır. Nitekim yetenek unsuru bireysel yeteneklerin önemini ortaya koyması bakımından oldukça önem arz etmektedir. Diğer unsurlar var olsa bile birçok hileli eylem bireysel yeteneklere sahip bireyler bir araya gelemediği için gerçekleşmemektedir.



Şekil 1.2: Hile elmas’ı (Wolfe ve Hermanson 2004: 38)

1.3. Hile Grupları

Albrecht, 212 adet hileli eylemin araştırmasını yaptığı çalışmasında hileyi altı kategoriye ayırmış ve kapsayıcı bir hile sınıflandırması yapmıştır (Albrecht, Albrecht ve Albrecht 2009: 83).

Tablo 1.1: Hile grupları (Albrecht vd., 2009: 11).

Hile Türü	Mağdur	Hilekar	Açıklama
Çalışan Hileleri	İşverenler	İşletme çalışanları	Çalışanların işletme içerisindeki nüfuzlarını kullanarak işverenden çalmalarıdır. En sık rastlanan hile türüdür.
Satıcı Hileleri	Mal veya hizmet satın alan işletmeler	Satıcılar	Satıcıların yüksek tutarlı faturalar düzenleyerek, kalitesi düşük mallar teslim ederek veya anlaşılan miktarın altında mal teslimi yaparak gerçekleştirdikleri hile türüdür..
Müşteri Hileleri	Mal veya hizmet satan işletmeler	Müşteriler	Müşterilerin mal veya hizmet satın aldıkları işletmelere ödeme yapmayarak veya anlaşılan tutarın altında ödeme yapmak koşuluyla gerçekleştirdikleri hilelerdir.
Yönetim Hileleri	Hissedarlar, borç verenler ve mali tablolara güvenen diğer kişiler	İşletme yöneticileri	İşletme yöneticileri tarafından finansal tabloların olması gerekenden farklı gösterilmesi ile gerçekleştirilen hilelerdir.
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Bireyler, yatırımcıları hileli yatırımlara para yatırmaları için aldatırlar.
Diğer	Duruma göre değişir	Duruma göre değişir	Her zaman başka birinin güveninden yararlanarak onları aldatırlar.

Çalışan Hileleri: İşletmenin varlık ve kaynaklarının, kişisel çıkar elde etmek amacıyla, işletme çalışanları tarafından bilinçli olarak haksız bir şekilde kullanılmasıdır. (Mengi ve Türkmen 2013: 33). Pazarçeviren (2005: 6)'e göre işletmeye yapılan para tahsilatlarının kayıtlara alınmadan kişinin zimmetine geçirilmesi, maddi fayda sağlamak amacıyla işletmenin banka hesapları ile oynanması, hayali borç ve satıcı göstererek işletme lehine ödeme sağlanması, kişisel çıkarlar doğrultusunda işletme varlıklarının ve kredi kartlarının kullanılması, işletme müşterilerinden veya tedarikçilerinden rüşvet alınması gibi durumlar çalışan hilelerine örnek olarak verilebilir.

Satıcı Hileleri: İşletmelere mal veya hizmet satan kişiler aracılığıyla gerçekleştirilen hile türüdür (Silverstone ve Sheetz 2007: 66). Bu hile türünde satıcı, işletmeye malları yüksek fiyatta satabilir, eksik mal teslim edebilir veya malları hiç teslim etmeyebilir (Mengi ve Türkmen 2013: 33).

Satıcı hileleri, satışa konu olan mal veya hizmetin eksik teslim edilmesi, yüksek miktarda faturalandırma yapılması, aynı satış işleminin birkaç kez faturalandırılması,

siparişi alınmamış mallar için fatura düzenlenmesi şeklinde yapılabilir. Bu tür hileli eyleme karışanlar mal veya hizmet satacakları işletmenin çalışanlarını da yaptıkları hilenin bir parçası yaparak, işletmenin iç kontrol yapısının etkinliğini ortadan kaldırmayı hedeflemektedirler (Mengi 2013: 128).

Bu durumda, satıcı hilelerinin iki şekilde ortaya çıktığı söylenebilir. Satıcı, hileyi ya tek başına tamamlamakta ya da işletme çalışanlarının işbirliğiyle tamamlamaktadır (Albrecht vd. 2009: 12). Satıcının mal veya hizmet sattığı işletmenin çalışanı ile birlikte hareket etmesi, çalışana rüşvet vermesi ve bu sayede kendi amacına ulaşması satıcı hilelerinin temelini oluşturmaktadır. (Singleton vd. 2006: 100).

Hileli eylemin bir parçası olan ve satıcı ile işbirliği içerisinde olan işletme çalışanın içinde bulunduğu davranış masum bir davranış gibi görünse de ilerleyen süreçte işletmeye büyük zararlar vermektedir. Satıcı ile işbirliği yapan ve ondan rüşvet alan işletme çalışanı, işletmenin ihtiyaç duyduğu mal veya hizmeti tedarik etse bile kişisel çıkarları doğrultusunda edindiği bu haksız kazancın bedelini mutlaka ödemek zorunda kalacaktır. Dolayısıyla satıcı hilelerinin işletme içerisinde bir çalışanla gerçekleştirildiğinde, işletmelere daha fazla zarar vereceği söylenebilir (Albrecht vd., 2009: 95).

Müşteri Hileleri: Bu hile türünde müşterilerin mal veya hizmet satın aldıkları işletmeyi bilerek ve isteyerek zarara uğratma çabası içerisinde girdikleri görülmektedir. Satın alınan mala müşteri tarafından zarar verilerek malın ayıplı olduğu gerekçesiyle iade edilmesi, satın alınan mala ait ödenmesi gereken tutarın ödenmemesi veya tutarın altında ödeme yapılması müşteri hilelerine örnek olarak verilebilir (Özkul ve Özdemir 2013: 76).

Yönetim Hileleri: İşletme, yönetimin kredi kuruluşlarında kredi avantajı sağlamak, borsada işlem gören hisse senedi fiyatlarını yükseltmek, işletmenin kamuoyundaki konumunu güçlendirmek gibi nedenlerden dolayı hileli eyleme başvurabilmektedir. Sayılanlara ek olarak, işletme yönetimlerinde az kâr dağıtmak ve düşük miktarda vergi vermek amacıyla hileli düzenlemeler yapmak yönetim hilelerine

örnek olarak verilebilir (Pazarçeviren 2005: 6). Çalışan hileleri ile karşılaştırıldığında, yönetim hilelerinin tekrarlanma sayısı az olmasına rağmen verdiği zararlar fazladır (Terzi 2012: 45).

Yatırım Hileleri: Yönetim ve yatırım hileleri birbirleriyle karşılaştırıldığında aralarında önemli bir bağ olduğu söylenebilir. Yönetim hilelerinde, işletme yönetimi finansal tablolar üzerinde yer alan kâr rakamlarının üzerinde oynama yaparak gerçeğinden farklı bir şekilde gösterilmesine neden olmaktadır. Yatırım hilelerinde ise gerçekler gizlenerek, çarpıtılarak veya hileli vaatlerde bulunularak kişilerin yatırım yapması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla yönetim hilelerinde olduğundan farklı bir şekle uyarlanan finansal tablolar yatırım hileleri aracılığıyla yatırımcılara sunulurken, yatırımcıların yatırım yapması amaçlanmaktadır. Gerçek dışı veriler kullanılarak hazırlanan finansal tablolar aracılığıyla, yatırımcıların yatırım yapması amaçlandığından bu tür hileler yatırım hilesi olarak adlandırılmaktadır (Mengi ve Türkmen 2013: 33).

Diğer Hileler: Yukarıda açıklanan beş hile grubundan hiç birine girmeyen hile türleri diğer hileler olarak adlandırılmaktadır. Bu hile türleri karşı tarafa yanıltıcı, eksik bilgi verilmesi veya bilginin gizlenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Başkasına ait sağlık karnesi ile tedavi olmak, gereğinden fazla ilaç yazdırmak, portföy yöneticisinin vekaletname yoluyla müşterisine ait kazancı kendi hesabına geçirmesi gibi durumlar diğer hilelere örnek olarak verilebilir. Ayrıca banka şubelerindeki yöneticilerin müşteri hesaplarını kendi hesaplarına aktararak ortadan kaybolmaları da bankacılık sektöründe sıkça görülen hileler arasında yer almaktadır (Özeroğlu 2014: 187).

1.4. Hile Yapılma Riski Yüksek Olan İşletmeler

Küçük (2008 :30)'e göre hile ile karşılaşma riski yüksek olan işletmeler:

- Kurum içerisinde yapılan bazı davranışların (ihmal-kâr, ciddiyetten uzak, vb.) üst yönetim tarafından dikkate alınmadığı ve hile eyleminin önemini kavrayamayan, hileyi bir tehdit unsuru olarak görmeyen işletmeler,
- Kâr odaklı çalışma prensibini benimseyen işletmeler,

- Prim esaslı maaş sisteminin uygulandığı işletmeler,
- Bencil yönetim anlayışının baskın olduğu ve görevler ayrılığı ilkesinin yeterince uygulama alanı bulamadığı ya da bu ilkenin önemini kavrayamamış işletme çalışanlarının var olduğu işletmeler,
- Kurumsal yönetim anlayışının etkili bir şekilde uygulanamadığı veya kurumsallaşamamış aile şirketleri olarak sıralanmaktadır.

1.5. Hata Kavramı

TDK, Büyük Türkçe Sözlüğünde hata; “İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma yanılğı” şeklinde tanımlanmıştır (TDK, www.tdk.gov.tr, 21 Ocak 2016’da erişildi.).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Seri: XI, No: 25 (Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ) hatayı şu şekilde tanımlamaktadır. “Hatalar; cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılmasını ifade eder” (SPK XI-25: 223).

Birleşik Devletler Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (United States Generally Accepted Accounting Principles- US GAAP)’na göre hatalar, muhasebe ilkelerinin yanlış kullanılmasından, matematiksel yanlışlardan ve finansal tabloların hazırlanma aşamasında bilgilerin yanlış kullanılmasından kaynaklanmaktadır (Demir 2006: 44).

TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standartı) ise hatayı şu şekilde tanımlamaktadır (Açık 2012: 353): “Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış

göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'na uygun değildir.”

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere, muhasebe hatalarını veya yanlışlarını meydana getiren işlem veya kayıtlarda kasıt unsuru yoktur. Muhasebe hataları, tecrübesizlik, bilgisizlik, dikkatsizlik, unutkanlık gibi kasıt unsuru taşımayan unsurlar nedeniyle meydana gelmektedir (Öğrendik 2007, www.muhasebetr.com, 13 Nisan 2016 tarihinde erişildi.).

Muhasebe işlem ve kayıtlarında meydana gelen hata türleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir.

1.5.1. Hata Türleri

1.5.1.1. Matematiksel Hatalar

Matematiksel hatalar, muhasebe sisteminde yapılması zorunlu olan hesaplama işlemlerinde ortaya çıkan hatalardır. Genellikle hesapların bakiyelerinin toplanması sırasında, toplama veya çıkarma yanlışlıkları nedeniyle ortaya çıkmaktadırlar (İrmak vd., 2002: 33).

Örneğin; Borç bakiyesi 1470 TL olan genel yönetim giderleri hesabının 1.740 TL olarak yanlış bir şekilde toplanıp kaydedilmesi dönem kar-zarar hesabını da etkileyecek, dönem kar-zarar hesabının 270 TL eksik olmasına neden olacaktır. Bu tür hataların tespit edilmesinde belgeler üzerinde yapılacak olan aritmetik incelemeler etkili olmaktadır (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 26).

1.5.1.2. Kayıt Hataları

Belgelerin muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan rakam ve hesap hatalarıdır. Kayıt hataları (Açık 2012: 353):

- Rakam hataları,
- Hesap hataları,
- Borç ve alacağın karıştırılması olmak üzere üç başlık altında incelenebilir.

Rakam hataları, muhasebe belgelerinde yer alan rakamların defterlere kaydedilmesi sırasında eksik, fazla veya yerlerinin kasıt unsuru taşımaksızın farklı bir şekilde yazılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Kayıt sırasında ortaya çıkan bu tür rakam hataları genellikle sıfırların yanlış yazılmasından kaynaklanmaktadır (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 27).

Hesap hataları, muhasebe işlemlerinin kayıt sırasında yanlış algılanması, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve vergi kanunlarının tam ve doğru bir şekilde bilinmemesi sebebiyle işlemlerin hatalı bir şekilde yorumlanarak ait olduğu hesap yerine farklı bir hesaba kaydedilmesidir. 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmesi gereken, işletmenin kendi ihtiyacı için yapmış olduğu bir binanın, 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabında izlenmesi hesap hatasına örnek olarak verilebilir (Irmak vd., 2012: 34).

Borç ve alacağın karşılaştırılması ise muhasebeleştirilmesi gereken işlem ve olayların kaydedilmesi sırasında kayıt yapılacak olan hesabın borç ve alacağının karşılaştırılmasıyla ortaya çıkan hatalı kayıt türü olarak tanımlanmaktadır. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 32).

1.5.1.3. Nakil Hataları

Muhasebe kayıtlarının başka bir deftere veya başka bir sayfaya aktarılması sırasında yapılan yanlışlıklardır. Açık (2012: 354)'a göre nakil hataları iki şekilde ortaya çıkar. Birincisi, yapılan muhasebe kaydının başka bir defter veya sayfaya aktarılması sırasında yapılan rakam hatalarıdır. İkincisi ise, yapılan muhasebe kaydının başka bir defter veya sayfaya aktarılırken yanlış hesaba kaydedilmesidir.

1.5.1.4. Unutma ve Tekrar Hataları

İşletmenin faaliyet dönemi içerisinde yer alan gelir, gider, alış, satış gibi işlemlere ait faturaların ilgili döneminde kaydedilmemesi veya hiç kayıt altına alınmaması durumudur (Açık 2012: 354). Bu tür hataların süreklilik arz etmesi ve hata

sonucu ortaya çıkan miktarın önemli rakamlara ulaşması, bu durumun hata olmaktan çıkmasına ve hileli bir eylem ifade etmesine neden olmaktadır (Irmak vd., 2012: 36).

Tekrar hataları ise unutma hatalarının aksine yapılan bir işlemin kayıtlara iki defa kaydedilmesidir. Mükerrer hata olarak da adlandırılan bu hata türüne proforma fatura kullanan işletmelerde daha sık rastlanmaktadır (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 36).

1.5.1.5. Bilânço Hataları

İşletmelerin belli bir tarihteki finansal durumunu gösteren tablolar olarak tanımlayabileceğimiz bilânçolarda meydana gelen hatalar, her ne kadar kasıt unsuru barındırmasa da bilânçonun açıklık, sadelik ve anlaşılır olma ilkelerine ters düşmekte ve bu ilkelere zarar vermektedir. Dolayısıyla bilânçolarda meydana gelen hatalar, bilânçoların güvenilirliğini etkilemekle birlikte işletme ile ilgili sağlıklı analizin yapılmasını da engellemektedir. Yangın, sel gibi afetler nedeniyle stoklarda meydana gelen değişikliklerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması, amortisman ve karşılıkların yanlış ayrılması gibi durumlar bilanço hatalarına örnek olarak verilebilir (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 37).

II. BÖLÜM

2. MUHASEBE HİLESİ VE TEMEL KAVRAMLAR

2.1. Muhasebe Hilesi Tanımı

Muhasebe hileleri, muhasebe kayıt sisteminin vergi hukuku ve muhasebe hukuku kurallarına aykırı bir şekilde değiştirilmesine yönelik olarak yapılan hareketler bütünü olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe hileleri, kaydedilen defterlerin ve bunlara dair bilgi ve belgelerin, işletmenin finansal yapısını, finansal performansını olması gerekenden farklı göstererek işletme ve çevresindeki unsurlar arasındaki kaynak aktarımının, yasal düzenlemeler dikkate alınmaksızın bir tarafın lehine diğer tarafın aleyhine olacak şekilde uygulanmasına aracılık etme anlamına gelmektedir (Demir 2014: 171).

Amerikan Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) tarafından yayımlanan ve 1997 yılında yürürlüğe giren Denetim Standartları Beyannamesi (Statement of Auditing Standards- SAS) No:82’de muhasebe hileleri; “olacakların farkında olarak finansal tabloların raporlanmasında veya finansal tablolarda yer alan varlıkların üzerine de bilgi ve belge saklanması veya ilave edilmesi” olarak tanımlanmıştır (Rezaee 2005: 280).

Bir başka tanıma göre ise muhasebe hilesi; yöneticiler, çalışanlar veya üçüncü kişiler tarafından bilinçli bir şekilde ve haksız kazanç elde etmek amacıyla muhasebe işlemlerine ait belge ve kayıtların değiştirilmesi, tahrifatı, mal veya hizmetlerin eksik teslim edilmesi ve muhasebe politikalarının yanlış uygulanmasına neden olan davranışlar olarak tanımlanmıştır (Bunget ve Dumitrescu 2009: 118).

Çalıyurt (2007: 202)’a göre ise muhasebe hilesi, “muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelendirilmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle, ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında ve onları maddi zarara uğratacak şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak veya aykırı davranmaya teşvik etmek veya böyle bir ortamda suça iştirak etmek” olarak tanımlanmıştır.

2.2. Muhasebe Hilelerinin Özellikleri

Bozkurt (2011)’a göre muhasebede hile kavramının barındırdığı özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt 2011: 60):

- Hile, hileyi yapan kişi tarafından gizli bir şekilde yürütülen faaliyetler bütünüdür,
- Hile yapan kişi ile hile arasında bir çıkar söz konusu olmalıdır. Başka bir deyişle hilekâr, hileli eylemden yarar sağlamalıdır,
- Hile kesinlikle kasıt unsuru taşımalıdır,
- Hile yapan kişi, hileli eylem sonucu mağduru kesinlikle aldatır,
- Hileli eylem sonucu her zaman mağdur kişi/kişiler veya işletme zarar görür.

Coenen (2008)’in çalışmasına göre ise muhasebe hileleri genel olarak aşağıdaki özellikleri taşımaktadır (Coenen 2008: 96):

- Muhasebe hileleri, gerçekleşme sayısı az olan fakat yüksek kayıplara neden olan hilelerdir,
- Genellikle işletmenin iç kontrol yapısını bilen, çeşitli bilgilere, verilere ve sisteme erişimde herhangi bir sorun yaşamayan üst düzey yöneticiler aracılığıyla yapılır,
- Muhasebe hileleri, içerisinde barındırdığı işlemler nedeniyle, tek bir kişi tarafından değil, birkaç hilekârın sistemsel çabasını barındıran uzun bir süreci kapsar,
- Diğer hileler ile karşılaştırıldığında muhasebe hilelerinin etki alanı daha geniştir.

Biegelman ve Bartow (2006) yapmış oldukları çalışmada muhasebe hilelerinin ortak özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamışlardır (Biegelman ve Bartow 2006: 157):

- Muhasebe hileleri başlangıçta kasıt unsuru barındırmamakla birlikte dış etkenler tarafından bireye uygulanan baskı ve şiddet unsurları ile başlamaktadır,
- Küçük boyutlarda başlayan ve kısıtlı bir çevreyi etki altına alan hile, zamanla büyümekte ve etki alanını genişletmektedir,
- Gerçekleştirilen hile işlemleri içerisinde kurallara uygun bir şekilde çıkmak mümkün değildir.

Bu tür hileler diğer idari suçlar ile karşılaştırıldığında, getirilerinin daha yüksek olduğu ve ortaya çıkarılma sıklığının göreceli olarak daha düşük olduğu söylenebilir. Para ve hapis cezalarının yeterince caydırıcı olmaması işletme yönetimini yasadışı yollarla suç işlemeye itmektedir. İşletme yönetimi kredi almak veya yüksek fiyattan hisse senedi satmak amacıyla finansal raporlarında hile yapmakta ve böylece işletme dışındaki yatırımcı ve alacaklıları cezalandırmaktadır (Rezaee 2002: 4).

Hile yapan kişinin kendisi tarafından bilinen önemli gerçekleri ve olayları, ilgililere bildirmemek veya kayıtlar üzerinde oynayarak, ekonomik sonuç veya zararların meydana gelmesine neden olması hilenin temel özelliklerini oluşturmaktadır (Dumanoglu 2005: 349).

Hilenin gerçekleşmesi, anlık bir olgu olmaktan çok, belirli aşamaları olan bir süreç benzemektedir. Bir başka deyişle, hile yapmaya başlayan kişilerin büyük bir bölümü söz konusu eylemi yapmaya devam etmektedir. Zaman içerisinde gerçekleştirilen hilenin miktar ve tutarı artmakla birlikte, uzun süre yakalanmamanın verdiği cesaret, hilenin saklanması aşamasında gösterilen dikkat ve özeni azaltmaktadır (Kandemir 2010: 19).

2.3. Muhasebede Hile ve Hata Arasındaki Fark

Muhasebe hilesi ile muhasebe hatası kavramsal olarak zaman zaman karıştırılmaktadır. Her iki kavram da hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve

muhasebe ilkelerine aykırı tutulması anlamına gelmektedir. Maddi unsur aynı olsa da manevi unsurdaki farklılık bu iki kavramı birbirinden ayırmaktadır. Maddi unsur; hile fiili, manevi unsur ise fiilin kasten yapılıp yapılmadığıdır. Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından bakıldığında da muhasebe hataları değil, muhasebe hileleri cezaya tabi tutulmaktadır. (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 96).

Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik, tecrübesizlik ya da mevzuat hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olamama gibi nedenlerden dolayı muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır. Muhasebe ve finansal raporlamada hatalar genel olarak toplama, çıkarma gibi basit matematik hatalarından veya rakam hatası, hesap hatası, borç ve alacak tarafın karşılaştırılması gibi kayıt hatalarından kaynaklanmaktadır. Buna ek olarak kasıt unsuru taşınamaması şartıyla yevmiyeden kebire aktarılırken yapılan nakil hataları ile unutma sonucunda alış ve satışların, gider ve gelirlerin kaydedilmemesi veya mükerrer kayıtlardan kaynaklanan yanlışlıklar da yine hata olarak değerlendirilmektedir. Değerleme yanlışlıkları ise daha ziyade mevzuata yeterince nüfuz edememekten kaynaklanmaları durumunda muhasebe hatası olarak kabul edilmekte ancak kasıt unsurunun bulunması durumunda aynı eylem muhasebe hilesi olarak değerlendirilmektedir (Oktar 2009: 2).

Hileyi hatadan ayıran en önemli özellik, finansal tabloların yanıltıcı şekilde beyan edilmesiyle sonuçlanan eylemin altında kasıt olup olmadığıdır (Erdoğan 2002: 21). Hatada kasıt unsuru bulunmamakla birlikte bilgisizlik, tecrübesizlik, ihmal, dikkatsizlik bulunmaktadır. Hile ise, temeli kâr elde etmeye dayanan bir eylem biçimidir (Dönmez ve Karausta 2011: 19).

Hile yapan kişi ya da kişilerin amacı, kendilerinin veya başkalarının hakkı olmadığı halde bir fayda elde etmektir. Hata yapanlar birilerine zarar vermekte ancak bu durumdan kendi menfaatleri bulunmamaktadır. Hile yapanlar ise başkalarına zarar vermekle birlikte bu durumdan kendilerine bir fayda çıkarmaktadırlar (Dumanoğlu 2005: 349). Muhasebe hilelerinin amacı, vergi tasarrufu sağlamaktan başlayıp, daha çok işletmelerin mali durumlarının iyi olmadığı durumlarda kredi kaynaklarına daha iyi

ulaşabilmek için işletmenin mali yapısının olduğundan daha iyi gösterilmesine kadar uzanmaktadır (Kaval 2005: 65).

Erol (2008: 231)'a göre hatalar genellikle işletme çalışanları tarafından dikkatsizlik, tecrübesizlik, bilgi eksikliği gibi nedenler doğrultusunda meydana gelirken, hileler işletme yönetimi tarafından kasıtlı bir şekilde işletme menfaatleri veya bireysel menfaatler doğrultusunda yapılan uygulamalardan oluşmaktadır. Muhasebe hataları genellikle muhasebe kayıtları üzerinde toplama, çıkarma gibi basit matematiksel yanlışlar nedeniyle meydana gelirken, muhasebe hileleri belgeler üzerinde bilinçli bir şekilde yapılmaktadır ve yapılan bu uygulamaların ortaya çıkarılması belirli bir zaman almaktadır (Altındağ 2001: 685).

Hata ve hile kavramlarının ayırımında kullanılan bir diğer önemli nokta, bu kavramların önemlilik düzeyleridir. Muhasebe uygulamalarında gerçekleştirilen hileli işlemler finansal bilgi kullanıcılarının karar verme süreçlerini önemli bir şekilde etkileyecek seviyede olmalıdır. Bu öneme sahip olmayan hata ve hileler herhangi bir yaptırıma tabi tutulmamaktadır (Zabel ve Benjamin 2002: 1).

Bilgi ve tecrübe eksikliği, dikkatsizlik, unutkanlık gibi nedenlerden dolayı muhasebe kayıtlarında meydana gelen yanlışlar her ne kadar hata olarak kabul edilse de muhasebe kayıtlarında bilinçli bir şekilde gerçekleştirilen matematiksel hatalar, amortisman ve yeniden değerleme hataları, yapılan işlemlerin kayıt altına alınmaması veya fazla basamak ile kayıt altına alınması gibi işlemler hile olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda yapılan yanlış işlemin belirli aralıklarla tekrarlanması işleminde kasıt unsuru aranmasına ve işlemin hile olarak kabul edilmesine neden olmaktadır. Muhasebe hataları, kasıt unsuru taşıyan, bilerek ve isteyerek yapılan muhasebe hilelerinden farklı olsa da, yasalarda muhasebede yapılacak hataların da müşterilere cezai sorumluluk getireceği hükmü yer almaktadır. Bu yüzden hatalar da vergi ziyanına yol atıklarından cezai sorumluluk doğuran davranışlar olarak kabul edilmektedir (Zeytin 2007: 86).

2.4. Kırmızı Bayraklar / Hile Belirtileri

Son yıllarda meydana gelen muhasebe skandalları (Enron, Worldcom, Global Crossing, Tyco, vb.) uluslararası finans dünyasında çok büyük etkiler uyandırmıştır. Bununla birlikte muhasebe sistemine duyulan güven azalmış, yatırımcılarda finansal piyasalara dair güven kayıpları başlamıştır (Bierstaker, Brody ve Pacini 2006: 520). Yaşanan bu gelişmeler doğrultusunda finansal piyasalara duyulan güveni ve şeffaflığı tekrar sağlayabilmek amacıyla birçok hukuki atılımlar yapılmasına rağmen, birçok işletme muhasebe hilelerine dair önlem almamakta veya alınan önlemler yüzeysel kalmaktadır. Bu nedenle birçok kuruluş hile ile mücadelede yeni ve farklı adımlar atmaktadır. Muhasebe hileleriyle mücadelede atılan bu adımların en önemli sebeplerinden bir tanesi geleneksel yöntemlerin hile ile mücadelede etkili olamamasıdır (Krambia-Kapardis 2002: 268).

Hileyi ortaya çıkarmak için somut kanıtlar elde etmek zor olmakla birlikte hilenin yapıldığına dair bazı belirtiler bulunmaktadır. Muhasebe hilelerine karşı önleyici nitelikteki bu belirtilere kırmızı bayraklar adı verilmektedir. Denetçi, tespit ettiği kırmızı bayrakları tek başına önemli görmese de hata ve/veya hile göstergesi olan kırmızı bayrakları bir bütün olarak incelemelidir. Hilelerin belirlenmesi veya ortaya çıkarılması aşamasında kullanılması dolayısıyla hile belirtileri olarak da adlandırılan kırmızı bayraklar, kesin kanıt taşımayan ancak takip edilmesi ve bir bütün olarak değerlendirilmesi gereken işlemlerdir (Bozkurt 2011: 130). Bir işletmede kırmızı bayrakların var olması hile ile karşılaşıldığı anlamına gelmekten ziyade herhangi bir hile eyleminin söz konusu olabileceğini gösteren belirtilerdir (Bierstaker, Brody ve Pacini 2006: 521). Uzmanlar, kırmızı bayrakları tanımayı öğrenmeli, somut kanıtlar bulununcaya kadar bu belirtileri saklamalı ve takip etmelidirler. İşletmelerdeki verilerin ortaya çıkarılması, hileli olabilecek belirtilerin, göstergelerin veya kırmızı bayrakların tanımlanması ile başlamaktadır. Hile belirtilerinin, hileleri ortaya çıkartmaya çalışan yöneticiler, emekçiler, işverenler ve araştırmacılar tarafından iyi öğrenilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla hilelerin belirlenmesinde temel bileşen nereye bakılacağına bilinmesidir (Karabınar ve Akyel 2009: 700).

İşletmelerde hile eyleminin gerçekleşme ihtimalinin yüksek olduğu durumlarda denetim elemanlarına yol gösteren hile riski göstergeleri olarak da tanımlanan kırmızı bayrakların varlığı tek başına karar almada yeterli olmamaktadır. İşletme ile ilgili artan şikâyetler, bütçeye aykırı davranışlar, anormal bir şekilde kurumsal yönetim anlayışından uzaklaşılması, işletme yöneticilerinde var olan madde bağımlılığı, kişisel kazanma hırsı gibi durumlar hile riski göstergelerine verilebilecek örnekler arasında yer almaktadır. Ancak örnekleri verilen risk göstergelerini bu kadarla sınırlandırmak mümkün değildir. Dolayısıyla AICPA tarafından hazırlanan SAS 82 standardında denetim elemanlarına hile araştırmalarında yol göstermesi amacıyla hile riski göstergeleri yer almaktadır (Zimbelman 1997: 76). Bu göstergeler, yönetimin kontrol çevresi üzerindeki etkisi, operasyonel ve finansal istikrar özellikleri ve endüstri koşulları olmak üzere üç kategoriden oluşmaktadır. Tablo 2.1’de yer alan ve toplam 25 risk faktöründen oluşan bu göstergeler, hileli finansal tablolara işaret etmesi bakımından kırmızı bayraklar ya da yönetim hile faktörleri olarak da adlandırılmaktadır. Özellikle operasyonel ve finansal karakteristiğe sahip göstergelerin diğerlerine oranla daha ağırlıklı olması denetim sürecinde denetçilerin finansal tablo hilelerine karşı bu risk faktörlerini değerlendirmelerinin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Risk değerlendirmesi sürecinde SAS 82 standardına göre denetçiler hile riski göstergelerini gruplar halinde incelemeli ve hile risklerinin yüksek olduğu durumları belgelendirmelidir (Ata, Uğurlu ve Altun 2009: 217).

SAS 82 standardı doğrultusunda risk değerlendirmesi yapan denetçiler, işletmelere hile riski göstergelerine uyum konusunda da yardımcı olmalıdırlar. Dolayısıyla denetçilerin, işletme yöneticilerinin veya ilgili kişilerin hile riski göstergelerinden hangilerinin göreceli olarak diğerlerine göre daha önemli olduğunun farkında olması, gizli bir şekilde yürütülen ve ortaya çıkarılması kimi zaman mümkün olmayan muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında büyük önem taşımaktadır (Reinstein ve Dery 1999: 49; Ata, Uğurlu ve Altun 2009: 218).

Tablo 2.1: Hileli finansal tablolar için risk faktörü kategorileri
(Ata, Uğurlu ve Altun 2009: 218).

Yönetimin Kontrol Çevresi Üzerindeki Etkisi	Operasyonel ve Finansal İstikrar Özellikleri	Endüstri Koşulları
1. Bir işletmenin yanlış muhasebe uygulamalarına bağlı olarak önemli tazminat ve cezalar ödemesi	1. Hata ihtimali yüksek hesapların varlığı.	1. Yeni muhasebe gereksinimlerinin işletmenin finansal istikrarı veya karlılığı üzerindeki etkisi.
2. Yönetimin iç kontrol ile ilgili uygun davranış göstermede başarısızlığı.	2. İşletmenin bağlı şirketleriyle önemli düzeyde ticari ilişkisinin bulunması.	2. Yüksek rekabet ya da Pazar doygunluğunu ile azalan marjlar.
3. Finans dışı yönetim birimlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ) veya finansal kararlar üzerindeki etkisi.	3. İşletme varlıklarının aşırı düzeyde olması.	3. İşletmenin küçülen bir sektörde yer alması.
4. Bir işletmede üst yönetimin yüksek ciro elde etmesi.	4. İşletmenin sürekli olarak teşvik olanaklarından yararlanması.	4. İşletmenin sektördeki hızlı gelişmelere ve teknolojik değişimlere ayak uyduramaması.
5. Denetçi yönetim ilişkisindeki gerilim.	5. İşletmenin zayıf finansal durumuna rağmen başarılı sonuçlar elde etmesi.	
6. Geçmiş mevzuat ihlalleri.	6. İşletmenin faiz oranlarından aşırı etkilenmesi.	
	7. İşletmenin borçlara aşırı derecede bağımlı olması.	
	8. İşletmenin iflas tehlikesi ile karşı karşıya olması.	
	9. Yönetimin borçlara garanti vermesiyle finansal durumun olduğundan farklı gösterilmesi.	
	10. Off-shore bölgelerinde işletmenin banka hesaplarının ve operasyonlarının bulunması.	
	11. İşletmenin aşırı kompleks organizasyon yapısı.	
	12. Yönetimin kontrol ve denetim konusundaki sıkıntıları.	
	13. İşletmenin negatif nakit akışlarına rağmen pozitif kazanç göstermesi.	
	14. Yönetimin sermaye kazancını elde etmek için baskı yapması.	
	15. İşletmenin sektöre oranla yüksek büyüme ve karlılık sağlaması.	

Coenen (2008) ve Goldmann (2009)'ın yapmış oldukları çalışmalara göre işletmelerin alacak, stok ve borç hesaplarına dair hile belirtileri ve hile belirtilerinin tespit edilmesi ve ortadan kaldırılması için alınması gereken önlemler aşağıdaki gibidir (Pehlivanlı 2011: 38).

2.4.1. Alacak Hesapları ile İlgili Kırmızı Bayraklar ve Alınması Gereken Önlemler

Alacak hesapları ile ilgili kırmızı bayraklar (Coenen 2008: 61; Goldmann 2009: 47; Pehlivanlı 2011: 38) :

- Alacak silme kayıtlarında yetkili personelin imzasının ve ilgili işleme ait prosedür eksikliği,
- İşletmenin satış miktarının artmasına rağmen alacak toplamının azalması,
- Diğer finansal tablo kalemlerinin olumlu bir şekilde artış göstermesine rağmen şüpheli alacak miktarının artması,
- Müşterilere faturalanan tutarların muhasebe kayıt sistemine aktarılan tutarlardan fazla olması.

Alacak hesapları ile ilgili kırmızı bayraklara ilişkin önlemler (Goldmann 2009: 55; Pehlivanlı 2011: 38) :

- Kayıtlara alınmayan satışları tespit etmek amacıyla satışların iki kere kontrol edilmesi,
- Kayıtlara alınan tarih, tutar, muhasebe hesapları gibi bilgilerin kontrol edilmesi,
- Yetkili personel dışında müdahaleyi engellemek amacıyla muhasebe sistemine erişimin kısıtlanması,

2.4.2. Stok Hesapları İle İlgili Kırmızı Bayraklar ve Alınması Gereken Önlemler

Stok hesapları ile ilgili kırmızı bayraklar (Goldmann 2009: 48; Pehlivanlı 2011: 38-39) :

- Olağan dışı satın alma veya teslimat işlemleri,

- Kalitesi düşük mal alımının nedeninin açıklanamaması,
- Satış ve sevkiyat belgeleri arasındaki tutarsızlıklar,
- Stok sayımlarına ait kayıtlar ile mevcut stok kayıtları arasındaki tutarsızlıklar,
- Stokların sayımı sırasında eksikliklerin fark edilmesi,
- Stokların maliyeti ile ilgili belgelere ulaşamaması,
- Alıcı raporları ve stok envanteri arasındaki farklılıklar.

Stok hesapları ile ilgili kırmızı bayraklara ilişkin önlemler (Goldmann 2009: 56; Pehlivanlı 2011: 39):

- Stoklara ait belgelerde yetkili personelin imzasının ve stok adetinin kontrolü,
- Stok sayım yöntemlerinin geliştirilmesi ve bu doğrultuda ilgili personele eğitim verilmesi.

Dinapoli (2008)'ye satın alma ve stoklar ile ilgili kırmızı bayrakları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Terzi 2012: 95).

- Stoklarda meydana gelen artışın aynı oranda satışlara yansımaması,
- İşletmenin faaliyet alanını oluşturan mal veya hizmetleri ile ilgili şikâyetlerde artış yaşanması,
- Personel tarafından yapılan stok kontrollerinde eksiklikler yaşanması ve bu eksikliklere neden olan durumun tespit edilememesi.
- Nakliye ile ilgili ücretlendirmelerin belgesiz bir şekilde yapılması
- Listede olmamasına rağmen tedarikçilere yapılan ödemeler ve yeni tedarikçilerle yapılan yüksek miktartlı satın alma anlaşmaları,
- Fiziksel adresi olmayan tedarikçilerle iş ilişkisi kurulması,
- Satın alma işlemlerinde belirlenen sürecin dışına çıkılması.

2.4.3. Borçlu Hesapları ile İlgili Kırmızı Bayraklar ve Alınması Gereken Önlemler

Borçlu hesapları ile ilgili kırmızı bayraklar (Coenen 2008: 62; Goldmann 2009: 46-47; Pehlivanlı 2011: 39):

- Faturaların yetkili bir kişi tarafından profesyonel bir şekilde hazırlanamaması ve bu nedenle faturalarda yer alan tarih, adres, miktar gibi bilgilerde eksiklikler olması,
- Farklı ay veya haftalara ait faturalara ardışık numara verilmesi ve faturalarda sürekli olarak yuvarlak tutarların kullanılması,
- Anormal seviyede yüksek veya düşük fiyatlama yapılması.

Borçlu hesapları ile ilgili kırmızı bayraklara ilişkin önlemler (Coenen 2008: 62; Goldmann 2009: 46-47; Pehlivanlı 2011: 40):

- Satın alma prosedürlerinin yazılı bir hale getirilerek işletme politikası haline dönüştürülmesi,
- İşletmede, görevler ayrılığı ilkesinin netleştirilmesi, personelin bu konuda bilinçlendirilerek gereksiz yetki devirlerinin önlenmesi,
- Satın alma istek onay sürecinin seviyelendirilmesi, miktar, tür ve tutar bazında farklılaştırılması,
- Onaylanan satıcı listelerinde meydana gelebilecek ekleme ve çıkarmalara hassasiyet gösterilerek, satıcı listeleri üzerindeki kontrollerin sıklaştırılması,
- Satın alma onaylarının verilmesi ile onaylanmış satıcı listeleri üzerinde değişiklik yapma hakkının aynı kişide olmaması,
- Belirli tutarın üstü satın almalar için ihale yönetiminin benimsenmesi,
- Kısmi teslimatlar da ödeme yapılmaması,
- Yeni satıcıların bilgilerinin satıcı listelerini onaylayan harici bir personel tarafından doğrulanması,
- Aynı isme sahip fakat farklı adreste faaliyet gösteren satıcıların araştırılması,
- Şüpheli şirketle yapılan işlemlerin araştırılması.

Rezaee ve Riley (2010: 111) finansal tablolarda borçlarla ilgili hile belirtileri olarak işletmenin yeterli çalışma sermayesine sahip olmaması, yüksek miktarlarda borçlanması ve önemle seviyede şarta bağlı hükümlülüklerinin olması gibi faktörleri belirtmektedir.

2.4.4. Satış ve Hasılat Döngüsü ile ilgili Kırmızı Bayraklar

Rezaee ve Riley (2010)'e göre satış ve hasılat döngüsü ile ilgili kırmızı bayraklar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Terzi 2012: 92):

- Satışlarda meydana gelen düşüşten dolayı işletmenin kazanç politikasında bozulmalar meydana gelmesi ve gerçekleşmesi mümkün olmayan kazanç beklentileri,
- Kazançların kalite ve miktarında ilerleyen kötüleşmeler,
- Nakit sıkıntısı içinde olağan olmayan yüksek kazançlar,
- Analistlerin kazanç beklentisinin karşılanması veya yüksek hisse fiyatlarının sağlanması amacıyla oluşturulan kazanç politikası,
- Nakit sıkıntısı ve gerçekçi olmayan bütçe baskısı,
- Analistlerin beklentilerinin karşılanması amacıyla ortaya çıkan finansal baskı,
- Kazanç performansına bağlı olarak ücret politikasının ortaya çıkardığı finansal baskı,
- Satışlardaki düşüşün neden olduğu kazançlardaki kötüleşme,
- Mevcut durumun korunması veya tahminlerin gerçekleştirilmesi amacıyla uygulanan agresif politikalar,
- Kazançlardaki ani yükselişler.

2.4.5. Varlıkların Değerlemesi ve Yetersiz Açıklamalar İçin Kırmızı Bayraklar

Varlıkların değerlendirilmesi ve yetersiz açıklamalar ilişkin kırmızı bayraklar aşağıdaki gibidir (Albrecht vd. 2012: 465-466; Terzi 2012: 97):

- Varlıklarla ilgili işlemlerin tam ve zamanında kaydedilmemesi, sınıflandırma hataları veya dönemsellik kuralına uyulmaması,
- Yetkilendirilmemiş kişiler tarafından varlıklarla ilgili yapılan işlemler yapılması,
- Varlıklarla ilgili belgelerin kaybedilmesi ve bu belgelerin orijinal olmayıp fotokopilerinin bulunması,
- Yönetimin yaptığı açıklamalar ile şirket kayıtlarının uyumsuz olması.

2.5. Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri

ACFE'nin 2016 yılına ait hile raporunda hile yapanların cinsiyeti açısından önemli sonuçlar ortaya çıkmıştır. Bu rapor doğrultusunda 2016 yılı verilerine göre hile yapan bireylerin %31'ini kadınlar oluştururken, erkekler %69 ile ilk sırada yer almaktadır. Tablo 2.2'ye göre kadınların yıllar itibariyle hile yapma sıklığında bir azalma görülürken, verilen ortalama zararda ise 2014 yılında düşüş yaşanmasına rağmen 2016 yılında artış yaşandığı gözlemlenmektedir.

Tablo 2.2: Hile yapanların cinsiyet dağılımı ve ortaya çıkan zarar (ACFE 2016: 57-58).

	Ortaya Çıkma Sıklıkları (%)			Ortalama Zarar (Bin \$)		
	2012	2014	2016	2012	2014	2016
Kadın	35	33,2	31	91	83	100
Erkek	65	66,8	69	200	185	187

2016 yılı ACFE raporunda dikkat çeken bir diğer önemli çalışma, hile yapan bireylerin bulundukları yaş grupları, yapılan hilenin verdiği ortalama zarar ve ilgili yaş gruplarında yapılan hilelerin ortaya çıkma sıklığı ile ilgili elde edilen bulgulardır.

Tablo 2.3'e göre her yaş grubunda hileli eylem meydana geldiğini, yaş grupları ile yapılan hileler sonucu ortaya çıkan ortalama zararların doğru orantılı olduğu söylenebilir. Özellikle 36-50 yaş arası hile sıklığı açısından büyük bir yüzdeyi oluştururken, bu oran 26 yaş altı ve 60 yaş üstünde azalmaktadır. %2,5 ile hile yapma sıklığında en düşük seviyede bulunan 60 yaş üzeri grubun verdiği zararın diğer yaş gruplarına göre yüksek olmasında, bu bireylerin işletmelerde önemli pozisyonlara gelmesi, karar alma mercii olarak hile yapmaya uygun ortam bulmaları, iş hayatında edindikleri yüksek bilgi ve tecrübe gibi faktörler gösterilebilir.

Tablo 2.3: Hile yapanların yaş dağılımı ve ortaya çıkan zarar (ACFE 2016: 60).

Yaş Grupları	Ortaya Çıkma Sıklığı (%)	Ortalama Zarar (Bin \$)
< 26	4,6	15
26-30	10,5	50
31-35	15,6	100
36-40	20	100
41-45	19,4	250
46-50	14,8	250
51-55	8,2	280
56-60	4,5	258
> 60	2,5	630

2016 yılı ACFE raporuna göre hile yapan bireylerin eğitim seviyesi yükseldikçe, ortaya çıkan zararın miktarı da artmaktadır. Eğitim seviyesi yükselmesine rağmen yapılan hile miktarının az, ancak ortaya çıkan zararın yüksek olmasında yüksek eğitilmiş kişilerin işletmelerde önemli pozisyonlara gelmeleri, dolayısıyla iç denetim mekanizmasındaki açıkları iyi bilmeleri ortaya çıkan zararın miktarını yükseltmektedir. Hile yapan bireylerin eğitim seviyesi ve meydana gelen zararın boyutları Tablo 2.4'te gösterilmiştir.

Tablo 2.4: Hile yapanların eğitim düzeyi ve ortaya çıkan zarar (ACFE 2016: 61)

Eğitim Düzeyi	Ortaya Çıkma Sıklığı (%)	Ortalama Zarar (Bin \$)
Lise	22,5	90
Kolej	16,5	120
Üniversite	47,3	200
Üniversite Sonrası	13,2	300

2.6. Muhasebe Hilesine Benzer Kavramlar (Muhasebe Manipülasyonları)

Finansal tabloların hazırlanması ile ilgili sorumluluklar işletme yönetimine ait olmakla birlikte, finansal tabloların içeriği ve şekli ile ilgili karar mekanizması olan tek organ yönetimdir (Güredin 2014: 22). Yönetim, finansal tabloları muhasebe standartlarına, GKGMİ'ye, muhasebe politikalarına, ilgili yasal düzenlemelere uygun bir şekilde hazırlayarak finansal tablolardaki bilgileri doğru bir şekilde bilgi kullanıcılarına sunmak durumundadır. Ancak ilkeler, politikalar, standartlar, yasal düzenlemelerde yer alan esneklik veya eksiklikleri kullanan bazı kötü niyetli yöneticiler işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgileri manipüle edebilirler (Fraser ve

Ormiston 2007: 25). Finansal bilgi manipölasyonu olarak da adlandırılan muhasebe manipölasyonlarında finansal tablolarda yer alan bilgiler tahrip edilmekte ve bu bilgilerin doğru ve makul sunumu yapılamamaktadır (Öğüt vd., 2009: 5419).

Copeland (1968: 101-104)'a göre muhasebe manipölasyonu, işletmenin yıllar itibariyle kârında meydana gelen dalgalanmaları ortadan kaldırmak için, raporlanacak olan kârın yükseltilmesi veya düşürülmesi yeteneğidir. Ancak, yaygın olarak kullanılmasına rağmen bu tanım muhasebe manipölasyonunu yalnızca dönem kârını etkileyecek biçimde gelir tablosu üzerinde yapılan düzeltme ve yeniden sınıflandırma işlemleriyle sınırlandırmaktadır (Demir ve Bahadır 2007: 104).

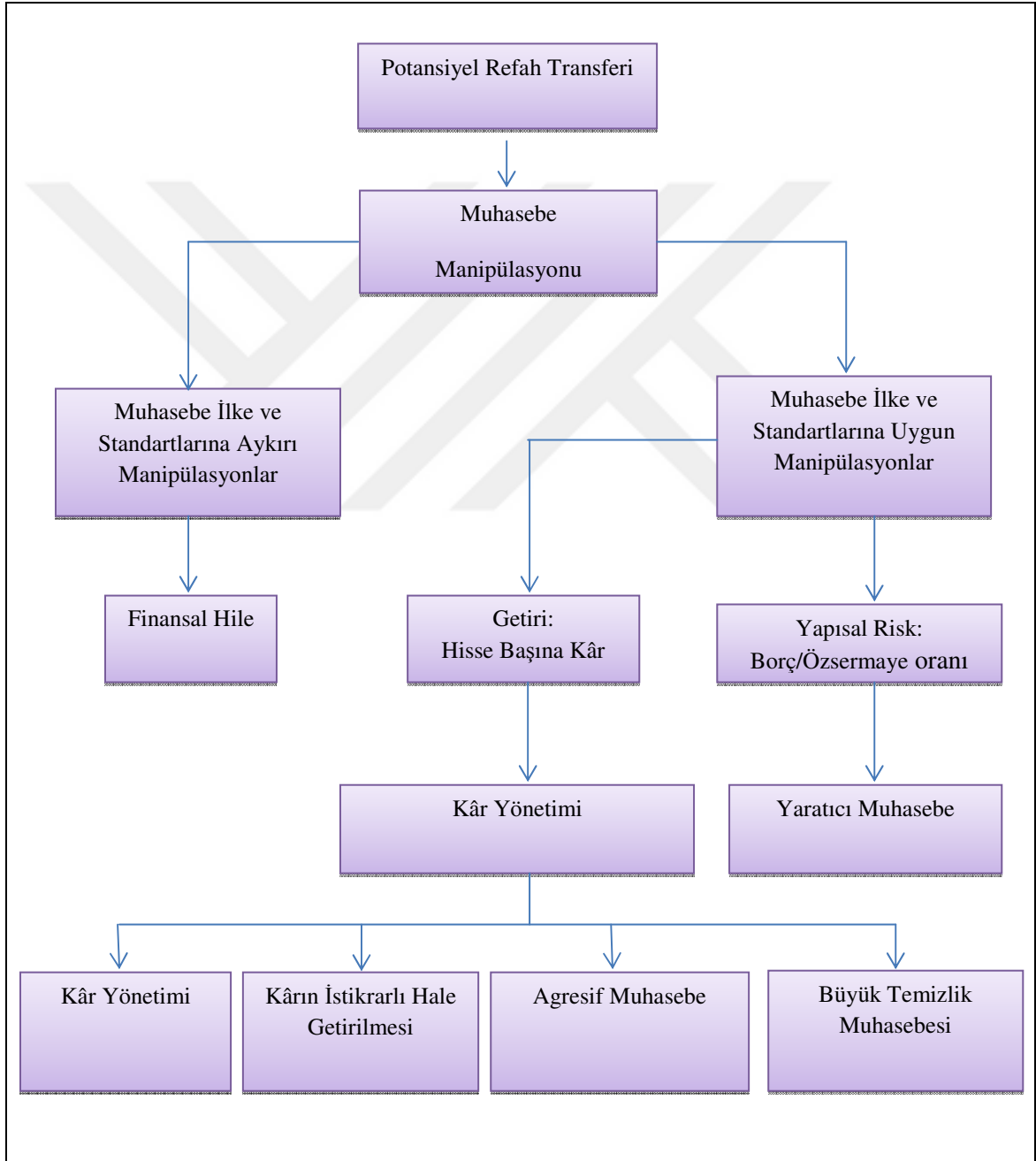
İşletmenin, toplum ve kaynak sağlayıcılarla olan refah transferinden işletme fayda sağlarken; yöneticilerle olan refah transferinden ise yöneticiler fayda sağlamaktadır. Dolayısıyla muhasebe manipölasyonlarının amacı, işletme performansının ve finansal yapısının olması gerekenden farklı bir şekilde gösterilerek işletmenin çevresi ile refah transferinin gerçekleştirilmesi olarak ortaya çıkmaktadır (Stolowy ve Breton 2004: 6).

Kirschenheiter ve Melumad (2002: 763)'a göre muhasebe manipölasyonlarının genel amacı hisse senedi fiyatlarını, işletme kredibilitesini ve işletme yöneticisinin prim beklentisini yükseltmek amacıyla işletme kârının olduğundan daha iyi gösterilmesidir. Tablo 2.5'te muhasebe manipölasyonlarının amaçlarına ve sonucunda elde edilen faydalara detaylı bir şekilde yer verilmiştir.

Tablo 2.5: Muhasebe manipölasyonunun amaçları ve edinilen kazanımlar
(Demir ve Bahadır 2007 :107).

Muhasebe Manipölasyonunun Amaçları	Kazanımlar
Hisse Senedi Fiyatı	Yüksek hisse senedi fiyatı Düşük volatilite Yüksek İşletme değeri Düşük öz kaynak maliyeti
Borçlanma Maliyetleri	Kredibilitenin iyileştirilmesi Yüksek borçlanma derecesi Düşük borç maliyeti
Yönetici Ücret ve Primleri	Yüksek kara dayalı ödüller ve primler
Politik Maliyetler	Azaltılmış düzenlemeler Yüksek vergilerden kaçınma

Bazı muhasebe manipölasyonları, muhasebe ilkeleri ve standartlarındaki esnekliklerden yararlanarak bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemeye yöneliktir (Holt ve Eccles 2003: 332). Bazıları ise muhasebe ilke ve standartları ele alındığında açık bir şekilde aykırılıklar içermektedir (Lev 2003: 34). Konunun daha iyi anlaşılması amacıyla muhasebe manipölasyonları yöntemleri Şekil 2.1’de ayrıntılı bir şekilde verilmiştir.



Şekil 2.1: Muhasebe manipölasyonu yöntemleri (Stolowy ve Breton 2004: 8)

Araştırma kapsamında muhasebe manipülasyonu yöntemlerinden agresif muhasebe, kâr yönetimi, kârın istikrarlı hâle getirilmesi, hile ve yaratıcı muhasebe kavramları incelenecektir. İlgili kavramlara ait tanımlara Tablo 2.6’da yer verilmiştir.

Tablo 2.6: Muhasebe manipülasyonu yöntemlerinin tanımı

(Demir ve Bahadır 2007: 111).

Tür	Tanım
Agresif Muhasebe	İstenilen amaçlara ulaşmayı sağlayacak muhasebe ilkelerinin bilinçli biçimde seçilmesi ve uygulanması
Kâr Yönetimi	Kârın daha önceden yönetici tarafından belirlenmiş ya da finansal analist tarafından tahmin edilmiş bir noktaya doğru manipüle edilmesi
Kârın istikrarlı Hale Getirilmesi	Normal kâr serilerindeki dalgalanmaları genellikle iyi yıllardaki kârları kötü yıllara aktararak engellemeyi amaçlayan özel bir kâr yönetim türü
Hile	Finansal tablo kullanıcılarını kandırmak amacıyla finansal tablolardaki tutarların veya dipnotların kasıtlı biçimde yanlış aktarılması
Yaratıcı Muhasebe	Muhasebe ilkelerinin agresif biçimde uygulanması ve kâr yönetimi veya kârın istikrarlı hale getirilmesi için atılan tüm adımlar dahil olmak üzere muhasebe manipülasyonunun tüm aşamaları

2.6.1. Agresif Muhasebe

Agresif muhasebe uygulamaları, kârı yüksek göstermek amacıyla muhasebe standartlarının ve politikalarının zorlanarak henüz gerçekleşmemiş veya kesinleşmemiş gelirlerin kaydedildiği veya işletmenin cari dönemine ait harcama veya giderlerin gelecek dönemlere ertelendiği uygulamalar olarak tanımlanmaktadır (Mulford ve Comiskey 2002: 27). Dolayısıyla burada, işletmenin finansal durum ve faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak, ilgililere yanıltıcı ve eksik bilgi verilmesi söz konusudur (Küçüksözen 2004: 91).

Kâr hedeflerine ulaşma amacı işletme üst yönetiminin, yöneticilere baskı uygulamasına neden olmaktadır. Uygulanan bu baskının işletme içerisinde kurumsal yönetim anlayışının olmaması, etkili bir iç kontrol sisteminin eksikliği, yöneticilere olağanüstü yetkiler verilmesi ve ekstra maddi imkanlar sunulması gibi faktörlerle birleşmesi agresif muhasebe uygulamalarının uygulanmasına yönelik uygun ortam oluşturmaktadır (Rezaee 2002: 91).

2.6.2. Kâr Yönetimi

1985 yılında Healy'nin çalışmasıyla önem kazanan kâr yönetimi, 2000'li yıllarda meydana gelen muhasebe skandallarıyla önemini giderek artırmış ve günümüzde kâr yönetimi üzerine yapılan çalışmaların giderek artmasına zemin hazırlamıştır. Finansal tablolarda değişikliğe neden olan kâr yönetimi uygulamaları, finansal tablolar aracılığıyla karar verme durumunda olan bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemekte, sermaye piyasalarına duyulan güveni sarsmaktadır (Özcan 2007: 12).

Kâr yönetimi, işletme yöneticilerinin kişisel çıkar elde etmek amacıyla dışsal finansal raporlama sürecine bilerek ve isteyerek müdahale etmesidir (Schipper 1989: 92). Bu tanıma göre kâr yönetimi dışarıya bilgi akışının herhangi bir aşamasında ortaya çıkabilmektedir (Özden ve Ataman 2014: 14). Clikeman, Geiger ve O'Connel (2001: 390) ise göre kâr yönetimini, işletmenin raporlanan kârlarını hedeflenen seviyelere taşımak için faaliyet kararlarında zamanlama veya isteğe bağlı muhasebe politika seçimleri yoluyla gerçekleştirilen bir süreç olarak tanımlamaktadır.

Healy ve Wahlen (1999: 368) ve Mulford ve Comiskey (2002: 71)'e göre kâr yönetimi, belirlenmiş kâr hedeflerine ulaşmak amacıyla işletmenin ekonomik durumu hakkında finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmaya yönelik uygulamalar olarak tanımlanmaktadır. Finansal raporlama sürecinde ortaya çıkan bu uygulamalar yöneticilerin kendi takdirlerini kullanmasıyla ortaya çıkmaktadır. Kârın fırsatçı bir şekilde yönetilmesi olarak da tanımlanan kâr yönetimi uygulamaları genel olarak işletmenin finansal durumunun iyi olduğu yıllarda elde edilen kârların gizlenerek, finansal durumun durgun olduğu yıllarda kullanılmasını sağlamaya dönük işlemleri kapsamaktadır.

Kâr yönetimi, işletme yöneticilerinin işletmelerinin uzun dönemli kârlılığında artış veya azalış yapmadan, kişisel çıkarları doğrultusunda cari dönemde raporlanmış kârları, arzulanan seviyeye ulaşmak için kârlarda arttırma veya azaltmaya dönük yaptıkları işlemler sürecidir (Fischer ve Rosenzweig 1995: 434). Levitt (1998: 16)'e

göre kâr yönetimi, finansal raporları hazırlayıp kamuya açıklayan yöneticilerin ve piyasa analistlerinin kâr beklentilerini karşılamak ve istikrarlı bir kâr profili çizebilmek amacıyla yaptıkları işlemlerdir.

Kâr yönetimi ile ilgili yapılan tanımlarda yöneticilerin, finansal raporlama sürecinde yapmış oldukları eylemler veya uyguladıkları davranışlar üzerinde durulmaktadır. Buna rağmen kâr yönetiminin tanımı üzerinde bir uzlaşma bulunmamaktadır. Dolayısıyla kâr yönetimi, işletmenin veya yöneticilerin çıkarlarına hizmet etmek amacı ile kısa dönemli ve gelecek dönem etkinin nötrleştireceği karar ve eylemlerle desteklenen GKGMİ'ye bağlı faaliyetler ve muhasebe manipülasyonları olarak tanımlanabilir. Kâr yönetimi bu şekilde değerlendirildiğinde GKGMİ ile tutarlılığı ve yapılan manipülasyonun bir sonraki dönem nötrleştirilmesi onun muhasebe hilesi, yolsuzluk ve aldatma gibi kavramlardan ayrıldığını göstermektedir (Kurşunel, Büyükşalvarcı ve Alkan 2005: 175).

Raporlanan kârın, işletmenin kredi kararlarını veya yatırım sürecini etkilemesi bu durumun yöneticiler tarafından bilinçli bir şekilde suiistimal edilmesine neden olmaktadır. Nitekim muhasebe skandallarının yoğun olarak yaşandığı 1990'lı yıllarda birçok yönetici işletmenin kâr hedeflerine ulaşması amacıyla üst yönetim tarafından baskı altına alınmış ve hileli uygulamalara başvurarak hedeflenen kâr seviyesine ulaşmaya çalışmıştır (Sevin ve Schroeder 2005: 48).

Pek çok faktör yatırımcıların ilgilendikleri işletmeyle ilgili kazanç kalitesi algılamalarını etkileyebilir. Bu sebeple yönettikleri işletmeyi olduğundan iyi göstermek isteyen yöneticiler muhasebe politikası seçimlerini belirlerken bu durumu göz önünde bulundurmaktadırlar. Bu faktörlerden biri işletmeyle ilgilenenlerin o işletme hakkındaki izlenimleridir. Bu sebeple yöneticiler işletmeyle ilgili olarak bilinçli bir biçimde işletmenin imajıyla oynamaktadırlar. Bir kişinin başarısında donanımı kadar kişisel olarak algılanması da son derece etkilidir. Benzer olarak, şirketin gelecekteki piyasa başarısında algılanan kazanç kalitesi şirketin gerçek kazanç kalitesi kadar önemlidir. Yöneticiler bunun farkında oldukları için sürekli olarak işletmenin finansal durumunun iyi olduğunu göstermeye çalışmaktadırlar. Bu sebeple aynı finansal durumda olan iki

şirket kâr yönetimi uygulamalarıyla farklı kaliteye sahipmiş gibi algılanmaktadır (Tekin ve Kabadayı 2011: 129).

Kâr yönetimine neden olan şartlar tüm yaratıcı muhasebe uygulamalarında olduğu gibi; zayıf iç kontrol yapısı, deneyimsiz yönetim, karmaşık işlemler, zayıf bir yönetim kurulu olarak sıralanmaktadır. İşletmenin iç kontrol yapısının güçlü olması; varlıkların korunmasını, hatalı ve hileli işlerin önlenmesini, muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve geçerli olmasını finansal bilgilerin zamanında hazırlanmasını sağlamakta ve yönetimin gerçek verileri olduğundan farklı göstermesinde azaltıcı rol üstlenmektedir. Ayrıca, iç kontrol yapısı zayıf olan bir işletmede etik kurallara uymayan çalışanların ceza almayacağından emin olması, kâr yönetimi uygulamalarının yapılmasına neden olmaktadır. Teşvik ve fırsat unsurlarının algılanması, işletmelerde muhasebe hilelerinin var olmasındaki en büyük etkidir. Eğer uygun şekilde tasarlanıp uygulanırsa etkili bir iç kontrol yapısı hileye bağlı yanlış bildirim riskinin azaltılmasında büyük bir öneme sahiptir. Dolayısıyla işletmelerdeki hile riskini tespit eden denetçiler, işletmede etkili bir iç kontrol yapısı olup olmadığını kontrol etmelidirler (Çatıkkaş 2005: 6).

Kâr yönetiminin en önemli amacı, daha düşük maliyetlerle kaynak temin edebilmek ve borç sözleşmelerindeki koşulları karşılayamamaktan kaçınmaktır (Dechow, Sloan ve Sweeney 1996: 3). Bu doğrultuda, kâr yönetimi uygulamalarının amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kurşunel, Büyüksalvarcı ve Alkan 2005: 175):

- Şirketin hisse senedi fiyatını ve riskini etkilemek,
- Kredi verenler, yatırımcılar ve çalışanlarla ilişkileri iyi tutmak,
- Yönetici ücretlerini manipüle etmek,
- Politik ve düzenlemelerden kaynaklanan riskleri bertaraf etmek,
- Yatırımcıların şirketle ilgili algıladıkları riski azaltmak,
- Şirketin gelecekteki performansı hakkında finansal bilgi kullanıcılarını etki altına almak,
- Vergi avantajı sağlamak.

2.6.3. Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi

Kârın istikrarlı hale getirilmesi veya kârın düzleştirilmesi, kâr yönetimi uygulamalarının bir alt dalı olarak nitelendirilmektedir (Beattie vd. 1994: 793). Bu konudaki ilk çalışmaların Hepworth (1953) tarafından yapıldığı iddia edilmiş, Gordon (1964) tarafından kârın istikrarlı hale getirilmesi çalışmaları derinlik kazanmıştır (Özcan 2007: 32).

Kârın periyodik olarak istikrarlaştırıldığını ortaya koyan Hepworth (1953)'a göre, kârın istikrarlaştırılmasının sebepleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Tekin ve Kabadayı 2011: 138).

- Gelir ve gider kavramlarının göreceliliğini kullanarak vergi yükümlülüğünü azaltmak,
- İstikrarlı bir gelir akışı oluşturarak yatırımcının güvenini istikrarlı bir kâr payı edineceği yönünde sağlamak,
- Keskin bir gelir artışını engelleyerek, çalışanların daha yüksek maaş istemesine engel olmak,
- İstikrarlı bir gelir akışı sayesinde genel ekonomide olumlu bir hava yaratmak.

Açık bir sistem olarak işletmelerin faaliyet gösterdikleri alanlarda meydana gelen olumlu ve/veya olumsuz gelişmeler (işletmenin ürettiği ürünlere olan talepte meydana gelen değişimler, ilişki içerisinde olduğu ülkelerde meydana gelen ekonomik krizler, kur farklılıkları vb.) nedeniyle işletmelerin dönemler itibariyle edindikleri kârlarda dalgalanmalar meydana gelebilmektedir (Gordon 1964: 262). İşletmenin raporlamış olduğu kârlarda dönemler itibariyle dalgalanmaların olması işletmenin riskli bir yapıda olduğunu göstermektedir. İşletmeler kârın yüksek olduğu dönemlerde kârı düşürme, kârın düşük olduğu dönemlerde ise kârı yükseltme yoluna giderek kârı dengelemekte ve dönemler itibariyle kâr yapısında meydana gelen dalgalanmaların neden olduğu riskli yapıyı ortadan kaldırmayı amaçlamaktadırlar (Mulford ve Comiskey 2002: 84). Dolayısıyla, kârın istikrarlı hale getirilmesi, GKGMİ ve muhasebe standartları çerçevesinde, bu ilke ve standartların esnekliklerinden ve/veya

eksikliklerinden yararlanarak dönemler itibariyle işletme kârında meydana gelen dalgalanmaları ortadan kaldırmak olarak tanımlanabilir (DeFond ve Park 1997: 118).

Koch (1981: 574) kârın istikrarlı hale getirilmesini, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan belgelerin manipüle edilerek raporlanan dönem kârının hedeflenen seviyenin etrafındaki dalgalanmalarını azaltmak için yöneticiler tarafından kullanılan bir araç olarak tanımlamaktadır. Dolayısıyla, kârın istikrarlı hale getirilmesi, belirli muhasebe araçlarının kullanılması amacıyla kâr değişkenliğinin azaltılması yönünde yönetimin kasti ve gönüllü eylemleri olarak da tanımlanmaktadır (Ashari vd.,1994: 292).

Copeland (1968: 102)'a göre iyi bir istikrar aracı aşağıdaki özellikleri taşımalıdır:

- Bir defa uygulandıktan sonra işletmeyi ikinci bir hamle yapmak zorunda bırakmamalıdır,
- Profesyonel bir şekilde uygulanmalı ve GKGMİ sınırları içerisinde kalmalıdır,
- Kârda meydana gelen dalgalanmaları ortadan kaldırabilmelidir,
- Tek başına veya diğer uygulamalarla birlikte uyumlu bir şekilde birbirini takip eden dönemlerde kullanılmalıdır.

2.6.4. Büyük Temizlik Muhasebesi

Bir işletmede çalışanlarla birlikte şirket yöneticilerinin de öncelikli amacı, işlerini ve konumlarını muhafaza etmektir. Buna rağmen, birçok işletmede zaman zaman yönetim değişikliğine gidilmektedir. Bu değişiklikler kimi zaman ölüm, hastalık, emeklilik gibi sebeplerden kaynaklanırken, kimi zaman da yöneticilerin daha iyi bir teklif almaları sebebiyle istifa etmelerinden veya yönetim kurulunun takdiri ile işten ayrılma gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır (Aren 2009: 1). Büyük temizlik muhasebesi uygulamaları genellikle şirket yönetiminin değişmesi sonrasında yönetime gelen yeni yönetim tarafından, ortaya çıkacak kötü durum için eski yönetimin sorumluluğunun öne sürülmesi olarak tanımlanmaktadır. Büyük temizlik muhasebesi uygulamalarında, geçmiş yönetimin görevde bulunduğu dönemler olduğundan daha

zararlı gösterilirken, gelecek dönemlerin daha kârlı olduğu izlenimi yaratılmaktadır (Walsh, Russell ve Clarke 1991: 173).

Büyük temizlik muhasebesi; varlıklar ve yükümlülükler için cari dönemde büyük tutarlı karşılıklar ayırarak, gelecek yıl kârına yansıyacak harcamaların daha az tutarda olmasının sağlanmasıdır (Kirschenheiter ve Melumad 2002: 762).

Healy (1985: 86)'e göre büyük temizlik muhasebesi; bazı gelirleri ertelemek suretiyle cari dönem gelirini azaltmak ya da bazı kalemleri zarar yazmak amacıyla finansal tablolardan çıkarmaktır.

Büyük temizlik muhasebesi, finansal tablolarda düzensizliğe yol açan genel bir tanımlamadan ziyade, belli bir amaç doğrultusunda kullanılan bir yöntem olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca büyük temizlik muhasebesi, takip eden dönemlerde kâr yönetimi veya kârın istikrarlı hale getirilmesi gibi yöntemlerin uygulanmasına imkân sağladığı için bu iki yöntemle de doğrudan bağlantılıdır (Ulusoy 2007: 22). Büyük temizlik muhasebesi uygulamaları sonucunda şirketin performansını gösteren mali durum ve faaliyet sonuçları, şirketin normal faaliyet dönemlerindeki faaliyet sonuçlarından önemli derecede farklılık göstermektedir (Özcan 2007: 31).

2.6.5. Yaratıcı Muhasebe

Muhasebe sisteminin sunduğu bilgilerin önemi düşünüldüğünde, muhasebenin işletmeler açısından nasıl bir önem arz ettiği açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Muhasebe, muhasebenin ürettiği bilgileri kullananlar açısından, işletmenin ne derece iyi ya da kötü yönetildiğinin bir göstergesidir. Yöneticiler, işlerin kötüye gittiği dönemlerde, muhasebeyi işletme performansını olduğundan daha iyi göstermek gibi hukuki olmayan bir şekilde kullanabilmektedir. Bazı durumlarda işletme yöneticileri muhasebedeki esnekliklerden yararlanarak, işletme varlıklarını ve kârlarını şişirmek suretiyle kendi çıkarlarını maksimum hale getirmeyi amaçlamaktadırlar. Muhasebe sistemi içerisinde var olan esnekliklerden yararlanılarak yapılan bu durum, yasal bir biçimde yaratıcı muhasebe uygulamalarının kullanılması suretiyle yapılabilir (Jones 2011: 5).

Yaratıcı muhasebe, GKGMİ'nin çizmiş olduğu sınırlar içerisinde veya bu sınırlar dışında kâr yönetimi ve gelirin yıllar itibariyle belirli bir düzeyde tutulmasına ilişkin uygulamaları da kapsayacak bir şekilde finansal verileri manipüle etmeye yönelik yapılan uygulamalardır (Mulford ve Comiskey 2002: 15). Naser (1993: 2)'e göre yaratıcı muhasebe finansal raporları hazırlayanlar tarafından muhasebe standartlarının istekler doğrultusunda seçilmesi veya bazı kuralların görmezden gelinerek finansal tabloların değiştirilmesidir (Naser, 1993:2).

Yaratıcı muhasebe uygulamalarının birçok farklı tanımı bulunmakla birlikte, bu tanımların çoğu genellikle aynı düşünceyi açıklamaktadır. Yaratıcı muhasebeye dair bu farklı tanım ve bakış açıları tablo 2.7'de yer almaktadır.

Tablo 2.7: Yaratıcı muhasebeye farklı bakış açıları (Bekçi ve Avşarlıgil 2011:139)

Griffiths (1986)	Bilgilerin pişirilmesi
Bertolus (1988)	Kayıtlarda hile yapma sanatı
Jameson (1988)	Manipülasyon, hileli raporlama
Lignon (1989)	Kendi kârını hesaplama sanatı
Gounin (1991)	Bilanço sunma sanatı
Pourquery (1991)	Para tasarruf etme sanatı ya da onun karşılığı
Mathews ve Perera (1991)	Kayıtlarda dalavere yapmak, makyajlı raporlama
Smith (1992)	Muhasebenin el çabukluğu
Schilit (1993)	Finansal kurnazlık, maskaralık
Pasqualini ve Castel (1993)	Muhasebe amaçları için finansal yaratıcılık
Black, Sellers ve Manly (1998)	Bilanço yönetimi

Yaratıcı muhasebe uygulamaları, muhasebe işlemlerini yerine getirmekle yükümlü kişilerin mesleki bilgilerini kullanmak suretiyle gerçekleştirdiği uygulamalar olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları yasadışı faaliyetler olarak görülmemektedir. İşletmeler, yaratıcı muhasebe uygulamalarını GKGMİ'nin sınırları içerisinde kalarak ve muhasebe sisteminin esnekliklerinden yararlanarak yerine getirmektedirler (Balaciu, Bogdan ve Vladu 2009: 174). Bununla birlikte, nakit akışının yetersizliği, stokların fazla bildirilmesi, borçların ve diğer yükümlülüklerin eksik bildirilmesi ve uygun olmayan açıklamalar yapılması gibi durumlar işletmelerde meydana gelen yaratıcı muhasebe uygulamalarının göstergeleri arasında yer almaktadır (Tekin ve Kabadayı 2011: 141).

Hile ve yaratıcı muhasebe uygulamalarının ortak özelliği, her ikisinin de kasıt unsuru taşımasıdır. Her ikisi de finansal tabloları olması gerekenden farklı bir şekilde göstermekte, gerçeği saptırmakta ve belli bir amaca hizmet etmektedir. Yaratıcı muhasebeyi hileden ayıran en önemli özellik ise, yaratıcı muhasebenin GKGMİ, muhasebe standartları ve yasal düzenlemeler çerçevesinde oluşarak bu düzenlemelerdeki esneklikler veya eksiklikler dahilinde uygulanma ortamı bulmasıdır (Stowoly ve Breton 2000: 48). Konunun daha iyi anlaşılması amacıyla tablo 2.8’de yaratıcı muhasebe ve hile arasındaki ilişki ayrıntılarıyla yer almaktadır.

Tablo 2.8: Makul sunum, yaratıcı muhasebe ve hile arasındaki ilişki
(Ocak ve Güçlü 2014: 129)

Doğru ve Makul Sunum	Muhasebe Manipülasyonu
Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Standartlar ve Yasal Düzenlemelere Uyumlu	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, Standartlar ve Yasal Düzenlemelere Aykırı
Doğru ve Makul Sunum Ne İster?	Yaratıcı Muhasebe Ne Yapar?
Güvenilir, Anlaşılır, Karşılaştırılabilir, İhtiyaca Uygun Bilgiler, Böylece Gerçeği Yansıtan Sunum Örneğin; Mümkün Olduğunca Muhasebeye İlişkin Kesin Tahminler	Güvenilir, Anlaşılır, Karşılaştırılabilir, İhtiyaca Uygun Olmayan Bilgiler, Böylece Gerçeği Yansıtmayan Sunum Örneğin; Makul Sunumdan Uzaklaşmaya Neden Olan İyimser Tahminler
Tarafsız ve Objektif Bir Görüntü Ortaya Koymak	Bir Amaca Hizmet Edildiğinden Dolayı Yanlı Bir Görüntü
Finansal Tablo Hatalarından, Çarpıklıklarından Yoksun	Sınırlar Dahilindeki Esneklikler veya Boşluklar Kullanılarak Finansal Tabloların Olduğundan Farklı Sunumu
Kasıt Mevcut Değildir	Kasıt Unsuru Mevcuttur
	Hile Ne Yapar?
	Güvenilir, Anlaşılır, Karşılaştırılabilir, İhtiyaca Uygun Olmayan Bilgiler, Böylece Gerçeği Yansıtmayan Sunum Örneğin; Makul Sunumdan Uzaklaşmaya Neden Olan İyimser veya Kötümser Tahminler
	Bir Amaca Hizmet Edildiğinden Dolayı Yanlı Bir Görüntü
	Farklı Sunumu Sınırlar Dışında Hareket Ederek Finansal Tabloların Olduğundan
	Kasıt Unsuru Mevcuttur

Yaratıcı muhasebe uygulamalarının kısa vadedeki yararlarına rağmen, orta ve uzun vadede söz konusu uygulamalar sonucunda muhasebenin temel ilkelerinden uzaklaşıldığı yadsınamaz bir gerçektir (Demir 2014: 177).

Gacar (2012: 79)’a göre:

- WorldCom’un, 3.8 milyar dolarlık gideri, sermaye harcaması olarak göstermesi,
- Enron’un, aktiflerini kendi oluşturduğu bilanço dışındaki özel amaçlı şirketlere satması,

- Birbirleri ile iş ilişkisinde olan şirket yöneticilerinin yüksek prim elde etmek amacıyla birbirlerine yüksek veya hayali dekontlar kesip hayali gelirler kaydetmeleri gibi uygulamalar finansal krizlerin oluşmasında en önemli faktörlerin başında gelen yaratıcı muhasebe uygulamalarına örnek olarak verilebilir.

2.7. Muhasebe Hileleri Türleri

Muhasebe hilelerinin yapılmasının temelinde; zimmetlerin gizlenmesi, ortakların birbirini yanıltmada istekli olması, daha az kâr dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, teşviklerden haksız yere yararlanma isteği ve vergi kaçırma düşüncesi gibi sebepler yatmaktadır (Altındağ 2001: 548). Literatürde muhasebe hilelerine örnek olarak gösterebileceğimiz yaygın örnekler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 76):

- Bazı borçları ve yükümlülükleri bilançoda göstermemek,
- Aktifteki bazı kalemleri olduğundan daha fazla göstermek,
- Gider yazılması gereken bazı masrafları aktifleştirmek,
- Değeri düşen aktiflere karşılık ayırmamak,
- Şirketin doğmuş yükümlülüklerine karşılık ayırmamak,
- Tahsili mümkün olmayan alacaklara karşılık ayırmamak,
- Doğmuş zararları bilançoya yansıtmamak,
- Gelir ve giderleri ait olduğu yılda kayıt altına almamak,
- Olmayan stokları var gibi bilançoda göstermek,
- Sabit kıymet amortismanlarını doğru yapmamak,
- Kredi faiz giderlerini hesaplara doğru yansıtmamak,
- Şirket borçlarını olduğundan az göstermek,
- Başkasına ait varlıkları kendi aktiflerinde göstermek,
- Serbestçe kullanılamayan bloke veya rehinli aktifleri saklamak,
- Şirketin hisse değerini düşürecek bilgileri saklamak,
- Personele açıktan ücret ödeyerek personel giderlerini az göstermek,
- Bazı rakamların yerini değiştirmek,

- Eksik veya fazla sıfır koymak,
- Borcu alacağa, alacağı borca kaydetmek,
- Amortismanı eksik veya fazla hesaplamak.

Örnekleri verilen muhasebe hilelerinin literatürde çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulduğu görülmekle birlikte araştırmanın bu aşamasında altı ana başlıkta incelenecektir.

2.7.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hataları; bilgisizlik, tecrübesizlik, dikkatsizlik gibi nedenlerden dolayı meydana gelmektedir. Ancak, yapılan bu hatalar belirli amaçlar doğrultusunda sistemli bir şekilde süreklilik arz ediyorsa kasti hatalara dönüşmektedir.. Dolayısıyla, bilerek ve isteyerek yapılan bu hatalar, hata olmaktan çıkar ve hile olarak değerlendirilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2004: 128).

Ancak, yapılan bu yanlışlıkların hata veya hile olduğuna karar vermek zor olduğundan, yanlışlıklarda bir kasıt unsuru tespit edilinceye kadar bu yanlışlıklar muhasebe hatası olarak kabul edilmektedir (Irmak vd., 2002: 40). Hatalar vergi ödemelerinin yüksek olduğu bir dönemde gider belgelerinin mükerrer kayıt edilmesi şeklinde ortaya çıkmış ve bu durum süreklilik arz etmiş ise, burada muhasebe hilesinden bahsetmek gerekmektedir (Oktar 2009: 8).

2.7.2. Kayıt Dışı İşlemler

İşletmelerin muhasebe sistemi içerisinde yaptıkları her türlü işlemin muhasebe belgelerine dayanması muhasebe ilkeleri çerçevesinde bir zorunluluktur. Yapılan işlemlerin belgelere yansıtılmaması veya eksik yansıtılması kayıt dışı işlem olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla herhangi bir belgeye dayanmayan veya eksik belgelere dayanan bu işlemler karar mercii olan finansal bilgi kullanıcılarının kararlarına etki etmektedirler (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2004: 152).

İşletmelerin yapılan alımlarda fatura almaması, fatura düzenlememesi veya var olan faturayı muhasebe belgelerine yansıtmaması kayıt dışı işlemleri oluşturmaktadır. Kayıt dışı işlemler genellikle satış hasılatını gizleyerek daha az vergi ödemek amacıyla yapılmaktadır. Mali denetimlerde hata ve hileleri tespit etmek genel olarak muhasebe belgeleri üzerinden yapılmaktadır. Ancak bu hilelerin birçoğu belgelere yansıtılmamaktadır (Aytar 1998: 23).

2.7.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

İşletmeler mali işlemlerini düzenli bir biçimde ve zamanında deftere kaydetmelidir. İşlemlerin, yapıldığı tarih kayıt altına alınması gereken tarih açısından önem taşımaktadır. İşlemlerin yapıldığı tarih ile kayıt altına alınması gereken tarih karıştırılmamalıdır. Mali işlemlerin kayıt zamanı VUK Md. 219'a göre, muhasebe işlemlerinin yapılması için tanınan bir süredir ve ilke olarak on gündür (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2004: 152).

İşlemden önce veya sonra kayıt nedeniyle ortaya çıkabilecek sonuçlardan, işletmenin düzenlenen mali tablolarına göre yatırım yapma kararı verebilecek olan yatırımcılar, hissedarlar, kredi kuruluşları ve devlet öncelikli olarak etkilenebilecek grubu oluşturmaktadır (Küçüksavaş 2006: 370).

Hileli işlemlere katma değer vergisi (KDV) açısından bakıldığında, KDV ödememek amacıyla, hasılatları doğduğu dönemler yerine sonraki dönemlerde kayda alarak ödenecek olan KDV'yi kasıtlı bir şekilde ötelemek maksadıyla geç ödeme yapılmaktadır. İşletmelerde hasılatları farklı dönemlere aktarma işlemleri uygulamada sık rastlanan bir durum olmakla birlikte bu tür hilelere, genelde hesap ya da vergilendirme dönemi sonlarında başvurulduğu görülmektedir (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 80).

2.7.4. Uydurma Hesaplar Açma

Uydurma hesaplar açma, hasılatı gizlemek, maliyetlerin olduğundan daha yüksek miktarda gösterilerek vergi kaçırmak amacıyla yapılan bir işlemdir. İşletmeler bu yöntemle, gerçekte olmayan olayları olmuş gibi gösterir ve bunu da gerçekte olmayan kişiler adına uydurma hesaplar açarak yapmaktadırlar. Gerçekte olmayan alıcı ve satıcılar için uydurma hesaplar açılarak, alıcı ve satıcılara ilişkin uydurma belgeler düzenlenir ve bu sayede varlığın değeri artırılmak veya azaltılmak istenebilir. Bu amaçla açılmış uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2004: 130). Nitekim işletmenin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi, vergi kaçırılması, işletme bünyesinde gerçekleştirilen belgesiz veya kayıt dışı işlemlerin denkleştirilmesi gibi durumlar işletmelerin uydurma hesaplar açma işlemlerinin amaçları arasında gösterilmektedir (Irmak vd. 2002: 44).

2.7.5. Belge Sahtekârlığı

Belge sahtekârlığı, muhasebe hileleri yöntemleri içerisinde en sık başvurulan yöntem olmakla birlikte belgenin ve içeriğinin gerçek olmaması suretiyle yapılmaktadır. Belge sahtekârlığında kullanılan bir diğer yöntem ise kullanılan belge gerçek olmakla birlikte, belgenin içeriğinin gerçeği yansıtmamasıdır. Bu durumda belgede yer alan miktar veya fiyat olduğundan farklı bir şekilde gösterilmektedir. Bu tür belgelere de yanıltıcı belge adı verilmektedir. Bu noktada, sahte belge ile yanıltıcı belgeyi ayırmak büyük bir önem arz etmektedir. Sahte belgeler, ortada gerçek bir işlem olmadığı halde böyle bir işlem olduğu varsayımına dayanarak düzenlenen belgeler iken, yanıltıcı belgelerde; ortada gerçek bir işlem olmakla birlikte işleme dair miktar, fiyat gibi içerikler gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtılmaktadır. Sahte belgelerde, ortaya konulan belge tamamen hayal ürünü iken, yanıltıcı belgelerde belge içeriğinde bazı değişiklikler yapılmaktadır. Mal veya hizmetin miktar veya fiyatını olduğundan az ya da çok gösteren, alıcı veya satıcısı, seri numarası, tarihi tahrif edilmiş veya belge düzenleme yetkisi bulunmayan kişiler tarafından düzenlenen belgeler yanıltıcı belge sayılmaktadır (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 81-82). Belge düzenleme yetkisi olmadığı halde kendi veya başkaları adına belge düzenleyenler, vergi mükellefiyeti olmamasına rağmen

herhangi bir ticari faaliyetle uğraşmayan ve bu mükellefiyetleri sadece sahte belge ticareti için kullananlar, işlerinin kötü gitmesi nedeniyle veya başka nedenlerle sahte belge düzenleyenler, vergi mükelleflerinin yasal belgelerini elde ederek sahte belge düzenleyenler, hırsızlık, gasp gibi kayıt dışı yollarla ele geçirilen malları yasal olarak göstermek amacıyla sahte belge düzenleyenler uygulamada en sık karşılaşılan sahte belge düzenleyicilerine örnek olarak verilebilir (Irmak, vd. 2002: 45).

2.7.6. Bilançonun Maskelenmesi

İşletmenin finansal yapısını olduğundan daha farklı göstermek amacıyla bilançoda, GKGMİ'ye aykırı bir şekilde yapılan düzenlemeler bilanço maskeleymesi olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt 2011: 64).

Bilançonun maskelenmesinde amaç, işletmenin kârlılık ve likiditesi gibi finansal durumu hakkında bilgi kullanıcılarına veya ilgili taraflara yanlış bilgi vererek çıkar elde etmektir. Bilanço hazırlamak envanter çalışmalarının bir parçası olduğundan, bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda değerlendirme sırasında yapılmaktadır. Değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları olması gerekenden yüksek değersenirse veya amortisman ile karşılık ayrılmasından vazgeçilirse bilanço iyileştirilmiş olmaktadır. Kıymetlerin düşük değerenmesi durumu ise bilançonun olumsuz maskelendiği anlamına gelmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2004: 154).

Bilançonun maskelenmesi, farklı amaçlar doğrultusunda bilançonun güzelleştirilmesi veya bilançonun kötüleştirilmesi olmak üzere iki çeşite ayrılmaktadır (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 84).

Bilançonun güzelleştirilmesinin amaçları arasında daha fazla kredi alabilmek, çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek amacıyla fazla kâr dağıtmak, işletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek, hisse fiyatlarını artırmak, işletmeye yeni ortakların katılmasını sağlamak gibi durumlar gösterilebilir (Irmak, vd., 2002: 49).

Vergi kaçırmak, kâr dağıtmamak veya az kâr dağıtmak, hisselerin borsa değerini düşürerek spekülasyon yapmak gibi nedenler ise bilançonun olumsuz yönde gösterilmesinin amaçları arasında yer almaktadır. (Maliye Hesap Uzmanları Derneği 2004: 154).

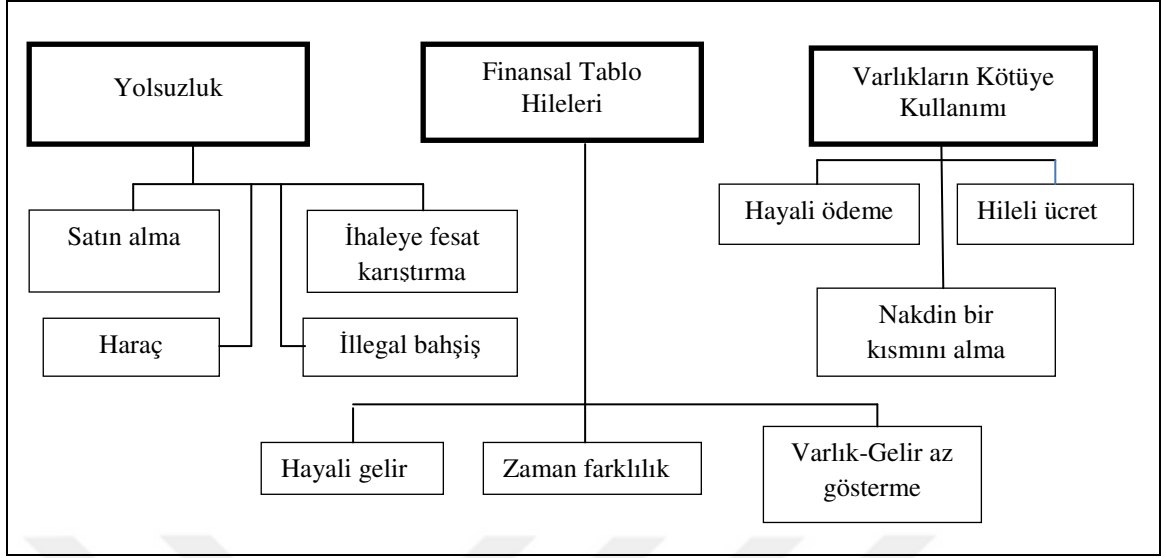
ACFE tarafından yayınlanan 2016 yılı raporunda uygulamada karşılaşılan hileler üç ana başlıkta toplanmaktadır. Bunlar, finansal tablo hileleri, yolsuzluklar ve varlık usulsüzlüğü (varlıkların kötüye kullanımı)'dır. Yine aynı rapordan elde edilen veriler doğrultusunda 2012, 2014 ve 2016 yılları baz alınarak yapılan hile türlerinin sıklığı ve hilelerin neden olduğu ortalama zararlar tablo 2.9'da verilmiştir.

Tablo 2.9: Hile türlerinin ortaya çıkma sıklığı ve meydana gelen ortalama zararlar
(ACFE 2016: 12).

	Ortaya Çıkma Sıklıkları (Frekans)			Ortalama Zarar (\$)		
	2012	2014	2016	2012	2014	2016
Varlık usulsüzlüğü	%86,7	%85,4	%83,5	120,000	130,000	125,000
Yolsuzluk	%33,4	%36,8	%35,4	250,000	200,000	200,000
Finansal Tablo Hileleri	%7,6	%9,0	%9,6	1,000,000	1,000,000	975,000

Yukarıdaki tabloda da görülebildiği üzere yıllar itibariyle varlık usulsüzlüğünün ortaya çıkmasında azalma meydana gelmesine rağmen, ortaya çıkan zararda artış gözlemlenmektedir. Aynı şekilde, yapılan yolsuzluklarda yıllar itibariyle artış meydana gelmesine rağmen ortaya çıkan zararda miktar olarak azalma gözlemlenmektedir. Tablodaki hile türleri arasından ortaya çıkma sıklığı en az olan finansal tablo hileleri en yüksek zarara sebebiyet vermektedir.

Tablo 2.9'da yer alan hile türleri araştırma kapsamında Şekil 2.2'de detaylı bir şekilde gösterilmiş olup, araştırmanın dördüncü bölümünde detaylı bir şekilde incelenecektir.



Şekil 2.2: Hile ağacı (ACFE 2010: 7)

2.8. Muhasebe Skandalları

2000’li yılların başlarında Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve diğer ülkelerde ortaya çıkan büyük şirketlerin muhasebe skandalları tüm dünya piyasalarında şok etkisi yaratmıştır. Bu skandalların Enron, Worldcom gibi dönemin büyük şirketlerinde meydana gelmesi, yatırımcıların finansal tablolara olan güvenini sarsmış ve muhasebe mesleğine duyulan güveni azaltmıştır (Türel 2011: 9). 2001-2003 yılları arasında finans dünyasının gündemini meşgul eden bu skandallar, çok büyük maddi zararlara yol açmıştır. ABD ekonomisini büyük bir krizle karşı karşıya bırakan, tüm dikkatleri muhasebe ve denetim şirketleri üzerine toplayan skandallar süreci ekonomik sistem üzerinde olumsuz etkiler bırakmıştır (Süer 2004: 44).

2.8.1. Enron Skandalı

Esas faaliyet alanı doğal gaz dağıtımı olan Enron, 1985 yılında iki doğal gaz şirketinin birleşmesi ile kurulmuştur. Enron, çok sayıda Özel Amaçlı Girişim (ÖAG) kurarak esas faaliyet alanını genişletmiş ve 2001 yılında enerji alım satımı, plastik, metal, e-ticaret, kağıt hamuru, geniş bant varlıkları gibi pek çok farklı alanda uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren bir şirket haline gelmiştir. (Soltani 2014: 262).

Arthur Andersen bağımsız denetim firması Enron'un büyüme hedeflerine ulaşmak amacıyla saldırgan bir politika izlemesi ile ilgili olarak şirketin maksimum risk seviyesinde olduğunu belirtmesine rağmen ÖAG'lere ilişkin muhasebe işlemlerini muhasebe ilkelerine uydurma çabası içerisine girmiştir (Özbirecikli 2006: 7). Doğal gaz piyasalarında meydana gelen fiyat dalgalanmaları nedeniyle Enron, gaz bankası kurarak doğal gaz tedarikçileri ile tüketicileri arasında aracılık hizmeti yapmaya başlamış ve kullanıcılara uzun vadeli sözleşmeler teklif etmeye başlamıştır (Healy ve Palepu 2003: 5). Ayrıca dış ülkelerdeki ihaleleri kazanmak amacıyla hükümetlere rüşvet vermek, Teksas ve Kaliforniya enerji piyasasını manipüle etmek gibi faaliyetlerde de yer almıştır (Thapa ve Brown 2007: 84). İzlediği bu saldırgan büyüme politikası Enron'u 2000 yılında 70 milyar Dolarlık piyasa değeriyle ABD'nin yedinci büyük şirketi konumuna getirmiştir (Giroux 2008: 1208).

Doğu Avrupa, Afrika, Orta Doğu, Hindistan, Çin, Orta ve Güney Amerika enerji piyasalarının özelleştirildiği ülkelerde faaliyet göstermeye başlayan Enron'un piyasadaki üstünlüğü bu piyasaların siyasi riskler içermesi ve söz konusu piyasalara yeni rakiplerinin girmesiyle kaybolmaya başlamıştır (Healy ve Palepu 2003: 9). Piyasa liderliğini tekrar ele geçirmek isteyen şirket daha çok borçlanmış ancak 2000'li yıllarda dünya ekonomisindeki durgunluk nedeniyle Enron'un yüksek seviyedeki borçları çevrilemez duruma gelmiştir (Arnold ve Lange 2004: 757).

Enron, 16 Ekim 2001 tarihinde vergi sonrası net kârını 544 milyon Dolar, öz sermayesini 1,2 milyar Dolar azaltarak düzelttiğini açıklamıştır. Şirket bu açıklamaların ardından 2 Aralık 2001 tarihinde iflas ettiğini duyurmuştur (Süer 2004: 61).

2.8.2. WorldCom Skandalı

1996 yılında MFS iletişim şirketini 12,4 milyar Dolara satın alarak piyasaya giriş yapan WorldCom, 15 yılda 60'tan fazla şirketi satın alarak saldırgan bir büyüme stratejisi sergilemiş, Amerika ve Avrupa'da gerçekleştirdiği şirket satın alımlarıyla 20 milyondan fazla müşteriye sahip olan bir şirket haline gelmiştir. WorldCom'un 1998 yılında MCI şirketini 37 milyar Dolara satın alması o tarihe kadar meydana gelen en büyük şirket birleşmesi olarak kabul edilmektedir (Leetaru 2008: 66). WorldCom'un

saldırgan bir büyüme politikası izleyerek plansız bir şekilde gerçekleştirdiği şirket satın almaları ve neticesinde esas faaliyet alanı dışında pek çok farklı alanda faaliyet göstermeye başlaması kurumsal yönetim anlayışının terk edilmesine ve şirket içerisinde kültür çatışmalarının yaşanmasına neden olmuştur (Türel 2011: 37).

2000 yılında sektörde meydana gelen durgunluk neticesinde talepte meydana gelen azalmalar ve artan rekabet nedeniyle başta WorldCom olmak üzere sektörde faaliyet gösteren diğer iletişim şirketleri fiyatlarını düşürmek zorunda kalmışlardır. Rekabetin artması, WorldCom'un en önemli finansal göstergelerinden biri olan hat giderlerinin gelirlerine oranı üzerinde baskı yaratmıştır. 2000 yılında %42 olan hat giderlerinin gelirlerine oranında sıkıntı yaşayacaklarını anlayan şirket yöneticileri istenilen seviyeye ulaşmak amacıyla muhasebe kayıtlarını kullanmaya karar vermişlerdir (Türel 2011: 50-51).

1996-2000 yılları arasında ortaklarına 16 milyar Dolar kâr elde ettiğini raporlayan WorldCom, vergi kuruluşlarına 1 milyar Dolardan daha az vergilendirilebilir kâr raporlamıştır (Shaikh ve Talha 2003: 517). Aynı zamanda şirket, fiber optik ve veri iletim hatlarına ödenen kira giderlerini aktifleştirerek kârını 3,8 milyar Dolar şişirmiştir (Özbirecikli 2006: 9).

Yaşanan bu gelişmeler üzerine Amerikan şirketlerinin finans ve muhasebe uygulamalarını denetleyen kurum olan Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission (SEC)) WorldCom hakkında dava açmıştır. WorldCom'un kârını olduğundan fazla göstermesinin ortaya çıkması üzerine şirketin hisse senetleri olumsuz etkilenmiştir. WorldCom'un 2001 yılına ait 1,4 milyar Dolarlık ve 2002 yılının ilk üç ayına ait 130 milyon Dolarlık kârının doğru olmadığı açıklanmış ve şirketin 3,8 milyar dolarlık harcamalarını sermaye gideri kapsamına alıp şirketin gerçek finansal durumunun gizlendiği ortaya çıkmıştır (Lyke ve Jickling 2002: 2-3). Dünya genelinde 80.000'in üzerinde çalışanı olan WorldCom, çalışanlarından 17.000 kadarını masraflarını azaltacağını gerekçe göstererek işten çıkarmıştır. Ancak, toplam borçlarının 30 milyar Dolar civarında olduğunun ileri sürülmesi dolayısıyla şirket, hisse senetlerinin

büyük değer kayıplarına uğramasını engelleyemeyerek iflas etmiştir (Reber ve Gower 2006: 219).

2.8.3. Parmalat Skandalı

Merkezi İtalya'nın Parma şehri olan gıda devi Parmalat, asıl faaliyet alanı süt ve süt ürünlerine dayalı gıda üretimi olmasına rağmen dünya çapında bir şirket olmak amacıyla 1997 yılında şirket satın alımlarına başlamıştır. Gerçekleşen satın alma işlemlerinin şirketi zarara uğratması üzerine şirket yöneticileri gıda sektörü yanında farklı sektörlerle girme kararı almıştır. Cayman Adaları'nda offshore şirketler kuran Parmalat, şirket alımlarının neden olduğu zararları bu şekilde saklamıştır. 2003 yılı itibariyle 30 ülkede 250 şube ve 36.000'in üzerinde çalışana sahip olan ve yıllık geliri 7 milyar Dolara ulaşan Parmalat'a ait muhasebe kayıtlarında birçok hileli işlem yapılmıştır (Melis 2005: 480). Parmalat'ın yönetim kademesi hesaplarla oynamış, olmayan hesaplar türetmiş ve naylon belgeler düzenlemiştir. Hileli işlemler bununla da kalmamış, şirketin bazı yöneticileri gerçekleştirilen hileli işlemlerin tespit edilebileceği finansal kontrolleri engellemek amacıyla çalışanlara ödeme yapmıştır (Türel 2011: 16). Şirket, 10 milyar Euro tutarındaki bono ödemesini gerçekleştirememiş ve iflas tehlikesi ile karşı karşıya kalmıştır. Bu durum, hisse senedi değeri %40 düşen Parmalat'ın hesaplarının daha ayrıntılı bir şekilde incelenmesine sebep olmuştur. 15 yıldan fazla bir süre boyunca devam eden skandal, 19 Aralık 2003 tarihinde şirketin iştiraki olan Bonlat'a ait 4.9 milyar Euro tutarındaki nakdin Bank of America'da olmadığı anlaşıldığı üzerine ortaya çıkmıştır (Göçen 2010: 117).

Ayrıca; Xerox, Tyco, Adelphia, AOL Time Warner, Global Crossing, Vivendi, Health South, Royal Ahold NV ülkemizde ise; İmar Bankası, Etibank, Bank Kapital, Emlakbank, Kentbank, Halkbank, Pamukbank, Egebank, Yurtbank ve Bank Ekspres'te yaşanan hileli işlemler yakın geçmişte yaşanan diğer muhasebe skandallarına örnek olarak gösterilebilir (Pehlivanlı 2011: 103).

III. BÖLÜM

3. LİTERATÜR

3.1. Literatür

2000’li yıllarda Amerika’da ve bazı Avrupa ülkelerinde Enron, Worldcom, Tyco, Global Crossing, Parmalat gibi şirketlerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları finansal raporlara dolayısıyla da muhasebe sistemine duyulan güveni sarsmıştır. Adı geçen ülkeler ve şirketlerde meydana gelen muhasebe skandalları sadece ortaya çıktıkları ülkeleri etkilemekle kalmayıp, uluslararası finansal piyasalarda şok etkisi yaratmıştır. Nitekim sermaye piyasalarında yatırımcıların temel bilgi kaynağı olan finansal tablolarda meydana gelen bu skandallar, akademisyenlerin, araştırmacıların, hukukçuların ortaya çıkan bu skandallara bireyleri iten nedenleri, yöntemleri ve sonuçları bakımından etki büyüklüklerini araştırmalarına neden olmuştur. Özellikle Enron skandalı sonrası Amerika’da, SEC tarafından çıkarılan Sarbanes- Oxley Yasası (SAO) alınan bu önlemlere örnek olarak gösterilebilir. Muhasebe hileleri konusunda yapılan çalışmalar kurumlar nezdinde sınırlı kalmamış literatürde de önemli bir yer edinmiştir.

Wolfe ve Hermanson (2004), işletmelere ciddi zararlar veren hile olaylarının nedenlerinin anlaşılması üzerine yaptığı çalışmasında hile üçgeni kavramında yer alan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarına ek olarak “yetenek” unsurunun da dahil edilmesi gerekliliğini incelemiştir. Wolfe ve Hermanson (2004)’a göre kişi, diğer unsurlar var olsa bile yetenek ve kişisel özelliklerinin eksikliğinden dolayı hileli eylemi gerçekleştirememektedir.

Bireyleri hile yapmaya iten nedenleri ve alınması gereken önlemleri inceleyen Özeroğlu (2014), hileli eylemi önlemek ve hileli eylem sonucu ortaya çıkan maliyeti en aza indirmek için hile nedenlerinin araştırılması ve potansiyel hilekârların karakter analizlerinin yapılması gerektiğini belirtmiştir. Özeroğlu (2014)'e göre, hile çeşitlerini incelemek, etkin bir iç kontrol yapısı için önemli teknolojik yatırımlar yapmak ve işletmeyi sürekli kontrol altında tutmak hilenin meydana getireceği kayıpları önlemede oldukça önemlidir.

Yaptığı benzer bir çalışmada Dumanoglu (2005), işletmelerde meydana gelen hile eylemlerinin en aza indirilmesinde etkin bir iç kontrol sisteminin önemi ve hileli eylemlere karışan çalışanlarla ilgili yasal işlemlerin yapılmasının önemi üzerinde durmuştur.

Muhasebe hata ve hilelerinin yapılış amaçlarını ve başvuru yöntemleri vergi hukuku açısından inceleyen Açık (2012), muhasebe hata ve hilelerinin doğurduğu maddi ve manevi zararlardan önemli derecede etkilenen işletme, toplum, devlet gibi unsurların kayıplarını en aza indirmek amacıyla, uygulamada sık karşılaşılan muhasebe hilesi yöntemleri için gerekli tedbirler alınmasını ve hileli eylemlere karışan bireyleri caydırıcı cezai müeyyidelerin gözden geçirilmesinin gerekliliğini belirtmektedir.

Mengi (2013), muhasebe hilelerinin türleri içerisinde yer alan satıcı hilelerini incelediği araştırmasında, satıcı hilelerinin daha çok iç kontrol yapısı etkin çalışmayan işletmelerde meydana geldiği kanısına varmıştır. Mengi (2013)'ye göre, satıcı hileleri etkili bir muhasebe bilgi sistemi ve etkin bir iç kontrol sistemi ile önlenabilir. Ayrıca işletme çalışanlarının kurum kültürünün ve etik politikalarının bilincinde olması, herhangi bir hileli eyleme dahil olan işletme çalışanlarının diğer çalışanlar tarafından dışlanması, hileli eylemin işletmelere olan maliyetini azaltmak açısından oldukça etkili bir yöntemdir.

Yardımcıoğlu vd. (2014), muhasebe hilelerini örnekler çerçevesinde incelediği ve muhasebe hileleri türleri içerisinde yer alan yolsuzlukların meydana gelmesinde muhasebe sisteminde yer alan boşlukların etkisini ortaya koyduğu çalışmada,

yolsuzluklarla etkili bir şekilde mücadele etmek için gelir dağılımında adaletsizliğin ortadan kaldırılması sonucuna ulaşmıştır. Çalışmaya göre, hilelerin topluma ve işletmelere verdiği zararlar göz önüne alındığında, işletmeler dürüst kişileri işe almalı, işletmelerde kurum kültürü oluşturulmalı ve etkili bir iç kontrol yapısı geliştirilmelidir.

Çatıkkaş ve Çalış (2010) yaptıkları çalışmada hile denetiminde teknolojinin kullanılması amacıyla geliştirilen yöntemleri incelemişlerdir. Çalışmaya göre, teknolojiideki gelişmeler hile yapılmasını kolaylaştırmakla birlikte, hilenin tespit edilmesini de kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla, denetim fonksiyonu ile ilgilenen çalışanların teknoloji ile iç içe olmalarının hata ve hilelerin tespitinde ve denetiminde önemli bir rol oynayacağı belirtilmektedir.

Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş (2013), işletmelerde hile ve yolsuzlukların önlenmesi doğrultusunda adli muhasebecilik kavramını incelemiş ve bu kavramın etkin bir şekilde kullanılabilmesi amacıyla üniversitelerin işletme yönetimi veya muhasebe bilim dallarında adli muhasebecilik, delil toplama, kriminoloji gibi derslerin açılmasının önemine değinmişlerdir. Çalışmaya göre, hile ile mücadele edecek adli muhasebecilerin yetiştirilmesi, hile ve yolsuzlukların işletmelere, devlete ve topluma olan maliyetini azaltmakla birlikte işletmelerin finansal yapılarının şeffaflığının artmasını ve işletme değerinin yükselmesini sağlayacaktır.

Yıldız ve Baskan (2014) muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçların Bist'te yer alan şirketlerde kullanılabilirliğini incelediği araştırmasında, finansal tablo hilelerini önlemede en önemli araçların sırasıyla iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim olduğu kanısına varmıştır. Yine aynı çalışmada, varlıkların kötüye kullanımının önlenmesinde en önemli araçları sırasıyla iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim oluşturmaktadır. Bununla birlikte rüşvet, hırsızlık, kaçakçılık gibi muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan en önemli araçları sırasıyla iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim oluşturmaktadır.

Doğan ve Nazlı (2015), işletme yöneticilerinin muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesindeki sorumluluklarını incelemek amacıyla Mersin Ticaret

ve Sanayi Odası'na kayıtlı, sermayesi 3 milyon TL'den büyük olan 42 işletme yöneticisine anket çalışması uygulamıştır. Çalışmaya göre işletme yöneticileri, yapılan hataların genellikle dikkatsizlik, ihmal tecrübesizlik, tekrarlama gibi nedenlerle meydana geldiğini düşünmektedir. Ayrıca, ankete katılan işletme yöneticilerinin çoğu hile eyleminin kasıt unsuru taşıdığını, otorite eksikliğinin hile yapılmasına fırsat tanıdığını ve vergi kaçırmak amacıyla yapıldığını düşünmektedir. Çalışmaya göre, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde, işletme yöneticilerinin dürüst ve ahlaklı olması, işletme çalışanlarına karşı anlayışlı ve yeniliklere açık olması, eğitimli ve gerekli donanıma sahip yöneticiler olması oldukça önemlidir.

Özkul ve Özdemir (2013), çalışan hilelerinin önlenmesinde insan kaynakları yöneticilerinin sorumluluklarını inceledikleri araştırmalarında, İstanbul ve Bursa illerinde, 250 kişiden fazla çalışana sahip olan ve yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL'yi aşan işletmelerde en az 10 yıl insan kaynakları yöneticisi olarak çalışan 12 kişi ile derinlemesine mülakat yöntemi ile nitel bir araştırma yapmışlardır. Çalışmanın sonucuna göre, insan kaynakları yöneticileri hile yapma potansiyeli yüksek kişileri sahip oldukları bilgi ve birikimle engellemek zorundadırlar. Ayrıca, işletmede etik bir kültür yapısının varlığı ve adil ücretlendirme anlayışı işletmelerde hile riskini azaltmakta ve işletme çalışanlarının hile yapmasında önemli bir faktör olan hile yapmaya elverişli ortamı engellemektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanlarının iş hayatında karşılaştıkları etik ikilemlerin farklılıklarını inceleyen Kutlu (2008), Kars ve Erzurum illerinde muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarına 136 adet anket uygulaması yapmış ve etik ikilemler ile ilgili 5 adet soru yöneltmiştir. Araştırma sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanlarının etik ikilemler yaşadığı ve bu ikilemlerle karşılaşma sıklığının gelir düzeyi, yaş ve müşteri talepleri gibi değişkenlerle farklılık gösterdiği saptanmıştır.

Güney ve Çınar (2012) yaptıkları çalışmada Erzurum ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere (SMMM) etik değerlerin farkındalığı üzerine 102 adet anketin analizini yaptığı çalışmada, meslek mensuplarının etik değerlerin

öneminin farkında olduğunu, etik dışı davranışları ve işlemlerin yapılmasını olumlu karşılamadıkları ancak uygulamada etik dışı davranışların gözlemlendiği sonucuna ulaşmıştır.

Muhasebe mesleğinde etik olmayan davranışlara karşı algılama farklılıklarını araştıran ve bu doğrultuda muhasebe eğitimi alan öğrencilerin katılımıyla bir çalışma yapan Kurnaz ve Gümüş (2010)'ün çalışmasına göre öğrencilerin çoğu etik olmayan davranışları tasvip etmemektedir. Bununla birlikte öğrencilerin etik değerlere karşı hassasiyeti ve algılama durumları üst sınıflara göre farklılık göstermektedir.

Zeytin (2007) İstanbul, Bursa, Kütahya, Eskişehir ve Bilecik illerinde 360 meslek mensubunun katılımıyla yaptığı çalışmada, meslek mensuplarının vergi sistemini adil görmediğini, mevzuatta meydana gelen değişimlerin meslek mensuplarının etik olmayan hileli işlemler yapmaya sevk ettiği sonucuna ulaşmıştır.

Kirik (2007), muhasebe hata ve hilelerini muhasebe mesleğinin etik değerleri çerçevesinde incelediği araştırmasında, Afyonkarahisar'da SMMM odasına kayıtlı 71 meslek mensubunun katılım gösterdiği bir anket çalışması yapmıştır. Çalışmada, meslek mensuplarının hile konusunda müşteriler aracılığıyla baskı altında kaldıklarını ve muhasebecilerin yapmakla yükümlü olduğu yoğun iş sürecinin hata yapmaya elverişli ortam sunduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca, devlet politikalarının, müşterilerin, vergi uygulamalarının, yetersiz mali denetim ve yasal boşlukların muhasebe hata ve hilelerinin meydana gelmesinin temelinde yatan nedenler olarak görülmektedir.

Çelik (2010), demografik özellikler bakımından muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeylerini araştırdığı çalışmada, Gaziantep ilinde 326 meslek mensubunun katılımıyla bir anket çalışması yapmıştır. 5'li likert ölçeğinin kullanıldığı çalışmada elde edilen verilerin analizinde t-testi (Independent-Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testi ve tukey testinden yararlanılmıştır. Çalışma sonucuna göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe hatalarına iten nedenler olarak mükelleflerden elde edilen hatalı ve yanlış veriler, personelin dikkatsizliği ve sorumsuzluğu olarak belirlenmiştir.

Bununla birlikte, meslek mensuplarına göre hileye kayılma nedenleri olarak, bankalardan daha fazla kredi almak, vergi avantajı sağlamak, işletmenin durumunu olduğundan farklı göstererek menfaat sağlamak olarak belirtilmektedir.

Güney ve Bozkurt (2011), muhasebe meslek mensuplarının ve staj aşamasında bulunan stajyerlerin, muhasebe hata ve hileleri karşısındaki etik tutumlarını incelemek amacıyla Erzurum ilinde 85 muhasebe meslek mensubu ve 73 stajyerin katılımıyla bir anket çalışma yapmıştır. Çalışmaya göre, muhasebe sisteminde elektronik ortamın kullanımıyla artan iş yüküne bağlı olarak meslek mensuplarında ortaya çıkan dalgınlık, dikkatsizlik gibi faktörlerin hata yapılmasına olanak tanıdığı ve müşterisini kaybetmemek amacıyla bazı meslek mensuplarının müşterilerinin etik olmayan taleplerini yerine getirmek zorunda kaldığı belirtilmektedir. Ayrıca, yeterli denetimin olmaması, mevzuattaki eksiklikler muhasebede meydana gelen hata ve hileleri ortaya çıkarmamakta ve bu durum muhasebe meslek mensuplarının toplumda hak ettiği saygınlığı görmesini engellemektedir.

Aytekin, Sezgin ve Yalçın (2015) muhasebe hataları ve hilelerine katılma derecelerini belirlemek ve meslek mensuplarının hile belirteçleriyle karşılaşma sıklığını ölçmek amacıyla Balıkesir ilinde 117 meslek mensubunun katılımıyla gerçekleştirdiği çalışmada eğitim seviyesinin yükselmesine bağlı olarak muhasebe hata ve hileleriyle karşılaşma sıklığının farklılık gösterdiği ve kadın meslek mensuplarının hile belirteçleriyle daha sık karşılaştığı sonucuna varılmıştır.

Dönmez ve Karausta (2011), Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (işletme, iktisat ve maliye bölümü) öğrencilerine, hileli davranışların tespit edilmesi ve önlenmesi amacıyla hile algılarını ve rapor etme eğilimlerini saptamayı amaçlayan bir çalışma yapmıştır. Çalışmada, Baird ve Zelin (2008)'in çalışmada kullandığı, yolsuzluk, finansal tablo hilesi ve varlık usulsüzlüğü faaliyetlerini konu alan 6 adet senaryodan oluşan anket çalışması yapılmıştır. Toplam 213 öğrencinin katılımıyla yapılan çalışmanın sonuçlarına göre, katılımcıların varlık usulsüzlüğü ile ilgili faaliyetlere diğer hile türlerine oranla daha kabul edilebilir baktığı belirlenmiştir. Bununla birlikte katılımcıların yolsuzluklarla ilgili faaliyetlerde katı bir tutum içinde

oldukları ve olası bir hileli davranışı raporlama eğiliminde oldukları belirlenmiştir. Ayrıca çalışmada, kadınların erkeklere oranla hileli davranışlara daha duyarlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015) muhasebe eğitimi almış üniversite öğrencilerinin mesleki hile ile ilgili algılarını ve hileli davranışları raporlama eğilimlerini ve bu eğilimler ile mesleki hile algısının cinsiyet, öğrenim durumu, fakülte/ meslek yüksekokulu, bölüm, sınıf, gelir düzeyi gibi faktörler açısından farklılık gösterip göstermediğini incelemek amacıyla Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (işletme ve iktisat bölümü) ve Meslek Yüksekokulu (muhasebe bölümü) öğrencilerine Baird ve Zelin (2008) tarafından geliştirilen Dönmez ve Karausta (2011) tarafından Türkçeye çevrilen 6 adet senaryodan oluşan bir anket çalışması yapmıştır. Toplam 409 anketin analize tabi tutulduğu çalışmada katılımcılara içeriğinde varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hilesi barındıran sorular yöneltilmiştir. Çalışmada, yolsuzlukla karşılaşılması durumunda öğrencilerin daha duyarlı olduğu ve yolsuzluk durumlarını raporlama eğiliminin daha yüksek olduğu kanısına ulaşılmıştır. Ayrıca, kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre hile algılarının ve rapor etme eğilimlerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Okul bazında ise fakülte öğrencilerinin meslek yüksekokulu öğrencilerine göre hile algılarının ve raporlama eğilimlerinin daha yüksek olduğu kanısına ulaşılmıştır.

Baird ve Zelin (2008) çalışanların hile algısı ve rapor etme eğilimlerini araştırdığı çalışmasında, ABD’de Midwestern Üniversitesi’nde finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve işletmenin yasal çevresinin anlatıldığı üç sınıfta 236 öğrenciye varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hileleri ile ilgili 6 adet senaryodan oluşan bir anket çalışması yapmış ve çalışmada 7’li likert ölçeği kullanılmıştır. Çalışmada, muhasebe hileleri ile ilgili bilgi ve birikimin hileli davranışların değerlendirmesinde önemli bir faktör olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca, katılımcıların hile algılarının rapor etme eğilimlerini etkilediği ve davranışın onaylanması ile rapor etme eğilimi arasında pozitif ilişki tespit edilmiştir. Çalışmadan elde edilen bir diğer önemli sonuç ise, kadınların erkeklere oranla hileli davranışlara daha hassas bakması ve rapor etme eğilimlerinin fazla olmasıdır. Katılımcıların finansal tablo hilelerine karşı diğer hile

türlerine (yolsuzluk ve varlık usulsüzlüğü) oranla daha hassas olduklarının tespit edilmesi de çalışmanın bir diğer önemli sonucudur.

Curtis (2006) tarafından Amerika Midwestern Üniversitesinde muhasebe eğitimi almış 220 öğrenciye (142 kadın, 78 erkek) anket çalışması yapılmıştır. Muhasebede etik değerlerin hileli davranışlara etkisini araştırmak amacıyla yaptığı çalışmasında hileli davranışlara şahit olan bireylerin davranışlarını etkileyen en önemli etkenin olayın içeriği olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca çalışmada, kadınların hileli davranışı rapor etme eğilimlerinin erkeklere oranla daha yüksek olduğu saptanmıştır.

Stanga ve Turpen (1991), muhasebe uygulamalarında kişilerin karşılaştıkları etik ikilemler üzerine yaptıkları çalışmada, 67 erkek ve 84 kadın katılımcıya beş adet senaryodan oluşan bir anket uygulamışlardır. Araştırmada, kadınların erkeklere oranla etik yargılar konusunda daha hassas ve etik değerlere aykırı istek ve uygulamalardan kaçındıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Fischer ve Rosenzweig (1995), Dayton ve Wright State Üniversitelerinde muhasebe eğitimi almış üniversite öğrencilerinin ve muhasebe meslek mensuplarının kâr yönetimi konusunda etik yargı farklılıklarını incelediği araştırmasında 122 lisans, 113 lisansüstü öğrencinin ve 265 muhasebe meslek mensubunun katılımıyla toplam 500 katılımcıya anket uygulamıştır. 13 adet senaryodan oluşan anket çalışmasından elde edilen analizlerde muhasebe meslek mensuplarının öğrencilere göre etik yargılar ve muhasebe standartları konusunda daha duyarlı ve bilgili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmaya göre, muhasebe meslek mensuplarının deneyimleri, bilgileri ve muhasebe uygulamaları içerisinde yer almaları öğrencilere göre kâr yönetimi konusunda daha fazla bilgi sahibi olmalarını sağlamaktadır.

Cohen, Pant ve Sharp (2001), Kanada’da (beş üniversitede) muhasebe eğitimi alan üniversitelerin işletme bölümü öğrencilerinin ve Kanada’da faaliyet gösteren beş firmanın muhasebe ve finans bölümleri çalışanlarının (üç ile beş yıl tecrübeye sahip) katılımıyla, bireylerin etik karar alma süreçlerini, etik değerler konusunda farkındalıklarını ve uyumlarını inceledikleri çalışmada sekiz adet senaryodan oluşan bir

anket uygulaması yapmışlardır. Çalışmada, etik farkındalık konusunda muhasebe meslek mensupları ve öğrenciler arasında anlamlı bir farklılık bulunmamakla birlikte kadın katılımcıların etik ilkeler ve değerler konusunu erkekler kadar önemsemediği, iş yaşamlarında erkekler kadar istekli olmadıkları ve bu durumun performanslarına yansıdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tsahuridui ve Walker (2001), etik değer ve davranışların işletme kararları üzerine etkisini araştırdığı çalışmasında kadınların işletme kararları alınırken etik konulara daha duyarlı olduğunu ancak erkeklerin işletme kararları alınırken etik değerler açısından sorgulanabilir faaliyetler yapmaya ve davranışlar göstermeye daha yatkın olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Gill (2010) tarafından yapılan ve cinsiyetin iş hayatındaki etik değerler üzerindeki önemi ile ilgili yapmış olduğu çalışmasında, kadınların erkeklere göre iş etiğine, ahlak politikalarına erkeklere göre daha çok önem verdiği ve bu değerlere aykırı olabilecek davranışlarda bulunmaktan kaçındıkları sonucuna ulaşmıştır.

Benzer bir çalışma Eweje ve Brunton (2010) tarafından Yeni Zelanda'da işletme öğrencilerinin etik değer algıları ve tutumlarını ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Çalışmada, kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre etik değerler konusunda daha hassas ve duyarlı oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Lau, Choe ve Ramly (2009) tarafından yapılan ve öğrencilerin etik değerlere uyumlarının araştırıldığı çalışmalarda da benzer sonuçlar elde edilmiş ve kadınların erkeklere göre daha etik davrandıkları saptanmıştır.

Ford ve Richardson (1994) cinsiyetin davranışlara olan etkisini incelediği 14 çalışmanın analizini yapmış ve bu çalışmaların yedi tanesinde kadınların erkeklere göre daha etik davrandığını saptarken, diğer yedi çalışmada cinsiyet ile etik değerler arasında ilişki saptayamamıştır.

IV. BÖLÜM

4. ARAŞTIRMANIN AMACI VE YÖNTEMİ

4.1. Araştırmanın Amacı ve Hipotezler

Araştırmanın amacı, iş hayatında gerçekleştirilen muhasebe hilelerine yönelik algıların, çeşitli organizasyonel rollere sahip bireyler olan bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve muhasebe eğitimi almış üniversite öğrencileri arasında muhasebe hilelerinin türüne, yapılış amacına, kapsadığı etki dönemine ve büyüklüğüne göre değişip değişmediğini incelemektir. Ayrıca araştırma kapsamında muhasebe hilelerine yönelik algı yargılarının unvan ve öğrenim durumuna dayalı denek grupları arasındaki ilişkisi de incelenmiştir.

Araştırmanın temelini oluşturan hile türleri ve değişkenlerine ait sınıflandırma Tablo 4.1’de raporlanmıştır.

Tablo 4.1: Hile türleri ve değişkenlerinin sınıflandırılması

YOLSUZLUK
Senaryo 1: Tekstil sektöründe faaliyet göstermekte olan B şirketinin satın alma müdürü Bayan K, üretimde kullanılmak üzere fermuara ihtiyaç duymaktadır. Bu fermuarları yaptığı araştırmalar sonucunda diğer tedarikçilerden tanesini 1 TL'den alabilme imkânına sahiptir. Bayan K mali açıdan sıkıntı yaşayan yakın arkadaşı olan Bay C'nin sahibi olduğu X Şirketinden tanesi 2 TL'den; 1 a- Yıllık ihtiyacını karşılayacak şekilde 400.000 adet satın almıştır. 1 b- Haftalık ihtiyacını karşılayacak şekilde 10.000 adet satın almıştır.
Senaryo 2: X sektöründe faaliyet gösteren N Şirketinin 2012 yılında yaptığı yatırımlar sonucu yüksek kâr elde etmesiyle borsada işlem gören hisse senetleri yükselişe geçmiştir. Ancak 2012 yılında şirkette meydana gelen ve 82 kişinin ölümüyle sonuçlanan iş kazası nedeniyle şirketin yönetimi zor durumda kalmıştır. Bu duruma bağlı olarak şirketin borsada işlem gören hisse senetleri düşüşe geçmiş ve şirketin iş ortakları, iş ilişkilerini sonlandırma kararı almışlardır. Yaşanan bu gelişmeler şirketi likidite sıkıntısına sokmuştur. Şirket, içinde bulunduğu dar boğazdan kurtulmak amacıyla M denetim şirketiyle temasa geçmiş 50.000 TL denetim ücreti dışında, 600.000 TL karşılığında şirketin finansal tabloları ve mali durumu hakkında olumlu rapor beyan etmesi talebinde bulunmuştur.
Senaryo 3: Hazır yemek sektöründe faaliyet gösteren A şirketi, 65.000 öğrencisi bulunan C Üniversitesinin duyurduğu yemek ihalesine girmek istemektedir. Şirket, yaptığı araştırmalar sonucunda üç şirketin daha ihaleye katılacağı bilgisine ulaşmıştır. Bunun üzerine şirket yöneticileri, ihaleye katılacak olan diğer şirketlerdeki ihale belgelerini hazırlayan personellerden 20.000 TL karşılığında ihale teklif rakamlarını öğrenme talebinde bulunmuştur.
FİNANSAL TABLO HİLESİ
Senaryo 4: Tekstil sektöründe faaliyet göstermekte olan A şirketinin işleri geçen yıl durgunlaşmış ve şirket ödeme yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlanmıştır. Şirket sahibi Bay C, şirketini ayakta tutabilmek ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirebilmek amacı ile bankadan 500.000 TL kredi talebinde bulunmuştur. Ancak Bay C'nin kredi alabilmek amacıyla bankaya finansal raporlarını sunması gerekmektedir. Bay C geçen yılın finansal raporlarını verirse kredisinin onaylanmayacağını bilincindedir. Bunun üzerine Bay C, uydurma yüksek kârlı satış sözleşmeleri hazırlayıp şirketinin finansal durumunu olduğundan daha iyi göstererek finansal raporları bankaya sunar ve krediyi alır.
Senaryo 5 : X şirketinde 2014 yılında göreve başlayan Genel Müdür, muhasebe yöneticinden; 1 a- Bu yıl alacağı primi maksimum yapmak amacıyla, 2014 yılını ilgilendiren 500.000 TL tutarındaki AR-GE departmanına ait bir gider faturanın, bir sonraki dönem olan 2015 yılında kayıt altına alınmasını istemiştir. 1 b- Kredi kuruluşundan daha kolay kredi temin etmek amacıyla, 2014 yılını ilgilendiren 500.000 TL tutarındaki AR-GE departmanına ait bir gider faturanın, bir sonraki dönem olan 2015 yılında kayıt altına alınmasını istemiştir. 2 a- Bu yıl alacağı primi maksimum yapmak amacıyla 2014 yılı için bütçelenmiş 500.000 TL tutarındaki AR-GE giderinin ertelenerek 2015 yılında yapılmasına karar vermiştir. 2 b- Kredi kuruluşundan daha kolay kredi temin etmek amacıyla 2014 yılı için bütçelenmiş 500.000 TL tutarındaki AR-GE giderinin ertelenerek 2015 yılında yapılmasına karar vermiştir.
Senaryo 6: B şirketi, almış olduğu bir ihalede çok yüksek kâr elde etmiştir. Kârını, dolayısıyla ödeyeceği vergiyi düşürmek istemektedir. İhale, devlet ihalesi olduğu için hasılatını gizlemeyi başaramamaktadır. Devlet ihaleleri ile ilgili vergi incelemelerinde öncelikle sahte belge hususunun inceleneceğini ve sahte belge kullanıldığının tespiti durumunda ceza alacağını düşündüğü için elindeki gerçek gider belgelerini fazla basamak ile kaydetmeye karar vermiştir.
Senaryo 7: Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren A Şirketi, müşterilere sunulmadan önce mühendislik ve uyum ayarı gerektiren mallar satmaktadır. Bu nedenle, satışın tamamlanması haftalar ve aylar alabilmekte veya satışlar şarta bağlı veya müşterinin onayını gerektirmektedir. 1 a- Şirket yöneticisi üç aylık kâr hedefini yakalamak amacıyla Kasım ayında bitecek olan malların satış kaydını Eylül ayında yapmıştır. 1 b- - Şirket yöneticisi yıllık kâr hedefini yakalamak amacıyla Ocak 2016 tarihinde bitecek olan malların satış kaydını Aralık 2015 tarihinde yapmıştır.

Tablo 4.1 (devamı): Hile türleri ve değişkenlerinin sınıflandırılması

VARLIK USULSÜZLÜĞÜ
Senaryo 8: Perakende sektöründe faaliyet gösteren A şirketi, belli ürünlerde nakit ödemede % 10 indirim yapılması kararı almıştır. A şirketinde satış görevlisi olarak çalışan Bayan C, nakit ödemede % 10 indirim kampanyasından haberi olmayan müşteri K'nın 15.000 TL'lik ödemesini nakit olarak kabul etmiş ve farkı kendisi almıştır. Senaryo 9: Elektrik ve elektronik malzeme satışı üzerine faaliyet gösteren A şirketinde 8 yıldır yönetici olarak çalışan Bayan M, PLC malzemeleri tedarik ettikleri şirket yöneticisi ile anlaşarak, şirkete gelen malzemeleri eksik teslim almıştır. Alınmayan malzemeler alınmış gibi gösterilmiş ve fiyatı olduğundan daha yüksek gösterilerek fazladan ödeme yapılmasına neden olmuştur. Yapılan fazla ödemeyi tedarikçi şirket yöneticisi ile Bayan M karşılıklı pay etmişlerdir. Senaryo 10: A şirketinde yönetici olarak çalışan Bayan L, satın aldığı dairenin ödemelerini yerine getirmek amacıyla bankaya 50.000 TL tutarında kredi başvurusunda bulunmuştur. Asgari ücretle çalışan Bayan L, gelir durumunu yüksek göstermek amacıyla şirketten yüksek ücretli bordro istemiş ve muhasebe müdürü kişinin çok eski bir çalışanı olması nedeniyle kendisini kıramamış böyle bir bordro düzenlemiştir. Fakat bordro muhasebe kayıtlarına yansıtılmayacaktır. Senaryo 11: İş makinası alım satımı yapan bir şirkette çalışan Bay H, iş tanımı gereği mesaisinin büyük bir kısmını şehir dışında seyahatler şeklinde geçirmektedir. Şirket Bay H'ye aylık 5,000 TL'ye kadar olan konaklama ve seyahat harcamalarını karşılamaktadır. Bay H'nin bu harcamaları için şirkete herhangi bir fatura ve belge sunmasına gerek yoktur. Şirket Bay H'ye geçen yıl iş seyahati için gittiği illerde konaklaması için toplam 25,000 TL vermiştir. Bay H ise bu konaklama ücretini kullanmamış, bunun yerine gittiği illerdeki yakın arkadaşlarının evlerinde kalmayı tercih etmiştir. Bu durumu da şirkete belirtmemiştir.

Literatürde muhasebe hilelerine yönelik çalışmalara; “muhasebe manipülasyonları”, “muhasebede etik”, “kar yönetimi” gibi kavramlar altında rastlamak mümkündür (Stanga ve Turpen 1991; Fischer ve Rosenzweig 1995; Cohen, Pant ve Sharp 2001; Curtis 2006; Baird ve Zelin 2008; Özcan 2007; Kurnaz ve Gümüş 2010). Yapılan çalışmaların içerikleri itibarıyla benzer kavramlara değinmesi ve benzer sonuçlar elde etmesi nedeniyle ilgili kavramlara ait çalışmaların araştırma kapsamında örnek olarak verilmesinde bir sakınca olmadığı düşünülmektedir. Nitekim muhasebe işlemlerinde gerçekleştirilen hile eyleminin aynı zamanda etik dışı bir davranış olması bizi bu düşünceye iten nedenler arasında gösterilebilir.

Aynı şekilde, kar yönetiminin; kişisel çıkarlar doğrultusunda cari dönemde raporlanmış karları, istenilen seviyeye ulaşmak için kârlarda artırıcı veya azaltıcı işlemler yapmaya dönük bir süreç (Fischer ve Rosenzweig 1995: 434) olarak tanımlanması; kar yönetiminin araştırma kapsamında üç ana gruba ayrılan muhasebe hile türlerinden finansal tablo hileleri ile benzer özellikler taşıması nedeniyle, araştırmada yer alan finansal tablo hilelerine ait değişkenler kar yönetimi ve diğer finansal tablo hileleri olarak ikiye ayrılmış ve analize tabi tutulmuştur.

Literatürde deneklerin muhasebe hile türleri arasındaki algı farklılıklarını ölçmeye veya bu hile türleri doğrultusunda gerçekleştirilen hileli eylemleri rapor etme eğilimlerini ortaya koyan çalışmalar yer almaktadır (Baird ve Zelin 2008; Dönmez ve Karausta 2011; Hacıhasanoğlu ve Karaca 2015).

Araştırmada yer alan ve Tablo 4.1’de sınıflandırılan hile türleri arasında fark olduğu öngörülmektedir. Araştırmada yer alan finansal tablo hilesi- yolsuzluk, varlık usulsüzlüğü- yolsuzluk ve varlık usulsüzlüğü- finansal tablo hilesi hile türleri arasındaki algı farklılıklarını ölçmek amacıyla oluşturulan H_{1a} , H_{1b} , H_{1c} hipotezleri Paired Samples T-testi ile test edilecektir.

H_{1a} : Deneklerin algıları gerçekleştirilen muhasebe hileleri türlerinden finansal tablo hileleri ve yolsuzluklar arasında farklılık gösterir.

H_{1b} : Deneklerin algıları gerçekleştirilen muhasebe hileleri türlerinden varlık usulsüzlükleri ve yolsuzluklar arasında farklılık gösterir.

H_{1c} : Deneklerin algıları gerçekleştirilen muhasebe hileleri türlerinden varlık usulsüzlükleri ve finansal tablo hileleri arasında farklılık gösterir.

Literatürde, gerçekleştirilen kâr yönetimi uygulamalarının büyüklüğünü, kapsadığı dönemi ve yapılma amaçlarını deneklerin algı yargıları çerçevesinde inceleyerek farklılıkları ortaya koyan çalışmalara rastlamak mümkündür (Bruns ve Merchant 1990; Merchant ve Rockness 1994; Alpkan, Özer ve Aren 2002; Özcan 2007). Araştırmanın ikinci bölümünde “muhasebe hilesine benzer kavramlar” başlığı altında yer verilen kâr yönetimi kavramı ile ilgili çalışmaların araştırmanın içeriği ile benzerlik taşıması nedeniyle ilgili çalışmaların örnek olarak verilmesinde bir sakınca görülmemiştir. Araştırma kapsamında deneklerin gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin büyüklüğü, yapılma amaçları, kar yönetimi uygulamalarının yapılma amaçları ve gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin kapsadığı dönem bakımından algı yargılarının farklılaştığı öngörülmektedir. Bu farklılıkları ölçmek amacıyla oluşturulan H_2 , H_3 , H_4 , H_5 , H_6 (H_{6a} , H_{6b}) hipotezleri Paired Samples T-testi ile test edilecektir.

H₂: Deneklerin algıları, gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin büyüklüğüne göre farklılık gösterir.

H₃: Deneklerin algıları, gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin yapılma amaçlarına göre farklılık gösterir.

H₄: Deneklerin algıları, gerçekleştirilen kâr yönetimi uygulamalarının yapılma amaçlarına göre farklılık gösterir.

H₅: Deneklerin algıları, gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin kapsadığı döneme göre farklılık gösterir.

H_{6a}: Deneklerin algıları, prim maksimizasyonu amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin bir sonraki dönemde kayıt altına alınmasının istenmesi ile prim maksimizasyonu amacıyla bütçelenmiş Ar-Ge giderinin bir sonraki yılda yapılmasına karar verilmesi arasında farklılık gösterir.

H_{6b}: Deneklerin algıları, kolay kredi temini amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin bir sonraki dönemde kayıt altına alınmasının istenmesi ile kolay kredi temini amacıyla bütçelenmiş Ar-Ge giderinin bir sonraki yılda yapılmasına karar verilmesi arasında farklılık gösterir.

Literatürde muhasebe hileleri ile ilgili olarak bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler, muhasebe öğrenimi gören üniversite öğrencileri, genel müdürler, şirket yöneticileri (Merchant ve Rockness 1994; Alpkın, Özer ve Aren 2002; Özcan 2007) gibi farklı unvanlar arasındaki algı farklılıklarını inceleyen çalışmalar yer almaktadır. Araştırmada bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve muhasebe öğrenimi gören üniversite öğrencileri unvanına sahip denek grupları arasında algı farklılıklarının olduğu öngörülmektedir. Bu amaçla oluşturulan H₇ (H_{7a}, H_{7b}, H_{7c}) hipotezleri tek yönlü varyans (Anova) analizi ile test edilecektir. Ayrıca her bir hile türü ve değişkeni ile ilgili algı benzerliklerine sahip unvanların oluşturduğu alt grupların ortalamaları Duncan testi ile test edilecektir. Bununla birlikte, her bir hile türü ve değişkenine göre hangi unvana sahip denek grupları arasında farklılık olduğunu belirlemek amacıyla Scheffe testi uygulanacaktır.

H_{7a}: Yolsuzluk hile türü ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.

H_{7b}: Finansal tablo hilesi hile türü ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.

H_{7c}: Varlık usulsüzlüğü hile türü ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.

Literatürde muhasebe uygulamalarında gerçekleştirilen hileli işlemlere ait bireylerin algı yargılarının öğrenim durumuna dayalı olarak farklılaştığını inceleyen çalışmalara rastlamak mümkündür (Kurnaz ve Gümüş 2010; Aytekin, Sezgin ve Yalçın 2015). Araştırmada lise, ön lisans, lisans ve lisansüstü öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı yargılarının farklılaştığı öngörülmektedir. Bu amaçla oluşturulan H₈ (H_{8a}, H_{8b}, H_{8c}) hipotezleri tek yönlü varyans (Anova) analizi ile test edilecektir. Ayrıca, her bir hile türü ve değişkeni ile ilgili algı benzerliklerine sahip öğrenim durumuna dayalı denek gruplarının oluşturduğu alt grupların ortalamaları Duncan testi ile test edilecektir. Aynı zamanda her bir hile türü ve değişkenine göre hangi öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı farklılıklarının olduğunu belirlemek amacıyla Scheffe testi uygulanacaktır.

H_{8a}: Yolsuzluk hile türü ile ilgili olarak farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.

H_{8b}: Finansal tablo hilesi, hile türü ile ilgili olarak farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.

H_{8c}: Varlık usulsüzlüğü hile türü ile ilgili olarak farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

4.2.1. Ölçeklerin Oluşturulması

Deneklere yöneltilen ve araştırmanın temelini oluşturan hile türleri ve değişkenlerinin sınıflandırılmasında ACFE (2010) tarafından raporlanan muhasebe hilelerine yönelik sınıflandırma dikkate alınmıştır. Araştırma kapsamında hile türü ve değişkenleri ile ilgili anket çalışmasına ait senaryoların oluşturulmasında Baird ve Zelin (2008) tarafından çalışanların hile algısı ve raporlama eğilimlerini araştırmak amacıyla geliştirilen, (Dönmez ve Karausta 2011; Hacıhasanoğlu ve Karaca 2015) tarafından da kullanılan altı adet senaryodan yararlanılmış ve bu senaryolardan üç tanesi araştırma kapsamında uyarlanmıştır. Araştırma kapsamında hazırlanan anket formunun içeriğini oluşturan hile türlerine ait değişkenlerin (senaryoların) oluşturulmasında yararlanılan kaynaklar Tablo 4.2’de raporlanmıştır.

Tablo 4.2: Hile türleri ve değişkenlerinin belirlenmesinde yararlanılan kaynaklar

Hile Türü	Hile Değişkeni (Senaryolar)	Yararlanılan Kaynak
YLS	Senaryo 1 (a)	Baird ve Zelin (2008)
YLS	Senaryo 1 (b)	
FTH	Senaryo 4	
VU	Senaryo 11	
FTH	Senaryo 5 (1.a.)	Özcan (2007)
FTH	Senaryo 5 (1.b.)	
FTH	Senaryo 5 (2.a.)	
FTH	Senaryo 5 (2.b.)	
FTH	Senaryo 7 (a)	
FTH	Senaryo 7 (b)	
FTH	Senaryo 6	Açık (2012)
VU	Senaryo 9	Okutmuş ve Uyar (2014)

Tablo 4.2’de yer almayan senaryo 2, senaryo 3, senaryo 8 ve senaryo 10 hile değişkenleri tarafımızca oluşturulmuş, ilgili analizlere tabi tutulmuştur.

Araştırma kapsamında oluşturulan ve analize tabi tutulan 11 adet senaryodan oluşan anket formunun, varlık usulsüzlüğü hile türü ile ilgili olan bir adet senaryosunun (senaryo 11) faktör yükü değerinin literatürde kabul edilebilir (0,50) değerin altında (0,26) sonuçlanması nedeniyle yapılan analizlerde dikkate alınmamıştır (Vandenbosch, 1996: 35).

Araştırma kapsamında katılımcılara 11 adet senaryo ve 16 değişkenden oluşan bir anket formu düzenlenmiştir. Katılımcıların hile algılarını belirlemek amacıyla 15, demografik özelliklerini belirlemek amacıyla 5 olmak üzere toplam 20 adet soru yöneltilmiştir. Katılımcıların algılarını ölçmek amacıyla yöneltilen sorularda 5’li likert ölçeği (5 Kesinlikle yapılmamalıdır; 4 Yapılmaması gerekir; 3 Sadece bir defaya mahsus olarak yapılabilir; 2 Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir; 1 Yapılmasında bir mahsur yoktur.) kullanılmıştır.

Geliştirilen ölçeğin yapısal geçerliliğini belirlemek amacıyla denekler tarafından hile türleri ile ilgili cevaplanan senaryo biçimindeki toplam 15 soru faktör analizine tabi tutulacaktır. Örneklem büyüklüğünün faktör analizi yapmaya uygun olup olmadığının anlaşılması ve kullanılacak ölçeğin geçerliliğini belirlemek amacıyla Kaiser Meyer-Olkin testi (Norusis 1993: 53) ve ölçülen özelliğin evren parametresinde çok boyutlu bir değişkenden gelip gelmediğini belirlemek amacıyla, değişkenler arasında bir korelasyonun olup olmadığı konusunda bilgi veren Barlett testi uygulanacaktır (Sharma 1996: 116).

Araştırmada yararlanılan hile türlerinden oluşan ölçeğin içsel tutarlılığının varlığını ve güvenilirlik koşulunu yerine getirdiğini belirlemek amacıyla hile türleri ve değişkenler için güvenilirlik testi (Cronbach alpha) uygulanacaktır (Ravichandran ve Rai 1999: 137).

4.2.2. Verilerin Toplanması

Araştırmanın evrenini muhasebe bürolarında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, meslek stajyeri ve işletmelerde muhasebe elemanı, muhasebe yöneticisi unvanlarıyla bağımlı ve bağımsız muhasebeci olarak mesleklerini icra eden meslek mensupları ile muhasebe eğitimi almış üniversite öğrencileri oluşturmaktadır. Bu amaçla, oluşturulan veri seti Türkiye’nin Bolu ve Sakarya illerinde bağımlı ve bağımsız muhasebeci olarak mesleğini icra eden meslek mensupları ile Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğrencilerine ve Abant İzzet Baysal Üniversitesi Bolu Meslek Yüksek Okulu Muhasebe ve Vergi Bölümü öğrencilerine uygulanan anketle oluşturulmuştur. Örneklemen, ana

kütleyi en iyi şekilde temsil edebilmesi amacıyla mümkün olduğunca çok katılımcıya ulaşılmaya çalışılmış ve katılımcılara anket yöntemi uygulanmıştır. Bu doğrultuda, katılımcılarla yüz yüze görüşme tekniği ile birlikte elektronik ortamda da anket uygulaması yapılmıştır. Elektronik ortamda veri elde etmek amacıyla anketler, katılımcılara e-posta yoluyla ve internet ortamı aracılığıyla ulaştırılmıştır. Uygulanan veri toplama yöntemleri sonucunda 186 öğrenci, 220 bağımsız muhasebeci ve 245 bağımlı muhasebeci olmak üzere toplam 651 katılımcıya ulaşılmıştır.

Anket formu 15 adet çoğaltılarak ön testten geçirilmiş ve katılımcıların anlam karmaşası yaşadığı sorular düzeltilerek anket formuna son şekli verilmiştir. Elde edilen verilerin bilgisayara aktarımı ve analizinde IBM SPSS 22.0 paket programı kullanılmıştır.

Araştırma kapsamında ulaşılan 651 katılımcıya ait karakteristik özellikler Tablo 4.3'te raporlanmıştır.

Tablo 4.3: Denek gruplarına ait demografik özelliklere ilişkin bilgiler

Özellikler	Frekans	%	Özellikler	Frekans	%
<u>Mesleki Unvan</u>			<u>Yaş</u>		
Bağımsız Muhasebeci	220	33,8	25 ve altı	223	34,3
Bağımlı Muhasebeci	245	37,6	26- 35 arası	219	33,6
Öğrenci	186	28,6	36 – 45 arası	142	21,8
Toplam	651	100	45 ve üzeri	67	10,3
			Toplam	651	100
<u>Cinsiyet</u>			<u>Öğrenim Durumu</u>		
Erkek	341	52,4	Lise	22	3,4
Kadın	310	47,6	Ön lisans	136	20,9
Toplam	651	100	Lisans	442	67,9
			Lisansüstü	51	7,8
			Toplam	651	100

Tablo 4.3'te yer alan verilere göre araştırmaya katılan deneklerin %37,6'sı bağımlı muhasebecilerden, %33,8'i bağımsız muhasebecilerden ve %28,6'sı öğrencilerden oluşmaktadır. Öğrenim durumuna dayalı sınıflamaya bakıldığında ise deneklerin %67,9 gibi büyük bir kısmının lisans öğrenim durumuna sahip olduğu görülmektedir.

4.2.3. Faktör Analizi ve Güvenirlik ve Geçerlilik Analizi

Araştırmaya katılan katılımcıların hile türleri ile ilgili 15 soruya verdiği cevaplar doğrultusunda, soruların ölçmeyi hedeflediği değişkenlerin kendi aralarında sınıflandırmasını yapmak amaçlanmıştır. Bu amaçla, temel bileşenler analizi varyans maksimizasyonu yöntemi ile keşifsel faktör analizi (KFA) gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçları Tablo 4.4'te görüldüğü şekildedir.

Tablo 4.4: Faktör yükleri matrisi

Değişken (Senaryolar)	FAKTÖRLER	Faktör Yükleri	KMO ve Khi- Kare	Varyans Açıklama Oranı (%)
YLS	YOLSUZLUK (YLS) (Cronbach α: ,725)			55,089
Senaryo 1 (a)	1.a. Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda malzeme alınması	,787	KMO=,650 Khi-Kare=604,287 (0,000)	
Senaryo 1 (b)	1.b. Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması	,775		
Senaryo 2	2. Denetim şirketinden denetim ücreti dışında, ücret karşılığında olumlu rapor beyan etmesinin talep edilmesi	,694		
Senaryo 3	3. Ücret karşılığında ihale teklif rakamlarını öğrenme talebinde bulunulması	,708		
FTH	FİNANSAL TABLO HİLEŞİ (Cronbach α: ,835)			47,180
Senaryo 4	4. Kolay kredi temini amacıyla uydurma yüksek kârlı satış sözleşmeleri hazırlanıp şirketinin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi	,581	KMO=,754 Khi-Kare=2.198 (0,000)	
Senaryo 5 (1.a.)	5.1.a. Prim maksimizasyonu amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	,723		
Senaryo 5 (1.b.)	5.1.b. Kolay kredi temini amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	,685		
Senaryo 5 (2.a.)	5.2.a. Prim maksimizasyonu amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	,714		
Senaryo 5 (2.b.)	5.2.b. Kolay kredi temini amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	,680		
Senaryo 6	6. Gerçek gider belgelerinin fazla basamak ile kaydedilmesi	,591		
Senaryo 7 (a)	7.a. Üç aylık kâr hedefi için sonraki üç aylık dönemde bitecek satış işleminin bir önceki üç aylık döneme kaydedilmesi	,741		
Senaryo 7 (b)	7.b. Yıllık kâr hedefi için sonraki mali dönemde bitecek olan satış işleminin bir önceki mali döneme kaydedilmesi	,758		
VU	VARLIK USULSÜZLÜĞÜ (Cronbach α: ,621)			58,761
Senaryo 8	8. Satış görevlisinin müşterinin yararlanacağı nakit ıskontosunu kendisinin alması	,805	KMO=,612 Khi-Kare=287,511 (0,000)	
Senaryo 9	9. Alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilmesi ve ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi	,828		
Senaryo 10	10. Bordro usulsüzlüğü yapılması	,654		

Muhasebe hile türlerinden yolsuzluk ölçeği için gerçekleştirilen faktör analizinde toplam varyansın %55,089'unu açıklamaktadır. Diğer hile türleri olan finansal tablo hilesi tek başına toplam varyansın %47,180'ini açıklarken, varlık usulsüzlüğü ise tek başına toplam varyansın %58,761'ini açıklamaktadır.

Araştırma kapsamında yararlanılan ölçeklerin güvenilirlik ve geçerlilikleri Cronbach alpha- α testi ile sorgulanmıştır. Ölçeklerin, Cronbach alpha- α güvenilirlik katsayılarının varlık usulsüzlüğü (Cronbach α : ,621) hile türü dışında uluslararası çalışmalarda %70 olarak kabul edilen değerin üzerinde olması, oluşturulan ölçeklerin güvenilirlik koşullarını yerine getirdiğini ve değişkenlerin içsel tutarlılığa sahip olduğunu göstermektedir. Varlık usulsüzlüğü hile türüne ait güvenilirlik katsayısının %60- %70 arasında bir değer olmasına rağmen, literatürde bu aralıktaki değerlerin de kabul edilebileceğini destekleyen çalışmalar mevcuttur (Malhotra 1999: 282; Gürsoy ve Gavcar 2003: 914; Özcan 2007: 68)

Faktör analizinin uygunluğunu ve kullanılan değişkenlerin homojenliğini test etmek amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) örneklem yeterliliği ölçütü ve Barlett testi uygulanmıştır. Tabloda yer alan sonuçlara göre KMO örneklem yeterliliği ölçütü değerleri yolsuzluk hile türü için %65, finansal tablo hilesi için %75,4, varlık usulsüzlüğü için ise %61,2 şeklinde kabul edilebilir sınır olan 0,60'ın üzerinde çıkmıştır. Bu durum ölçekte yer alan değişkenlerin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir.

Barlett testi sonuçlarına göre yolsuzluk (Khi-Kare=604,287, $p<0,000$), finansal tablo hilesi (Khi-Kare=2198,006, $p<0,000$), varlık usulsüzlüğü değişkenlerinin (Khi-Kare=287,511, $p<0,000$) olması, ana kütle içindeki değişkenler arasında bir ilişkinin var olduğunu göstermektedir.

4.2.4. Temel İstatistikler

4.2.4.1. Hile Türleri ve Değişkenlerine Ait Temel İstatistikler

Tüm denek gruplarının anket sorularına verdikleri cevaplar neticesinde deneklerin hile türleri ve bu türleri oluşturan değişkenlere (uygulamalara) ait algı

yargıları ile ilgili olarak ortalamalarını ve standart sapmalarını gösteren temel istatistikler Tablo 4.5'te raporlanmıştır.

Tablo 4.5: Hile türleri ve değişkenleri ile ilgili temel istatistikler

HİLE TÜRLERİ	Ortalama	Standart Sapma
<u>YOLSUZLUK</u>	3,9936	,8775
1.a. Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda malzeme alınması	3,8777	1,3019
1.b. Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması	3,2532	1,3833
2. Denetim şirketinden denetim ücreti dışında, ücret karşılığında olumlu rapor beyan etmesinin talep edilmesi	4,4823	,9638
3. Ücret karşılığında ihale teklif rakamlarını öğrenme talebinde bulunulması	4,2800	1,1040
<u>FİNANSAL TABLO HİLESİ</u>	4,1515	,7951
4. Kolay kredi temini amacıyla uydurma yüksek kârlı satış sözleşmeleri hazırlanıp şirketinin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi	4,3220	1,0271
5.1.a. Prim maksimizasyonu amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	4,4954	,9677
5.1.b. Kolay kredi temini amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	4,3380	1,0383
5.2.a. Prim maksimizasyonu amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	3,7620	1,3862
5.2.b. Kolay kredi temini amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	3,5820	1,4812
6. Gerçek gider belgelerinin fazla basamak ile kaydedilmesi	4,5085	,9629
7.a. Üç aylık kâr hedefi için sonraki üç aylık dönemde bitecek satış işleminin bir önceki üç aylık döneme kaydedilmesi	3,9985	1,2319
7.b. Yıllık kâr hedefi için sonraki mali dönemde bitecek olan satış işleminin bir önceki mali döneme kaydedilmesi	4,1338	1,1600
<u>VARLIK USULSÜZLÜĞÜ</u>	4,4714	,7024
8. Satış görevlisinin müşterinin yararlanacağı nakit ıskontosunu kendisinin alması	4,5655	,9032
9. Alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilmesi ve ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi	4,6626	,7788
10. Bordro usulsüzlüğü yapılması	4,1782	1,0893

(5 Kesinlikle yapılmamalıdır, 4 Yapılmaması gerekir, 3 Sadece bir defaya mahsus yapılabilir, 2 Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir, 1 Yapılmasında mahsur yoktur)

Tablo 4.5'te de görüldüğü üzere deneklerin en az hoşgörü gösterdiği muhasebe hilesi türü varlık usulsüzlüğüdür. Denekler bilgi ve tecrübeleri vasıtasıyla bu hile türünü diğer hile türlerine kıyasla (yolsuzluk ve finansal tablo hilesi) daha katı karşılamaktadırlar. Deneklerin, algı yargıları çerçevesinde bu hile türünü değerlendirmeleri “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklindedir. Bir muhasebe hilesi türü olarak varlık usulsüzlüğünü oluşturan üç hile değişkeninden, denekler tarafında en katı bir şekilde değerlendirilmeye maruz kalan, alınmayan malzemelerin alınmış gibi

gösterilerek ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi (senaryo 9) değişkenidir. Denekler, gider hilesi şeklinde gerçekleşen ve işletmeye fazladan ödeme yapmaya sebebiyet veren bu değişkeni algı yargıları çerçevesinde “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde değerlendirmişlerdir. Bu hile türü içerisinde yer alan ve denekler tarafından en hoşgörülü değerlemeye maruz kalan hile değişkeni ise bordro usulsüzlüğü yapılması (senaryo 10) değişkeni olmuştur.

Varlık usulsüzlüğünün ardından deneklerin en az hoşgörü gösterdikleri bir diğer hile türü ise finansal tablo hilesidir. Finansal tablo hilesi, denekler tarafından varlık usulsüzlüğüne kıyasla hoşgörülü olarak kabul edilebilir olsa da, denekler algı yargıları çerçevesinde bu hile türünü de “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde değerlendirmeye tabi tutmuştur. Finansal tablo hilesini oluşturan sekiz adet hile değişkeni içerisinde denekler tarafından en muhafazakâr bir şekilde karşılanan, gerçek gider belgelerinin fazla basamak ile kaydedilmesi (senaryo 6) hileli eylemdir. Denekler, kasıt unsuru barındıran ve giderlerin fazla gösterilerek işletmeye vergi avantajı sağlanmasını temel alan bu hile eylemini algı yargıları çerçevesinde “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde değerlendirmişlerdir. Deneklerin finansal tablo hile türü içerisinde yer alan hile değişkenleri arasında en hoşgörülü karşıladıkları hile değişkeni kolay kredi temini amacıyla dönemde bütçelenen Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi (senaryo 5 (2.b.)) değişkenidir. İlgili değişkende, söz konusu giderin bütçelenen fakat gerçekleşmeyen bir gider olmasının deneklerin algılarını etkilediği düşünülmektedir.

Yolsuzluk hile türüne ait deneklerin algı yargıları diğer hile türlerine (varlık usulsüzlüğü ve finansal tablo hilesi) kıyasla daha hoşgörülü olmakla birlikte, deneklerin bu hile türüne ait algı yargıları “yapılmaması gerekir” şeklinde gerçekleşmiştir. Yolsuzluk hile türünü oluşturan dört adet hile değişkeni içerisinde, denekler tarafından en muhafazakâr bir şekilde karşılanan, denetim şirketinden ücret karşılığında olumlu rapor beyan edilmesinin talep edilmesi (senaryo 2) değişkenidir. Gerçekleştirilen hile miktarının deneklerin algı yargılarını ne derecede etkilediğini sorguladığımız, yolsuzluk hile türü içerisinde yer alan tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda (senaryo 1 (a)) ve düşük miktarda (senaryo 1 (b)) malzeme alınması hile değişkenlerini, denekler algı yargıları çerçevesinde aralarında fark olmasına rağmen

“yapılmaması gerekir” şeklinde değerlendirirken bu iki hile değişkeni içerisinde deneklerin muhafazakâr tutum gösterdikleri hile değişkeni tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda malzeme alınması (senaryo 1 (a)) değişkeni olmuştur.

4.2.4.2. Unvana Göre Hile Türleri ve Değişkenleri İle İlgili Temel İstatistikler

Farklı unvana sahip her bir denek grubunun hile türlerine göre algı yargılarına ilişkin ortalamalarını gösteren temel istatistikler Tablo 4.6’da görüldüğü gibidir.

Tablo 4.6: Unvana göre hile türleri ve değişkenleri ile ilgili temel istatistikler

HİLE TÜRLERİ	Bağımsız Muhasebeci	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci
<u>YOLSUZLUK</u>	4,2205	4,1504	3,5182
1.a. Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda malzeme alınması	4,2156	4,0861	3,2011
1.b. Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması	3,6244	3,3739	2,6575
2. Denetim şirketinden denetim ücreti dışında, ücret karşılığında olumlu rapor beyan etmesinin talep edilmesi	4,6758	4,6107	4,0860
3. Ücret karşılığında ihale teklif rakamlarını öğrenme talebinde bulunulması	4,2694	4,4694	4,0430
<u>FİNANSAL TABLO HİLESİ</u>	4,1892	4,3251	3,8798
4. Kolay kredi temini amacıyla uydurma yüksek kârlı satış sözleşmeleri hazırlanıp şirketinin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi	4,2694	4,5184	4,1243
5.1.a. Prim maksimizasyonu amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	4,6239	4,6967	4,0806
5.1.b. Kolay kredi temini amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	4,5046	4,4793	3,9568
5.2.a. Prim maksimizasyonu amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	3,6468	4,0247	3,5538
5.2.b. Kolay kredi temini amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	3,3257	3,8025	3,5946
6. Gerçek gider belgelerinin fazla basamak ile kaydedilmesi	4,7018	4,6281	4,1243
7.a. Üç aylık kâr hedefi için sonraki üç aylık dönemde bitecek satış işleminin bir önceki üç aylık döneme kaydedilmesi	4,1273	4,0820	3,7366
7.b. Yıllık kâr hedefi için sonraki mali dönemde bitecek olan satış işleminin bir önceki mali döneme kaydedilmesi	4,2909	4,2571	3,7838
<u>VARLIK USULSÜZLÜĞÜ</u>	4,6152	4,5995	4,1304
8. Satış görevlisinin müşterinin yararlanacağı nakit iskontosunu kendisinin alması	4,7682	4,6490	4,2120
9. Alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilmesi ve ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi	4,8318	4,8066	4,2742
10. Bordro usulsüzlüğü yapılması	4,2455	4,3265	3,9032

(5 Kesinlikle yapılmamalıdır, 4 Yapılmaması gerekir, 3 Sadece bir defaya mahsus yapılabilir, 2 Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir, 1 Yapılmasında mahsur yoktur)

Tablo 4.6’da yer alan ortalamalar incelendiğinde bağımsız muhasebecilerin finansal tablo hilelerine en hoşgörülü bir şekilde yaklaştığı ve bu hile türüne ait algı yargılarının “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleştiği görülmektedir. Bu hile türünü oluşturan hile değişkenleri incelendiğinde bağımsız muhasebecilerin gerçek gider belgelerinin fazla basamak ile kaydedilmesi (senaryo 6) hile eylemine en sert şekilde karşı çıktıkları ve bu hile değişkenine ait algı yargılarının “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleştiği görülmektedir. Finansal tablo hilesini oluşturan ve bağımsız muhasebecilerin en hoşgörü ile yaklaştığı hile değişkeni ise kolay kredi temini amacıyla bütçelenmiş Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi (senaryo 5 (2.b.)) değişkenidir ve deneklerin bu hile değişkenine ait algı yargıları “yapılmaması gerekir” şeklinde gerçekleşmiştir. İlgili değişkende giderin bütçelenmiş ve henüz gerçekleşmemiş olmasının deneklerin algılarını etkilediği düşünülmektedir.

Bağımsız muhasebecilerin finansal tablo hilelerine kıyasla biraz daha sert tutum gösterdikleri bir diğer hile türü ise yolsuzluklardır. Bağımsız muhasebecilerin algı yargılarının az bir fark ile de olsa “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleştiği görülmektedir. Bu hile türünü oluşturan hile değişkenleri incelendiğinde, bağımsız muhasebecilerin denetim şirketinden ücret karşılığında olumlu rapor beyan edilmesinin talep edilmesi (senaryo 2) hileli eylemine karşı muhafazakâr bir tutum sergilediği ve hileli eylemin içerisinde barındırdığı rüşvet unsuruna sert bir şekilde karşı çıktığı görülmektedir. Yolsuzluk hile türü içerisinde yer alan ve gerçekleştirilen hile miktarının deneklerin algı yargıları üzerindeki etkisini incelemeyi amaçladığımız tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda (senaryo 1 (a)) ve yüksek fiyatla düşük miktarda (senaryo 1 (b)) malzeme alınması hileli eylemlerine bağımsız muhasebeciler algı yargıları çerçevesinde sırasıyla “kesinlikle yapılmamalıdır” ve “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bu değerlendirmeler çerçevesinde deneklerin gerçekleştirilen hileli eylemin miktarsal fazlalığına sert bir şekilde karşı çıktıkları söylenebilir.

Bağımsız muhasebecilerin hile türleri arasında en sert görüş belirttikleri hile türü ise varlık usulsüzlüğüdür. Bağımsız muhasebecilerin bu hile türüne ait algı yargıları “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleşmiştir. Bu hile türü içerisinde yer alan bir

hile değişkeni olan alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilerek ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi (senaryo 9) hile değişkenine bağımsız muhasebeciler en muhafazakâr şekilde görüş belirtmişlerdir. Varlık usulsüzlüğü hile türü içerisinde deneklerin en hoşgörü ile karşıladıkları değişken bordro usulsüzlüğü yapılması (senaryo 10) değişkeni olmasına rağmen bu değişken ile ilgili algıları “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleşmiştir

Unvana dayalı denek grupları içerisinde yer alan bağımlı muhasebecilerin yolsuzluk hile türüne, diğer hile türlerine kıyasla daha hoşgörülü yaklaştığı görülmektedir. Bağımlı muhasebeciler de bağımsız muhasebeciler gibi yolsuzluk hile türü içerisinde yer alan denetim şirketinden ücret karşılığında olumlu rapor beyan edilmesinin talep edilmesi (senaryo 2) hile değişkenine karşı sert bir görüş bildirmişler ve algı yargıları “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleşmiştir. Benzer şekilde, yolsuzluk hile türü içerisinde yer alan ve hile miktarının deneklerin algı yargıları üzerindeki etkisinin incelediği tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda (senaryo 1 (a)) ve yüksek fiyatla düşük miktarda (senaryo 1 (b)) malzeme alınması hileli eylemlerine bağımlı muhasebeciler de bağımsız muhasebeciler gibi sırasıyla “kesinlikle yapılmamalıdır” ve “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş bildirmişlerdir. Bağımlı muhasebecilerin yolsuzluk hile türünden sonra hoşgörü ile yaklaştıkları bir diğer hile türü finansal tablo hileleridir. Bu hile türü içerisinde yer alan değişkenler arasında bağımsız muhasebecilerin en hoşgörülü ve en muhafazakâr tutum sergiledikleri hile değişkenleri sırasıyla kolay kredi temini amacıyla bütçelenen Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi (senaryo 5 (2.b.)) ile prim maksimizasyonu amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin sonraki mali dönemde kayıtlanması (senaryo 5 (1.a.)) değişkenleridir ve bu değişkenlere karşı algıları sırasıyla “yapılmaması gerekir” ve “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklindedir.

Bağımlı muhasebecilerin hile türleri içerisinde en sert tutum sergiledikleri hile türü varlık usulsüzlüğüdür. Bağımlı muhasebeciler, tıpkı bağımsız muhasebeciler gibi alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilerek ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi (senaryo 9) hile değişkenine karşı muhafazakâr bir tutum sergilemişler ve “kesinlikli yapılmamalıdır” şeklinde görüş belirtmişlerdir. Bu hile türü içerisinde bağımlı

muhasebeciler bordro usulsüzlüğü yapılması hile değişkenine en hoşgörülü bir yaklaşım göstermişlerdir.

Araştırma kapsamında unvana dayalı denek gruplarda yer alan öğrenciler ise yolsuzluk hile türüne en hoşgörülü şekilde tutum sergilemişlerdir. Aynı şekilde, öğrenciler de denetim şirketinden ücret karşılığında olumlu rapor beyan edilmesinin talep edilmesi (senaryo 2) hileli eylemine en katı bir şekilde görüş bildirmişlerdir. Hile miktarının deneklerin algı yargıları üzerindeki etkisinin incelendiği tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda (senaryo 1 (a)) ve yüksek fiyatla düşük miktarda (senaryo 1 (b)) malzeme alınması hileli eylemlerine diğer unvan gruplarından farklı olarak sırasıyla "yapılmaması gerekir" ve "sadece bir defaya mahsus yapılabilir" şeklinde görüş belirtmişlerdir. Öğrencilerin en sert tutum sergiledikleri hile türü ise varlık usulsüzlükleridir. Öğrenciler de diğer unvan grupları gibi alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilerek ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi (senaryo 9) hileli eylemine muhafazakâr bir görüş belirtmişlerdir. Öğrenciler de diğer unvan grupları gibi varlık usulsüzlüğü hile türü içerisinde yer alan bordro usulsüzlüğü yapılması hile değişkenine karşı en hoşgörülü bir yaklaşım sergilemişlerdir.

Tabloda yer alan ortalamalar incelendiğinde öğrencilerin tüm hile türlerine, diğer unvan gruplarına kıyasla daha hoşgörülü oldukları görülmektedir. Tecrübe eksikliği, olaylara bakış açısı, muhasebe standartları, muhasebenin temel kavramları ve GKGMİ hakkında bilgi eksikliği ve hileli uygulamalar ile bizzat uygulamada karşılaşmamış olmaları, hile türlerine ve bu türlere ait değişkenlere gösterdikleri ılımlı tavrın sebebi olarak düşünülebilir.

4.2.4.3. Öğrenim Durumuna Göre Hile Türleri ve Değişkenleri ile İlgili Temel İstatistikler

Farklı öğrenim durumuna sahip her bir denek grubunun hile türlerine ve değişkenlerine göre algı yargılarına ilişkin ortalamalarını gösteren temel istatistikler Tablo 4.7’de raporlanmıştır.

Tablo 4.7: Öğrenim durumuna göre hile türleri ve değişkenleri ile ilgili temel istatistikler

HİLE TÜRLERİ	Lise	Ön lisans	Lisans	Lisans Üstü
<u>YOLSUZLUK</u>	4,1000	3.6211	4,0549	4,3725
1.a. Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda malzeme alınması	3,9048	3,2074	4,0273	4,3529
1.b. Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması	3,3333	2,7519	3,3364	3,7843
2. Denetim şirketinden denetim ücreti dışında, ücret karşılığında olumlu rapor beyan etmesinin talep edilmesi	4,3636	4,2132	4,5364	4,7843
3. Ücret karşılığında ihale teklif rakamlarını öğrenme talebinde bulunulması	4,4545	4,2206	4,2562	4,5686
<u>FİNANSAL TABLO HİLESİ</u>	3,9583	4,0376	4,1791	4,2975
4. Kolay kredi temini amacıyla uydurma yüksek kârlı satış sözleşmeleri hazırlanıp şirketinin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi	3,7727	4,3111	4,3537	4,3137
5.1.a. Prim maksimizasyonu amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	4,2273	4,1765	4,5672	4,8431
5.1.b. Kolay kredi temini amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	4,1905	4,1037	4,3858	4,6078
5.2.a. Prim maksimizasyonu amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	3,4286	3,7721	3,7813	3,7059
5.2.b. Kolay kredi temini amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	3,6190	3,7704	3,5057	3,7255
6. Gerçek gider belgelerinin fazla basamak ile kaydedilmesi				
7.a. Üç aylık kâr hedefi için sonraki üç aylık dönemde bitecek satış işleminin bir önceki üç aylık döneme kaydedilmesi	4,1818	4,3088	4,5606	4,7400
7.b.Yıllık kâr hedefi için sonraki mali dönemde bitecek olan satış işleminin bir önceki mali döneme kaydedilmesi	4,1364	3,8088	4,0408	4,0784
	4,0000	3,8963	4,1878	4,3529
<u>VARLIK USULSÜZLÜĞÜ</u>	4,4603	4,2264	4,5238	4,6667
8. Satış Görevlisinin müşterinin yararlanacağı nakit iskontosunu kendisinin alması	4,2273	4,3060	4,6290	4,8431
9. Alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilmesi ve ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi	4,7143	4,4265	4,7166	4,8039
10. Bordro usulsüzlüğü yapılması	4,3182	3,9412	4,2240	4,3529

(5 Kesinlikle yapılmamalıdır, 4 Yapılmaması gerekir, 3 Sadece bir defaya mahsus yapılabilir, 2 Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir, 1 Yapılmasında mahsur yoktur)

Tablo 4.7’de yer alan unvana dayalı ortalamalar incelendiğinde, lise öğrenim durumuna sahip deneklerin en fazla hoşgörü gösterdikleri hile türü finansal tablo hileleri olmasına rağmen, deneklerin algı yargıları “yapılmaması gerekir” şeklinde gerçekleşmiştir. Bu hile türünü oluşturan hile değişkenleri arasında lise öğrenim durumuna sahip deneklerin en hoşgörülü oldukları değişken prim maksimizasyonu amacıyla bütçelenen Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi (senaryo 5 (2.a.)) değişkenidir. İlgili değişkende giderin bütçelenmiş, henüz gerçekleşmemiş bir gider olmasının deneklerin algılarını etkilediği düşünülmektedir. Lise öğrenim durumuna sahip deneklerin finansal tablo hilelerini oluşturan hile değişkenleri arasında

en muhafazakâr tutum gösterdikleri değişken ise prim maksimizasyonu amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin sonraki dönemde kayıtlanması (senaryo 5 (1.a.)) değişkenidir ve deneklerin algıları “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleşmiştir. İlgili değişkende, hileli eylemin amacının prim maksimizasyonu gibi şahsi bir amaç içermesinin deneklerin algılarına yön verdiği düşünülmektedir.

Lise öğrenim durumuna sahip deneklerin finansal tablo hilelerinin ardından hoşgörü ile karşıladıkları hile türü yolsuzluklardır ve algıları az bir fark ile de olsa “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleşmiştir. Lise öğrenim durumuna sahip deneklerin yolsuzluk hile türünü oluşturan hile değişkenleri arasında en hoşgörü gösterdikleri değişken tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması (senaryo 1 (b)) değişkenidir ve algı yargıları “yapılmaması gerekir” şeklindedir. Hile miktarının deneklerin algıları üzerindeki etkisinin incelendiği tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda (senaryo 1 (a)) ve düşük miktarda malzeme alınması (senaryo 1 (b)) değişkenlerine lise öğrenim durumuna sahip deneklerin algıları “yapılmaması gerekir” şeklinde oluşmasına rağmen ilgili ortalamalar incelendiğinde (senaryo 1 (a)) değişkenine ait deneklerin algılarının daha sert olduğu görülmektedir. Lise öğrenim durumuna sahip deneklerin yolsuzluk hile türü içerisinde yer alan hile değişkenleri arasında en sert tutumu gösterdikleri değişken ücret karşılığında ihale teklif rakamlarını öğrenme talebinde bulunulması (senaryo 3) değişkenidir ve deneklerin algı yargıları “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde oluşmuştur.

Lise öğrenim durumuna sahip deneklerin en sert tutum sergiledikleri hile türü varlık usulsüzlükleridir ve algıları “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde oluşmuştur. Bu hile türü içerisinde en hoşgörülü yaklaşım sergiledikleri hile değişkeni ise satış görevlisinin müşterinin yararlanacağı nakit ıskontosunu kendisinin alması (senaryo 8) değişkenidir. Lise öğrenim durumuna sahip deneklerin varlık usulsüzlüğü hile türü içerisinde en sert tutum gösterdikleri hile değişkeni alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilerek ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi (senaryo 9) değişkenidir.

Ön lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin en hoşgörülü tutum gösterdikleri tutum yolsuzluklardır ve algıları “yapılmaması gerekir” şeklinde oluşmuştur. Yolsuzluk hile türü içerisinde yer alan ve gerçekleşen hile miktarının deneklerin algıları üzerindeki etkisinin incelendiği tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda (senaryo 1(a)) ve düşük miktarda (senaryo 1(b)) malzeme alınması değişkenlerine deneklerin algıları sırasıyla “yapılmaması gerekir” ve sadece “bir defaya mahsus olarak yapılabilir” şeklinde oluşmuştur. Dolayısıyla deneklerin gerçekleşen hile miktarının büyüklüğüne sert bir şekilde tutum gösterdikleri görülmektedir. Aynı zamanda, senaryo 1 (b) değişkeni yolsuzluk hile türü içerisinde ön lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin en hoşgörülü tutum gösterdikleri değişken olması açısından da önem arz etmektedir. Ön lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin yolsuzluk hile türü içerisinde en muhafazakar tutumu gösterdikleri hile değişkeni ise ücret karşılığında ihale teklif rakamlarını öğrenme talebinde bulunulması (senaryo 3) değişkenidir ve deneklerin bu değişkene karşı algıları “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde oluşmuştur.

Ön lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin yolsuzluk hile türünden sonra hoşgörü gösterdikleri bir diğer hile türü ise finansal tablo hileleridir. Bu hile türleri içerisinde yer alan değişkenler arasında deneklerin en hoşgörülü bir şekilde karşıladıkları değişken kolay kredi temini amacıyla bütçelenen Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi (senaryo 5 (2.b.)) ilgili hile değişkeninde giderin henüz gerçekleşmemiş, bütçelenmiş bir gider olmasının deneklerin algı yargılarını etkilediği tahmin edilmektedir. Ön lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin finansal tablo hileleri arasında en muhafazakar görüş belirttikleri değişken ise kolay kredi temini amacıyla uydurma yüksek karlı satış sözleşmeleri hazırlanarak şirketin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi (senaryo 4) değişkenidir ve bu değişken ile ilgili deneklerin algıları “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklindedir.

Ön lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin muhasebe hile türleri arasında en sert tutum gösterdikleri hile türü varlık usulsüzlüğüdür. Varlık usulsüzlüğü içerisinde deneklerin en hoşgörü ile karşıladıkları hile değişkeni bordro usulsüzlüğü yapılması (senaryo 10) değişkenidir ve bu hile değişkenine karşı deneklerin algıları “yapılmaması gerekir” şeklindedir. Bu hile türü içerisinde deneklerin en sert görüş belirttikleri hile

değişkeni alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilerek ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi (senaryo 9) değişkenidir.

Lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin en hoşgörü ile karşıladıkları hile türü yolsuzluklardır. Yolsuzluk hile türü içerisinde yer alan ve gerçekleşen hile miktarının deneklerin algıları üzerindeki etkilerini incelemek amacıyla oluşturduğumuz tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyattan yüksek miktarda senaryo 1(a) ve düşük miktarda senaryo 1(b) malzeme alınması değişkenlerine deneklerin algıları sırasıyla “kesinlikle yapılmamalıdır” ve “yapılmaması gerekir” şeklinde oluşmuştur. Aynı zamanda senaryo 1(b) değişkeni lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin yolsuzluk hile türleri içerisinde en hoşgörülü bir şekilde karşıladıkları değişkendir. Lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin yolsuzluk hile türleri içinde en sert tutum gösterdikleri hile değişkeni denetim şirketinden ücret karşılığında olumlu rapor beyan edilmesinin talep edilmesi (senaryo 2) değişkenidir.

Lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin yolsuzluk hile türünden sonra hoşgörü ile karşıladıkları diğer hile türü finansal tablo hileleridir. Bu hile türü içerisinde yer alan değişkenler arasında deneklerin en hoşgörülü ile karşıladıkları değişken ise kolay kredi temini amacıyla bütçelenen Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi senaryo 5(2.b.) değişkenidir ve algıları “yapılmaması gerekir” şeklinde gerçekleşmiştir. Bu hile türü içerisine deneklerin en muhafazakâr tutum gösterdikleri hile değişkeni ise prim maksimizasyonu amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin sonraki mali dönemde kayıtlanması senaryo 5 (1.a.)değişkenidir.

Lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin muhasebe hile türleri arasında en muhafazakâr tutum gösterdikleri hile türü varlık usulsüzlüğüdür. Bu hile türü içerisinde yer alan değişkenlerden deneklerin en hoşgörü gösterdikleri ve en muhafazakâr bir tutum sergiledikleri değişkenler sırasıyla bordro usulsüzlüğü yapılması (senaryo 10) ve alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilerek ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi (senaryo 9) değişkenidir. Deneklerin bu hile değişkenlerine karşı algıları “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleşse de ortalamalar incelendiğinde deneklerin senaryo 9 değişkenine karşı daha sert tutum gösterdiklerini söylemek mümkündür.

Lisansüstü öğrenim durumuna sahip deneklerin muhasebe hilesi türleri arasında en hoşgörülü oldukları hile türü finansal tablo hilesidir. Bu hile türü içerisinde yer alan hile değişkenlerinden en hoşgörülü ve en muhafazakar tutum gösterdikleri hile değişkenleri sırasıyla prim maksimizasyonu amacıyla bütçelenen Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi senaryo 5 (2.a.) ile prim maksimizasyon amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme kayıtlanması senaryo 5 (1.a.) değişkenleridir ve bu değişkenlere karşı deneklerin algıları sırasıyla “yapılmaması gerekir” ve “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleşmiştir. Senaryo 5 (2.a.) değişkeninde giderin bütçelenmiş henüz gerçekleşmemiş olması, senaryo 5 (1.a.) değişkeninde ise giderin gerçekleşen bir gider olması deneklerin algı yargılarını etkilediği düşünülmektedir.

Lisansüstü öğrenim durumuna sahip deneklerin finansal tablo hilelerinden sonra hoşgörü gösterdikleri hile türü yolsuzluklardır. Deneklerin yolsuzluk hile türleri içerisinde yer alan değişkenlerden en hoşgörü ile karşıladıkları hile değişkeni tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması (senaryo 1(b)) değişkenidir ve algıları “yapılmaması gerekir” şeklinde gerçekleşmiştir. Lisansüstü öğrenim durumuna sahip deneklerin yolsuzluk hile türleri içerisinde yer alan değişkenlerden en muhafazakar tutum gösterdikleri hile değişkeni denetim şirketinden ücret karşılığında olumlu rapor beyan edilmesinin talep edilmesi (senaryo 2) değişkenidir.

Lisansüstü öğrenim durumuna sahip deneklerin muhasebe hile türleri arasında en muhafazakar tutum gösterdikleri hile türü varlık usulsüzlüğüdür. Bu hile türü içinde yer alan hile değişkenleri arasında en hoşgörülü ve en muhafazakar tutum gösterdikleri değişkenler sırasıyla bordro usulsüzlüğü yapılması (senaryo 10) ve satış görevlisinin müşterinin yararlanacağı nakit iskontosunu kendisi alması (senaryo 8) değişkenleridir.

4.2.4.4. Korelasyon Analizi

Araştırma kapsamında yer verdiğimiz yolsuzluk hile türüne ait değişkenler arasında ilişki olup olmadığını test etmek amacıyla Pearson Korelasyon yöntemi

uygulanmıştır. Korelasyon analizine ilişkin sonuçlar Tablo 4.8’de raporlanmıştır. Aynı analiz yöntemi finansal tablo hilesi ve varlık usulsüzlüğü hile türleri için de uygulanmış, analize ilişkin sonuçlar sırasıyla Tablo 4.9 ve Tablo 4.10’da raporlanmıştır.

Tablo 4.8: Yolsuzluk hile türünün değişkenlerine yönelik korelasyon değerleri

	Yolsuzluk 1.a	Yolsuzluk 1.b	Yolsuzluk 2	Yolsuzluk 3
Yolsuzluk 1.a	1,00	,628** (,000)	,346** (,000)	,320** (,000)
Yolsuzluk 1.b	,628** (,000)	1,00	,289** (,000)	,338** (,000)
Yolsuzluk 2	,346** (,000)	,289** (,000)	1,00	,487** (,000)
Yolsuzluk 3	,320** (,000)	,338** (,000)	,487** (,000)	1,00

**0.01 hata payı ile anlamlı

Yukarıdaki tablo incelendiğinde tüm değişkenler arasında (0,01 düzeyinde) anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu, ancak tabloda yer alan bazı değişkenler arasındaki ilişkiye ait korelasyon katsayılarının 0,5’in altında olması nedeniyle değişkenler arasındaki ilişkinin yüksek seviyede olmadığı tespit edilmiştir (Nakip 2013: 349).

Tablo 4.9: Finansal tablo hilelerinin değişkenlerine yönelik korelasyon değerleri

	Finansal Tablo Hilesi 4	Finansal Tablo Hilesi 5 (1.a)	Finansal Tablo Hilesi 5 (1.b.)	Finansal Tablo Hilesi 5 (2.a.)	Finansal Tablo Hilesi 5 (2.b.)	Finansal Tablo Hilesi 6	Finansal Tablo Hilesi 7 (a)	Finansal Tablo Hilesi 7 (b)
Finansal Tablo Hilesi 4	1,00	,362** (,000)	,346** (,000)	,281** (,000)	,294** (,000)	,401** (,000)	,323** (,000)	,314** (,000)
Finansal Tablo Hilesi 5 (1.a.)	,362** (,000)	1,00	,644** (,000)	,391** (,000)	,308** (,000)	,464** (,000)	,376** (,000)	,412** (,000)
Finansal Tablo Hilesi 5 (1.b.)	,346** (,000)	,644** (,000)	1,00	,345** (,000)	,408** (,000)	,337** (,000)	,324** (,000)	,365** (,000)
Finansal Tablo Hilesi 5 (2.a.)	,281** (,000)	,391** (,000)	,345** (,000)	1,00	,736** (,000)	,275** (,000)	,422** (,000)	,409** (,000)
Finansal Tablo Hilesi 5 (2.b.)	,294** (,000)	,308** (,000)	,408** (,000)	,736** (,000)	1,00	,178** (,000)	,378** (,000)	,372** (,000)
Finansal Tablo Hilesi 6	,401** (,000)	,464** (,000)	,337** (,000)	,275** (,000)	,178** (,000)	1,00	,346** (,000)	,385** (,000)
Finansal Tablo Hilesi 7 (a)	,323** (,000)	,376** (,000)	,324** (,000)	,422** (,000)	,378** (,000)	,346** (,000)	1,00	,785** (,000)
Finansal Tablo Hilesi 7 (b)	,314** (,000)	,412** (,000)	,365** (,000)	,409** (,000)	,372** (,000)	,385** (,000)	,785** (,000)	1,00

**0.01 hata payı ile anlamlı

Tablo 4.9 incelendiğinde tüm değişkenler arasında (0,01 düzeyinde) anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu, ancak tabloda yer alan bazı değişkenler arasındaki ilişkiye ait korelasyon katsayılarının 0,5'in altında olması nedeniyle değişkenler arasındaki ilişkinin yüksek seviyede olmadığı tespit edilmiştir

Tablo 4.10: Varlık usulsüzlüğü hile türünün değişkenlerine yönelik korelasyon değerleri

	Varlık Usulsüzlüğü 8	Varlık Usulsüzlüğü 9	Varlık Usulsüzlüğü 10
Varlık Usulsüzlüğü 8	1,00	,518** (,000)	,281** (,000)
Varlık Usulsüzlüğü 9	,518** (,000)	1,00	,325** (,000)
Varlık Usulsüzlüğü 10	,281** (,000)	,325** (,000)	1,00

**0.01 hata payı ile anlamlı

Tablo 4.10 incelendiğinde tüm değişkenler arasında (0,01 düzeyinde) anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu, ancak tabloda yer alan bazı değişkenler arasındaki

ilişkiye ait korelasyon katsayılarının 0,5'in altında olması nedeniyle değişkenler arasındaki ilişkinin yüksek seviyede olmadığı tespit edilmiştir.

Araştırma kapsamında yolsuzluk, finansal tablo hilesi ve varlık usulsüzlüğü olmak üzere üç gruba ayırdığımız muhasebe hile türleri arasında ilişki olup olmadığını test etmek amacıyla Pearson Korelasyon yöntemi uygulanmış ve analize ait sonuçlar Tablo 4.11'de raporlanmıştır.

Tablo 4.11: Hile türlerine yönelik korelasyon değerleri

	Yolsuzluk	Finansal Tablo Hilesi	Varlık Usulsüzlüğü
Yolsuzluk	1,00	,557** (,000)	,490** (,000)
Finansal Tablo Hilesi	,557** (,000)	1,00	,535** (,000)
Varlık Usulsüzlüğü	,490** (,000)	,535** (,000)	1,00

**0.01 hata payı ile anlamlı

Tablo 4.11'e göre hile türleri arasında (0,01 düzeyinde) anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu ancak tabloda yer alan bazı hile türleri arasındaki (yolsuzluk-varlık usulsüzlüğü) ilişkiye ait korelasyon katsayılarının 0,5'in altında olması nedeniyle hile türleri arasındaki ilişkinin yüksek seviyede olmadığı tespit edilmiştir.

4.2.5. Hipotez Testleri

4.2.5.1. Hile Türlerine Dayalı Farklılıkların Bulguları

4.2.5.1.1. Hile Türleri Arasındaki Algı Farklılıkları

Araştırmaya katılan deneklerin hile türlerine dayalı olarak her bir hile türlerinin birbirleri arasındaki yargı farklılıklarını ölçmek amacıyla oluşturulan $H_1(H_{1a}, H_{1b}, H_{1c})$ hipotezlerinin Paired Samples T- testi ile test edilmesi sonucu elde edilen analiz sonuçları Tablo 4.12'de raporlanmıştır.

Tablo 4.12: Hile türleri arasındaki algı farklılıkları

	Ortalama	N	Standart Sapma	t değeri	Anlamlılık düzeyi
Finansal Tablo Hilesi	4,1802	614	,76908	5,697	0,000
Yolsuzluk	4,0004	614	,87940		
Varlık Usulsüzlüğü	4,4906	623	,67799	15,256	0,000
Yolsuzluk	4,0004	623	,87463		
Varlık Usulsüzlüğü	4,4752	632	,70173	11,079	0,000
Finansal Tablo Hilesi	4,1553	632	,79447		

Tabloda yer alan veriler incelendiğinde deneklerin algı yargılarının tüm hile türleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda, deneklerin finansal tablo hilesi ile yolsuzluk $H_{1a}(t=5,697, p<0,05)$, varlık usulsüzlüğü ile yolsuzluk $H_{1b}(t=15,256, p<0,05)$, varlık usulsüzlüğü ile finansal tablo hilesi $H_{1c}(t=11,079, p<0,05)$ arasındaki algı yargılarındaki farklılıkları araştırmak amacıyla oluşturulan H_{1a} , H_{1b} , H_{1c} hipotezleri kabul edilir.

4.2.5.1.2. Hilenin Büyüklüğüne Göre Algı Farklılıkları

Araştırmaya katılan deneklerin muhasebe hilesinin büyüklüğüne göre algı yargılarındaki farklılıkları ölçmek amacıyla oluşturulan H_2 hipotezi Paired Samples T-testi aracılığıyla test edilmiş ve analiz sonuçları Tablo 4.13’de raporlanmıştır.

Tablo 4.13: Hilenin büyüklüğüne göre algı farklılıkları

	Ortalama	N	Standart Sapma	t değeri	Anlamlılık düzeyi
Yolsuzluk 1 (a)	3,9108	628	1,29100	14,109	0,000
Yolsuzluk 1 (b)	3,2611	628	1,37717		

Tabloda 4.13’de yer alan sonuçlara göre deneklerin muhasebe hilesinin büyüklüğüne göre algı yargılarının farklılaştığı görülmektedir ($t=14,109, p<0,05$). Bu durumda deneklerin muhasebe hilesinin büyüklüğüne göre algı yargılarındaki farklılıkları ölçmek amacıyla oluşturulan H_2 hipotezi kabul edilir. Bununla birlikte, tablodaki ortalamalar incelendiğinde deneklerin piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda malzeme alınması (senaryo 1 (a)) değişkenine, piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması (senaryo 1 (b)) değişkenine kıyasla daha sert bir tutum gösterdikleri söylenebilir.

4.2.5.1.3. Hilenin Yapılma Amacına Göre Algı Farklılıkları

Deneklerin muhasebe hilesinin yapılma amacına göre algı yargılarındaki farklılıkları ölçmek amacıyla gerçekleştirilen H_3 hipotezi Paired Samples T-testi aracılığıyla test edilmiş ve analiz sonuçları Tablo 4.14'te raporlanmıştır.

Tablo 4.14: Hilenin yapılma amacına göre algı farklılıkları

	Ortalama	N	Standart Sapma	t değeri	Anlamlılık Düzeyi
Finansal Tablo Hilesi 5 (1.a.)	4,4977	645	,96945	4,775	,000
Finansal Tablo Hilesi 5 (1.b.)	4,3380	645	1,03833		

Tablo 4.14'te yer alan veriler incelendiğinde deneklerin muhasebe hilesinin yapılma amacına göre algı yargılarının farklılaştığı görülmektedir ($t=4,775$, $p<0,05$). Sonuçlara göre, katılımcıların muhasebe hilelerinin yapılma amaçlarına göre algı yargılarındaki farklılıkları ölçmek amacıyla oluşturulan H_3 hipotezi kabul edilir.

4.2.5.1.4. Kâr Yönetimi Uygulamalarının Yapılma Amacına Göre Algı Farklılıkları

Araştırma kapsamında yolsuzluk, finansal tablo hilesi ve varlık usulsüzlüğü olmak üzere üç gruba ayrılan muhasebe hile türlerinden finansal tablo hilesi içerisinde yer alan senaryo 5 (2.a. ve 2.b.) ve senaryo 7 (a ve b) hileli eylemleri, finansal tablo hilesi olmakla birlikte, uygulama şekilleri ve doğurdıkları sonuçlar itibarıyla aynı zamanda kâr yönetimi uygulamalarına da örnek teşkil etmektedirler. Bu doğrultuda, deneklerin kâr yönetimi uygulamalarının yapılma amacına yönelik algı yargılarını test etmek amacıyla oluşturulan H_4 hipotezi Paired Samples T-testi aracılığıyla test edilmiş ve analiz sonuçları Tablo 4.15'te raporlanmıştır.

Tablo 4.15: Kar yönetimi uygulamalarının yapılma amacına göre algı farklılıkları

	Ortalama	N	Standart Sapma	t değeri	Anlamlılık Düzeyi
Finansal Tablo Hilesi 5 (2.a.)	3,7659	645	1,38405	4,478	,000
Finansal Tablo Hilesi 5 (2.b.)	3,5814	645	1,48229		

Tablo 4.15'te yer alan sonuçlara göre katılımcıların kâr yönetimi uygulamalarının yapılma amacına göre algı yargılarının farklılaştığı görülmektedir ($t=4,478$, $p<0,05$). Dolayısıyla, katılımcıların kâr yönetimi uygulamalarının yapılma amacına göre algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan H_4 hipotezi kabul edilir.

4.2.5.1.5. Hilenin Kapsadığı Dönem Bakımından Algı Farklılıkları

Deneklerin muhasebe hilesinin kapsadığı dönem bakımından algı yargıları arasındaki farklılığı ölçmek amacıyla oluşturulan H_5 hipotezi Paired Samples T-testi aracılığıyla test edilmiş ve analiz sonuçları Tablo 4.16'da raporlanmıştır.

Tablo 4.16: Hilenin kapsadığı dönem bakımından algı farklılıkları

	Ortalama	N	Standart Sapma	t değeri	Anlamlılık Düzeyi
Finansal Tablo Hilesi 7 (a)	4,0000	649	1,23228	4,499	,000
Finansal Tablo Hilesi 7 (b)	4,1387	649	1,15438		

Tablo 4.16'da yer alan verilere göre deneklerin muhasebe hilesinin kapsadığı dönem bakımından algı yargılarının farklılaştığı görülmektedir ($t=4,499$, $p<0,05$). Bu durumda, deneklerin muhasebe hilesinin kapsadığı dönem bakımından algı yargıları arasındaki farklılıkları ölçmek amacıyla oluşturulan H_5 hipotezi kabul edilir.

4.2.5.1.6. Kâr Yönetimi Uygulamaları ile Diğer Finansal Tablo Hileleri Arasındaki Algı Farklılıkları

Katılımcıların, finansal tablo hilesi ile kâr yönetimi uygulamaları arasındaki algıları ölçmek amacıyla geliştirilen H_6 hipotezi Paired Samples T-testi aracılığıyla test edilmiş ve analiz sonuçları Tablo 4.17'de raporlanmıştır.

Tablo 4.17: Kâr yönetimi uygulamaları ile diğer finansal tablo hileleri arasındaki algı farklılıkları

	Ortalama	N	Standart Sapma	t değeri	Anlamlılık Düzeyi
Finansal Tablo Hilesi 5 (1.a.)	4,4954	646	,96888	13,797	,000
Finansal Tablo Hilesi 5 (2.a.)	3,7663	646	1,38301		
Finansal Tablo Hilesi 5 (1.b.)	4,3370	644	1,03881	10,170	,000
Finansal Tablo Hilesi 5 (2.b.)	3,7702	644	1,38307		

Tablo 4.17’de yer alan verilere göre kâr yönetimi uygulamalarına örnek teşkil eden senaryo 5 (2.a.) ve diğer finansal tablo hilesi grubunda yer alan senaryo 5 (1.a.) değişkenleri arasında, deneklerin algı yargılarında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu görülmektedir ($t=13,797$, $p<0,05$). Tablo 4.16’da yer alan ortalamalar incelendiğinde denekler kâr yönetimi uygulamasına “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirtirken, diğer finansal tablo hilesine ise “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde daha katı bir görüş belirtmişlerdir.

Aynı şekilde, kâr yönetimi uygulamalarına örnek teşkil eden senaryo 5 (2.a.) değişkeni ile diğer finansal tablo hilesi grubunda yer alan senaryo 5 (1.b.) değişkenleri arasında, deneklerin algı yargılarında istatistikî olarak anlamlı bir fark olduğu görülmektedir ($t=10,170$, $p<0,05$). Denekler, kâr yönetimi uygulamasına “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirtirken, diğer finansal tablo hilesine ise “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde görüş belirtmişlerdir.

4.2.5.2. Unvana Dayalı Algı Farklılıklarının Bulguları

4.2.5.2.1. Gruplar arası algı farklılıkları

Faktör analizi ile sınıflandırılmış olan hile türlerinin öğrenci, bağımsız muhasebeci ve bağımlı muhasebeci unvanlarına sahip denek grupları arasında her bir hile türüne göre algı yargılarındaki farklılıkları ölçmek amacıyla oluşturulan $H_7(H_{7a}, H_{7b}, H_{7c})$ hipotezlerinin tek yönlü varyans (Anova) analizi ile test edilmesi sonucu ortaya çıkan sonuçlar Tablo 4.18’de raporlanmıştır.

Tablo 4.18: Unvana dayalı gruplar arası hile türleri algı farklılıkları için Anova tablosu

Hile Değişkenleri	F Değerleri	Anlamlılık Değerleri
Yolsuzluk	41,987	,000
Finansal Tablo Hilesi	17,395	,000
Varlık Usulsüzlüğü	33,356	,000

Tablo 4.18’de yer alan F ve anlamlılık değerleri incelendiğinde yolsuzluk, finansal tablo hilesi ve varlık usulsüzlüğü hile türlerinde farklı unvana sahip denek grupları arasındaki algı yargılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı

görülmektedir. Bu sonuçlar doğrultusunda unvana dayalı hile türleri arasındaki algı farklılıklarını ölçmek amacıyla oluşturulan H_7 hipotezleri $H_{7a}(F=41,987, p<0,05)$, $H_{7b}(F=17,395, p<0,05)$, $H_{7c}(F=33,356, p<0,05)$ hipotezleri kabul edilir.

Tablo 4.19: Unvana dayalı gruplar arası hile değişkenleri algı farklılıkları için

Anova tablosu

Hile Değişkenleri		F Değerleri	Anlamlılık Değerleri
YLS	Senaryo 1 (a)	39,533	,000
YLS	Senaryo 1 (b)	27,490	,000
YLS	Senaryo 2	23,869	,000
YLS	Senaryo 3	8,072	,000
FTH	Senaryo 4	8,376	,000
FTH	Senaryo 5 (1.a.)	26,169	,000
FTH	Senaryo 5 (1.b.)	18,468	,000
FTH	Senaryo 5 (2.a.)	7,357	,001
FTH	Senaryo 5 (2.b.)	6,056	,002
FTH	Senaryo 6	22,375	,000
FTH	Senaryo 7 (a)	6,059	,002
FTH	Senaryo 7 (b)	12,233	,000
VU	Senaryo 8	21,986	,000
VU	Senaryo 9	35,977	,000
VU	Senaryo 10	8,824	,000

Tablo 4.19’da yer alan F ve anlamlılık değerleri incelendiğinde tüm hile değişkenlerinde farklı unvana sahip denek grupları arasındaki algı yargılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Deneklerin, ortak bir algıya sahip olmadığı her bir hile türü ve değişkeni ile ilgili olarak hangi unvana sahip denek gruplarının benzer, hangilerinin ise farklı algıya sahip olduğunu belirlemek amacıyla yapılan Duncan testi sonuçları Tablo 4.20 ile Tablo 4.34 arasındaki tablolarda sırasıyla raporlanmıştır.

Tablo 4.20: Unvana göre senaryo 1 (a) değişkeni için Duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1. Alt grup için ortalamalar	2. Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	184	3,2011	
Bağımlı Muhasebeci	244		4,0861
Bağımsız Muhasebeci	218		4,2156

Tablo 4.20 incelendiğinde senaryo 1 (a) değişkenine ait deneklerin algı yargıları incelendiğinde, sonuçların iki alt grup oluşturduğu görülmektedir. Öğrenciler birinci alt

grubu oluştururken, bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler ikinci alt grubu oluşturmaktadır. Sonuçlara göre, bağımlı muhasebeci ve bağımsız muhasebecilerin benzer şekilde algıladıkları, buna rağımen öğrencilerin diğeri iki unvandan istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklı görüş bildirdikleri görülmektedir. Öğrencilerin oluşturduğu birinci grup “ yapılmaması gerekir” şeklinde görüş bildirirken, bağımlı ve bağımsız muhasebecilerin oluşturduğu ikinci grup ise “ kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde görüş bildirmiştir.

Tablo 4.21: Unvana göre senaryo 1 (b) değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1. Alt grup için ortalamalar	2. Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	181	2,6575	
Bağımlı Muhasebeci	238		3,3739
Bağımsız Muhasebeci	213		3,6244

Tablo 4.21’de yer alan sonuçlara göre senaryo 1 (b) değişkenine ait deneklerin algı yargıları incelendiğinde, deneklerin iki alt grup oluşturduğu görülmektedir. Öğrenciler, “sadece bir defaya mahsus olarak yapılabilir” şeklinde görüş belirterek birinci alt grubu oluştururken, bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler “yapılmaması gerekir” şeklinde daha sert tutu göstererek ikinci alt grubu oluşturmuşlardır.

Tablo 4.22: Unvana göre senaryo 2 değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	186	4,0860	
Bağımlı Muhasebeci	244		4,6107
Bağımsız Muhasebeci	219		4,6758

Tablo 4.22’ye göre senaryo 2 değişkenine ait unvana dayalı deneklerin algılamaları incelendiğinde, öğrenciler ile bağımlı muhasebeci ve bağımsız muhasebecilerin istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı ve iki alt grup oluşturduğu görülmektedir. Sonuçlar doğrultusunda öğrenciler “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirterek birinci alt grubu oluştururken bağımlı ve bağımsız

muhasebeciler “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde daha muhafazakâr bir görüşle ikinci alt grubu oluşturmuşlardır.

Tablo 4.23: Unvana göre senaryo 3 değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	186	4,0430	
Bağımsız Muhasebeci	219		4,2694
Bağımlı Muhasebeci	245		4,4694

Senaryo 3 değişkenine ait tablo 4.23’de yer alan duncan testi sonuçları incelendiğinde, unvana dayalı deneklerin istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılık gösterdiği ve iki alt grup oluşturduğu görülmektedir. Birinci alt grubu oluşturan öğrenciler “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirtirken, ikinci alt grubu oluşturan bağımsız muhasebeciler ve bağımlı muhasebeciler “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde görüş belirtmişlerdir.

Tablo 4.24: Unvana göre senaryo 4 değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	185	4,1243	
Bağımsız Muhasebeci	219	4,2694	
Bağımlı Muhasebeci	245		4,5184

Tablo 4.24’te yer alan senaryo 4 değişkenine ait duncan testi sonuçlarına göre unvana dayalı deneklerin algı yargılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı ve iki alt grup olduğu görülmektedir. Öğrenciler ve bağımsız muhasebeciler birinci alt grubu oluştururken, daha muhafazakâr tutum gösteren bağımlı muhasebeciler ikinci alt grubu oluşturmaktadır.

Tablo 4.25: Unvana göre senaryo 5 (1.a.) değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	186	4,0806	
Bağımsız Muhasebeci	218		4,6239
Bağımlı Muhasebeci	244		4,6967

Senaryo 5 (1.a.) değişkenine ait Tablo 4.25'te yer alan sonuçlara göre unvana dayalı deneklerin algı yargılarının istatistiksel olarak anlamlı şekilde farklılaştığı görülmektedir. Muhafazakâr bir tutum gösteren bağımsız ve bağımlı muhasebeciler ikinci alt grubu oluştururken, daha hoşgörülü bir tutum gösteren öğrencilerin birinci alt grubu oluşturduğu görülmektedir.

Tablo 4.26: Unvana göre senaryo 5 (1.b.) değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	185	3,9568	
Bağımlı Muhasebeci	242		4,4793
Bağımsız Muhasebeci	218		4,5046

Tablo 4.26 incelendiğinde senaryo 5 (1.b.) değişkenine ait unvana dayalı deneklerin algılamalarının iki alt grup oluşturduğu görülmektedir. Öğrenciler birinci alt grubu oluştururken, bağımlı ve bağımsız muhasebeciler ikinci alt grubu oluşturmaktadır. Sonuçlar ilgili değişkenin bağımlı ve bağımsız muhasebeciler tarafından benzer şekilde algılandığını, öğrencilerin ise diğer iki unvana kıyasla istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını ve birinci alt grubu oluşturduğunu göstermektedir.

Tablo 4.27: Unvana göre senaryo 5 (2.a.) değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	186	3,5538	
Bağımsız Muhasebeci	218	3,6468	
Bağımlı Muhasebeci	243		4,0247

Senaryo 5 (2.a.) değişkenine ait Tablo 4.27'de yer alan duncan testi sonuçlarına göre deneklerin algılamalarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı ve iki alt grubun oluştuğu görülmektedir. Öğrenciler ve bağımsız muhasebeciler “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirterek birinci alt grubu oluştururken, bağımlı muhasebeciler ise “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde daha katı bir tutum sergilemişler ve ikinci alt grubu oluşturmuşlardır.

Tablo 4.28: Unvana göre senaryo 5 (2.b.) değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Bağımsız Muhasebeci	218	3,3257	
Öğrenci	185	3,5946	3,5946
Bağımlı Muhasebeci	243		3,8025

Tablo 4.28’de yer alan senaryo 5 (2.b.) değişkenine ait sonuçlara göre denekler algıları doğrultusunda iki alt grup oluşturmaktadır. Öğrenciler “yapılmaması gerekir” şeklinde görüşleriyle birinci alt grubu oluştururken, istatistiksel olarak öğrencilere oranla farklı görüş belirten bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler ise “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklindeki daha muhafazakâr görüşleriyle ikinci alt grubu oluşturmuşlardır.

Tablo 4.29: Unvana göre senaryo 6 değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	185	4,1243	
Bağımlı Muhasebeci	242		4,6281
Bağımsız Muhasebeci	218		4,7018

Tablo 4.29’da yer alan senaryo 6 değişkeni ile ilgili sonuçlar incelendiğinde deneklerin algı farklılıkları doğrultusunda istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde iki alt grup oluşturdıkları görülmektedir. Birinci alt grubu oluşturan öğrenciler ve bağımsız muhasebeciler “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirtirken, bağımlı muhasebecilerin ikinci alt grubu oluşturduğu ve “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirttikleri görülmektedir. Her iki grup da “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirtmesine rağmen ikinci alt grubu oluşturan bağımlı muhasebecilerin daha muhafazakâr bir tutum sergiledikleri gözlemlenmektedir.

Tablo 4.30: Unvana göre senaryo 7 (a) değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	186	3,7366	
Bağımlı Muhasebeci	244		4,0820
Bağımsız Muhasebeci	220		4,1273

Senaryo 7 (a) değişkenine ait tablo 4.30’da yer alan sonuçlara göre bağımsız muhasebecilerin ve öğrencilerin birinci alt grubu oluşturduğu bununla birlikte bağımlı muhasebecilerin ve öğrencilerin ikinci alt grubu oluşturduğu görülmektedir. Öğrencilerin her iki alt grupta yer alması hem bağımsız muhasebecilerle hem de bağımlı muhasebecilerle benzer algılara sahip olduğunu göstermektedir. Unvana dayalı ortalamalar incelendiğinde her iki grubun da “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirttiği, fakat ikinci alt grupta yer alan bağımlı muhasebecilerin daha katı bir tutum sergiledikleri söylenebilir.

Tablo 4.31: Unvana göre senaryo 7 (b) değişkeni için Duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	185	3,7838	
Bağımlı Muhasebeci	245		4,2571
Bağımsız Muhasebeci	220		4,2909

Tablo 4.31 incelendiğinde senaryo 7 (b) değişkenine ait unvana dayalı deneklerin algı farklılıkları incelendiğinde öğrencilerin birinci alt grubu oluşturduğu ve “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirttiği ve bununla birlikte ikinci alt grubu oluşturan bağımlı muhasebeci ve bağımsız muhasebecilerin ise daha muhafazakâr bir tutumla “kesinlikle yapılmamalıdır” şekilde görüş belirttikleri söylenebilir.

Tablo 4.32: Unvana göre senaryo 8 değişkeni için Duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	184	4,2120	
Bağımlı Muhasebeci	245		4,6490
Bağımsız Muhasebeci	220		4,7682

Senaryo 8 değişkenine ait Tablo 4.32’de yer alan sonuçlara göre unvana dayalı deneklerin iki alt grup oluşturduğu görülmektedir. Öğrenciler, birinci alt grubu oluştururken bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler ikinci alt grubu oluşturmaktadır. Tüm gruplar “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde görüş belirtmelerine rağmen, ikinci alt grubu oluşturan bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebecilerin daha muhafazakâr bir tutum sergiledikleri görülmektedir.

Tablo 4.33: Unvana göre senaryo 9 değişkeni için Duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	186	4,2742	
Bağımlı Muhasebeci	243		4,8066
Bağımsız Muhasebeci	220		4,8318

Senaryo 9 değişkenine ait Tablo 4.33'te yer alan sonuçlar incelendiğinde unvana dayalı deneklerin iki alt grup oluşturduğu görülmektedir. Senaryo 8 değişkenine ait sonuçlara benzer şekilde öğrenciler, birinci alt grubu oluştururken bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler ikinci alt grubu oluşturmaktadır. Tüm gruplar “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde görüş belirtmelerine rağmen, ikinci alt grubu oluşturan bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebecilerin daha muhafazakâr bir tutum sergiledikleri görülmektedir.

Tablo 4.34: Unvana göre senaryo 10 değişkeni için Duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Öğrenci	186	3,9032	
Bağımsız Muhasebeci	220		4,2455
Bağımlı Muhasebeci	245		4,3265

Tablo 4.34'te yer alan verilere göre senaryo 10 değişkenine ait unvana dayalı deneklerin algı farklılıkları incelendiğinde iki alt grubun olduğu görülmektedir. Birinci alt grubu oluşturan öğrenciler “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş belirtirken; ikinci alt grubu oluşturan bağımsız ve bağımlı muhasebeciler ise “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde görüş belirtmişlerdir.

Tek yönlü varyans (Anova) analizi sonucuna göre unvanlara göre algı farklılıklarının ortaya çıktığı hile türleri ve değişkenlerinde algı farklılıklarının istatistiki olarak hangi unvanlar arasında anlamlı farklılık olduğunu belirlemek amacıyla yapılan scheffe testi sonuçları Tablo 4.35'te yer almaktadır.

Tablo 4.35: Hile türleri ve değişkenlerinin unvanlar arası farklılıkları gösteren scheffe testi sonuçları

Hile Türleri ve Değişkenleri	Mesleki Unvan (I)	Mesleki Unvan (J)	Farkın Ortalaması (I-J)
Senaryo 1 (a)	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	1,01451*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,88498*
Senaryo 1 (b)	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	,96695*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,71649*
Senaryo 2	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	,58978*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,52463*
Senaryo 3	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,42638*
Senaryo 4	Bağımsız Muhasebeci	Bağımlı Muhasebeci	-,24896
	Öğrenci	Bağımlı Muhasebeci	-,39404*
Senaryo 5 (1.a.)	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	,54321*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,61608*
Senaryo 5 (1.b.)	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	,54783*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,52258*
Senaryo 5 (2.a.)	Bağımsız Muhasebeci	Bağımlı Muhasebeci	-,37790*
	Öğrenci	Bağımlı Muhasebeci	-,47093*
Senaryo 5 (2.b.)	Bağımsız Muhasebeci	Bağımlı Muhasebeci	-,47678*
Senaryo 6	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	,57751*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,50377*
Senaryo 7 (a)	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	,39071*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,34541*
Senaryo 7 (b)	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	,50713*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,47336*
Senaryo 8	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	,55623*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	-,43702*
Senaryo 9	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	,55762*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,53239*
Senaryo 10	Bağımsız Muhasebeci	Öğrenci	,34223*
	Bağımlı Muhasebeci	Öğrenci	,42330*

Tablo 4.35'deki sonuçlar senaryo 1 (a) değişkeni ile ilgili olarak bağımsız muhasebeciler ile öğrenciler (I-J=1,01451, $p<0,05$), bağımlı muhasebeciler ile öğrenciler (I-J= ,88498, $p<0,05$) arasındaki algı yargılarının istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını göstermektedir.

Senaryo 1 (b) değişkeni ile ilgili sonuçlar, bu hile türüne karşı algı yargılarının bağımsız muhasebeciler ile öğrenciler (I-J=, 96695, $p<0,05$), bağımlı muhasebeciler (I-J=, 71649, $p<0,05$) arasında istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını göstermektedir.

Senaryo 2 değişkenine ait sonuçlar, öğrencilerin algı yargılarını hem bağımsız muhasebeciler ($I-J = ,58978$, $p < 0,05$) hem de bağımlı muhasebeciler ($I-J = ,52463$, $p < 0,05$) ile istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını göstermektedir. Buna karşın, bu hile türünde bağımsız muhasebeciler ile bağımlı muhasebecilerin algı yargılarının benzer özellikler taşıdığı söylenebilir.

Senaryo 3 değişkenine ait sonuçlarda ise sadece bağımlı muhasebeciler ile öğrencilerin ($I-J = ,42638$, $p < 0,05$) algı yargılarının istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Bu unvan dışında kalan diğer unvanların kendi aralarında benzer algı yargılarına sahip olduğu söylenebilir.

Senaryo 4 değişkeni ile ilgili olarak bağımsız muhasebeciler ile bağımlı muhasebeciler ($I-J = -,24896$, $p < 0,05$), öğrenciler ile bağımlı muhasebeciler ($I-J = -,39404$, $p < 0,05$) arasında algı yargılarını istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 5 (1.a.) değişkenine ait sonuçlar incelendiğinde algı yargılarının bağımsız muhasebeciler ile öğrenciler ($I-J = ,54321$, $p < 0,05$), bağımlı muhasebeciler ile öğrenciler ($I-J = ,61608$, $p < 0,05$) arasında istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 5 (1.b.) değişkenine ait sonuçlar ile ilgili olarak algı yargılarının öğrenciler ile hem bağımsız muhasebeciler ($I-J = ,54783$, $p < 0,05$) hem de bağımlı muhasebeciler ile ($I-J = ,52258$, $p < 0,05$) istatistikî olarak farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 5 (2.a.) değişkeni ile ilgili algı farklılıklarının bağımsız muhasebeciler ile bağımlı muhasebeciler ($I-J = -,37790$, $p < 0,05$), öğrenciler ile bağımlı muhasebeciler ($I-J = -,47093$, $p < 0,05$) arasında istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 5 (2.b.) değişkenine ait sonuçlar incelendiğinde bu hile türüne ait algı yargılarının sadece bağımsız muhasebeciler ile bağımlı muhasebeciler ($I-J = -,47678$,

$p<0,05$) arasında istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Bu unvanlar dışında kalan diğer unvanların algı yargılarının kendi aralarında benzerlikler taşıdığı söylenebilir.

Senaryo 6 değişkeni ile ilgili olarak algı yargılarının öğrenciler ile hem bağımsız muhasebeciler ($I-J=,57751$, $p<0,05$) hem de bağımlı muhasebeciler ($I-J=,50377$, $p<0,05$) arasında istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 7 (a) değişkenine ait sonuçlara göre algı yargılarının bağımsız muhasebeciler ile öğrenciler ($I-J=,39071$, $p<0,05$), bağımlı muhasebeciler ile öğrenciler ($I-J=,34541$, $p<0,05$) arasında istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 7 (b) değişkene ait sonuçlara göre algı yargılarının istatistikî olarak anlamlı bir şekilde öğrenciler ile hem bağımsız muhasebeciler ($I-J=,50713$, $p<0,05$) hem de bağımlı muhasebeciler ($I-J=,47336$, $p<0,05$) arasında farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 8 değişkeni ile ilgili olarak algı yargılarının bağımsız muhasebeciler ile öğrenciler ($I-J=,55623$, $p<0,05$), bağımlı muhasebeciler ile öğrenciler ($I-J=-,43702$, $p<0,05$) arasında istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Tablo 4.35'te yer alan senaryo 9'a ait sonuçlara göre, algı yargılarının bağımsız muhasebeciler ile öğrenciler ($I-J=,55762$, $p<0,05$), bağımlı muhasebeciler ile öğrenciler ($I-J=,53239$, $p<0,05$) arasında istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 10 ile ilgili olarak algı yargılarının öğrenciler ile hem bağımsız muhasebeciler ($I-J=,34223$, $p<0,05$) hem de bağımlı muhasebeciler ($I-J=,42330$, $p<0,05$) arasında istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

4.2.5.3. Öğrenim durumuna dayalı algı farklılıklarının bulguları

4.2.5.3.1. Gruplar arası algı farklılıkları

Araştırmada, öğrenim durumuna göre deneklerin algı yargılarında farklılık olup olmadığını araştırmak amacıyla denek gruplarının öğrenim durumları lise, ön lisans, lisans, lisansüstü olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Faktör analizi ile sınıflandırılmış olan hile türlerinin farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında değişen algı yargılarındaki farklılıkları ölçmek amacıyla oluşturulan $H_8(H_{8a}, H_{8b}, H_{8c})$ hipotezlerinin tek yönlü varyans (Anova) analizi ile test edilmesi sonucu ortaya çıkan sonuçlar Tablo 4.36’da raporlanmıştır.

Tablo 4.36 Öğrenim durumuna dayalı gruplar arası hile türleri algı farklılıkları için anova tablosu

Hile Türleri	F Değerleri	Anlamlılık Değerleri
Yolsuzluk	12,282	,000
Finansal Tablo Hilesi	2,069	,103
Varlık Usulsüzlüğü	7,808	,000

Tablo 4.36’da yer alan F ve anlamlılık değerleri incelendiğinde yolsuzluk ve varlık usulsüzlüğü hile türlerinde farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasındaki algı yargılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı fakat finansal tablo hilesi hile türünde ise algı yargılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmadığı görülmektedir. Bu sonuçlar doğrultusunda öğrenim durumuna dayalı hile türleri arasındaki algı farklılıklarını ölçmek amacıyla oluşturulan H_8 hipotezlerinden H_{8a} ($F=12,282$, $p<0,05$) ve H_{8c} ($F=7,808$, $p<0,05$) hipotezlerinin kabul edilmesi; H_{8b} ($F=2,069$, $p>0,05$) hipotezinin ise reddedilmesi gerekmektedir.

Tablo 4.37: Öğrenim durumuna dayalı gruplar arası hile değişkenleri algı farklılıkları için anova tablosu

	Hile Değişkenleri	F Değerleri	Anlamlılık Değerleri
YLS	Senaryo 1 (a)	17,355	,000
YLS	Senaryo 1 (b)	9,027	,000
YLS	Senaryo 2	5,905	,001
YLS	Senaryo 3	1,549	,201
FTH	Senaryo 4	2,257	,081
FTH	Senaryo 5 (1.a.)	8,793	,000
FTH	Senaryo 5 (1.b.)	3,944	,008
FTH	Senaryo 5 (2.a.)	,463	,709
FTH	Senaryo 5 (2.b.)	1,282	,280
FTH	Senaryo 6	4,247	,006
FTH	Senaryo 7 (a)	1,414	,237
FTH	Senaryo 7 (b)	2,936	,033
VU	Senaryo 8	7,242	,000
VU	Senaryo 9	5,578	,001
VU	Senaryo 10	2,992	,030

Tablo 4.37'deki F ve anlamlılık değerleri incelendiğinde tüm hile değişkenlerinde farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasındaki algı yargılarının senaryo 3, senaryo 4, senaryo 5 (2.a.), senaryo 5 (2.b.), senaryo 7 (a) değişkenleri dışında istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Farklı öğrenim durumuna sahip denek gruplarının ortak bir algıya sahip olmadığı her bir hile türü ve değişkeni ile ilgili olarak hangi öğrenim durumuna sahip denek gruplarının benzer, hangilerinin ise farklı algıya sahip olduğunu belirlemek amacıyla duncan testi uygulanmıştır.

Farklı öğrenim durumuna sahip denek gruplarının ortak bir algıya sahip olduğu belirlenen hile türleri ve değişkenlerine (senaryo 3, senaryo 5 (2.a.), senaryo 5 (2.b.), senaryo 7 (a), senaryo 7 (b)) ait analiz sonuçlarına yer verilmemiş olup, diğer hile türleri ve değişkenlerine ait duncan testi sonuçları Tablo 4.38 ve Tablo 4.46 arasındaki tablolarda sırasıyla raporlanmıştır.

Tablo 4.38: Öğrenim durumuna göre senaryo 1 (a) değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Ön lisans	135	3,2074	
Lise	21		3,9048
Lisans	439		4,0273
Lisansüstü	51		4,3529

Tablo 4.38’de yer alan senaryo 1(a) değişkenine ait sonuçlar incelendiğinde farklı öğrenim grubuna sahip denek gruplarının iki alt gruba ayrıldığı görülmektedir. Ön lisans öğrenim durumuna sahip denekler birinci alt grubu oluştururken; lise, lisans ve lisansüstü öğrenim durumuna sahip deneklerin ikinci alt grubu oluşturdukları ve ön lisans öğrenim durumuna sahip deneklere kıyasla algı yargılarının daha katı olduğu görülmektedir.

Tablo 4.39: Öğrenim durumuna göre senaryo 1 (b) değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Ön lisans	129	2,7519	
Lise	21		3,3333
Lisans	431		3,3364
Lisansüstü	51		3,7843

Tablo 4.39 incelendiğinde senaryo 1(b) değişkenine ait sonuçların farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları tarafından iki alt gruba ayrıldığı görülmektedir. Ön lisans öğrenim durumuna sahip denekler birinci alt grubu oluştururken daha katı algı yargısına sahip olan; lise, lisans ve lisansüstü öğrenim durumuna sahip deneklerin ikinci alt grubu oluşturduğu görülmektedir.

Tablo 4.40: Öğrenim durumuna göre senaryo 2 değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Ön lisans	136	4,2132	
Lise	22	4,3636	
Lisans	440	4,5364	4,5364
Lisansüstü	51		4,7843

Senaryo 2 değişkenine ait Tablo 4.40'ta yer alan duncan testi sonuçları incelendiğinde farklı öğrenim durumuna sahip deneklerin benzer algı yargıları çerçevesinde iki alt grup oluşturduğu görülmektedir. Ayrıca tabloda yer alan sonuçlara göre lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin hem birinci hem de ikinci alt grupta yer aldığı görülmektedir. Bu hile değişkenini, lisansüstü öğrenim durumuna sahip deneklerin algı yargıları açısından daha muhafazakâr karşıladıklarını, ön lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin ise daha ılımlı tavır sergilediklerini söylemek mümkündür.

Tablo 4.41: Öğrenim durumuna göre senaryo 4 değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Lise	22	3,7727	
Ön lisans	135		4,3111
Lisansüstü	51		4,3137
Lisans	441		4,3537

Tablo 4.41 incelendiğinde farklı öğrenim duruma sahip deneklerin senaryo 4 değişkenini algı yargıları açısından değerlendirmeleri sonucunda benzer algı yargılarına sahip iki alt grubun olduğu görülmektedir. Birinci alt grupta, en hoşgörülü algı yargısına sahip olan lise öğrenim durumuna sahip denekler yer alırken ikinci alt grupta ön lisans, lisansüstü ve en sert algısal tutumu gösteren lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin yer aldığı görülmektedir.

Tablo 4.42: Öğrenim durumuna göre senaryo 5 (1.a.) değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)		
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar	3.Alt grup için ortalamalar
Ön lisans	136	4,1765		
Lise	22	4,2273	4,2273	
Lisans	439		4,5672	4,5672
Lisansüstü	51		4,8431	

Tablo 4.42 incelendiğinde farklı öğrenim durumuna sahip deneklerin senaryo 5 (1.a.) değişkenine ait algı yargıları çerçevesinde değerlendirmeleri sonucunda üç farklı alt grubun ortaya çıktığı görülmektedir. Ön lisans ve lise öğrenim durumuna sahip denekler benzer algı yargıları çerçevesinde diğer alt gruplara kıyasla hoşgörülü bir

tutum sergilemişler ve birinci alt grubu oluşturmuşlardır. Benzer şekilde yine lise ve lisans öğrenim durumuna sahip denekler ikinci alt grubu oluştururken; lisans ve lisansüstü öğrenim durumuna sahip denekler ise üçüncü alt grubu oluşturmaktadır. Bu gruplamada lise öğrenim durumuna sahip deneklerin birinci ve ikinci alt grupta yer alması, aynı şekilde lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin ikinci ve üçüncü alt grupta yer alması dikkat çekici noktalardan biridir.

Tablo 4.43: Öğrenim durumuna göre senaryo 5 (1.b.) değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Ön lisans	135	4,1037	
Lise	21	4,1905	4,1905
Lisans	438	4,3858	4,3858
Lisansüstü	51		4,6078

Tablo 4.43'te yer alan verilere göre senaryo 5 (1.b.) değişkenine ait farklı öğrenim durumuna sahip deneklerin benzer algı yargıları çerçevesinde iki alt grup oluşturduğu görülmektedir. Ön lisans, lise ve lisans öğrenim durumuna sahip denekler birinci alt grubu oluştururken; lise, lisans ve lisansüstü öğrenim durumuna sahip denekler ikinci alt grubu oluşturmuşlardır. Tabloda yer alan veriler incelendiğinde lise ve lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin her iki alt grupta da yer aldıkları görülmektedir. Bu hile değişkeninde, ön lisans öğrenim durumuna sahip denekler hoşgörülü bir tutum sergilerken; lisansüstü öğrenim duruma sahip denekler en muhafazakâr tutumu göstermişlerdir.

Tablo 4.44: Öğrenim durumuna göre senaryo 6 değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Lise	22	4,1818	
Ön lisans	136	4,3088	
Lisans	437	4,5606	4,5606
Lisansüstü	50		4,7400

Tablo 4.44'te yer alan verilere göre farklı öğrenim durumuna sahip deneklerin senaryo 6 değişkenine ait algı yargıları konusundaki değerlendirmeler sonucunda iki

farklı alt grup ortaya çıkmaktadır. Lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin hem birinci hem de ikinci alt grupta yer aldığı görülmektedir. Birinci alt grupta yer alan lise öğrenim durumuna sahip denekler senaryo 6 değişkenine en hoşgörülü algı ile yaklaşırken ikinci alt grupta yer alan lisansüstü öğrenim durumuna sahip denekler en sert tutumu göstermişlerdir.

Tablo 4.45: Öğrenim durumuna göre senaryo 8 değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)		
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar	3.Alt grup için ortalamalar
Lise	22	4,2273		
Ön lisans	134	4,3060	4,3060	
Lisans	442	4,3060	4,6290	4,6290
Lisansüstü	51			4,8431

Tablo 4.45'te yer alan veriler incelendiğinde senaryo 8 değişkenine ait farklı öğrenim durumuna sahip denekleri benzer algı yargıları çerçevesinde üç alt gruba ayrıldığı görülmektedir. Bununla birlikte, ön lisans öğrenim grubuna sahip denekler birinci ve ikinci alt grupta yer alırken; lisans öğrenim durumuna sahip denekler ikinci ve üçüncü alt grupta yer almaktadır. Bu hile değişkenine birinci alt grupta yer alan lise öğrenim durumuna sahip denekler en hoşgörülü tutumu sergilerken, üçüncü alt grupta yer alan lisansüstü öğrenim durumuna sahip denekler ise en muhafazakâr tutumu göstermişlerdir.

Tablo 4.46: Öğrenim durumuna göre senaryo 9 değişkeni için duncan testi sonuçları

Unvan Grupları	N	ALT GRUPLAR (Alfa= 0,05)	
		1.Alt grup için ortalamalar	2.Alt grup için ortalamalar
Ön Lisans	136	4,4265	
Lise	21	4,7143	4,7143
Lisans	441	4,7166	4,7166
Lisansüstü	51		4,8039

Senaryo 9 hile değişkenine ait Tablo 4.46'da yer alan verilere göre farklı öğrenim durumuna sahip deneklerin algı yargılarının iki alt gruba ayrıldığı görülmektedir. Birinci alt grupta yer alan ön lisans öğrenim durumuna sahip denekler en hoşgörülü tutum sergilerken, ikinci alt grupta yer alan lisansüstü öğrenim durumuna

sahip denekler ise en sert tutumu sergilemişlerdir. Yine tabloya göre, lise ve lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin her iki alt grupta da yer aldığı görülmektedir.

Tek yönlü (Anova) analizi sonucunda öğrenim durumuna göre denek gruplarının algı yargılarının farklı çıktığı her bir hile türü ve değişkeninde bu farklılığın istatistiki olarak hangi öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında gerçekleştiğini belirlemek amacıyla yapılan Scheffe testi sonuçları Tablo 4.47’de raporlanmıştır.

Tablo 4.47: Hile türleri ve değişkenlerinin öğrenim durumları arası farklılıkları gösteren Scheffe testi sonuçları

Hile Türleri ve Değişkenleri	Unvan (I)	Unvan (J)	Farkın Ortalaması (I-J)
Senaryo 1 (a)	Lisans	Ön lisans	,81993*
	Lisansüstü	Ön lisans	1,14553*
Senaryo 1 (b)	Lisans	Ön lisans	,58449*
	Lisansüstü	Ön lisans	1,03238*
Senaryo 2	Lisans	Ön lisans	,32323*
	Lisansüstü	Ön lisans	,57108*
Senaryo 5 (1.a.)	Lisans	Ön lisans	,39073*
	Lisansüstü	Ön lisans	,66667*
Senaryo 5 (1.b.)	Ön lisans	Lisansüstü	-,50414*
Senaryo 8	Lisans	Ön lisans	,32299*
	Lisansüstü	Ön lisans	,53717*
Senaryo 9	Lisans	Ön lisans	,29008*
	Lisansüstü	Ön lisans	,37745*

Tablo 4.47 incelendiğinde senaryo 1 (a) değişkeni ile ilgili olarak, ön lisans öğrenim durumuna sahip denek gruplarının algı yargılarının hem lisans öğrenim durumuna sahip denek grupları (I-J=,81993, $p<0,05$) hem de lisansüstü öğrenim durumuna sahip denek grupları (I-J=1,14553, $p<0,05$) arasında istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 1 (b) değişkeni incelendiğinde ise senaryo 1 (a) değişkenine benzer sonuçların elde edildiği görülmektedir. Buna göre, ön lisans öğrenim durumuna sahip denek gruplarının algı yargılarının hem lisans öğrenim durumuna sahip denek grupları (I-J=,58449, $p<0,05$) ile hem de lisansüstü öğrenim durumuna sahip denek grupları (I-J=1,03238, $p<0,05$) arasında istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 2 değişkeni ile ilgili olarak n lisans öğrenim durumuna sahip denek grubunun hem lisans ($I-J=,32323$, $p<0,05$) hem de lisansüstü ($I-J=,57108$, $p<0,05$) ğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı yargılarının istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 5 (1.a.) değişkeni incelendiğinde ise ön lisans öğrenim durumuna sahip denek gruplarının hem lisans ($I-J=,39073$, $p<0,05$) hem de lisansüstü ($I-J=,66667$, $p<0,05$) ğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı yargılarının istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını söylemek mümkündür.

Senaryo 5 (1.b.) değişkeni ile ilgili olarak farklı öğrenim durumuna sahip denek gruplarından sadece ön lisans ile lisansüstü öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında ($I-J=-,50414$, $p<0,05$) algı yargılarının istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Senaryo 8 değişkeni incelendiğinde ön lisans öğrenim durumuna sahip denek gruplarının algı yargılarının hem lisans ($I-J=,32299$, $p<0,05$) hem de lisansüstü ($I-J=,53717$, $p<0,05$) ğrenim durumuna sahip denek grupları arasında istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir.

Son olarak senaryo 9 değişkeni ile ilgili olarak n lisans öğrenim durumuna sahip denek gruplarının hem lisans ($I-J=,29008$, $p<0,05$) hem de lisansüstü ($I-J=,37745$, $p<0,05$) ğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı yargılarının istatistikî olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı sylenabilir.

Tablo 4.48: Hipotezlerin kabul ve ret tablosu

HİPOTEZLER	KABUL/RET
H_{1a}: Deneklerin algıları gerçekleştirilen muhasebe hileleri türlerinden finansal tablo hileleri ve yolsuzluklar arasında farklılık gösterir.	Kabul (t=5,697, p<0,05)
H_{1b}: Deneklerin algıları gerçekleştirilen muhasebe hileleri türlerinden varlık usulsüzlükleri ve yolsuzluklar arasında farklılık gösterir.	Kabul (t=15,256, p<0,05)
H_{1c}: Deneklerin algıları gerçekleştirilen muhasebe hileleri türlerinden varlık usulsüzlükleri ve finansal tablo hileleri arasında farklılık gösterir.	Kabul (t=11,079, p<0,05)
H₂: Deneklerin algıları, gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin büyüklüğüne göre farklılık gösterir.	Kabul (t=14,109, p<0,05)
H₃: Deneklerin algıları, gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin yapılma amaçlarına göre farklılık gösterir.	Kabul (t=4,775, p<0,05)
H₄: Deneklerin algıları, gerçekleştirilen kâr yönetimi uygulamalarının yapılma amaçlarına göre farklılık gösterir.	Kabul (t=4,478, p<0,05)
H₅: Deneklerin algıları, gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin kapsadığı döneme göre farklılık gösterir.	Kabul (t=4,499, p<0,05)
H_{6a}: Deneklerin algıları, prim maksimizasyonu amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin bir sonraki dönemde kayıt altına alınmasının istenmesi ile prim maksimizasyonu amacıyla bütçelenmiş Ar-Ge giderinin bir sonraki yılda yapılmasına karar verilmesi arasında farklılık gösterir.	Kabul (t=13,792, p<0,05)
H_{6b}: Deneklerin algıları, kolay kredi temini amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin bir sonraki dönemde kayıt altına alınmasının istenmesi ile kolay kredi temini amacıyla bütçelenmiş Ar-Ge giderinin bir sonraki yılda yapılmasına karar verilmesi arasında farklılık gösterir.	Kabul (t= 10,170, p<0,05)
H_{7a}: Yolsuzluk hile türü ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.	Kabul (F=41,987, p<0,05)
H_{7b}: Finansal tablo hilesi hile türü ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.	Kabul (F=17,395, p<0,05)
H_{7c}: Varlık usulsüzlüğü hile türü ile ilgili olarak farklı unvanlara sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.	Kabul (F=33,356, p<0,05)
H_{8a}: Yolsuzluk hile türü ile ilgili olarak farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.	Kabul (F=12,282, p<0,05)
H_{8b}: Finansal tablo hilesi hile türü ile ilgili olarak farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.	Ret (F=2,069, p>0,05)
H_{8c}: Varlık usulsüzlüğü hile türü ile ilgili olarak farklı öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında algı farklılıkları bulunur.	Kabul (F=7,808, p<0,05)

V. BÖLÜM

5. SONUÇ

Araştırmanın amacı, iş hayatında gerçekleştirilen muhasebe hilelerine yönelik algıların, çeşitli organizasyonel rollere sahip bireyler olan bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve muhasebe eğitimi almış üniversite öğrencileri arasında muhasebe hilelerinin türüne, yapılış amacına, kapsadığı etki dönemine ve büyüklüğüne göre değişip değişmediğini incelemektir. Ayrıca araştırma kapsamında muhasebe hilelerine yönelik algı yargılarının unvan ve öğrenim durumuna dayalı denek grupları arasındaki ilişkisi de incelenmiştir.

Bu doğrultuda, araştırma kapsamında oluşturulan anket verileri için 245 bağımlı muhasebeci, 220 bağımsız muhasebeci, 186 öğrenci unvanına sahip toplam 651 katılımcıya ulaşılmıştır. Elde edilen verilere ait analiz bulguları aşağıdaki gibidir.

Deneklerin muhasebe hile türleri arasında en hoşgörülü bir şekilde karşıladıkları hile türü yolsuzluklardır. Yolsuzluk hile türü içerisinde yer alan değişkenler arasında deneklerin en hoşgörülü yaklaştıkları değişken tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması (senaryo 1(b)) değişkenidir. Deneklerin algı yargılarının gerçekleşen hileli eylemin miktar olarak düşük olmasından etkilendiği ve bu sebeple hoşgörülü bir tutum gösterdikleri söylenebilir.

Muhasebe hile türleri içerisinde deneklerin en muhafazakâr tutum gösterdikleri hile türü varlık usulsüzlükleri olmuştur. Varlık usulsüzlüğü hile türü içerisinde yer alan değişkenler arasından deneklerin en katı tutum gösterdikleri değişken alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilerek ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi (senaryo 9) değişkenidir. Denekler, gider hilesi şeklinde gerçekleşen ve işletmenin fazladan ödeme

yapmasına sebebiyet veren bu değişkeni algı yargıları çerçevesinde en muhafazakâr bir tutumla değerlendirmişlerdir.

Unvana dayalı deneklerin algıları incelendiğinde, ortalamalar farklı olmakla birlikte bağımlı muhasebecilerin ve öğrencilerin benzer algılara sahip olduğu söylenebilir. Her iki unvana sahip deneklerin hile türleri içerisinde en hoşgörülü karşıladıkları hile türü yolsuzluklardır. Bu hile türünü oluşturan değişkenler içerisinde her iki unvana sahip deneklerin en hassas tutum gösterdikleri değişken denetim şirketinden ücret karşılığında olumlu rapor beyan edilmesinin talep edilmesi (senaryo 2) değişkenidir. Bu durumda, deneklerin ilgili hile değişkeninin içerisinde barındırdığı rüşvet unsuruna sert bir şekilde karşı çıktıkları söylenebilir. Yolsuzluk hile türü içerisinde yer alan değişkenler arasında en hoşgörülü karşıladıkları değişken ise tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması (senaryo 1(b)) değişkenidir. Gerçekleşen hile miktarının düşük olmasının deneklerin algı yargılarını etkilediği düşünülmektedir. Bir diğer benzerlik ise varlık usulsüzlüğü hile türünde karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, bağımsız muhasebecilerin, bağımlı muhasebecilerin ve öğrencilerin en muhafazakâr tutum gösterdikleri hile türü varlık usulsüzlükleridir. Bu hile türü içerisinde yer alan değişkenlerden deneklerin en hassas tutum gösterdikleri değişken alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilerek ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi (senaryo 9) değişkenidir ve deneklerin işletmeye fazladan ödeme yapmasına neden olan bu duruma sert bir şekilde karşı çıktıkları söylenebilir. Diğer taraftan tüm unvanlarda varlık usulsüzlüğü hile türü içerisinde yer alan değişkenler arasında denekler tarafından en hoşgörü ile karşılanan değişken bordro usulsüzlüğü yapılması (senaryo 10) değişkenidir. Diğer unvanlardan farklı olarak bağımsız muhasebecilerin en hoşgörülü karşıladıkları hile türü finansal tablo hileleridir. Bu hile türü içerisinde deneklerin en hassas tutum gösterdikleri değişken ise gerçek gider belgelerinin fazla basamak ile kaydedilmesi (senaryo 6) değişkenidir. Deneklerin, giderlerin yüksek gösterilerek işletmeye vergi avantajı sağlamaya yönelik gerçekleştirilen bu eyleme karşı algıları “kesinlikle yapılmamalıdır” şeklinde gerçekleşmiştir.

Farklı unvana sahip deneklerin hile değişkenlerine verdikleri cevap ortalamaları incelendiğinde tüm hile türlerinde en hoşgörülü yaklaşımın öğrenci unvanına sahip deneklere ait olduğu görülmektedir. Öğrencilerin, muhasebenin temel kavramları, GKGMİ, muhasebe standartları konularında yeterli bilgi düzeyine sahip olmamalarının hoşgörülü tutum göstermelerine sebep olduğu söylenebilir. Bağımlı muhasebecilerin ve bağımsız muhasebecilerin öğrencilere kıyasla daha katı tutum göstermelerinde muhasebe bilgi düzeylerinin yüksek olması, uygulamada benzer durumlarla karşılaşmaları ve uygulamada meydana gelen güncel değişiklikleri yakından takip etmeleri gibi durumların etkili olduğu düşünülmektedir.

Deneklerin algı yargıları; muhasebe hile türleri, hile büyüklüğü, hilenin yapılma amacı, kapsadığı dönem açısından istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşmaktadır.

Denekler, araştırma kapsamında yolsuzluk, finansal tablo hilesi, varlık usulsüzlüğü olmak üzere üç ana gruba ayrılan hile türlerinin algı yargıları çerçevesinde birbirlerinden farklılaştığı sonucuna varmışlardır. Deneklerin, her bir hile türünün ne şekilde gerçekleştiğini, ne anlam ifade ettiğini bilgi, tecrübe, konu ile ilgili literatür takibi ve uygulamada karşılaştıkları aşinalık ile bu sonuca ulaştıkları söylenebilir.

Deneklerin tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda malzeme alınması (senaryo 1 (a)) değişkeni ile tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması (senaryo 1 (b)) değişkenine ait algı yargıları istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılık göstermiştir. Buna göre, denekler gerçekleşen hileli eylemin yüksek miktarda olmasına sert bir tutum göstermişlerdir. Bu durumda, gerçekleşen hileli eylemin benzer içeriğe sahip olduğu durumlarda deneklerin algı yargılarının farklılık göstermesine etki eden en önemli unsurun gerçekleşen hile eylemin miktarsal büyüklüğü olduğu söylenebilir.

Deneklerin algı yargıları prim maksimizasyonu (senaryo 5 (1.a.)) ve kolay kredi temini (senaryo 5 (1.b.)) elde etmek amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin sonraki mali dönemde kayıtlanması durumlarında da istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermiştir. Denekler, finansal tablo hilesi türü içerisinde yer alan prim maksimizasyonu amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin sonraki mali dönemde

kayıtlanması (senaryo 5 (1.a.)) değişkenine, kolay kredi temini amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin sonraki mali dönemde kayıtlanması (senaryo 5 (1.b.)) değişkenine kıyasla daha az hoşgörü göstermişlerdir. Her iki değişken içerikleri açısından irdelendiğinde prim maksimizasyonu ve kolay kredi temini gider ertelemelerinin amacını oluşturmaktadır. Bu durumda deneklerin kredi teminini işletmenin faaliyet koluna devam etmesinde önemli bir etken olarak gördüğü fakat prim maksimizasyonun ise kişisel fayda sağlamaya yönelik bir eylem olarak değerlendirmesi nedeniyle algı yargılarının farklılaştığı düşünülmektedir.

Benzer bir sonuç kâr yönetimi uygulamalarının yapılma amaçlarında da karşımıza çıkmıştır. Buna göre denekler prim maksimizasyonu amacıyla bütçelenmiş Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi (senaryo 5 (2.a.)) değişkenini, kolay kredi temini amacıyla bütçelenmiş Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi (senaryo 5(2.b.)) değişkenine kıyasla daha az hoşgörü ile karşılamışlardır. Burada gider bütçelenmiş ve uygulamaya alınmamış bir gider olmasına rağmen deneklerin algı yargılarının farklılaşmasındaki gerekçenin hileli eylemlerde yer alan amaç unsuru olduğu düşünülmektedir.

Deneklerin algı yargıları muhasebe hilelerinin kapsadığı dönem bakımından da istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermiştir. Muhasebe hilelerinin kapsadığı dönem bakımından deneklerin algı yargılarını ölçmek amacıyla oluşturulan üç aylık kâr hedefini yakalamak amacıyla kasım ayında bitecek olan malların satış kaydının eylül ayında yapılması (senaryo 7 (a)) ve yıllık kâr hedefini yakalamak amacıyla ocak 2016 tarihinde bitecek olan malların satış kaydının aralık 2015 tarihinde yapılması (senaryo 7 (b)) değişkenlerinde deneklerin algı yargıları istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermiştir. Her iki değişken de denekler tarafından sırasıyla “yapılmaması gerekir” (senaryo 7 (a)) ve “kesinlikle yapılmamalıdır” (senaryo 7 (b)) şeklinde değerlendirilmesi gerçekleşen hileli eylemim kapsadığı etki döneminin kısalmasının deneklerin algı yargılarına yön verdiği ve daha hoşgörülü olmalarını sağladığı söylenebilir.

Deneklerin algı yargılarının kâr yönetimi uygulamaları ile diğer finansal tablo hileleri arasında da farklılaştığı görülmüştür. Prim maksimizasyonu amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin sonraki mali dönemde kayıtlanması (senaryo 5 (1.a.)) ve prim maksimizasyonu amacıyla bütçelenmiş Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi (senaryo 5 (2.a.)) değişkenlerini denekler sırasıyla “kesinlikle yapılmamalıdır” ve “yapılmaması gerekir” şeklinde değerlendirmişlerdir. Prim maksimizasyonu amacı taşıyan ve gider erteleme şeklinde gerçekleşen bu değişkenlerde deneklerin algı yargılarındaki belirleyici faktörün senaryo 5 (1.a.) değişkeninde gerçekleşen bir giderin ertelenmesinin söz konusu olması, senaryo 5 (2.a.) değişkeninde ise bütçelenmiş, henüz uygulamaya alınmamış bir giderin ertelenmesinin söz konusu olması düşünülmektedir.

Benzer şekilde, kolay kredi temini amacıyla gerçekleşen Ar-Ge giderinin sonraki mali dönemde kayıtlanması (senaryo 5 (1.b.)) ve kolay kredi temini amacıyla bütçelenmiş Ar-Ge giderinin sonraki mali döneme ertelenmesi (senaryo 5(2.b.)) değişkenlerinde de deneklerin algı yargılarında istatistiksel olarak anlamlı farklılık gözlemlenmiştir. Denekler ilgili değişkenlere sırasıyla “kesinlikle yapılmamalıdır” ve “yapılmaması gerekir” şeklinde görüş bildirmişlerdir. Kolay kredi temini amacı taşıyan ve gider erteleme şeklinde gerçekleşen bu değişkenlerde deneklerin algılarını belirleyen ana faktörün senaryo 5 (1.b.) değişkeninde gerçekleşen giderin ertelenmesinin söz konusu olması, senaryo 5 (2.b.) değişkeninde ise bütçelenmiş henüz uygulamaya alınmamış bir giderin ertelenmesinin söz konusu olduğu düşünülmektedir.

Unvana dayalı denek grupları arasında her bir hile türü ve değişkenine göre algı yargılarındaki farklılıkları ölçmek amacıyla uygulanan varyans (Anova) analizi sonucunda, tüm hile türleri ve değişkenlerinde farklı unvana sahip denek grupları arasındaki algı yargılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmüştür. Deneklerin ortak bir algıya sahip olmadığı her bir hile türü ve değişkeni ile ilgili olarak hangi unvana sahip denek grupların benzer, hangilerinin ise farklı algıya sahip olduğunu belirlemek amacıyla uygulanan Duncan testi sonuçları, unvana göre algı yargıları benzer olan denek grupları aynı alt grup içerisinde toplanmış ve tüm denek gruplarının cevap ortalamaları küçükten büyüğe doğru sıralanarak raporlanmıştır. Bu

doğrultuda, senaryo 1 (a), senaryo 1(b), senaryo 2, senaryo 5(1.b.), senaryo 6, senaryo 7(a), senaryo 7(b), senaryo 8 ve senaryo 9 değişkenlerinde deneklerin cevap ortalamalarının küçükten büyüğe öğrenci, bağımlı muhasebeci ve bağımsız muhasebeci şeklinde gerçekleştiği görülmüştür. Senaryo 3, senaryo 4, senaryo 5(1.a.), senaryo 5(2.a.), senaryo 10 değişkenlerinde ise bu sıralama sırasıyla (küçükten büyüğe) öğrenci, bağımsız muhasebeci ve bağımlı muhasebeci şeklinde gerçekleşmiştir. Senaryo 5(2.b.) değişkenine ait sıralama ise (küçükten büyüğe) bağımsız muhasebeci, öğrenci ve bağımlı muhasebeci şeklindedir. Senaryo 5(2.b.) değişkeni dışında sıralamalarda öğrencilerin en küçük ortalamaya sahip olması ve dolayısıyla ilgili değişkenlere hoşgörülü bir tutum sergilemelerinin nedenleri arasında tecrübe ve bilgi eksikliği, konuya hakim olamama, uygulamada söz konusu değişkenlere ait örneklerle karşılaşmamaları gösterilebilir. Aynı şekilde, bağımsız muhasebecilerin ve bağımlı muhasebecilerin en yüksek ortalamalara sahip olmaları ve dolayısıyla ilgili değişkenlere karşı muhafazakâr bir tutum göstermelerinin nedenleri arasında muhasebe hile türleri, muhasebenin temel kavramları ve GKGMİ hakkında bilgi sahibi olmaları, uygulamada ilgili hile değişkenlere benzer örneklerle karşılaşmaları ve muhasebe biliminin işleyişinde meydana gelen güncel değişiklikleri yakından takip etmeleri olabilir.

Tek yönlü varyans (Anova) analizi sonucuna göre unvanlara göre algı farklılıklarının ortaya çıktığı hile türleri ve değişkenlerinde algı farklılıklarının istatistiki olarak hangi unvanlar arasında anlamlı bir şekilde farklılaştığını belirlemek amacıyla yapılan scheffe testi sonuçları doğrultusunda senaryo 1 (a), senaryo 1 (b), senaryo 2, senaryo 5 (1.a.), senaryo 5 (1.b.), senaryo 6, senaryo 7 (a), senaryo 7 (b), senaryo 8, senaryo 9 ve senaryo 10 hile değişkenlerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılığın öğrenciler ile bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler arasında gerçekleştiği sonucuna ulaşılmıştır.

Senaryo 4 ve senaryo 5 (2.a), hile değişkenlerinde ise istatistiksel olarak anlamlı farklılığın bağımsız muhasebeciler ve bağımlı muhasebeciler ile öğrenciler ve bağımlı muhasebeciler arasında gerçekleştiği belirlenmiştir. Senaryo 3 hile değişkeninde anlamlı farklılık bağımlı muhasebeciler ile öğrenciler arasında gerçekleşirken, senaryo 5 (2.b.)

değişkeninde ise bağımsız muhasebeciler ile bağımlı muhasebeciler arasında gerçekleşmiştir.

Hile türü ve değişkenlerinde meydana gelen istatistiksel olarak anlamlı farklılığın genel olarak öğrenciler ile bağımlı muhasebeciler ve bağımsız muhasebeciler arasında gerçekleşmesi öğrencilerin GKGMİ, muhasebenin temel kavramları, muhasebe standartları ve mevzuat hakkında yeterli bilgi sahibi olmamaları her biri hileli eylem barındıran senaryolar ile gerçek hayatta karşılaşmamış olmaları ile açıklanabilir.

Farklı öğrenim durumuna sahip deneklerin algıları incelendiğinde tüm hile türlerinde en hassas yaklaşımın lisansüstü öğrenim durumuna sahip deneklere ait olduğu görülmektedir. Öğrenim durumundaki artışa bağlı olarak muhasebe standartları, GKGMİ, literatürde yer alan muhasebe ile ilgili teoriler hakkında ileri seviyede bilgi sahibi olmalarının bu duruma neden olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, farklı öğrenim durumuna sahip deneklerin hile türleri içerisinde en hassas tutum gösterdikleri hile türünün ise varlık usulsüzlüğü olduğu görülmüştür.

Farklı öğrenim durumuna sahip denek gruplarının ortak bir algıya sahip olmadığı her bir hile türü ve değişkeni ile ilgili olarak hangi öğrenim durumuna sahip denek gruplarının benzer, hangilerinin ise farklı algıya sahip olduğunu belirlemek amacıyla uygulanan Duncan testi sonuçlarında senaryo 3, senaryo 5(2.a.), senaryo 5 (2.b.) senaryo 7 (a), senaryo 7 (b), senaryo 10 hile değişkenlerinde farklı öğrenim durumuna sahip denek gruplarının ortak algıya sahip oldukları belirlenmiştir. Bu değişkenler dışında kalan diğer değişkenlerine ait Duncan testi sonuçları, öğrenim durumuna göre algı yargıları benzer olan denek grupları aynı alt grup içerisinde toplanmış ve tüm denek gruplarının cevap ortalamaları küçükten büyüğe doğru sıralanmıştır. Bu doğrultuda; senaryo 1(a), senaryo 1(b), senaryo 2, senaryo 4, senaryo 5(1.a.), senaryo 5(1.b.), senaryo 9 değişkenlerinde deneklerin cevap ortalamalarının küçükten büyüğe ön lisans, lise, lisans, lisansüstü şeklinde gerçekleştiği görülmüştür. Senaryo 6 ve senaryo 8 değişkenlerinde bu sıralama (küçükten büyüğe) lise, ön lisans, lisans, lisansüstü şeklinde gerçekleşirken; senaryo 4 değişkeninde ise lise, ön lisans, lisansüstü, lisans şeklinde gerçekleşmiştir. Senaryo 4 değişkeni dışında kalan hile türleri

ve değişkenlerinde lisansüstü öğrenim durumuna sahip olan deneklerin en büyük ortalamaya ve dolayısıyla ilgili değişkene karşı muhafazakâr bir tutum göstermesinde öğrenim durumun etkili olduğu düşünölmektedir. Benzer şekilde ön lisans öğrenim durumuna sahip deneklerin ilgili değişkenlerde en hoşgörölü tutumu göstermelerinde öğrenci unvanına sahip olmaları ve dolayısıyla bilgi, tecrübe, uygulama eksiklerinin olmasının neden olabileceği düşünölmektedir. Bu açıklama, her ne kadar senaryo 4, senaryo 6, ve senaryo 8 için geçerli olmasa da adı geçen değişkenlere ait tablolarda yer alan ortalamalar incelendiğinde ortalamaların birbirine çok yakın olduğu tespitine varılmıştır.

Tek yönlü (Anova) analizi sonucunda öğrenim durumuna göre denek gruplarının algı yargılarının farklı çıktığı her bir hile türünde bu farklılığın istatistiksel olarak hangi öğrenim durumuna sahip denek grupları arasında gerçekleştiğini belirlemek amacıyla yapılan scheffe sonuçlarına göre senaryo 1(a), senaryo 1(b), senaryo 5(1.a.), senaryo 8, senaryo 9 hile değişkenlerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılığın ön lisans öğrenim durumuna sahip denekler ile lisans ve lisansüstü öğrenim durumuna sahip denekler arasında gerçekleştiği görölmüşür. Senaryo 5 (1.b.) değişkeninde ise istatistiksel olarak anlamlı farklılık sadece ön lisans öğrenim durumuna sahip denekler ile lisansüstü öğrenim durumuna sahip denekler arasında gerçekleşmiştir.

Gerçekleştirilen hile uygulamalarının sonuçlarının gelişen piyasalara bağlı olarak tahmin edilenden çok daha fazla bilgi kullanıcılarını etkilediği düşünöldüğünde, bu tür uygulamaların hayata geçirilmeden önlenmesinin büyük önem taşıdığı görölmektedir. Dolayısıyla, gelecekte önemli pozisyonlarda yer alacakları düşüncesinden hareketle üniversitelerde ilgili bölümlerde öğrenim gören öğrencilere muhasebe hilesi, muhasebe manipölasyonları konularında öğrenim görmelerinin sağlanması oldukça önemlidir. Çeşitli sivil toplum kuruluşlarının ve düzenleyici kuruluşların ve TÜRMOB'un bünyesinde barındırdığı üyelerine bu tür konularda eğitimler vermesinin bireylerin bilgi sahibi olması açısından oldukça önemli olduğu düşünölmektedir. Ayrıca ilgili yasa, mevzuat ve tebliğlerde gerekli görölen yerlerde düzenlemelerin yapılması, standartların gözden geçirilmesi ve birey üzerinde caydırıcı olabileceği düşüncesinden hareketle hile eylemine karışan bireylere en ağır cezaların

verilmesinin de muhasebe uygulamalarında şeffaflığı arttırmaya yönelik alınabilecek önemler olduğu söylenebilir.



KAYNAKLAR

- Açık, Serap (2012). “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 16 (3): 351-366.
- Akdoğan, Nalan, Tenker, Nejat (1992). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Beşinci Baskı. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Albrecht, W. Steve, Albrecht, Chad O., ve Albrecht, Conan C. (2008). “Current Trends in Fraud and its Detection”. *Information Security Journal: A Global Perspective* 17 (1): 2-12
- Albrecht, W. Steve, Albrecht, Conan C., Albrecht, Chad O., Zımbelman, Mark F., (2009). *Fraud Examination*. Third Edition. Ohio: Cengage Learning.
- Alpkan, L., Özer, Gökhan, Aren, Selim (2002). “Ethics of Manipulations in Accounting Decisions”. *The Economics & International Business Research Conference*. 17-21.
- Altındağ, Mehmet (2001). *Vergi ve Revizyon Rehberi*. İkinci Baskı. İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Aren, Selim (2003). *Yöneticilerin Kâr Yönetimi İle İlgili Tutumları ve İMKB’de Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arnold, Beth, Lange, Paul (2004). “Enron: An Examination of Agency Problems”. *Critical Perspectives on Accounting*. 15 (6/7): 751-765.

- Ashari, Nasuhiyah, Koh, Hian Chye, Tan, Soh Leng, Wong, Wei Har (1994). "Factors Affecting Income Smoothing Among Listed Companies in Singapore". *Accounting and Business Research*. 24 (96): 291-301.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2010). "Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2010 Global Fraud Study". Association of Certified Fraud Examiners, Inc. 1-83.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2016). "Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2016 Global Fraud Study". Association of Certified Fraud Examiners, Inc. 1-91.
- Ata, H. Ali, Uğurlu, Mustafa, Altun, M. Özgür (2009). "Finansal Tablo Hilelerinin Önlenmesinde Denetçi Algılamaları". *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 8 (1): 215-230.
- Ataman, Ümit (2003). *Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar*. İkinci Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Aytar, Cengiz (1998). "Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim". *İktisat, İşletme ve Finans*. 13 (146): 14-25.
- Aytekin, Sinan, Sezgin, Hasan, Yalçın, Metin (2015). "Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 14 (44): 69- 85.
- Baird, Jane E., Zelin, Robert C. (2008). "Understanding Employee Perceptions of Fraudulent Activities and Their Propensity to Report Those Activities Using Anonymous Tip Lines: The Influence of Fraud Type, Perpetrator Gender and Observer Demographics". *Southern Business Review*. 33 (1): 1-14.

- Balaciu, Diana, Bogdan, Victoria, Vladu, Alina Beatrice (2009). "A Brief Review of Creative Accounting Literature and its Consequences in Practice. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*. 11 (1): 170-183.
- Beattie, Vivien, Brown, Stephen, Ewers, David, John, Brian, Manson, Stuart, Thomas, Dylan, Turner, Michael (1994). "Extraordinary items and Income Smoothing: A Positive Accounting Approach". *Journal of Business Finance & Accounting*. 21 (6): 791-811.
- Bekçi, İsmail, Avşarlıgil, Nuri (2011). "Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 13 (2): 131-162.
- Bekçioğlu, Selim, Coşkun, Ahmet, Gümüş, Umut, Tolga (2013). "İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 53: 1-16.
- Biegelman, Martin T., Bartow, Joel T. (2006). *Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control: Creating a Culture of Compliance*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Bierstaker, James L., Brody, Richard G., Pacini, Carl (2006). "Accountants' Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods". *Managerial Auditing Journal*. 21 (5): 520-535.
- Bozkurt, Nejat (2011). *İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri*. İkinci Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bruns, William J., Merchant, Kenneth A. (1990). "The Dangerous Morality of Managing Earnings". *Management Accounting*. 72 (2): 22.
- Buckhoff, Thomas, A. (2001). "Employee Fraud: Perpetrators and Their Motivations". *The CPA Journal*. 71 (11): 72-73

- Bunget, Ovidiu Constantin, Dumitrescu, Alin Constantin (2009). “Detecting and Reporting The Frauds and Errors By The Auditor”. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*. 11 (1): 117-125.
- Chai, Lau Teck, Lung, Choe Kum, Ramly, Zulkufly (2009). “Ethical Orientation of Future Business Leaders: An Exploratory Research”. *International Review of Business Research Papers*. 5 (1): 109-120.
- Clikeman, Paul M., Geiger, Marshall A., O’Connell, Brendan T. (2001). “Student Perceptions of Earnings Management: The Effects of National Origin and Gender”. *Teaching Business Ethics*. 5 (4): 389-410.
- Coenen, Tracy L. (2008). *Essentials of Corporate Fraud*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Cohen, Jeffrey R., Pant, Laurie W., Sharp, David J. (2001). “An Examination of Differences in Ethical Decision-Making Between Canadian Business Students and Accounting Professionals”. *Journal of Business Ethics*. 30 (4): 319- 336.
- Curtis, Mary B. (2006). “Are Audit-related Ethical Decisions Dependent upon Mood?”. *Journal of Business Ethics*. 68 (2): 191-209.
- Çalıyurt, Kıymet (2007). “Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme”. 26. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Antalya.
- Çatıkkaş, Özgür (2005). *Bankalarda İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonunun Etkililiği*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.
- Çatıkkaş, Özgür, Çalış, Yıldırım, Ercan (2010). “Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 45: 146-156.

- Çelik, Tuncay (2010). *Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dechow, Patricia M., Sloan, Richard G., Sweeney, Amy P. (1996). “Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by The SEC”. *Contemporary Accounting Research*. 13 (1): 1-36.
- DeFond, Mark L., Park, Chul W. (1997). “Smoothing Income in Anticipation of Future Earnings”. *Journal of Accounting and Economics*. 23: 115-139.
- Demir, Şeref (2014). “Muhasebe Hataları ve Hileleri ile Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi* 16 (1): 169-193.
- Demir, Volkan, Bahadır, Oğuzhan (2007). “Muhasebe Manipülasyonu: Yöntemler ve Teknikler”. *Mali Çözüm Dergisi*. 84 (6): 103-119.
- Demir, Volkan (2006). “SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi”. *Mali Çözüm Dergisi*. 77: 40-51.
- DiNapoli, Thomas P. (2008). “Red Flags for Fraud”. *State of New York Office of the State Comptroller*. 1-15.
- Doğan, Zeki, Nazlı, Elif (2015). “Muhasebe hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma”. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 8 (4): 195- 212.
- Dönmez, Adnan, Karausta, Tamer (2011). “Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma”. *Mali Çözüm Dergisi*. 104: 17-42.

- Dumanoglu, Sezai (2005). "Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1 (20): 347-358.
- Emir, Murat (2008). "Hile Denetimi". *Mali Çözüm Dergisi*. 86: 109-121
- Erdoğan, Nurten (2002). "Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No.82". *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 6: 17-32.
- Erol, Mikail (2008). "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari İdari Bilimler Dergisi*. 1 (13): 229-237.
- Eweje, Gabriel, Brunton, Margaret (2010). "Ethical Perceptions of Business Students in A New Zealand University: Do Gender, Age and Work Experience Matter?". *Business Ethics A European Review*. 19 (1): 95-111.
- Fischer, Marilyn, Rosenzweig, Kenneth (1995). "Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning The Ethical Acceptability of Earnings Management". *Journal of Business Ethics*. 14: 433-444.
- Ford, Robert C., Richardson, Woodrow D. (1994). "Ethical Decision Making: A Review of The Empirical Literature" *Journal of Business Ethics*. 13: 205-221.
- Fraser, Lyn M., Ormiston, Aileen (2007). *Understanding Financial Statements*. Eight Edition. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Gacar, Anıl (2012). "Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi". *Mali Çözüm Dergisi*. 75: 73-84.
- Gill, Suveera (2010). "Is Gender Inclusivity an Answer to Ethical Issues in Business? An Indian Stance." *Gender in Management: An International Journal*. 25 (1): 37-63.

- Giroux, Gary (2008). "What Went Wrong? Accounting Fraud and Lessons the Recent Scandals". *Social Research*. 75 (4): 1205-1238.
- Gordon, Myron J. (1964). "Postulates, Principles and Research in Accounting". *The Accounting Review*. 39 (2): 251-263.
- Göçen, Ceren Ayça (2010). "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası". *Mali Çözüm Dergisi*. 97: 107-129.
- Graycar, Adam ve Smith, Russell (2002). Identifying and Responding to Corporate Fraud in the 21 Century. *Australian Institute of Criminology*. 1-12
- Güney, Selami, Bozkurt, Ramazan (2011). "Muhasebe Meslek Mensupları ve Aday Stajyerlerin Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısındaki Etiksel Tutumları: Erzurum İli Muhasebe Meslek Mensupları ve Stajyerler Uygulaması". *Türkiye*. 7-11.
- Güney, Selami, Çınar, Orhan (2012). "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algılamaları: Erzurum Örneği". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 26 (2): 91-106.
- Güredin, Ersin (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. On Dördüncü Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gürsoy, Doğan, Gavcar, Erdoğan (2003). "International Leisure Tourists Involvement Profile". *Annals of Tourism Research*. 30 (4): 906- 926.
- Hacıhasanoğlu, Tansel, Karaca, Nevran (2015). "Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi'nde Yapılan Bir Araştırma". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 8 (1): 117- 130.
- Hasan, Kaval (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. Üçüncü Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Healy, Paul M. (1985). "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions". *Journal of Accounting and Economics*. 7 (1/3): 85-107.
- Healy, Paul M., Palepu, Krishna G. (2003). "The Fall of Enron". *The Journal of Economic Perspectives*. 17 (2): 3-26.
- Healy, Paul M., Wahlen, James M. (1999). "A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting". *Accounting Horizons*. 13 (4): 365-383.
- Hepworth, Samuel R. (1953). "Smoothing Periodic Income". *The Accounting Review*. 28 (1): 32-39.
- Holt, Andrew, Eccles, Timothy (2003). "Accounting Practice in the Post Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry. *Briefings in Real Estate Finance*. 2 (4): 326-340.
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelim&guid=TDK.GTS.5aa15f58bb0fd6.94142972, 21 Ocak 2016'da erişildi.
- http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelime=154854, 15 Ocak 2016'da erişildi.
- Irmak, Ramazan, Kurnaz, Gül, Arslan, Çağlayan, Bülent, Bal, Behçet (2002). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği.
- Jones, Michael John (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. First Edition. England: John Wiley & Sons, Inc.
- Kandemir, Canol (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Karabınar, Selahattin, Akyel, Nermin (2009). “Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri”. *1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi*. 691-704.
- Kirik, Zafer (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kirschenheiter, Michael, Melumad, Nahum D. (2002). “Can “Big Bath” and Earnings Smoothing Co-exist as Equilibrium Financial Reporting Strategies?”. *Journal of Accounting Research*. 40 (3): 761-796.
- Koch, Bruce S. (1981). “Income Smoothing: An Experiment”. *The Accounting Review*. 56 (3): 574-586.
- Krambia-Kapardis, Maria (2002). “A Fraud Detection Model: A Must For Auditors”. *Journal of Financial Regulation and Compliance*. 10 (3): 266-278
- Kurnaz, Niyazi, Gümüş, Yusuf (2010). “Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Muhasebe Mesleği ile İlgili Etik Dışı davranışlara İlişkin Algı Analizi: Dumlupınar üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu Örneği”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 45: 157- 174.
- Kurşunel, Fahri, Büyükşalvarcı, Ahmet, Alkan, Alper Tunga (2005). “İşletmelerde Kazanç Planı Uygulamalarının Arka Planı”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*. 8 (1-2): 171-187.
- Kutlu, Hüseyin Ali (2008). “Muhasebe Meslek Mensubu ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi*. 63 (2): 143-170.
- Küçük, İsmail (2008). *Finansal Raporlamada Hile: Manipölasyonlar ve Önlenmesi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.

- Küçüksavaş, Nihat (2006). *Genel Muhasebe ilke ve Uygulamaları*. Dokuzuncu Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Küçüksözen, Cemal (2004). *Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Leetaru, Kalev (2008). “An Open Source Study of International Media Coverage of The WorldCom Scandal. *Journal of International Communication* 14 (2): 66-86.
- Lev, Baruch (2003). “Corporate Earnings: Facts and Fiction”. *Journal of Economic Perspectives*. 17 (2): 27-50.
- Levitt, Arthur (1998). “The Numbers Game”. *The CPA Journal*. 68 (12): 14-19.
- Lyke, Bob, Jickling, Mark (2002). “WorldCom: The Accounting Scandal”. *CRS Report for Congress*. 1-6.
- Malhotra, Naresh K. (1999). *Marketing Research An Applied Orientation*. Third Edition. New Jersey: Prentice Hall.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2004). *Denetim İlke ve Esasları*. Üçüncü Baskı. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını. İstanbul: Acar Matbaası.
- Melis, Andrea (2005) “Corporate Govemance Failures: to What Extent is Parmalat a Particularly Italian Case?” *Corporate Governance: An International Review*. 13 (4): 478-488.
- Mengi, Banu Tarhan (2012). “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi- Hile Karosu”. *Mali Çözüm Dergisi*. 114: 113-128.
- Mengi, Banu Tarhan (2013). “Satıcı Hileleri”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 13: 125-140.

- Mengi, Banu Tarhan, Türkmen Sibel Yılmaz (2013). “Yatırım Hileleri”. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi* 10 (39): 31-39.
- Merchant, Kenneth A., Rockness Joanne (1994). “The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation”. *Journal of Accounting and Public Policy*. 13 (1): 79-94.
- Mulford, Charles W., Comiskey, Eugene E. (2002). *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Murdock, Hernan (2008). “The Three Dimensions of Fraud: Auditors Should Understand the Needs, Opportunities and Justifications that Lead Individuals to Commit Fraudulent Acts”. *Internal Auditor*. 81-83.
- Murphy, Pamela, R., Dacin, M. Tina (2011). “Psychological Path ays to Fraud: Understanding and Preventing Fraud in Organizations” *Journal of Business Ethics*. 101 (4):601-618.
- Naser, Kamal (1993). *Creative Financial Accounting: It's Nature and Use*. First Edition. London: Prentice Hall.
- Ocak, Murat, Güçlü, Fırat Coşkun (2014). “Muhasebe Manipölasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve”. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*. 6 (3): 123-135
- Oktar, S. Ateş (2009). “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 249: 7-14
- Okutmuş, Ercüment, Uyar, Süleyman (2014). “Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi”. *Mali Çözüm Dergisi*. 24 (121): 35-54.

- Öğrendik, Güray (2007). “Geçici Vergi Beyanında (Sözde Bilmeden Özde Bilerek) Muhasebe Hatası Yapılarak Vergi Tasarrufu Sağlamanın Cezası Var mı?”, (<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/guray/012/,13> Nisan 2016’da erişildi).
- Öğüt, Hulisi, Aktaş, Ramazan, Alp, Ali, Doğanay, Mehmet Mete (2009). “Prediction of Financial Information Manipulation by Using Support Vector Machine and Probabilistic Neural Network”. *Expert System with Applications*. 36 (3): 5419-5423.
- Özbirecikli, Mehmet (2006). "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme." *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 5 (18): 1-18.
- Özcan, Murat (2007). *Kâr Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargı Farklılıkları*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özden, Evrim Altuk, Ataman, Başak (2014). “Kâr Yönetimi ve Yöntemleri”. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. 11 (42): 13-25.
- Özeroğlu, Ali İhsan (2014). “Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri” *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2 (2): 180-196.
- Özkul, Fatma Ulucan, Özdemir Zehra (2013). “Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma”. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*. 10 (40): 75-89.
- Pazarçeviren, Selim Yüksel (2005). “Adli Muhasebecilik Mesleği”. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 1 (2): 1-19.

- Pedneault, Stephen, Silverstone, Howard, Rudewicz, Frank, Sheetz, Michael (2012). *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts*. Third Edition. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Pehlivanlı, Davut (2011). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*. Birinci Baskı. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Reber, Bryan H., Gower, Karla K. (2006). “Avow or Avoid? The Public Communication Strategies of Enron and WorldCom”. *Journal of Promotion Management*. 12 (3/4): 215-239.
- Reinstain, Alan, Dery, Robert J. (1999). “AICPA Standards Aids in Detecting Risk Factors for Fraud”. *Healthcare Financial Management Association*. 10 (53): 48-50.
- Rezaee, Zabihollah (2002). *Financial Statement Fraud Prevention and Detection*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Rezaee, Zabihollah (2005). “Causes, Consequences and Deterrence of Financial Statement Fraud”. *Critical Perspectives on Accounting*. 16: 277–298.
- Schipper, Katherine (1989). “Commentary on Earnings Management”. *Accounting Horizons*. 3 (4): 91-102.
- Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25) (15 Kasım 2003). *Resmi Gazete*, 25290.
- Sevin, Suzanne, Schroeder, Richard (2005) “Earnings Management: Evidence From SFAS No. 142 Reporting”. *Managerial Auditing Journal*. 20 (1): 47-54.
- Shaikh, Junaid M., Talha, Mohammad (2003). “Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties”. *Managerial Auditing Journal*. 18 (6/7): 517-529.

- Silverstone, Howard, Sheetz, Michael (2007). *“Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts*. Second Edition. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Singleton, Tommie W., Singleton, Aaron J., Bologna, G. Jack, Lindquist, Robert J. (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. Third Edition. John Wiley & Sons, Inc.
- Soltani, Bahram (2014). “The Anatomy of Corporate Fraud: A Comparative Analysis of High Profile American and European Corporate Scandals”. *Journal of Business Ethics*. 120 (2): 251-274.
- Stanga, Keith G., Turpen, Richard A. (1991). “Ethical Judgments on Selected Accounting Issues: An Empirical Study”. *Journal of Business Ethics*. 10 (10): 739-747.
- Stolowy, Herve, Breton, Gaetan (2004). “Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework”. *Review of Accounting and Finance*. 3 (1): 5-92.
- Süer, Ayça Zeynep (2004). *Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri*. İstanbul: İSMMM Yayınları.
- Tekin, Abdullah, Kabadayı, Nurcan (2011). “Kazanç Yönetimi”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*. 14 (1/2): 127-159.
- Terzi, Serkan (2012). *Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit İMKB İmalat Sanayiinde Bir Araştırma*. Birinci Baskı. İstanbul. Beta Yayınevi.
- Thapa, Samanta B., Brown, Christopher (2007). “Corporate Scandals, The Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Equity Prices”. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 11 (1): 83-92.

- Tsahuridui, Eva E., Walker, Elizabeth (2001). "Idealism, Gender and Business Decisions". *Journal of Management and Organization*. 7 (1): 53-62.
- Türel, Ahmet (2011). *Worldcom Skandalı: Muhasebe Hileleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ulusoy, Sibel (2007). *Finansal Tablo Hilelerinin Değerlendirilmesi ve Bu Kapsamda Hasılatın Kaydedilmesinde Özellikli Durumlar*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Walsh, Paul, Craig, Russell, Clarke, Frank (1991). "Big Bath Accounting Using Extraordinary Items Adjustments: Australian Empirical Evidence". *Journal of Business Finance & Accounting*. 18 (2): 173-189.
- Wells, Joseph T. (2008). *Principles of Fraud Examination*. Fourth Edition. New Jersey: John Wiley & Sons. Inc.
- Wolfe, David T., Hermanson, Dana R. (2004). "The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud" *The CPA Journal*. 74 (12): 38-42.
- Yardımcıoğlu, Mahmut, Koca, Nurettin, Günay, Yahya, Kocamaz, Hilal (2014). "Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri". *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 4 (2): 171-188.
- Yıldız, Ekrem, Baskan, Tuba Derya (2014). "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketler Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 62: 1-18.
- Zabel, Richard B., Benjamin, James J. (2002). "Reviewing Materiality in Accounting Fraud". *New York Law Journal*. 15: 1-4.

Zeytin, Mustafa (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Zimbelman, Mark F. (1997). “The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions”. *Journal of Accounting Research*. 35: 75-97.

Norusis, M. J. (1993). *SPSS for Windows Professional Statistics Release 6.0*. Chicago: SPSS Inc.

Sharma, S. (1996). *Applied Multivariate Techniques*. New York: John Wiley & Sons. Inc.

Ravichandran, Thiagarajan, Rai, Arun (1999). “Total Quality Management in Information Systems Development: Key Constructs and Relationships”. *Journal of Management Information Systems*. 16 (3): 119- 155.

Nakip, Mahir (2013). *Pazarlama Araştırmalarına Giriş (SPSS Uygulamalı)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Vandenbosch, Mark B. (1996). “Confirmatory Compositional Approaches to The Development of Product Spaces”. *European Journal of Marketing*. 30 (3): 23-46.



Ek 1: İnsan Araştırmaları Etik Kurul İzini

Abant İzzet Baysal Üniversitesi
Sosyal Bilimlerde İnsan Araştırmaları Etik Kurulu

Hakan BİLEN
 Abant İzzet Baysal Üniversitesi
 Sosyal Bilimler Enstitüsü
 İşletme ABD

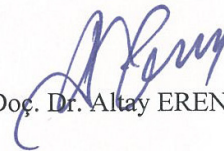
Sayın Hakan BİLEN,

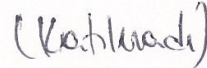
“**Muhasebe Hilelerine Yönelik Algı Farklılıkları**” konulu araştırmanız ile ilgili olarak Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimlerde İnsan Araştırmaları Etik Kuruluna yapmış olduğunuz başvuru (Protokol NO. 2015/160) Kurulumuzun 09.12.2015 tarihli ve 2015/160 toplantısında değerlendirilerek etik olarak uygun bulunmuştur. Bilgilerinize sunarız.

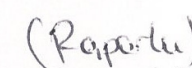

 Prof. Dr. Hamit COŞKUN (Başkan)


 Doç. Dr. Mehmet ERYİĞİT (Üye)


 Doç. Dr. Mithat DURAK (Üye)


 Doç. Dr. Altay EREN (Üye)


 Yrd. Doç. Dr. Dilşad ÇOKNAZ (Üye)


 Yrd. Doç. Dr. Seval ALKOY (Üye)

Av. Zühal DEMİRCİ (Üye)



Ek 2: Araştırma Anketi

	MUHASEBE HİLELERİNE YÖNELİK ALGI FARKLILIKLARI	Abant İzzet Baysal Üniversitesi
Sayın Katılımcı, Bu anket formu, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Tezli Yüksek Lisans programında yapılmakta olan “Muhasebe Hilelerine Yönelik Algı Farklılıkları” konulu araştırma ile ilgilidir. Anketin amacı, <i>iş hayatında gerçekleştirilen muhasebe hilelerine yönelik yargıların, çeşitli organizasyonel rollere sahip olan bireyler olan bağımlı muhasebeciler, bağımsız muhasebeciler ve muhasebe eğitimi almış üniversite öğrencileri arasında, hilenin türlerine, yapılaş amacına, etki dönemine ve büyüklüğüne göre değişip değişmediğini ve bu hileye yönelik yargıların denek grupları arasında farklılaşıp farklılaşmadığını araştırmaktır.</i> Cevaplar tamamen akademik ve bilimsel çalışmalara yönelik olarak kullanılacağından kişilerle ilgili özel bilgiler istenmemiştir. Ayrıca bireysel cevaplar mutlak surette gizli tutulacaktır. Anketi oluşturan soruları cevaplamak, şüphesiz çok kıymetli zamanınızın bir kısmını alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. İlginiz ve desteğiniz için teşekkürü bir borç biliriz.		
Yrd. Doç. Dr. Murat ÖZCAN AİBÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi E-mail: mozcana@ibu.edu.tr		Hakan BİLEN AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Yüksek Lisans Öğrencisi E-mail: hakanbln14@gmail.com

Lütfen aşağıdaki her bir senaryoda anlatılan davranışları size göre uygunluk açısından değerlendirerek, o senaryonun yanında size sunulan rakamlardan en uygun olanı (+, ✓) şeklinde işaretlemeniz yeterlidir. Rakamlar aşağıdaki ifadeleri temsil etmektedir.

- 1 Yapılmasında mahsur yoktur.
- 2 Yapılabilir, ancak çok da uygun değildir.
- 3 Sadece bir defaya mahsus olarak yapılabilir.
- 4 Yapılmaması gerekir.
- 5 Kesinlikle yapılmamalıdır.

YLS- SENARYO 1: Tekstil sektöründe faaliyet göstermekte olan B şirketinin satın alma müdürü Bayan K, üretimde kullanılmak üzere firmaya ihtiyaç duymaktadır. Bu firmaların yaptığı araştırmalar sonucunda diğer tedarikçilerden tanesini 1 TL' den alabilme imkânına sahiptir. Bayan K mali açıdan sıkıntı yaşayan yakın arkadaş olan Bay C'nin sahibi olduğu X Şirketinden tanesi 2 TL'den:					
1/a- Yıllık ihtiyacı karşılayacak şekilde 400.000 adet satın alınmıştır.	①	②	③	④	⑤
1/b- Haftalık ihtiyacı karşılayacak şekilde 10.000 adet satın alınmıştır.	①	②	③	④	⑤
YLS - SENARYO 2: X sektöründe faaliyet gösteren N Şirketinin 2012 yılında yaptığı yatırımlar sonucu yüksek kâr elde etmesiyle borsada işlem gören hisse senetleri yükselişe geçmiştir. Ancak 2012 yılında şirkette meydana gelen ve 82 kişinin ölümüyle sonuçlanan iş kazası nedeniyle şirketin yönetimi zor durumda kalmıştır. Bu duruma bağlı olarak şirketin borsada işlem gören hisse senetleri düşüşe geçmiş ve şirketin iş ortakları, iş ilişkilerini solumlandırma kararı almışlardır. Yaşanan bu gelişmeler şirketi likidite sıkıntısına sokmuştur. Şirket, içinde bulunduğu dar boğazdan kurtulmak amacıyla M denetim şirketiyle temasa geçmiş 50.000 TL denetim ücreti dışında, 600.000 TL karşılığında şirketin finansal tabloları ve mali durumu hakkında olumlu rapor beyan etmesi talebinde bulunmuştur.					
	①	②	③	④	⑤
YLS - SENARYO 3: Hazır yemek sektöründe faaliyet gösteren A şirketi, 65.000 öğrencisi bulunan C Üniversitesinin duyurduğu yemek ihalesine girmek istemektedir. Şirket, yaptığı araştırmalar sonucunda üç şirketin daha ihaleye katılacağı bilgisine ulaşmıştır. Bunun üzerine şirket yöneticileri, ihaleye katılacak olan diğer şirketlerdeki ihale belgelerini hazırlayan personellerden 20.000 TL karşılığında ihale teklif rakamlarını öğrenme talebinde bulunmuştur.					
	①	②	③	④	⑤
FTH - SENARYO 4: Tekstil sektöründe faaliyet göstermekte olan A şirketinin işleri geçen yıl durgunlaşmış ve şirket ödeme yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlanmıştır. Şirket sahibi Bay C, şirketini ayakta tutabilmek ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirebilmek amacı ile bankadan 500.000 TL kredi talebinde bulunmuştur. Ancak Bay C'nin kredi alabilmek amacıyla bankaya finansal raporlarını sunması gerekmektedir. Bay C geçen yılın finansal raporlarını verirse kredisinin onaylanmayacağını bilincindedir. Bunun üzerine Bay C, uydurma yüksek kârlı satış sözleşmeleri hazırlayıp şirketinin finansal durumunu olduğundan daha iyi göstererek finansal raporları bankaya sunar ve krediyi alır.					
	①	②	③	④	⑤

FTH - SENARYO 5: X şirketinde 2014 yılında göreve başlayan Genel Müdür, muhasebe yöneticisinden;					
1/a- <u>Bu yıl alacağı primi maksimum yapmak amacıyla</u> , 2014 yılı ilgilendiren 500.000 TL tutarındaki AR-GE departmanına ait bir gider faturasının, bir sonraki dönem olan 2015 yılında kayıt altına alınmasını istemiştir.	①	②	③	④	⑤
1/b- <u>Kredi kuruluşundan daha kolay kredi temin etmek amacıyla</u> , 2014 yılı ilgilendiren 500.000 TL tutarındaki AR-GE departmanına ait bir gider faturasının, bir sonraki dönem olan 2015 yılında kayıt altına alınmasını istemiştir.	①	②	③	④	⑤
2/a- <u>Bu yıl alacağı primi maksimum yapmak amacıyla</u> 2014 yılı için bütçelenmiş 500.000 TL tutarındaki AR-GE giderinin ertelenerek 2015 yılında yapılmasına karar vermiştir.	①	②	③	④	⑤
2/b- <u>Kredi kuruluşundan daha kolay kredi temin etmek amacıyla</u> , 2014 yılı için bütçelenmiş 500.000 TL tutarındaki AR-GE giderinin ertelenerek 2015 yılında yapılmasına karar vermiştir.	①	②	③	④	⑤
FTH - SENARYO 6: B şirketi, aldığı olduğu bir ihalede çok yüksek kâr elde etmiştir. <u>Kârını, dolayısıyla ödeyeceği vergiyi düşürmek istemektedir.</u> İhale, devlet ihalesi olduğu için hasılatını gizlemeyi başaramamaktadır. Devlet ihaleleri ile ilgili vergi incelemelerinde öncelikle sahte belge hususunun inceleneceğini ve sahte belge kullanıldığının tespiti durumunda ceza alacağını düşündüğü için elindeki <u>gerçek gider belgelerini fazla basamak ile kaydetmeye karar vermiştir.</u>					
	①	②	③	④	⑤
FTH - SENARYO 7 : Telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren A şirketi, müşterilere sunulmadan önce mübendislik ve uyum ayarı gerektiren mallar satmaktadır. Bu nedenle, satışın tamamlanması haftalar ve aylar alabilmekte veya satışlar şarta bağlı veya müşterinin onayını gerektirmektedir.					
1/a- <u>Şirket yöneticisi üç aylık kâr hedefini yakalamak amacıyla</u> Kasım ayında bitecek olan malların satış kaydını Eylül ayında yapmıştır.	①	②	③	④	⑤
1/b- <u>Şirket yöneticisi yıllık kâr hedefini yakalamak amacıyla</u> Ocak 2016 tarihinde bitecek olan malların satış kaydını Aralık 2015 tarihinde yapmıştır.	①	②	③	④	⑤
VU- SENARYO 8 : Perakende sektöründe faaliyet gösteren A şirketi, belli ürünlerde nakit ödemede % 10 indirim yapılması kararı almıştır. A şirketinde satış görevlisi olarak çalışan Bayan C, <u>nakit ödemede % 10 indirim kampanyasından haberi olmayan</u> müşteri K' nın 15.000 TL'lik ödemesini nakit olarak kabul etmiş ve farkı kendisi almıştır.					
	①	②	③	④	⑤
VU - SENARYO 9 : Elektrik ve elektronik malzeme satışı üzerine faaliyet gösteren A şirketinde 8 yıldır yönetici olarak çalışan Bayan M, PLC malzemeleri tedarik ettikleri şirket yöneticisi ile anlaşarak, şirkete gelen malzemeleri eksik teslim almıştır. <u>Alınmayan malzemeler alınıp gibi gösterilmiş ve fiyatı olduğundan daha yüksek gösterilerek fazladan ödeme yapılmasına neden olmuştur.</u> Yapılan fazla ödemeyi tedarikçi şirket yöneticisi ile Bayan M karşılıklı pay etmişlerdir.					
	①	②	③	④	⑤
VU - SENARYO 10: A şirketinde yönetici olarak çalışan Bayan L, satın aldığı dairenin ödemelerini yerine getirmek amacıyla bankaya 50.000 TL tutarında kredi başvurusunda bulunmuştur. Aşgari ücretle çalışan Bayan L, <u>gelir durumunu yüksek göstermek amacıyla</u> şirketten yüksek ücretli bordro istemiş ve muhasebe müdürü kişinin çok eski bir çalışan olması nedeniyle kendisini kıramamış böyle bir bordro düzenlenmiştir. Fakat bordro muhasebe kayıtlarına yansıtılmayacaktır.					
	①	②	③	④	⑤
VU - SENARYO 11: İş makinesi alım satım yapan bir şirkette çalışan Bay H, iş tanım gereği mesaisinin büyük bir kısmını şehir dışında seyahatler şeklinde geçirmektedir. Şirket Bay H'ye aylık 5.000 TL 'ye kadar olan konaklama ve seyahat harcamalarını karşılamaktadır. Bay H'nin bu harcamaları için şirkete her hangi bir fatura ve belge summasına gerek yoktur. Şirket Bay H'ye geçen yıl iş seyahati için gittiği illerde konaklaması için toplam 25.000 TL vermiştir. Bay H ise bu konaklama ücretini kullanmamış, bunun yerine gittiği illerdeki yakın arkadaşlarının evlerinde kalmayı tercih etmiştir. Bu durumu da şirkete belirtmemiştir.					
	①	②	③	④	⑤

ANKETE KATILANLARIN KİŞİSEL BİLGİLERİ:

Cinsiyetiniz	☐ Kadın	☐ Erkek
Yaş Grubunuz	☐ 25 Ve Altı	☐ 26-35 ☐ 36-45 ☐ 45 ve üzeri
Öğrenim Durumunuz	☐ Lise	☐ Önlisans ☐ Lisans ☐ Lisansüstü
Unvanınız	☐ Bağımlı Muhasebeci ☐ Bağımsız Muhasebeci ☐ Öğrenci	☐ Muhasebe Elemanı ☐ SM ☐ SMMM ☐ SMMM Stajyeri ☐ Önlisans ☐ Lisans ☐ Lisansüstü
Bulunduğunuz İl		

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Hakan BİLEN

Doğum Tarihi : 18.06.1989

Doğum Yeri : Bolu

Eğitim Durumu : 2012-2014 **Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi**
Yönetim ve Organizasyon Bölümü İnsan
Kaynakları Yönetimi

2008-2012 **Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari**
Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

2003-2007 **Bolu Atatürk Lisesi (Y. Dil)**

Yabancı Diller : **İngilizce**

Deneyimler : 2016 yılında ELCAB Kablo Profil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi'nde kalite kontrol sorumlusu olarak başladığım görevime 2017 yılı itibariyle ARÇELİK Pişirici Cihazlar İşletmesinde ELCAB Kablo Profil Sanayi Ticaret Anonim Şirketi adına devam etmekteyim. Kalite standartları çerçevesinde numune analizi, analitik raporların hazırlanması, üretim sürecinin takip edilmesi ve iyileştirilmesi, firma temsilcisi gibi görevlerde bulundum.