

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

MUHASEBE KÜLTÜRÜNÜN HİLE ÜZERİNDE ETKİSİ

Esmâ Gülşah Taner

Danışman
Prof. Dr. Gülşah ATAĞAN

İZMİR - 2021

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Muhasebe Kültürünün Hile Üzerinde Etkisi”adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Esma Gülşah TANER

İmza

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Muhasebe Kültürünün Hile Üzerinde Etkisi
Esma Gülşah TANER

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

Ülkelerin gerek tarihi gerekse kültürden kaynaklanan kendilerine özgü sosyal yapıları vardır. Bilindiği üzere muhasebe, hem sosyal hem de teknik yönü olan bir bilim dalıdır. Muhasebenin sosyal bilim olması dolayısıyla kültür, toplumları birçok açıdan etkilediği gibi muhasebe sistemlerini ve uygulamalarının da etkilemektedir. Bir ülkede uygulanan muhasebe sistemi; muhasebe uygulamalarının, standartların, yasal düzenlemelerin, meslek örgütleri ile ülkenin yasal ve politik unsurları tarafından şekillenmektedir. Kuşkusuz bir ülkenin kültürel yapısı bu unsurların üzerinde güçlü etkiye sahip olmaktadır. Bu çalışma Hofstede tarafından ortaya konulan kültür sınıflandırmasından hareketle, Türkiye ve ABD arasındaki kültürel farklılıkları ortaya koymayı ve muhasebe kültürünün hile üzerindeki etkisini incelenmeyi amaçlamaktadır.

Çalışmanın sonucunda; kültürel farklılıkların hile ve yolsuzluk üzerinde oldukça etkili olduğu, aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının inkarar verme eylemlerini farklılaştırdığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Kültür, Muhasebe, Muhasebe Kültürü, Hile

ABSTRACT
Master's Thesis
The Effect Of Accounting Culture On Fraud
Esma Gülşah TANER

Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Business Administration
Accountancy Program

Countries have their own social structures due to history and culture. Accounting as it is known, is a science that has both social and technical aspects. As a result of social science, culture affects societies in many ways, it also affects accounting systems and practices. The accounting system implemented in a country is shaped by accounting practices, standards, legal regulations, trade organizations and the legal and political elements of the country. There is no doubt that the cultural structure of a country has a strong influence on these elements.

This study aims to reveal cultural differences between Turkey and the United States and to examine the effect of accounting culture on fraud, based on the cultural classification introduced by Hofstede.

As a result of the study; it has been observed that cultural differences have a great influence on fraud and corruption, while at the same time differentiating the decision-making actions of accounting professionals.

Keywords: Culture, Accounting, Accounting Culture, Fraud.

MUHASEBE KÜLTÜRÜNÜN HİLE ÜZERİNDE ETKİSİ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ

Hata! Yer işareti

tanımlanmamış.

ÖZET

iii

ABSTRACT

iv

KISALTMALAR

x

TABLOLAR LİSTESİ

xi

GİRİŞ

1

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜLTÜR KAVRAMI VE BOYUTLARI

1.1.KÜLTÜR TANIMI

3

1.2.KÜLTÜRÜN ÖZELLİKLERİ

4

1.3.KÜLTÜRÜN SINIFLANDIRILMASI

5

1.3.1.Maddi Kültür ve Manevi Kültür

6

1.3.2.Genel Kültür ve Alt Kültür

7

1.3.3.Dinamik Kültür - Az Dinamik Kültür

8

1.3.4.Karşıt Kültür

9

1.4.KÜLTÜRÜN UNSURLARI

9

1.5.KÜLTÜR VE ÖRGÜTSEL SİSTEM ARASINDAKİ İLİŞKİ

10

1.6.KÜLTÜRÜN BOYUTLARI

11

1.6.1.Hofstede'in Kültür Boyutları

11

1.6.1.1.Güç Mesafesi Boyutu

13

1.6.1.2.Bireycilik ve Toplumculuk

14

1.6.1.3.Erillik-Dişillik

16

1.6.1.4.Belirsizlikten Kaçınma Boyutu

17

1.6.1.5.Uzun ve Kısa Döneme Yönelme

19

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE KÜLTÜR İLİŞKİSİ

2.1.ULUSLARARASI MUHASEBENİN ORTAYA ÇIKIŞI	23
2.1.1.Uluslararası Muhasebenin Dünyada Gelişimi	23
2.2.ULUSLARARASI MUHASEBENİN FARKLILAŞMA NEDENLERİ	29
2.3.MUHASEBE SİSTEMLERİ	31
2.3.1.Kıta Avrupası Muhasebe Sistemi	34
2.3.2.Anglosakson Muhasebe Sistemi	37
2.3.3.Karma Sistem	41
2.3.4.Türk Muhasebe Sistemi	42
2.4.MUHASEBE KÜLTÜR İLİŞKİSİ VE MUHASEBE KÜLTÜRÜ	46
2.5.GRAY'İN MUHASEBE KÜLTÜRÜ DEĞERLERİ	50
2.5.1.Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	50
2.5.2.Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik	51
2.5.3.Tutuculuğa Karşı İyimserlik	52
2.5.4.Şeffaflığa Karşı Gizlilik	53
2.6.TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE KÜLTÜRÜ	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HİLELERİ

3.1.FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU	57
3.1.1.Finansal Bilgi Manipülasyonun Nedenleri ve Amaçları	59
3.1.2.Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri	61
3.1.2.1.Kar Yönetimi	63
3.1.2.2.Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi	66
3.1.2.3.Büyük Temizlik Muhasebesi	67
3.1.2.4.Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	69
3.1.2.5.Agresif Muhasebe	70

3.1.2.6.Hileli Finansal Raporlama	72
3.2.MUHASEBEDE HATA KAVRAMI	73
3.2.1.Muhasebede Hatanın Nedenleri	74
3.2.2.Muhasebede Yapılan Hatalar	75
3.2.2.1.Matematiksel Hatalar	75
3.2.2.2.Kayıt Hataları	75
3.2.2.3.Tekrarlama ve Unutma Hataları	76
3.2.2.4.Bilanço Hataları	76
3.2.2.5.Nakil Hataları	77
3.2.3.Hata ve Hile Arasındaki Farklar	77
3.3.HİLE KAVRAMI VE MUHASEBE HİLELERİ	78
3.4.HİLE YAPMA VE MUHASEBE HİLELERİNİN NEDENLERİ	80
3.5.HİLE ÜÇGENİ	82
3.5.1.Baskı	83
3.5.2.Fırsat	85
3.5.3.Haklı Gösterme Davranışı	86
3.6.HİLE KAROSU	88
3.7.HİLE GRUPLARI	90
3.7.1.ÇalışanHileleri	90
3.7.2.Yönetim Hileleri	93
3.7.3.Yatırım Hileleri	95
3.7.4.Satıcı Hileleri	96
3.7.5.Müşteri Hileleri	97
3.8.MUHASEBE HİLESİ TÜRLERİ	98
3.8.1.Kasti Hileler	98
3.8.2.Kayıt Dışı İşlemler	99
3.8.3.Belge Sahteciliği	99
3.8.4.Uydurma Hesaplar	100
3.8.5.Zamanında Önce veya Sonra Kayıt Yapma	101
3.8.6.Bilanço Maskelenme	101
3.9.HİLE AĞACI	102
3.9.1.Finansal Tablo Hileleri	105

3.9.2.Yolsuzluk	107
3.9.3.Varlıkların Kötüye Kullanılması	109

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KÜLTÜRÜN MUHASEBE HİLELERİ ÜZERİNE ETKİSİ: TÜRKİYE VE AMERİKA ÜZERİNE İNCELEME

4.1.TÜRKİYE VE AMERİKA’NIN KÜLTÜREL ÖZELLİKLERİ	110
4.1.1.Türkiye’nin Toplumsal ve Kurumsal Kültür Özellikleri	112
4.1.1.1.Türkiye’nin Muhasebe Kültürü Özellikleri	118
4.1.2.ABD’nin Toplumsal ve Kurumsal Kültür Özellikleri	125
4.1.2.1.ABD’nin Muhasebe Kültürü Özellikleri	130
4.2.MUHASEBE HİLELERİ İLE İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER	134
4.2.1.Türkiye’de Yaşanan Muhasebe Hileleri Tarihçesi	134
4.2.2.Hile İle İlgili Amerika’da ve Ülkemizdeki Kuruluşlar ve Mesleki Unvanlar	138
4.2.2.1.Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği (ACFE)	138
4.2.2.2.Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (USİUD)	140
4.2.2.3.Sertifikalı Hile Denetçiliği (CFE)	141
4.2.2.4.Adli Muhasebe-Adli Muhasebecilik	143
4.2.2.5.Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)	145
4.2.3.Türkiye’de Muhasebe Hileleri İle İlgili Düzenlemeler	146
4.2.3.1.Türk Ticaret Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler	147
4.2.3.2.Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	151
4.2.3.3.Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	153
4.2.3.4.Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Düzenlemeler	157
4.2.4.Amerika’da Yaşanan Muhasebe Hileleri Tarihçesi	161
4.2.5.ABD Denetim Standartlarında Yer Alan Düzenlemeler	167
4.2.6.Amerika’da Muhasebe Hileleri İle İlgili Düzenlemeler	171
4.2.6.1.Sarbanes & Oxley Yasası’nda Yer Alan Düzenlemeler	172
4.2.6.2.COSO-Hileli Raporlama Konusunda Ulusal Komisyon Raporu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	176

4.3.TÜRKİYE, ABD VE SEÇİLİ ÜLKELERDE KÜLTÜR VE MUHASEBE	
UYGULAMALARI ARASINDAKİ İLİŞKİ	180
4.3.1.Kültür-Muhasebe Hileleri	191
4.3.1.1.ABD-Türkiye Kültür Boyutu Karşılaştırması	200
4.3.2.Kültür ve Yolsuzluk Arasındaki İlişki	212
4.3.3.Muhasebe Meslek Mensuplarının Karar Verme Eylemleri ve	
KültürArasındaki İlişki	220
SONUÇ	225
KAYNAKÇA	230



KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği
BDDK	Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu
FE	Sertifikalı Hile Denetçisi
Çev.	Çeviri
Ed.	Editör
IBM	Uluslararası İş Makineleri
KDV	Katma Değer Vergisi
MHUD	Maliye Hesap Uzmanları Derneği
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	Türk Dil Kurumu
TESMER	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkez
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
Vd.	Ve Diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu
Yy.	Yüzyıl

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1: Düşük ve Yüksek Güç Mesafesi Boyutları Arasındaki Farklar	14
Tablo 2: Bireysellik ve Toplumsallık Boyutları Arasındaki Farklar	15
Tablo 3: Erillik ve Dişillik Boyutları Arasındaki Farklar	17
Tablo 4: Belirsizlikten Kaçınma Eğiliminin Yüksek veya Düşük Olduğu Toplumlar Karşılaşılan Durumlar	18
Tablo 5: Zaman Yönelimi Eğiliminin Yüksek veya Düşük Olduğu Toplumlar Karşılaşılan Durumlar	20
Tablo 6: Heveslilik ve Kısıtlılık Eğilimi Yüksek Olan Toplumlar Karşılaşılan Durumlar	21
Tablo 7: Anglosakson ve Kıta Avrupası Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması	40
Tablo 8: Türkiye İle Diğer Ülkelerin Muhasebe Sistemleri Arasındaki Benzerlik Oran	45
Tablo 9: Kültürel Değerler ile Muhasebe Alt Kültürü Eşleştirmesi	47
Tablo 10: Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri	62
Tablo 11: Finansal Bilgi Manipülasyonun İşletmelere Etkisi	63
Tablo 12: Failin Bulunduğu Departmana Göre Dolandırıcılık Planlarının Sıklığı	92
Tablo 13: Faillerin Birden Fazla Türde Hileli Davranışa Başvurma Sıklığı	105
Tablo 14: ACFE Raporuna Göre Hile Türlerinin Ortaya Çıkma Yüzdesi ve Neden Olduğu Ortalama Kayıplar	107
Tablo 15: Türkiye’de Toplumsal Kültür ve Kurumsal Kültür Arasındaki İlişki	112
Tablo 16: Türkiye’de Muhasebe Kültürünün İncelendiği Çalışmalar	119
Tablo 17: ABD’nin Kültür Açısından Ele Alındığı Çalışmalar	126
Tablo 18: ABD’de Kültür ve Muhasebe Arasındaki İlişkiyi Ele Alan Çalışmalar	130
Tablo 19: 20. Yüzyılda ABD’de Yaşanan Muhasebe Skandalları	161
Tablo 20: 21. Yüzyılda ABD’de Yaşanan Muhasebe Skandalları	162
Tablo 21: Hofstede’in Kültür Değerlerine Göre Seçili Ülkelerin Muhasebe Değerleri	181
Tablo 22: Ülkelerin Hofstede Kültürel Değerler Sınıflandırmasında Aldıkları Puanlar	184

Tablo 23: Türkiye'nin Anglo-Sakson Modeli Uygulayan Ülkeler İçerindeki Yeri	186
Tablo 24: Türkiye'nin Kıta Avrupası Modeli Uygulayan Ülkeler İçerindeki Yeri	187
Tablo 25: Türkiye'nin Karma Modeli Uygulayan Ülkeler İçerindeki Yeri	189
Tablo 26: Güç Mesafesi Boyutuyla Muhasebe Hilesi Arasındaki İlişkinin	197
Tablo 27: Bireycilik ve Toplumculuk Boyutuyla Muhasebe Hilesi Arasındaki İlişki	198
Tablo 28: Belirsizlikten Kaçınma Boyutuyla Muhasebe Hilesi Arasındaki İlişki	194
Tablo 29: Erillik Dişillik Boyutuyla Muhasebe Hilesi Arasındaki İlişkinin	195
Tablo 30: Muhasebe Meslek Mensuplarının Karar Verme Eylemleri Ve Kültür Arasındaki İlişkiyi	Konu Alan Çalışmalar
	220

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Kültürün Sınıflandırılması	5
Şekil 2: Hofstede’ın Kültür Boyutları	13
Şekil 3: Muhasebe Sistemleri İle Otorite-Denetim Arasındaki İlişki	48
Şekil 4: Muhasebe Uygulamaları Ölçme ve İfşa Etme Arasındaki İlişki	49
Şekil 5: Hile Üçgeni	83
Şekil 6: Hile Karosu	89
Şekil 7: Failin Yetki Düzeyinin Mesleki Dolandırıcılıkla İlişkisi	91
Şekil 8: Dolandırıcıların Suçlarını Gizlemek İçin Kullandıkları Yöntemler	93
Şekil 9: Yapılan Hilelerin Ortamala Maliyetleri	95
Şekil 10: Hile Ağacı	102
Şekil 11: Hile Ağacında Yer Alan Mekanizmaların Kullanılma Sıklığı	103
Şekil 12: Hile Ağacında Yer Alan Mekanizmaların Neden Olduğu Maddi Kayıp	103
Şekil 13: ABD’de Yaşanan ve FBI Raporlarına Konu Olan Muhasebe Skandallarının Ekonomik Sonuçları	164
Şekil 14: AICPA Tarafından Genel Kabul Görmüş Standartlar	168
Şekil 15: Hofstede Kültür Değerlerine Göre Seçili Ülkelerin Sınıflandırılması	181
Şekil 16: Karşılaştırmalı Kültürel Değerler	191
Şekil 17: ABD’nin Kültürel Değerler Grafiği	198
Şekil 18: Türkiye’nin Kültürel Değerler Grafiği	199

GİRİŞ

Kültür, bireyin toplumsal bir üye olarak edinmiş olduğu bilgileri, inançları, gelenekleri, alışkanlıkları, yetenekleri ve yasalarını kapsayan karmaşık bir bütünü ifade etmektedir. Dolayısıyla kültür paylaşılan ve öğrenilen davranış kalıplarıdır. Kültür insanların toplum içerisinde yaşamaya devam etmeleri açısından son derece önemli olmakla birlikte toplumları birbirinden ayıran ve bir topluma üye olan kişilerin nasıl düşündüklerini, nasıl yaşadıklarını, nasıl ürettiklerini ve neyi ürettiklerini açıklamaktadır. Bu yönüyle bakıldığında kültür, ülkeleri sosyo-ekonomik, yasal ve politik anlamda birçok açıdan etkilemektedir.

Farklı kültürel yapıya sahip olan ülkelerde yasal sistemler, sermaye yapıları, vergi kanunlarının içeriği ve ekonomik gelişmişlik düzeyleri de farklıdır. Bu farklılıklar çalışanların çalışma şekillerini ve değerlerini de doğrudan etkilemektedir. Çünkü geniş bir içeriğe sahip olan kültür, toplumu oluşturan bireylerin tutumlarını, alışkanlıklarını, inançlarını ve davranışlarını etkilemektedir. Bu farklılıklar küresel ekonomik faaliyetlerin yoğunlaştığı günümüzde kendini daha çok hissettirmektedir.

Toplumların içerisinde yaşadıkları kültürler söz konusu toplumu birçok açıdan etkilediği gibi muhasebe sistemini ve uygulamalarını da etkilemektedir. Bir ülkenin muhasebe sistemi; standartların, uygulamaların, yasal düzenlemelerin, mesleki örgütlerin, yasal ve politik unsurların birleşiminden oluşmaktadır. Dolayısıyla ülkenin kültürel yapısı, açık birer sistem olan bu unsurların üzerinde güçlü bir etkiye sahiptir.

Diğer taraftan toplumun ve örgütlerin muhasebe birimine bakışları ve benimsemiş oldukları muhasebe sistemleri arasındaki farklılığın nedenini kültürel farklılıklarla ilişkilendirmek mümkündür. Bu noktada kültürün bir alt kaynağı olan muhasebe kültürü kavramı ön plana çıkmaktadır. Bir toplumun muhasebe kültürü o toplumda muhasebe sistemlerine ve uygulamalarına bakışı şekillendirmektedir. Muhasebe kültürü aynı zamanda muhasebe meslek çalışanlarının örgüt içi etkinliklerini ve davranış şekillerini de etkilemektedir. Bu çalışma, muhasebe kültürünün hileye etkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda hazırlanan çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, kültür kavramı ve boyutları ele alınmakta bu kapsamda kültürün tanımı, özellikleri ve sınıflandırması ile Hofstede'in kültür boyutlarına yer verilmektedir.

İkinci bölümde, muhasebe bilimi ve kültür ilişkisi başlığı altında muhasebenin uluslararası alanda farklılaşma nedenleri incelenmiş olup, Türkiye'de ve bazı gelişmiş ülkelerde muhasebe sistemleri ve karşılaştırılması yapılmaktadır. Bu bölümde ayrıca Gray'in muhasebe kültürü değerleri ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

Üçüncü bölümde, finansal bilgi manipülasyon yöntemleri ile muhasebe uygulamalarında hata ve hile kavramlarının farkı, hilenin nedenleri, hile grupları, hile türleri, hile ağacı ele alınmaktadır. Çalışmanın dördüncü ve son bölümü olan uygulama bölümünde, Türkiye ve ABD'de hile-kültür ilişkisi karşılaştırmalı olarak incelenmekte, hile ile ilgili ülkeler tarafından yapılan yasal düzenlemeler ele alınmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KÜLTÜR KAVRAMI VE BOYUTLARI

1.1. KÜLTÜR TANIMI

Toplumsal yapının en önemli parçalarından biri olan kültür, bireyin doğduğu andan başlayarak ölümüne kadarki her anını ve ilişkilerini içerisine alan ve bunları etkileyen geniş bir kavramı ifade etmektedir.

Kültür kavramı ile ilgili yapılan araştırmalarda karşılaşılan en önemli zorluk, kavramın birçok tanımının yapılmış olmasıdır. Dolayısıyla, literatürde farklı disiplinlerden araştırmacıların farklı kültür tanımları bulunmaktadır. Öyle ki kavramın tarihsel süreç içerisinde 164 farklı tanımının yapıldığı ve bu tanımlamalar ışığında kültürün aşağıda ifade edilen durumları karşıladığı belirtilmektedir (Güvenç, 1999:95). Buna göre kültür;

- İnsan ve toplum kuramını,
- Sosyal süreçlerin bileşkesini,
- Toplumun belirli bir kesimini,
- Bir toplumun veya tüm toplumların toplam uygarlığını ifade etmektedir.

Türk Dil Kurumunda ise kültür, tarihsel ve toplumsal gelişim süreci içerisinde oluşturulan tüm maddi ve manevi değerler ve bu değerlerin yaratılmasında ve daha sonraki nesillere iletilmesinde kullanılan; insanın doğal ve toplumsal çevresini kontrol etmesinin ölçütünü ifade eden araçların bütünü olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2019).

Kültür, bir yaşam tarzı olarak değerlendirilebilir. Bu bağlamda kültür toplumu da onu oluşturan bireylerin yaşama, düşünme ve üretme tarzları açısından tanımlamaktadır. Dolayısıyla bir toplumu ya da toplumsal grubu tanımlayabilmek için o toplumun veya toplumsal grubun kültürel düzlemine bakmak gerekmektedir. Kültür insanların yaşam tarzına, bakış açılarına ve kimliğini yansıtmaktadır (Köksal, 2011:185).

Başka bir çalışmada ise kültür, bir gruba ait normlar, inançlar, davranışsal kalıplar ve değerler olarak tanımlanmaktadır (Leung vd. 2005:374). Turhan'a (2010: 48) göre ise kültür, bir topluma ait olan maddi ve manevi değerlerden oluşmaktadır.

Kültür, toplumlararası farklılıkları ifade eden, üyelerin talep ve beklentilerini gideren, toplum tarafından paylaşılan, insanların bir araya gelmesini sağlayan, öğrenilmiş değerleri ve hareket tarzlarını ifade etmektedir. Böylelikle kültür bir toplumu şekillendiren, değişen fakat sürekliliği olan bir yapıdır(Ünal, 2011:127). Farklı disiplinlerden birçok araştırmacı tarafından tanımlanan kültür “yaşam süreci içerisinde kazanılan ve bir toplumun üyelerini diğerlerinden ayıran insan aklının kolektif programlaması ve bir toplumun çevresi ile olan ilişkilerini etkileyen yaygın karakteristiklerinin etkileşimlerinin toplamı”dır (Hofstede, 2001: 1).

Yapılan bu tanımlamalardan hareketle kültür, insanların birbirleriyle ya da çevreleri ile etkileşimleri sırasında oluşan ve nesiller arası aktarılan yaşama ve iletişim kurma şekilleri olarak tanımlanabilir.

1.2. KÜLTÜRÜN ÖZELLİKLERİ

İnsanlar doğuştan bir kültüre sahip değildir. Bu nedenle kültür, sonradan öğrenilmektedir. Bu süreç önce ailede başlamakta daha sonrasında ise sosyalleşme ve öğrenme süreçleri ile toplumda devam etmektedir. Dolayısıyla kültür içgüdüsel ve kalıtsal değildir. Bireyin doğumundan sonra edindiği alışkanlıklardır (Erdoğan, 1994:112).

Kültür toplumsal bir yapıdır ve paylaşılan ortak değerler bütünüdür. Dolayısıyla kültür toplumda yaşayan bireyler tarafından oluşturulur ve paylaşılır. Bir grup tarafından benimsenen ve paylaşılan davranışlar, değerler ve alışkanlıklar bu gruba ait kültürü ortaya koymaktadır (Güvenç, 1999:101). Bu nedenle toplumun olmadığı bir alanda kültürden bahsetmek mümkün değildir.

Toplum zaman içerisinde değiştiği için kültürde değişkenlik göstermektedir. Bu nedenle kültür dinamik bir yapıdır. Buna göre mevcut kültürel değerler değişen koşullara cevap vermediği durumda kendini yenilemektedir. Bu yenilenme süreci modern toplumlarda daha hızlı gerçekleşirken geleneksel toplumlarda daha yavaş şekilde gerçekleşmektedir. Ayrıca daha minimal toplumlarda da bu değişim süreci daha yavaş ilerlemektedir (Unutkan, 1995:6). Bu durum kültürün durağan yapıda olmadığını ortaya koymaktadır.

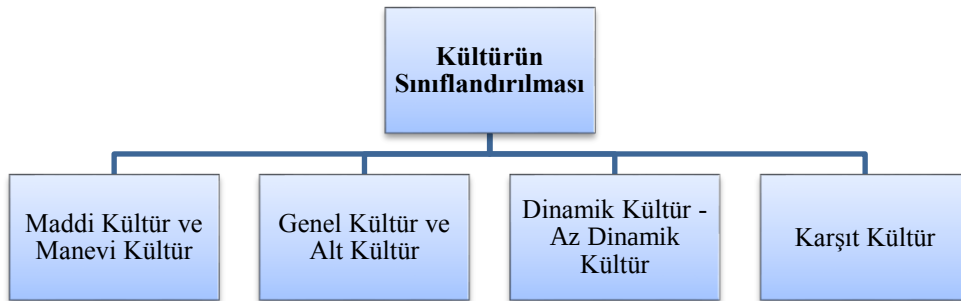
Kültürün sahip olduğu bir başka özellik ise tarihsel olmasıdır. Dolayısıyla kültür kuşaklararası aktarılacak süreklilik kazanmaktadır. Bu aktarım süreci sosyalleşme ve eğitim yoluyla gerçekleştiğı için kültür tarihsel bir sürekliliktir. Gelenekler ve görenekler kültürel çevreyi ortaya çıkarırken kültürün sürekliliğini de sağlamaktadır (Walton, 1988:44).

Kültüre ait bir başka özellik ise toplumsal ihtiyaçları karşılaması ve doyum sağlamasıdır. Buna göre kültür toplumun biyolojik ve psikolojik ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Bir toplumda var olan kültürel öğeler o toplum için doyum sağlama unsurudur (Doğan, 2012:18). Dolayısıyla bir topluma doyum sağlamayan gelenekler, görenekler, inançlar ve değerler belirli bir süre sonra yok olmaya mahkûmdur.

1.3. KÜLTÜRÜN SINIFLANDIRILMASI

Kültürü sınıflandırmak ve kesin çizgilerle ayırmak son derece güç bir çabadır. Çünkü kültür kavramına yönelik tanımlamalarda yaşanan farklılıklar kültürün sınıflandırılması aşamasında da ortaya çıkmaktadır. Bu durum literatürde farklı kültür sınıflandırmalarının olmasına yol açmaktadır. Öyleki araştırmacılar farklı kriterlerden hareketle kültür sınıflandırmaları yapmışlardır. Bu araştırmada ise kültür dört farklı boyutta sınıflandırılmaktadır (Şekil 1).

Şekil 1: Kültürün Sınıflandırılması



Kaynak: Dereli Ö. (2010). *Örgütsel Kültürün Örgütsel İletişim Üzerine Etkisi: Örgütlerde Resmi ve Gayri Resmi İletişim Dengelerini Ölçmeye Yönelik Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Ege Üniversitesi, İzmir.

1.3.1. Maddi Kültür ve Manevi Kültür

Toplumda yer alan yaygın anlayışta kültür denildiğinde o toplumun ahlakı, dini, gelenekleri, görenekleri ve inançları gibi soyut öğeler akla gelmektedir. Bu yaklaşım yanlış olmamakla birlikte eksik bir yaklaşımdır. Çünkü kültür sadece soyut unsurlardan oluşmamaktadır. Kültürün söz konusu bu soyut unsurlarının yanında somut yani maddi unsurları da bulunmaktadır. bu noktadan hareketle maddi kültür, bir toplumun ortaya çıkardığı binaları, teknolojik yenilikleri, makineleri ve kıyafet tarzları gibi tüm somut unsurlarını kapsamaktadır (Güney, 2009:43).

Maddi kültür, bir toplumun elle tutulabilen ve gözle görülebilen kültürel unsurlarını oluşturmaktadır. Bir toplumda bu unsurların varlığı aynı zamanda o toplumun ekonomik ve teknolojik gelişmişliğini de ifade etmektedir. Buna göre bir toplumda imalat şekilleri, üretim yöntemleri, yolları ve makinaları gibi somut unsurları o toplumun maddi kültürünün unsurlarıdır (Yılmaz, 2007:9). Maddi kültür bireyin ihtiyaçlarını gideren veya gidermesi öngörülen ve davranışlarına yön veren, onun harekete geçmesini sağlayan nesneler, standartlar ve niteliklerdir (Yılmaz, 2007:35).

Ozankaya'ya (1992:218) göre maddi kültür bir toplumda insanın çevreye, topluma ve dahi kendisine egemen olma ölçütünün göstergesidir. Örneğin; daha önce aylarca süren yolculuklar sonrasında ulaşılabilen yerlere günümüzde üretilen araçlar sayesinde birkaç saat süren yolculuklarla ulaşılması insanın kendi fiziksel sınırlarını aştığının, kendisine ve çevresine egemen olduğunun bir göstergesidir. Dolayısıyla maddi kültür, insanoğlunun çalışarak gerçekleştirdiği ve ürettiği tüm araç ve gereçleri anlatmaktadır.

Manevi kültür ise kültürün soyutunsurlarını barındırmaktadır. Buna göre toplumun sahip olduğu gelenekler, görenekler, adetler, norm ve ahlaki değerler o toplumun manevi kültür unsurlarıdır.

Toplumun psikolojik, sosyolojik ve ruhsal yönlerini tamamlamaya dönük kültürel boyut manevi kültürü oluşturmaktadır. Manevi kültür unsurları toplumun

dini ve ahlaki normlarını, değer yargılarını, dilini, edebiyatını ve estetik değerlerini içermektedir (Yılmaz, 2007:9).

Manevi kültürün unsurları kişiye, topluma, yöreye ve uluslara göre farklılık gösterdiği için bu unsurları tespit edebilmek ve bu unsurlar hakkında yorum yapabilmek zordur. Bu nedenle günümüzde manevi kültürü ifade etmek için milli kültür kavramı kullanılmaktadır (Eroğlu, 2009:118).

Manevi kültür maddi kültür ile etkileşim içerisine girerek biçimlenmiş olan toplumun düşünceleri, değer ölçütleri, davranış kuralları, gelenekleri, görenekleri, dini, siyasi ve felsefi inançlarıdır. Toplumsal değişimi ve gelişimini kendi iç dinamikleri ile engellemeden sürdürebilen toplumlarda manevi kültür, nihayetinde maddi kültür ile uyum içerisine girmekte, onu desteklemekte ve onunla uyumlu yeni biçimler almaktadır. Örneğin, ulaşımda geleneksel araçlar kullanan bir toplumun manevi kültürü bu araçlar ile uyumlu olan davranışlar, değerler, inançlar ve kurallardan oluşurken ulaşımını modern araçlarla sağlayan toplumlarda ise manevi kültür unsurları bu araçları destekleyecek nitelikte kurallardan, inançlardan, değerlerden ve sanatsal anlatımlardan oluşmaktadır (Ozankaya, 1992:219).

1.3.2.Genel Kültür ve Alt Kültür

Kültürün bu sınıflandırması yaygınlık derecesi esasına dayanılarak yapılan bir sınıflandırmadır. Buna göre bir toplumun veya ülkenin inançları, hareket tarzları, değerleri ve yaptırım türleri o toplumun genel kültürünün parçalarıdır. Dolayısıyla bir kültürün bir toplumda genel bir kültür haline ulaşabilmesi için onun yaygınlık kazanması gerekmektedir. Diğer taraftan bir toplumun kültürü ifade edilirken aslında belirtmek istenen şey o toplumun genel kültürüdür. Genel kültür bir topluma ait genel özellikler hakkında bilgi vermektedir (Erdoğan, 1994:122).

Bir toplumda yaygın olan genel kültür üst bir sistem olarak birçok alt ve yan sistemden meydana gelmektedir. Kültürel unsurlar genellikle birbirleriyle dengeli bir bütün oluşturmak durumundadır. Dolayısıyla kültürel unsurlar ve farklı alt sistemler arasında bir ahenk olmalıdır. Diğer taraftan bazı ilkel toplumlarda aynı genel kültür içinde farklı kurum ve alt sistemler arasında derin farklılıklar bulunduğu yönelik sosyolojik bir olgu da vardır (Eroğlu, 2009:148).

Genel kültür ile benzer özellikler gösteren fakat kendi içerisinde farklılıkları bulunan kültür ise alt kültürdür (Dereli, 2010:10). Bir toplumsal kesimin genel kültüründen farklı olarak kendisine ait kültürel kalıpları bulunmaktadır. Bunlar o toplumun alt kültürüdür. Alt kültürler toplumsal statü, etnik köken, kent ve kır ayrışması, bölgesel ayrımlar, dinsel bağlılıklar gibi çeşitli unsurlardan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bir toplumun farklı kesimlerinde karşılaşılan ve etnik yapı, dini inanış, yerel özellikler ve mesleki nedenlerden kaynaklanan konuşma tarzı, giyiniş tarzı, ev yapısı, çocuk yetiştirme tarzı, dünya görüşü ve kısacası yaşantı kalıpları o toplumun alt kültürünü oluşturmaktadır. Örneğin; ülkemizde göçebe yaşam tarzını benimseyen toplumlara ait bir alt kültür bulunmaktadır. Bir toplumda karmaşıklık seviyesinin artması alt kültür sayısının da aynı oranda artmasını sağlamaktadır. Örneğin; Amerika'da birçok alt kültür bulunmaktadır. Amerika'daki Kızılderililer ve zenciler farklı etnik temele dayanan kendi alt kültürlerini oluşturmuş ve kabul ettirmişlerdir. Bu kültürler genel kültürün dışında kalmıştır. Alt kültürün zaman içerisinde genel kültür ile birleşme ihtimali de söz konusudur (Tezcan, 1991:9).

Genel kültür, bir sosyal ve kültürel sistemin en etkili ve kapsayıcı kültürel unsurlarını temsil ettiğinden ötürü toplumda insanların ortak kimliklerini şekillendirmektedir. Ancak alt kültür ise daha çok bireylerin yaşam şekilleri açısından önemlidir. Bu nedenle bir toplumda alt kültürlerin genel kültürün önüne konulması toplumsal çözülme riskini ortaya çıkarmaktadır (Eroğlu, 2009:148).

1.3.3. Dinamik Kültür - Az Dinamik Kültür

Dinamik kültür, yeniliklerin önemi üzerinde durulan bir kültürel yapıyı ifade etmektedir. Dinamik kültürün etkili olduğu ortamlarda yenilikler son derece önemlidir. Bunun yanında dinamik kültürde yatay ve dikey iletişim iyi şekilde gerçekleşmektedir. Dinamik kültürel yapılarda bireyler arasındaki sosyal farklılıklar çok az hissedilmektedir (Okay, 2005:216-217).

Az dinamik kültür kavramını açıklayabilmek için toplumların kültürel dinamiklerine bakmak gerekmektedir. Örneğin; Küba gibi sosyalist ülkelerde ülkeye dışarıdan bilgi alımı son derece azdır. Ülkede cep telefonu ve internet gibi iletişim

imkanlarının kullanılması yasaktır. Ülkenin yönetim yapısından dolayı devlet toplumu oluşturan bireylerin de sahibi gibi görülmektedir. Söz konusu durum bu tarz ülkelerde kültürel değişimin son derece az yaşanmasına yol açmaktadır. Kapalı ülkelerde kültürel etkileşimin az yaşanması ise az dinamik kültür örneğini ortaya koymaktadır (Cansu, 2006:6-7).

1.3.4. Karşıt Kültür

Egemen olan tüm kültürel değerleri reddeden ve bunlara karşı çıkan, toplumsal değerlerle çatışarak siyasal düzen karşıtı davranışlar içerisinde olan kültür karşı kültür olarak ifade edilmektedir. Bireylerin içerisinde bulundukları sosyal sisteme uyum sağlayamamaları ise buradaki karşıtlık durumunun temel sebebidir (Yılmaz ve Eroğlu, 2010:96).

Karşıt kültürde bireyler, kitle iletişim araçları tarafından aktarılan ve toplumun sosyal, ekonomik ve siyasal alanlarına yerleşmiş olan genel kültüre ait tüm kurumları reddetmektedir (Köse vd., 2001:224).

Karşı kültür kavramı daha çok 1960'lı yıllarda kullanılmaya başlanan bir kavramdır. O dönemlerde çeşitli gençlik hareketlerini ifade etmek amacıyla kullanılan bu kavram Vietnam Savaşı'nın yaşandığı yıllarda güçlü muhalefeti ifade etmek için kullanılmıştır. Bunun yanında kapitalizmin neden olduğu teknoloji bağımlılığına ve tüketim çılgınlığına karşı yeni bir hayat tarzını ifade etmeye çalışmak amacıyla da karşı kültür kavramı kullanılmıştır. Karşı kültür, kimi zaman alt kültür kavramı ile karıştırılan bir kavramdır. Ancak karşıkültür egemen kültüre karşı oluşturulan açık ideolojik ve siyasal muhalefet şekilleri nedeniyle alt kültürden ayrılmaktadır (Türkdoğan, 1988:63).

1.4. KÜLTÜRÜN UNSURLARI

Değerler:Bir insan topluluğunun varlığını sürdürebilmek için grup üyeleri tarafından doğru olduğuna inanılan ve üyelerin maneviyatını ifade eden ilkeler ve inanışlardır(Demirci ve Aydemir, 2006:2).

Normlar: Bir toplumda uyulması gereken genel kuralları ifade etmektedir (Sabuncuoğlu ve Melek, 2001:38).

İnançlar: Bireyin hayatı ve olayları nasıl algıladığını ifade etmektedir. Örneğin; kaderciliğin yaygın olduğu toplumlarda bireyler sahip oldukları inanç gereği kendi geleceklerinin veya ülke geleceğinin değiştirilemez olduğuna yönelik inanca sahiptirler (Berberoğlu, 1990:43).

Kahramanlar: Toplumsal değerleri somutlaştırarak halka rol model teşkil eden kişilerdir. Böylece herkes kahramanın sergilediği performansı kendisine örnek alarak onun gibi olmayı istemektedir (Özkalp, Kirel, 2000:171).

Hikayeler: Toplumsal değerlerin nesiller arasında aktarılmasına yarayan hikayeler konuşuldukça veya üzerinde düşünüldükçe temelinde yatan düşüncenin toplum tarafından kalıcı olması kolaylaşmaktadır (Özkalp, Kirel, 2000:170).

Adetler: Bir toplulukta eski zamanlardan bu yana uygulanan kurallardır (TDK, 2019).

Dil: Bir toplumun dili onun kültürünü ifade eden sözel ya da sözel olmayan sembollerinin toplamıdır (Erkmen, 2010:69).

Semboller: kültürün yerleşerek pekişmesine kolaylaştıran ve toplum tarafından anlamda görülen nesneler ve olaylardır. Ayrıca semboller halkın birbirini tanımaya ve ilişkilerini güçlendirmesine katkı sunmaktadır (Uzunçarşılı d.,2000:31).

Törenler ve Toplantılar: Tören ve toplantılar aracılığıyla kültürel değerler halka aktarılmaktadır. Bu nedenle belirli zamanlarda ve kriterlerde gerçekleştirilen törenler ve toplantılar kültürün çalışanlar arasında aktarılmasını sağlamakta ve böylece kültürel sürekliliği desteklemektedir (Taymaz, 2009:76).

1.5. KÜLTÜR VE ÖRGÜTSEL SİSTEM ARASINDAKİ İLİŞKİ

Örgütler insanlar tarafından oluşturulan yapılardır. Dolayısıyla bir örgüt ortamında buluşan insanlar öncelikle içerisinde yaşadıkları toplumun, topluma ait olan kültürün ve kültürün içerisinde yer alan alt kültürlerin üyesidirler. Bu nedenle bu insanlar herhangi bir örgüt oluştururken ya da mevcut bir örgüte dahil olurken yetiştikleri toplumun ve kültürel yapının değerlerini ve özelliklerini de oraya

taşımaktadırlar (Şişman, 2017:71). Bu durum örgüt kültürü kavramını ortaya çıkarmaktadır.

Toplumda bireyler yalnız başına çözüm bulamadıkları bir sorunla karşılaştıkları durumda bunu toplu halde çözebilmek için çeşitli örgütler oluşturmaktadırlar. Bu durum örgütlerden farklı düşüncelerin, inançların ve anlayışların bir araya gelmesine neden olmaktadır (Leblebici ve Karasoy, 2009: 279-304). Örgüt kültürü, örgütün tüm kademelerinde çalışanların davranışları ve bununla ilişkili olarak örgütün genel görüntüsünü biçimlendiren düşünceler bütünüdür (Ataman, 2009:622).

Tüm örgütler örgütsel bütünleşmeyi oluşturabilmek için üyelerini ortak bir kültür içinde yeniden sosyalleştirmelidir. Dolayısıyla örgüt kültürü örgütün içerisinde bulunduğu toplumsal kültürden tamamiyle ayrı bir kültür olarak düşünülmemelidir. Örgüt kültürü, yaygın kültürün bir alt kültürü olarak ifade edilebileceği gibi;örgüt içindeki alt kültürlerle kıyasla baskın kültür olarak da ifade edilebilir. Fakat bu kültür örgüt içinde oluşacak farklı alt kültürlerin toplamı değildir. Örgüt kültürü, bu alt kültürleri kuşatan ve bunları ortak bir paydada bütünleştiren bir kültürdür (Şişman, 2017:71).

1.6. KÜLTÜRÜN BOYUTLARI

Kültürün boyutları sosyal yapıdaki herhangi bir kurumun, işletmenin ya da bireylerin kültürler arası iletişim seviyelerini belirleyen çerçevenin genel ifadesidir. Literatürde bu kapsamda ilk araştırmalar Hofstede tarafından yapılmıştır. Hofstede'in çalışmaların kapsamlılığı ve kültür boyutları çeşitliliği açısından sosyoloji, psikoloji, yönetim ve pazarlama gibi alanlarda en sık başvurulmuş ve örgütsel kültürün kültürler arası karşılaştırmasına en sık kullanılan çalışmadır. Bu nedenle çalışmada da Hofstede tarafından belirlenen kültür boyutları ele alınmaktadır.

1.6.1. Hofstede'in Kültür Boyutları

Hofstede'e göre kültür, toplumları birbirlerinden farklı kılan ortak zihinsel programlamadır (Hofstede, 2001:1-2). Hofstede, 1980'li yıllarda birçok kültür

üzerinde araştırmalar yapmış ve kültürel değerleri ölçümlemede kullanılacak bir model geliştirmiştir. Bu model, kültürel değerlerin birey davranışları üzerindeki etkisini ve belirli bir kültüre ait olan bireylerin davranışlarını açıklamaya yönelik bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu model kültürel boyutlarını açıklamak için iki uç nokta belirtmekte ve kültürleri bu iki uç nokta arasında konumlandırmaktadır. Bu nedenle kültür boyutlarını ifade ederken biri veya diğeri şeklinde değil bu iki uç nokta olarak düşünmek gerekmektedir (Duman, 2018:1). Hofstede, ulusal kültürlerin örgütler açısından sonuçlarını ele aldığı araştırmasının sonunda kültürler arası farklılıkları açıklamada temel belirleyiciler olarak kullanılmak üzere kültürel boyutlar kuramını geliştirmiştir (Hofstede, 1980:25).

Hofstede, dünyada 50'den fazla ülkede kendi ortakları ile çalışan 100 binden fazla çalışanı bulunan IBM çalışanlarının duygularını ve değer yargılarını ölçümleyebilmek amacıyla hazırladığı ölçeğini dört yıl ara ile ikinci kez örgütün belirli bölümlerine uygulanmış ve böylece toplumun kültürü ile ilişkisini ifade etmeye dönük geniş bir veritabanı oluşturmuştur (Hofstede, 2011:7).

Hofstede, kültürün örgütsel değerleri nasıl etkilediğini göstermek amacıyla yaptığı araştırmalarının sonucunda şu hususlara ulaşmıştır (Mead, 2001:34):

- Çalışma hayatındaki değerler evrensel nitelikte değildir.
- Çok uluslu şletmelerde kritik konumdaki yöneticiler aynı konumdaki başka ülke yöneticilerine benzer normları benimsetmeyi hedeflediğinde şletmenin yerel değerleri buna direnç göstermektedir.
- Yerel değerler kritik pozisyonda bulunan yöneticilerin yapmayı planladığı düzenlemeler üzerinde etkilidir. Buna göre kritik pozisyonda bulunan yöneticilerin düzenlemelerinin nasıl ve ne şekilde yorumlanacağını yerel değerler belirlemektedir.

Şekil 2: Hofstede’ın Kültür Boyutları



Kaynak:Hofstede, G. (1980). Culture's consequences: International differences in work-related values. London: Sag'den Uyarlanmıştır

Hofstede'in kültürel boyutları ifade etmek amacıyla geliştirdiği modelinde yer alan kültür boyutları şekil 2' de gösterilmektedir.

1.6.1.1. Güç Mesafesi Boyutu

Toplumda farklı güç seviyesinde bulunan bireylerin aralarındaki ayrımı ne ölçüde beklediğini ve kabul ettiğini göstermektedir (Duman, 2018:2). Bir toplumdaki güç mesafesinin düzeyi toplumdaki bireyler arası eşitliğe gösterilen önemi, bireylerin yaşam şekli ve gelir seviyeleri arasındaki farkı, hiyerarşik düzene olan eğilimi, liderler tarafından kullanılan güç kaynaklarını, katılım ve karar verme gibi faktörleri etkilemektedir (Sığrı ve Tıgılı, 2006:330).

Güç aralığı düşük seviyede olan toplumlarda siyasal hareketlerde bireylerarası eşitlik savunulmakta, süreç içinde kararlara katılım oranı yüksek olmakta ve demokratik kişilikte yöneticiler seçilmektedir. Bunun aksine güç aralığı yüksek olan toplumlarda ise daha otokrat kişilikte yöneticiler bulunmaktadır. Bu tarz

toplumlarda kararlara katılım oranı düşük seviyede olmakla birlikte emir ve talimatla iş yapma oranı yüksek seviyededir (Yakut, 2012:120).

Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda astlar üstleri ile mücadeleye girememektedir. Bunun yanında astlar üstlerinden sürekli yönlendirme beklemektedir. Doğu Avrupa, Asya, Afrika ve Latin Amerika ülkeleri bu göstergelerin yüksek olduğu toplumlara örnek olarak gösterilebilir (Duman, 2018:2).Dursun'un (2013:52) Hofstede'in kültürel boyutları açısından örgüt kültürü ve stratejik ilişkiyi ele aldığı çalışmasında Türkiye ise yüksek güç mesafesi ülkeler arasında yer almaktadır. Düşük güç mesafesi ve yüksek güç mesafesine sahip olan toplumlarda karşılaşılan durumlar tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1:Düşük ve Yüksek Güç Mesafesi Boyutları Arasındaki Farklar

Düşük Güç mesafesi	Yüksek Güç mesafesi
Toplumda eşitsizlik seviyesi düşüktür.	Güçlü olanların belirgin ayrıcalıklar vardır.
Halkın bağımlılık düzeyi eşittir.	Güçsüz olanlar güçlü olanlara bağımlıdır.
Güç kullanma yasaldır.	Neyin doğru ve neyin yanlış olduğunu güçler belirlemektedir.
Güçlü olanlar ile güçsüz olanlar uyum içerisindedir.	Güçlü olanlar ile güçsüz olanlar çatışırlar.
Güçsüz olanlar işbirliği yapmaktadır.	Güçsüz olanlar düşük düzeyde işbirliği yapmaktadır.
Çocuklar aile bireyi muamelesi görmektedir.	Çocuklara itaat etmeleri öğretilmektedir.
Ayrıcalıklı durumlar ön plana çıkarılmamaktadır.	Sürekli olarak ayrıcalıklara vurgu yapılmaktadır.

Kaynak: Hofstede, G. (1984). *Culture's Consequences:International Differences in Work Related Values*, Nawbury Park Sage Publications.

1.6.1.2.Bireycilik ve Toplumculuk

Bu boyut bireyin kendi ihtiyaçlarına mı yoksa grubun ihtiyaçlarına mı öncelik verdiği ile ilgilidir. Bireysellik düzeyinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler kişisel ihtiyaçlarını toplumsal ihtiyaçların önünde görmektedirler. Diğer taraftan bireysellik

katsayısının düşmesi bireyi alacağı kararlarda grubu daha öne çıkarmasına yol açmaktadır (Terzi, 2000:74).

Sıgırı ve Tıgılı'ya (2006:330) göre bu boyut,bireyin çevreye yönelişinde bireysel amaçları doğrultusunda ve “ben” merkezli bir hayat biçimine yönelmesini veya ortak amaçları önceleyerek “biz” merkezli bir anlayışa ve işbirliğine yatkınlığı ile davranışlarını ve tutumlarını kapsamaktadır.

Bireyselliğin ön planda olduğu toplumlarda bireyler kendi başına karar verme eğilimindedirler. Bunun yanında bireylerin en fazla ilgi duyduğu konular ise yakın aile çevresinin iyiliğidir. İngiltere, Avustralya ve Amerikadaki kültürel yapılar buna örnek olarak gösterilebilir. Toplumculuğun ağır bastığı toplumlarda ise bireylerarası bağlar daha güçlüdür ve aile kavramı daha geniş kapsamda değerlendirilmektedir. Endonezya, Pakistan ve Guatemala gibi ülkeler toplumcu yapının egemen olduğu ülkelere örnek olarak gösterilebilir (Duman, 2018:2).Türkiye'nin ise toplumculuğun ağır bastığı ülkeler grubunda yer aldığı belirtilmektedir (Dursun, 2013:52).Bireyselliğin ve toplumsallığın etkin olduğu toplumlarda karşılaşılan durumlar tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2: Bireysellik ve Toplumsallık Boyutları Arasındaki Farklar

Bireysellik	Toplumsallık
Bireyler işverenin çıkarlarına yalnız kendi çıkarları doğrultusunda gözetmektedir.	Bireyler toplumsal çıkarları gözetmektedir.
Çalışma süresi ve iş yükü fazladır.	Çalışma süreleri azdır.
Çalışanlar ile işverenler arasındaki bağ sözleşmeler ile kurulmaktadır.	Aile bağı gibi güçlü bağlar bulunmaktadır.
Yükselmeler bireysel yetenekler doğrultusunda gerçekleşmektedir.	Yükselmeler gruba göre şekillenmektedir.
Üstlenilen görevler ilişkilerden daha önemlidir.	İlişkiler görevlerden daha önemlidir.
Görüş ve düşünceler rahat şekilde dile getirilmektedir.	Çatışmalardan uzak durulmaktadır.
Dürüstlük temel kuraldır.	

Kaynak: Hofstede, G., ve Hofstede, G. J. (2005). *Organisationer Och Kulturer*, s.104.

Ben düşüncesinin öne çıktığı toplumlarda bireyler kararlarda kendi kişisel beklentilerini karşılamak istemektedirler. Kişisel üstünlüklerin, yeteneklerin ve başarıların önemli olduğu bu toplumlara Kanada, İngiltere, Avusturalya ve Amerika gibi Anglo Sakson ülkeleri örnek olarak gösterilebilir. Toplumculuk düşüncesinin yaygın olduğu ülkelerde ise bireyler, kendilerini örgütlerine, ailelerine ve işletmelerine bağlı hissetmektedirler. Bunun yanında bireyler zaman içerisinde örgüt ile bütünleşerek kendilerini örgütün bir parçası gibi görmekte ve o şekilde hareket etmektedirler. Bu kapsamda grubun veya toplumun çıkarları bireysel çıkarlardan daha üstün tutulmaktadır. Hofstede, araştırması sonucunda Türkiye'nin yüksek toplumculuk düzeyinde bir ülke olduğunu bulgulamıştır (Dursun, 2013:52).

1.6.1.3.Erillik-Dişillik

Hofstede, çalışmasında toplumsal cinsiyet rollerini kültürün erillik ve dişillik özellikleri boyutunda ele almaktadır. Çalışmasında örgütsel amaçların anlaşılması ile cinsiyet arasında anlamlı bir ilişki olduğunu savunmaktadır. Buna göre erillik boyutunun yüksek olduğu toplumlar yüksek iş stresinin olduğu toplumlardır. Bu toplumlarda baskın değer başarı ve paradır. Dişillik boyutunun yüksek olduğu toplumlarda ise iş stresi daha düşük düzeydedir. Ayrıca bu toplumlarda çalışanlar işbirliği ve yaşam kalitesine odaklanmaktadır (Terzi, 2000: 75).

Sığrı ve Tığlı'ya (2006:330) göre bir toplumda bağımsızlık duygusu, kendine güven, materyalist değerler, atılganlık, egemen olma, yarışmacılık, yükselme tutkusu, saldırgan olma, ısrarcı olma ve baskıcı olma gibi değerler ön planı çıkıyor ise ve insana gösterilen değer geri planda kalıyor ise o toplumda eril kültür sözkonusudur. Bunun yanında, bireylerarası ilişkiler ve insana gösterilen önem ve yaşam kalitesi ön planda tutuluyor ise o toplumda dişil kültürsöz konusudur. Bir toplumda dişil kültürün egemen olmasını belirginleştiren değerler o toplumda şefkat, merhamet, nezaket, sadakat, sevgi anlayışının yoğun olmasıdır. Ayrıca dişil kültürün egemen olduğu toplumlarda insanlara sevgi dolu, sıcak ve anlayışlı bir şekilde yaklaşılmaktadır. Erilliğin ve dişilliğin etkin olduğu toplumlarda karşılaşılan durumlar Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 3: Erillik ve Dişillik Boyutları Arasındaki Farklar

Erillik	Dişillik
Hırs odaklı bireyler vardır.	Bireylerin temel gayesi yaşam kalitesidir.
Yaşamının temel gayesi çalışmaktır.	Çalışmak hayatı daha iyi yaşamak için gerekmektedir.
Hızlı ve büyük olan olaylar ya da nesneler güzeldirler.	Küçük ve yavaş olan olaylar ya da nesneler güzeldirler.
Problemler güçlü olanların lehine çözülmektedir.	Şansız olan bireylere şefkatli yaklaşım vardır.

Kaynak: Hofstede, G., ve Hofstede, G. J. (2005). *Organisationer Och Kulturer*,

Çakır ve Eğinli'ye (2010:182) göre erillik niteliği ağır basan ülkeler Meksika, İtalya, Venezuela, Avusturya ve Japonya olarak sıralanırken; dişilik nitelikleri ağır basan ülkeler ise Finlandiya, Danimarka, Hollanda, Norveç ve İsveç olarak sıralanmaktadır. Ayrıca Türkiye ise çeşitli özellikleri açısından dişil nitelikler gösterirken erillikçe daha yatkın bir ülke konumundadır.

1.6.1.4. Belirsizlikten Kaçınma Boyutu

Kültürün bu boyutu bir toplumdaki bireylerin kesin olmayan ve belirsiz durumlara yönelik göstermiş oldukları tepkinin derecesini ifade etmektedir. Bunun yanında belirsizlikten kaçınma boyutu toplumun belirsiz durumlar karşısındaki davranışlarını nasıl şekillendirdiği ile ilgilidir (Singh, 1990:76). Bireyler kesin olmayan ve belirsiz durumlar karşısında çeşitli duygulara ve bu duygularla ilişkili olan sinirlilik, saldırganlık, endişe, soğukkanlılık ve rahatlık gibi davranışlara yönelmektedirler (Öğüt ve Kocabacak, 2008:153).

Bir toplumda belirsizlikten kaçınma eğiliminin yüksek olması o toplumda farklı olan ve belirsiz olan şeylerin tehlikeli olduğu anlayışını hakim kılmaktadır. Buna karşın toplumda bu eğilimin düşük olması ise farklı olan ve belirsiz olan şeylerin ilginç olduğu anlayışının hakim olmasına yol açmaktadır (Hofstede, 2002:92). Böylece belirsizlikten kaçınma eğiliminin yüksek olduğu kültürlerde toplum risk üstlenmekten kaçınırken belirsizlikten kaçınma eğiliminin düşük olduğu

kültürlerde ise toplum daha kolay risk almaktadır. Türkiye ise belirsizlikten kaçınma eğiliminin yüksek olduğu ülkeler grubundadır. Belirsizlikten kaçınma eğiliminin yüksek veya düşük olduğu toplumlarda karşılaşılan durumlar Tablo 4'te gösterilmektedir.

Tablo 4: Belirsizlikten Kaçınma Eğiliminin Yüksek veya Düşük Olduğu Toplumlarda Karşılaşılan Durumlar

Belirsizlikten Kaçınma Oranının Yüksek Olduğu Toplumlar				Belirsizlikten Kaçınma Oranının Düşük Olduğu Toplumlar			
Belirsiz durumlarda daha düşük stres yaşanmaktadır.				Belirsiz durumlarda yüksek stres yaşanmaktadır.			
Belirsiz durumlar günlük hayatın bir parçası gibidir ve bu olaylar yaşandığı haliyle kabul edilmektedir.				Belirsiz durumlar hayatın bir tehdidi olarak algılanmaktadır ve bununla mücadele edilmektedir.			
Düşünce birliği olmasına çaba gösterilmektedir.				Yaşanan görüş ayrılıkları doğal kabul edilmektedir.			
Risk alma konusunda çekingen davranılmaktadır				Risk alma konusunda sıkıntı yaşanmamaktadır.			
Kanunlara ve kurallara ihtiyaç duyulmamaktadır.				Kanunlara ve kurallara ihtiyaç duyulmaktadır.			

Kaynak: Hofstede, G. (1984). Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values, Newbury Park Sage Publications.

Belirsizlikten kaçınma toplumun kesin olmayan ve belirsiz durumlar karşısında ne hissettiğini ve bununla nasıl baş ettiğini açıklamaktadır. Belirsizlikten kaçınma eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda bireyler sonucu belli olmayan ve riskli durumlardan sakınmayı tercih etmektedir. Çünkü bu tür durumlar bireylerin yüksek düzeyde tedirginlik ve stres yaşamasına neden olmaktadır. Rusya, Yunanistan ve Japonya gibi ülkeler belirsizten kaçınma eğilimin en yüksek olduğu ve kişisel tercihlerin önemli oranda kontrol veya tahmin edilebilir durumlardan yana olduğu ülkelerdir. Diğer taraftan belirsizlikten kaçınma eğilimin düşük olduğu ülkeler ise kontrol edemedikleri durumlar karşısında toleranslı olma eğilimi içerisindeyler. Bu tür toplumlarda belirsizlik günlük hayatın bir parçası olarak görülür ve belirsizlik

durumları karşısında bireyler genellikle esnek ve rahat davranırlar. Singapur ve Jamaika gibi ülkeler belirsizlikten kaçınma eğiliminin düşük olduğu ülkelere örnek olarak gösterilebilir (Duman, 2018:3).

1.6.1.5. Uzun ve Kısa Döneme Yönelme

Hofstede IBM şirketi çalışanları üzerine yaptığı çalışmasının ardından belirlemiş olduğu kültürün boyutlarından biri olan belirsizlikten kaçınma boyutunun Doğu kültürleri açısından uygun bir tespit olmadığını fark etmiştir. Daha sonra Bond (1988) ile birlikte yeni bir anket tasarlanmıştır ve bu çalışmanın sonunda kültürün beşinci boyutu olan “kısa dönem ve uzun döneme yönelme” boyutunu tespit etmişlerdir. Bu boyut kısa ve uzun dönem yönelimleri ile değerler arasındaki ayrımı yapmaktadır (Hofstede ve Bond, 1988:6-7).

Zaman yönelimi olarak da ifade edilen kültürün bu boyutu iş ve yaşam hakkında bireyin referans noktasını ele almaktadır. Bu boyut bir toplumun kararları verirken ne ölçüde geçmişte yaşanan, kısa dönemli olaylara veya şimdiki zamanda elde edeceği kazançlar ve gelecek için elde edeceği faydaya dayandığını göstermektedir (Yeşil, 2011:128). Buna göre bir toplumun uzun dönemli olması sabır ve tutumluluk gibi değerlere önem verdiğini gösterirken kısa dönemli olması ise geleneklere saygı gösterdiğini ve sorumluluklarını yerine getirmeye önem verdiğini ifade etmektedir (Hofstede ve McCrae, 2004:65). Toplumun uzun döneme yönelimli olması bunun yanında geleceğe odaklanmak, çok çalışmak, tutumlu olmak vebağlılık gibi unsurlara önem verdiğini göstermektedir. Bunun yanında kısa döneme yönelimli olması ise mevcut duruma ve geçmişe yöneldiği anlamına gelmektedir. Zaman yönelimi eğiliminin yüksek veya düşük olduğu toplumlarda karşılaşılan durumlar tablo 5’te gösterilmektedir.

Tablo 5: Zaman Yönelimi Eğiliminin Yüksek veya Düşük Olduğu Toplumlarda Karşılaşılan Durumlar

Uzun Dönemli yönelim	Kısa Dönemli Yönelim
Kazanımlar azim ve çaba ile ortaya çıkmaya başlamaktadır.	Çabaların hızla sonuç vermesi beklenmektedir.
Kaynakları doğru kullanması ve birikimler son derece önemlidir.	Harcama yapma konusunda sosyal bir baskı bulunmaktadır.
Büyük hedeflere ulaşabilmek için kişisel zevklerden fedakârlık yapmak gerekmektedir.	Kısa vadeli kazançlar genellikle ilişkilerden daha önemli görünmektedir.

Kaynak:Hofstede, G. (1984). Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values, Newbury Park Sage Publications.

Uzun dönemli yönetime sahip olan toplumlarda bireyler yatırım yapma ve tutumlu olma konusunda yönlendirilmektedir. Bu toplumlarda elde edilen kazanımlar dikkatli ve istikrarlı çalışmaların bir ürünüdür. Bireylerin toplumdaki pozisyonları belirgindir. Toplumda yaşlılara saygı gösterilmekte ve bireylerarası ilişkiler kıymetli görülmektedir. Buna karşın uzun dönemli yönetime sahip olan toplumlarda ise gelenekler modern hayata adapte edilmeye çalışılmaktadır. Japonya, Kore ve Çin gibi doğu Asya ülkeleri uzun dönemli yönetime sahip ülkelere örnek olarak gösterilebilir. Kısa dönemli yönetime sahip olan toplumlarda geleneklere saygı duyulmaktadır. Bireyler toplum içerisinde hızlı kazanmaya ve harcamaya yönlendirilmektedir. Toplumdaki pozisyonlar önem taşımamakta, ilişkiler ise elde edilecek kazanıma göre önemsenmektedir. İspanya, İngiltere ve Amerika gibi ülkeler bu toplumlara örnek olarak gösterilebilir (Duman, 2018:4).

1.6.1.6.Hoşgörüyü Karşı Dirençlilik

Kültürün bu boyutu bireylerin dürtüleri ve istekleri doğrultusunda nasıl yetiştiklerini konu edinmektedir. Bu doğrultuda toplumlar hevesli veya kısıtlı olarak iki grupta değerlendirilmektedir. Heveslilik, bireylerin eğlenmek ve zevk almak gibi hayatları boyunca hissettikleri doğal dürtülerin karar alma sürecinde etkili olmasına izin veren toplumları ifade etmektedir. Buna karşın kısıtlılık ise toplumsal normların

ihtiyaçların karşılanması sürecinde toplumsal tatmini azaltan, bastıran ve onları düzenleyen bir toplum yapısını ifade etmektedir (Hofstede vd., 2010:15).

Hoşgrye karşı dirençlilik boyutunda, bireylerin istek ve arzularını zgr şekilde karşılamalarına hoşgörülü bir şekilde yaklaşan kültürlere karşı, bu davranışları toplumsal normlara dayalı şekilde sınırlayan davranış biçimlerini sergileyen kültürler arasındaki farklılığa vurgu yapılmaktadır (ztrk ve Geyve, 2015:20). Bu bağlamda yürütülen bir araştırmada Türkiye'nin %49 oranında hoşgörülü toplum eğilimi gösterdiği tespit edilmiştir (Doğan, 2015:52). Heveslilik ve kısıtlılık eğilimi yüksek olan toplumlarda karşılaşılan durumlar Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6: Heveslilik ve Kısıtlılık Eğilimi Yüksek Olan Toplumlarda Karşılaşılan Durumlar

Heveslilik	Kısıtlılık
Özgür davranma.	Davranışları kontrol altına alma.
Maddi ödüllere önem vermeme.	Başarılı işlerin sonunda maddi bir kazanç bekleme.
İnsan odaklı olma.	Haksız davranıldığını kolayca fark etme.
Bir malı sosyal statüsü için değil fonksiyonu için kullanma.	Bir malı sosyal statüsünden dolayı kullanma.
Pozitif ve iyimser olma.	Kötümser ve negatif olma.
Dışa dönük ve sempatik olma.	İçedönük olma
Arkadaşlarla vakit geçirmeye önem verme.	Arkadaşlarla vakit geçirmeye önem vermeme.

Kaynak:Lonner vd., <http://www.ac.wvu.edu/~culture/hofstede.htm>

Kültürün bu boyutu yaşam kontrolü ve mutluluğu incelemektedir. Heveslilik eğilimi yüksek olan toplumlarda bireyler temel insani ihtiyaçlarını gidermekte ve hayattan zevk alarak eğlence odaklı tutkularını zgr şekilde gerçekleştirebilmektedirler. Buna karşın kısıtlılık eğilimi yüksek olan toplumlar ise temel insani ihtiyaçlarını toplumsal normlar altında baskılamaktadırlar. Bu toplumlarda ahlaki disiplin ön plana alınmakta ve böylece kötümser olmaya ynelinmekte (Duman, 2018:4).

Hoftsedde'nin ortaya koymuş olduğu bu kültür boyutlarından hareketle farklı toplumların muhasebe sistemi ve uygulamalarının yer aldığı muhasebe alt kültürü kimliklerini tespit etmek amacıyla birçok araştırma yapılmıştır. Bu araştırmalar içerisindeki en kapsamlı olanı ise 1998 yılında Gray tarafından yapılan araştırmadır. Sosyal bilimler literatürü ile muhasebe değerlerinin ilişkilendirildiği bu araştırma kültürün muhasebe üzerinde oluşturduğu etkiyi belirleme konusunda öncü bir araştırmadır (Bekci ve Bitlisli, 2012: 62). Çalışmanın sonraki bölümünde Gray'nin muhasebe kültür değerleri ana hatlarıyla ele alınmaktadır.



İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE BİLİMİ VE KÜLTÜR İLİŞKİSİ

Her ülkenin hem tarihi geçmişi hem de toplumsal yapısından kaynaklanan kendisine has kültürel ve sosyal bir yapısı vardır. Toplumların da tıpkı bireyler gibi karakterini oluşturan toplumsal kültür unsurları bulunmaktadır. Bu unsurlar her alanı etkilediği gibi ticari hayatı ve dolayısıyla muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Fakat küreselleşme ile beraber ortaya çıkan ihtiyaçlar sonucunda ülkelerin uyguladığı farklı muhasebe sistemlerinin standartlaştırılması ve böylelikle finansal raporlamaların güvenli, karşılaştırılabilir, kolay ve şeffaf olması amaçlanmıştır. Çalışmanın bu bölümünde uluslararası muhasebenin ortaya çıkması, muhasebe sistemleri, muhasebe kültürü ve Gray'in muhasebe kültürü değerleri ele alınmaktadır.

2.1 ULUSLARARASI MUHASEBENİN ORTAYA ÇIKIŞI

Son dönemlerde küreselleşme eğilimleri çerçevesinde uluslararası ticaretin önündeki engellerin kalkması uluslararası düzeyde yapılan işlem sayısını artırmıştır. Bunun yanında uluslararası finans piyasalarında yaşanan gelişmeler ve serbest piyasa ekonomisine geçiş ile birlikte oluşan “yeni ekonomi” olgusu ülkelerin muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıkların ortadan kalkmasını ve muhasebe süreçlerinin karşılaştırılabilir olmasını zorunlu kılmıştır. Bu noktada uluslararası muhasebe uygulamaları büyük önem kazanmıştır. Bu bağlamda yürütülen araştırmalar da muhasebenin işlevini ve önemini büyük oranda artırmıştır (Kurtcebe, 2008:50).

2.1.1. Uluslararası Muhasebenin Dünyada Gelişimi

Ekonomilerde ortaya çıkan risk ve kriz faktörleri kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik ihtiyacı artırmıştır. Bu doğrultuda her ülke bir taraftan kendi yerel muhasebe standartlarını oluştururken diğer taraftan da uluslararası sermaye hareketleri ve yatırımlardan pay alabilmek için uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama araçlarına yönelmiştir (Lalik, 1998:22).

Küreselleşme uluslararası muhasebenin rolünü ve önemini artırmıştır. Muhasebe standartlarının uluslararası düzlemde uyumlaştırılması ve ortak bir muhasebe standardının oluşturulması konusunda yapılan araştırmaların sayısı da buna bağlı olarak artış göstermiştir. Muhasebe standartları muhasebenin temel kuralları, tarafsız ve bilimsel yaklaşımları, temel kavramları ve ilkelerini oluşturmaktadır (Lazol, 2000:9). Bu standartlar muhasebe kavramı ve ilkelerinin uygulanması sürecinde temel alınacak değerlendirme ölçütlerini ve yöntemlerini belirlemektedir.

Liberal ekonomik politikaların gittikçe artan şekilde uygulanması işletmelerin küresel boyutta faaliyet gösterme süreçlerini hızlandırmıştır. Ekonomik ve teknolojik koşullarda yaşanan gelişmeler ile ilişkili olarak büyüyen işletmeler artan finansal kaynak ihtiyaçlarını ulusal ve uluslararası yatırımcılardan karşılar duruma gelmiştir. İşletmelerin ihtiyaç duydukları bu kaynakları temin etme sürecinde finans kuruluşları işletmelerden güvenilir ve yeterli finansal bilgiler talep etmektedirler. Ancak her ülkenin farklı düzenlemeleri ve farklı muhasebe ilke ve uygulamalarından ötürü uluslararası ölçekte faaliyet gösteren işletmelerin finans kuruluşlarına bilgi vermek amacıyla finansal tablo hazırlanması ve yayınlanması sürecinde bir takım güçlükler ortaya çıkmaktadır (Kurtcebe, 2008:51). Bu bağlamda uluslararası muhasebe getirdiği standartlar ile oluşacak bu güçlükleri aşmayı amaçlamaktadır (Şen,2006: 34). Bu standartlarda bulunması gerekli kriterler ise aşağıda sıralanmaktadır (Kocamaz, 2012: 107):

- Anlamlı ve uygun muhasebe bilgilerini üretmelidir.
- Mali pozisyonlar ve performanslara ilişkin gerçekçi ve ihtiyatlı ölçümleri üretmelidir.
- Mali pozisyonlar ve performanslara ilişkin güvenilir ölçümleri üretmelidir.
- Yalnızca sağlam bir teorik temele dayanmakla kalmamalı bunun yanında pratik mahiyet de taşımalıdır.
- Ele aldığı konular aşırı seviyede karmaşık yapıda olmamalıdır.
- Benzer ya da ilgili kalemler açısından yeteri kadar kesin olmalıdır.
- Tutarlı uygulamaları sağlayabilmek için yeteri kadar kesin olmalıdır.
- Alternatif muamelelere izin vermelidir.

- Yapılan açıklamalar işletmelerin mali pozisyonları ve performanslarına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine yönelik yeterli kapsamda olmalıdır.
- Yalnızca ileri düzeyde mali piyasalar açısından değil bunun yanında gelişmekte olan piyasalar açısından da uygulanabilmelidir.

Küresel ekonomilerin karşılıklı bağımlılıkları, büyük ölçekli işletmelerin mikro ve makro verilerinin değerlendirilmesini ve bilgi transferini gerekli kılmaktadır. Uluslararası muhasebeden önce var olmayan bu yaklaşım uluslararası muhasebeyi hedef alan bir yaklaşımdır (Hanns ve Schoenfeld, 1981: 93-100). Uluslararası muhasebe bu süreçte yaşanan aksaklıkları ortadan kaldırmak amacıyla muhasebe uygulamalarında tek düzenlilik getirmekte ve finansal bilgileri kullanan kurumlara karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgiler sağlamayı amaçlamaktadır (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:57). Uluslararası muhasebe uygulamaları küresel ölçekte faaliyet gösteren şirketlere maliyetleri düşürme, mali tablolar hazırlama, yönetim bilgi sistemlerini uygulama, uluslararası faaliyet performanslarını değerlendirme, faaliyet gösterilen ülkeler ile işgücü hareketlerini kolaylaştırma ve bağımsız denetim gibi konularda avantaj sağlamaktadır.

2.1.2. Uluslararası Muhasebenin Türkiye’de Gelişimi

Türk muhasebe sistemi alanındaki gelişmeler değerlendirildiğinde, Türkiye’de çoklu muhasebe sisteminin olduğu ve işletmelerin kimi zaman birden farklı muhasebe sistemlerine tabi oldukları görülmektedir (Kocamaz, 2012: 110). Bu karmaşıklığı ortadan kaldırabilmek için farklı kuruluşlarca uluslararası muhasebe standartlarına yönelik uyumlaştırma çalışmaları yürütülmektedir (Nevzat Güdelci, 2019: 206).

Türkiye’de muhasebe çalışmalarının başlangıç tarihinden bu yana temel amaç uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamak olmuştur. Ülkede uygulanan muhasebe standartları belirlenirken belirlenen bu standartların uluslararası muhasebe standartlarına uygun olmasına dikkat edilmiştir (Parlakkaya, 2004: 129). Bu bağlamda Türkiye’nin muhasebe sistemine yönelik düzenlemeleri ele alındığında bu düzenlemelerin siyasal ve ekonomik ilişkilerin paralelinde yürütüldüğü

görülmektedir. Muhasebenin gelişimi başlangıçta kamu sektörü ağırlıklı olarak gerçekleşmiştir. Yapılan düzenlemeler ise önce Fransız, daha sonrasında ise Alman ve Amerikan sistemlerinden etkilenecek yürütülmüştür. (Altıntaş, 2011: 167).

AB ile yakın ilişkiler içerisinde olan Türkiye'nin uluslararası muhasebe standartlarına yönelik uyum çalışmalarının uzun bir geçmişi olduğu bilinmektedir. Avusturya, Danimarka ve İtalya örneklerindeki gibi uluslararası muhasebe standartlarının olduğu gibi kabul edilmesi yaklaşımı başlangıçta Türkiye açısından da kabul edilebilir olarak değerlendirilmiştir. Ancak Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin yürüttükleri bu faaliyetleri sağlıklı olarak yerine getirmeleri için bir takım düzenlemelerin yapılması zorunluluğu oluşmuştur. Bu nedenle Avrupa Birliği ile üyelik süreci içerisinde olan Türkiye'nin Avrupa Birliği uygulamalarına uygun olarak muhasebe standartlarını geliştirme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda Türkiye'deki düzenleyici kurumların her biri kendi beklentileri doğrultusunda uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu muhasebe standartlarını geliştirmeye başlamıştır (Çelik, 2005: 110, 111). Bu kurullar yaptıkları faaliyetler ile uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi sürecine önemli boyutta katkı sağlasa da muhasebe standartlarını kendi beklentileri paralelinde ele aldıkları için birtakım karmaşıklıklara yol açmışlardır. Bu karmaşıklığı giderebilmek için süreç içinde farklı çalışmalar yürütülmüştür (Erdoğan ve Dinç, 2009: 155). Bu çalışmalar kronolojik olarak aşağıda sıralanmaktadır (Kocamaz, 2012: 111-112):

- 1930'lu yıllar Fransız muhasebe mevzuatının uygulandığı yıllardır.
- 1930 ve 1950'li yıllar arasında Alman muhasebe mevzuatının uygulandığı yıllardır.
- 1937 yılında kabul edilen Türk Ticaret Kanunu 1956 yılında revize edilmiş ve bu dönemden sonra muhasebe uygulamaları açısından yeni bir dönem başlamıştır.
- 1950'de Vergi Usul Kanunu'nun uygulamaya konulması ile birlikte işletmeler bu kanuna tabi olmuşlardır. Fakat işletmelerin sermaye piyasasının henüz oluşmaması ve finansal tablolarının genellikle vergi beyanında kullanılması, vergi muhasebesi anlayışının egemen olmasını sağlamıştır.
- 1950'li yıllardan sonra Amerika Birleşik Devletleri ile yürütülen ilişkilerin daha iyi seviyeye ulaşması sonucunda Amerikan sisteminden etkileneilmiştir.

- 1972’de İktisadi Devlet Teşekkülleri açısından tek düzen muhasebe sistemi geliştirilmiştir. Fakat özel sektör açısından önemli olan bu sistem uygulanma olanağı bulamayarak zaman içinde kendisini yenileyememiştir.
- 1981’de Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur. Türkiye’de sermaye piyasasının oluşturulmaya başlanması ile beraber yeniden defterler vergi bazlı şekilde tutulmuş ve bunun yanında finansal tablolar Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre açıklanmıştır.
- 1987’den sonra Avrupa Birliği tam üyelik başvuruları sonunda Avrupa Birliği düzenlemelerinin etkisi altına girilmiştir.
- 1989’da Yeminli Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odaları kurulmuştur.
- 1999’da Sermaye Piyasası Kanunu’na bir madde eklenmiş ve bu maddeyle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur.
- 2000 yılında Avrupa Birliği halka açık bütün şirketlerin uluslararası finansal raporlama standartlarına tabi olduklarını belirten düzenlemeyi onaylamıştır. Bu düzenleme Avrupa’da yeni bir dönemin başlangıcı olmuştur.
- 2009 yılında daha önce yayınlanan muhasebe tebliği ve yöntemleri yürürlükten kaldırılmış ve Türkiye Muhasebe Standartları uygulanmaya konulmuştur.

1957’den bu yana yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu küresel ticarete meydana gelen değişim ve dönüşümler sonucunda mevcut ihtiyaçları karşılama konusunda yetersiz kalmış, rekabet ekonomisinin ve serbest piyasanın yaygınlaşmasıyla birlikte işletmelerin uluslararası piyasada daha rahat hareket etmelerini sağlayacak ve yeni düzene uyum sağlayacak bir ticaret kanununun gerekliliği ortaya çıkmıştır. Ayrıca Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde temel kanunların değiştirilmesi nedeniyle başta sermaye ve finans piyasaları olmak üzere ulusal ve uluslararası boyutta ticareti kolaylaştıracak hükümlerin getirilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne uyum süreci dışında Türkiye’nin uluslararası ticaret, hizmet, endüstri, sermaye ve finans piyasalarının bir parçası olabilmesi için özellikle şeffaflık ve finansal raporlama gibi genel kabul edilen ve güncel konseptleri kapsayan yeni bir ticaret kanununa ihtiyacı olduğu görülmüştür. Tüm bu gerekçelerden hareketle 6762 sayılı kanunu tümünden değiştirmek için yeni bir kanun tasarısı hazırlanarak 2005 yılında meclis alt

komisyonlarında görülmüştür. Uzun soluklu çalışmaların sonunda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nu 2011 yılı Ocak ayında meclis genel kurulunda kabul edilerek 14 Şubat 2011 tarihinde resmi gazetede yayımlanmıştır (Uluslararası, 2012: 12).

6102 sayılı kanun hem muhasebe standartları ve uygulamaları hem de muhasebe denetim standartları bakımından beraberinde köklü yasal değişiklikleri getirmiştir (Şanlı, 2011: 3). Bu kanunla birlikte vergisel sorumlulukların yerine getirilmesi amacıyla tutulan muhasebe anlayışından vazgeçilmiş ve muhasebenin temel işlevlerinden biri olan ticari işletme ile ilgili üçüncü kişilere ve yönetime işletmenin mali durumu ile ilgili uluslararası standartlara uygun raporlama ile doğru bilgi verme amacı benimsenmiştir (Öner, 2011). Buna göre yeni kanunla birlikte muhasebe süreçleri artık vergi kanunları doğrultusunda değil Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre tutulacaktır (Akbulut, 2011: 25).

6102 sayılı kanunla birlikte yalnızca halka açık şirketlerin değil halka açık olmayan şirketlerinde muhasebe sistemlerini TFRS ve TMS'ye uyumlu hale getirmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Bu durum şirketlerin muhasebe sistemleri ile ilgili büyük ve önemli değişikliklerin olacağını göstermektedir. Nitekim eski kanun muhasebe sistemini bazı istisnalar haricinde Vergi Usul Kanunu ile Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Tebliğlere göre düzenlerken yeni kanun bütün bu yasal mevzuatı bir araya getirmektedir (Seyhan, 2011).

6102 sayılı kanun muhasebe ve denetim açısından muhasebe mesleğinin önemini ortaya koyarak vergiye dayalı muhasebecilikten bilgiye dayalı muhasebeciliğe dönüşümü başlatmıştır (Arıkan, 2010: 11). Bu bağlamda kanunun muhasebe ve denetim açısından getirdiği yenilikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Uluslararası, 2012: 14):

- Belge ve defterler konusunda getirdiği yenilikler,
- Değerleme ve envanter konusunda getirdiği yenilikler,
- Muhasebe standartlarına uyum yükümlülüğü konusunda getirdiği yenilikler
- Bağımsız denetim konusunda getirdiği yenilikler.

6102 sayılı kanun başta denetim konusunda hükümler olmak üzere diğer hükümler açısından da uluslararası muhasebe ilke ve standartlarından esinlenerek hazırlanmıştır. Kanun maddelerinin gerekçelerinde temel muhasebe ilkeleri olan

tutarlılık ve şeffaflık ilkelerine atıf yapıldığı görülmektedir. Yeni düzenlemede uluslararası muhasebe ilke ve standartlarının dikkate alınması muhasebe süreçlerinde şeffaf şirket yapısını yaratacağı ve gerçekçi veriler ile şirketlerin küresel piyasalara entegrasyonunu kolaylaştıracağı düşünülmektedir (Uluslararası, 2012: 14). Türk muhasebe sistemi uygulamaları vergi mevzuatı ve vergi kanunları çerçevesinde uygulanmaya devam etmekte ve hala bu uygulamalar yürürlükte bulunmaktadır. Sonuç olarak Türkiye’de uluslararası muhasebe standartları alanında yürütülen gelişmeler incelendiğinde bu gelişmelerin devletin yönlendirmeleri ile gerçekleşti, devletin siyasal ve ekonomikalarda ilişkilerinin yoğun olduğu ülkelerin örnek alındığı ve bu ülkelerin aktardığı yasalar ve uygulamaların etkisinde kaldığı görülmektedir(Sayar,2002:77).

2.2. ULUSLARARASI MUHASEBENİN FARKLILAŞMA NEDENLERİ

Her ülkeye has farklı ekonomik, politik, kültürel, sosyal ve yasal özellikler ülkelerin birçok konuda olduğu gibi muhasebe uygulamaları üzerinde de etkili olmakta ve ülkelerin muhasebe uygulamalarının kapsamını belirlemektedir. Bu nedenle dünya üzerinde ülkelerarası farklılık gösteren muhasebe sistemleri bulunmaktadır. Ulusal muhasebe standartlarında görülen farklılıklar uluslararası alanda faaliyet yürüten işletmeler açısından önemli sorunları beraberinde getirmektedir. Bu bağlamda bu işletmeler finansal tablolarda yer alan bilgileri güvenli şekilde kullanamamaktadırlar(Çiftçi ve Erserim, 2008: 2).

Uluslararası muhasebe standartlarına geçiş sürecinde çeşitli zorluklar yaşanmaktadır. Bu zorlukları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Gaap Convergence, 2002: 10):

- Özellikle bazı standartlarda yaşanan karmaşıklıklar.
- Ülkelerin muhasebe standartlarının vergi esasına dayalı olması.
- Bazı uluslararası muhasebe standartları üzerinde uzlaşamaması.
- İlk kez uygulanacak standartlar konusunda izahatların yeteri kadar yapılmaması.
- Sermaye piyasalarının sığ olması.
- Kullanıcıların ya da yatırımcıların kullandıkları ulusal muhasebe standartlarından memnun olması.

- Tercüme konusunda yaşanan zorluklar.

Muhasebe uluslararası geçmişi itibari ile ortak bir geçmişe sahip olsa da zaman içinde ulusalcı bir yapıya bürünmüştür. Dolayısıyla günümüzde ülkelerin ölçme, açıklama, denetim ve uygulama konusunda uyguladığı muhasebe sistemlerinde farklılıklar görülmektedir. Ülkelerin dil, kültür, ekonomik ve politik sistemler gibi farklı faktörlerden ötürü kendilerine has siyasi birimler haline gelmeleri ile koşullar her bir ülkeyi kendisine has farklı etkenlerini yansıtan ulusal muhasebe standartları oluşturmaya sevk etmiştir. Bu nedenle muhasebe sistemleri her ülkenin tıpkı kendisine has para birimini, geleneklerini ve kanunlarını tercih etmesi gibi bir tercihinin sonucudur (Ağca, 2015:2-3).

Kurtcebe'ye (2008:53) göre ülkelerin muhasebe standartları ve bu standartların belirlenmesine yönelik yapılanmalarında yaşanan farklılıklar; mali ve hukuki sistemlerinin yapısı, işletmelerin ortaklık yapısı ve bununla ilişkili olan finansman yöntemleri, muhasebenin bir meslek olarak gelişme düzeyi, muhasebe bilgilerini kullananların eğitimi ve gelişmişlik düzeyi ile ilgilidir. Uluslararası muhasebe standartlarının farklılaşmasına neden olan faktörlerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Ağca, 2015:5):

- Ekonomik kalkınma seviyesi.
- Uygulanan ekonomik sistem.
- Finansal kaynaklar.
- Etik standartların ve kuralların yaptırımı.
- Genel eğitim düzeyi.
- İşletme alanında yaşanan yeniliklerin hızı.
- Yasal sistem.
- Kültür.
- Muhasebe mesleğinin konumu.
- Muhasebe meslek mensuplarının eğitimi ve yetiştirilme durumu.
- Sosyal çevre.
- Vergilendirme.
- Politik sistem.

Bunların yanında ülkelerin muhasebe sistemlerinin farklılaşmasının birçok nedeni bulunmaktadır. Bu farklılıklar muhasebe sistemlerini etkileyen faktörleri,

lkeler arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri anlama konusunda yardımcı olmaktadır. Diğer taraftan muhasebenin sosyal ve teknik anlamda topluma yararlı olabilmesi için sürekli değişen toplumsal ihtiyaçlara cevap verebilmesi ve etkili olduğu ülkenin sosyal, ekonomik, politik ve yasal özelliklerini yansıtması gerekmektedir (Frederick vd., 1999:28). Dolayısıyla muhasebe sistemlerini etkileyen faktörlerin ve bu faktörlerden etkilenen muhasebe sistemlerinin uygulayıcıların ihtiyaçlarında yaşıanan değişimle paralel şekilde değişebileceği unutulmamalıdır.

2.3. MUHASEBE SİSTEMLERİ

Muhasebe sistemi, bir işletmenin mali rapor hazırlanma sürecinde başvurduğu ve birbiriyle ilişkili olan muhasebe uygulamalarını ifade etmektedir (, 2009:84). Bu tanımlama muhasebenin açıklama ve lme gibi iki temel fonksiyonuna vurgu yapsa da muhasebe sistemleri, muhasebenin bilinen bu fonksiyonlarının yanında muhasebe mesleği ve denetim boyutunu da kapsayacak şekilde ele alınmaktadır (Nobes ve Parker, 2002:55).

Bu noktada iki ülkede uygulanan muhasebe uygulamalarının ya da daha genel bir ifadeyle mali işlemlerin kaydedilmesi, özetlenmesi, sınıflandırılması ve denetlenmesi aşamalarıyla muhasebeciliğin karşılaştırılması ülkelerin arasındaki benzerlikler ve farklılıkların mantıksal bir sistematığe dökülmesi muhasebe sistemlerine ulaşılmasını sağlamaktadır. Ayrıca bu karşılaştırmalar ile muhasebe sistemlerine ilişkin sınıflandırmalar yapılmaktadır (, 2009:85).

Yükçü'ye (2018:19) göre muhasebe sistemleri genellikle "Finansal Muhasebe" ve "Yönetim Muhasebesi-Maliyet Muhasebesi" olmak üzere iki kategoride ele alınmaktadır. Finansal muhasebe, işletmelerin finansal durumlarını etkileyen olayların ve işlemlerin para birimi ile ölçüldüğü sonuçlarının işletme dışındaki kişiler ve kurumlara bildirildiği sistemlerdir. Dışa dönük bir muhasebe türü olarak bilinir. İşletme dışındaki bu kişiler ve kurumlar ise genellikle kamu organları, yönetici olmayan işletme sahipleri ve kredi kuruluşları olmak üzere üç grupta toplanmaktadır. Bu grupların her biri dönemsel olarak yapılan bildirimler ile finansal raporları kullanmaktadır.

Yönetim muhasebesi ise işletme yöneticilerinin, işletmenin temel amaçlarını gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları finansal bilgileri üretme ve raporlama sorumluluğunu taşımaktadır. Yönetim muhasebesinin en önemli bölümü maliyet muhasebesidir. Maliyet muhasebesi işletmelerin kaynaklarını sağlama ve kullanmaları ile ilgili bilgileri yansıtmaktadır. Bu kapsamda maliyet muhasebesi hem finansal muhasebenin hem de yönetim muhasebesinin kullanacağı bilgileri üretmektedir (Güzel ve Mersin, 2007: 174). Bu nedenle bu muhasebe türüne içe dönük muhasebe türüdür denilebilir (Yükçü, 2018: 20).

Bir işletmenin herhangi bir mali yılına ait tablolarının kullanıcılarına yararlı olacak duruma gelene kadarki süreç içinde yaşamış olduğu tüm işlemler ve bu süreçte katkı sunan aktörler muhasebe sistemi içerisinde değerlendirilmektedir. Muhasebe sistemlerinin sınıflandırılması sürecinde bir takım benzerlikler ya da farklılıklar dikkate alınmaktadır. Buna göre bir ülkenin işletmelerinin önemli bir bölümünün ya da tamamının mali raporlama aşamasında benzer uygulamalara başvurması ülkenin bir muhasebe sistemini uyguladığını ifade etmektedir. Diğer taraftan muhasebe sistemleri dinamik sistemlerdir ve zaman içinde yaşanan değişimlere ayak uydurmak durumundadır. Bu noktada muhasebe sistemlerinde görülen dönüşümler ile bu dönüşümlere neden olan faktörler ve bu faktörlerin muhasebe sistemi yapılandırılmasına olan etkisi muhasebe sistemlerinin oluşturulması ve sınıflandırılmasına ilişkin ipuçlarını vermektedir (Nobes ve Parker, 2002:55).

Muhasebe sistemlerinin gelişimine önemli katkı sunanlardan biri olan Luca Pacioli, çalışmalarında çift taraflı muhasebe sistemini kullanmaktadır (Meigs vd. 1996: 55). Bunun yanında 19. yüzyılda yaşanan birçok ekonomik gelişme de muhasebe sistemlerinin gelişmesine etki etmektedir. Bu dönemde yaşanan ekonomik olaylar kayıt tutma sisteminin bir muhasebe sistemi olarak kabul edilmesini sağlamıştır. Bunun yanında bu dönemde yaşanan teknolojik gelişmeler, demiryollarının büyümesi ve vergi hukukunun oluşturulması işletmeleri ve devlet kuruluşlarını etkilemiştir. Ayrıca 1929 yılında yaşanan dünya ekonomik buhranı da diğer etkilerle birlikte muhasebe sistemi ilkelerinin ve normlarının oluşturulmasına yol açmıştır (Akdoğan ve Aydın 1987: 71-77).

Dünya çapında, farklı ülkelerde aynı muhasebe uygulamaları yoktur. Bununla birlikte, aynı etkilere sahip ortak ülkeler vardır. Muhasebe sistemlerinin

sınıflandırılması her şeyden önce farklı ulusal muhasebe düzenlemelerini ve uygulamalarını gruplandırmak, karşılaştırmak ve böylece bir ülkenin tüm kurallarını ve muhasebe uygulamalarını bilmek zorunda kalmadan muhasebe sistemini karakterize eden unsurları sağlamada bir araç olarak kullanılmaktadır (Maciuca ve Socoliuc, 2014: 200).

Nobes ve Parker, muhasebe sistemlerinde aşağıdaki sınıflandırmayı kullanarak bir sınıflandırma önermektedirler: Dışsal (tumdengelimsel) ve içsel (Tümevarımsal) yaklaşım. Tumdengelim yaklaşımı, muhasebe sistemlerinin, ilgili çevresel faktörlerin (yasal sistem, vergi sistemi, kültür, ekonomik kalkınma düzeyi, vb.) belirlenmesine göre sınıflandırılmasını içermektedir. Tümevarım yaklaşımı ise, muhasebe sistemlerinin ve muhasebe uygulamalarının analizine dayalı olarak sınıflandırılmasını gerektirmektedir (Nobes ve Parker, 2008: 69-70).

1983 yılında ise Christopher Nobes finansal yönlendirme sistemine (Pantea ve Cristea, 2009: 38) dayalı mikro ve makro sistem adında iki hiyerarşik sınıflandırma oluşturmuştur. Mikroekonomik odaklı ülkelerde, yargı unsurları, adil görüş kavramı ve piyasaya dayalı ekonomik uyum hakimdir. Bu bağlamda Hollanda (iş dünyasına güçlü bir şekilde odaklanmıştır), Avustralya, Yeni Zelanda, Birleşik Krallık ve İrlanda (İngiliz menşeli ticari uygulamalardan elde edilen mesleki kurallarla), Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri (ticari uygulamalardan türetilen mesleki kurallarla) bir örnektir bu konuda. Mikroekonomik odaklı ülkelerde, ölçüm yöntemlerinin uygulanmasındaki tekdüzelik baskındır (Tabără vd., 2010: 90). İtalya (Medeni Kanun ve uluslararası etkilere dayanan bir sistemle), Fransa, Belçika ve İspanya (birleşik hesap planlarına dayanan bir muhasebe sistemiyle), Almanya ve Japonya (yasal kurallara dayanan bir muhasebe sistemiyle), İsveç (bir Vergi sistemi tarafından uygulanan ekonomik kontrole dayanan muhasebe sistemi) bu konuda bir örnektir. Bu sınıflandırma, AB direktiflerinin kabul edilmesinden önce ve dikkate alınan ülkelerin herhangi birindeki şirketler tarafından IFRS'nin kabul edilmesinden önce geliştirilmiştir (Nobes, 2011: 14).

Nobes, 2008 yılında eski muhasebe sınıflandırmalarının hala “UFRS döneminde” geçerli olup olmadığını merak etmiş ve Erlend Kvaal ile birlikte IFRS ülkelerinin dikkate alındığı bir çalışma gerçekleştirmiştir. Avustralya, Fransa, Almanya, İspanya ve İngiltere delistelen büyük şirketlerin 2005 ve 2006 mali

yıllarıiçinfinansal tablolarını inceleyen Kvaal ve Nobes, UFRS'lerden farklı ulusal uygulamaların varlığına dikkat çekmişlerdir. Daha sonra 2008-2009 yıllarına ait finansal tabloları da inceleyen iki araştırmacı aynı olayı fark etmişlerdir (Maciuca ve Socoliuc, 2014: 204).

Nobes tüm istatistiksel teknikler sonucundamuhasebe sistemlerini Anglo ve kıta Avrupası gruplarına ait büyük şirketlerin IFRS uygulamaları olarak tanımlamıştır (Nobes, 2011: 277).Bu tanımlama farklı faktörlerden hareketle farklı muhasebe sistemlerinin oluşmasına yol açmıştır. Günümüzde ise oluşan bu muhasebe sistemlerinin en önemlileri;Kıta Avrupası modeli, Anglosakson modeli ve karma ekonomi modelidir. Farklı sistem sınıflandırmaları olmasına karşın bu sınıflandırmanın kültürel farklılıkların muhasebe sistemi ve gelişmeleri üzerindeki etkisini açıklayabilmesi açısından önemli olduğu bilinmektedir (Varıcı ve Özdemir, 2013: 21).

Kıta Avrupası ülkelerini temsil eden Fransız-Alman modeli ileABD ve Birleşik Krallık gibi ülkeleri temsil eden Anglosakson modelidir. Fransız-Alman modeli hukuk ağırlıklı ve global nitelikte bir modeldir. Bu modelde normalizasyon genel hesap planının altında yorumlanmakta ve temel sorunlardan ziyade şekilsel sorumluluklara odaklanılmaktadır. Anglosakson modelinde ise borsadaki hissedarların bilgilendirilmesi ve kamunun aydınlatılması önemsenmektedir. İşletmelerin bazı yükümlülükleri ise sosyal sorumluluk prensibine dayanmaktadır(Yıldırım, vd., 1995:198-200). Aşağıda bu modellere ilişkin ana hatlar ele alınmaktadır.

2.3.1. Kıta Avrupası Muhasebe Sistemi

Ülkelerin muhasebe sisteminin oluşmasında tarih ve kültürün etkisi son derece büyüktür. Bunun en temel göstergesi benzer kültüre sahip ülkeler ile bu ülkelerin işletme ve birey davranışlarının benzerlik göstermesi ve diğer ülkelerden farklılık arz etmesidir (Nobes, 2008:192).Bu nedenle benzer kültüre sahip ülkelerde uygulanan muhasebe sistemleri ve finansal raporlama sistemlerinin birbirine benzer göstermesi olağandır. Bu anlamda Kıta Avrupa kültürüne yakın ülkelerin muhasebe

yapısı ve raporlama sistemlerin birbirlerine benzemektedir (Varıcı ve Özdemir, 2013: 23).

Kıta Avrupası modeli genellikle profesyonel muhasebe mesleğinden en alt düzeyde faydalanan, merkezi otoritenin etkili olduğu, açıklık ve doğruluk gibi gereklilikler üzerinde fazla durulmayan bir modeldir. Bu model, kuralları ile yakından ilişkili muhasebe sistemlerinin uygulandığı bir modeldir. Bu modelin oluşmasında sermaye piyasası etkili değildir. Fakat sermaye piyasası kendi içerisinde etkindir. Bunun yanında sağlanan bilgiler genellikle yatırımcılardan çok alacakların menfaatlerini korumaya dönüktür (Mukoro ve Ojeka, 2011: 917).

Kıta (Kara) Avrupası İngiltere dışındaki Avrupa ülkelerini ifade etmek amacıyla kullanılan bir kavramdır (Elitaş vd., 2011:7). Kıta avrupası ülkeleri uyguladıkları muhasebe sistemleri ile birçok ülkeden ayrılmaktadır. Kıta Avrupası ülkelerinin muhasebe sistemleri tarihsel ve köklü derinliğe sahip bazı ülkelerin muhasebe konusundaki tecrübesi ile şekillenmektedir. Bu ülkelerin muhasebe eğitim veren okullarında geliştirilen yaklaşımlar günümüzde hala birçok ülkenin etkisinde kaldığı ve muhasebe alanındaki gelişmeleri desteklediği yaklaşımlardır. Fransa ve Almanya bu noktada hem iktisadi hem de hukuki anlamda çalışmalarını öncü ülkelerdendir (Yalçın, 2014:116-117).

Muhasebe bilimini tarihsel açıdan ele alan araştırmacılar Almanya’da bulunan muhasebe okullarının muhasebe bilimine sunduğu en önemli katkının bilanço tahlili olduğunu ifade etmektedirler. Bilanço analizi konusunda genellikle iktisadi analiz oluşturma, hukuksal analiz geliştirme ve bilanço bilgilerini ortaklar açısından hazır hale getirmeye eğilimleri yaygındır (Güvemli:2001:610). Diğer taraftan Kıta Avrupasının güçlü ülkelerinden olan Almanya’nın muhasebe sistemine bakıldığında aşağıda ifade edilen hususların öne çıktığı görülmektedir (Yıldırım, vd., 1995:153):

- Muhasebe işlemlerine ilişkin uygulamalar kanunlarla belirlense de esnek bir yapı hakimdir.
- Avrupa Birliği (AB) muhasebe uygulamaları üzerinde etkilidir.
- Muhasebe sistemi vergi muhasebesi yoğunluklu değil ticari muhasebe yoğunlukludur.

- Muhasebe sisteminin temel görevlerinden biri bireyler ile işletmeler arasındaki hakları ve ticari ilişkileri belirlemektir.
- Muhasebe kontrolörleri ile muhasebe yürütücüleri ayrılmıştır.
- Muhasebe mesleği ile ilgili anlaşmazlıklarda mesleki kuruluşlara başvurulmaktadır.

Almanya'nın muhasebeleştirme sürecine ilişkin özelliklerini ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Yalçın, 2014:122):

- Özet ve ayrıntılı mali tablo ayrımı yoktur.
- Aktif değer düşüklükleri doğrudan aktif hesaptan düşülmektedir.
- İşletmelerin devamlı olarak kullanma amaçlı ellerinde bulundurdukları varlıklar duran varlıkları temsil etmektedir.
- Bilançoda yer alan alacak, borç, gelir ve gider tahakkukları topluca gösterilmektedir.
- Borç ve alacak senetlerinde reeskont görülmemektedir.
- Gelir tablosu toplam maliyet esasına göre düzenlenmektedir.

Kıta avrupalı muhasebe sistemine hem iktisadi hem de hukuki anlamda çalışmalarıyla öncü olan ülkelerden biri olan Fransa'nın genel muhasebe ilkelerini ise aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Yıldırım, vd., 1995:185-186):

- Muhasebe, işletmenin finansal durumu, mal varlığı ve sonuçlarını göstermeli; işletmenin kar ve zarar tablosu açısından mevcut durumunu gerçeklere uygun şekilde yansıtmalıdır.
- İşletmelerde süreklilik olmalıdır.
- Uygulanan muhasebe yöntemleri dönemler arasında değişiklik göstermemelidir.
- Muhasebe dönemleri birbirlerinden bağımsız şekilde değerlendirilmelidir.
- Hesaplamalardan mahsuplaşma yapılmamalıdır.
- Muhasebe işlemlerine ilişkin veriler eksiksiz şekilde gecikmeden ve silinme olmadan yapılmalıdır.
- Günlük tutulan defterler kronolojik bir sıralama ile kaydedilmelidir.
- Muhasebe işlemleri Fransızca yapılmalıdır.

Fransa muhasebe sistemi esas itibarıyla vergi muhasebesine göre şekillenmektedir. Bu sistemi tercih edilmesindeki temel amaç defter vergi indiriminde benzerliğin olması koşuludur (Yalçın, 2014:128).

Kıta Avrupa hukuk sistemi ile ilgili araştırmalarda bu sistemi benimseyen ülkeler üç merkezde sınıflandırılmaktadır. Bunlar İskandinav, Alman ve Fransız merkezleridir. Bu sınıflandırmaya göre Türkiye ise Fransız merkezinden gelen kıta Avrupa hukuk sistemini kabul eden bir ülkedir(Choi ve Meek, 2005: 51).

2.3.2. Anglosakson Muhasebe Sistemi

Muhasebenin tarihsel ve kavramsal gelişimi her ne kadar 14. yy. itibarıyla başlasa da aslında bugünkü muhasebenin gerçek yapısı 20. yy'da oluşmuştur. Bu noktada İngiltere muhasebe sistemi de hem Avrupa muhasebe sisteminin gelişmesinde hem de Anglosakson muhasebe sisteminin gelişmesinde etkili olan önemli bir sistemdir. Diğer taraftan da Amerika Birleşik Devletleri, Hollanda, Fransa ve Almanya gibi ülkelerin oluşturduğu muhasebe sistemleri ve bununla ilişkili olarak düzenledikleri muhasebe standartları İngiltere'nin muhasebe sistemini ve standartlarını etkilemiştir. Bu durum İngiltere muhasebe sisteminde raporlama süreçlerini ve raporlama içeriklerini de etkilemiştir(Yeşilçimenli, 2006:6).

Yeni Zelanda, Avustralya, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri ve İrlanda'dan oluşan Anglosakson ülkelerinin ortak karakteristik özelliklerinin olması Anglosakson muhasebe sisteminin oluşmasında etkili olmaktadır (Alexander ve Archer, 2000:539).

Anglosakson muhasebe sistemi esnek yapıda düzenlenmiştir. Buna göre farklı büyüklükte işletmelerin kendi büyüklüklerine göre kullanabilecekleri gelir tablosu ve bilanço formatları bulunmaktadır (Yalçın, 2014:98). Ayrıca Anglosakson muhasebe sisteminde etkili olan ilkeler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(Mckenzie, 2003:6-8):

- Dönemsellik ve tahakkuk ilkesi.
- İhtiyatlı olma ilkesi.
- Tutarlı olma ilkesi.
- İşletmenin devamlılığı ilkesi.
- Özün önceliği ilkesi.
- Önemlilik ilkesi.

Anglosakson muhasebe sisteminde muhasebe kayıtları işletmenin herhangi bir zamandaki gerçek finansal pozisyonunu yansıtmalıdır. Bunun yanında finansal

dönemlerin sonunda yayınlanan bilanço ve gelir tablolarının gerçek ve tarafsız bilgileri vermesi sağlanmalıdır. Muhasebe kayıtlarında yer alması gereken bilgiler ise aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Baker, 1992:2):

- Günlük para giriş ve çıkışları.
- İşletmenin bütün varlık ve bilanço hareketleri.
- İşletmenin mal alım ve satım yapması durumunda yıl sonu stok dökümü.
- İşletmenin mal alımı ile ilgili bilgilendirmeler.
- Alıcıların ve satıcıların bilgileri.

Anglosakson hukuk sistemini benimseyen ülkelerde muhasebeyle ilgili uygulama ve düzenlemeler kanun koyucular ya da yasalar yerine meslek örgütleri tarafından belirlenmekte ve kullanıcılara muhasebe konusunda bilgiler sunulmaktadır(Kang, 2003: 123).Daha çok Amerika, İngiltere ve Hollanda da uygulanan Anglosakson model işletmelerin büyük oranlarda sermaye sağladıkları büyük sermaye piyasaları bulunan yatırımcılar, muhasebeciler ve kreditorlerin karar verme ve kamuoyunu aydınlatmada hizmet ettikleri bir sistemdir. Ayrıca bu ülkelerde eğitim düzeyinin yüksek olması nedeniyle gelişmiş finansal tablo kullanıcıları bulunmakta ve birçok çok uluslu işletme faaliyet göstermektedir(Mueller ve Gernon, 1997: 8-11).Anglosakson modeli günümüzde birçok ülkenin uygulamaları üzerinde etkili olmuştur(Bayazıtlı vd., 2006: 9).

Almanya'ya sınır komşusu olan ancak anglosakson muhasebe sistemini benimseyen Hollanda vergi muhasebesi ve finansal muhasebe arasında kesin bir ayırım yapan ülkelerdendir. Hollanda'da vergilendirmeye konu kar finansal muhasebe ile elde edilen rakamdır ve bu rakam vergi kanunları ile revize edilebilmektedir (Üç, 2009: 27). Hollanda diğer Avrupa ülkeleri gibi KDV sistemini kullanmaktadır. Ülkede bazı işlemlere KDV istisnası uygulanmakta ancak kurumlar vergisi tarafından ücretlendirilmektedir. Hollanda'daki işletmelerin sundukları tüm ürün ve hizmetler için normal kurumlar vergisi oranı %21'dir. Ülkede vergilendirme açısından sıkça kullanılan avantajlardan biri katılım muafiyetidir (www.muhasubenews.com, 2020).

Hollanda, Amerika ve İngiltere gibi anglosakson muhasebe sistemini benimseyen ve gelişmiş sermaye piyasası bulunan ülkelerin muhasebe sistemlerinde muhasebe bilgileri yatırımcılara dönük olarak hazırlanmaktadır. Bu ülkelere has bir

başka önemli konu ise uygulanan muhasebe standartları konusunda devletin doğrudan bir müdahalede bulunmayıp genellikle gözlemci olarak kalması ve böylece yetkisini meslek kuruluşlarına aktarmasıdır (Usul ve Kıymık, 2010: 131).

Anglosakson muhasebe sistemini benimseyen ülkelerde mali tablo hazırlanması sürecinde sadece muhasebe ilkelerine ve kurallarına uyulmaktadır(Dinç 2007:22). Şekilsel muhasebenin kurallarından öte muhasebenin sosyal sorumluluğuna önem verilmektedir (Kotar ve Gücenme 1995:199). Anglosakson muhasebe sisteminin en belirgin örneklerinden biri de ABD muhasebe sistemidir. Ülkede muhasebe ilkelerini belirlemeye yönelik çalışmalar 1930’lu yıllara dayanmaktadır(Gökten, 1995:123). ABD’nin muhasebe sistemi Kıta Avrupası sistemine kıyasla daha esnek olmasına karşın meslek örgütleri tarafından sunulan katkıyla birlikte muhasebenin temel ilkelerinin belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılmıştır(Aslan, 2015: 12).

Amerika’da uygulanan muhasebe sisteminde büyük defter ve yevmiye defteri birleştirilmek suretiyle hem kayıt aktarma sürecinde oluşabilecek hataların önlenmesi hem de tasarruf sağlanması amaçlanmaktadır(Hiçşasmaz 1970:155). Yevmiye defterini kebir olarak adlandıran bu sistem Amerikalılar tarafından sıkça kullanıldığı için Amerikan defter sistemi olarak da adlandırılmaktadır(Yücesoy 1964:63). Bu sisteme göre defteri kebir ve yemiye defteri kayıtları aynı defterin sayfaları üzerinde tutulmaktadır.

Amerika’daki defter tutma usulünde dönemin başındaki sermaye tutarı ve varlık tutarları bilanço ve envanter defterinden tarih sırasına ve türüne göre günlük ve büyük deftere işlenmektedir. Bu defterde işlemler tarih sırasına ve türüne göre aynı anda işlenmektedir. Hesap döneminin sonunda elde edilen sonuç tutarları günlük defterden bilanço ve envanter defterine geçirilmektedir. Böylece gelecek dönemlerin hesap dolaşımı devam etmektedir(Aslan, 2015: 17).

Anglosakson muhasebe sistemi ve Kıta Avrupası muhasebe sistemi arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7: Anglosakson Muhasebe Sistemi ve Kıta Avrupası Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması

Anglosakson Sistem	Kıta Avrupası Sistemi
Sermaye piyasaları güçlüdür	Sermaye piyasaları zayıftır
İşletmelerin dışında birçok hissedar bulunmaktadır	Hissedarlar genellikle işletme içerisinde ve az sayıdadır.
Bağımsız denetime önem verilmektedir	Bağımsız denetime fazla önem verilmemektedir
Muhasebeyle ilgili bilgilerin geniş kitlelere açıklanması önemsenmektedir	Muhasebeyle ilgili bilgilerin geniş kitlelere açıklanması önemsenmemektedir
Vergilendirme muhasebeye ilişkin kuralların oluşturulmasında etkili değildir	Vergilendirme muhasebeye ilişkin kuralların oluşturulmasında etkilidir
Muhasebeye ilişkin uygulamalarda tutuculuk hakim değildir	Muhasebeye ilişkin uygulamalarda tutuculuk hakimdir
Finansal raporlama süreçlerinde gerçek ve doğru gösterim son derece önemlidir	Finansal raporlama süreçlerinde gerçek ve doğru gösterim görece daha azdır

Kaynak: Nobes, C., Parker, R. B., & Parker, R. H. (2008). *Comparative international accounting*.

Tablo 7'ye bakıldığında Anglosakson muhasebe sistemi ve Kıta Avrupası muhasebe sistemi arasında önemli farklılıkların olduğu görülmektedir. Buna göre ülkelerin uyguladıkları muhasebe sistemleri işletmelerin finansman kaynakları doğrultusunda da şekillenmektedir. Öyle ki ABD ve İngiltere gibi anglosakson muhasebe sistemini benimseyen ve sermaye yapısı güçlü ülkelerin finansman ihtiyaçları genellikle özkaynaklardan sağlanırken bu ülkelerdeki muhasebe sisteminin temel amacı yatırımcıların işletmelerin finansal durumları ve ileride karşılaşabilecekleri pozisyonları açıkça görmelerini sağlayacak raporlamalar sunulmasıdır. Kıta Avrupası muhasebe sisteminde ise işletmelerin finansman ihtiyaçlarını karşıladıkları finans kuruluşları ve bankalar ön plandadır. Bu sistemdeki temel amaç söz konusu kuruluşları güvence altına alabilmektir. Japonya ve Almanya bu noktada önemli örneklerdir. Ayrıca Kıta Avrupası ülkelerinde KOBİ'ler ve aile işletmeleri yaygın şekilde bulunmakta ve bu işletmeler finansman ihtiyaçlarını genellikle bankalardan karşılamaktadırlar. Buna karşın ABD, İngiltere ve Hollanda

gibi anglosakson muhasebe sistemine sahip ülkelerde ise sermaye tabana yayılmış ve şirketler genellikle anonim şirket olarak yapılandırılmıştır. Bu durum bu ülkelerin borsa sistemlerinin de güçlenmesini sağlamaktadır. Bu işletmeler finansman ihtiyaçlarını genellikle özkaynaklardan karşılamaktadırlar. Anglosakson muhasebe sistemi dışındaki sistemlerde devlet belirgin roldedir. Ayrıca anglosakson sisteme kıyasla kıta Avrupa'sında finansal raporlamalar daha kısıtlı yapılmaktadır. Anglosakson sisteminde ise bu görev meslek örgütleri tarafından yerine getirilmektedir (Karahana, 2017: 281-282).

2.3.3. Karma Sistem

Karma sistemler grubu Anglosakson ve Kıta Avrupa muhasebe sistemi özelliklerini içeren ve homojen bir sisteme sahip olmayan ülkelerin oluşturduğu sistemdir (Üç, 2009: 157). Bu modelde bir yandan devletin yetkili olduğu bir yapı devam ederken diğer yandan da uluslararası piyasalarda işlem gören işletmelerin Anglosakson modeline yakın bilgi üretmelerine dönük yapı mevcuttur. Başka bir ifadeyle bir yandan merkezi otorite tarafından öne sürülen tek düzen hesap planlarına uygun davranan ve yöneticilere bilgi üreten yapı varlığını devam ettirirken diğer yandan da yatırımcılar, kredi kuruluşları ve kapitalist sisteme bilgi sunmaya çalışan yapı mevcuttur. Bu model genellikle Doğu Ülkeleri ile Sovyetler Birliği'nin yıkılmasından sonra bu çatı altında varlığına devam eden komünist rejimin kalıntıları arasında varlığını devam ettiren ülkeler arasında yaygındır (Sanlı, 2012).

Bu modelde işletmeler iki muhasebe sistemiyle birlikte çalışmaktadırlar. Bir yandan gerçek finansal bilgiler yerine düzenli muhasebe tabloları ve bütçelerine dayalı bir yapıya sahip eski geleneksel yöneticiler için bilgi üretilmekte ve bunun yanında Anglosakson modeline göre de bilgi üretilmektedir. Ukrayna, Rusya, Kazakistan, Ermenistan ve Azerbaycan bu gruptaki ülkelere örnek olarak gösterilebilir (Tanaka, 2013: 36).

2.3.4. Türk Muhasebe Sistemi

Türkiye’de uygulanan muhasebe sistemi eski Türk devletlerinden gelen gelenekler ile temellenmiş Osmanlı Devleti ile gelişmiş ve Türkiye Cumhuriyeti’nin başlangıcı ile birlikte da Batı’ya uyum sürecine girerek sonuçlanmış bir süreci ifade etmektedir. Günümüzde uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama sürecinde olan Türkiye’de 1992 yılından bu yana tek düzen muhasebe sistemine uygun mali tablolar gerçekleştirilmektedir. Bu sistem işletmelerin kârlılıklarını ve likiditesini yansıtacak biçimde düzenlenen mali tablo sunumlarını içermektedir. Öyle ki 2011 yılında yayınlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile mali tabloların Türkiye muhasebe standartlarına uygun bir biçimde düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir (Yalçın, 2014:150-151).

Türkiye’de uygulanan muhasebe sistemi genellikle vergi kurallarının etkisi altındadır. Bu durum gerçeğe uygun muhasebe anlayışının gelişmesini engellemektedir (Dinç ve Atasel, 2016:267). Türkiye’de gerçekleştirilen vergi düzenlemeleri zaman içerisinde muhasebe eğitime ve muhasebe uygulamalarına doğrudan müdahale etmektedir. Vergi düzenlemeleri ve muhasebe arasında oluşan bu ilişki Türkiye’de gerçeğe uygun muhasebe anlayışı ve vergi için muhasebe anlayışının oluşmasında engel teşkil etmektedir (Sürmen ve Daştan, 2006: 16).

Türk muhasebe sistemi 1926 yılında sonra Alman muhasebe ekolünün etkisi altında kalmıştır (Altıntaş, 2011: 166-167). Öyle ki 1926 yılında kabul edilen 856 sayılı Ticaret Kanunu Alman Ticaret Kanunu’nun esas alınmasıyla hazırlanmıştır. Bu kanun ile birlikte işletmelere kâr ve zarar hesaplarını düzenleme ve bilanço hazırlama gibi konularda önemli kriterler getirilmiştir. Hesapların tutulma şekli ve kârların hesaplanması ile ilgili konularda kurallar oluşturulmuştur. Bu kanun zorunlu olarak tutulması gereken defterlerin belirlenmesi açısından önemli bir kanundur (Öz ve Çevikcan, 2010: 116).

Altıparmak’a (2002: 37) göre muhasebeyle ilgili bu dönemde yapılan düzenlemeler işletmelerin ihtiyaçlarından kaynaklanmamaktadır. Bu düzenlemeler genellikle devletin beyan usulüne geçmesinden kaynaklanmaktadır. Devlet bu yeni sistemde vergi toplayabilmek için ihtiyaç duyduğu bilgileri temin etmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla Osmanlı Devleti’nden bu yana devam eden vergi

temelli yaklaşım Cumhuriyetin ilk yıllarında da devam etmektedir. Bu dönemde özel sektör kuruluşlarını iktisadi anlamda geliştirme çabaları 1923 ile 1932 yılları arasında da denenmiştir. Fakat bu girişimler başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Bu başarısızlığın temel nedeni ise 1929 yılında yaşanan Dünya Ekonomik Buhranıdır. Bunun sonucunda 1932’de devletçilik anlayışı benimsenmiş ve iktisadi gelişmenin hızlanması amaçlanmıştır. Bu anlayış 1950’li yıllara kadar da uygulanmaya çalışılmıştır.

1960’lı yıllardan sonra Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri yakın ekonomik ve askeri ilişkiler içerisine girmiştir. Bu yakınlaşma Türk muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. Öyle ki bu dönemde tek düzen muhasebe sisteminin oluşturulma çabasına girilmiştir. Muhasebe konusunda gerçekleştirilen düzenlemeler daha çok Amerika Birleşik Devletleri’nde kullanılan muhasebe ilkeleri baz alınarak gerçekleştirilmiştir. Bu dönemde Türkiye’de uygulanan planlı kalkınma programı muhasebe tekniklerinin izlenmesini zorunlu kılmıştır. Bu dönemde hem özel sektör hem de kamu sektörü açısından yatırım harcamaları önem kazanmıştır. Bunun yanında ilk defa bu dönemde muhasebe teorileri ile ilgilenenler ve uygulamacılar tarafından oluşturulan bir çalışma komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon dört yıl boyunca çalışmalarını yürütmüş ve elde ettiği sonuçları 1968 yılında el kitapları olarak yayımlamıştır (Kızıl vd., 2015: 79).

Güvemli’ye (2016: 62) göre 1980’li yıllardan sonra ise Türkiye’de dışa açılma politikası takip edilmiştir. Bu politikayla beraber ülkeye sermaye hareketleri hızlanmıştır. Bu sermaye hareketleri ile beraber 1981 yılında Sermaye Piyasası Kurulu ile Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeler özel sektöre dönük ilk muhasebe çalışmalarıdır.

Türkiye’de 2010’lu yıllardan itibaren gerçeğe uygun muhasebe işlemleri konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmeler ile birlikte Türkiye’de gerçeğe uygunluk ilkesi çerçevesinde önemli düzenlemeler yapılmıştır (Dinç, 2015: 37). Günümüzde ise Türkiye’nin muhasebe sistemini şekillendiren ve yürürlükte olan 3 farklı düzenleme bulunmaktadır. Bunlardan ilki Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğidir. Bir başka düzenleme ise Kamu Gözetimi Kurumu’nun yayınladığı Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’dır. Üçüncü düzenleme ise Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar

olmayan fakat bağımsız denetimi zorunlu olan işletmeleri ilgilendirmektedir (Dinç ve Atasel, 2016:274).

Diğer taraftan işletmelerin muhasebeyle ilgili tutması gereken defterler defteri kebir, yevmiye defteri ve envanter defteri olarak sıralanmaktadır. Fakat bunun dışında tutulması gereken defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınlayacağı tebliğler ile belirleneceği belirtilmektedir. Bunun yanında söz konusu defterlerin nasıl tutulacağı, tacirlerin düzenlemesi gereken finansal tablolarının nasıl düzenleneceği, değerlendirme ilkeleri ve mali tablo kalemlerinin nasıl değerlemesinin yapılacağı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) tarafından açıklanmıştır (Yalçın, 2014:153):

Türkiye'de uygulanan muhasebe politikalarının temel ilkeleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Yalçın, 2014:152):

- Hazırlanan mali tablolar işletmenin tutarlılık, süreklilik ve dönemsellik ilkelerine uygun şekilde hazırlanmalıdır.
- Muhasebe politikalarının seçiminde ve uygulanmasında ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliği kavramları yönlendirici olmalıdır.
- Mali tabloların içeriğinde bulunan tüm önemli muhasebe politikaları kısa ve anlaşılır olarak ele alınmalıdır.
- Muhasebe politikalarını ilgilendiren açıklamalar mali tablolar ile bütünlük arz etmelidir.
- Gelir tablosu ve bilançodaki hatalar muhasebe politikaları ile açıklanmamalı bu hatalar yalnızca muhasebe kayıt ve teknikleri kullanılarak düzeltilmelidir.
- Hazırlanan mali tablolar dönem bazında karşılaştırılabilir olmalıdır.
- Mali tablolarda cari dönemi ve gelecek dönemleri etkileyen ya da etkileme ihtimali bulunan değişiklikler var ise bunlar belirtilmelidir.

Sonuç olarak Türkiye'de faaliyet gösteren işletmeler muhasebe sistemlerinin tek düzen hesap planına uygun şekilde kurmak ve yürütmek durumundadırlar. Türkiye'nin yukarıda ifade edilen muhasebe sistemleri içerisindeki yeri önemlidir. Bu bağlamda Türkiye'nin yeni Ticaret Kanunu ile Kıta Avrupası sistemine yakın olduğu; bunun yanında Anglosakson modelinden de etkilendiğini söylemek mümkündür (Güvemli, 2008: 35). Dolayısıyla Türkiye karma sistemler grubunda hem Anglosakson hem de Kıta Avrupası sistemlerinin özelliklerini bünyesinde

toplamıştır. Üç (2009: 144) tarafından yapılan ve Türkiye ile diğer muhasebe sistemlerinin uygulandığı ülkeler arasındaki benzerlik ve farklıların ele alındığı çalışmadan hareketle Türkiye ile diğer muhasebe sistemlerinin uygulandığı ülkeler arasındaki benzerlik oranları Tablo 8’de gösterilmektedir.

Tablo 8: Türkiye İle Diğer Ülkelerin Muhasebe İstemleri Arasındaki Benzerlik Oranları

Ülke	Benzerlik oranı
İspanya	81%
Japonya	76%
İsveç	76%
ABD	74%
İsviçre	69%
Avusturya	69%
Danimarka	67%
Kanada	67%
Hollanda	67%
Belçika	66%
Avustralya	64%
Almanya	61%
Fransa	59%
İngiltere	59%

Kaynak: Üç, M. (2009). *Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz*. Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.

Tablo 8’e bakıldığında Türk muhasebe sistemine en çok benzeyen muhasebe sisteminin İspanya muhasebe sistemi olduğu;buna karşın Türk muhasebe sistemine en uzak olan muhasebe sisteminin ise İngiltere ve Fransa muhasebe sistemi olduğu görülmektedir.

2.4. MUHASEBE KÜLTÜR İLİŞKİSİ VE MUHASEBE KÜLTÜRÜ

Kültür, ülkelerin muhasebe sistemleri üzerinde etkili olan bir faktör olarak toplum tarafından ortak şekilde oluşturulan ve paylaşılan değerler ve davranışları içerisine alan dinamik bir olguyu ifade etmektedir (Demir, 2009:78). Hofstede'e (2001: 1) göre kültür "yaşam süreci içerisinde kazanılan ve bir toplumun üyelerini diğerlerinden ayıran insan aklının kolektif programlaması ve bir toplumun çevresi ile olan ilişkilerini etkileyen yaygın karakteristik etkileşimlerinin toplamı"dır.

Kültür yalnızca toplumlara ait bir olgu değildir. Kültür bir topluma ait olabileceği gibi kimi zaman bir meslek açısından da söz konusu olmaktadır. Muhasebe de kendisine has kuralları, varsayımları ve teknikleriyle bir bilim olmanın yanında uygulayıcısının insan olmasından ötürü sosyal bir alandır. Dolayısıyla muhasebenin iki yönü bulunmaktadır. Bunlardan ilki muhasebenin mekanik yönüdür; diğeri ise muhasebenin sosyal yönüdür. Mekanik yönünde muhasebe sürecine ait teknikler yer almaktadır. Muhasebenin bu yönü dünyanın birçok ülkesinde benzer şekilde uygulanmaktadır. Ancak muhasebenin sosyal yönü muhasebecinin de içerisinde bulunduğu toplumun sosyal ve kültürel değerlerinden etkilenen yönüdür (Sevilengül, 2001:21).

Kültür insan davranışlarıyla toplumsal değerlerin temelinde yer alan önemli bir faktördür. Bu nedenle kültürün insan davranışları ve toplumsal değerlerle ilişkili olan muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisini gözardı etmek mümkün değildir. Muhasebeye yönelik değerler muhasebe sistemleri üzerinde de etkili olmaktadır. Dolayısıyla kültürel faktörler finansal sistemleri önemli oranda etkilemektedir (Koleśnik, 2013: 35-37).

İşletmelerin faaliyet yürüttükleri çevrenin kültürel özellikleri muhasebe sistemleri ve uygulamalarını derin şekilde etkilemektedir. Bu noktadan bakıldığında belirli kültürel bağlılıkları bulunan ülkelerin kendisine benzer kültürel özellikleri bulunan ülkelerin geliştirdiği ve uyguladığı muhasebe sistemlerinden etkilendiğini ve bu ülkelerin muhasebe sistemlerini kabul etme eğililimi içerisinde olduklarını söylemek mümkündür (Nobes ve Parker, 2002:5-6). Bu durum ülkelerin muhasebe kültürleri ile açıklanmaktadır. Muhasebe kültürü muhasebe meslek çalışanlarının ve işletmelerin oluşumunda etkili olduğu dinamik bir süreci ifade etmektedir. Buna göre

işletmelerin uyguladıkları genel muhasebe süreçleri, yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamaları ve meslek çalışanlarının etik ilkelere verdikleri önem muhasebe kültürünün oluşmasında etkili olmaktadır.

Gray (1988) yaptığı çalışmada elde ettiği muhasebe değerleriyle Hofstede'in kültür boyutlarını ilişkilendirmiş ancak bunlar arasındaki ilişkiyi amprik olarak test edememiştir (Karabınar ve Kışlalıoğlu, 2014: 241). Gray muhasebe sistemlerini sınıflandırabilmek için otoritenin emrine uyma ve açıklama üzerine dayanan bir ayrıma gitmiştir. Daha sonra ise öne sürmüş olduğu muhasebe değerleri doğrultusunda kültür bölgelerini kategorilere ayırmıştır (Kolešnik, 2013: 36). Gray (1988)'in muhasebe değerleri ile Hofstede'in kültürel değerleri ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişki Tablo 9'da gösterilmektedir.

Tablo 9: Kültürel Değerler ile Muhasebe Alt Kültürü Eşleştirmesi

Kültürel Değerler	Muhasebe Kültürü Değerleri	Muhasebe Uygulamaları
Bireysellik/Toplumsallık	Profesyonellik/Statükoculuk	Otorite
Güçlülük/Güçsüzlük	Tekdüzelik/Esneklik	Uygulama
Dişlilik/Erillik	Gizlilik/Şeffaflık	Bilgileri Açıklama
Belirlilik-Belirsizlik	Tutuculuk-İyimserlik	Varlıkları Ölçme/Ölçümleme

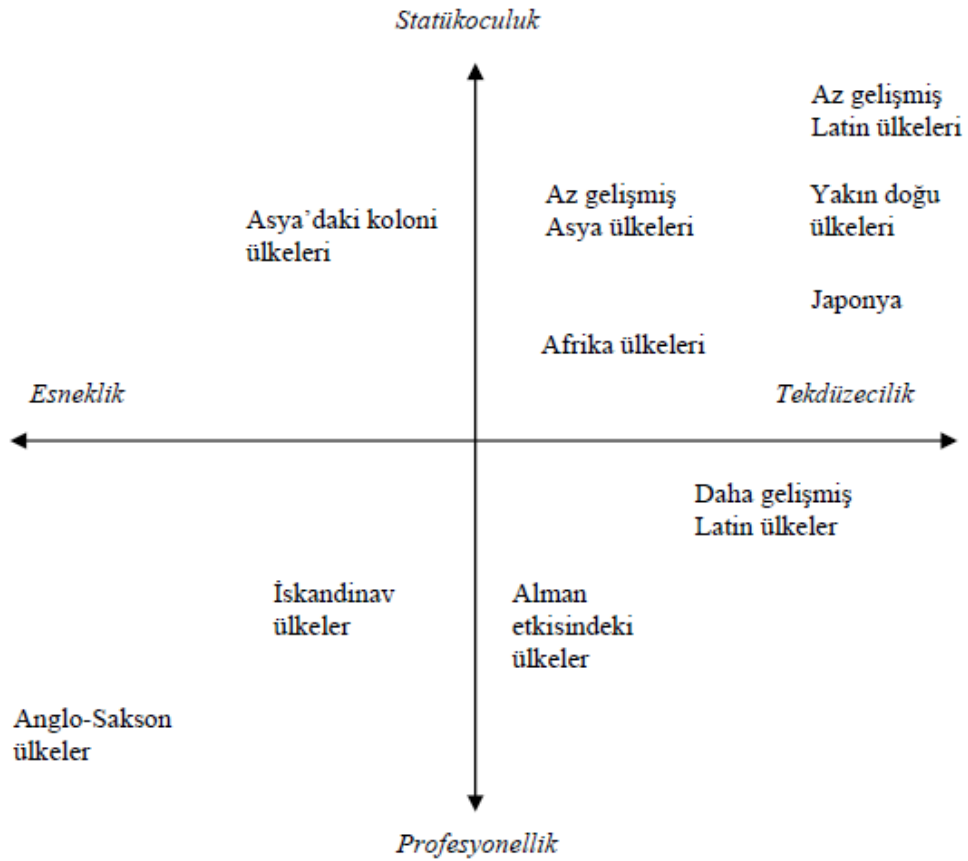
Kaynak: Varıcı, İ., ve Özdemir, F. S. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi An Assessment Of Switching To International Financial Reporting Standards In The Context Of Culture. *Çözüm*, 15-42.

Tablo 9'da yer alan açıklamalara bakıldığında belirsizliğin yüksek olduğu ülkelerde tekdüzelik de yüksek olmaktadır. Diğer taraftan bu ülkelerde tutuculuğun da yüksek olmasından dolayı bilgi açıklama oranları genellikle düşüktür. Bu ülkelerde denetleme faaliyetlerini yerine getirenler genellikle yasaları uygulamakla görevlendirilmiştir. Bu aşırılık güçlülüğün yaygın kolektivizmin yüksek olduğu ülkelerde de yoğun şekilde görülmektedir. Bir toplumda erilliğin yüksek olması muhasebe kültürü bakımından muhafazakarlığın ve gizliliğin de yüksek olmasına neden olmaktadır (Salter ve Nishwander, 1995: 383).

Gray, araştırmalarında muhasebe sistemlerinin oluşması üzerinde etkili olan çevresel faktör olarak kültürü hareket noktası olarak seçmiştir (Gray, 1988:1). Gray, kültür ile muhasebe sistemleri arasındaki ilişkiyi incelerken muhasebe sistemlerini

iki kategoride ele almıştır. Bunlardan ilki muhasebe standartlarını düzenleyen otoriteler ile otoriteler tarafından çıkarılan standartların denetlenmesi diğeri ise muhasebe mevcut uygulamalardır. Başka bir ifadeyle muhasebenin açıklama ve ölçme fonksiyonlardır. Çalışmada kültür dört parametrede ele alınmaktadır. Bunlar;Profesyonellik-Statükoculuk, Tekdüzecilik ve Esneklik, Şeffaflık- Gizlilik ve İyimserlik-Tutuculuk'tur. Hofstede'in araştırmalarından faydalanılarak yapılan çalışmada yine Hofstede tarafından yapılan sınıflandırma kullanılmıştır.Muhasebe sistemleri ile otorite-denetim arasındaki ilişki açısından ulaşılan sonuç şekil 3'te gösterilmektedir.

Şekil 3: Muhasebe Sistemleri İle Otorite-Denetim Arasındaki İlişki

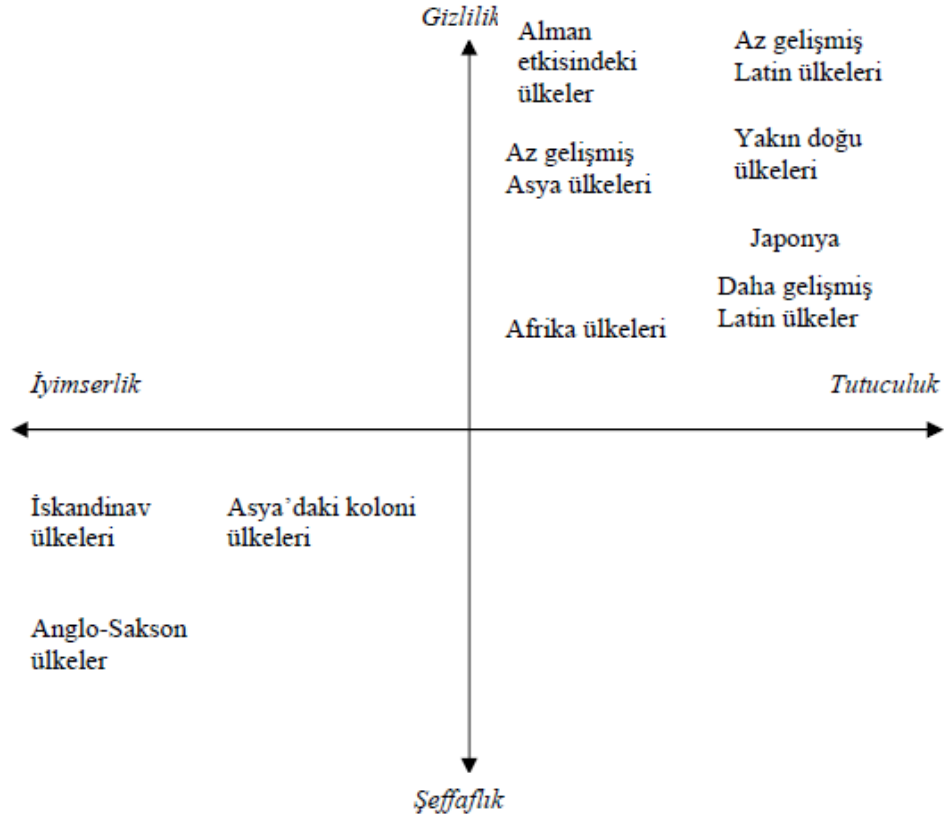


Kaynak: (Gray, 1988:12)

Şekil 3'te görüldüğü gibi İskandinav ve Anglosakson kültürleri daha gelişmiş Latin kültüründeki ülkeler ile zıt yapıdadır. Diğer taraftan Asya kolonisi ülkelerinin

kültürleri az gelişmiş Latin ve Asya içerisindeki ülkelerin kültürleri ile zıt ilişkilidir. Muhasebe uygulamaları ile ifşa etme ve ölçme kültür ilişkisi ise şekil 4’te gösterilmektedir.

Şekil 4: Muhasebe Uygulamaları Ölçme ve İfşa Etme Arasındaki İlişki



Kaynak: (Gray, 1988:13)

Muhasebe uygulamaları ile kültür arasındaki ilişkinin gösterildiği şekil 4’te görüldüğü gibi bir dönem İngiltere sömürgesi olan Asya kolonisi ülkelerinin kültürleri ile Anglosakson ve İskandinav ülkelerin kültürleri uyum içerisindeyken diğer ülkelerin kültürleri ile zıt ilişki vardır.

2.5. GRAY'İN MUHASEBE KÜLTÜRÜ DEĞERLERİ

Literatürde kültür ve muhasebe arasındaki ilişkiyi belirlemeye dönük bugüne kadar birçok araştırma yapıldığı görülmektedir. Bu araştırmaların birçoğu Hofstede'in (1983) ileri sürdüğü kültürel boyutları referans almaktadır (Öztürk, 2015:19). Muhasebe ve kültür arasında etkili bir ilişki bulunduğunu ifade eden bir başka araştırmacı ise Gray (1988)'dir.Gray'e göre muhasebe değerleri o toplumun kültürel yapısından etkilenmektedir. Buna göre bir ülkenin fiziksel ve çevresel faktörleri muhasebe uygulamaları üzerinde etkili olurken; yasal sistemi, finansal yapısı ve profesyonelliği ise muhasebe değerlerinin benimsenmesi sürecinde etkili olmaktadır (Usul, 2007:27). Gray muhasebe kültürü değerlerini 4 boyutta ele almaktadır. Bu boyutlara ilişkin ayrıntılar aşağıda ele alınmaktadır.

2.5.1. Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk

Muhasebe kültürünün bu boyutu muhasebe süreçlerinin yasal zorunluluklara, kontrollere ve sıkı kurallara bağlandığı bir sürece karşı; bireye has profesyonel yargılara ve düzenlemelerebağlı olan bir süreci oluşturmaktadır. Dünyanın çeşitli yerlerinde görev yapan muhasebe meslek mensuplarının uygulama sürecinde mesleki yargılardan bağımsız şekilde davranma arzusu bu boyutun muhasebenin önemi bir değeri olarak ele alınmasının temel nedenidir (Durmuş ve Güneş, 2017: 86).

Profesyonellik boyutu Hofstede'in belirsizlikten kaçınma ve bireycilik kültür boyutları ile yakından ilişkilidir. Bağımsız mesleki yargıları tercih eden meslek mensupları kişisel kararlara, inançlara ve çabalara daha fazla saygı duyulmasını beklemektedir (Gray, 1988:8).

Profesyonellik boyutu ile Hofstede'in güç mesafesi arasında düşük düzeyde bir bağ bulunmaktadır. Buna göre farklı güç düzeyindeki kişiler eşit haklara daha fazla ilgi duymakta düşük güç mesafesi olan toplumlarda ise eşit hakların kabul edilme olasılığı daha yüksek olmaktadır. Farklı güç mesafesinde bulunan toplumlar kendilerini tehdit altında hissettikleri için insanlara güvenmeye daha hazırdırlar. Bu toplumlarda kuralların ve yasaların toplum yararına olduğu inancı daha yüksektir (Gray, 1988: 9).

Profesyonellik derecesi muhasebe sistemlerinin otoritesini etkilemektedir. Buna göre profesyonellik derecesinin yüksek olması muhasebe öz denetiminin seviyesini de yükseltmektedir. Bu durum devlet müdahalesine olan ihtiyacı da azaltmaktadır (Choi, 2002: 76).

Profesyonellik düzeyi yüksek olan kültürlerde muhasebe meslek mensupları bilgi ve tecrübeleri ile kendi kendilerine yetebilmektedir. Ancak profesyonel düzeyi düşük olan kültürlerde ise otorite ya da otoriteye bağlı yöneticiler genellikle muhasebe süreçlerine müdahale etmektedir (Güvemli, 2007: 83). Gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemleri kendi kendine yeten profesyonellik düşüncesini ön plana almaktadır. Buna karşın gelişmemiş ülkelerde ise otorite sistemle ilgili düzenlemeleri yerine getirmektedir (Varıcı ve Özdemir, 2013:28). Amerika Birleşik Devletleri ve İngiltere gibi ülkeler profesyonellik düzeyi yüksek ülkelerdir (Chanchani ve Willett, 2004: 129).

2.5.2. Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik

Tekdüzecilik, işletmelerde tek düzen muhasebe sisteminin düzenli bir şekilde uygulanmasını ifade etmektedir (Gray, 1988: 8). Tekdüzeci yaklaşıma göre farklı dönemlerde uygulanan muhasebe bilgilerinin kıyaslanması için tek bir muhasebe sistemi uygulamasının olması gerekmektedir. Buna karşın esnek yaklaşımda ise her işletmenin kendi durumu doğrultusunda muhasebe uygulamalarını kullanma davranış özgürlüğü bulunmaktadır (Karabınar ve Kışlalıoğlu, 2014: 240).

Tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutu muhasebe değerlerinin farklı yorumlamalara açık olan boyutudur. Esneklik işletmelerin birbirleriyle karşılaştırılabilmesi açısından kaygıya yol açmaktadır. Bunun yanında zaman içinde işletmelerde oluşabilecek farklılıklar da tutarlılık açısından kaygıya neden olmaktadır. Bu boyut işletmelerin kendi koşullarına göre muhasebe uygulamalarını belirleme esnekliğine açık bir boyuttur (Gray, 1988: 9).

Tekdüzecilik, işletmeler arasında tek düzen muhasebe sistemlerinin uygulanması ve bu uygulamaların işletmelerin koşullarına uygun şekilde zaman içerisinde tutarlı bir şekilde kullanılmasına dönük tercihleri ile ilgilidir. Bir muhasebe sisteminin tekdüzecilik derecesi sistemin uygulama şeklini etkilemektedir. Buna göre

tekdüzecilik derecesinin yüksek olması mesleki yargı kapsamını düşürmektedir. Tekdüzeciliği yüksek olan ülkelerde muhasebe prosedürlerini ve kurallarını uygulayan kuvvet güçlüdür (Choi, 2002: 76).

Esnekliği benimseyen ülkeler gelecekte yaşanacak olayların belirsizliğini göz önünde bulundurarak farklı muhasebe yöntemlerini kullanmayı tercih etmektedir. Tek düzen muhasebe boyutunu benimseyen ülkeler ise finansal tabloları karşılaştırmak için artan muhasebe metotlarının azaltılması eğilimindedir (MacArthur, 1999: 321). Bir toplumda esneklik düzeyinin artması muhasebe sistemleri ve uygulamalarında yeni yöntemlerin ve yaklaşımların oluşacağını göstermektedir. Buna karşın tekdüzelik seviyesi yüksek olan toplumların profesyonellik dereceleri ve yeni kuralların kabul edilme olasılıkları düşüktür (Karabınar, 2005: 50).

2.5.3. Tutuculuğa Karşı İyimserlik

Tutuculuk, işletmelerin gelecekte yaşanabilecek olayların belirsizliği ile baş edebilmek amacıyla ihtiyatlı davranmalarını ifade etmektedir. İyimserlik ise liberal ideolojiye göre hareket etmektedir. İyimserliği benimseyen kişiler genellikle risk almayı göze alan kişilerdir (Gray, 1988: 8).

Muhasebe kültürünün bu boyutu muhasebe meslek mensuplarının gelecekte karşılaşabilecekleri belirsizlikler karşısında davranış şekillerinin tedbirli veya bunun tam tersi şekilde müdahale etmeyen bir tarzda olmalarını ifade etmektedir (Durmuş ve Güneş, 2017: 86). İyimser muhasebe sistemini benimseyen ülkelerin muhasebe ikliminde meslek mensupları veya uygulayıcılar olaylara karşı genellikle pozitif davranışlar sergilemektedir. Ayrıca iyimserlik ikliminin etkili olduğu toplumlarda uygulayıcılara ve meslek mensuplarına geniş bir özgürlük alanı tanınmakta ve risk almaları sağlanmaktadır. Buna karşın tutucu muhasebe ikliminin etkili olduğu toplumlarda ise uygulayıcılar ve meslek çalışanları risk almaktan korkmaktadır. Bu toplumlarda ölçülü yöntemler kullanılmaktadır (Karabınar, 2005: 50-51).

Tutuculuğun toplumsal değerlerle bağlantısı ele alındığında belirsizlikten kaçınma boyutuyla kuvvetli bir ilişki içinde olduğu görülmektedir. Buna göre güvenlik endişesi içerisinde olanlar gelecekte yaşanacak olayların belirsizliği ile baş

edebilmek amacıyla tutarlı yaklaşımı benimsemektedirler. Bireyciliğin yüksek olduğu toplumlarda riskten kaçınma yüksek olmakta ve bu toplumlarda daha az tutucu bir yaklaşıma görölmektedir. Bunun yanında tutuculuk boyutu ile güç mesafesi boyutu arasında da önemli bir bağlantı bulunmaktadır (Gray, 1988: 10). Tutuculuk boyutu muhasebe değerleri açısından bakıldığında gelecekte yaşanacak olayların belirsizliği ile baş edebilmek için muhasebe olgularında ihtiyatlı bir yaklaşımın tercih edilmesine yöneliktir. Tutuculuk derecesinin yüksek olduğu toplumlarda geleneksel muhasebe ölçme uygulamaları daha sık kullanılmaktadır (Choi, 2002: 77).

Bekçi ve Bitlisli'ye (2012:67) göre iyimser tutumda gelecekte yaşanması muhtemel olaylara karşı risk alınabilen ve daha iyimser bir tutum sergilenirken; tutucu toplumda ise gelecekte yaşanması muhtemel olaylara karşı riskin ön plana çıkmadığı daha tutucu bir tutum sergilenmektedir. Kıta Avrupası ülkeleri genellikle tutucu modeli benimserken; Anglo Amerikan ülkelerinde ise daha çok iyimser tutum ön planda çıkmaktadır (Chanchani ve Willett, 2004: 130). Dolayısıyla riskin sevilmediği toplumların kullanmayı istediği muhasebe yöntemleriyle riskin sevilmediği ve daha çok kazanma hırslının etkili olduğu toplumların kullanacağı muhasebe yöntemleri birbirinden farklı olmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013:29).

2.5.4. Şeffaflığa Karşı Gizlilik

Gizlilik finansman ve yönetim ile yakından ilişki içinde olanlar açısından iş ile ilgili bilgilerin açıklanmamasını ifade etmektedir. Şeffaflık ise genellikle kamuya açıklığı ve şeffaflığı ifade eden bir yaklaşımdır (Gray, 1988: 8).

Muhasebe bilgi sistemindeki raporlama sürecini ilgilendiren bu boyut işletmelerin finansal tablolarında şeffaf veya gizlilik değerleri doğrultusunda davranmalarını kapsamaktadır (Kıymık vd. , 2015: 763). Gizliliğin yüksek olduğu toplumlarda finansal bilgilerin kamuoyuyla paylaşılması konusunda kısıtlılıklar bulunurken;şeffaflığın etkili olduğu toplumlarda ise kamuoyuna daha fazla bilgi sunulmakta, raporlar açık ve şeffaf olmaktadır (Öztürk, 2015: 22).

Gizlilik boyutunun bireycilik ve güç mesafesi boyutları ile yakından ilişkili olduğu yönünde tartışmalar bulunmaktadır. Buna göre belirsizlikten kaçınmanın

yüksek olduğu toplumlarda güvenliği koruma ve çatışmadan kaçınmak için bilgi açıklama konusunda kısıtlamalar yapılmaktadır. Güç mesafesi yüksek olan toplumlarda ise güç eşitsizliğini koruyabilmek için bilgi açıklamalarında kısıtlamaya gidilmektedir. Gizlilik kolektivizm ile ilişkili bir yaklaşımdır. İnsana ve çevreye daha çok önem veren ve yaşam kalitesini önemseyen toplumlarda sosyal hayatla ilgili bilgilerin açık olmasına yönelik bir eğilim bulunmaktadır (Gray, 1988: 11).

İş ile ilgili bilgilerin sadece işletme finansman sağlayanlara açıklanması gizlilikle ilgili tercihleri ilgilendirmektedir. Gizlilik muhasebe konusundaki bilgilerin açıklanma miktarıyla ilgilidir. Gizliliğin artması kamuya açıklanan bilgileri miktarını düşürmektedir. Gizliliğin derecesi muhasebe raporlarında yer verilen bilgilerin kapsamını da etkilemektedir. Buna göre gizlilik derecesi yüksek olan kültürlerde muhasebe raporlarında yer alan alan bilgilerin kapsamı daha dardır (Choi, 2002: 77).

Bu boyut yöneticilerini ilgilendiren veri ve bilgilerin muhasebe tablolarında nasıl yer alması gerektiğini ele alan bir muhasebe yaklaşımına karşı sonuçları gözlenebilen kamuya açık muhasebe yaklaşımını ifade etmektedir. Buradaki gizlilik mali tablolardaki bilgilerin detaylı şekilde yer alıp almayacağını açık şekilde yazılacak bilgilerin kapsamı ve seviyesi ile ilgilidir (Karabınar, 2005:49).

2.6. TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE KÜLTÜRÜ

Gray'ın Hofstede'in kültür boyutlarından hareketle geliştirdiği muhasebe kültürü değerleri yurtiçinde ve yurtdışında birçok araştırmanın konusu olmuştur. Türkiye'de de bu kapsamda birçok araştırma yapılarak Türkiye'de etkili olan muhasebe kültürü değerleri incelenmiştir.

Karabınar ve Güvenç (2006) Mersin'in İçel ilçesinde faaliyet gösteren 198 serbest muhasebeci ve mali müşavir üzerinde yaptıkları araştırma sonucunda çalışanların profesyonelliğe karşı statikoculuk boyutunda profesyonellik, tekdüzeliğe karşı esneklik boyutunda tekdüzecilik, tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunda tutuculuk ve gizliliğe karşı şeffaflık boyutunda ise gizlilik boyutuna daha yakın oldukları görülmüştür. Başka bir araştırmada da Tecimer (2010) İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören halka açık 331 şirketin 200 muhasebe çalışanına uyguladığı anket sonucunda da benzer kültürel değerlere ulaşılmıştır.

Bekçi ve Bitlisli (2012) ise Isparta ilinde faaliyet yürüten 121 muhasebe meslek çalışanına uyguladığı anket sonucunda çalışanların statükoculuğa karşı profesyonellik boyutunda profesyonellik, tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutunda tekdüzecilik, tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunda iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık boyutunda ise şeffaflık boyutuna daha yakın oldukları görülmüştür. Kıymık (2015) tarafından yapılan çalışmada da benzer kültürel değerlere ulaşılmıştır.

Duman (2007) tarafından yapılan çalışmada ise Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşundaki muhasebe kültürü değerleri incelenmiştir. Araştırmada Türk toplumunun kendisine has kültürel yapısıyla birlikte ülke ekonomisinin önemli payını oluşturan büyük ölçekli işletmelerin kendilerine has özelliklerinin olduğu ve bu işletmelerde genellikle daha küçük işletmelere kıyasla profesyonel yönetim anlayışının etkili olduğu görülmüştür. Araştırmanın sonunda muhasebe değerlerinden ilkinin gizliliğe karşı şeffaflık olduğu görülmüştür. Buna göre bir yandan bilgilerin paylaşılması ve sır olarak saklanması ifade eden gizlilik değerleri, diğer yandan da bilgilerin kamuoyuna paylaşılmasını ifade eden şeffaflık değerleri bulunmaktadır. Türk toplumunun genel yapısına bakıldığında ise baskın unsurun gizlilik olduğu görülmüştür. Bunun yanında işletmelerin muhasebe sorumluları üzerinde profesyonellik yaklaşımın baskın olduğu, yöneticilerin yarısının gizlilik taraftarı yarısının şeffaflıktan yana olduğu, tekdüzeliğin yöneticilerde baskın bir değer olduğu ve son olarak yöneticilerin yarısının iyimserlikten yana yarısının ise tutucu olduğu görülmüştür.

Başka bir araştırmada ise Tecimer (2010) halka açık işletmelerin muhasebe kültür değerlerine yönelik yaptığı araştırmasında muhasebe kültürünün nasıl konumlandığını ortaya koymayı amaçlamıştır. Anket yönteminin kullanıldığı araştırmada Türkiye'de halka açık işletmelerin muhasebe yöneticilerine 19 sorudan oluşan bir anket uygulanmıştır. Araştırmanın sonunda kültürel yapının ve toplumsal değerlerin cevaplar üzerinde etkili olduğu ve bu durumun belirleyici bir kriter olduğu görülmüştür. Bunun yanında muhasebe yöneticilerinin kendilerini tekdüzeci, tutucu, kimi zaman da şeffaflıktan ve esneklikten yana olarak tanımladıkları görülmüştür. Bunun yanında muhasebe yöneticilerinin yüksek profesyonellikten bahsettikleri ve mesleki yargı açısından kendilerini tecrübeli, eğitilmiş ve dürüst insanlar olarak değerlendirdikleri görülmüştür.

Kıymık (2015) ise yaptığı araştırmasında örgüt kültürü ile muhasebe kültürü ve hileli finansal raporlama arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma Borsa İstanbul hizmetlerin endeksinde halka açık şirketler üzerinden gerçekleştirilmiştir. Araştırmada öncelikle Sermaye Piyasası Kurulu'nun haftalık bültenleri ve bağımsız denetim raporları aracılığıyla hile riski bulunan finansal tablolar belirlenmiştir. Böylece işletmeler finansal tablo hilesi uygulayan ve uygulamayan işletmeler olmak üzere iki kategoride sınıflandırılmıştır. Daha sonra ise hile riski olan ve olmayan finansal tablolar belirlenmiş ve bu tablolarda bazı oranlara göre kıyaslama yapılmıştır. Araştırmanın sonunda iki kategorideki işletme gruplarının gizliliğe karşı şeffaflık ve statükoculuğa karşı profesyonellik kültürel değerleri açısından farklı oldukları görülmüştür. Buna göre hileli finansal raporlama yapmayan işletmeler genellikle şeffaflıktan yana olan işletmeler iken hileli finansal raporlama yöntemine başvuran işletmelerin ise genellikle gizlilikten yana tavır sergiledikleri görülmüştür.

Durmuş ve Güneş (2017) tarafından yapılan çalışmada Türkiye'de faaliyet gösteren yeminli mali müşavirlerin muhasebe değerleri Hofstede- Gray'in kültürel değerleri çerçevesinde analiz edilmiştir. Araştırmanın verileri anket yöntemi ile elde edilmiştir. İlgili literatürden faydalanılarak hazırlanan anket Türkiye'deki sekiz farklı Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı olan 420 yeminli mali müşavire uygulanmıştır. Araştırmanın sonunda katılımcıların profesyonellikten yana oldukları, tutuculuğu ve tekdüzeliği savundukları, ayrıca şeffaflık ilkesini destekledikleri görülmüştür.

Özdaşlı (2017) ise muhasebe kültürü değerleri ile muhasebe meslek çalışanlarının motivasyonları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Araştırma Burdur ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek çalışanları üzerinden gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın sonunda esneklik ve şeffaflığın hem iç hem de dış motivasyon açısından belirleyici olduğu görülmüştür. Bunun yanında iyimserliğin iç motivasyon üzerinde, profesyonelliğin ise dış motivasyon üzerinde anlamlı düzeyde etkili olduğu görülmüştür.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HİLELERİ

Birisini yanıltmak ve aldatmak amacıyla yapılan eylem ve davranış olarak ifade edilen hile, muhasebe süreçlerinde de sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Muhasebe süreçlerinde belirli bir amaç için işletme kayıtları, belgeleri ve hesapları gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmekte veya gizlenmektedir. Bu nedenle işletmeler, çalışanların yasadışı bir menfaat sağlamak amacıyla hileli davranış içeren hareketlerinin olup olmadığını hile denetimi ile tespit etmektedirler. Çalışmanın bu bölümünde finansal bilgi manipülasyonu, muhasebe uygulamalarında hata, hile ve denetim ilişkisi ele alınmaktadır.

3.1. FİNANSAL BİLGİ MANİPÜLASYONU

Küreselleşme, ülkeler arasındaki ekonomik sınırların ortadan kalkmasına, uluslararası finansman hareketlerinin yaygınlaşmasına ve sermaye piyasasının gelişmesine zemin hazırlamıştır. Bu durum fon arz edenler ile talep edenler arasında farklı bir potansiyel bakış açısını oluşturmuştur. Fon talep eden işletmeler söz konusu fonları kendi işletmelerine çekebilmek için ya kanunun belirlediği sınırlar dahilinde ya da kanun dışına çıkarak finansal tablolar üzerinde değişiklikler yapma yöntemine başvurarak finansal bilgilerini manipüle etme yöntemini tercih etmişlerdir (Fındık ve Öztürk, 2016: 484-485).

Literatürde muhasebe manipülasyonu olarak da adlandırılan finansal bilgi manipülasyonu; finansal bilgi kullanıcılarının işletmelerin finansal durumları ve faaliyetlerinin sonuçları üzerindeki algılarını etkilemek amacıyla yapılan hareketleri kapsamaktadır (Öztürk ve Yılmaz, 2019: 241). Başka bir tanımlamaya göre finansal bilgi manipülasyonu; işletmelerin finansal tablolarında sundukları bilgiler üzerinde yöneticilerin talepleri ile uyumlu olması için finansal tabloların hazırlanma sürecine müdahale edilmesi ve bu tablolar üzerinde değişiklik yapılması olarak tanımlanmaktadır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 2). Yapılan bu değişiklikler muhasebe standartları kapsamında veya bu kapsamın dışında gerçekleşmektedir.

İşletmeler hakkındaki finansal bilgiler, finansal tablolar ve finansal raporlarda ilgililere sunulmaktadır. Finansal tabloların ve raporların üretildikleri muhasebe sistemleri ise farklı durumlara uyarlanabilirliği sağlamak amacıyla bir takım esneklikler barındırmaktadır. Muhasebe sistemlerindeki esneklik iş hayatında yaşanan yeniliklere daha kolay uyum sağlayabilmesi içindir. Ancak bu durum işletmelerin finansal durumları ve faaliyetlerinin sonuçları hakkındaki bilgileri kullananların yanıltılmasına yol açmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2005:19-20). Bu esnekliğin kötü amaçla kullanılması durumunda finansal bilgi manipülasyonu gibi çeşitli suistimaller ortaya çıkmaktadır.

Literatürdeki bazı kaynaklarda hileli finansal raporlama şeklinde de adlandırılan finansal bilgi manipülasyonu, genellikle hileli eylemleri rasyonelleştiren bir fırsatı veya teşviği işaret etmektedir. İşletme yöneticileri finansal bilgi kullanıcılarını işletmenin finansal durumu ve mali bilgileri hakkında olumlu temsil edebilmek adına bilinçli olarak yanlış bilgilendirmektedirler. Bu işlem ise işletmelerin ileriye dönük hedeflerini ve belirli bazı finansal amaçlarını karşılayabilmek adına muhasebe kayıtlarına müdahale etmesi şeklinde gerçekleşmektedir (Trussel, 2003: 617-618).

Copeland'a göre (1968: 101) ise finansal raporlar ile dönem sonunda elde edilen kârın isteğe göre arttırılması veya azaltılması yeteneği finansal manipülasyon olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlama finansal manipülasyonu sadece işletmenin dönem karını etkileyebilecek şekilde gelir tablosu üzerinden yapılan düzeltmeleri ve yeniden sınıflandırmaları kapsamaktadır. Bu yönüyle bu tanımlama finansal manipülasyon kavramını daha dar çerçeveden ele almaktadır. Demir ve Bahadır(2007: 2) ise finansal manipülasyonun işletmelerin finansal raporlarında belirtilen dönem karlarını etkileyecek gelir tabloları kalemleri üzerinden yapılan işlemleri ve finansal yapısı üzerinde etkili olacak bilançoya bağlı işlemleri kapsadığını belirtmektedir. İşletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde belirtilen raporlama esnekliklerinden faydalanan veya mevcut standartların dışında finansal durumlarını ve finansal faaliyet sonuçlarını gerçeğe aykırı şekilde göstermek amacıyla finansal bilgileri üzerinde oynamalar yapmaları finansal bilgi manipülasyonu olarak açıklanmaktadır (Elitaş, 2013: 47).

Finansal bilgiler işletmeler hakkında daha doğru karar alınmasını ve böylece kaynakların daha etkin ve verimli şekilde kullanılmasını sağlamaktadır. Kaynakların

etkin ve verimli dağılımı ekonomik sistemlerin temel amacıdır. Bu kapsamda değerlendirildiğinde doğru olmayan ve taraflı finansal bilgiler kullanılarak yapılan finansal bilgi manipülasyonun kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanılmamasına ve böylece kaynak israfına yol açtığı söylenebilir (Stolowy ve Breton, 2000:28). Tüm bu tanımlamalardan hareketle finansal manipülasyon eğilimi açısından ortaya çıkan ortak nokta finansal bilgi kullanıcılarının karar verme süreçlerine dışarıdan etki ederek piyasanın doğal sürecine müdahale edilmesi eylemidir.

3.1.1. Finansal Bilgi Manipülasyonun Nedenleri ve Amaçları

Etkili bir sermaye piyasasının temelinde “etkinlik” olarak da ifade edilen ve sermaye piyasalarının hisse senetlerine yönelik gerçekleşen fiyatların o senetleri ihraç eden işletmelere ait tüm bilgileri yansıttıklarının kabulüne dayanmaktadır. Sermaye piyasaları ekonomilerdeki sermayeyi tahsis etmeyi amaçlamaktadır. Genel anlamda ideal bir sermaye piyasasında fiyatlar kaynak tahsisi açısından doğru işaretlerdir. Başka bir ifadeyle hisse senetleri fiyatlarının hisse senetlerine yönelik tüm bilgileri yansıttıkları varsayımından hareketle, işletmeler açısından üretim ve yatırım kararlarının yatırımcılar açısından ise yatırım yapılması planlanan hisse senedi tercihinin yönelik kararların verilmesini sağlayan işaretlerdir (Küçükkocaoğlu ve Küçüksözen, 2004: 160-163).

Yatırımcıların hisse senedi satın alarak tasarruflarını yatırıma dönüştürme kararları vermeleri üzerinde etkili olan en temel faktörlerden birisi işletmelerin yatırımcılara sundukları güvenilir bilgilerdir. Buna göre yatırımcılar herhangi bir işletmenin hisse senedini almaya karar verirken öncelikle işletmeler tarafından yayınlanan finansal bilgilerden yararlanmaktadırlar. Dolayısıyla işletmeler tarafından yayınlanan finansal bilgiler yatırımcıların yatırım kararları verme ve tasarruflarını yatırıma dönüştürme sürecinde kendilerine yol gösterici olmaktadır (Bekçi ve Alkan, 2009: 2). Finansal bilgi sistemi sermaye piyasalarına fon arz eden yatırımcılar ile fon talebinde bulunan işletmeler arasındaki bilgi iletişim köprüsünü oluşturmaktadır. Finansal bilgilerin yer aldığı finansal raporlarda üretilen niceliksel bilgiler yatırımcıların daha isabetli, doğru ve zamanında karar almalarını sağlamaktadır (Usul ve Bekçi, 2001: 67). Yatırımcılar işletmeler tarafından yayınlanan finansal

bilgilerde yer alan gelir tablosu ve bilançolara bakarak yatırım kararlarını vermektedirler. Bunun yanında yatırımcılar bu bilgilerden hareketle gereklimali analizleri yaparak yatırım yapmayı düşündükleri işletmenin/işletmelerin karlılık oranını göz önünde bulundurup, hisse senedinin günlük işlem hacmini, fiyatını, işletmenin kar dağıtımını yapmasını ve kaynak yapısını dikkate alarak yatırım kararlarını vermektedirler (Bekçi ve Alkan, 2009: 19).

Finansal bilgi manipölasyonundan ötürü işletmeler gerçek finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını finansal bilgi kullanıcılarına tam ve eksiksiz yansıtmamakta ve bir taraftan yatırımcıları zarara uğratarak diğer taraftan sisteme olan güveninlerini sarsmaktadır(Uçma, 2010: 11-12). Yanlış finansal bilgiler üzerine yapılan yatırım kararları ise kaynakların verimsiz alanlara kullanılmasına ve böylece ülke ekonomilerinin ek maliyetler yüklenmesine yol açmaktadır.

Finansal bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarına yanlış şekilde iletilmesinin nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Küçüksözen, 2004: 67-68):

- İşletmelerin yönetim yapısının zayıflığı,
- İşletme üst yönetiminin çıkarları ile işletmenin çıkarlarının ortaklığı,
- İşletmenin iç denetim sisteminin zayıflığı,
- İşletmenin bağımsız denetim komitelerinin yetersizliği veya hiç olmaması,
- Finansal bilgi raporlama süreçlerinde finansal bilgilerin raporlanmasında periyodik bilgilendirme sisteminin esas alınması,
- Periyodik bilgilendirme sisteminin neden olduğu finansal analistler ile bu analistlerin tahminlerinin işletme yönetimine kurduğu baskı,
- Muhasebe sistemlerinin işletmelerin ekonomik sonuç doğuran işlemleri ve olayları kaydetme ve raporlamaya yönelik sağladığı esneklikler.

İşletmeler yukarıda ifade edilen nedenlerden ötürü finansal bilgi manipölasyonuna yönelmektedirler. Ancak işletmeler bunları yaparken bir takım amaçlara ulaşmayı hedeflemektedirler. İşletmelerin finansal bilgi manipölasyonu yapmalarının temel amacı hisse başına kazanç ve öz sermaye oranını beklenen seviyede değiştirmektir (Stolowy ve Breton, 2004: 13). Bunların yanında finansal bilgi manipölasyonuna başvurulmasının temel amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Küçükkocaoğlu ve Küçüksözen, 2004: 163-165):

- İşletmenin hisse senedi fiyatlarını ve riskini etkileyebilmek,

- Borç sözleşmesinde belirtilen finansal kriterleri sağlayabilmek,
- Çalışanlar, yatırımcılar,kredi veren kurum ve kuruluşlar ile iyi ilişkiler kurmak,
- Halka açılarak sermaye arttırmak ve böylece elde edilecek fon miktarını arttırmak,
- Hukuki ve politik düzenlemelerden kaynaklanacak risklerden korunmak,
- Yatırımcıların işletme ile ilgili algıladıkları riskleri azaltmak,
- İşletmenin ileriye dönük performansı ile ilgili piyasada olumlu izlenim bırakmak,
- Vergi avantajını sağlayabilmek.

Finansal bilgi manipülasyonu yapanlar yukarıda ifade edilen amaçlardan dolayı kredi verenlerin ve yatırımcıların finansal davranışlarını etkilemeyi hedeflemektedirler.

3.1.2. Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri

Finansal bilgi manipülasyonun nasıl yapılabileceği konusunda farklı yöntemler bulunmaktadır. Ancak literatürde finansal bilgi manipülasyonu yöntemleri konusunda ortak bir görüş bulunmaktadır: kullanılan tüm yöntemlerde, işletmenin mevcut finansal durumundan daha farklı bir görüntü ortaya koyabilmek amaçlanmaktadır. Dolayısıyla finansal bilgi manipülasyonuyöntemlerine ilişkin farklı araştırmacılar tarafından yapılmış farklı sınıflandırmalar bulunmaktadır. Bu araştırmada ise bu konuda yapılmış en geniş sınıflandırmalarından biri olan ve Mulford ve Comiskey (2002: 3) tarafından yapılan sınıflandırma kullanılmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre finansal bilgi manipülasyonu 6 başlıkta incelenmektedir (Tablo 10). (Yükçü ve Atağan 2020: 60) bu 6 başlığı muhasebe ilke ve standartlarına uygun olanlar ve olmayanlar olarak 2 ye ayırmaktadır: kar yönetimi, karın istikrarlı hale getirilmesi, büyük banyo muhasebesi, agresif muhasebe ve yaratıcı muhasebe uygulamaları muhasebe ilke ve standartlarına uygunken; hileli finansal raporlama muhasebe ilke ve standartlarına uygun olmayan manipülasyon yöntemi olarak tanımlanmaktadır.

Tablo 10: Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemleri

Finansal Bilgi	
Manipülasyonu Yöntemleri	Tanım
Kar Yönetimi	Yöneticilerin kar tutarlarını önceden belirlenen hedefler doğrultusunda manipüle etmeleridir
Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi	İşletme karlılığının istikrarlı bir görünüme kavuşması için ortalama değerin üzerinde gerçekleşen artışların ve azalışların manipüle edilmesidir
Büyük Temizlik Muhasebesi	Göreve yeni başlayan işletme yöneticilerinin işletmenin istikrarlı bir kârlılık içerisinde olduğunu gösterebilmek için kendilerinden önceki yönetimin verilerini manipüle etmeleridir
Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	Tüm finansal bilgi manipülasyonu aşamalarını içermektedir. Karın istikrarlı hale getirilmesi, agresif muhasebe ve kar yönetimi için yapılan bütün manipülasyonlar bulunmaktadır
Agresif Muhasebe	Bir tür kar yönetimi uygulamasıdır. Yöneticilerin işletme karlılığını daha yüksek göstermek için muhasebe ilkeleri bilinçli bir şekilde uygulamalarıdır.
Hileli Finansal Raporlama	İşletmenin yayınladığı finansal bilgileri kullananları yanıltmak için finansal tablolarda yer alan verilerin yanlış ve eksik girilmesi, eksik açıklama yapılması veya herhangi bir açıklama yapılmamasıdır. Bu yöntem muhasebenin genel standartlarını ihlal etmektedir. Bu nedenle cezai yaptırım gerektirmektedir.

Kaynak: Mulford, C.W. & Comiskey, E.E. (2002). *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*. New York, ABD, Wiley.s.3

Diğer taraftan işletmeler çeşitli esneklikler ve getiriler elde etmek amacıyla finansal bilgi manipülasyonlarına başvurmaktadırlar. Finansal bilgi manipülasyonun işletmelerin hisse fiyatlarına, borçlanma maliyetlerine, bonus plan ve politik maliyetler üzerindeki etkileri Tablo 11’de gösterilmektedir.

Tablo 11: Finansal Bilgi Manipülasyonun İşletmelere Etkisi

Kategori	Etki
Hisse fiyatı etkileri	Daha yüksek hisse fiyatları Azalan hisse fiyatı oynaklığı Kurumsal değerlemede artış Daha düşük öz sermaye maliyeti Hisse senedi opsiyonlarının artan değeri
Borçlanma maliyet etkileri	İyileştirilmiş kredi kalitesi Daha yüksek borç notu Daha düşük borçlanma maliyetleri Daha az katı mali sözleşmeler
Bonus plan etkileri	Artan kar bazlı bonuslar
Politik maliyet etkileri	Azalan düzenlemeler Yüksek vergilerden kaçınma

Kaynak: Mulford, C.W. & Comiskey, E.E. (2002). *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*. New York, ABD, Wiley. s.4

3.1.2.1. Kar Yönetimi

1990'lı yıllarda işletme yöneticileri ve işletmelere danışmanlık hizmeti veren analizciler, işletmenin öngördüğü karlılık rakamına ulaşabilmek veya işletme için öngördükleri karlılık rakamlarına ulaşabilmek için baskı altına alınmışlardır. Bu baskıların sonunda bazı işletme yöneticileri gerçeğin yansıtılmadığı agresif ve aldatıcı muhasebe yöntemlerini kullanarak karlılık hedeflerine ulaşmaya çalışmışlardır (Vinten ve Sevin, 2005: 48). Bu yöntemlerden biri de kar yönetimidir. Kar yönetimi; işletmelerin faaliyet sonuçlarını olduğundan daha farklı şekilde yansıtmak amacıyla muhasebe veri ve sonuçlarını manipüle etmesidir (Mulford ve Comiskey, 2002: 59). Bu yöntem işletmelerin istedikleri hedeflere ulaşabilmek

amacıyla faaliyet sonuçlarında gerçekleri yansıtmadıkları hileli bir yöntemdir(SEC, 1999: 84). Bu yöntemde finansal bilgi kullanıcılarının algılarını etkileyebilmek amacıyla işletmenin faaliyetlerine ilişkin muhasebe bilgileri kasıtlı şekilde yanlış sunulmaktadır (Kızıl vd., 2016: 6).

Kar yönetimi işletme yöneticilerinin finansal rapor veya mali tabloları hazırlarken gerçekleştirdikleri işlemlerde finansal rapor ve mali tabloları değiştirmeleri ile ortaya çıkmaktadır. Böylece işletmeye yatırım yapan kişilere kamuya sunulan işletme faaliyet sonuçları gerçek sonuçlardan farklı şekilde yansıtılmaktadır (Healy ve Wahlen, 1999: 368). Başka bir ifadeyle finansal bilgi kullanıcılarının ve ekonomik birimlerin yatırım kararlarını ve tercihlerini etkileyecek önemi bulunan işletme faaliyet sonuçlarının, finansal tabloların veya kamuya açıklanan durumların kasten yanlış, eksik veya hiç açıklanmaması kar yönetimidir. Bu noktadan bakıldığında bu yöntemin muhasebe hilesinden daha kapsamlı olduğu görülmektedir (Dechow ve Skinner, 2000: 238).

Demir ve Bahadır (2007: 111) kar yönetiminin işletme yöneticilerinin genellikle kısa vadeli dönem karlarını olduğundan daha farklı gösterebilmek için başvurdukları bir yöntem olduğunu ifade etmektedirler. Böylelikle hem işletmeye yatırım yapanları hem de işletmenin finansal verilerinden faydalananları etki altına alabilmek için finansal bilgiler bilinçli şekilde hatalı duyurulmakta veya hiç duyulmamaktadır.

Kar yönetiminde iki tür bakış açısı bulunmaktadır. Bunlar fırsatçı ve bilgisel bakış açısıdır. Fırsatçı bakış açısında yöneticiler yatırımcıları yanıltmayı hedeflemektedir. Bilgisel açıdan ise yöneticiler işletmenin gelecek nakit akımı ile ilgili kendi beklentilerini yatırımcılara aktarmak amacını taşımaktadırlar (Beneish, 2001:5). Küçüksözen'e (2004: 66) göre kar yönetimi işletmelerin genellikle faaliyet sonuçları ile ilgili olarak başta yatırımcılar olmak üzere diğer ilgili ekonomik birimleri yanlış bilgilendirmeleri veya kamuya açıklanan mali tablolardaki verilerin gerçeği uygun olmaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum mali raporların veya tabloların hazırlanması sürecinde alınan kararlarla ortaya çıkmaktadır. Bu kararlar muhasebe standartları çerçevesinde olabileceği gibi bu standartlar çerçevesinde olmayabilir. Sonuç olarak finansal raporlama sürecinde alınan kararlar işletmenin faaliyet sonuçlarını gerçekten farklı şekilde gösterdiği için bu

sonuçlardan hareket eden ekonomik birimlerin politikaları ve tercihleri de değişmektedir. Çünkü işletme yöneticileri işletmelerin faaliyet sonuçlarının yer aldığı ve hem yatırımcıların hem de ekonomik birimlerin yatırım kararları üzerinde belirleyici önemi bulunan finansal veri ve özel durumları açıklamaları bilinçli şekilde eksik, yanlış veya hiç açıklamamaktadırlar.

Hem işletmeler hem de yöneticiler farklı nedenlerle kar yönetimine başvurmaktadırlar. Buna göre işletmeler ve yöneticiler açısından kar yönetimi yöntemine baş vurma nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Canbulut, 2008: 76):

- Yöneticiler açısından;
- Prim planlarını maksimize edebilmek,
- Sahip oldukları hisse senedi fiyatını artırabilmek,
- Sahip oldukları konumu koruyabilmek,
- İtibarlarını arttırabilmek,

Önceki yöneticileri kötüleyerek geleceğe ilişkin daha güçlü kar hedefleri belirleyebilmek.

- Şirketler açısından;
- Yasal düzenlemelerden ötürü işletmenin politik riskini ve maliyetini düşürmek,
- Vergiden kaçınmak veya vergiyi ertelemek,
- Şirket hissesine değer kazandırmak,
- Şirketin ikramiye tazminatını arttırmak,
- Uygun dönemde borçlanmak,
- Ekonomik anlamda sıkıntı yaşayan işletmenin borç sözleşmesinin iptal edilme riskini azaltmak.

Sonuç itibarıyla bu yöntem işletmenin ekonomik performansı ile ilgili finansal bilgi kullanıcılarını yanıltması veya kamuya açıkladığı kar rakamlarına bağlı sözleşme sonuçlarını etkilemesi amacıyla yöneticilerin finansal raporlama sürecinde alınan kararlarda veya gerçekleştirdikleri işlemlerde finansal sonuçları değiştirmeleridir. Diğer bir ifadeyle yatırımcıların veya ekonomik birimlerin kararlarını ve düşüncelerini değiştirecek veya etkileyecek nitelikte muhasebe verilerinin bilinçli ve kasıtlı şekilde eksik veya yanlış açıklanması ya da hiç açıklanmamasıdır.

3.1.2.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi

İşletme yöneticilerinin işletmenin belirlediği amaçları gerçekleştirebilmeleri işletme performansı ile işletme ortaklarının tatmin edilmesine bağlıdır. Bir işletmenin ortaklarının veya yöneticilerinin amaçlarına ulaşabilmeleri için işletmenin işletme karının artış oranı ve karın istikrarlı olması son derece önemlidir. Bu nedenle yöneticiler kendi yetkileri dahilinde olan durumlarda muhasebe standartlarının elverdiği ölçülerde kamuya açıklanmış olan kar ve karın büyüme oranını istikrarlı hale getirebilmeyi amaçlamaktadırlar (Stolowy ve Breton, 2000: 12).

Karın istikrarlı hale getirilmesi; işletmenin risk düzeyini daha az gösterebilmek için karlılığın arttığı dönemlerde karlılığı azaltması, karlılığın düştüğü dönemlerde ise karlılığını artırmasıdır. Bunu yapabilmek için işletmenin yüksek performans gösterdiği yıllardaki karları düşük performans gösterdiği yıllara transfer edilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 59). Bu yöntem işletmenin yıldan yıla karlarının karlılığın çok olduğu ve karlılığın az olduğu dönemleri dengeleyecek şekilde sıralamasıdır. Böylece gerçekleşen dalgalanmaları giderebilmek ve istikrarlı bir karlılık politikasının izlendiği imajı verilmektedir. İşletmenin kamuya açıkladığı karlılığın bir işletme açısından normal karlılık düzeyindeki dalgalanma boyutunun bilinçli şekilde azaltılmasıdır. Bu yöntem yetersiz finansal tablo açıklamasının benzer bir durumu olarak kâr akımı değişkenliğinin azaldığına yönelik finansal bilgi açıklaması olarak gerçekleşen bilinçli ve suni bir çabadır (Canbulut, 2008: 77).

Bu yöntemde yöneticiler işletmelerin karlarda gerçekleşen dalgalanmalarını dengeleyebilmek için raporlama takdir yetkisini kullanmaya teşebbüs etmektedirler (Chen, 2013: 1). Dolayısıyla karın istikrarlı hale getirilmesi yöntemi işletmenin faaliyet kararlarının hedeflenen düzeyin altında olması halinde yöneticiler tarafından hayata geçirilmektedir (Gill ve Alcarria, 2003: 443). Yöneticiler işten çıkarılma ihtimallerini ortadan kaldırabilmek ve kişisel menfaatlerini koruyabilmek amacıyla bu yönteme başvurmaktadırlar (Fudenberg ve Tirole, 1995: 77). Buna göre yöneticiler işletmenin mevcut performansının beklentilere kıyasla kötü olduğu durumlarda gelecek kazançlarını cari dönemlere kaydırma, gelecekte zayıf performans beklenen dönemlerde ise cari döneme ilişkin kazançları geleceğe

kaydırma eğilimi göstermektedirler(Defond ve Park, 1997: 116). Böylelikle risk düzeyi daha az olan bir işletme görüntüsü verilmektedir.

Yöneticiler, karın istikrarlı hale getirilmesi yöntemini kullanarak işletme karlılığını üç farklı yol ile hedeflenen düzeyde tutmaktadırlar. Bunlar; tahakkuk yolu, zamana dağıtım yolu ve sınıflandırma yoludur. Tahakkuk yolunda yöneticiler bazı tahakkukların zamanlarını ayarlamaktadırlar. Zamana dağıtım yolunda yöneticiler kur farklarını aktifleştirmektedirler. Sınıflandırma yolunda ise işletmenin olağan gelir ve giderlerini sınıflandırmaktadırlar(Ronen ve Sadan, 1975: 133-134).Canbulut ise (2008: 79) karın istikrarlı hale getirilmesi uygulamasının üç farklı şekilde söz konusu olduğunu ifade etmektedir. Buna göre bunlardan ilki üretim, yatırım ve satış gibi ekonomik faaliyetlere yönelik kararlarla gerçekleştirilirken; ikincisi muhasebe işlemleri ile gerçekleştirilmektedir. Üçüncü ve sonuncusu ise işletmenin gelir yaratma süreçlerinin sonunda kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Bu yöntemlerden ilkkisi işletme yöneticilerinin bilinçli şekilde gerçekleştirdiği işlemlerdir.

Sonuç olarak bu yöntem ile işletmelerin mali durumları ile faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtması beklenmemektedir. Bu noktadan bakıldığında işletmeler karlılıklarını istikrarlı bir görünüme kavuşturarak işletme karlılığına yönelik riskleri de ortadan kaldırmaya çalışmaktadır. Gerçeğin yansıtılmadığı karlılık verilerinin kamuoyuna aktarılmasıyla işletme, mali durumu ile ilgili yatırımcıları ve diğer ekonomik birimleri yanlış yönlendirmektedir(Küçüksözen, 2004: 79).

3.1.2.3. Büyük Temizlik Muhasebesi

Yıkanmave makyajlama yöntemi olarak da adlandırılan büyük temizlik muhasebesi; işletmelerin özellikle yöneticilerini yenilediği dönemlerde göreve başlayan yöneticilerin etkinliğini yitirdiği gerekçesiyle bazı varlık kalemlerini gider olarak kaydetmeleri ile ortaya çıkmaktadır. Böylelikle eski yönetimin işletme performansı daha kötü, yeni yönetimin ise işletme performansı ise daha iyi şekilde gösterilmektedir. Her iki durumda da veriler gerçeği yansıtmamaktadır(Walsh vd., 1991: 173).

Büyük temizlik muhasebesi yöntemi işletmenin bazı gelirlerini erteleyerek cari dönem gelirlerini azaltması veya bazı kalemleri zarar göstererek finansal

tablolardan çıkarması ile uygulanan bir yöntemdir. Bu uygulamanın sonucunda oluşan finansal sonuçlar normal dönem sonuçlarından büyük oranda farklılık göstermektedir. Bu yöntemin uygulandığı dönemlerde karın istikrarlı bir şekilde artması önemli bir imkan yaratmaktadır (Canbulut, 2008: 94).

Bu yöntemi uygulayan işletmeler faaliyetlerinin zararda olduğu yıllarda kar beklentilerinin karşılanmayacağını düşünerek ve faaliyet sonucunun daha da kötüleşmesinin ek bir maliyet getirmediğinden hareketle bilançosundaki maddi olmayan duran varlıklarını gider olarak kaydetmekte ve böylelikle bilançolarını temizlemektedirler. Bu durum işletmelerin gelecek yıllardaki karlılıklarının daha yüksek olmasını sağlamaktadır. Farklı bir ifadeyle işletmeler, aktiflerindeki bazı varlıkları gider olarak göstererek bilançolarını temizlemekte, daha muhafazakar bir politika takip etmekte ve böylece gelecek yıllardaki karlarını artırma imkanına kavuşmaktadırlar(Mulford ve Comiskey, 2002: 61).

Walsh ve diğerlerine göre(1991: 173) büyük temizlik muhasebesi işletmelerin gelir tablolarındaki gelirlerini azaltan ihtiyari tahakkuklar yapmaları ya da verimsiz bazı varlıkları bilançodan çıkararak gidere dönüştürmeleri suretiyle gerçekleştirilmektedir. İşletmelerde göreve yeni başlayan yönetimlerin başvurduğu bu yöntem tıpkı hükümet değişikliklerinde olduğu gibi yeni maliye bakanının oluşan bütçe açığını kendisinden önceki bakanlığı sorumlu göstermesine benzemektedir (Stolowy ve Breton, 2000: 43).

Rutin dışı yönetim değişiklikleri işletmenin kar yönetim uygulamalarında farklılıklara yol açmaktadır. Çünkü yönetim değişikliğinin gerçekleştiği yıllarda genellikle dönem karını düşünen ve geliri azaltan muhasebe uygulamaları yapılmakta ve bu durum önceki yönetime ait işletme karlılığını düşürerek yeni yönetimin ise yüksek karlara ulaştığını ortaya koymaktadır(Pourciau, 1993: 317).

İşletmelerde gerçekleşen bu yönetim değişikliği sonucunda göreve yeni başlayan yönetimler önceki yönetimin aslında kamuya açıklanan verilerden daha kötü sonuçları devrettiği izlenimini yaratmaktadır (Ocak ve Güçlü, 2014: 130). Göreve başlayan yönetimler kendileri açısından sürekli gelir akışını sağlayabilmek ve hissedarlarını rahatlatabilmek için işletmenin gelecekte karlılığını istikrarlı hale getirilecek kalemleri finansal tablolardan temizlemektedirler (Dalğar ve Pekin, 2011: 31) Bu kalemleri temizleyerek kendileri açısından iki tür menfaat elde etmektedirler.

Bunlardan ilki işletmenin daha düşük kar açıklamasıyla birlikte, bir yandan önceki yönetimi suçlama, diğer yandan da gelecekte oluşacak karların karşılaşacağı cari kar rakamını düşürmedir. Diğerisi ise gelir azaltan uygulamalar ile işletmenin gelecek kar rakamını yükseltmek ve işletmenin yükselen kar trendini açıklamaktır (Bayır, 2006:51).

Sonuç olarak bu yöntem, işletmelerin yönetim değişimine uğradıkları dönemlerde göreve yeni başlayan yöneticilerin bazı aktif kalemlerini gider olarak kaydetmek suretiyle önceki dönemin karlılığını düşük gösterdiği, gelecek yılların kârlılığını ise arttırdığı bir yöntemdir.

3.1.2.4. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Muhasebe süreçleri, muhasebe işlemlerinin finansal tablolarda nasıl sunulacağı konusundaki teorik yaklaşımlarla uygulamadaki muhasebe işlemlerinin finansal tablolarda nasıl yer alması gerektiği konusundaki görüş farklılıklarının idare edilmesinden kaynaklanan bir süreçtir. Finansal tabloların yeniden düzenlenerek manipüle edilmesi bu noktada işletmelere esneklik sağlamaktadır. Yaratıcı muhasebe uygulamaları olarak ifade edilen bu uygulamalar muhasebe meslek çalışanlarının daha az dürüst işlemleri olarak değerlendirilmektedir (Jameson, 1988: 7-8). Muhasebe bilgilerinin ihtiyaç duyulması halinde işletmelere kendi alanlarında hareket etme serbestliği sağlama potansiyeli bulunmaktadır. İşletmelerin muhasebe bilgilerini sunmaları konusundaki inisiyatif ise öncelikle işletme yöneticilerinde daha sonra kamu denetçileri ve bağımsız denetçilere aittir. Yaratıcı muhasebe uygulamaları ise işletmenin mevcut değerini yükseltmek için kullanılan uygulamalardır. İşletmenin sunduğu finansal tabloların finansal bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılayabilecek nitelikte bilgileri içermesi yaratıcı muhasebe uygulamalarının konusuna girmektedir (Canbulut, 2008: 80-81).

Yaratıcı muhasebe uygulamaları bir işletmenin finansal performansı ile ilgili izlenimleri değiştirebilmek için işletmenin gerçek finansal durumunu ve sonuçlarını değiştirmeye dönük gerçekleştirilen tüm uygulama ve yöntemlerdir (Bezirci ve Karahan, 2015: 225). Yaratıcı muhasebe uygulamalarında yöneticiler muhasebe ilke ve standartlarındaki boşluklardan ve esnekliklerden yararlanmaktadırlar (Saltoğlu,

2003: 108). Diğer bir ifadeyle yöneticilerin kendi isteklerine göre muhasebe ilkelerini uygulamaları veya bu ilkeleri hiç kullanmayarak mali tablolarda yer alan verilerle oynamalarıdır (Naser, 1993: 2).

McBarnet ve Whelan (1999: 5) ise yaratıcı muhasebe uygulamalarını yöneticilerin muhasebe standartlarında yer alan boşlukları şaşırtıcı şekilde kullanarak işletme kârlılığını mevcut durumdan daha yüksek seviyede göstermeleri, mali risklerin üzerine örtmeleri, işletme performansını mevcut durumdan daha yüksek göstermeleri ve temel muhasebe verileri üzerinde oynama yapmaları olarak tanımlamaktadırlar. Yaratıcı muhasebe uygulamalarında uygulayıcılar kendilerine sunulan seçeneklerden, yöntemlerden ve esnekliklerden faydalanarak belirli kişi ya da grupların lehine sonuç doğuracak şekilde hareket ederler (Kılılı ve Evcı, 2017: 71).

Griffiths ve Nichols'a (1996: 8-9) göre yaratıcı muhasebe uygulamaları bir etki ve tepki olayını ifade etmektedir. Buna göre bu yöntemi uygulayanlar finansal tablolarda açıklanan bilgilere karşı nasıl bir tepki oluşacağını daha önceden tahmin ederek ve finansal bilgi kullanıcılarının beklentilerini göz önüne alarak finansal tablolarda yer alan görünümüleri değiştirmektedirler. Bu değişim sürecinde bunun yanında kamu denetçileri ve bağımsız denetçilerin beklentileri de göz önüne alınmaktadır. Çünkü kamu denetçileri ve bağımsız denetçiler finansal bilgi kullanıcılarının haklarını savunan kişilerdir. İşletmelerin yaratıcı muhasebe uygulamalarına yönelmelerinin temel nedeni finansal bilgi kullanıcıları açısından gerçek bilgilerin hayali bilgidan ayrılmasının gittikçe güç hale gelmesidir.

Sonuç itibari ile yaratıcı muhasebe uygulamaları muhasebe ilkelerine ve standartlarına aykırı davranılmadan söz konusu ilke ve standartlarda yeralan boşluklardan ve esnekliklerden faydalanılarak yatırımcılara ve diğer ekonomik birimlere işletmenin performansı ve mali durumuna yönelik gerçeği yansıtmayan bilgiler sunulmasıdır.

3.1.2.5. Agresif Muhasebe

Agresif muhasebe, genel ifadesiyle yaratıcı muhasebe uygulamaları, kâr yönetimi ve hileli raporlama yöntemlerini içeren ve belirli beklentilere doğrultusunda işletme yönetiminin işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu gösteren

finansal raporlarda yer alan rakamları olduğundan farklı gösterilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Uyar, 2014: 77). Bu yöntemde muhasebe ilke ve standartları zorlanarak finansal bilgiler manipüle edilmektedir. Burada muhasebe ilke ve standartlarına aykırı ya da aykırı olmayan yöntemlerle daha önce belirlenen hedeflere ulaşabilmek için muhasebe ilke ve standartları bilinçli şekilde tercih edilmekte ve tatbik edilmektedir (Mulford ve Comiskey, 2002: 3).

İşletmeler kimi zaman finansal bilgi manipülasyonuna muhasebe ilke ve standartlarını zorlayarak başvurumaktadırlar. Buradaki temel neden işletmenin mali durumu ve sonuçlarını gerçeğe aykırı olarak gösterebilmektir. Böylelikle işletmenin karlı bir işletme olduğu imajı oluşturulmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 114). Ancak burada gerçekleşen manipülasyonun deneyimsizlikten ve yeterli bilgiye sahip olunmamasından kaynaklanması ve bunun sonucunda cezai, hukuki ve idari bir işlem gerektirmesi durumunda agresif muhasebe yerine aldatıcı finansal raporlama ortaya çıkmaktadır (Mulford ve Comiskey, 2002: 3).

Agresif muhasebe yönteminde işletme belirli bir dönemdeki karını yüksek gösterebilmek için muhasebe standartlarını zorlayarak faturası kesilmiş fakat müşteriye henüz sevk edilmemiş mal tutarlarını ve konsinye satışlarını satış geliri olarak kaydetmekte, bunun yanında gelir kaydedilen faaliyetlere yönelik bazı gider ve harcamaları sonraki dönemlere ertelemektedir. Böylece işletme finansal durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgili finansal bilgi kullanıcılarına ve ekonomik birimlere eksik ve yanıltıcı bilgi vermektedir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 5).

İşletmenin gelir olarak kaydedilmiş bazı faaliyet ve işlemlere yönelik gider ve harcamaları sonraki dönemlere ertelemeleri agresif muhasebe uygulamalarına ilişkin örneklerdir. Nitekim Amerika'nın Sunbeam şirketi tarafından 12 Kasım 1996'da yayınlanan yıllık raporlarda geleceğe yönelik büyüme ve yeniden yapılanma planlarına yer verilmiştir. Bu raporlarda harcamaların azaltılarak yönetim faaliyetlerinin konsolide edilmesi, depo, mağaza ve üretim ünitelerinin rasyonelleştirilmesi, işletmenin iş akış prosedürlerinin merkezileştirilmesi, ürün ve stok tutma ünitelerinin küçültülmesi gibi uygulama ve faaliyetlerin gerçekleştirileceği ifade edilmektedir. İşletme yeniden yapılanma planında yer alan tahmini maliyetleri hesaplarken yüksek tahminde bulunmuş ve böylelikle o yıla yönelik düşük kar göstermiştir. Planın hayata geçirilmesi ile oluşacak karara göre

düşük karın gösterildiği yıl performansının daha düşük olması ve sonraki yılların performansının daha yüksek gösterilmesi sağlanmıştır. Bu uygulama ile muhasebe standartları uygulanmış fakat yüksek gider tahmini nedeniyle agresif bir uygulama yapılmıştır (Mulford ve Comiskey, 2002:27).İşletme böylece sonraki yıllara yönelik harcamaları 1996 yılı faaliyet sonuçlarından yüksek tutmuş ve 1997 yılını daha karlı göstermiştir.

3.1.2.6. Hileli Finansal Raporlama

İşletmenin tepe yöneticileri tarafından mali tablolarla oynanarak gerçekleştirilen hileli finansal raporlama(Bozkurt, 2009: 65) finansal bilgi kullanıcılarının aldatılması amacına yönelik bilinçli bir şekilde finansal tablolarda bulunması gereken tutarların yer almaması ya da finansal tablolarda bulunmaması gereken tutarların bulunması olarak adlandırılmaktadır(Varıcı, 2012: 126).Başka bir tanımlamaya göre finansal bilgi kullanıcılarını ve ekonomik birimleri aldatmak amacıyla mali tablolardaki dipnotların veya rakamsal verilerin gerçeği yansıtmayacak bir şekilde kullanılmasıdır (Mulford ve Comiskey, 2002: 3).

Finansal raporlama süreçlerinin yeterli deneyim ve bilgiye sahip olunmadan aldatmak amacıyla yanıltıcı bir biçimde yürütülmesi ve bunun sonunda cezai, hukuki ve idari bir işlemin gerektirmesi durumu hileli finansal raporlama olarak ifade edilmektedir. Bu durumda finansal tablolarda yer alan hesaplamalar bilinçli şekilde yanlış yansıtılmaktadır ya bazı veriler finansal tablolardan çıkarılmakta ve bazı verilerin açıklaması yanlış yapılmaktadır(Canbulut, 2008: 95).Bunun yanında işletmenin brüt satış rakamlarını gerçeği yansıtmayacak bir biçimde belirtmek amacıyla fatura düzenlemesi ya da mali tablolarını gerçeğe uymayan bir şekilde yansıtması ya da bazı belgeleri değiştirmesi veya imha etmesi bu kapsamda değerlendirilmektedir (Stolowy ve Breton, 2004: 11).Bu durum kamuya açıklanan finansal tablo güvenilirliği açısından ciddi bir tehdit olarak görülmektedir (Rezaee, 2005: 277).

İşletmeler gerçekliği bulunmayan kayıtlar yaparak finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını farklı şekilde göstermektedir. Dolayısıyla gerçeğe aykırı olan çek, sevk irsaliyesi ve fatura düzenlemek bankada bulunan değerlere yönelik gerçeğe

aykırı kayıt tutmak, bazı acente ve satıcılarla karşılıklı anlaşarak gerçeğe aykırı kayıtlar yapmak gibi işlemler ile katılan işletme içerisinde ya da işletme dışındaki kişilerin gerçeğe aykırı şekilde kayıtlar yapması hileli finansal raporlama kapsamına girmektedir. Bu tür olayların hileli finansal raporlama kapsamında değerlendirilebilmesi için bir kamu kurumu tarafından idari bir koşula tabi tutulması veya yargı tarafından karar verilmesi gerekmektedir(Mulford veComiskey, 2002).

Bu tür uygulamalar işletmelerin pay senetlerini olumsuz etkilemektedir. Örneğin OTC ve NASDAQ gibi borsalarda işlem gören bazı işletmeler üzerinde yapılan incelemelerde hileli finansal raporlamanın açıklamasından bir gün sonra işletmelerin pay senetlerinin düştüğü tespit edilmiştir (Weirich ve Cox, 2002: 380-381).

Sonuç itibari ile hileli finansal raporlama işletmelerin faaliyet sonuçları ve finansal durumları ile ilgili gerçeğe aykırı ve yanlış bilgiler vermesi sonucunda oluşan finansal bilgi manipülasyonu yöntemidir. Diğer taraftan hileli finansal raporlama hem kasıt unsuru bakımından hem de bu kapsamda gerçekleşen gerçeğe aykırı kayıt oluşturulması ve sahte sevk irsaliyesi ve fatura düzenlemesi gibi konusu suç olan işlem ve uygulamaların sonuçlarından daha kötüdür.

3.2. MUHASEBEDE HATA KAVRAMI

Hata, bireyin tedbirsizlik ve özensizlik gibi istem dışı nedenlerle ve başka bir kişinin etkisi altında kalmaksızın gerçek arzusuna uymayan bir bildirimde bulunmasıdır (Keskin, 2014: 5). Muhasebe işlemlerinde hata ise dar anlamda hata ve geniş anlamda hata olmak üzere iki şekilde ifade edilmektedir. Buna göre dar anlamda muhasebe hatası, kasıt unsuru olmayan ve düzensizlik nedeniyle gerçekleşen hatalardır. Geniş anlamda muhasebe hatası ise işletme çalışanlarının dikkatsizlik, unutkanlık ve bilgisizlik nedeniyle yaptıkları hatalardır (Haftacı, 2016: 83).

Muhasebe işlemlerinde hata, finansal tablo kalemlerinin tanınması, açıklanması, sunulması ve ölçülmesi sürecinde ortaya çıkmaktadır. Finansal tabloların önemli bir hata ya da önemsiz dahi olsa işletmenin finansal durumu, finansal performansı ya da nakit akışını yanlış göstermeye dönük kasıtlı bir hata

içermesi durumu TFRS'ye uygun değildir. Bu nedenle cari dönemde gerçekleşen hataların finansal tabloların onaylanmasından önce saptanması durumunda cari dönemde düzeltilmesi gerekmektedir. Fakat kimi durumlarda hata daha sonraki dönemde fark edilmekte ve bu durumda geçmişe dönük hatalar karşılaştırmalı bilgilerle izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilmektedir (TMS-8, 2018: 7-8).

Önceki dönem hataları işletmelerin bir ya da daha önceki finansal tablolarında güvenilir bilgileri kullanmaması ya da bu bilgileri yanlış kullanmasının sonunda oluşan yanlış bilgilendirme ve ihmallerdir. Bu tarz hatalar matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde ortaya çıkan yanlışlıkları, bilgilerin yanlış yorumlanmasından ya da yönetilmesinden kaynaklanan etkileri ve yolsuzlukları içermektedir (UMS-8, 2008).

Kirik'e (2007:39) göre ise muhasebe kayıt ve işlemleri sürecinde yaşanan hatalar deneyimsizlik ve ihmal gibi durumlardan kaynaklanmaktadır. Bu yanlışlık ve hata sürecinde bireyler kendi çıkarları açısından bilinçli bir şekilde fiil ve davranışlarda bulunmazlar. Hatalar ve yanlışlıklar bireyin muhasebe bilgisinin yetersiz olması ya da muhasebe işlerini ihmal etmesi gibi durumlardan meydana gelmektedir. Ancak muhasebe hataları istenmeden dahi yapılsa fark edilmediği durumlarda işletmelere ciddi zararlar vermektedir (Ertürk, 2010: 5).

3.2.1. Muhasebede Hatanın Nedenleri

Muhasebe işlemlerinde yapılan hatalar kasıt unsuru olmadan ortaya çıkmaktadır. Muhasebede yapılan hataların temel nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Açıkgöz, 2019:21-22):

- Dikkatsizlik,
- Bilgi eksikliği,
- Tecrübesizlik,
- İş yorgunluğu,
- Mevzuatta yaşanan karmaşıklıklar.

Yukarıda açıklanan nedenlerden hareketle yaşanan hata ve yanlışlıkların engellenmesinde muhasebe meslek çalışanlarının muhasebe işlemleri sürecinde daha

dikkatli ve özenli davranmaları, yeterli düzeyde mesleki tecrübeye sahip olmaları, güncel muhasebe ilke ve kurallarını takip etmeleri gerektiği söylenebilir.

3.2.2. Muhasebede Yapılan Hatalar

Muhasebe hataları birçok nedenden kaynaklandığı için bu hataların sınıflandırılması zordur. Diğer taraftan teknolojide yaşanan gelişme muhasebe hatalarını en alt düzeye indirmiş olsa da hala muhasebe süreçlerinde bazı hatalar yapılmaktadır. Genel olarak muhasebe sürecinde yapılan hata çeşitlerini beş kategoride ele almak mümkündür.

3.2.2.1. Matematiksel Hatalar

Bu hata çeşitleri muhasebe işlemleri oluşturulmasında defterler ya da belgeler üzerinde yapılan matematiksel hesaplama yanlışlıklarını kapsamaktadır. Matematiksel hatalar gelişen bilgisayar programları ile en alt düzeye indirilmiştir. Fakat muhasebe meslek mensuplarının bilgisayar programlarına hatalı veri girişinden kaynaklanan hatalar hala devam etmektedir. Bu hataların kayıtlar ile tespit edilmesi çift kayıt sisteminden ötürü mümkün değildir. Fakat belgeler üzerinden gerçekleşen aritmetik incelemeler ile bu hataların ortaya çıkarılması mümkün olmaktadır (Korucu, 2018:7).

Muhasebe süreçlerinde yapılan matematiksel hataları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Irmak vd., 2002:30-33):

- Envanter cetvelinin hesaplanması sürecindeki hatalar.
- Amortismanın yanlış hesaplanmasından kaynaklanan hatalar.
- Maaş bordrosunun oluşturulması sürecinde yaşanan hatalar.
- KDV'nin hesaplanmasından kaynaklanan hatalar.

3.2.2.2. Kayıt Hataları

Muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamına ya da defterlere yanlış şekilde kaydedilmesi kayıt hatalarıdır. Kayıt hatalarında hesaplar doğru yapılırsa da kayıtlar

yanlış tutulmaktadır. Bu hatalar ise genellikle rakamlarda yer alan sıfırların eksik veya fazla yazması ya da yer değiştirmesinden kaynaklanan hatalardır (Açıkgöz, 2019:23).

Muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi sürecinde yapılan hesap hataları üç kategoride ele alınmaktadır (Bayraklı vd., 2012:26-28):

- Hesap hataları,
- Rakam hataları,
- Borcun ve alacağın karıştırılması.

3.2.2.3.Tekrarlama ve Unutma Hataları

Muhasebedeki dönemsellik ilkesi gereği muhasebe işlemleri ilgili dönemin defterlerine kaydedilmelidir. Ancak işlemlerin ilgili dönemin defterlerine kaydedilmemesi muhasebe hatasına neden olmaktadır. Bu hatalar muhasebe meslek çalışanların yaptıkları kontrollerde ve incelemelerde ortaya çıkmaktadır. Bir muhasebe kaydının unutulması durumunda bu durumun fark edildiği anda ilgili deftere kaydedilmesi gerekmektedir (Açıkgöz, 2019:27).

3.2.2.4.Bilanço Hataları

Bilanço, bir işletmenin belirli bir dönemdeki varlıkları ve bu varlıkların sağladığı kaynakların gösterildiği mali tablodur. Yasal düzenlemelerden ötürü bilanço düzenlenmesi sürecinde uyulması gereken birtakım kurallar bulunmaktadır. Bilgi kullanıcılarına doğru bilgilerin iletilmesi için işletmelerin bu kurallara uymaları son derece önemlidir (Korucu, 2018:12). Ancak meslek çalışanlarının bu kurallara uymamalarından kaynaklanan bilanço hataları oluşmaktadır. Bu hatalar 2 şekilde ortaya çıkmaktadır:

Değerleme Hataları: Bilançoda yer alan varlıkların ve kaynakların gerçek değerlerinin görülmesi gerekmektedir. Bu nedenle mevcut durum ile olması gereken durum arasındaki farkı düzeltebilmek için yasal kurallar çerçevesinde değerlendirilmektedir. Değerleme sürecinin yasal kuralların dışında yapılması değerlendirme hatalarına neden olmaktadır (Korucu, 2018:12).

Hesap Birleřtirmesi: şşletmelerin yaptıkları şşlemleri ve bu şşlemlerle ilgili kayıtları tek dñzen hesap planı buna gñre takip etmeleri gerekmektedir. Ancak şşletmelerin tek bir hesap altında bu şşlemleri takip etmeleri hesap birleştirme hatalarına yol açmaktadır (Okay, 2011:44-46).

3.2.2.5. Nakil Hataları

Nakil hataları şşletmelerin muhasebe şşlemlerini defterlerden defterlere ya da defterlerde mizana nakil edilmesi sñrecinde yapılan hataları kapsamaktadır (Korucu,2018:11). İlgili defterlere kaydedilen muhasebe şşlemlerinin muhasebe meslek mensupları tarafından bñyñk defterlere geçirilme sñrecinde yapılan rakamsal yanlışlıklar nakil hatalarıdır. Bu şşlemler gñnñmñzde bilgisayar programları üzerinden gerçekleştiği için yapılan nakil hataları en alt seviyeye indirilmiş durumdadır (Keskin, 2014:11).

3.2.3. Hata ve Hile Arasındaki Farklar

İnsanın olduğu her yerde hata ve hilenin olması kaçınılmazdır. şşletmelerin ticari ilişkileri insan unsurunu barındırdığı için bu ilişkide de hata ve hile yaşanmaktadır (Dumanoğlu, 2005:348). Hata ve hile arasındaki en temel farklılık ve dolayısıyla hileyi hatadan ayıran en temel unsur kasıt unsurudur. Hatalı davranışlarda kasıt unsuru bulunmaz iken hileli davranışlar kasıt unsuru taşımaktadır. Dolayısıyla muhasebe sñrelerinde meydana gelen yanlışlıklar kasıt unsuru barındırması halinde hile; kasıt unsuru barındırmaması halinde ise hata kapsamında değerlendirilmektedir (Bozkurt, 2000:15).

Hata ve hile arasındaki bir başka ayırım ise menfaat unsurudur. Hatalı davranışlar istem dışı şekilde gerçekleşirken, hileli davranışlar ise çıkar sağlamak için yapılmaktadır. Hatalı davranışlarda bulunanlar birbirlerine zarar vermektedirler fakat taraflardan birinin bu sñrete herhangi bir menfaati yoktur. Diğer taraftan hileli davranışlar da başkalarına zarar vermekle birlikte taraflardan biri veya birkaçının menfaat sağlama amacı bulunmaktadır (Bayraklı vd., 2012:94).

Muhasebe süreçlerinde yapılan hatalı veya hileli davranışlar işletmeleri olumsuz anlamda etkilemektedir. Ancak hatalı davranışların telafi edilebilirlik oranı daha yüksektir. Bu nedenle hatalı davranışların telafi edilmesi daha mümkündür. Ancak hileli davranışların telafi edilebilirliği daha düşük olduğu için daha yüksek maliyetli zararlara yol açmaktadır (Uzay, 2001: 235:259).

Daha önce de ifade edildiği gibi hata ve hile arasındaki temel belirleyici unsur kasıt unsurudur. Buna göre kasıtlı şekilde yapılan düzensizlikler hile, kasıt taşımayan düzensizlikler ise hata olarak değerlendirilmektedir. Muhasebe işlemlerinde yapılan hilelerin hatalara kıyasla ortaya çıkarılması daha zordur. Çünkü hileli davranışı yapan kişi veya kişiler sisteme zarar vermekte diğer taraftan da yaptıkları faaliyetleri gizlemeye çalışmaktadırlar. Muhasebe süreçlerinde sonuçları kendilerinin lehine çevirmeyi amaçlayan muhasebe hileleri, bilgi üretim süreçlerinde ilgili ya da ilgisiz başka faaliyetler ile sonucun fayda etkisini artırma ve gizleme amaçlı olarak desteklenmektedir. Muhasebe hatasında yapılan işlemlerden etkilenen verilerin kullanılmasından kaynaklanan hatalar dışında üretilen bilgilerin yanlış olma ihtimalleri düşüktür (Özçelik vd., 2017: 200).

3.3. HİLE KAVRAMI VE MUHASEBE HİLELERİ

Türk Dil Kurumu güncel sözlüğünde iki farklı şekilde tanımlanan hile kavramı, herhangi birini yanıltmak ve aldatmak için yapılan entrika, desise, dalavere, ayak oyunu, dolap ve oyun olarak tanımlanmakla birlikte; çıkar sağlayabilmek amacıyla değersiz bir şeye değer katma olarak da tanımlanmaktadır (TDK, 2020).

Hile bir kurumun ya da kişinin varlığına el koyarak onu haksız şekilde kullanmak olarak da tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle hile, çalışanların çalıştıkları işletmenin kaynaklarını ve varlıklarının bilinçli şekilde uygun olmayan bir biçimde kullanmaları veya ele geçirmeleridir (Pehlivanlı, 2011:3). Diğer taraftan yalnızca işletme varlıklarının uygun olmayan bir şekilde ele geçirilmesi değil özellikle vergi daireleri ve yatırımcılar gibi bilgi kullanıcılarını yanıltarak yapılan yasadışı finansal düzenlemeleri de hile kapsamında değerlendirmek mümkündür. Daha çok yöneticilerin başvurdukları bu eylemlerde bir varlığın haksız şekilde ele

geçirilmesi söz konusu olmasa dahi bilgi kullananların yanıltılması sonucunda kanunlara uygun olmayan bir biçimde menfaat elde edilmektedir.

Günümüzde denetimin işlerlik kazanarak artmasıyla birlikte hile tespiti daha fazla önem kazanmış ve denetimin işletmelere olan etkisi de artmıştır. Yapılan denetimler özellikle muhasebe süreçlerinde yapılan hileli davranışların önlenmesinde son derece önemli hale gelmiştir.

En eski hile tarihi göz önüne alındığında, paranın icadından bu yana takas yönteminde bir takım hileler olmuştur. M.Ö. 750 yıllarına kadar giden ancak ticaretin metalaştırılmasından sonra kullanılan madeni para karışımındaki altın-bakır oranının değişmesi gibi çeşitli yöntemlerle paranın değerini düşürme işlemleri ile hile hız kazanmıştır. Günümüzde muhasebede dolandırıcılık toplumun tüm kesimlerini etkiler. Ortakları, çalışanları ve yatırımcıları dar anlamda etkilerken; devleti ve toplumu geniş anlamda etkiler. İşletme sahibi ve ortakları tarafından hile yoluyla alınan kararlar öncelikle işletmenin geleceği ile ilgili sorunlar yaratır; sonra ülke ekonomisini etkiler (Yükü-Atağan: 2020 :61)

Muhasebe hilesi, muhasebe kayıt sisteminde muhasebe hukukuna ve vergi hukukuna aykırı bir şekilde değişiklik yapmaya dönük davranışlardır. Başka bir ifadeyle muhasebe hilesi, muhasebe defterlerinin ve bunlarla ilgili bilgi ve belgelerin işletmenin mevcut finansal durumunu ve performansını farklı göstererek işletmenin çevresi ile kaynak aktarım sürecini bir tarafın lehine olacak şekilde değiştirmeye yönelik davranışlardır (Demir 2014: 171).

Bunget ve Dumitrescu'ya (2009: 118) göre ise muhasebe hilesi, yöneticilerin, çalışanların ya da üçüncü kişilerin bilinçli olarak ve haksız kazanç sağlamak için muhasebe süreçlerine ait bilgi ve belgeleri değiştirmeleri, tahrif etmeleri, mal ve hizmetleri eksik teslim etmeleri ve muhasebe politikalarını yanlış uygulamalarıdır.

Kostavai'ya (2013: 336) göre çalışanların işletmenin faaliyetleri ile ilgili gerekenden fazla bilgiye sahip olmaları, işletmenin yasalara aykırı faaliyet yürütmesi, işletmenin iç kontrol sisteminin zayıflığı gibi faktörler hileli davranışlar açısından fırsat unsuru yaratmaktadır. Buna göre bir işletmede gerçekleşen hilelerin tespit edilme olasılığının az olması, çalışanların yaptıkları hileli davranış suçundan dolayı cezalandırılmaması, suç işlemenin fiziksel ve zihinsel bir çaba gerektirmemesi gibi faktörler de hileli davranışlar açısından önemli fırsatlar olarak görülmektedir.

Muhasebe hilesi yapılarak muhasebeyi ilgilendiren olayların oluşumu, kaydedilmesi, belgelendirilmesi ve çıkar çevrelerine rapor edilmesi sürecinde kötü niyetli ve çıkar çevrelerinin bilgisi olmadan ve onları maddi anlamda zarara uğratabilecek biçimde davranışlar sergilenmektedir. Bu davranışlar genellikle basılı ve dijital ortamlarda yerel ve uluslararası mevzuat hükümlerine aykırı şekilde davranmaya da aykırı davranmaya teşvik etme ve böylelikle suça iştirak olma davranışlarıdır (Çalıyurt, 2007: 202). Örneğin yatırım yapmadan önce işletmelerin mali tablolarını inceleyen yatırımcılar hileli şekilde yapılmış mali tablolar ile karşılaşmaları durumunda yanlış yönlendirilmekte ve böylece yatırımcılar doğru karar vermeyerek ciddi tutarlarda zararlarla karşılaşmaktadırlar (Cendrowski ve Martin, 2007: 56).

Muhasebe hilelerinin özelliklerini genel olarak aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Coenen 2008: 96):

- Daha az gerçekleşen ancak daha yüksek kayıplara yol açan hilelerdir.
- Daha çok işletmenin iç kontrol düzenini bilen, farklı bilgilere ve verilere erişme konusunda sorun yaşamayan kişiler tarafından yapılmaktadır.
- Tek bir kişinin değil birçok kişinin sistemsiz çalışmaları sonucunda gerçekleşmektedir.
- Diğer hileli davranışlar ile kıyaslandığında daha geniş etki alanına sahiptir.

Muhasebe hileleri diğer idari suçlar ile kıyaslandığında getirisi daha yüksek olan ve ortaya çıkarılması daha zor olan suçlardır. Bu nedenle bu tür davranışlara yönelen kişilerin caydırıcı cezalara çarptırılması hileli davranışların azaltılması açısından önemlidir

3.4. HİLE YAPMA NEDENLERİ VE MUHASEBE HİLELERİNİN NEDENLERİ

Bir işletmede işletme sahipleri veya hissedarları, işletme çalışanları ve yöneticileri hile yapabilecek kişiler olarak sıralanmaktadır. Bu kişiler farklı nedenlerden ötürü hile yapma girişiminde bulunmaktadırlar. İşletme sahiplerinin, hissedarlarının, yöneticilerinin veya çalışanlarının hile yapma nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Gülten ve Kocaer, 2011: 136-137):

- Diğer hissedarların dolandırılması ile menfaat sağlama isteği,

- İşletmenin piyasadaki itibarını dengeleme veya hisse senetlerinin değer kaybını engelleme,
- Vergi kaçırma,
- Kritik bir anlaşma öncesi ya da başka bir şirketle birleşme öncesi işletmenin ekonomik durumunu ve değerini yüksek gösterme,
- Finans kuruluşlarından kredi temin etme,
- Yeterli maaş zammını almama,
- Beklenen terfiinin gerçekleşmemesi,
- Psikolojik sorunlar,
- Yüksek miktarda kredi borçu altına girmiş olma,
- Kumar ve içki gibi olumsuz alışkanlıklar,
- Ruhsal bunalımlar.

Yukarıda sayılan nedenlerden ötürü gerçekleşen hileli davranışları tespit etme ve önleme konusunda birincil düzeyde sorumlu olan birim işletme yönetimidir.

Muhasebe hilelerine başvurusunun en temel nedeni ise vergi kaçırma. Ancak literatürde muhasebe hilelerinin nedenleri üç kategoride ele alınmaktadır (Küçüksavaş, 2005.:372-374):

İşletmenin Giderlerini Arttırma: Muhasebe hilesine başvuranlar işletmenin giderlerini arttırmakta ve böylece işletmenin daha düşük kar elde ettiğini göstermeye çalışmaktadırlar. Bu durum işletmenin ödeyeceği verginin daha düşük matrahtan hesaplanmasına neden olmaktadır. Böylece işletme daha düşük vergi ödeyerek varlıklarını hileli şekilde arttırmaktadır.

Özel Giderlerin İşletmeye Aktarılması: Çalışanların özel giderlerinin işletmeyi aktarılması işletme ile ilgili olmamasına rağmen yapılan giderlerin işletme gideri şeklinde muhasebeleştirilmesini ifade etmektedir. Bu giderler genellikle yolculuk, bağış, misafir ağırlama, yardım, mali giderler, hediyeler, şahsi giderler, kapıcı giderleri ve haberleşme giderleri gibi giderlerdir.

Geçici Giderleri Saklama: Bir işletmenin rutin faaliyetleri ile ilgisi olmayan giderleri geçici giderleridir. Örneğin; işletmenin sabit bir varlığını satmasından dolayı oluşan zarar işletmenin geçici gideridir. İşletmeler bu giderleri gizleyerek vergi hilesi yapmaktadır.

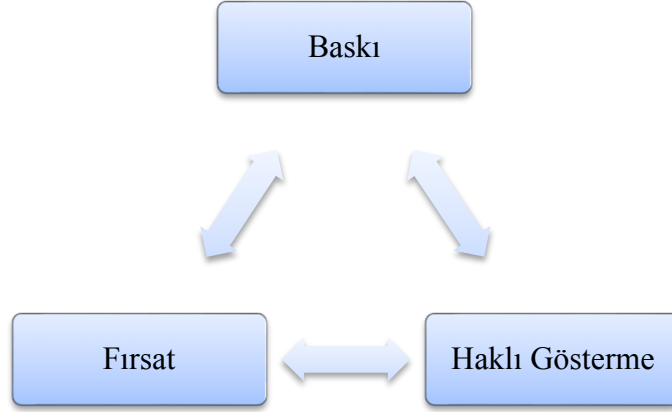
Nilgün'e (2014:112) göre muhasebe hilesinin yapılmasının temel faktörü birey, ahlak, sosyal toplum ve etik davranış gibi unsurlardır. Buna göre bireyin hileli davranışa başvurmasının nedenleri birbirinden farklıdır. Ancak sonuçta gerçekleşen eylem ve yapılan muhasebe işlemi ahlaki bir değer taşımadığı gibi yasal bir dayanaktan da yoksundur. Dönüşen ve değişen bilgi çağında iş görenler ve emek işletmeler açısından bir maliyet unsuru olmaktan öte bir kaynak ve faktör varlık haline gelmiş durumdadır. Dolayısıyla iş görenlerin ve işgören emeğinin işletmenin stratejisi dışında değerlendirilmesi, sosyal ve özlük hakların eksik sunulması gibi unsurlar bireyleri etik dışı davranışlara yönlendirmektedir.

Bireyleri muhasebe hilesi yapmaya yönelten nedenler incelenirken hileli davranış yapan kişi bakımından ve hileli davranışın yapılma amacı bakımından ele almak gerekmektedir. Çünkü hile her zaman, her alanda ve herkes tarafından yapılabilecek bir davranıştır. Fakat hileli davranış tespit edebilecek bir kalıp ve standart oluşturmak zordur. Bu nedenle hileli davranışın her yerde ve her an olabilmesi düşüncesinden hareketle işletme içerisinde bireyleri ve görevleri birbirinden ayırarak gözlemlemek sonuca daha kolay şekilde ulaşılması açısından önemlidir. Bunun yanında hilenin hileyi yapan kişiye göre değişmesi de mümkündür. Bireyin hileli davranışa başvurabilmesi için oluşacak şartlar, ortam ve fırsatlar da her çalışan açısından benzer (Doğan vd., 2018: 67).

3.5. HİLE ÜÇGENİ

Muhasebe sistemlerinin güvenliğini sağlayabilmek için öncelikle sistem açısından tehdit olan unsurların tespit edilmesi gerekmektedir. Çünkü muhasebe bilgi sistemi içerisindeki her tür bilgi ve veri, hatanın ve özellikle hilenin tehdidi altında kalmaktadır. Bu noktada hile, üç nedenden kaynaklı şekilde oluşmakta ve bu unsurlar hile üçgeni olarak adlandırılmaktadır (Ramos, 2003:28). Literatürde hile üçgeni kavramını ilk olarak kullanan kişi kriminolog ve aynı zamanda sosyolog olan DonaldCressey'dir (Emir, 2008: 116-117). Cressey, sahtekarlık ve hile yapılmasını etkileyen faktörleri üç grupta ele almaktadır (Şekil 3).

Şekil 5: Hile Üçgeni



Kaynak: Ramos, Michael (2003). Auditors' Responsibility for Fraud Detection, Journal of Accountancy, 195(1), 28-36

Hile üçgeni hilenin oluşabilmesi için bazı somut öğelerin bir araya gelmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu unsurların bir araya gelmesi hileyi kaçınılmaz olarak ortaya çıkarmaktadır. Unsurlardan birinin veya ikisinin bir arada olması ise hilenin ortaya çıkma ihtimalini daha da artırmaktadır (Akyel, 2009:34). Hile üçgeninde belirtilen bu unsurlara ilişkin ayrıntılar aşağıda ele alınmaktadır.

3.5.2. Baskı

Çalışanların hileli davranışlar yapmaları konusunda çeşitli amaçları ve onları hileli davranışlara yönelten bazı nedenler ve baskılar bulunabilir. Çünkü insanlar bir taraftan yaptıkları eylemler açısından zihinlerinde bahaneler ve nedenler üretirken diğer taraftan da kendilerini bu şekilde davranmaya yönelten baskılar bulunmaktadır. Baskı bu noktada bireylerin hileli davranışlar yapmalarına neden olan etkili ve önemli bir motivasyon kaynağıdır (Wilks ve Zimbelman, 2004: 730-731). Baskı, bireyin meslektaşları ve aile üyeleri karşısında itibar ve saygınlık kazanmak istemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Küçük ve Uzay'a (2009: 244) göre karlılık hedefi ve performansa göre ücretlendirme gibi teşvik unsurları işletme yöneticileri veya diğer çalışanlarının hileli davranışlar yapmalarına neden olan ve onları bu davranışlara yönelten baskı

unsurları arasında sayılmaktadır. Bunların dışında işletme yöneticilerini veya diğer çalışanları hileli davranışlar yapmaya yönelten çeşitli baskı unsurları bulunmaktadır. Ekonomik, ideolojik ve psikolojik sorunlardan kaynaklanan bu unsurlar bireyler üzerinde baskı unsuru oluşturmaktadır. Bu unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Çelik, 2007:57):

- İşletmenin endüstriyel, operasyonel ve ekonomik durumlardan ötürü karlılığının tehlikeye girmesi,
- Sektörde yaşanan yoğun rekabet ile birlikte yeni bazı yasal düzenlemelerin yapılması,
- İşletmede yönetici pozisyonunda bulunanların ekonomik durumlarının işletmenin ekonomik durumuna bağlı olması, işletmede hisse sahibi olmaları,
- İşletmede yönetici pozisyonunda bulunanlara ulaşılması zor hedeflerin konulması,
- Satışa bağlı karlılık hedefi,
- Hastalık gibi olağan dışı oluşan giderler,
- İçki ve kumar gibi kötü alışkanlıkların bulunması,
- Çalışanların beklentilerinin karşılanamaması.

Baskı unsurundan kaynaklanan hileli davranışları azaltmak için alınması gereken önlemler aşağıda sıralanmaktadır (Ramos, 2003: 28-36):

- İşletme yönetimi tarafından etik ilke ve kuralların belirlenmesi ve çalışanların bu ilke ve kurallara uygun şekilde çalışmalarının sağlanması.
- İşletme yönetimi tarafından belirlenen etik, ilke ve kuralları etkili şekilde denetleyecek denetleme sisteminin kurulması.
- Çalışanlara ulaşılması zor olan finansal hedeflerin verilmemesi.
- Çalışanlarına hedeflerine bir an önce ulaşmaları konusunda baskı yapılmaması.
- Değişen piyasa koşullarına bağlı olarak hedeflerin de değiştirilmesi.
- Adil bir ücretlendirme sisteminin kurulması.
- Çalışanların etkili performans göstermelerini etkileyen operasyonel engellerin kaldırılması

3.5.2. Fırsat

Hile üçgeni içerisinde belirtilen ve hileli davranışın ortaya çıkmasına neden olan bir başka unsur da çalışanların işletmede hileli davranışlarda bulunmalarına imkan tanıyan fırsat unsurudur.

Çalışanlar herhangi bir düşünceden dolayı hileli davranışlara yönelebirlirler; ancak bu düşünce başlangıç aşamasında yalnızca düşünceden ibaret kalmaktadır. Çalışanlar uygun zamanı ve ortamı yakalamaları durumunda oluşan fırsat unsurunu hileli davranışa dönüştürmektedirler. Çalışanların uygun zamanı ve ortamı bulamamaları durumunda ise hileli davranış yalnızca düşüncede bırakarak eyleme dönüştüremeden kapatırlar (Akyel, 2009:36).

Koşullar ve içerisinde bulunulan ortam çalışanların ve işletme yönetiminin hileli davranışlar yapmalarına fırsat oluşturmaktadır. Ayrıca işletmede oluşacak herhangi bir boşluk işletmede sürecin ve sistemin hatalı ve yanlış gitmesine ve kontrolün yapılamamasına neden olmaktadır. Denetim ve kontrolün yetersizliği veya eksikliği işletmede hileli davranışların yapılmasına elverişli ortamı oluşturmaktadır (Buckhoff, 2001: 72).

Bir işletmede çalışanların hileli davranışlar sergileyebilmesi için çalışanların işletme içerisinde uygun bir pozisyonda bulunması gerekmektedir. Bunun yanında çalışanların işletme varlıklarının gözetimi ya da varlıklarla ilgili işlemleri başlatabilme yetkisinin bulunması gerekmektedir. Ayrıca işletmedeki özensizlik ve düzensizlik durumunun fırsatlarla birleşmesi ise hile potansiyelini arttırmaktadır(Gönen ve Rasgen, 2016: 95).

Fırsat unsuru genellikle hileli davranışları önleyebilmek için yapılan iç kontrol eksikliklerinden veya zayıflığından ortaya çıkmaktadır. Bu eksiklik ve zayıflık ortamı ise hileli davranışlar sergileyenlerin hileli davranışta bulunabileceklerine inandıkları bir ortamın oluşmasını sağlamaktadır. İşletme yöneticileri bu nedenle iç kontrolleri ve önleyici çalışmaları uygulamak için etkin hile risk yönetim politikalarını sürdürmeye odaklanmaktadır (KPMG, 2009:15). Bunun dışında işletmelerin fırsat unsurundan kaynaklanan hileli davranışları azaltmak için almaları gereken önlemler aşağıda sıralanmaktadır (Ramos, 2003: 28-36):

- İşletmenin iç muhasebe kayıtlarının tam ve doğru şekilde tutulması.
- Faaliyetlerle ilgili işlemlerin ve tedarikçileri ile ilişkilerin dikkatli şekilde izlenmesi ve denetlemesi.
- İşletmenin mamul malları, nakit mevcutları, duran varlıkları, sermaye teçhizatları gibi aktif değerlerinin korunabilmesi için fiziksel bir güvenlik sisteminin kurulması.
- İşe yeni alınanların geçmişleri ile ilgili kontrollerin yapılması ve bunların düzenli ve doğru şekilde kaydedilmesi.
- Kayıt ve muhasebe prosedürlerinin uygulanmasını sağlamak için grup içerisinde güçlü yönetim ve denetleme ilişkilerinin teşvik edilmesi.
- İstisnalar barındırmayan açık ve net içerikte muhasebe kayıtları ve prosedürlerin oluşturulması.

İşletmelerde hileli davranışlara imkan tanıyan fırsat unsurları ne kadar hızlı şekilde ortadan kaldırılabiliyorsa işletmede oluşabilecek hileli davranışlar da o kadar hızlı şekilde azaltılmaktadır.

3.5.3. Haklı Gösterme Davranışı

Bireyler genellikle herhangi bir nedenden ötürü olumsuz davranışlarda bulunsalar dahi kendilerini iyi insanlar olarak adlandırır ve böyle düşünürler. Bunun yanında iyi insanlar olduklarını göstermek için çeşitli eylemleri ve fiilleri zihinlerinde rasyonelleştirerek inkar ederler (Peterson ve Zikmund, 2004: 30-31).

İşletme yönetiminin veya çalışanlarının gayrimeşru bir fiil veya eylemi yapmalarına olanak tanıyan bir tutum, davranış ve etik değer grubunun bulunması bu tavırları rasyonelleştirmektedir. Bazıları ise kurum içerisinde uygun görülmeyen davranışları kurumun önceki çalışanlarının benimsediği ve kabul ettiği davranışlar olmasından ötürü sürdürürler (Emir, 2008: 119). Bu durum bireylerin kendilerini haklı göstermek istemelerinin bir sonucudur.

Haklı gösterme, kısacası hileli davranışlar konusunda bireylerin kendilerini haklı çıkarmalarına olanak tanıyan bir iç iletişimin dışavurumudur. Haklı gösterme davranışı kapsamında birey, işverenin aslında kendisine borçlu olduğunu düşünmekte ve kendisini buna ikna etmektedir (KPMG, 2009:15). Haklı gösterme unsuruna göre hileli davranışta bulunanlar herhangi bir duraksama ve iç çatışma geçirmeden

kurallara uygun davrandıklarını düşünerek kural dışı davranışlar sergilemektedirler. Bireyin kendisini aklamaya dönük bu girişimleri hileli davranışı sergilemeden önce yaşanabileceği gibi hileli davranışın sergilenmesinden sonra da oluşmaktadır. Bunun yanında bireyin işletme içerisinde karşılaştığı hakaretler ve olumsuzluklar da zaman içerisinde hileli davranışların planlanmasına zemin hazırlamaktadır (Kandemir, 2010: 17).

Haklı gösterme unsurundan kaynaklı hileli davranışta bulunma davranışını sergileyenlerin söz konusu davranışlarını rasyonelleştirmek açısından kullandıkları cümleleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2009: 123):

- Borç olarak almıştım daha sonrasında ödeyecektim.
- Bu davranış bugüne kadar işletmeye katkılarımın karşılığıdır.
- Bu durum kimseyi incitmedi.
- Bu paraya herkesten çok benim ihtiyacım var.
- Bu parayı çok güzel bir amaç için almıştım.
- Bunun suçu olduğu hakkında bilgim yoktu.

İşletmelerin haklı gösterme unsurundan kaynaklanan hileli davranışları azaltmak için almaları gereken önlemler aşağıda sıralanmaktadır (Ramos, 2003: 28-36):

- Kurumun tüm bölümlerinde geçerli olacak güçlü güvenilirlik değerlerinin teşvik edilmesi.
- Muhasebe sistemi ve finansal tablolarında yapılacak hilelerle ilgili olarak yasaklanmış davranışların ve tutumların açık ve net olarak tanımlanması.
- Yasaklanan tutumların ve davranışların bütün çalışanları aktararak bu konuda düzenli eğitimlerin verilmesi.
- Hileli tutum ve davranışların gizli şekilde ihbar edilmesini sağlayacak mekanizma ve sistemlerin kurulması.
- Dürüstlüğün ve ahlakın öncelik olduğunu ve hileli davranışları ile hedeflere ulaşılamayacağını anlatacak üst düzey yöneticilerin bulundurulması.
- Kuralları ihlal etmenin neden olacağı sonuçların ve ihlal edenlerin alacakları cezaların her ortamda net ve açık şekilde anlatılması.

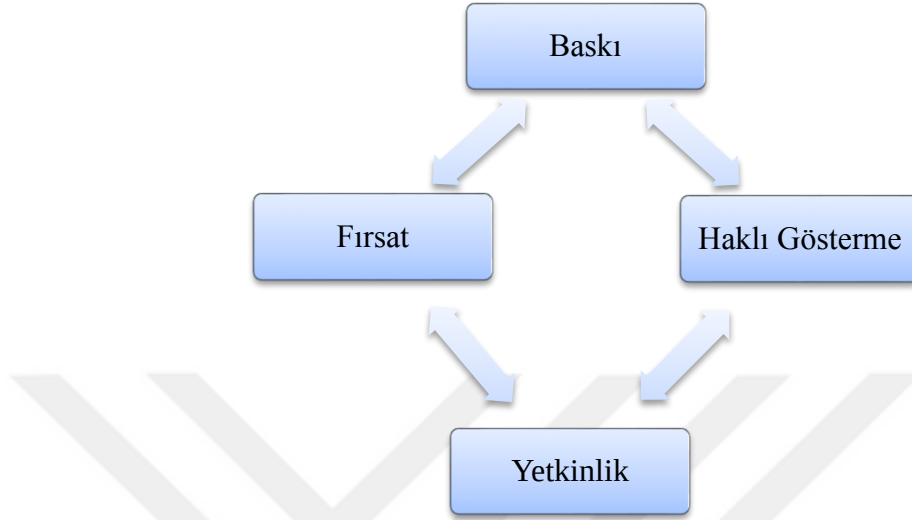
Bunun yanında denetçiler hileli davranışlara neden olan güdüyü ve rasyonalizasyonu tam anlamıyla bilemeseler de yine de denetçilerin hileli

davranışlara neden olacak ortam ve fırsatları tespit etmelerini sağlayacak denetim ve iç kontrol sistemlerini anlayacak ve kavrayacak yeterlilikte olmaları gerekmektedir. Ayrıca denetçilerin hile düzenleri ve senaryolarını kavramaları ve hilenin yaşandığına yönelik kanıtları tespit ederek bunu önleyecek farkındalığa ve bilince sahip olmaları son derece önemlidir (Wilks ve Zimbelman, 2004: 730-731).

3.6. HİLE KAROSU

Kişileri hileli davranışlar sergilemeye yönelten unsurlar olarak belirtilen haklı gösterme, fırsat ve baskı unsurlarından oluşan hile üçgeni genel olarak değerlendirildiğinde baskı altındaki herkesin kendisini haklı göstererek hileye baş vurup vurmayacağı, karşısında hile yapma fırsatı bulunsa dahi bu fırsatı terk edip etmeyeceği ve bu fırsatları değerlendirebilmek için kişilerin bazı yetkinliklere sahip olup olmayacağı sorularını akıllara getirmektedir(Mengi 2013: 119). Buna göre bireylerin mevcut fırsatları değerlendirerek hileli eylemde bulunabilmeleri için bazı yetkinliklere sahip olmaları gerekmektedir. Bu nedenle hile üçgeni olarak ifade edilen unsurlara yeni bir unsurun da eklenmesi gerekmektedir. Bu unsur ise “yetkinlik” unsurudur. Çünkü haklı gösterme, fırsat ve baskı unsurları bir araya gelse dahi (Olagbemi, 2011: 33) birey yetkinlik eksikliğinden dolayı hileli eylemi gerçekleştiremeyebilmektedir (Biegelmen ve Bartow, 2012: 36).

Şekil 6: Hile Karosu



Wolfe ve Hermenson (2004) çalışmalarında bireylerin hile yapma konusundaki yeteneklerinin, başka bir ifadeyle hileli davranışı gerçekleştirebilmeye yetecek bilgi ve beceriye sahip olmasının yeni bir unsur olarak hile üçgenine eklenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Bu dört unsurun bir araya gelmesi hile karosunu oluşturmaktadır (Şekil 4).

Hile karosu olarak adlandırılan bu teoriye göre; hile yapma konusunda uygun fırsatı, haklı gösterme ve baskı unsurlarının bulunması durumunda dahi birey bu fırsatları terkedecek ve istismar edebilecek kapasiteye ve bilgiye sahip değilse hile eylemini gerçekleştirmesi zordur. O halde hile fırsatını görerek bunu eyleme dönüştürebilecek kişinin kim olduğu sorusunun yanıtında ise yetenek faktörü devreye girmektedir.

Hile üçgenine dördüncü bir unsur olarak eklenen yetkinlik, hile üçgenini hile karosuna dönüştürerek yeteneklerin ve kişisel özelliklerin diğer unsurların bulunması halinde ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Birçok hileninyeterli beceriye sahip olan doğru kişilerin bir araya gelmemesinden dolayı gerçekleşmediği ortaya çıkmaktadır. Fırsat unsuru bireye hile yapması konusunda ortam hazırlarken haklı gösterme ve baskı unsurları ise bireyi hileli davranışa yönlendirmektedir. Fakat bireyin kendisine sunulan bu fırsatları fark ederek zaman içerisinde birçok kez

değerlendirmesi ise sahip olduğu yeterliliğe bağlıdır (Wolfe ve Hermanson, 2004, 38-39).

3.7. HİLE GRUPLARI

Bir işletmede yapılan hileli davranışları çalışanlar tarafından yapılan hileli davranışlar ve yöneticiler tarafından yapılan hileli davranışlar olarak iki kategoride ele almak mümkündür.

3.7.2. Çalışan Hileleri

Hileli davranışlar, çeşitli nedenlerden ötürü makamı ve pozisyonu ne olursa olsun herkesin yapabileceği davranışlardır. Bu nedenle hileli davranışların kim tarafından yapıldığını tespit edebilmek için genel yargılardan ve tahminlerde öte profesyonelliğe ihtiyaç vardır. Hileli davranışları yapan kişiler farklı eğitim seviyelerine, kültürel değerlere ve yaş gruplarına sahiptirler. Bu noktada çalışanların yaptıkları hileli davranışlar genellikle işletme yönetimini hedeflemektedir. Bu davranışlar finansal raporlamaların hileli şekilde yapılmasından öte işletme varlığının çalınması ya da usulsüz olarak kullanılması, kişisel menfaat temin etmek amacıyla işletmenin kullanılması olarak karşımıza çıkmaktadır (Elcinler, 2014:3).

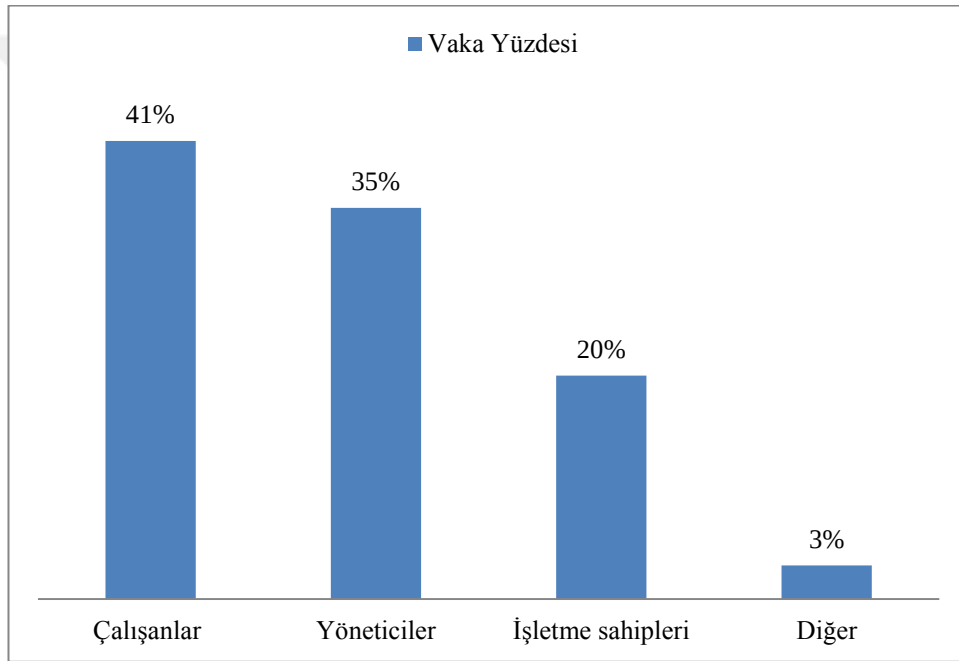
Çalışanların yaptıkları hileli davranışlar işletme yönetiminin ya da yönetim kurulunun haberi olmaksızın yapılmaktadır. Bu noktada işletme çalışanları işletme kaynaklarını zimmete geçirme, güvene dayalı görevleri ihlal etme, işletmenin fikir hakkına saldırıma, işletme sırlarını çalma ve işletmenin ticaret yapmasını engelleme gibi davranışlarla ortaya çıkmaktadır (Temelli, 2014:9).

Elcinler'e (2014:3) göre çalışanlar işletmenin nakit değerleri veya sabit kıymetlerini çalarak kendilerine doğrudan çıkar sağlayabilecekleri gibi üçüncü kişilere fayda sağlama yöntemini kullanarak da çıkar sağlayabilmektedirler. Bir çalışanın akrabalık ilişkisi ya da rüşvet ilişkisinden ötürü yüksek bedelli bir malı düşük bedelle satması veya yüksek kaliteli bir malı düşük bir bedelle satması bu kapsamda verilebilecek bir örnektir. Çalışanların doğrudan hırsızlıkla işletmenin varlıklarına el koymaları muhasebe kayıtlarında yaptıkları hilelerle kapatılmaktadır.

Kayıt dışı hileler olarak adlandırılan bu hileler rüşvet gibi yöntemlerle satıcı veya müşterilerden kazanç elde etmek amacıyla yapılmaktadır.

Failin bir organizasyon içindeki yetki seviyesi, bir hileli davranışın boyutu ile güçlü bir şekilde ilişkili olma eğilimindedir. ACFE (Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği) tarafından her yıl yayımlanan çalışanların suistimallerinin kurumlar üzerindeki etkilerinin ve maliyetinin ele alındığı 2020 raporuna göre failin yetki düzeyinin mesleki dolandırıcılıkla ilişkisi şekil 7’de gösterilmektedir.

Şekil 7: Failin Yetki Düzeyinin Mesleki Dolandırıcılıkla İlişkisi



Kaynak:ACFE, Çalışan Suistimallerine İlişkin Rapor, 2020.

Failin yetki düzeyinin mesleki dolandırıcılıkla ilişkisine bakıldığında hileli davranışların genellikle çalışanlar tarafından yapıldığı görülmektedir. Çalışanlardan sonra en çok hileli davranışta bulunanlar ise yöneticilerdir.

Hileli davranışta bulunma ile dolandırıcıların yetki düzeyleri arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Tablo 12’de failin bulunduğu departmana göre dolandırıcılık planlarının sıklığı ve yüzdesi gösterilmektedir.

Tablo 12: Failin Bulunduğu Departmana Göre Dolandırıcılık Planlarının Sıklığı

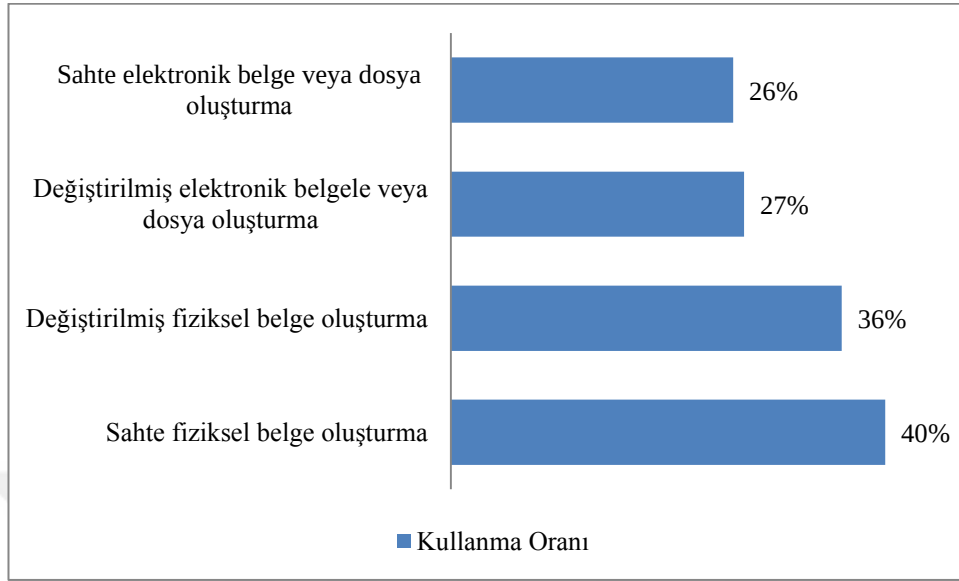
Departman	Vaka Sayısı	Vaka Yüzdesi
Operasyonlar	288	15%
Muhasebe	277	14%
Yönetici/üst yönetim	234	12%
Satış	225	11%
Müşteri servisi	175	9%
Yönetimsel destek	116	6%
Finansman	101	5%
Satın alma	96	5%
Bilgi Teknolojisi	69	3%
Tesisler ve bakım	60	3%
Depolama / envanter	60	3%
Yönetim Kurulu	45	2%
Pazarlama / halkla ilişkiler	40	2%
Üretim	35	2%
İnsan kaynakları	27	1%
Araştırma ve Geliştirme	14	1%
Hukuk	13	1%

Kaynak: ACFE, Çalışan Suistimallerine İlişkin Rapor, 2020.

Failin bulunduğu departmana göre dolandırıcılık planlarının sıklığı ve yüzdesine bakıldığında hileli davranışların genellikle operasyonlar departmanında yaşandığı görülmektedir. Bu departmandaki vaka yüzdesi %15'tir. Hileli davranışların en az yaşandığı departmanlar ise insan kaynakları, araştırma geliştirme ve hukuk departmanlarıdır.

Hileli davranış sürecinde söz konusu davranışın ortaya çıkmaması için farklı yöntemler kullanılmaktadır. Dolandırıcıların suçlarını gizlemek için kullandıkları yöntemleri anlamak, kuruluşların gelecekte benzer programları daha etkili bir şekilde tespit etmelerine ve önlemelerine yardımcı olmaktadır. Bu yöntemler şekil 8'de gösterilmektedir.

Şekil 8: Dolandırıcıların Suçlarını Gizlemek İçin Kullandıkları Yöntemler



Kaynak: ACFE, Çalışan Suistimallerine İlişkin Rapor, 2020.

Dolandırıcıların suçlarını gizlemek için kullandıkları yöntemlere başvurma oranlarına bakıldığında genellikle sahte elektronik belge veya dosya oluşturmaya tercih ettikleri görülmektedir. Bunun yanında dolandırıcılar değiştirilmiş elektronik belge veya dosya oluşturma ve değiştirilmiş fiziksel belge oluşturma yöntemlerine başvurumaktadırlar. Dolandırıcıların en az başvurdukları yöntem ise sahte fiziksel belge oluşturma yöntemidir.

3.7.2. Yönetim Hileleri

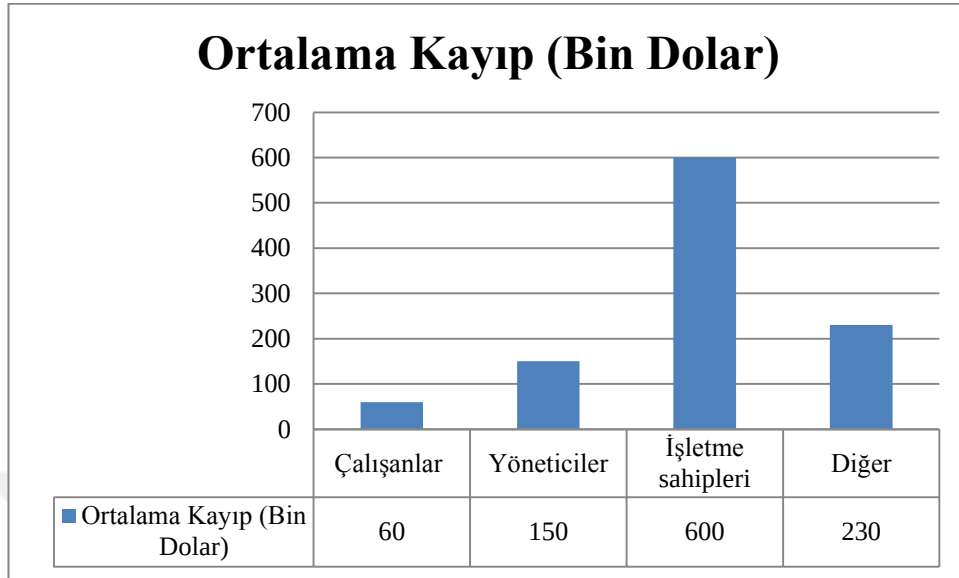
İşletme yönetiminin yaptığı hileli davranışlar genellikle işletmenin manevi unsuruna sahip olarak yaptıkları hileli davranışları ifade etmektedir. İşletme yönetiminin işletmenin mali tablolarına ilişkin yaptıkları hileler işletmenin varlıklarını kötüye kullanma, maddi kusurlarını gizleme, rüşvet, belgede sahtekarlık yapma ve yasa dışı hareketler gibi davranışları kapsamaktadır. İşletme yönetimi işletmenin mevcut finansal durumunu daha iyi veya daha kötü göstermek amacıyla hileli davranışlar yapmaktadır. İşletme yönetiminin işletmenin elde ettiği karını daha düşük göstermesindeki temel neden vergiden kaçınmaktır. Diğer taraftan işletmenin

daha yüksek kar göstermesinin nedeni ise yatırımcıların işletmeye olan ilgisini arttırmaktır (Temelli, 2014:8).

İşletme yönetimi işletmenin finansal raporlarında yer alan bilgiler üzerinde oynayarak işletmeyi mevcut durumundan daha iyi veya daha kötü göstermektedir. Bu durum yatırımcıların, hissedarların, kamu dairelerinin ve finansal kuruluşların aldatılmasına neden olmaktadır. Yönetimin yaptığı hileler, çalışanların yaptığı hilelere kıyasla daha az görülürse de bu hilelerin neden olduğu sonuçlar çalışanların hilelerinin neden olduğu sonuçlara kıyasla daha yıkıcıdır (Elcinler, 2014:7). Çünkü yönetim tarafından yapılan hileli davranışlar yalnızca işletmenin çalışanlarını veya hissedarlarını değil sermaye piyasasını da olumsuz anlamda etkilemektedir.

Hileli davranış, dolandırıcıların yetki düzeyiyle birlikte yükselme eğilimindedir. Çünkü sahipler/yöneticiler genellikle kontrolleri geçersiz kılma konusunda daha düşük düzeydeki muadillerine göre daha iyi bir konumdadır ve genellikle bir kuruluşun varlıklarına daha fazla erişime sahiptirler. ACFE tarafından her yıl yayımlanan çalışanların suistimallerinin kurumlar üzerindeki etkilerinin ve maliyetinin ele alındığı 2020 raporuna göre yapılan hilelerin ortalama maliyetleri şekil 9'da gösterilmektedir.

Şekil 9: Yapılan Hilelerin Ortamala Maliyetleri



Kaynak: ACFE, Çalışan Suistimallerine İlişkin Rapor, 2020.

Yapılan hilelerin ortalama maliyetlerine bakıldığında işletme sahipleri tarafından yapılan hileli davranışların daha yüksek düzeyde ortalama kayba yol açtığı görülmektedir. Buna göre işletme sahipleri tarafından yapılan hileli davranışlar ortalama 600.000 dolar kayba yol açarken, yöneticilerin yaptıkları hileli davranışların ise 150.000 dolar ortalama kayba neden olduğu görülmektedir.

3.7.3. Yatırım Hileleri

Yönetim ve yatırım hileleri birbirleri ile yakından ilişki içerisinde olan hile türleridir. Nitekim yönetim hilelerinde yöneticiler işletmenin mali tabloları üzerindeki verileri manipüle ederek kamuoyuna açıklanan karları farklı bir şekilde gösterme gayreti içerisinde oldukları görülmektedir. Çünkü işletmenin yüksek kar rakamı göstermesi hisse senetleri üzerinde pozitif etki yaratmaktadır. Yatırım hilesinde ise fail hileli vaatlerde bulunmakta ve gerçekleri çarpıtarak yatırımcıları yanlış yönlendirmektedir. Yatırım hilesinde yanlışlıklar içeren mali tablolar yatırımcılara sunulmaktadır (Albrecht vd., 1995: 135).

Yatırım hilesinde değersiz yatırımlar ya da hiç yapılmayan yatırımlar şüphelenmeyen yatırımcılara sunulmaktadır (Bozkurt, 2009: 66). Bu hile türünde hile

yapanlar gerçekte varolan durumu gizlemekte ve böylece kurumları ve bireyleri aldatarak onları yatırıma yönlendirmektedirler. Kamuoyuna sunulan hileli finansal raporlar her ne kadar işletme yönetimi tarafından yapılsa da bu raporlar yatırım amacı taşıdığı için yatırım hilesi olarak adlandırılmaktadır(Mengi ve Türkmen, 2013:33).

Yatırımcıların yatırım mantığını anlayamamaları yatırım hilesini kolaylaştıran temel faktörlerden biridir. bunun dışında yatırım hilesinin gerçekleştirilmesini kolaylaştıran faktörleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür(Mengi ve Türkmen, 2013:33):

- Yatırımcıların açgözlülük yaparak yüksek getiri beklentisi içerisinde olmaları,
- Yatırımcıların ilave fayda ve gelir sağlama beklentisinde olmaları,
- Yatırımlar konusunda gerçeği yansıtmayan garantilerin verilmesi,
- Düşük risk taahhüdünde bulunulması,
- Yatırımcıların hızlı karar almak zorunda kalmaları,
- Yatırımcıların geleceklerini güvence altına almak istemeleri,
- Yatırımcıların yüksek getiri beklentisi içerisinde olmaları,
- Yatırımdan kazanılan komisyonun yüksek olması,
- Yatırım finansmanının piyasada tanınırlığının olması.

3.7.4. Satıcı Hileleri

İşletmelerin mal veya hizmet satın aldıkları satıcılar tarafından yapılan hileler satıcı hileleri olarak adlandırılmaktadır. Bu tür hileleri satıcılar tek başlarına veya işletme içerisinde başka çalışanlarla işbirliği yaparak gerçekleştirmektedirler (Bozkurt, 2009: 66).Satıcı hilesinde satıcılar genellikle işletmelerin satın aldıkları ürünlere yüksek fiyat vermekte, ikinci kalitede malları sevk etmekte veya ödeme almasına rağmen malları siparişten daha az sevk etmekte ya da hiç sevk etmemektedirler. İşletmeler özellikle yeni aldıkları malları depoya giriş sürecinde periyodik ve düzenli stok yaptırmamaları durumunda bu tür hilelerle maruz kalmaktadırlar(Çelik, 2007: 47).Bu nedenle işletmelerin yeni alınan malları depoya giriş sürecinde periyodik ve düzenli stok yaptırmaları gerekmektedir.

Satıcılar, yükleniciler veya tedarikçiler konumunda bulunanlar tarafından yapılan hile türleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(Singleton and Singleton, 2010: 60):

- Sevkiyatın eksik yapılması,
- Fazla faturalandırma,
- Çifte faturalandırma,
- İkincil kalite malların sevk edilmesi.

Satıcı hilelerinde satıcılar hileli davranışa işin alınması sırasında başvurabilecekleri gibi işin alınmasından sonra yapılan anlaşma sürecinde de başvurabilmektedirler. Bunun yanında bilinmelidir ki işletmeler tarafından karşılaşılan satıcı hileleri kamu kurumlarına da yöneltilmekte ve bu hile türü kamu kurumları açısından da bir tehdit unsuru olmaktadır (Mengi, 2013: 126).

3.7.5. Müşteri Hileleri

Müşterilerin mal ve hizmet satın aldıkları işletmelere karşı gerçekleştirdikleri hileli davranışlar müşteri hileleri olarak adlandırılmaktadır. Müşterilerin satın aldıkları halde ödeme yapmamaları, ödeme yapmadıkları halde yapmış gibi davranmaları müşteri hileleri davranışlarına örnek olarak gösterilmektedir (Doğan ve Kayakıran, 2017: 174).

Müşteri hilelerinde müşteriler yalnız başlarına veya işletme içerisinden bir çalışan ile işbirliği halinde hile eylemini gerçekleştirmektedirler(Bozkurt, 2009: 66).Müşteriler tarafından yapılan ile türlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Öztürk, 2015: 18):

- Satın alınan ürün üzerindeki etiketin değiştirilmesi
- Hırsızlık,
- Sahte veya karşılıksız çek kullanılması,
- Hileli ürünlerin iade edilmesi,
- Sahte kredi başvurusunda bulunulması,
- Sahte kredi kartı kullanılması.

Yukarıda ifade edilen müşteri hilesi türlerini arttırmak mümkündür. Fakat tüm müşteri hilesi türlerinde yapılan eylemler sonucunda mağdur olan taraf satıcı

olmaktadır(Singleton and Singleton, 2010: 60).Müşteri hilesinde müşteriler hileli davranışları ile normal koşullarda ve kurallarda elde edemeyecekleri avantajları satıcıları ve üreticileri aldatarak elde etmektedirler. Müşteriler bunu yaparken yalan söyleyebilecekleri gibi farklı yöntemlerle de satıcıları aldatarak sahip olmaları gerekenden daha fazla mal ve hizmeti elde etmektedirler(Çelik, 2007: 48).

3.8. MUHASEBE HİLESİ TÜRLERİ

Hile ve muhasebe hilesi gibi konular araştırmacıların sıklıkla ele aldıkları konulardır. Nitekim bu konular üzerinde daha önceden farklı araştırmacılar tarafından araştırmalar yapılmış ve farklı muhasebe hilesi sınıflandırmaları açıklanmıştır. Ancak hem uygulamada hem de literatürde en yaygın şekilde karşılaşılan muhasebe hilesi türleri aşağıda ana hatlarıyla ele alınmaktadır. Buna göre işletmede yapılan muhasebe hilesi türlerini altı kategoride ele almak mümkündür.

3.8.1. Kasti Hileler

Muhasebe sürecinde yapılan hatalar genellikle dikkatsizliğe ve bilgisizliğe dayanmaktadır. Ancak bu hataların adil olmayan bir menfaat elde etmek şeklinde yapılması bunları kasti hileye dönüştürmektedir. Buradaki kasıt unsurunu tespit edebilmek ise zordur (MHUD, 2004: 128). Kasti hileler meşru olmayan çıkar sağlamak amacıyla isteyerek ve bilerek yapılan hilelerdir. Yukarıda ifade edildiği gibi bu yanlışların isteyerek ve bilerek yapılıp yapılmadığını tespit edebilmek zordur bu nedenle yapılan yanlışların hata ya da hile olduğunu karar vermeden önce bu yanlışların bir hata olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Denetim yapan kişilerin öncelikle muhasebe çalışanının belgelerinde herhangi bir düzensizliğin olup olmadığını kontrol etmeleri gerekmektedir. Denetim sağlayan kişiler bu düzensizliği tespit ederek bu yanlışlığın arkasındaki niyeti fark edebilmektedirler (Özad, 2019: 21).

Denetim uzmanları aşağıda yer alan genellemelerden hareketle yanlışlığın arkasında yatan niyeti tespit etmektedirler (MHUD, 2004: 152):

- Önemli düzensizliklerin bulunması halinde bunu genellikle hileli davranış olarak algırlarlar.
- Bir düzensizliğin ya da yanlışlığın ortaya çıkarılması basit bir işlem iken bunu ortaya çıkarmak yerine örtmeyi amaçlayan yanlışlıkların yapılması durumunda yapılan hataları hile olarak algırlarlar.
- Düzensizliklerin belirli sıklıkta ve benzer kalibrede olması arkasında bir kasıt ihtimalini güçlendirmektedir.
- Düzensizliklerin ve yanlışlıkların daha az rastlanması ve bu yanlışlıkların ve düzensizliklerin muhasebe çalışanına doğrudan fayda ve menfaat sağlaması yapılan yanlışlıkların hata olduğu algısını güçlendirmektedir.

3.8.2. Kayıt Dışı İşlemler

Muhasebe sürecinde prensip olarak yapılan her hareketin bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Muhasebe sürecinde kullanılan bu belgeler ikiye ayrılmaktadır. Bunlar işletmenin düzenlediği iç belgeler ile işletme dışında düzenlenen dış belgelerdir. Ayrıca hangi belgelerin geçerli olduğu ve içeriklerinde nelerin bulunması gerektiği yine kanunlarla belirlenmiş durumdadır (VUK, m229 – 240). Vergilendirmeye esas olacak tüm olayların belgelerle ispat edilmesi gerekmektedir. Bu belgelerin biçimsel anlamda ilgili kanunlara ve tüzüklere uygun olması ve içeriklerinin gerçeği yansıtması son derece önemli bir zorunluluktur.

Kayıt dışı işlemler ise muhasebe süreçlerinde gerekli belgelerin alınmaması, kaydedilmemesi ve düzenlenmemesidir. Bu durum işletmenin mali tablolarının ve bilançoların işletmenin gerçek durumunu göstermemesine neden olmaktadır (MHUD, 2004: 152). Kayıt dışı yapılan işlemler bir faturanın alınmaması, faturanın düzenlenmemesi ya da faturanın gizlenmesi şeklinde yapılmaktadır. Satış hasılatının gizlendiği bu işlem ile vergi kaçırma amaçlanmaktadır (Aytar, 1998:23).

3.8.3. Belge Sahteciliği

Yanıltıcı belge, gerçek bir işleme ya da duruma dayanmakla beraber bu işlemin ve durumun mahiyetini ve miktarını gerçeğe aykırı belgeler ile yansıtmaktır.

A şahsından alınan bir mal için miktar, bedel, fiyat ve tarih unsurlarını kapsayan bir faturanın B şahından temin edilmesi buna örnek olarak gösterilebilir (Doğrusöz, 2006:52).

Belge sahteciliği ise bir belgenin hukuken geçerli olan yasal bir belgeye benzetilmesi ve düzenlenmesidir. Muhasebe süreçlerinde belge sahteciliği ise vergi hukuku ve diğer vergi kanunları kapsamında kullanılan belgelerin ve verilerin sahte belgeler ile yansıtılmasıdır. Buna göre aşağıda ifade edilen belgeler belge sahteciliği kapsamında değerlendirilmektedir (Şengöz, 1982:41):

- Vergiye konu olay ile ilgili hizmet ya da mal hareketinin olmadığı hallerde hazırlanan belgeler.
- Vergi Usul Kanununa göre belirlenen uzmanların dışındakiler tarafından düzenlenen belgeler
- Paravan kişilerin adına tasdik ettirilen belgeler.

Belge sahteciliğinde iki taraf bulunmaktadır. Bunlardan ilki sahte belge düzenleyenler diğeri ise sahte belgeyi kullananlardır. Bu nedenle karşılıklı menfaat elde edildiği için suç ortaklaşa bir şekilde gerçekleşmektedir (MHUD, 2004: 154).

3.8.4. Uydurma Hesaplar

Bir başka muhasebe hilesi de yüksek kar marjını izleyebilmek ve maliyetleri daha yüksek gösterebilmek için başkaları adına yanıltıcı uydurma hesaplar açmaktır. Bu hesapları ile gerçekleşen işlemler olduğundan farklı şekilde yansıtılmaktadır. Uydurma ve yanıltıcı hesapların temel amacı kaydedilmeyen işlemleri denkleştirerek meşrulaştırmaktır. Bunun için hem sahte işlem hem de sahte belge kullanılmaktadır. Kullanılan belgelerin içerikleri ise birbirlerinden farklıdır. Bu işlemde normal hayatta bir kişiye yüksek bedel ile verilen faturasız bir mal başkibir kişiye düşük bir bedelle satılmış gibi gösterilmektedir (Bayraklı vd., 2012:79-80).

Uydurma hesaplarda görülen işlemler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Okay, 2011:61):

- Gerçek olmayan kişiler adına açılan hesaplarda bu alacaklıların şüpheli hale geldiğini ifade eden karşılıkların yazılması.

- Vergiden muaf tutulan kişilere iş yaptırılmış gibi gösterilen gider pusulalarının düzenlenmesi.
- Alım ve satım işlemlerinde komisyoncu bulunmamasına rağmen bir komisyoncu varmış gibi gider tahakkuk ettirilmesi.
- İşletme ortaklarını borçlu gibi gösterilmesi ve ortaklara para aktarılması

3.8.5. Zamanında Önce veya Sonra Kayıt Yapma

İşletmenin tüm faaliyetleri düzenli olarak zamanında muhasebe defterlerine kayıt edilmelidir. Çünkü işlemin gerçekleşme tarihi ile muhasebe kayıtlarına aktarılma tarihinin farklı olmaması muhasebenin raporlama süreci açısından son derece önemlidir. İşlemin gerçekleştiği tarihten önce ya da sonra kaydedilmesi gizli bir amacın varlığına işaret etmektedir. Stokların fazla görünmemesi adına yıl sonunda alınan malların kaydının bilanço gününden sonra kaydedilmesi ya da işletmenin likitide durumunu iyi seviyede göstermek amacıyla bilanço kapandıktan sonra gelen naktin daha önceden kayıt edilmesi buna örnek olarak gösterilebilir (MHUD, 2004:152).

Bir işlemin işlem tarihinden önce ya da sonra kaydedilmesiyle oluşan sonuçlar söz konusu mali tablolara göre yatırım yapmayı planlayan yatırımcıları, kar payını alan hissedarları, şirketin mali durumunu değerlendiren kredi kuruluşlarını ve devleti etkileyerek yanıtmaktadır. Çünkü işletmenin mali nitelikteki işlemleri ve olaylarının defterlere kaydedilmesi sürecinde söz konusu işlemlerin ve olayların gerçekleştiği tarih önemli bir ayrıntıdır. Bu ayrıntıyı dikkate almayan muhasebe meslek mensuplarının herhangi bir çıkar amacı taşıyarak bu işlemleri önce ya da sonra defterlerine kaydettikleri öngörülmektedir (Okay, 2011:60).

3.8.6. Bilanço Maskelenme

Günümüzde bankaların ve işletmelerin halka açılarak hisse senetlerinin borsada işlem görmesi muhasebe süreçlerinde yapılan hilelerin önemli bir bölümünün bilançolarda yapılmasına neden olmaktadır. Buna göre aslında zarar eden

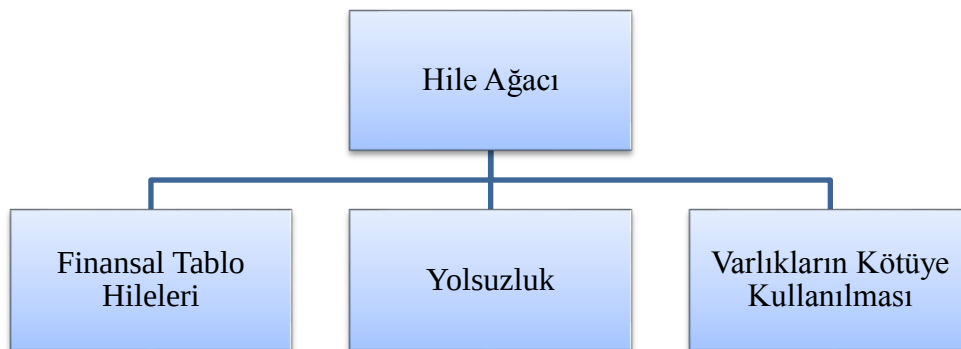
işletmelerin karlı gösterilmek amacıyla bir miktar vergi 3denmesi ve olmayan kardan 3st3d3zey y3neticilere pay aktarılması ve b3ylece yatırımcıların ve kredi kuruluşlarının yanıltılması bu hilelere 3rnek olarak g3sterilmektedir(Ulusoy, 2009:121).

Bilanço maskelemesindeki temel amaç işletmenin finansal durumu ve karlılığı ile ilgili yanıltıcı ve yanlış bilgiler vererek işletme hakkında olumlu imaj yaratmaktır. Bilanço 3ıkarmak envanter 3alışmasının bir parçası ve son aşaması olduğu i3in bilanço maskelemesi genellikle d3nem sonunda yapılmaktadır. Değerleme s3recinde işletmenin stoklarının ve mevcut kıymetlerinin olduğundan y3ksek değerlenmesi durumunda bilanço iyileştirilmektedir. Kıymetlerin d3ř3k değerlendirmesi durumunda ise bilanço maskelenmiş olmaktadır (MHUD, 2004:154).

3.9. HİLE AğACI

Muhasebe hileleri farklı şekillerde sistematize edilerek sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmalardan birinde ACFE tarafından işletmelerde karşılaşılan hile t3rleri hile ağacı olarak 33 ana kategoriye ayrılmaktadır (şekil 10). Buna g3re en 3st d3zeyde, mesleki dolandırıcılığın 33 ana kategorisi vardır.

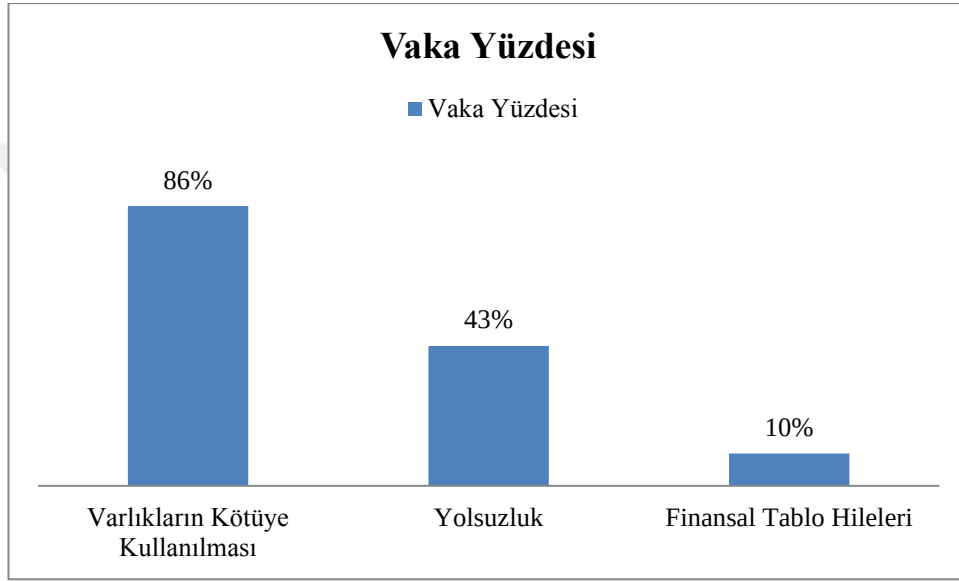
şekil 10: Hile Ağacı



Kaynak: Singleton, T.W., Singleton, A.J, (2010), Fraud Auditing and Forensic Accounting, John Wiley & Sons Inc.,

ACFE tarafından her yıl yayımlanan çalışanların suistimallerinin kurumlar üzerindeki etkilerinin ve maliyetinin ele alındığı 2020 raporuna göre faillerin işverenlerini dolandırmak için kullandıkları ve hile ağacında yer alan mekanizmalar şekil 11’de gösterilmektedir.

Şekil 11: Hile Ağacında Yer Alan Mekanizmaların Kullanılma Sıklığı

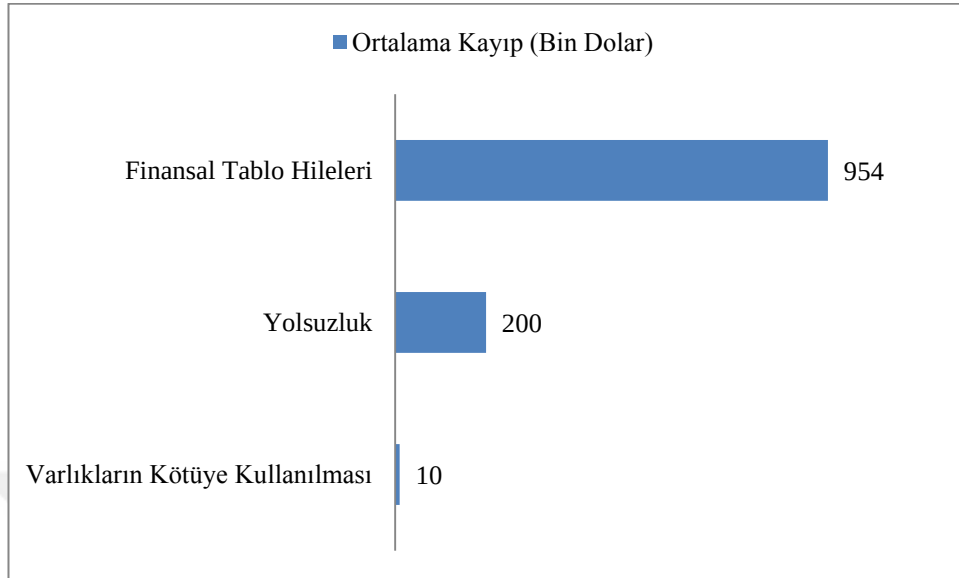


Kaynak: ACFE, Çalışan Suistimallerine İlişkin Rapor, 2020.

Faillerin işverenlerini dolandırmak için kullandıkları ve hile ağacında yer alan mekanizmalara bakıldığında bir çalışanın işveren kuruluşun kaynaklarını çalmasını veya kötüye kullanmasını içeren varlıkların kötüye kullanılması mekanizmasının dolandırıcılık planlarının büyük çoğunluğunu meydana getirdiği görülmektedir. Bu hile türü vakaların % 86'sında meydana gelmektedir. Bunun aksine, failin kasıtlı olarak kuruluşun mali tablolarında önemli bir yanlış beyana veya ihmale neden olduğu finansal tablo hileleri planları ise en az yaygın olan mesleki dolandırıcılık kategorisinde yer almaktadır. Üçüncü kategori olan rüşvet, çıkar çatışması ve haraç gibi suçları içeren yolsuzluk, sıklık açısından orta sırada yer almaktadır. Bu hile türü vakaların % 43'ünde meydana gelmektedir.

Söz konusu hile mekanizmalarının neden olduğu maddi kayba ilişkin veriler ise şekil 12’de gösterilmektedir

Şekil 12: Hile Ağacında Yer Alan Mekanizmaların Neden Olduğu Maddi Kayıp



Kaynak: ACFE, Çalışan Suistimallerine İlişkin Rapor, 2020.

Hile ağacında yer alan hile mekanizmalarının neden olduğu maddi kayba ilişkin verilere bakıldığında varlıkların kötüye kullanımının, dolandırıcılık planlarının büyük çoğunluğunda meydana getirdiği; ancak, bu planlar aynı zamanda vaka başına 100.000 dolar ile en düşük ortalama kayba neden olma eğiliminde olduğu görülmektedir. Fakat, en az yaygın dolandırıcılık planı olan finansal tablo hilelerinin ise en maliyetli mesleki dolandırıcılık kategorisinde olduğu görülmektedir. Diğer taraftan yolsuzluk planının ise mali zarar açısından orta sırada olduğu bu hile türünün 200.000 ABD Doları tutarında bir ortalama kayba neden olduğu görülmektedir.

Hileli davranışta bulunan failler kimi zaman birden farklı yöntemle aynı anda başvurumaktadırlar. ACFE tarafından her yıl yayımlanan çalışanların suistimallerinin kurumlar üzerindeki etkilerinin ve maliyetinin ele alındığı 2020 raporuna göre faillerin işverenlerini dolandırmak için aynı anda kullandıkları yöntemler Tablo 13'te gösterilmektedir.

Tablo 13: Faillerin Birden Fazla Türde Hileli Davranışa Başvurma Sıklığı

	Vaka Yüzdesi
Yalnızca Varlığın Kötüye Kullanılması	53%
Varlığın Kötüye Kullanılması Ve Yolsuzluk	26%
Sadece Yolsuzluk	11%
Yolsuzluk, Varlığın Kötüye Kullanılması Ve Finansal Tablo Hilesi	5%
Varlığın Kötüye Kullanımı Ve Finansal Tablo Hilesi	3%
Sadece Finansal Tablo Hilesi	2%
Yolsuzluk Ve Finansal Tablo Hilesi	1%

Kaynak: ACFE, Çalışan Suistimallerine İlişkin Rapor, 2020.

Hile yapan faillerin birden fazla türde mesleki dolandırıcılık ne sıklıkla başvurduklarının gösterildiği tablo 13'teki verilere bakıldığında vakaların üçte birinde, failin, mesleki dolandırıcılığın üç ana kategorisinden birden fazlasını kullandığı görülmektedir. Buna göre faillerin % 26'sı hem varlığın kötüye kullanılması hem de yolsuzluk planlarını,% 3'ü kötüye kullanılan varlıkları ve finansal tablo hilesini üstlenmiş % 1'i ise hem yolsuzluk hem de finansal tablo hilesini karışmış ve% 5'i her üç kategoriye katılmıştır. Hile ağacında yer alan hile türleri aşağıda ana hatları ele alınmaktadır.

3.9.1. Finansal Tablo Hileleri

Finansal raporlarda herhangi bir bilginin, tutarın, verinin veya açıklamanın kası olarak kuralların dışına çıkılarak finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmak amacıyla gizlenmesi veya olduğundan farklı şekilde gösterilmesi finansal tablo hilesi olarak değerlendirilmektedir (ACFE, 2020). Mali tablolar birer sonuçturlar. Ancak kimi zaman kısıtlı koşullarda mali tablolardaki veriler yanlış gösterilmekte ve bu durumda sonuca gitme aracı yanlış yönlendirilmektedir. Bunun farklı amaçları bulunmaktadır. Finansal tablo hilelerinde bazen gelirler manipüle edilerek olduğundan fazla gösterilmektedir. Böylece şirketin finansal durumu şirketin işine yarayacak şekle sokulmakta ve finansal bilgi kullanıcıları aldatılmaktadır(Erol, 2016: 16).

Finansal tablo hileleri genellikle işletmenin üst yönetimi tarafından işletmenin mali tablosunun mevcut durumdan daha farklı gösterilmesi suretiyle bütün işletme ilgililerinin aldatılması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2012: 9). Bu hile türü tespit edilmesi en zor olan ve bu nedenle oran olarak hile ağacı içerisinde en düşük payı olan hile türüdür. Her ne kadar en düşük oranda tespit edilen hile türü olsa da yol açtığı ortalama kayıp miktarı açısından en yüksek ortalama kayba neden olan hile türüdür(Dönmez ve Karausta, 2011: 20).

Küçük ve Uzay'a (2009: 242) göre finansal tablo hilelerine neden olan faktörler ise kurumsal yapının zayıf olması, iç ve dış baskının kuvvetli olması ve iç kontrolün zayıf olması olarak üç kategoride ele alınmaktadır. Buna göre etik ilkelerin olmayışı, kılavuzluk ve liderlik ruhunun eksikliği, işletme içerisinde prosedür, politika ve kuralların belirlenmemesi ile işletmenin bazı çıkarlarına ve hedeflerine gereğinden fazla önem verilmesi gibi karakteristik özellikler kurumsal yapının zayıf olmasının göstergeleridir. Ayrıca belirsizlik ortamı, işletmede departmanların programsız bir şekilde hareket etmeleri ve kar esasına dayanan ödüllendirme planlamaları kuvvetli iç ve dış baskının karakteristik özellikleridir. Diğer taraftan politika, prosedür ve kontrolün belirli olmaması, yetersiz kontrol yapılması ya da tatmin edici ve etkin kontrol yapılmaması gibi karakteristik özellikler de iç kontrol yapısının zayıf olduğu göstergeleridir.

Dünya genelinde yapılan hile vakalarının analiz edildiği ve bunların iki yıllık periyotlarda raporlar halinde sunulduğu Amerika Birleşik Devletleri merkezli Hile Denetçileri Kurumu olan ACFE'nin yayınladığı raporlarda hileli vakalarla ilgili somut veriler ortaya konmakta ve hileli finansal raporlamanın neden olduğu ortalama kayıplar aktarılmaktadır (Kaya ve Uzay, 2018: 724).

Tablo 14'de ACFE'nin yayınladığı raporlardan hareketle 2012-2018 yılları arasında gerçekleşen hileli vakalar bu vakaların neden oldukları kayıplar gösterilmektedir.

Tablo 14: ACFE Raporuna Göre Hile Türlerinin Ortaya Çıkma Yüzdesi ve Neden Olduğu Ortalama Kayıplar

	2012		2014		2016		2018		2020	
Hile Türü	Oran (%)	Kayıp (\$)	Oran (%)	Kayıp (\$)	Oran (%)	Kayıp (\$)	Oran (%)	Kayıp (\$)	Oran (%)	Kayıp (\$)
Varlıkları kötüye kullanma	86,7	120 Bin	85,4	130 Bin	83,5	125 Bin	89	114 Bin	86	100 Bin
Yolsuzluk	33,4	250 Bin	36,8	200 Bin	35,4	200 Bin	38	250 Bin	43	200 Bin
Hileli finansal raporlama	7,6	1 Milyon	9	1 Milyon	9,6	975 Bin	10	800 Bin	10	954 Bin

Kaynak: ACFE:2020 Report to the Nations, 2020.

Tablo 14’de yer alan verilere bakıldığında hile vakalarının en az oranda finansal raporlama içerikli vakalarda görüldüğü; fakat diğer hile türlerine kıyasla hileli finansal raporlama ortalama kaybının daha yüksek olduğu görülmektedir.

Geleneksel yöntemlerle yapılan hile denetiminde işletmenin mali tabloları içinden bir örneklem seçilmekte ve bu örneklemin geçmiş dönem verileri karşılaştırmaktadır. Fakat 1950’li yıllarda teknolojiye yaşanan gelişmeyle birlikte önceki yıllara ait gelir ve gider kalemlerinin aynı olmaması bu kıyaslamayı zorlaştırmaktadır. Ayrıca büyük ölçekli işletmelerin veri sayısının fazla ve karmaşık olması geleneksel yöntemlerin denetleme sürecinde yavaş yavaş terk edilmeye başlanması ve bunun yerine hile denetim süreçlerinde bilgisayar programlarının kullanılmasına neden olmuştur (Çalış vd., 2014).

3.9.2. Yolsuzluk

Yolsuzluk, düşük miktardaki rüşvetten büyük miktardaki yolsuzluklara kadar geniş aralıkta gerçekleşen bütün faaliyetleri içermektedir. Yolsuzluk konusunda farklı tanımlamalar bulunmakla birlikte Uluslararası Şeffaflık Örgütü tarafından yapılan tanımlama bu konudaki en yaygın tanımlamadır. Buna göre

yolsuzluk;çalışanların kişisel çıkar elde etmek amacıyla görevlerini kötüye kullanmaları olarak tanımlanmaktadır (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir,2011: 73). Başka bir tanımlamaya göre ise yolsuzluk; doğrudan ya da dolaylı bir yolla rüşvet ya da yasadışı bir çıkar elde eden kişinin yürütmüş olduğu görevlerini ya da davranışlarını kanuna uygun bir şekilde yerine getirmekten sapmasına neden olan rüşvet ya da başka bir yasadışı çıkar talep etmesi, teklif alması, vermesi veya bunu kabul etmesidir(Özbaran, 2003: 18).

Çalışanlar kimi zaman kişisel çıkar elde etmek için kendilerine verilen görevi kötüye kullanmaktadırlar. Bu durum ahlakı olmayan bir davranış olarak açıklanmaktadır(Erol, 2016: 16).Yolsuzluk eyleminden dört temel unsur yer almaktadır. Bunlar (Oral, 2009:9):

- Ortak bir yetki ile donatılan birey ya da bireyler,
- Bireyin veya grubun karar alma gücünün ya da ortak yetkilerinin düzenlendiği kurallar,
- Belirlenen kuralların birey veya grup tarafından ihlal edilmesi,
- İhlal sonunda birey veya grubun çıkar sağlaması ve buna karşın ortak değerlerin zarar görmesi.

Yukarıda ifade edilen unsurlar genel çerçevede değerlendirildiğinde gerçekleştirilen eylemin özünde bireye veya gruba verilen yetkinin kuralların dışında kullanılması dikkat çekmektedir.

Yolsuzluk öncelikle toplumsal yapıya zarar vermektedir.Ekonomik anlamda değerlendirildiğinde ise ekonomik hayatta daha çok mücadelede bulunulmasının sonunda lobicilik ve rant kollama gibi faaliyetleri artırarak kaynakların kişisel menfaatlere göre kullanılma isteğinin artmasına yol açmaktadır(Çimen, 2004: 118).Yolsuzluk; tasarruf, yatırım, gelir, kayıtdışı ekonomi ve yabancı yardım gibi değişkenleri de etkilemektedir(Güney, 2013: 45).

3.9.3. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Çalışanların işletmeye ait varlıkları ele geçirerek bunları kendi çıkarları için kullanmalarıyla ortaya çıkan bir hile türü olan varlıkların kötüye kullanılması, işletmeye ait varlıkların çalınması veya amacının dışında kullanılmasıdır. Bu hile türü günümüzde çalışanlar tarafından sıkça başvurulan bir hile türüdür. Stokların ve işletme ait diğer varlıkların amacının dışında kullanılması işletmenin nakit dışı varlıklarının çalışanlarca kişisel çıkar için kullanılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Çalışanların mesai saatleri içinde işletmeye ait bilgisayar, yazıcı ve diğer elektronik aletleri kişisel çıkarları için kullanmaları bunu örnek olarak gösterilmektedir(Bozkurt, 2009:69).

Varlıkların kötüye kullanılması olaylarında hile yapan fail işletmeye ait varlıkları doğrudan kendisine çıkar sağlayacak şekilde ele geçirmektedir. Sıklıkla karşılaşılmasa da işletmenin nakit varlıklarının çalınmasında varlıkların kötüye kullanılması olarak değerlendirilmektedir (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir,2011: 70-71). Varlıkların kötüye kullanılması çalışanlar, tedarikçiler ve müşteriler tarafından yapılmaktadır. Buna göre aşağıda ifade edilen hususlar varlıkların kötüye kullanılmasına örnek olarak gösterilmektedir:

- Gerçekte bulunmayan tedarikçiler yaratılarak bunlara ödeme yapılması,
- Yapılacak ödemelerin şişirilerek hileli faturaların düzenlenmesi,
- Alınmayan mal ve hizmetler için fatura düzenlenmesi,
- Yapılan harcamaların şişirilmesi,
- İhaleye fesat karıştırma,
- İade edilmiş veya bozuk malların yanlış iddialarla satıcıya verilmesi,

İşletmelerin bu risklerden korunabilmek için fiziksel güvenlik kontrollerinin yanında önleyici periyodik kontrolleri yapmaları da gerekmektedir. Diğer taraftan sık karşılaşılmasada kimi zaman işletme yöneticileri de işletmeye ait varlıkları kötüye kullanabilmektedirler. Bu durumlarda yöneticilerin yetki gücüyle kontrolleri kolay şekilde aşmaları ve iyi şekilde gizlenebilmeleri gibi hususlar nedeniyle neden neden oluşan ortalama zarar daha yüksek olmaktadır (Bozkurt, 2009:69).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KÜLTÜRÜN MUHASEBE HİLELERİ ÜZERİNE ETKİSİ: TÜRKİYE VE AMERİKA ÜZERİNE İNCELEME

Ülkelerin muhasebe sistemleri üzerinde etkili olan bir faktör olarak kültür, toplum tarafından ortak şekilde oluşturulan, paylaşılan değerler ve davranışları içerisine alan dinamik bir olgudur (Demir, 2009:78). Çalışmanın bu bölümünde muhasebe ve kültür ilişkilerinin ele alındığı çalışmalardan hareketle Türkiye'nin ve ABD'nin kültürel özellikleri, Hofstede'in ve Gray'in araştırmaları sonucunda ortaya çıkan kültürel boyutlar çerçevesinde ele alınıp Türkiye ve ABD örneğinde kültürün muhasebe hileleri ile olan ilişkisi incelenmektedir.

4.1. TÜRKİYE VE AMERİKA'NIN KÜLTÜREL ÖZELLİKLERİ

Teknoloji, sermaye yapısı ve yatırım gibi farklı faaliyetlerin uluslararası boyut kazanması ve bu faaliyetlerin parasal işlemlerinin kaydedilmesi gereği muhasebenin önemini daha da artırmıştır (Karahan, 2017: 274). Bunun yanında dünya genelinde yaşanan ekonomik gelişmeler ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkmasını sağlamış ve ülkelerin ekonomilerinin birbirine bağımlı hale gelmesini ve sermaye akışkanlığını, kaynak ve bilgi akışını arttırmıştır (Çankaya ve Aydoğan, 2008: 299). Türkiye ve ABD özellikle 1960'lı yıllardan sonra ekonomik ve askeri anlamda yakın ilişki içerisine girmiş ve bu ilişki Türkiye'nin muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir. Özellikle bu dönemde Türkiye'de tek düzen muhasebe sistemi oluşturulma çabası başlamıştır. Türkiye'de yapılan muhasebe düzenlemeleri ABD'de kullanılan ve genel anlamda kabul edilen muhasebe ilkelerinden hareketle yürütülmüştür (Dinç ve Atasel, 2016: 271). Türkiye ve ABD kültürel anlamda birbirlerine yakın olan ülkeler olmasa da Türkiye, ABD'nin muhasebe sisteminden etkilenmiştir. Bu durumda Türkiye ve ABD'nin kurumsal kültür ve muhasebe kültürü özelliklerinin nasıl olduğu sorusu karşımıza çıkmaktadır. Çalışmanın sıralı başlıklarında bu soruların yanıtları aranmaktadır.

4.1.1. Türkiye'nin Kültürel Özellikleri

Türkiye kültürü, Doğu Akdeniz'in (Batı Asya ve Orta Doğu) ve Orta Asya bölgesinin çeşitli kültürlerinden ve Doğu Avrupa ve Kafkas geleneklerinden türetilmiş, oldukça çeşitli ve heterojen unsurları birleştiren kültürel özellikler göstermektedir. Bu geleneklerin çoğu başlangıçta çok etnikli ve çok dinli bir devlet olan Osmanlı İmparatorluğu tarafından bir araya getirilmiştir. Birinci Dünya Savaşı sonrasında imparatorluğun çöküşü üzerine Türkiye Cumhuriyeti, ulusal ve kültürel bir kimlik oluşturmak amacıyla sınırları içindeki tüm farklı kültürleri birbiriyle kaynaşmaya zorlayan üniter bir yaklaşımı benimsemiştir. Kısa süre sonra bunu izleyen bir dizi radikal reformlar yapılmıştır. Bu reformların merkezinde, Türk toplumunun modernleşmek için hem siyasi hem de kültürel olarak kendisini batılılaştırması gerektiği inancı yer almaktadır. Mustafa Kemal Atatürk önderliğinde bu yenilikçi çalışmalarda Türkiye Cumhuriyeti'ni seküler, modern bir ulus devlete dönüştürmek için siyasi, yasal, dini, kültürel, sosyal ve ekonomik politika değişiklikleri tasarlanmıştır (Ölmez, 2012).

Atatürk'ün modernleşme hamlesi ile gerçekleştirdiği yenilikler modern ülkelere kıyasla farklı bir seyir takip etmiştir. Söz konusu bu yenilikler bağımsızlığını henüz kazanamamış ülkelere rol model olmuştur. Çağdaş medeniyet seviyesine ulaşmanın hedeflendiği ve bu hedef doğrultusunda her alanda köklü değişikliklerin yaşandığı bu dönemde sosyal, kültürel, ekonomik ve siyasal alanda yaşanan değişim toplumun günlük hayatında önemli değişiklikler yaratmış ve Türk toplumu bu anlamda uluslararası standartlara ulaşmıştır (Doğaner, 2007: 236). Bu değişiklikler aynı zamanda Türkiye'nin kurumsal kültürünü de etkilemiştir.

4.1.1.1. Türkiye'nin Toplumsal ve Kurumsal Kültür Özellikleri

Kültür, insanların doğumuyla birlikte yaşayarak tecrübe edilmekte ve etkileşim süreci içerisinde değişim göstermektedir. Bir toplumun kültürü tutum, davranış, hareket tarzı bir düşünce yapısını şekillendirerek o toplumun birçok konudaki davranış ve düşünce şeklini ortaya koymaktadır (Köksal, 2011:185). Bir ülkenin toplumsal kültürü ile kurumsal kültürü arasında derin bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişkinin Türk toplumsal kültürü ve kurumsal kültürü açısından ele alındığı çalışmalar ve elde edilen bulgular Tablo 15'te gösterilmektedir.

Tablo 15: Türkiye'de Toplumsal Kültür ve Kurumsal Kültür Arasındaki İlişkinin Ele Alındığı Çalışmalar

Yazar (lar)	Yıl	Sonuç (lar)
Dinçer, Ö	1995	Kurumsal kültür, çalışanların davranışları ve kararları ile bunların sonucunda ortaya çıkan hususları etkilemekte ve yönlendirmektedir.
Sargut, A. S.	2001	Türk kültüründe bireyselliğin ön planda olduğu dişil değerlerin, eril değerlerden daha fazla tercih edildiğı belirtilmektedir.
Hasanoğlu, M.	2004	Geleneksel yönetim anlayışını benimseyen kurumlarda her departman diğer departmanlardan bağımsız davranmaktadır.
Karabınar, S.	2005	Türk kültürünün dişil ancak erillğe yakın bir konumda olduğu vurgulanmaktadır.
Şişman, M.	2007	Kanaatkarlık, kadercilik, risk almaktan kaçınma, az ile yetinme, rekabetten uzak durma gibi toplumsal değerler kurumsal kültürü etkilemektedir.

Ateş, S.	2007	Türkiye’de çalışma bir angarya ve zorunluluk olarak görülmektedir. Bu durum toplumun tembelleşmesine neden olmaktadır.
Işıkli, G., Ferec-zade, A., & Taşcıoğlu, H.	2009	Kurumlar bilgi akışı ve paylaşma konusunda önemli sorunlarla karşılaşmaktadırlar.
Eğimli, A. T., ve Çakır, S. Y.	2011	Türkiye’nin toplumsal kültürü kurumsal kültürünü etkilemekle birlikte kurumlar, toplumdan yansıyan kültürel özellikleri üretim süreçlerine entegre etmiştir.
Dalgün, Ö.	2011	Bir toplumda faaliyet gösteren kurumlar o toplumun kültüründen etkilenerek kendi kurumsal kültürünü oluşturmaktadır.
Bayazıt, M., & Koçaş, C.	2011	Güçlü bürokratik kültüre sahip kurumlar düşük pazar eğilimi performansı sergilemektedirler.
Nişancı, Z. N.	2012	Türkiye’de kurumsal kültür ve toplumsal kültür arasında bir ilişki olduğu ve bu ilişkinin yönetim üzerinde önemli etkilerinin bulunduğu görülmüştür.
Aydoğan ve E., Zemestanı, G.	2014	Erillik/dişilik düzeyi ile yönetim kültürü arasında bir ilişkinin olduğu ve Türkiye’de dişillik düzeyinin hakim olduğu görülmüştür.
Erol, E.	2014	Kurum kültürü toplumsal kültürün bir alt kültürü veya bir alt ürünüdür.
Kılıç, T.	2015	Türkiye’de faaliyet gösteren büyük ölçekli kamu kurumlarının belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi boyutunun yüksek olduğu görülmüştür.

Doğan, E.	2015	Belirsizlikten kaçınma, dışılık, kollektivizm, güç aralığı ile hoşgörü arasında pozitif yönde pragmatizm arasında ise negatif yönde bir ilişkinin olduğu görülmüştür.
Güllüpunar,H., & Gümüşok, S.	2016	Türkiye’de belirsizlikten kaçınma eğiliminin düşük olduğu kişilerin radikal düşüncelere sahip oldukları görülmüştür.
Öncül, M. S., Deniz, M., & İnce, A. R.	2016	Hofstede’in örgüt kültürü boyutlarıyla demografik faktörler arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.
Yüksel, M., & Bolat, T.	2016	Örgütsel politik algısıyla güç mesafesi arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür.
Özutku, H.	2019	Türkiye’de belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olduğu görülmüştür. Bu kapsamında çalışanlar yöneticiler tarafından daha önce ortaya konulan kuralları uygulamayı tercih etmektedirler.
İlhan, Ü. D., & Yemişci, D. A.	2020	Güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olduğu görülmüştür.

Bir toplumda faaliyet gösteren kurumlar o toplumun kültüründen etkilenecek kendi kurumsal kültürünü oluşturmaktadırlar (Dalgün, 2011: 1). Dolayısıyla toplumsal kültür kurumsal kültürü etkilemektedir. Bu bağlamda, sosyal kurumlar, din, hukuk düzeni, siyasi sistem, eğitim sistemi, tutum ve değer yargıları toplumdan arasında farklılık göstermektedir. Bu farklılıkları ortadan kaldırmak mümkün olmayacağı için bu durum kurumsal işleyişi ve kurumsal kültürü de etkilemektedir (Senior, 2002: 144). Hofstede de bu görüşe katılarak maddesel unsurların yaygınlaşmasıyla kurumsal kültürlerin birbirlerine benzemesinin mümkün olmayacağı ifade etmektedir (Dalgün, 2011: 88).

Kurum kültürü, bir kurumda çalışanların davranışlarını yönlendiren değerler, normlar, inançlar, davranışlar ve alışkanlıklar sistemidir (Dinçer, 1995 : 402). Kurum kültürü, bir kurumun diğerlerinden ayrılmasını sağlayan ve üyeleri tarafından paylaşılan anlamlar sistemini ifade etmektedir(Robbins, 1993: 299). Kurumsal kültür çalışanların davranışları ve kararları ile bunların sonucunda ortaya çıkan hususları etkilemekte ve yönlendirmektedir. Bunlar genellikle çalışanların iş yapma biçimi, yöntemi, yoğunluğu ve siyasal, ekonomik, toplumsal, doğal ve çevresel ilişkileridir. Çalışanların ne zaman, nasıl ve ne tür kararlar verecekleri ve bunları nasıl uygulayacakları konusu onların kültürel nitelikleri ve değer yargılarıyla ilişkilidir(Dinçer, 1995: 403).

Türkiye de kendisine has toplumsal ve kurumsal kültür özelliklerine sahip bir ülkedir. Hofstede kültürel boyutlar haritasından hareketle Türkiye'deki kurumların kültürel değerleri yansıtıp yansıtmadığını inceleyen Eğinli ve Çakır'a (2011: 44) göre Türkiye'nin toplumsal kültürü kurumsal kültürünü etkilemekle birlikte kurumlar, toplumdan yansıyan kültürel özellikleri üretim süreçlerine entegre etmiş ve bunu örgütsel süreçlerine yansıtmıştır. Toplumsal kültür kurumların özellikle kurumsal felsefe ve kurumsal davranış boyutlarına yansımıştır. Buna göre kurumlar hem iç hedef hem de dış hedef kitlesi ile kurdukları iletişim biçiminde kültürel boyutların etkisini hissetmişlerdir. Diğer taraftan kurumlar genel anlamda iç ve dış hedef kitlesini dikkate alarak tüm kültürleri kapsayacak küresel kültürel unsurları barındırmışlardır. Karabınar (2005) ise yaptığı çalışmada Türk kültürünün dışil ancak erillğe yakın bir konumda olduğu vurgulamaktadır. Bu bulguyu destekleyen başka bir araştırmada Sargut (2001) Türk kültüründe bireyselliğin ön planda olduğunu, dışil değerlerin eril değerlerden daha fazla tercih edildiğini ayrıca Türk kültüründe yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma eğiliminin olduğu ve güç mesafesinin geniş olduğu belirtilmiştir.

Başka bir araştırmada ise Kılıç (2015: 57) Türkiye'de faaliyet gösteren büyük ölçekli kamu kurumların ele aldığı araştırmasının sonunda belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi boyutunun yüksek olduğu kurumlarda genellikle liderlerin grup odaklı ve toplum odaklı boyutlara ilişkin uygulamalarda negatif değişiklikler yaptıklarını insan odaklı, gelecek odaklı ve performans odaklı boyutlara ilişkin mevcut uygulamalarda ise pozitif değişiklikler yaptıklarını ortaya koymuştur.

Aydoğan ve Zemestani (2014) ise Hofstede'in kültürel boyutları bağlamında İran ve Türkiye'nin yönetim kültürlerini karşılaştırdıkları çalışmalarında Türkiye'de erillik/dişilik düzeyi ile yönetim kültürü arasında bir ilişkinin olduğunu ve Türkiye'de dişilik düzeyinin hakim olduğunu belirtmektedir. Bu boyut toplumda kadın ve erkeklere atfedilen rollerin o toplumun farklı cinsler hakkındaki temel inançlarını ifade etmektedir. Dişilik özelliği cinsler arasında düzenlilik, eşitlik, bağımlılık, çevre ve insanın önemli olması, zayıf olana yardım etme, tevazu, yaşam kalitesi, yardımseverlik ve duygusallıkla özdeşleşmektedir.

Nişancı (2012) ise toplumsal kültür ve kurumsal kültür arasındaki ilişkinin yönetim üzerine yansımalarını ele aldığı araştırmasında her iki kültürün içerisinde insan unsurunu barındırdığını dolayısıyla her iki kültüründe kurum yönetimi üzerinde önemli etkileri olduğunu ve hem kurumsal kültürün hem de toplumsal kültürün yönetimle arasında fonksiyonel bir ilişkinin mevcut olduğunu belirtmektedir. Ayrıca Türkiye'de kamu kurumlarında hiyerarşik ve bürokratik yapının özel kurumlarda ise genellikle gelişime ve değişime önem veren insan merkezli ve görece daha az hiyerarşik yapının tercih edildiğini belirtmektedir.

Erol (2014) tarafından yapılan çalışmada kurum kültürü toplum kültürünün alt kültürü veya bir alt ürünü olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla toplum kültür ile kurum kültürü arasında bir ilişkinin varlığına dikkat çekilmektedir. Buna göre kurumlar toplumların alt sistemleridir. Kurumların kendine has kurumsal kültürel özelliklerinin oluşmasında etkili olan temel faktör toplumsal değerlerdir. Bu nedenle oluşan kurumsal kültürün birçok özelliği toplumsal kültürü ile benzerlik göstermektedir.

Şişman (2007) örgütler ve kültürleri ele aldığı çalışmada Türkiye'de kanaatkarlık, kadercilik, risk almaktan kaçınma, az ile yetinme, rekabetten uzak durma gibi toplumsal değerlerin kurumsal kültürü etkilediğini belirtmektedir. Ateş (2007) ise Türkiye'de çalışmanın bir angarya ve zorunluluk olarak görüldüğünü ve bu durumun toplumun tembelleşmesine neden olduğunu ifade etmektedir.

Başka bir çalışmada ise Hasanoğlu (2004) Türkiye'de geleneksel yönetim anlayışını benimseyen kurumlarda her departmanın diğer departmanlardan bağımsız davrandığını ve bu durumun yönetimde hız, etki ve verimi engellediğini belirtmektedir. Işık ve diğerleri (2009) ise Türk işletmelerinde kurum kültürü ve

inovatif faaliyetler arasındaki ilişkiyi ele aldıkları çalışmalarında Türkiye’de kurumların bilgi akışı ve paylaşma konusunda önemli sorunlarla karşı karşıya kaldıklarını yöneticilerin bilgiyi yönetsel bir güç olarak algıladıklarını ve bunu çalışanlarıyla paylaşmaktan çekindiklerini yeteri kadar bilgiye ulaşamayan çalışanların ise risk alma, işi sahiplenme ve yeni fikirler üretme konusunda daha pasif davrandıklarını belirtmektedirler. Bayazıt ve Koçaş (2011) tarafından yapılan çalışmada ise Türkiye’de güçlü bürokratik kültüre sahip kurumların düşük pazar eğilimi performansı sergiledikleri vurgulanmaktadır.

Doğan (2015) ise Hofstede’in kültürel boyutlarını siyasal reklamlar açısından ele aldığı çalışmasında Türkiye’de belirsizlikten kaçınma, dışillik, kolektivizm, güç aralığı ile hoşgörü arasında pozitif yönde pragmatizm arasında ise negatif yönde bir ilişkinin olduğunu tespit etmiştir. Güllüpınar ve Gümüşok (2016) tarafından yapılan çalışmada ise Türkiye’nin önemli toplumsal süreçlerinden biri olan çözüm süreci Hofstede’in belirsizlikten kaçınma boyutu bağlamında ele alınmıştır. Araştırmanın sonunda Türkiye’de belirsizlikten kaçınma eğiliminin düşük olduğu kişilerin radikal düşüncelere sahip oldukları görülmüştür.

Başka bir çalışmada ise Öncül ve diğerleri (2016) girişimcilerin yetiştikleri çevresel özellikler ile Hofstede’in örgüt kültürü modeli arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmanın sonunda Hofstede’in örgüt kültürü boyutlarıyla demografik faktörler arasında anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Buna göre işletme ortağı veya sahibi konumunda bulunan kişilerin diğerlerine kıyasla daha eril özellikler gösterdikleri görülmüştür. Ayrıca girişimcilerin doğdukları şehrin büyüklüğü ile bireysellikleri arasında, hala yaşadıkları şehrin büyüklüğü ile kısa süreli olaylara katılma davranışları arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. Diğer tarafta girişimcilerin gelir seviyesinin artmasıyla bireyselliklerinin arttığı görülmüştür.

Yüksel ve Bolat (2016) Hofstede’in örgüt kültürü boyutları ile çalışanların iş çıktısı ve iş tutumu arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmanın sonunda çalışanların örgütsel politik algısıyla güç mesafesi arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür. Ayrıca diğer ülkelere kıyasla Türkiye’de güç mesafesi algısının yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Özutku (2019) ise Global Fortune 500 ve Fortune 500’da en beğenilen Türk firmalar örneğinde örgütsel değerlerde benzeşme ve ayrışmayı kültürel boyutları bağlamında ele almıştır. Araştırma bulgularında Türkiye’de belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olduğu görülmüştür. Bu kapsamında çalışanların yöneticiler tarafından daha önce ortaya konulan kuralları uygulamayı tercih ettikleri tespit edilmiştir. İlhan ve Yemişçi (2020) tarafından yapılan çalışmada ise Hofstede’in belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi boyutları açısından iş güvenliği, örgüt kültürü ve ulusal kültür arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırmanın sonunda Türkiye’de güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olduğu görülmüştür.

Dolayısıyla kurum kültürü kurumların faaliyet gösterdikleri toplumların kültürel ortamları ve kurum tarafından üretilen kültürel değerlerden beslenerek oluşmaktadır. Bu nedenle kurumların faaliyet gösterdikleri ülkelerin yaşam biçimlerini dilini, dinini, hukuk sistemini genel olarak kültürünü dikkate almaları zorunluluk haline gelmiştir.

4.1.1.2. Türkiye’nin Muhasebe Kültürü Özellikleri

Ülkelerin muhasebe sistemleri üzerinde etkili olan önemli bir faktör olarak kültür, toplumun ortak şekilde oluşturduğu ve paylaştığı davranış ve değerleri içerisine alan dinamik bir olguyu ifade etmektedir. Bu noktada ülkelerin ekonomik ve sosyal birçok yönünü etkileyen kültürel değişkenler ülkelerin kurumsal düzenlemelerini de etkilemektedir (Karabınar ve Kışlalıoğlu, 2014: 234).Muhasebe de açık bir sistem olarak kültürel değişkenlerden etkilenmektedir (Sevilengül, 2001: 21). Dinamik bir olgu olan kültür ve muhasebe arasındaki ilişki Hofstede (1980) ve Gray’in (1988) kültürel boyutlarından hareketle birçok araştırmacı tarafından ele alınmış ve ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıklar ve kültürün muhasebe sistemleri üzerindeki etkisi araştırılmıştır(Bekçi ve Bitlisli, 2012: 62). Bu araştırmalardan bazıları Tablo 16’da gösterilmektedir.

Tablo 16: Türkiye'de Muhasebe Kùltürünün İncelendiği Çalışmalar

Yazar (lar)	Yıl	Sonuç (lar)
Karabınar, S.	2005	Türkiye'de bireysellik düzeyinin yüksek olduğu ve güç mesafesinin geniş olduğu vurgulanmıştır.
Güvenç, N.	2005	Türk muhasebe kùltüründe yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma olduğunu belirtilmektedir.
Duman, S.	2007	Muhasebe meslek çalışanlarının gizlilikten, profesyonellikten, tekdüzelikten ve tutuculuktan yana oldukları görölmüştür.
İşgüden, B.	2007	Muhasebecilerin mesleki unvanlarıyla kùltür boyutları arasında bir ilişkinin olduğu görölmüştür.
Aktaş, M.	2008	Muhasebecilerin şeffaflık ačíısından kararsız oldukları görölmüştür; ayrıca profesyonellikten, iyimserlikten ve esneklikten yana oldukları tespit edilmiştir.

Çankaya, F., ve Aydoğan, E. 2008

Türkiye'nin şeffaflıktan uzak gizliliğe yakın bir tablo çizdiği belirtilmiştir.

Askary, S., Yazdifar, H., & Askarany, D. 2008

Yüksek belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesine sahip bir ülke olduğu belirtilmektedir.

Tecimer, Y. 2010

Türkiye'de muhasebecilerin tekdüzeci, tutucu ve profesyonellikten yana tutum gösterdikleri tespit edilmiştir.

Bekçi, İ., & Bitlisli, F. 2012

Muhasebecilerin tutucu ve profesyonellikten yana oldukları, şeffaflık beklentisinde ancak tekdüzeliğe yakın oldukları görülmüştür

Kıymık, H. 2015

İşletme gruplarının gizliliğe karşı şeffaflık ve statükoculuğa karşı profesyonellik kültürel değerleri açısından farklı oldukları görülmüştür.

Dinç, E., & Atasel, O. Y.	2016	Türkiye'nin muhasebe kültürünün finansal ve faaliyet raporlarının önemsenmemesine neden olduğu belirtilmektedir.
---------------------------	------	--

Öztürk, E., & Fındık, H.	2016	Muhasebe öğrencilerinin muhasebe kültürü açısından şeffaflık, tekdüzelik ve profesyonellik eğilimli oldukları görülmüştür
--------------------------	------	---

Kestane, A., & Ağca, A	2017	Muhasebe uygulamaları bakımından Türkiye'nin daha yüksek tekdüzeliğe sahip olduğu görülmüştür.
------------------------	------	--

Durmuş, A. F., ve Güneş, R.	2017	Katılımcıların profesyonellikten yana oldukları, tutuculuğu ve tekdüzeliği savundukları, ayrıca şeffaflık ilkesini destekledikleri görülmüştür.
-----------------------------	------	---

Özdaşlı, E.	2017	Esneklik ve şeffaflığın hem iç hem de dış motivasyon açısından belirleyici olduğu görülmüştür.
-------------	------	--

Karaburun, G., & Demirci, Ş. D. 2020

Entegre raporlama ile ilgili bilgi sahibi olanlar ve olmayanların şeffaflık, tutuculuk, tekdüzecilik ve profesyonelliğe yakın oldukları görülmüştür

Anıl Keskin, D., Tutar, S., & Yazgan, K. F. 2020

Kültürel özellikler ile şeffaflık raporundaki farklılıklar arasında anlamlı düzeyde bir farklılığın olmadığı görülmüştür.

Bu çalışmalardan birinde Askary ve diğerlerinin çalışması (2008: 85-86) Türkiye'nin yüksek belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesine sahip bir ülke olduğunu Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının, muhasebe otoritesindeki yasal kontrollere, finansal bilgilerin ifşa edilmesine ilişkin gizliliğe, tablolar ve mali tablo unsurlarının ölçülmesinde tek tip fakat ihtiyatlı muhasebe yöntemlerine sahip olduğunu belirtmektedir. Ancak, büyük güç mesafesi ve yüksek belirsizlikten kaçınma ve kolektivizmin Türkiye'deki profesyonelliği ve finansal açıklamaları etkilemediğini belirtmektedir. Askary ve diğerleri'ne (2008: 85-86) göre bazı Türk milli veya kültürel değerleri ile Avrupa'nın talepleri arasında bir çatışma bulunmaktadır. Muhasebe uygulamalarının ise AB tarzına yakınsanması, gelişmekte ülke olan ve Avrupa'da tipik Avrupa kültüründen ayrılan tek Müslüman millet olan Türkiye'deki ulusal kültürün etkisini en aza indirmektedir. Bu nedenle, eğer ülke AB'nin tam teşekküllü kabul edilmiş bir üyesi olmak istiyorsa, Türk kültürel değerleri AB direktiflerinin komisyon üyelerine uygunluğu göstermelidir.

Dinç ve Atasel'e (2016: 268) göre ise Türkiye'nin muhasebe kültürü finansal ve faaliyet raporlarının önemsenmemesine neden olmaktadır. Bu durum işletme yöneticilerinin muhasebe süreçlerine yansımayan bilgilere hakim olmasından kaynaklanmaktadır. İşletme yöneticilerinin bu bilgilere sahip olmaları muhasebe süreçlerine yönelik bakış açılarını da olumsuz şekilde etkilemektedir. Bunun yanında Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinden bu yana uygulanan vergi temelli muhasebe

yönetimi ülkede muhasebe kültürünü olumsuz açıdan etkilemiştir. Bu durum işletmelerin muhasebe anlayışlarını gerçek süreçlere uygun muhasebe anlayışı yerine vergi kanunlarında belirtilen düzenlemelere göre yürütmelerine neden olmuştur.

Başka bir araştırmada ise Çankaya ve Aydoğan (2008) ülkelerin kültürel farklılıkları çerçevesinde muhasebe standartları uyum süreçlerini ele almışlardır. Araştırmanın sonunda Türkiye'nin şeffaflıktan uzak, gizliliğe yakın bir tablo çizdiği belirtilmiştir. Bu boyut muhasebe konusundaki bilgilerin açıklanma miktarıyla ilgilidir. Gizliliğin artması kamuya açıklanan bilgilerin miktarını düşürmektedir. Gizliliğin derecesi muhasebe raporlarında yer verilen bilgilerin kapsamını da etkilemektedir. Gizlilik derecesi yüksek olan kültürlerde muhasebe raporlarında yer alan bilgilerin kapsamı daha dardır.

Öztürk ve Fındık (2016) tarafından yapılan çalışmada ise Türkiye'de verilen muhasebe eğitiminde uluslararası muhasebe standartlarına uyum açısından ortaya çıkan sorunlar, muhasebe kültürü bağlamında değerlendirilmiştir. Araştırmanın sonunda ise muhasebe eğitimi gören öğrencilerin şeffaflık, tekdüzelik ve profesyonellik eğilimi içerisinde oldukları görülmüştür.

Kestane ve Ağca (2017) ise araştırmalarında Hofstede'in geliştirdiği ve Gray'in muhasebeye uyarladığı kültürel değerlerden hareketle Türkiye'deki muhasebecilerin yerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. Araştırmanın sonunda elde edilen bulgulara Türkiye'nin muhasebe uygulamaları açısından yüksek düzeyde tekdüzeliğe sahip olduğu, daha kuralcı ve statükoya bağlı olduğu, gizliliğe daha yatkın olduğu ve muhasebecilerin risk almaktan kaçınan tavır sergiledikleri görülmüştür.

Karabınar (2005) ise Türkiye'de bireysellik düzeyinin yüksek olduğu ve güç mesafesinin geniş olduğunu vurgulamıştır. Diğer bir araştırmada ise Güvenç (2005) Türk muhasebe kültüründe yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma olduğunu belirtmektedir. Bu durum Türkiye'de kuralların daha fazla önemsinmesinin bir sonucudur.

Duman (2007) ise yaptığı çalışmada Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşundaki muhasebe kültürü boyutlarını incelemiştir. Araştırmanın sonunda muhasebe meslek çalışanlarının gizlilikten, profesyonellikten, tekdüzelikten ve tutuculuktan yana oldukları görülmüştür. Aynı şekilde Aktaş (2008) da

muhasebecilerin şeffaflık açısından kararsız olduklarını ve profesyonellikten, iyimserlikten ve esneklikten yana olduklarını tespit etmiştir.

Tecimer (2010) ise halka açık işletmelerde muhasebenin kültürel değerlerine ilişkin yaptığı araştırmasının sonunda Türkiye’de muhasebecilerin tekdüzeci, tutucu ve profesyonellikten yana tutum gösterdiklerini tespit etmiştir. Bekçi ve Bitlisli (2012) ise muhasebecilerin tutucu ve profesyonellikten yana olduklarını, şeffaflık beklentisinde ancak tekdüzeliğe yakın oldukları vurgulamaktadır.

Kıymık (2015) tarafından hileli finansal raporlama ile örgütsel muhasebe ile örgütsel kültür arasındaki ilişkinin incelediği çalışmada işletme gruplarının gizliliğe karşı şeffaflık ve statükoculuğa karşı profesyonellik kültürel değerleri açısından farklı oldukları görülmüştür.

Diğer bir çalışmada ise Durmuş ve Güneş (2017) Türkiye’de görev yapan yeminli mali müşavirlerin muhasebe kültürü değerlerini ele aldıkları çalışmalarında yeminli mali müşavirlerin profesyonellikten yana oldukları, tutuculuğu ve tekdüzeliği savundukları, ayrıca şeffaflık ilkesini desteklediklerini bulgulamışlardır. Özdaşlı (2017) ise muhasebe meslek çalışanlarının içsel ve dışsal motivasyonları ile muhasebe kültürü değerleri arasındaki ilişkiyi ele aldığı çalışmada esneklik ve şeffaflığın muhasebe meslek çalışanlarının hem iç hem de dış motivasyonları açısından belirleyici olduğunutespit etmiştir.

Entegre raporlama farkındalığı ile muhasebe kültürü arasındaki ilişkiyi ele aldıkları çalışmalarında Karaburun ve Demirci (2020) entegre raporlama ile ilgili bilgi sahibi olanlar ve olmayanların şeffaflık, tutuculuk, tekdüzecilik ve profesyonelliğe yakın olduklarını bulgulamışlardır. Diğer bir çalışmada ise Anıl Keskin ve diğerleri (2020) İngiltere, Letonya, Nijerya ve Türkiye örneğinde şeffaflık raporlarının muhasebe kültürü açısından karşılaştırılması ne yaptıkları çalışmalarında kültürel özellikler ile şeffaflık raporundaki farklılıklar arasında anlamlı düzeyde bir farklılığın olmadığını görmüşlerdir.

4.1.2. Amerika'nın Kültürel Özellikleri

Amerika Birleşik Devletleri'nin kültürü esas olarak batı kökenlidir, ancak Afrika, Kızılderili, Asya, Pasifik Adası ve Latin Amerika halklarını ve kültürlerini içeren çok kültürlü bir ahlaktan etkilenmiştir. Aynı zamanda Amerika Birleşik Devletleri, lehçe, müzik, sanat, sosyal alışkanlıklar, mutfak ve folklor gibi kendine özgü sosyal ve kültürel özelliklere sahiptir. Ülkenin kültürü tarih boyunca büyük ölçekli göçün bir sonucu olarak etnik ve ırksal açıdan çeşitlilik göstermektedir. Genel olarak eğitimsel kazanım, gelir ve mesleki prestij bir kombinasyonu olarak tanımlanan sosyal sınıf, Amerika'daki en büyük kültürel etkilerden biridir. Amerikan iş kültürü ise büyük ölçüde bireyseldir ve çalışanlar genellikle kariyerlerinden oldukça motive olurlar. Yaşa veya iş hiyerarşilerine karşı güçlü bir kültürel bağlılık veya zorunluluk yoktur. İnsanlar, teknik yeterlilik için şirket bağlılığı ve çalışanlarda mükemmellik gibi faktörleri gözden kaçırabilirler (William ve Hickey, 2005). Bu değişimler aynı zamanda ülkenin toplumsal ve kurumsal kültürünü de etkilemiştir.

4.1.2.1. ABD'nin Toplumsal ve Kurumsal Kültür Özellikleri

Kurumsal kültürler genellikle çalışanların nasıl sosyalleştiğinden ve örgütün temel değerlerine nasıl uyduklarından etkilenir (Harquil ve Cox, 1994: 165). ABD özünde bir göçmenler ülkesidir. Kültürel açıdan çeşitlilik içeren bir ülkedir. ABD'deki güçlü örgütsel kültürler, nasıl davranılacağı ve pekiştirici oluşturulacağı konusunda ipuçları sağlar. Amerikan örgütlerinde azınlıklar genellikle yetersiz temsil edildiğinden, temel ve çevresel normlar baskın kültür tarafından oluşturulur ve teşvik edilir. Bu nedenle, çoğunluk kültürü, kendi kalıp yargılarına ve inançlarına dayalı normlar oluşturur ve bu da azınlıklar için engellerle sonuçlanır (Madsen ve Mabokela, 2000: 850). ABD'nin toplumsal kültür ve kurumsal kültür açısından ele alındığı çalışmalar Tablo 17'de gösterilmektedir.

Tablo 17: ABD'nin Kültür Açısından Ele Alındığı Çalışmalar

Yazar (lar)	Yıl	Sonuç (lar)
Smart, J. C., & St. John, E. P.	1996	Güçlü örgütsel kültürler benimsenen inançlar ile güncel uygulamalar arasındaki uyumu arttırmaktadır.
Vasquez, G. M., & Taylor, M.	1999	Amerikalı uygulayıcıların örgütleri halkla tek yönlü iletişime dikte etmese bile, tek yönlü halkla ilişkiler modellerini uygulamaya devam ettikleri vurgulanmaktadır.
Swaidan, Z., Rawwas, M. Y., & Vitell, S. J.	2008	Kolektivizm, belirsizlikten kaçınma ve idealizm arasında pozitif bir ilişki ve erillik ile idealizm arasında negatif bir ilişki olduğunu göstermektedir.
Steers, R. M., Sanchez-Runde, C. J., & Nardon, L.	2010	Bireyselliğin ön planda olduğu belirtilmektedir.
Yoo, B., Donthu, N., & Lenartowicz, T.	2011	Amerikan kültüründe belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olduğu tespit edilmiştir
Pergelova, A., & Angulo-Ruiz, F.	2017	Düşük güç mesafesi, yüksek bireysellik, kendini ifade etme ve seküler-rasyonel değerlerin olduğu belirtilmiştir.

Kestane, A., & Ağca, A.	2017	Amerika’da bireyselliğin daha yaygın olduğu ayrıca esnekliğin düşük olduğu görülmüştür
Duman, Ç.	2018	Bireyselliğin etkin olduğu bir toplumsal kültüre sahip olduğu vurgulanmaktadır.
Farley, R.	2018	Amerika’da göreve dayalı bir kültürün hakim olduğu vurgulanmaktadır.
Zotzmann, Y., van der Linden, D., & Wyrwa, K	2019	Tüm kültürel değerler içerisinde belirsizlikten kaçınma ve hata yönelimi ile önemli bir ilişkiye sahip olduğu görülmüştür.
Grzegorzcyk, M.	2019	Kültürlerin üniversite-sanayi bağlantılarında sosyal sermayenin oluşumunu ve kullanımını etkileyebileceği tespit edilmiştir.
Sığın, A.	2020	Amerika’nın dünyanın en büyük bireysellik puanına sahip olan ülke olduğun ve güç mesafesinin düşük olduğu vurgulanmaktadır.

Amerika’da göreve dayalı bir kültür hakimdir. Görev temelli kültürlerde işlemler ilişkilerden önce gelmektedir. Bu, işin kişinin yetkinliğine, yeteneklerine ve deneyimine olan güveni içeren bilişsel güven temelinde yürütüldüğü gerçeğine dönüşmektedir. Bu kültürde kişi, kişinin iyi bir iş yapacak bilgi ve beceriye sahip olduğuna güvenerek bir iş ilişkisine girmektedir. Görev temelli kültürlerde, iş kararları, değerlendirme ve güvenilirlik temelinde hızlı bir şekilde

gerçekleşmektedir. Göreve dayalı kültürler, bireyin kim olduğundan çok ne yaptığı ile ilgilenmektedir. Amerika’da şirketler müşteri odaklı oldukları için güçlü bir üne sahiptir. Şirketlerinin potansiyel tüketicileriyle iletişimde bir dürüstlük ve pozitiflik hakimdir (Farley, 2018).

Amerikada örgütlerde çalışma normları oluşturduğu için, çalışanların uyması beklenen kurallar ve düzenlemeler belirlenmiştir. Smart ve St. John (1996) ‘a göre güçlü örgütsel kültürler benimsenen inançlar ile güncel uygulamalar arasında uyumu arttırmaktadır. Ancak pek çok kuruluş azınlıkları işe alma taahhüdünü desteklese de, bazıları azınlık üyelerinin çoğunluk örgütüne geçişini destekleme veya kolaylaştırma konusunda isteksizdir. Cose (1993) ise çalışmasında Amerikalıların, refahlarını ve kendilerini organizasyon içinde konumlandırma yeteneklerini engelleyen zor çalışma ortamlarıyla karşılaştıklarını ortaya koymuştur.

Duman (2018) tarafından yapılan çalışmada Amerika’nın, bireyselliğin etkin olduğu bir toplumsal kültüre sahip olduğu vurgulanmaktadır. Bu nedenle, ülkede yaşayan vatandaşların kendi kararlarını kendi başlarına verme eğiliminde oldukları, kendilerine ve yakın aile bireylerine ilgiyi ve iyiliği en yüksek düzeyde tuttukları anlatılmaktadır. Ayrıca toplumun kısa dönemli oryantasyona sahip olduğu, bu nedenle hızlı kazanma ve harcamaya yatkın olduğu, toplumdaki pozisyonlarının önem taşımadığı, ilişkilerin daha önemli olduğu belirtilmektedir.

Başka bir araştırmada ise Sığın (2020) Amerika’nın dünyanın en büyük bireysellik puanına sahip olan ülke olduğunu ve güç mesafesinin düşük olduğu vurgulamaktadır. Bunun yanında Amerika’daki kurumlarda hiyerarşik düzenin kolaylık getirmesi açısından uygulandığını, çalışanların yöneticilerine kolayca ulaşabildiğini ve yöneticilerin çalışanların uzmanlığına ihtiyaç duydukları, hem çalışanların hem de idarecilerin birbirlerine danışılmasını beklediklerini sıkça bilgi paylaşımının gerçekleştiğini belirtmektedir. Kurumlarda resmi iletişimin gerçekleşmediğini ve doğrudan iletişim kurulduğunu, toplumda gevşek ilişkilerin geliştiğini belirtmektedir.

Steers ve diğerleri (2010) Amerika’da bireyselliğin ön planda olduğu belirtilmektedirler. Yoo ve diğerleri (2011) de Amerikan kültüründe belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olduğunu tespit etmişlerdir. Pergelova ve diğerleri

(2017) ise düşük güç mesafesi, yüksek bireysellik, kendini ifade etme ve seküler-rasyonel değerlerin olduğu belirtmektedirler.

Swaidan ve diğerleri (2008) ise Afrikalı-Amerikalıların kültürü ve ahlaki ideolojilerini ele aldıkları çalışmalarında, 243 Afrikalı-Amerikalı tüketiciden oluşan bir örneklem kullanılmıştır. Araştırmanın sonuçları kültürün ahlaki yönelimleri etkilediğini doğrulamaktadır. Ayrıca kolektivizm, belirsizlikten kaçınma ve idealizm arasında pozitif bir ilişki ve erillik ile idealizm arasında negatif bir ilişki olduğu belirtilmektedirler. Sonuçlar ayrıca kolektivizm, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve görecelik arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir.

Vasquez ve Taylor (1999) tarafından Hofstede'in kültürel boyutlarının Grunig'in halkla ilişkiler modellerini genişletilmesi yoluyla, halkla ilişkiler araştırma ve uygulamasına kültürel bir yaklaşım geliştirmek amacıyla yaptıkları çalışmada, Amerikalı uygulayıcıların örgütleri halka tek yönlü iletişimi dikte etmese dahi tek yönlü halkla ilişkiler modellerini uygulamaya devam ettiklerini ayrıca kolektivistik değerlere sahip halkla ilişkiler uygulayıcılarının iki yönlü halkla ilişkiler modellerini uygulama eğiliminde olduklarını belirtmektedirler.

Zotzmann ve diğerleri (2019) ülke düzeyinde hata yönelimindeki farklılıklar ve bunun kültürel değerler ve kişilik boyutları ile ilişkisini inceledikleri çalışmalarında örneklem uluslararası bir kuruluştaki çalışanlardan (N = 464) oluşmuştur. Çalışanlar Çin, Almanya, Macaristan, Japonya, Malezya, Hollanda, ABD ve Vietnam gibi sekiz farklı ülkeden seçilmiştir. Araştırmanın sonunda ortalama hata yöneliminde ülke düzeyinde önemli farklılıklar olduğu görülmüştür. Buna göre ABD en yüksek ortalama seviyeye sahip ülke olmuştur. Ayrıca tüm kültürel değerler içerisinde belirsizlikten kaçınma ve hata yönelimi ile önemli bir ilişkiye sahip olduğu görülmüştür.

Grzegorzcyk (2019) tarafından yapılan başka bir çalışmada kültürün, üniversite-endüstri bağlantılarıyla, özellikle teknoloji transferiyle (TT) ilgili ilişkilerde yaratılan sosyal sermayenin yapısal, ilişkisel ve bilişsel boyutları incelenmiştir. Kültür tarafından yönetilen bir sosyal sermaye perspektifine dayanan çalışma, sosyal sermayenin özelliklerinin ve kullanışlılığının, sosyal yapılarda hakim olan kültürel uygulamalar tarafından belirlendiğini gözlemlemektedir. Araştırmanın sonunda kültürlerin üniversite-sanayi bağlantılarında sosyal sermayenin oluşumunu

ve kullanımını etkileyebileceği görülmüştür. Ayrıca kültürel özellikler ve etkiler konusundaki farkındalığın sadece kültürler arası teknoloji transferinde değil, aynı zamanda ülke içi operasyonlarda da önemli olduğu belirtilmiştir. Kestane ve Ağca (2017) ise çalışmalarında Amerika’da bireyselliğin daha yaygın, esnekliğininise düşük olduğunu tespit etmişlerdir.

4.1.2.2. ABD’nin Muhasebe Kültürü Özellikleri

Muhasebe sistemlerinin oluşması yalnızca bir tekniğin kullanılmaya başlanmasıyla değil, bunun yanında politik ve kültürel faktörlerin birleşiminden oluşmaktadır. Bu nedenle muhasebe organizasyonlarının yapılanmasında kültür etkili rol oynamaktadır. (Usul ve Kıymık, 2010: 127). Muhasebede kültürün rolünü açıklamada Hofstede ve Gray’ın kültürel değerleri son derece önemlidir. Araştırmacılar Hofstede ve Gray’ın kültürel değerlerinden hareketle ABD’de kültür ve muhasebe arasındaki ilişkiyi ele almışlardır. Söz konusu bu araştırmalar tablo 18’de gösterilmektedir.

Tablo 18: ABD’de Kültür ve Muhasebe Arasındaki İlişkiyi Ele Alan Çalışmalar

Yazar (lar)	Yıl	Sonuç (lar)
Hofstede, G.	1984	ABD orta / düşük güç mesafesi orta / yüksek belirsizlikten kaçınma kültürüne ait olduğu belirtilmektedir.
Becker, H., & Fritzsche, D. J.	1987	Muhasebe yöneticilerinin gerçekçi tepkiler verdikleri vurgulanmıştır.
Gray, S. J.	1988	Amerikan muhasebe sisteminde esneklik ve profesyonellik hakimdir.
Karnes, A., Sterner, J., Welker, R., & Wu, F.	1989	Serbest muhasebecilerin bireyci bir kültürle uyumlu yasal faktörlere odaklandıklarını belirtmektedir.
Baker, C.	1992	Kullanıcılara muhasebe konusunda bilgiler sunulduğu belirtilmektedir.

Fernandez, D. R., L. P., & Nicholson, J. D.	1997	Amerika Birleşik Devletleri'ni eril olarak sınıflandırmışlardır.
Wu,	2006	Dişillik boyutuna dahil edilmiştir.
Çankaya, F., ve Aydoğan, E.	2008	Latin Amerika'daki mali tabloların tutucu olduğu vurgulanmaktadır.
Usul, H., & Kıymık, H.	2010	Muhasebe bilgilerinin devletten çok yatırımcıları bilgilendirmeye yönelik hazırlanmış olduğu belirtilmektedir.
Mukoro, Dick Oluku ve Ojeka, Stephen A.	2011	Muhasebe sisteminde hukuk kuralları etkili olmakla birlikte daha çok güncel ve doğru olgulara vurgu yapılmaktadır.
Young, M.	2013	Amerikalıların değişim konusunda esnek olduklarını belirtmektedir.
Noll, Brian CPA,	2013	Anglo ve Latin Amerika ülkeleri arasındaki kültür ve muhasebe değerleri açısından bireyselliğin hakim olduğu belirtilmektedir.
Alina, C. M., Cerasela, S. E., & Cristina, D. M.	2017	Muhasebe uygulamalarının ve politikalarının esas olarak kurumsal yönetim ve organizasyon kültüründen etkilendiği görülmüştür.
Varıcı, İ., ve Özdemir, F. S.	2017	Amerikan toplumunda bireyselliğin etkin olması muhasebe olgusunun da bundan etkilenmesine yol açtığı görülmüştür.
Lenard, M.	2017	Bireyselliğin yüksek değerde olduğu benlik ve yakın ailenin durumuna yoğun bir şekilde odaklandığını, yerleşik güç yapılarının düşük ila orta düzeyde kabul edildiği görülmüştür.

Hofstede'in (1984) çalışmasına göre, ABD orta / düşük güç mesafesi orta / yüksek belirsizlikten kaçınma kültürüne aittir. Bu durum Amerika Birleşik Devletleri'nin son yirmi yılda geçirdiği siyasi, ekonomik ve sosyal değişimler ışığında makul görünmektedir. Ülkede muhasebe sisteminde muhasebe kayıtları işletmenin herhangi bir zamandaki gerçek finansal pozisyonunu yansıtmalıdır. Bunun yanında finansal dönemlerin sonunda yayınlanan bilanço ve gelir tablolarının gerçek

ve tarafsız bilgileri vermesi sağlanmalıdır (Baker, 1992: 2). Ayrıca muhasebeyle ilgili uygulama ve düzenlemeler kanun koyucular ya da yasalar yerine meslek örgütleri tarafından belirlenmekte ve kullanıcılara muhasebe konusunda bilgiler sunulmaktadır (Kang, 2003: 123).

Hofstede'in (1984) çalışmasına göre, Amerika Birleşik Devletleri orta / yüksek bir eril kültürüne aittir. Fernandez ve diğerleri (1997) ise Amerika Birleşik Devletleri'ni eril olarak sınıflandırmıştır. Bu sonuçlara karşın Wu(2006) ise Amerika Birleşik Devletleri'ni dişillik boyutuna dahil etmiştir. BudurumunHofstede'in verilerinin toplanmasından bu yana kadınların giderek daha fazla güç pozisyonları kazanmasıyla iş gücünde yaşanan değişikliklerle tutarlı olduğu belirtilmektedir.

Young (2013) Amerikalıların tipik olarak değişim konusunda esnek olduklarını ve bu durumun yöneticilerin kuruluş genelinde tutarlı ve öngörülebilir bir temelde kararlar almasına olanak tanıdığını belirtmektedir. Başka bir araştırmada ise Amerikada, yönetim muhasebesi sistemlerinin şirkete göre değişmesine izin verildiği için belirsizlikten kaçan zayıf bir kültürün hakim olduğu bu durumun şirketlerin iş dünyasında sık görülen değişikliklere daha kolay adapte olmalarını sağladığı belirtilmektedir. Ayrıca Amerikalıların gerektiğinde çok çalışmaya istekli oldukları fakat her zaman meşgul kalmak istemedikleri için muhasebe sistemlerinin gerekli detayları içeren, ama sürekli bilgi üretimine dayanmayan bir sistem olduğu vurgulanmaktadır (MacArthur, 2006: 10).Amerika gibi sermaye piyasası gelişmiş ülkelerin uyguladıkları muhasebe sistemlerinde muhasebe bilgileri devletten çok yatırımcıları bilgilendirmeye yönelik hazırlanmış olduğu belirtilmektedir (Usul ve Kıymık, 2010: 131).

Çankaya ve Aydoğan (2008) tarafından yapılan çalışmada yaşanan ekonomik krizlerden dolayı Latin Amerika'daki mali tabloların tutucu olduğu vurgulanmaktadır. Gray (1988) ise Amerikan muhasebe sisteminde esneklik ve profesyonelliğin hakim olduğunu belirtmektedir. Başka bir araştırmada ise Becker ve Fritzsche (1987) ABD'li muhasebe yöneticilerinin gerçekçi tepkiler verdikleri vurgulanmıştır. Bu durum ABD'li muhasebe yöneticilerinin profesyonelliğe yatkın olduklarını göstermektedir. Karnes ve diğerleri (1989) ise çalışmalarında Amerikalı serbest muhasebecilerin bireyci bir kültüre uyumlu yasal faktörlere odaklandıklarını belirtmektedir.

Alina ve diğerkleri (2017) yaptıkları çalışmada ABD’de kurumsal yönetim ve kurumsal kültür etkisiyle belirlenen muhasebe politikalarını incelemişlerdir. Araştırmanın sonunda muhasebe uygulamalarının ve politikalarının esas olarak kurumsal yönetim ve organizasyon kültüründen etkilendiğı görölmüştür. Başka bir araştırmada ise Mukoro ve diğerkleri (2011) “Kültürün Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) Karşı Mücadelesi.” başlıklı çalışmalarında Amerikan muhasebe sisteminde hukuk kurallarının etkili olmakla birlikte daha çok güncel ve doğru olgulara vurgu yapıldığını belirtmektedir.

Varıcı ve Özdemir’in (2017) kültür bağlamında uluslararası finansal raporlama standartlarını ele aldıkları çalışmalarında, ölkelerin içerisinde bulundukları kültürel yapı gereğı toplu yaşama veya bireyselleşme olgusu açısından muhasebe kurallarının farklılık gösterdiğini, örneğın Amerikan toplumunda bireyselliğın yaygın eğilim olmasının, ihtiyacı olan kişilere karşılıksız borç verme veya yardım etme gibi davranışların görölmemesine neden olduğunu ve bu durumun muhasebe olgusunun oluşmasını da etkilediğini belirtmektedir. Çünkü faizsiz verilen borç ve karşılıksız verilen yardım ile tamamiyle kendi kazancını ön plana alan bir toplumda, verilen paranın mali niteliklerifarklılık arz etmektedir. Bu durum olayların farklı şekilde kaydedilmesini ve ölkelerin muhasebe sistemini de etkilemektedir.

Lenard (2017) ise çalışmasında, kültürün çağdaş uluslararası muhasebe ve finansal raporlamadaki rolü ve etkisinin anlaşılması ile tahmin edilmesine yönelik bir çerçeve sağlamayı, aynı zamanda IFRS’in başarılı olması için kültürü ele alma ihtiyacını da karşılamayı amaçlamıştır. Anglo ve Latin Amerika ölkeleri arasındaki kültür ve muhasebe değerkleri arasında farklılıkların bulunduğunu; ayrıca Amerika’da bireyselliğın yüksek değerde olduğunu, benlik ve yakın ailenin durumuna yoğun bir şekilde odaklanıldığını, yerleşik otoriter yapılarının düşük ila orta düzeyde kabul edildiğini belirtmektedir.

Başka bir araştırmada ise Noll, Brian (2013) kültürün Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) yakınsama sonrasında firmalar tarafından verilen finansal muhasebe kararlarını nasıl etkileyebileceğini ele aldığı çalışmasında Hofstede (1980) tarafından oluşturulan kültürel çerçeve ve Gray (1988) tarafından geliştirilen muhasebe değerklerini, Anglo ve Latin Amerika ölkeleri arasındaki kültür ve muhasebe değerklerinin farklılıklarına göre incelemiştir. Araştırmanın sonucunda

Anglo ve Latin Amerika ülkeleri arasındaki kültür ve muhasebe değerleri açısından bireyselliğin hakim olduğu belirtilmektedir.

4.2. MUHASEBE HİLELERİ VE HİLE İLE İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER

Muhasebe hileleri ile ilgili sorunlar, mevzuatta yapılan çok sayıda değişikliğe ve iç ve dış denetçilerin sıkı kontrollerine rağmen durdurulmamıştır. Bu nedenle, bu muhasebe hilelerini tespit etmek için kullanılabilecek stratejileri ve teknikleri değerlendirmek önem kazanmaktadır. Çalışmanın bu başlığında Türkiye’de yaşanan muhasebe hileleri tarihçesi ve muhasebe hileleri ile ilgili yapılan düzenlemeler açıklanmaktadır.

4.2.1. Türkiye’de Yaşanan Muhasebe Hileleri Tarihçesi

Muhasebe hileleri işletme ortakları, yöneticileri, finansal tablo kullanıcıları ve merkezi otoriteyi dolayısıyla işletmelerin bütün paydaşlarını etkileyen önemli bir husustur. Yapılan hileler genellikle daha az vergi ödeme, düşük ve yüksek kar açıklama, finansal tablolarda makyajlama yapma gibi gerekçelerle gerçekleşmektedir. Türkiye’de en fazla yapılan muhasebe hilesi yöntemi ise yanıltıcı ve sahte belge kullanımıdır (Yiğitler, 2020: 401). Türkiye’de muhasebe hileleri ile ilgili olayları tarihsel sürecin hemen her döneminde rastlanılmaktadır. Bugüne kadar çok sayıda muhasebe hilesinin yaşandığı olayla karşılaşmıştır. Bu olayların önemli bir kısmı banka yolsuzluğu şeklinde gerçekleşmiştir. Bu yolsuzluk olaylarında toplumun bazı kesimleri büyük menfaatler elde ederken geniş bir bölümü ise ekonomik zarara uğramıştır (Bayraktar, 2007: 66-67).

Yaşanan skandallardan biri İmar Bankası skandalıdır. Bankacılık sektöründe geniş yankı uyandıran imar bankası skandalı Türkiye’nin son yıllarında yaşadığı en büyük yolsuzluklardandır. Yüksek faiz reklamlarından etkilenen kişilerin yatırdıkları paraları alamamalarıyla başlayan olaylar faiz reklamlarının gerçek olmadığının ortaya çıkmasıyla büyümüştür (Kesen, 2006). Daha sonra banka tarafından hayali hesaplar açıldığı ve vergi kaçırıldığı iddiasıyla bankaya yönelik soruşturma

başlatıldığı gündeme gelmiştir. Ancak bu iddialar siyasi otoritenin engellemesiyle karşılaşsa da banka 1994 yılında 3182 sayılı Kanun'un 64. Maddesi uyarınca kredilerin tamamına yakını Uzan Grubu'na kullandırması, bankacılık faaliyetlerinden uzaklaşılması, gelir ve gider dengesinde bozulmaların başlaması, likidite sıkışıklığı ve kârlılığın düşmesi gerekçesiyle yakın gözetime alınmıştır. 2003 yılında bankanın bankacılık işlemi yapma ve mevduat kabul etme izni kaldırılarak, banka yönetim ve denetimi TMSF'ye devredilmiştir. Yapılan ilk incelemelerin sonunda gerçek mevduat rakamlarının kamu otoritelerinden gizlendiği, birçok bankacılık işleminin kayıtdışı yapıldığı ya da eksik beyan edildiği görülmüştür (BDDK, 2003: 61-76).

İmar Bankası skandalında mevduat faizlerinden elde edilen gelir vergisinin vergi dairesine yatırılmaması nedeniyle başlatılan incelemelerin sonunda bankanın hileli işlemler yoluyla 833 trilyon vergi kaçırdığı görülmüştür. Bunun sonunda 14 sanık için 33 yıla varan hapis cezası istemiyle dava açılmış, ayrıca bankanın bu skandalından ötürü binlerce insan mağdur edilmiştir (Bayraktar, 2007: 67). Bunun yanında 51.050 adet yanıltıcı ve sahte belgeyle ilgili işlem yapılmış ve bu işlemin sonunda 75.738.130, 00 TL usulsüz işlem cezası kesilmiştir (GİB, 2018).

Türkiye'de banka yolsuzluğu şeklinde gerçekleşen bir başka hileli skandal olay da Etibank ve Bank Kapital skandalıdır. 1996 yılı sonuna kadar kamu bankası olan Etibank, Eti Holding'den ayrılmış ve özelleştirme ihalesine çıkmıştır. 1997 yılında televizyondan canlı olarak yapılan özelleştirme ihalesini 185 milyon dolar teklif ile Doğan Kumaşçılık kazanmıştır. Bankanın %100 hissesi Doğan Kumaşçılık'a satılmıştır. Fakat ihaleyi kazanan firma belirli bir süre sonra mali zorluğu gerekçe göstererek peşinatı ödememiş ve ihale iptal edilmiştir. Daha sonra banka Nergis Holding tarafından %50 ortaklık ile Özelleştirme İdaresinden satın alınmıştır. Ancak 1999 yılı Ocak ayında Nergis Holding'e ait İnterbank'a TMSF el koymuştur. Bunun sonunda Etibank hisselerinin tamamı Bilgin ailesi ve Sabah Medya Grubu tarafından sermaye arttırımı yoluyla satın alınmıştır (arsiv.ntv.com, 2020).

Ancak 27.10.2000 tarihinde BDDK Etibank ve Bank Kapital'in yönetim ve denetiminin TMSF'ye devredildiğini açıklamıştır. Yapılan açıklamada bankanın bünyesindeki taahhütleri karşılayamayacak düzeyde zaafa uğradığı, yetkili

kurumların yaptığı uyarılara rağmen kamudaki tedbirleri almadığı, gelir gider dengesinin bozulduğu ve banka yükümlülüklerinin varlıklarının toplam değerini aştığı gerekçesi ile bankaların denetim ve yönetiminin TMSF'ye devredildiği belirtilmektedir (www.hurriyet.com.tr, 2020). Dönemin BDDK başkanı tarafından yapılan açıklamada ise Etibank ve Bank Kapitalin 415 trilyon riskinin bulunduğu açıklamalarına rağmen bilançolarda böyle bir riskin görünmediği, bu durumun bankalarda çifte bilanço hazırlandığına yönelik tahminleri güçlendirdiği vurgulanmaktadır (www.milliyet.com.tr, 2000).

Pamukbank olayı da Türkiye'de yaşanan bir başka hile olayıdır. 1973 yılında kurulan Pamukbank bankacılık sektörünün toplam %5,5 aktifini oluşturmaktadır. 2001 yılı verilerine göre bankanın toplam büyüklüğü 6.273 trilyon TL olarak hesaplanmıştır. Bankada yaşanan en temel problem ise bankanın grup şirketlerine kullandığı ve tahsil edemediği kredilerdir. Bankanın grup şirketlerine verdiği krediler vadesinde ödenenmemiştir. Buna rağmen banka tarafından kredilerin faiz tahakkukları yapılmamış ve tahsilat sarkmasından kaynaklanan problemleri gizleyebilmek için banka yalnızca faiz ve iskonto yaparak tek düzen hesap planına aykırı olsa da reeskont kredileri ve kur farkını diğer aktif hesapların alt hesaplarında muhasebeleştirmiştir. Bu durum bankanın bilançosunun karlı görünmesine yol açmıştır. Ayrıca banka grup kredilerini canlı krediler arasında göstermiş ve gerekli karşılık ayırmayarak özkaynaklarını daha iyi pozisyonda göstermiştir. Bunun sonucunda banka birçok defa yazılı ve sözlü uyarıya muhatap olmuştur. Bankaya grup risklerini mevzuatta belirtilen limitlere uygun bir duruma getirmesi için yeterli süre verilmiş ancak bu zaman etkin şekilde kullanılamamıştır (Ayalp, 2019: 72-73).

Halkbank olayı da bankalar nezdinde yaşanan bir başka muhasebe skandalı olarak arşivlerde yer almaktadır. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Müfettişleri tarafından hazırlanan raporda bankanın 1999 yılı itibari ile takipteki alacaklarının 43 trilyon lira olduğu belirtilirken bu rakamın aslında 697 trilyon olduğu temerrüt faizlerinin eklenmesiyle bu rakamın 1 katrilyon TL'ye ulaşacağı belirtilmektedir. Halkbank tarafından yayınlanan 1999 yılı bilançosuna göre takipteki krediler brüt 143 trilyon TL ayrılan karşılıkların düşmesi ile bu rakam 66 trilyon TL olarak gözükmektedir. Ancak yüksek denetleme kurulu raporunda durumun açıklanandan farklı olduğu bu rakamlar ile bilanço makyajlaması yapıldığını ortaya koymaktadır.

İncelenen kredilere bakıldığında halk bakın aslında takipteki alacaklarının yaklaşık 697 trilyon TL düzeyinde olduğu bu rakamların Yanlıca 1998 yılı itibari ile takipte kalan intikal anapara tutarları olduğu 1999 ve 2000 yıllarında usulsüz olarak verilen krediler ile daha önceki yıllarda verilen fakat ödenmeyen ve takibe alınmayan krediler ile bunların faizleri dahil edildiğinde ise bu rakamın 1 katrilyon TL'ye ulaşacağı ifade edilmektedir. İncelenen müfettiş raporlarına göre Halkbank usulsüz kredi vermiş ve batan kredileri gizlemek amacıyla ise başka bir şirkete kredi vererek batan şirketin satın almasını sağlamıştır (www.ekonomist.com).

Türkiye'de yaşanan bir başka muhasebe skandalı ise demireller skandalı olarak bilinmektedir. Kurulan paravan şirket ile Tripoli, Cenova ve Magosa limanlarına Demonte ceviz kaplama yemek odası ve yatak odası yerine sunta ihraç edilen bu hileli işlem ile şirket sahipleri 20 milyon liralık vergi iadesi almışlardır. Ayrıca şirket sahipleri usulsüz muhasebe işlemleri ile sahte teminat mektupları kullanarak Şekerbank'ı 20 milyon TL dolandırmıştır (Bayraktar, 2007: 74).

Banka skandallarının dışında Türkiye'de şirket bazında gerçekleşen birçok hileli olay bulunmaktadır. Bu olaylardan birinin aktörü de KC Grup'tur. Türkiye'nin inşaat sektöründe faaliyet gösteren öncü işletmelerden biri olan bu firma hileli iflas ve dolandırıcılık suçlamasıyla yargılanmıştır. Firmanın Ataşehir'de yaptığı proje devam ederken taşeron firmayla arasında hileli mal aktarımı olduğuna yönelik bilirkişi raporları düzenlenmiştir. 2015 tarihinde yayınlanmış olan bilirkişi raporuna göre şirketin eski ortakları şirketin aktiflerin de usulsüzlük yapmış ve şirketin aktifinde bulunan 695 milyon TL değerindeki malı kurdukları yeni bir şirkete aktarmıştır. Bunun sonunda ise şirket iflas etmiştir (Ayalp, 2019: 70-71).

İstanbul Şişli'de faaliyet gösteren bir limited şirketi üzerinde yapılan inceleme sonucunda şirketin dönem içerisinde yaptığı bazı muhasebe işlemlerinin vergi matrahını daha düşük göstermeye çalışmaya yönelik olduğu tespit edilmiştir. Şirket vergi matrahın olduğundan daha düşük göstererek daha az vergi ödemiş ve devlet hazinesine gitmesi gereken vergi şirket bünyesinde kalmıştır. Şirket bunun yanında farklı dönemlerde vergi matrahı üzerinde yaptığı makyajlama ile mali tablolarından hareketle yatırım yapan üçüncü kişilere yanıltıcı bilgiler sunmuştur. Bu durum işletmenin haksız kazancına neden olabileceği gibi kaynakların verimli ve etkili kullanılmasının önüne geçmektedir (Yurt, 2019: 154).

4.2.2. Hile İle İlgili Amerika’da ve Ülkemizdeki Kuruluşlar ve Mesleki Ünvanlar

Gelişen rekabet piyasalarında işletmelerin hile denetimi daha da önemli hale gelmiş durumdadır. İşletmeler açısından hilenin belirlenmesi ve buna yönelik önlemlerin alınması zorlu bir süreci gerektirmektedir. İşletmelerde yaşanan hilelerin birçoğu zaman içerisinde tespit edilemediği için hilenin verdiği zarar bilinmemektedir. Kimi zaman ise hile tespit edilmiş olsa dahi farklı nedenlerden dolayı hukuksal yollara başvurulamadığı için sağlıklı verilere ulaşılamamaktadır. Tüm bunlar işletmelerin etkin hile denetim mekanizmalarına ihtiyaç olduğu gerçeğini ortaya koymaktadır (Ataman ve Aydın, 2017: 1). İşletmelerin finansal tablolarında yer alan verilerin doğru olduğunu ve gerçeği yansıttığını bunun yanında yasalara uygun olduğunu belirleyebilmek için veriler çeşitli kuruluşlar ve bağımsız denetçiler tarafından denetlenmektedir(Türedi, 2007:62). Özellikle ABD menşeli olan bu kuruluşlar yayınladıkları raporlarla hileli işlemlerin ortaya çıkarılmasında rol oynamaktadır. Bu kuruluşlar ve mesleki ünvanlar ile ilgili detaylı açıklamalar sıralı başlıklarda açıklamaktadır.

4.2.2.1. Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği (ACFE)

Sertifikalı Hile Denetleyicileri Derneği (ACFE), hile denetçilerinin profesyonel bir organizasyonudur. Faaliyetleri arasında dolandırıcılık bilgileri, araçları ve eğitimi üretmek yer almaktadır. Austin, Texas merkezli ACFE, 1988 yılında Joseph T. Wells tarafından kurulmuştur. ACFE, dünyanın en büyük hile ile mücadele organizasyonu ve sahtecilikle mücadele eğitim ve öğretiminin önde gelen sağlayıcısıdır. 85.000'den fazla üyesi ile ACFE, dünya çapında iş sahtekarlığını azaltarak meslekteki bütünlük ve tarafsızlık konusunda halkın güvenini uyandırmaktadır (www.acfe.com, 2020). ACFE, dünyada yaşanan hile olaylarını, hilelerin verdiği zararları türlerine göre incelemekte ve hilelerin ortaya çıkarılma yöntemleri, hilelerin yaşandığı işletme departmanları gibi faaliyetlerle ilgili farklı bilgileri ve hilekar profilini 1996 yılından beri iki yılda bir yayınladığı raporlar ile kamuoyuna sunmaktadır (Ataman ve Aydın, 2017: 2).

ACFE, ayrıca halka açık, ünlü sahtekarlıklarla bağlantılı sergilerin bulunduğu bir dolandırıcılık müzesi işletmektedir. Ünlü dolandırıcı Steve Comisar tarafından yazılan America's Guide to Fraud Prevention, ACFE dolandırıcılık müzesinde sergilenmektedir. Kitap hile tarihinin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bunun yanında ACFE üyelerine ve katılımcılarına mümkün olan en iyi eğitim etkinliklerini sağlamak için deneyimli hileyle mücadele profesyonellerini ve konu uzmanlarını gelecekteki ACFE konferanslarında ve web seminerlerinde konuşmak üzere teklifler sunmaya davet etmektedir. ACFE'nin bugüne kadar yaptığı eğitim konferansları aşağıdaki gibidir:

- 20. ACFE Küresel Hile Konferansı (2009) • Las Vegas, Nevada
- 21. ACFE Küresel Hile Konferansı (2010) • Washington, D.C.
- 22. ACFE Küresel Hile Konferansı (2011) • San Diego, California
- 23. ACFE Küresel Hile Konferansı (2012) • Orlando, Florida
- 24. ACFE Küresel Hile Konferansı (2013) • Las Vegas, Nevada
- 25. ACFE Küresel Hile Konferansı (2014) • San Antonio, Teksas
- 26. ACFE Küresel Hile Konferansı (2015) • Baltimore, Maryland
- 27. ACFE Küresel Hile Konferansı (2016) • Las Vegas, Nevada
- 28. ACFE Küresel Hile Konferansı (2017) • Nashville, Tennessee
- 29. ACFE Küresel Hile Konferansı (2018) • Las Vegas, Nevada
- 30. ACFE Küresel Hile Konferansı (2019) • Austin, Teksas
- 31. ACFE Küresel Hile Konferansı (2020) • Boston, Massachusetts

ACFE mesleki hile ilgili en büyük küresel araştırmada 2.504 gerçek mesleki hile vakasını, 125 ülkeden veri, 23 ana endüstri kategorisi dahil hilenin maliyetlerini, planlarını, kurbanlarını ve faillerini araştırmıştır. Hazırlanan Milletler Raporu, belirli bir yıl aralığına kadar katılımcılardan, araştırdıkları en büyük mesleki hile vakası hakkında bilgi vermelerini istemektedir. Vakanın ACFE raporlarında yer alabilmesi için aşağıdaki koşulları sağlaması gerekmektedir:

- Dava mesleki hile içermelidir.
- Soruşturmanın ankete katılım zamanı arasında yapılmış olması gerekir.
- Ankete katılım sırasında soruşturma tamamlanmış olmalıdır.
- Davalı, failin (faillerin) tespit edildiğinden makul ölçüde emin olmalıdır.

Katılımcılara, fail, mağdur kuruluş ve kullanılan hile yöntemlerini ve genel olarak hile eğilimleri hakkında bilgiler de dahil olmak üzere hile davasının ayrıntılarına ilişkin sorular sunulmaktadır. Elde edilen veriler raporun amaçları için kullanılmaktadır. ACFE bu raporlarla hilenin nasıl işlendiğini ve bunu tespit etmenin en etkili yollarını küresel, endüstri ve organizasyonel seviyelerde hile kayıplarını ve mesleki hile tespit edildiğinde kuruluşların nasıl tepki verdiklerini açıklamaya çalışmaktadır. Ayrıca işletme sahiplerinin kuruluşlarını hile risklerini sektöre, bölgeye ve büyüklüğe göre karşılaştırmalarına, hile ile mücadele çabalarını benzer kuruluşlarla ve kayıpları azaltmak için en etkili yöntemlerle kıyaslamalarına işletme için en büyük hile riskini hangi çalışanların veya departmanların oluşturduğunu, en büyük hilenin nerede meydana gelebileceğini ve hile eyleminin göstergesi olabilecek davranışsal ipuçlarını belirlemelerine imkan sağlamaktadır (www.acfe.com, 2020).

4.2.2.2. Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (USİUD)

10.12.2007 tarihinde kurulan ve tamamen Türk mevzuatına göre kurulan ve tescil edilen bir dernek olan Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği ABD merkezli ACFE organizasyonunun temsilcisidir. Dernek suistimal inceleme faaliyetlerini yürütme, bu alanda çalışan meslek çalışanlarının yetiştirme, etik ve hukuk düzenini oluşturma ve geliştirme süreçlerinde ülkede, öncü ve referans kurum kimliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Bunun yanında suistimal inceleme uzmanlığının bir meslek olarak görülmesi ve bu konuda tanıtım ve lobi çalışmalarında bulunulması amacına yönelik hukuksal düzen, etik kuralları ve mesleki standartlar oluşturulmasını, bu mesleği icra etmek isteyen ya da hala icra faaliyetlerinde bulunan meslek çalışanlarını eğitimlerle desteklemeyi amaçlamaktadır. Aynı zamanda bu misyonu yerine getirme sürecinde öncelikle mesleği yapanlara ve tercih edeceklere, yolsuzluğa maruz kalan kuruluşlara topluma ve ülkeye doğrudan ve dolaylı şekilde katkıda bulunmayı hedeflemektedir. Dernek hala aktif görevde bulunan veya bu mesleği icra etmek isteyen meslek çalışanlarına suistimal, teknik, sertifikasyon, etik, uyum ve iletişim eğitimleri olmak üzere dört kategoride eğitim hizmeti vermektedir(www.acfetr.com, 2020).

4.2.2.3. Sertifikalı Hile Denetçiliği (CFE)

Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE) kimlik bilgisi, hilenin önlenmesi, tespiti ve caydırıcılığında kanıtlanmış uzmanlığı göstermektedir. CFE'ler, hile ve hile riskine ilişkin kanıtları gösteren uyarı işaretlerini ve kırmızı bayrakları belirlemek üzere eğitilmektedir. Dünyanın dört bir yanındaki CFE'ler, sahtekarlığı ortaya çıkararak ve sahtekarlığın ilk etapta meydana gelmesini önlemek için süreçler uygulayarak küresel ekonominin korunmasına yardımcı olmaktadır (www.acfetr.com, 2020).

CFE ünvanı günümüzde muhasebe hilelerinin tespit edilmesi, önlenmesi ve incelenmesi alanında çalışan meslek üyelerini ifade etmektedir. Bu ünvan hile ile mücadelede dünya genelinde günümüzde en fazla tercih edilen ünvandır. Ünvanı Amerikan menşeli ACFE vermektedir. Günümüzde hala 19.000 civarında sertifikalı hile denetçisi kamu özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin farklı kademelerinde hile ile mücadele konusunda çalışmakta milyar dolarlık hileleri ortaya çıkarmaktadır. Türkiye ise 140 sertifikalı hile denetçisi bulunmaktadır. Dünya genelinde geçerliliği bulunan bir meslek ünvanı olan CFE, FBI tarafından resmi olarak tanınmaktadır. Amerikan Savunma Bakanlığı Pentagon'da bu mesleği resmen tanımakta ve bu mesleğe kariyer geliştirme politikalarında yer vermektedir (www.acfetr.com, 2020).

CFE'ler, karmaşık finansal işlemlere ilişkin bilgileri yöntemler, hukuk ve hile iddialarının nasıl çözüleceğine ilişkin bir anlayışla birleştiren başka hiçbir kariyer alanında veya disiplinde bulunmayan benzersiz bir beceri setine sahiptirler. Bir CFE sertifikası almak için dört ana disiplinde titiz bir testi geçmek gerekmektedir. Bunlar:

- Hileyi Önleme ve Caydırma,
- Mali İşlemler ve Dolandırıcılık Planları,
- Araştırma ve
- Yasadır.

CFE olmak isteyen bir kişinin başvurmadan önce; ACFE'nin iyi durumda bir ortak üyesi olma, akademik ve profesyonel gereksinimleri karşılama, yüksek ahlaki karaktere sahip olma ve ACFE'nin tüzüğüne ve Mesleki Etik Kurallarına uymayı kabul etme gibi bazı gereksinimleri karşılaması gerekmektedir. Bu gereksinimleri karşılayan başvuru sahibinin sertifika almaya uygunluğu eğitim, profesyonel ilişkiler ve deneyim için kredi veren bir puan sistemine dayanmaktadır. Buna göre bir adayın

sertifika alabilmesi için en az iki yıllık mesleki deneyime ve 50 puana sahip olması gerekir. Eğitim için talep edilen puanlar tanınmış bir yüksek öğrenim kurumundan olmalıdır. Kişinin 40-50 arası toplam yeterli puanı varsa, CFE sınavına girmek için başvurabilir. Ancak kişi 50 ve üzeri puana ve iki yıllık mesleki deneyime sahip olana kadar sertifika verilmemektedir (www.acfetr.com, 2020).

ACFE'nin Mütevelli Heyeti, hile ilgili kabul edilebilir deneyim olarak aşağıdaki kategorileri belirlemiştir (www.acfetr.com, 2020):

Muhasebe ve Denetim: Adaylar muhasebeci veya denetçi olarak (iç veya dış denetçi) muhasebe sistemlerindeki zayıflıkları değerlendirmek, iç kontrolleri tasarlamak, hilenin tespiti ve caydırılması için belirli sorumlulukları almak, finansal verileri olağandışı eğilimler için yorumlamak ve hile göstergelerini analiz etmek gibi alanlarda nitelik sahibi olmalıdır.

Kriminoloji ve Sosyoloji: Sosyoloji veya kriminolojinin hile ve beyaz yakalı suç boyutları konusunda eğitim almış, araştırma yapmış profesyoneller bu kategori altında kabul edilmektedir. Genel sosyolojik alanlarda deneyimli bir altyapı yetersiz kabul edilmektedir.

Dolandırıcılık Soruşturması: Hukuki/cezai dolandırıcılık, kolluk kuvvetleri veya özel sektör için beyaz yakalı suçların soruşturulmasındaki deneyim, uygun nitelikli kabul edilmektedir. Ayrıca, işletmeler veya dernekler için çalışan sigorta dolandırıcılığı araştırmacıları ve dolandırıcılık denetleyicileri de kabul edilmektedir.

Kayıp Önleme: Kayıp önleme sorunlarıyla ilgilenen şirketler ve dernekler için güvenlik yöneticileri, bu deneyimi kredi olarak talep edebilirler. Hile ilgili konularla ilgilenen güvenlik danışmanları da uygun görülmektedir. Bir güvenlik görevlisi veya eşdeğeri ise deneyim olarak kabul edilememektedir.

Hukuk: Hukuki alanda deneyime sahip adaylar, deneyimin bir miktar hile konusunu ele alması koşuluyla, uygun olmaktadır. Örnekler arasında kovuşturma avukatları, dolandırıcılık davacıları ve dolandırıcılıkla mücadele uzmanlığı olan diğerleri sayılabilir.

Bunların dışında adayların deneyimi sayılan kategorilerden birine girmiyor, ancak sorumlulukları hilenin tespiti, araştırılması veya caydırılmasını içeriyorsa, adaylar deneyimlerini dolaylı olarak hile ile ilgili olarak nitelendiriyorsa gözden

geçirilmek üzere mesleki deneyimini ayrıntılı bir açıklamasıyla birlikte derneğe gönderebilmektedirler.

4.2.2.4. Adli Muhasebe-Adli Muhasebecilik

Dünya genelinde yaşanan ve etkisi çoğu zaman ülke ekonomilerini sarsan boyutlara ulaşan birçok önemli iflasın arkasında muhasebe hilesi yatmaktadır. Bu durum hem işletmelerin hem de ülkelerin muhasebe hile ve yolsuzluklarına duyarlı ve ciddi şekilde yaklaşmalarını ve bunun önüne geçecek düzenlemeler yapmalarını zorunlu kılmıştır. Bunun sonucunda muhasebe işlemlerinin muhtemel yolsuzluk ve hilelerinin önüne geçebilecek, bilgi kullanıcılarının daha doğru, objektif ve gerçek bilgi elde etmelerini sağlayacak şekilde meslek çalışanlarına ve adaylarına yönelik eğitim ve unvan çalışmaları yürütülmektedir (Elitaş, 2012: 154). Bu çalışmalardan biri de adli muhasebe çalışmalarıdır. En genel ifadesiyle adli muhasebe hukuk, denetim ve muhasebe kavramlarının sosyal, yasal ve finansal problemlerin çözümünde kullanılmasını ifade eden bir hizmet türüdür(Kaya, 2005: 51).Bu kavram literatürde ilk olarak 1946'da Maurice E. Peloubet tarafından kullanılmıştır(Crumbley, 2001: 181).

Adli muhasebe, adli muhasebe veya mali adli tıp, gerçek veya beklenen anlaşmazlıklar veya davalardan kaynaklanan sözleşmeleri tanımlayan muhasebenin uzmanlık uygulama alanıdır. Adli muhasebeciler her türlü hırsızlık ve dolandırıcılık vakası için soruşturma yürütmek için muhasebe, denetim ve soruşturma becerilerini kullanırlar. Adli denetçiler veya soruşturma denetçileri olarak da anılan adli muhasebeciler, genellikle nihai duruşmada uzman kanıtı vermek zorundadırlar.

Görevleri, firmalarda görünen hırsızlık ve dolandırıcılık suçlularını yakalamaktır (Crumbley vd., 2007). Adli muhasebe, "mali sorunları hukuk mahkemelerinin gerektirdiği standartları karşılayacak şekilde çözmek amacıyla soruşturma ve analitik becerilerin uygulanması olarak tanımlanmaktadır. Adli muhasebeciler, muhasebe, denetim, finans, sayısal yöntemler, bazı alanlarda kanıta dayalı konuları toplamak, analiz etmek ve değerlendirmek ve bulguları yorumlamak ve iletmek için hukuk, araştırma ve soruşturma becerilerini kullanırlar (Silverstone vd., 2008: 150).

Adli Muhasebeciler, muhasebe bilgilerini çeşitli dava desteği ve araştırma becerileriyle birleştirirler. Adli Muhasebeciler, kamu muhasebe firmalarının adli muhasebe bölümleri tarafından istihdam edilmektedir; risk danışmanlığı ve adli muhasebe hizmetlerinde uzmanlaşmış firmalara veya avukatlar, kolluk kuvvetleri, sigorta şirketleri, devlet kuruluşları veya finans kurumlarına danışmanlık yapmaktadır. Artan farkındalık ve dolandırıcılık faaliyetlerine karşı artan hoşgörüsüzlük nedeniyle, Adli Muhasebeciler için talep hızla artmaktadır (www.acfetr.com, 2020). Adli muhasebe bir meslek olarak 1980'li yıllarla birlikte başta ABD olmak üzere gelişmiş birçok ülkede yaygınlaşmıştır (Elitaş, 2012: 155).

ABD'de adli muhasebeci ünvanını alabilmek ve sertifikalı adli muhasebeci olabilmek için ACFE'nin düzenlediği lisanslama eğitiminin alınması ve bu eğitimden başarılı olunması gerekmektedir. Adli muhasebeciler için adli muhasebe, muhasebe, finans veya ilgili bir alanda lisans veya yüksek lisans derecesi gereklidir. Ceza adaleti veya kolluk kuvvetlerinde ek eğitim bir artıdır. ABD'de birçok şirket, Sertifikalı Hile Denetçisi (CFE), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (Certified Public Accountant, CPA) ve / veya Yeminli Mali Müşavir (Chartered Accountant, CA) edinmeyi teşvik etmektedir. ABD'de adli muhasebe pozisyonlarının çoğu, en az bir ila üç yıllık muhasebe deneyimi gerektirir. Birçok adli muhasebeci bu deneyimi genel muhasebeci olarak çalışarak elde eder. Adli muhasebecilere özgü bazı sorumluluklar bulunmaktadır. Bunlar (www.acfetr.com, 2020):

- Fonların izlenmesi, varlıkların belirlemesi ve korunması için adli araştırma gerçekleştirme,
- Finansal verilerin adli analizini yapma,
- Mali bulgulardan adli muhasebe raporları hazırlama,
- Dava için analitik verileri hazırlama ve gerektiğinde tanıklık etme.

Amerikan Adli Muhasebe Kurulu 1993 yılında kurulmuştur. Amerikan Adli Muhasebe Kurulunun Sertifikalı Adli Muhasebeci (CRFAC) programı, birçok alanda profesyonel adli muhasebe hizmetlerindeki Sertifikalı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (CPA) bilgi ve yeterliliğini değerlendirmektedir. Adli muhasebeciler, hem dava desteğine (belirli bir dava için, öncelikle ekonomik zararların ve ilgili sorunların hesaplanması veya tahmin edilmesiyle ilgili yardım sağlamak) hem de soruşturma muhasebesine (yasadışı faaliyetleri araştırmak) dahil olabilirler.

Günümüzde büyük muhasebe firmaları genellikle adli muhasebe departmanına sahiptir. Tüm büyük muhasebe firmalarının yanı sıra birçok orta ölçekli ve butik firma ve çeşitli devlet kurumlarının uzman adli muhasebe departmanları bulunmaktadır (Cicchella, 2005). Adli muhasebeciler sadece sigorta talepleri, kişisel yaralanma talepleri, dolandırıcılık, kara para aklamayı önleme, inşaat veya telif hakkı denetimleri gibi alanlarda uzmanlaşabilirler (Smith ve Parr, 2009). Büyük şirketlerde kullanılan adli muhasebe birimi bazen mali adli tıp olarak adlandırılır. Adli muhasebeciler, hukuk bilgilerini muhasebe becerileriyle birleştirirler. Şirketleri değerlendirebilir ve şirketlerin şirketlerin yolsuzluk, dolandırıcılık, zimmete para geçirme gibi sorunlarını çözmesine yardımcı olabilirler. Bir şirketin denetimini gerçekleştiren bir adli muhasebeci tarafsız kalmalıdır. Büyük şirketler, denetimleri gerçekleştirirken çoğunlukla adli muhasebeciler kullanır; ancak, şirketlerde adli muhasebeciler için başka kullanımlar da vardır. Adli muhasebeciler, diğer profesyonellerin çalışmalarını değerlendirip yorumladıkları mesleki ihmal iddialarına sıklıkla yardımcı olurlar. Adli muhasebeciler ayrıca, eş desteği amacıyla yaşam tarzını analiz etmek, çocuk nafakası için mevcut geliri belirlemek ve eşit dağıtım yapmak için evlilik ve aile hukuku ile ilgilenmektedirler (Shapiro, 2015: 50).

4.2.2.5. Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)

Türkiye’de 19.11.1996 tarihinde Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun’un yürürlüğe girmesi ile birlikte 17.02.1997 tarihinde Mali Suçlar Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK) kurulmuştur. Bu kurulla birlikte Türkiye’de kara paranın aklanması ile mücadele yürüten ülkeler içerisinde yer almıştır. MASAK Türkiye’de Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı çalışan idari bir birim olarak faaliyet yürütmektedir. MASAK’ın görevleri ve yetkileri ilgili kanunla birlikte düzenlenmektedir. Bu kanunla birlikte ilk defa mali suçlar kavramı yasalarda yer almıştır. Bunun yanında mali suçlar kavramını sadece kara paranın aklanması eylemi ile sınırlı tutmak mali suçlar kavramını sınırladığı için kavramı ülkenin ekonomik varlığını ilgilendiren bütün suçları kapsayacak şekilde ele almak gerekmektedir (Yüce ve Akkaya, 2020: 53-54).

13.04.2012 tarihinde yapılan düzenlemeyle birlikte terör finansmanını önleme kapsamında bilgi toplama, şüpheli işlem bildirimlerini aklama, analiz etme ve değerlendirme işlemleri de MASAK'a verilmiştir. Bu işlemler MASAK bünyesinde görev yapan mali suçlar araştırma uzmanları ve uzman yardımcıları tarafından yapılmaktadır(Keleş ve Keleş, 2014: 67).Mali suçları aklama ve terör finansmanı suçları ile mücadelede önleyici ve bastırıcı tedbirler olmak üzere iki boyutlu bir süreç yürütülmektedir. Buna göre suçun işlenmesinden sonra suç gelirinin ve suçlunun tespit edilmesi konusunda TCK'nın düzenlediği bastırıcı tedbirler: suç ve suçun işleyenleri tespit etme, soruşturma, yargılama ve cezalandırma, aklamaya ya da terör finansmanına konu mal varlığı değerini tespit etme, bunu takip etme, söz konusu mal varlığına el koyma veya mücadelesini kapsamaktadır(MASAK Faaliyet Raporu, 2018).Buradan hareketle MASAK'ın temel görev ve yetkilerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür(MASAK Faaliyet Raporu, 2018):

- Kara para aklama suçlarını incelemek,
- Sorumluluk denetimi yapmak,
- Veri toplamak,
- Dış ilişkiler yürütmek,
- İdari yaptırımlarda bulunmak.

MASAK bir yandan devletin vergisel ve ekonomik olarak zarara uğratılmasını diğer yandan da halkın kazancının suç örgütlerince istismar edilmesini önleyebilmek için mali suçlarla etkin şekilde mücadele yürütmektedir (Yüce ve Akkaya, 2020: 57). Bu bağlamda MASAK'ın temel fonksiyonu,suçgelirlerini aklama alanında çalışma yürütmekle beraber suçu aklama, suçu önleme, suçu ortaya çıkarma konusunda araştırma yapma, önlem geliştirme, veri toplama ve elde edilen verileri analiz ederek değerlendirmektir.Ayrıca buna ilişkin inceleme ve araştırmalar yaparak ulaşılan bilgileri ve sonuçları yetkili makamlara rapor etmektir(Kurt ve Uçma, 2009:168).

4.2.3. Türkiye’de Muhasebe Hileleri İle İlgili Düzenlemeler

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri alan genişledikçe paydaş sayısı ve işlem sayısı artmaktadır. Bu durum işletme paydaşlarının karar verme sürecinde güvenli

bilgiye duydukları ihtiyacı arttırmaktadır. İşletmelerin muhasebe işlemlerinde yaşanan hileler azınlık bir kesime fayda sağlarken telafisi zor sonuçlara neden olmaktadır. Bunun yanında işletmelerin kaynaklarını yanlış kullanmaları mikro açıdan satıcı, işveren ve çalışanları; makro açıdan ise kamuoyunu ve devleti etkilemektedir (Yıldız ve Başkan, 2014: 2). Bu nedenle işletmeler muhasebe hilelerini engelleyebilmek için hem etkili bir denetim sağlamak hem de kendi iç işleyişinde bazı prosedürler geliştirerek, muhtemel hilelerinin en alt düzeye indirmeye çalışmaktadırlar. İşletmelerin dışında kamu otoritesi de yasama ve yürütme gücünü kullanarak, muhasebe hilelerini ortadan kaldırmak veya en alt seviyeye indirmek için çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Çalışmanın bu başlığında ulusal anlamda yapılan düzenlemeler ele alınmaktadır.

4.2.3.1. Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Eski Ticaret Kanununun ticaret hayatının ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılayamaması, Ticaret Kanununda devrim niteliğinde düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bunun sonucunda 1535 asıl ve 6 geçici maddesi bulunan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) 1.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanun yürürlüğe girdikten sonra 6335 sayılı kanun ile bazı hükümlerinde değişiklikler olmuştur. Bu konuda mevcut bazı düzenlemelerde yapılan değişiklikler ticaret hayatının gelişimini olumlu anlamda etkilemiştir. Ticaret kanununda hileyi önlemek konusunda doğrudan bir madde yer almasa da yapılan düzenlemelere bakıldığında bazı düzenlemelerin hileyi önleme noktasında önemli katkılarının olduğunu söylemek mümkündür (Kaya, 2013: 131-132).

TTK modern dünyanın ortak muhasebe raporlama dilini esas alarak AB hukuk düzenine uyumlu şekilde hazırlanmış, uluslararası denetim ve raporlama standartlarının uygulanmasını kurallara bağlanmıştır. Böylelikle hem AB ülkeleri uygulamaları ile eşgüdüm sağlanmış, hem de bu eşgüdümün sürekliliği garanti altına alınmıştır (Küçük, 2008: 60). Kanunun 64. maddesi ticari defter tutma yükümlülüğünü düzenlemektedir. Buna göre her tacir, ticari defter tutmalı ve tuttuğu defterde ticari faaliyetleri, işletmenin mali ve iktisadi durumunu, alacak ve borç ilişkilerini ve her hesap dönemi içerisinde elde edilen sonuçları açık şekilde,

görülebilir bir biçimde ortaya koymalıdır. Tutulan defterler üçüncü kişi uzmanların makul bir süre içerisinde yapacakları incelemede işletmenin finansal durumu ve faaliyetleri hakkında fikir verecek düzeyde olmalıdır. Dolayısıyla işletmenin faaliyetlerinin oluşması ve gelişmesi defterler üzerinden izlenebilmelidir (6102, m64).

Fiziksel ortamda tutulan envanter defteri, defteri kebir ve yevmiye defteri ile bu defterlerin açılış onayları defterler kullanılmaya başlamadan önce noter tarafından yapılmalıdır. Defterlerin açılış onayları kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayı ile önceki ayın son tarihine kadar notere yaptırılmalıdır. Fakat genel kurul müzakere ve toplantı defteri ile pay defteri yeterli sayfa yaprağı bulunması şartıyla izleyen faaliyet döneminde açılış onayı yapılmadan da kullanılabilir. Bu defterlerin kapanış onayı ise izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayına kadar notere yaptırılmalıdır. Noter tarafından yapılan onaylarda noterin ticaret sicil tasdiknamesi istemesi zorunludur. Fakat defterlerin elektronik ortamlarda tutulması durumunda bu defterlerin açılışında ve yönetim kurulu karar defteri ile yemeye defterini kapanışında noter onayı aranmamaktadır. Yemeye defterinin kapanış onayı faaliyet döneminin altıncı ayın sonuna kadar yönetim kurulu karar defterinin kapanma onayı ise faaliyet döneminin birinci ayın sonuna kadar notere yaptırılmalıdır. Açılış onayı noter tarafından yapıldığı durumlarda noter ticaret sicili tasdiknamesi aramaktadır. Fakat limited ve anonim şirketlerin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılış onayı ticari sicil müdürlüklerince yapılmaktadır (6102, m64). Bu düzenlemeler işletme hesabı esasının yürürlükten kaldırıldığını bu düzenlemeden sonra her mükellefin ticari defter tutmak zorunda olup, tek düzen hesap planı doğrultusunda gelir ve bilanço tablosu çıkarmak zorunda oldukları anlamına gelmektedir (Kaya, 2013: 133).

TTK'nin 66. maddesinde her tacirin ticari işletme açılışında taşınmazlarının, alacaklarının, borçlarının, nakit para tutarının ve diğer varlıklarının doğru ve eksiksiz bir şekilde gösterildiği borçlarıyla varlıklarının değerlerinin teker teker belirtildiği bir envanter çıkarması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Tacirin hileli envanter çıkarması durumunda ise adli para cezası uygulanacağı belirtilmektedir (6102, m66). Bu hüküm hileli finansal işlemlerin caydırıcılığı açısından önemlidir.

6102 sayılı TTK, muhasebe süreçlerinde hileli işlemleri engellemek ve ortadan kaldırmak için muhasebe standartlarına uyulmasını zorunlu kılmıştır. Bu

bağlamda münferit finansal tablo ve konsolide tabloların düzenlenmesinin muhasebe standartlarına göre yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Kanunun 88. maddesi tüzel ve gerçek kişilerin, hem ticari defterleri tutarken hem de konsolide ve münferit finansal tabloları düzenlerken TMSK'nın yayımladığı standartlara, kavramsal çerçevedeki muhasebe ilkelerine ve bu ülkelerin yorumlarına aynen uyuma ve bunları uygulama zorunluluğunu hüküm altına almıştır (6102, m88). Bu hüküm muhasebe raporlama ve kayıt düzeninin uluslararası uyumu ve globalleşmesi yolunda önemli bir adımdır. Bu standartlara tam anlamıyla uyulmasıyla finansal raporlama konusunda AB'ye entegre olunacağı öngörülmektedir.

TMS'ye göre düzenlenmesi gereken finansal tabloların ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu tabloların en temel özelliklerinden birisi olan güvenilirlik ile tabloların önemli hata içermemesi, olaylar gerçeğe uygun bir biçimde temsil etmesi ve kullanıcıların kararlarına dayanak olacak bilgileri yansıtması anlamına gelmektedir (Uyar, 2010). 6102 sayılı TTK ile gelen en temel yeniliklerden birisi de zorunlu bağımsız denetimdir. Kanunun 397. maddesi şirketlerin ve şirket topluluklarının finansal tablolarının denetçiler tarafından denetim standartlarına uyumlu bir şekilde denetleneceğini belirtmektedir. Şirketlerin yönetim kurullarının yıllık faaliyet raporları içerisinde bulunan finansal bilgilerin denetlemesi yapılan yasal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da bu bağımsız denetim kapsamındadır (6102, m397).

6102 sayılı TTK bağımsız denetimin önemini arttırmıştır. Bağımsız denetim firmaları işletmelere mali tablo denetimi, muhasebe denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, topluluk denetimi, kuruluş denetimi özel amaçlı denetim gibi hizmetler sunmaktadır. İşletme sermaye arttırımı, azaltılması, birleşmesi, bölünmesi, tür değiştirmesi, menkul kıymet ihracı ya da başka bir işlemi denetleyen özel denetçiler görevlerini yerine getirirken kusurlu davranışlarda bulunmaları durumunda hem işletmeye, hem pay sahibine ve hem işletme alacaklarına yönelik zarardan sorumludur (6102, m554). Bu madde bağımsız denetçilerin sorumluluğunun belirlenmesi açısından önemlidir.

6102 sayılı TTK şirket ortaklarının şirketten borç almasını kısıtlamaktadır. Buna göre iştirak taahhüdü borçu dışında pay sahipleri şirkete borçlanamamaktadır (6102, m358). Ancak bu madde kamuoyunda ciddi eleştirilere yol açması nedeniyle

yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeyle birlikte söz konusu madde pay sahiplerinin sermaye taahhüdünden oluşan vadesi gelmiş borçlarını tahsil edemedikçe ve şirketin serbest yedek akçeleri ile beraber kara geçmiş yıl zararlarını karşılayacak seviyede olmadıkça şirkete borçlanamayacakları hükmü getirilmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte şirket ortaklarının şirketten borç almalarının önündeki engel esnetilmiş ancak tam anlamıyla kaldırılmamıştır.

6102 sayılı kanunun en fazla tartışılan hükümlerinin başında gelen borçlanma yasağının temel amacı ticari yaşamda yaygın olan ve kazandığı boyutlar nedeniyle büyük zararlara yol açan hileli ve kötü bir uygulamayı önleyebilmektir. Gerçekten birçok şirkette pay sahipleri farklı iş ve işlemlerde şirket kasasını kullanarak kişisel harcamalarına bu kanal üzerinden gerçekleştirerek şirketten para çekmektedirler. Bu uygulama nedeniyle şirketin tüzel kişiliğinin herhangi bir anlamı olmamakta ve alacaklılar zarara uğramaktadırlar. Bu nedenle 6102 sayılı kanun şirket ortakları ve yönetim kurulu üyelerinin şirket borçlanmalarında sınırlamaya gitmiştir (Çeker, 2012: 659).

6102 sayılı TTK'nın 358. maddesi pay sahiplerinin şirkete borçlanma yasağını düzenlemektedir. Bu maddeye göre pay sahipleri şirkete borçlanamazken değiştirilmiş hüküm ve tadil kanun ile borçlanmaya belirli koşulların gerçekleştirilmesi halinde izin verilmektedir. Kanun şirketin pay sahiplerinin, yönetim kurulu üyelerinin, yakınlarının ve yönetim kurulu üyesi ve yakınlarının ortak oldukları sermaye ve şahıs şirketlerinin şirkete borçlanmasını yasaklarken bu yasaya aykırı borçlanan kişilerin 300 gün adli para cezası ile cezalandırılacaklarını hüküm altına almaktadır. Fakat getirilen tadil kanunu ile yasağın kapsamında büyük ölçüde daraltılma sağlanmıştır. Düzenlemeyle pay sahipleri şirkete borçlanabilir hale gelmiş; vadesi gelen sermaye taahhüdü borcunu ödeyen pay sahiplerine, kârı geçmiş yıl zararlarını karşılamaya yeten şirkete borçlanabileceği öngörülmüştür. Bu koşulların dışında şirkete borçlanan pay sahipleri ile borç veren kişilere ise 300 gün adli para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır (Çelikboya, 2012).

6102 sayılı TTK ile birlikte işletmelerin denetimleri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan TMS, UFRS ve denetim standartları ile uyumlu hale gelmiştir. Bu durumun işletmelerin denetiminde etkinliğin artmasını ve bununla ilişkili olarak işletmelerin ürettikleri

bilgi kalitesi ve güvenilirliğinin artmasını sağlayacağı düşünülmektedir (Duman ve Turan, 2018: 72). Bilgi kalitesi ve güvenilirliğinin artması ise hileli işlemlerin azalmasını sağlamaktadır.

4.2.3.2. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

2001 yılında başta Amerika ve Avrupa’da yaşanan muhasebe usulsüzlükleri Türkiye’yi de derinden etkilemiş ve SPK tarafından sermaye piyasasının açıklık, güven, kararlılık içerisinde çalışmalarını yürütmesi ve tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasının sağlanması için düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır (Küçük, 2008: 65). Bu düzenlemeler Türk mevzuatı açısından Vergi Usul Kanunu’ndan (VUK) sonra yapılan en temel düzenlemelerdendir. Yapılan çalışmaların sonunda SPK tarafından hazırlanan ve yürürlüğe konulan bağımsız dış denetimle ilgili tebliğler yayınlanmıştır.

22 sayılı Tebliğde bağımsız denetim, usulsüzlük, hilenin tanımı ve özellikleri, dış denetimin amacı, denetim sürecinde uyulması gereken etik kurallar, denetçilerin yetki ve sorumlulukları, finansal tabloların hile ve usulsüzlüklerine karşı denetçilerin sorumlulukları gibi birçok konuda düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu tebliğde hile işletme yönetiminde bulunan kişilerle işletme yönetiminden sorumlu olan kişilerin, çalışanların ya da üçüncü kişilerin bilinçli olarak yasal olmayan bir çıkar elde etmek amacıyla aldatma içerikli davranışlarda bulunmaları olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlama ile hilenin vergi matrahının artırılıp azaltılması ile değil yanlış raporlama ile olduğu anlaşılmaktadır. Sonuç olarak yapılan muhasebe uygulamalarının vergi matrahını arttırabileceği ancak işlemin hileli davranış olarak değerlendirilmesi için usulsüz yapılmasının yeterli olduğu görülmüştür (Oral, 2010: 60-61).

Tebliğin 6. ve 7. bentleri ise bağımsız denetçilerin hile ve usulsüzlükle ilgili göz önünde bulundurmaları gereken hususları açıklamaktadır. Buna göre hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan iki çeşit hile ve usulsüzlük olduğu belirtilmektedir. Hileli finansal raporlama ise finansal tablolarda bulunması gerekli olan açıklamaların ya da tutarların bilinçli olarak yazılmaması ya da yanlış yazılmasıyla finansal tablo kullanıcılarına yanlış bilgi

verilmesi olarak tanımlamıştır (SPK, 22 nolu tebliğ) Diğer taraftan hileli finansal raporlama ise bu tebliğde tanımlanmamıştır.

22 nolu tebliğ ile muhasebe işlemlerinde yapılan hile ve usulsüzlükler altı başlıkta sıralanmıştır:

- İşletme faaliyetlerinin sonuçlarını değiştirmek veya bu sonuçları başka amaçlar için değiştirmek. Özellikle dönem sonuna yakın tarihlerde fiktif yevmiye kayıtları yapmak.
- Hesap bakiyelerinin tahmin edilmesinde kullanılan varsayımları usulsüz bir şekilde oluşturarak kanaatlerin değişmesini sağlamak.
- Raporlama dönemlerinde yaşanan işlemleri ve onayları finansal tablolara hiç veya zamanında yansıtmamak ya da ertelemek.
- Finansal tablolardaki tutarları etkileyecek bilgileri açıklamamak ya da gizlemek.
- İşletmenin finansal performansını ya da durumunu doğru olmayan bir şekilde sunmak için karmaşık süreçlere girişmek.
- Olağandışı ve önemli işlemlerle ilgili koşulları ve kayıtları değiştirmek.

Yukarıda ifade edilen hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkarmada etkili olan bağımsız denetim ise bir işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal raporlama standartları doğrultusunda bütün yönleriyle doğru bir şekilde ve gerçeğe uygun olarak yer alıp almadığı konusunda bağımsız denetçilerin görüş bildirmeleri olarak tanımlanmıştır. Bağımsız denetçilerin görüşü finansal tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır. Ancak bu görüş işletme yöneticilerinin işletmenin geleceği hakkında işletmenin faaliyetlerini verimli ve etkin bir şekilde yönettikleri hakkında bilgi sağlamamaktadır (Küçük, 2008: 68).

SPK hata ve hileyi önlemek için farklı yöntemlere başvurmaktadır. Bu noktada SPK'nın kurula tabi işletmelerde hata ve hileleri önlemek için başvurduğu çözüm yöntemlerinden birisi idari para cezası uygulamasıdır. SPK'ya tabi kuruluşlar tarafından yapılacak hata ve hileler dolayısıyla idari para cezası verme yetkisi 28960 sayılı resmi gazetenin 2014/5934 karar sayısında verilmiştir. Söz konusu kararda kurulun organları, görev ve yetkileri, komiteleri, gelir ve giderleri, üyeleri, disiplin cezaları, ilke ve esasları, çalışma ilkeleri ve esasları belirlenmiş bunun yanında üyelerin ilan ve reklamlarda uymaları gereken esaslar tespit edilmiş, bu esaslara

aykırılık tespiti durumunda ise idari para cezası ve disiplin cezası yetkisi tanınmıştır (www.spk.gov.tr, 2020).

Bu yetki ile kurul hem hata hem de hile için ayrı ayrı idari para cezası uygulayabilir hale gelmiştir. Fakat bilindiği üzere hile bilinçli olarak yapıldığından, kişileri aldatma girişimi gerektirdiğinden, mali tabloları daha fazla olumsuz etkileyeceğinden dolayı yüksek düzeyde idari para cezasına neden olmakla beraber bu eyleme başvuran işletmelere bazı işlem yasakları verilmesine de neden olmaktadır. Şirketlere ve şirketlerde hata ve hileye neden olan yönetim kurulu üyelerine ayrı ayrı ceza verilmektedir. Bu cezalar hem hileyi hem de hatayı önlemek için verilse de hileye yönelik düzenlenen cezalar hataya verilen cezalardan daha yüksektir. Ancak kurul yaşanan usulsüzlükleri kimi zaman bilinçli veya bilinçsiz şekilde yapılıp yapılmadığını tespit edemediği için açıklama kısmında bunun hata veya hile olduğunu açık şekilde beyan etmemektedir (Uyar ve Erdoğan, 2019).

4.2.3.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Hile büyüklüğüne niteliğine göre işletmelerin sürekliliğini tehdit eden önemli bir risk olarak değerlendirmektedir (Uzay 2017: 156). Bu risk öylesine geniş hacimlidir ki yalnızca hileli işlem yapan yöneticileri ve işletmeyi değil tüm ülke ekonomisini olumsuz şekilde etkileme potansiyeline sahiptir (Kaya ve Uzay, 2018: 723). Ancak etkili bağımsız denetim sayesinde bu riski azaltmak veya ortadan kaldırmak mümkündür.

Etkili bir bağımsız denetim işletmelerin sürekliliğini doğrudan ve dolaylı şekilde etkilemektedir (Uzay 2017: 147). İşletmelere ait finansal tabloların hata ve hilen uzak güvenilir olması bu tabloların bilgi kullanıcılarına bağımsız denetimin güvencesinde sunulması, işletmelerin bulunduğu ülkeyi yatırımcılar açısından cazip hale getirmektedir. Bu durum aynı zamanda ülke ekonomisinin güçlenmesini sağlamaktadır. Ters durumda ise bir ülkedeki işletmelerin yolsuzluk, dolandırıcılık, kara para aklama, rüşvet ve terör gibi suçlarla anılması bu ülke yönetiminin şeffaflık kabiliyetinin sorgulanmasına, ülkede denetim mekanizmalarına

duyulan güvenin azalmasına neden olmakta ve bu durum ülke ekonomisi açısından tehdit oluşturmaktadır (Kaya ve Uzun, 2018: 723).

Ülkemizde bağımsız denetim genel olarak BDDK ve SPK tarafından yürütülmektedir. Bankalarda bağımsız denetimini yapacak kuruluşların yetkilendirilmesi ve faaliyetleri hakkındaki yönetmelikte bağımsız denetim; bankaların kayıt düzeni ve hesap bilgileri ile finansal tablolarının güvenilirliğinin, doğruluğunun, bankacılık düzenlemelerine uygunluk seviyesinin incelenmesini ve sonuçlarının taraflara iletilmesi amacıyla delil toplama ve bu delillerin değerlendirilmesinin sonucunda görüş oluşturarak bunun rapora bağlanması süreci olarak tanımlanmaktadır (BDDK, 2006). Bu tanımlamadan hareketle bağımsız denetimin unsurları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Baskan, 2013: 81):

- Bağımsız denetçiler işletmenin dışında denetim görevini yapmak konusunda görevlendirilmiş olan kişidir.
- Mali tablolarda yer alan önemli kalemler incelenme konusu olmaktadır.
- Denetim belirli bir sistematik süreçte yürütülmektedir.
- Denetim sürecinde objektif ve tarafsız kanıt toplanmalıdır.
- Kanıtların değerlendirilmesi süreci raporlaştırılmaktadır.
- Elde edilen bulgular ilgili kişi ve kurumlara ulaştırılmaktadır.

Ayrıca ilgili yönetmeliğin 11. maddesi BDDK tarafından yetkilendirilen denetim kuruluşlarının belirlenen ilkeler ile denetim standartlarının benimsediği mesleki ilkelere uymakla yükümlü olduğunu vurgulamaktadır. Bu sorumluluk ise asgari düzeyde yetkilendirilmiş denetim kuruluşunun ve bağımsız denetçinin denetim faaliyetini yürütürken göstereceği titizlik, mesleki özen ve bağımsızlığına, gizliliğine, tarafsızlığına, doğruluğuna, mesleki itibarının zedelenmemesine, mesleki şüphecilik, mesleki yeterliliğini kazanmasına ve korunmasına ilişkin bütün sorumlulukları kapsamaktadır (BDDK, 2006).

İlgili yönetmeliğin 11. maddesinde ise bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıran haller sıralanmıştır. Buna göre bağımsız denetçilerin aşağıdaki hususlara aykırı davranışları halinde bağımsızlığı ortadan kalkmaktadır (BDDK, 2006):

- Denetleme sürecinde ortaya çıkacak çıkar ilişkisinden uzak kalmak, tarafsızlıklarını ve dürüstlüğüne etkileyecek herhangi bir müdahaleye imkan

tanımamak, doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeden denetimin sonunda elde edilen görüşleri raporlamak.

- Bağımsız denetimi etkili bir şekilde gerçekleştirmeyi engelleyecek hiçbir çıkar ilişkisine girmemek, herhangi bir çıkar ilişkisinin ortaya çıkması ya da bu ilişkinin ortaya çıkmasına neden olacak vaatte bulunması durumunda bunu denetim kuruluşuna yazılı olarak bildirmek.
- Bankanın ya da doğrudan veya dolaylı şekilde banka tarafından kontrol edilen ortakların karar alma sürecine dahil olmamak. Bu ortaklarla bağımsızlık ilkesini sarsacak ticari, mali ya da herhangi bir ilişki içerisine girmemek.
- Denetim konusunda yetkilendirilmiş kuruluş ile ortakları, yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, yöneticileri, denetçileri, bağımsız denetçileri ile bunların ikinci derecedahil kayın hısımları ve üçüncü derece dahil kan hısımlarıyla bunların eşleri ve bu kuruluşlarla hukuksal bağlantısı olan yurt içindeki diğer kuruluşlar, yetkilendirilmiş denetim kuruluşu tarafından denetlenen bankaya da bankanın doğrudan ve dolaylı olarak kontrolünde olan ortaklara; yatırım danışmanlığı hizmeti vermemek, insan kaynakları yönetimi ve yönetim hizmetleri sunmamak, bilirkişi raporu hazırlamamak ve finansal sistem tasarımı ve uygulaması yapmamak.
- Denetim ücretinin ödenmediği, ücretin denetim sonucuyla ilgili bir koşula bağlandığı ya da denetlenmenin sonunda verilmesi koşullarının sunulması halinde bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamak.
- Kanuni düzenlemelere uygunluğu ve bağımsızlığı zedeleyecek durumları ve bunları engelleyecek önlemleri çalışma kağıtlarına yazmak ve bununla ilgili sorumlu baş denetçiyi bilgilendirmek.
- Görevden ayrılmayı takip eden iki yıl içerisinde daha önce denetlenen bir bankaya da bankanın doğrudan ve dolaylı şekilde kontrolünde olan ortakların yönetiminde görev almamak.
- Herhangi bir bankanın bağımsız denetleme çalışmalarında en fazla beş dönem görev almak.
- Denetleme konusunda yetkilendirilmiş denetleme kuruluşu ortaklarının, yönetim kurulu başkanının, üyelerinin, denetçilerin, yöneticilerinin ve istihdam edilen bağımsız denetçilerin bir bankanın yönetim kurulu başkanı, denetçisi, genel müdürü, genel müdür yardımcısı, ya da imza konusunda yetkili personeli olamamak.

Diğer taraftan 5411 sayılı kanun ile daha önce BDDK'nın yetkisinde olan sigorta mevduatı tutarı ve kapsamını belirleme yetkisi TMSF'ye devredilmiştir. Bu yetki ile beraber TMSF'nin görev ve yetkileri genişlemiştir. Bunlar (Selçuk, 2017: 68-69):

- Bankada yatırımı olan kişilerin gelecekte elde edecekleri getirilerini ve haklarını koruma altına almak için yatırımları sigortalatmak.
- Bankaların finansal yapısını koruyacak, mevcut aksaklıkları giderecek ve bankaları güçlendirecek önlemleri almak.
- Bankaların birleşmesi ve el değiştirmesi süreçlerini yürütmek.
- Bankaların mevcut alacak takibini ve tahsilini sağlamak.
- Bankaların varlık kaynaklarını yönetmek.

Yapılan düzenlemeyle bankaların TMSF'ye devrolma şartları düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler muhasebe hilesinin engellenmesi açısından da önemlidir. Çünkü söz konusu şartların hilenin engellenmesinde caydırıcı etkisi bulunmaktadır. Bunlar (Selçuk, 2017: 69-70):

- Vade süresince varlıkların yükümlülüklerinin ödenememesi durumunda likidite koşullarının uygunluğunun yitirilmesi.
- Gelir ve gider dengesinde yaşanan bozulmadan dolayı karlılık sıkıntısının ortaya çıkması.
- Özkaynak ve sermaye yetersizliği veya bununla ilişkili bir öngörünün oluşması.
- Bankanın likidite düzeyinin düşüklüğünden kaynaklı kalitesinin düşmesi ve bunun bankanın mali durumunu olumsuz etkilemesi.
- Yasal prosedüre aykırı düzenlemede uygulamaların tespit edilmesi.
- İç denetim mekanizmasının oluşturulmaması ya da oluşturulan iç denetim mekanizmasının efektif çalışmaması veya yetersiz kalması.
- Banka yönetiminin basiretli iş adamı gibi davranma niteliğinden uzaklaşması ya da bankanın mali durumunu zayıflatacak davranışlarda bulunması.

Yukarıda ifade edilen durumların ortaya çıkması halinde kar dağıtımının geçici olarak durdurulması, özkaynağın korunması, likidite temin edilmesi ya da yeni yatırımların sağlanması, diğer ödemelerin kısılması, risklerin belirlenmesi ve bunun için gerekli önlemlerin alınması gibi uyarılarda bulunmaktadır. Bankanın gerekli

düzenleyici ve önleyici önlemleri almaması halinde BDDK tarafından en az beş üyenin oyuyla bankanın faaliyeti kaldırılmaktadır.

4.2.3.4. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Tarihsel süreçte farklı vergileme kriterleri esas alınmıştır. Buna göre ilk zamanlar varlıklar üzerinden vergilendirme yapılırken; sanayi ve ticaretin gelişmesi ile birlikte gelir, temel vergileme kriteri olmuştur. Gelirin vergilemeye esas alınması ile birlikte devletler toplayacakları vergiyi hesaplamak, gelirin vergilenmesine yönelik ilke ve esaslar arasında uyum sağlamak ve muhasebe hilelerini önlemek amacıyla muhasebe işlemlerine daha fazla önem vermişlerdir, ayrıca bununla ilişkili muhasebe süreçlerine müdahalede bulunmuşlardır (Açık, 2012: 361). Vergi kanunu ve uygulamaları hem mevcut haliyle hem de zaman içerisinde gerçekleştirilen değişikliklerle muhasebe süreçlerini büyük ölçüde yönlendirmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) muhasebe hilesi yapılması ile ilgili alınan en temel önlem muhasebe hilesinin vergi ziyai cezası ile birlikte hürriyeti bağlayıcı cezalandırmayı gerektirdiğinin belirtilmesidir. Bu düzenleme ve vergi kaybını önlemek ve kamu düzeni işleyişi açısından önemli bir düzenlemedir (Karaca ve Şafak, 2011).

VUK'da vergi hatası ile ilgili düzenlemeler de belirtilmektedir. Buna göre kanunun 116. maddesinde vergi hatası vergiye konu hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatadan dolayı haksız olarak fazla ya da eksik vergilendirmenin yapılması olarak tanımlanmaktadır. Vergi hatası, vergi mükellefi veya kamunun aleyhine olmaktadır. Her iki durumda vergi alacağını etkilemektedir. Bu nedenle her iki durumda da kanunda belirtilen düzenleme hükümleri uygulanmaktadır. Vergi hilesi ise kanunda açık şekilde tanımlanmamaktadır. Ancak 359. maddede kaçakçılık suçları ve cezaları başlarında yer alan açıklamalar muhasebe hilesini yapanları kapsamaktadır (Uslu ve Özbay, 2020: 24-25).

Muhasebe hilelerine karşı VUK'da yer alan düzenlemelerden biri yasal defter tutma ve muhafazası ile ilgili düzenlemelerdir. Buna göre muhasebe defteri tutacak kişiler kanunun 172. Maddesinde; sanat ve ticaret erbabı, iktisadi kamu teşekkülleri, ticari şirketler, vakıflar ve derneklere ait ticari işletmeler, çiftçiler ve serbest meslek çalışanları olarak sıralanmıştır. VUK'un 182. maddesinde ise defter tutacak kişilerin

bilanço esasında yevmiye defteri, envanter ve defteri kebir tutacakları belirtilmiştir. Diğer taraftan defter ve vesikaların saklanması konusunu düzenlendiği 253. maddede ise defter tutma mecburiyeti olanların tuttukları defterleri ilgili yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl boyunca saklamak zorunda oldukları belirtilmektedir.

VUK'un 13. maddesinde ise sahibinin iradesini dışındaki nedenlerden ötürü belgelerin ve defterlerin elden çıkması durumu mücbir sebep olarak görülmüştür (Alptekin, 2017). VUK'un 30 uncu maddesinde defter kayıtları ile bu kayıtlarla ilgili belgelerin vergi matrahının kesin ve doğru şekilde tespit edilmesine imkan vermeyecek şekilde eksik, karışık ve usulsüz olması nedeniyle elverişli delil olma niteliğine sahip olmaması re'sen takdir nedeni sayılmıştır. Buna göre dönem matrahının olduğundan düşük gösterilmesi suretiyle muhasebe hilesi yapılması defter kayıtlarını elverişli delil olma niteliğinden uzaklaştırmaktadır. Aslında işletmenin gerçek durumunu gizlemek için yapılan tüm kayıt işlemlerini bu kapsamda değerlendirmek mümkündür (Duran, 2003). Şentürk ve Alpaslan (2009: 71) elverişli delil olmamayı muhasebe hilesi ile eş görmektedirler. Ayrıca kanunun 359. maddesi VUK'a göre tutulan, düzenlenen, saklanan ve görevlilere ibraz edilmesi mecburiyeti olan defter ve kayıtları tahrif eden ve gizleyen kişilerle ilgili altı aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacakları belirtilmektedir.

VUK'nun 331 – 376 arası maddeleri kanuna aykırı eylemde bulunan kişi ve kuruluşlarla ilgili cezaları düzenlemektedir. Söz konusu cezalar aşağıda sıralanmaktadır (Açık, 2012: 363-364):

Vergi Ziyat Cezası: Vergi sorumlusunun veya mükellefin vergilendirme konusundaki görevlerini zamanında gerçekleştirmemesi ya da eksik gerçekleştirmesinden dolayı verginin zamanında tahakkuk etmemesi ve eksik tahakkuk etmesi vergi ziyadır. Kanunun 341. maddesinde vergi ziyasına neden olan vergi sorumlusu ve mükellef hakkında ziyaa uğrayan verginin bir katı kadar vergi cezası ile cezalandırılacağı belirtilmektedir.

Usulsüzlük Cezası: Kanunun vergi uygulaması açısından koyduğu çeşitli şekil ve usul hükümleri bulunmaktadır. Vergi mükellefi ve sorumlusunun bu usul ve şekil hükümlerine uyması gerekmektedir. Söz konusu usul ve şekil hükümlerine uymama

usulsüzlük cezasını gerektirmektedir. Buna göre aşağıda sayılı eylemler birinci dereceden usulsüzlük cezasını gerektirmektedir:

- Kanunun tutulmasını mecburi kıldığı defterlerden herhangi birisinin tutulmaması,
- Defter kayıtları ve bu kayıtlarla ilgili belgelerin vergi incelemesini eksiksiz olarak yapılmasını engelleyecek şekilde karışık, usulsüz ve eksik olması,
- Kanunun kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uyulmaması,
- Tasdik edilmesi mecburi olan defterlerden herhangi birisinin tasdik edilmemesi,

Özel Usulsüzlük Cezası: Genellikle vergi mükellefinin vergi ziyana neden olacak ve mükellefi muhtemel vergi suçunu işlemeye yöneltecek nitelikte belge düzenlemesi ve kanunda belirtilen kayıt düzenine aykırı davranılması fiillerdir. Özel usulsüzlük cezaları vergi idarelerinin yıl içerisinde yapacakları denetlemelerde vergiye konu olay, belge ve kayıt arasındaki ilişki kurarak vergi ziyana neden olacak suçları zamanında önlenmesine yönelik getirilmiştir. Buna göre fatura gibi evrakların verilmemesi veya bunların zamanında alınmaması ile usul ve şekil hükümlerine uyulmaması özel usulsüzlük cezası gerektirmektedir. Kanuna göre belirlenmiş muhasebe ilke ve standartlarına, mali tablolara ve tek düzen hesap planına yönelik usul ve esasları ile muhasebe bilgisayar programlarının üretilmesi ve kullanılmasına yönelik ilke ve standartlara uyulmaması durumunda 2021 yılı için 9000 TL usulsüzlük cezası verilmektedir (<https://www.pwc.com.tr/tr.html>).

Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar: VUK'da belirtilmiş ilke ve standartlara aykırı bazı eylemler vergi cezası dışında ceza yargılamasını gerektirmektedir. Bu eylemler hürriyeti bağlayıcı cezalarla düzenlenmiştir. Kaçakçılık suçu bunların başında gelmektedir. Kaçakçılık suçuna iştirak halleri, vergi mahremiyetini ihlal etmek ile vergi mükellefinin özel işlerini yapan memurlarla ilgili düzenlemeler yine hürriyeti bağlayıcı cezalar kapsamındadır. 4369 sayılı kanunda kaçakçılık cezasına neden olan suçlar ve kaçakçılık cezaları iki kategoride ele alınmıştır.

Buna göre ilk kategoride yer alan suçlar:

- Defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapma,
- Sahte kişiler adına hesap açma,
- Muhasebe defterine kaydedilen hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde kısmen veya tamamen başka belge, defter ve kayıt ortamlarına kaydetme,

- Muhasebe defter kayıt ve belgelerini tahrif etme ve gizleme,
 - Yanıltıcı belge düzenleme ve o belgeleri kullanma,
- İkinci kategoride yer alan suçlar;
- Muhasebe defteri, kayıt ve belgelerini yok etme,
 - Muhasebe defteri sayfalarını yok etmek yerine başka yaprakları koyma veya hiç yaprak koymama,
 - Belgelerin aslı ve suretini tamamen ya da kısmen sahte olarak düzenleme,
 - Belgeleri bakanlıkla anlaşması olmayan yerlerde sahte olarak basma ve kullanma,

İlk kategoride belirtilen eylemler için öngörülen cezalandırma 6 ay ile 3 yıl arasındır. Bu cezanın para cezasına çevrilmesi mümkündür. İkinci kategorideki eylemler için öngörülen cezalandırma ise 18 ay ile 3 yıl arası hapis cezasıdır. Bu cezanın paraya çevrilme ihtimali yoktur.

Akarca ve Şafak (2011) VUK'nun 359. maddesinde belirtilen kanuna göre tutulan, düzenlenen, saklama ve ibraz edilme mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda muhasebe ve hesap hilesi yapanlar, gerçek olmayan ya da kayda konu işlemle ilgisi olmayan kişilerin adına hesap açanlar, deftere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde tamamen veya kısmen başka defterlere, belgelere ve kayıt ortamlarına kaydedenler ile ilgili hükmü olunan kaçakçılık cezanın vergi hilesi olduğu belirtilmektedirler. Daha önce de ifade edildiği gibi VUK kapsamında muhasebe hilesi açık şekilde tanımlanmakta beraber kanunun 359. maddesinde kaçakçılık cezası ile ilgili eylemler içinde muhasebe ve hesap hilesi yapmak yer almaktadır. Buna göre muhasebe hilesi, karşı tarafı yanıltıcı kayıt ve işlemlerde gerçekleşen düzensizlikleri ifade etmektedir (Alptekin, 2017: 9). Hesap hilesi, hesap ve defterlerde değişiklik yaparak kanuna aykırılık sonunda ortaya çıkacak şekilde yolsuzlukların görülmesini saklama ve bu işlemin hesap ve kayıtlarda ortaya çıkmasını zorlaştıracak ve gizleyecek şekilde davranmadır (Şenyüz, 2017: 91). Bu işlemlerle ilgili cezai yaptırımlar VUK hükümlerinde düzenlenmiştir.

Türkiye'de muhasebe hileleri ile ilgili düzenlemeler genel olarak değerlendirildiğinde düzenlemeler arasında çeşitli farklılıklar olduğu görülmektedir. Buna göre vergi inceleme görevlileri ve vergi denetmenleri vergi incelemesini ve denetlemesini mükellefler tarafından tutulan defterler aracılığıyla yapmaktadırlar. Bu

nedenle vergi denetimi açısından muhasebe defterlerinin tutulması son derece önemlidir.

4.2.4. Amerika’da Yaşanan Muhasebe Hileleri Tarihçesi

İşletmelerin yöneticilerinin veya çalışanlarının bilinçli olarak yasal olmayan bir yöntemle gerçekleştirdikleri muhasebe hileleri veya günümüzde de yasal görülen yaratıcı muhasebe uygulamaları tarih boyunca yaşanan muhasebe skandallarının nedenini oluşturmaktadır. Kökeni Orta Çağa kadar uzanan muhasebe skandalları özellikle 21. yüzyılda Worldcom ve Enron gibi büyük işletmelerde yaşanan skandallarla birlikte daha fazla önemli hale gelmiştir (Yardımcıoğlu ve Ada, 2016: 43).

20. yüzyılda yaşanan muhasebe skandalları sayısal olarak en fazla ABD’de gerçekleşmiştir. Bu dönemde ABD’de 13 muhasebe skandalına rastlanmıştır (Tablo 19).

Tablo 19: 20. Yüzyılda ABD’de Yaşanan Muhasebe Skandalları

Firma	Yıl
Charles Ponzi	1920
Kreuger & Toll Inc.	1932
McKesson & Robbins	1937
Equity Funding Corporation of America	1973
Lockheed Corporation	1976
ZZZZ Best	1986
Barlow Clowes	1988
MiniScribe	1989
Phar-Mor	1992
Informix Corporation	1996
Sybase	1997
Cendant	1998
Waste Management Inc.	1999

Kaynak: Jones, M. J., (2011). Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals, John Willey and Sons Ltd. Publications.

21. yüzyıla gelindiğinde muhasebe kayıtlarının olduğundan daha farklı gösterilmesi, kötü yönetim, muhasebe hilesi, yüksek yönetici maaşı ve iflas gibi konular kamunun ilgisini çekmeye başlamıştır. Bu olayların önemli bir bölümü kurumsal yönetim kuralları, sermaye piyasası ve muhasebe sistemi bakımından efektif ve etkin bir örnek olarak görülen ABD’de yaşanmıştır (Tiscini ve Donato, 2006: 1). ABD’de 21. yüzyılda yaşanan skandallar ise tablo 20’de gösterilmektedir.

Tablo 20: 21. Yüzyılda ABD’de Yaşanan Muhasebe Skandalları

Firma	Yıl	Sektör	Açıklama
Xerox	2000	Teknoloji	Finansal sonuçlar yanlış yorumlanarak gelir yüksek gösterilmiştir.
Enron	2001	Enerji	İşletmenin borcu ve zararı gizlenmiş, ayrıca işletme aktiflerini arttırabilmek amacıyla özel amaçlı ortaklıklar kurulmuştur.
Kmart	2002	Perakende	Finansal tablolarda yatırımcıları yanıltacak bilgiler yer almıştır.
Homestore.com	2002	Emlak	Satışlar hatalı kaydedilmiştir.
Global Crossing	2002	Telekom	Gelirler yüksek gösterilmiş ve muhasebe belgeleri yok edilmiştir.
Qwest Communications International	2002	Telekom	Gelirler yüksek gösterilmiş ve uzun dönemli anlaşmalar için uygun olmayan muhasebe kayıtları yapılmıştır.
Worldcom	2002	Telekom	Nakit akışı olduğundan daha çok gösterilmiştir.
Adelphia Communicatios	2002	Telekom	Bilanço dışı borçlanılmış ve sermaye giderleri yüksek gösterilerek borçlar gizlenmiştir.
Halliburton	2002	Enerji	Fazla maliyetler hileli bir şekilde muhasebeleştirilmiştir.
Reliant Energy	2002	Enerji	Karşılıklı anlaşmalarla gelir arttırılmış ve enerji belirli kişilere aynı fiyattan satılmıştır.
ElPaso	2002	Enerji	Karşılıklı anlaşmalarla alım-satım yapılmıştır.

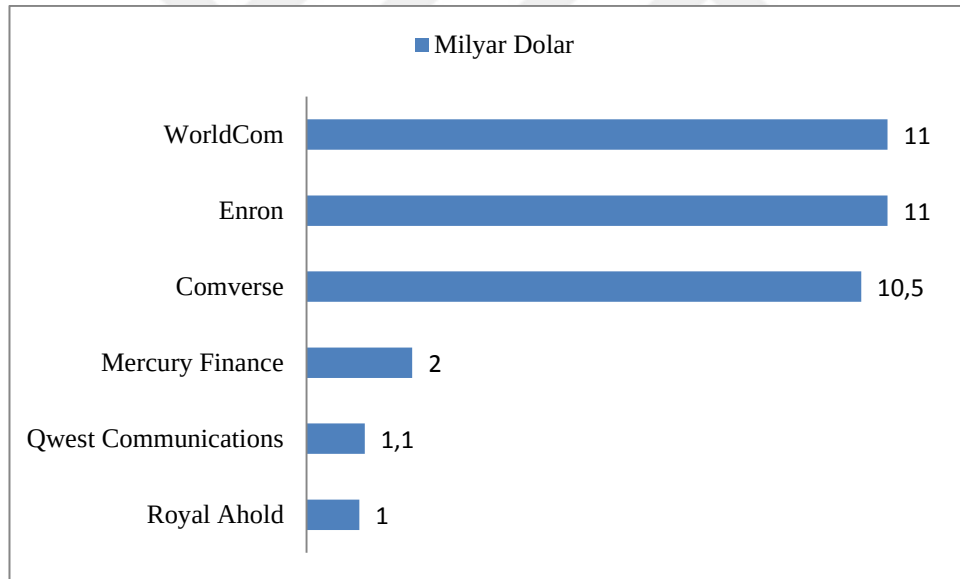
Corporation			
CMS Energy	2002	Enerji	Karşılıklı anlaşmalarla alım-satım yapılarak gelir ve giderler yüksek gösterilmiştir.
Dynegy Inc.	2002	Enerji	Karşılıklı anlaşmalarla alım-satım yapılarak gelir ve giderler gizlenmiştir.
Merrill Lynch	2002	Bankacılık	Yaratıcı aracılık uygulamaları ve hisse analizi yapılmıştır.
Peregrine Systems	2002	Teknoloji	Satışlar olduğundan daha fazla gösterilmiştir.
Merck & Co.	2002	Sağlık	Toplanamayan sigorta pirim kesintilerini muhasebeleştirilmiştir.
AOL Time Warner	2002	Medya	Gelir ve satışlar olduğundan daha fazla gösterilmiştir.
Bristol-Myers Squibb	2002	Sağlık	İşletmenin malları dağıtım kanallarına istiflenmiş ve satış rakamları daha yüksek gösterilmiştir.
Duke Energy	2002	Enerji	Karşılıklı anlaşmalarla alım ve satım yapılmış, giderler hileli bir şekilde muhasebeleştirilmiştir.
Federal Home	2002	Emlak	Gelir düşük gösterilmiştir
ImClone	2002	Sağlık	Bilgi sızdırılarak piyasa değeri düşürülmüştür.
Health South	2003	Sağlık	Hissedarların beklentilerinin karşılanabilmesi amacıyla gelirler daha yüksek gösterilmiştir.
Fannie Mae	2004	Finans	Kâr düşük gösterilmiştir.
AIG	2005	Finans	Hileli muhasebe işlemleri ile zarar yükseltilmiştir.
Lehman Brothers	2008	Bankacılık	Riski ipotekli konut finansmanı kullanılmıştır.
Bernard Madoff	2008	Bankacılık	Vergi kaçakçılığı yapılmış ve piyasaya hileli finansal bilgi sunulmuştur.
General Motors	2008	Otomotiv	Zararlar kar gibi gösterilmiştir.

DHB Industries	2011	Askeri Malzeme	Hileli finansal raporlama ile varlıklarını kişisel çıkarları için kötüye kullanılmıştır.
Autonomy Corporation	2012	Teknoloji	Uygun olmayan muhasebe kayıtları ve hileli beyan ile finansal değerler yüksek gösterilmişler.

Kaynak: (Thapa ve Brown, 2004; Giroux, 2008; Low vd., 2008)

ABD’de yaşanan muhasebe skandallarının bazıları FBI raporlarına konu olmuştur. ABD’de yaşanan ve FBI raporlarına konu olan muhasebe skandallarının ekonomik sonuçları şekil 13’te gösterilmektedir.

Şekil 13: ABD’de Yaşanan ve FBI Raporlarına Konu Olan Muhasebe Skandallarının Ekonomik Sonuçları



Kaynak: Yılmaz, Z. (2017). Vaka Analizi İle Eğitim ve Adli Muhasebe Alanında Bir Uygulama. International Journal of Acedemic Value Studies, 3(13), 398-417.

ABD’de yaşanan muhasebe skandalların ortaya çıkmasında finansal raporlamada yapılan tablo hilesi önemli rol oynamaktadır. Bu tarz hileler firmalarda özellikle iç kontrol ve kurumsal yönetimin etkili şekilde uygulanmadığını ortaya koymaktadır (Rezaee, 2005:288). ABD’de yaşanan muhasebe skandallarının

tamamının gelişim seyrini ele almak mümkün olmayacağı için burada yaşanan skandallardan en fazla ses getirenlerinin gelişim seyri açıklanmaktadır.

Enron Vakası:Bu olay gerçekleştiği dönem itibarıyla yalnızca ABD’yi değil bütün dünyayı etkilemiş bir olaydır (Aslan, 2018: 168). Enron firmasının kuruluşu ve sektörde öncü konuma gelmesi tamamıyla doğal gaz sektöründeki etkinliği ve ülke ekonomisindeki konjonktürel gelişmeler ile ifade edilmektedir(Healy ve Palepu, 2003:4).Firma iki farklı doğal gaz işletmesinin 1985 yılındaki birlikteliği ile kurulmuş ve o tarihe kadarki ABD’nin en uzun boru hattı şebekesine sahip olmuştur.Firma mevcut konumundan sıyrılarak daha hızlı büyüebilmek amacıyla çeşitlilik stratejisini benimsemiş ve doğal gaz piyasasındaki etkisini artırmayı amaçlamıştır. Böylece firma 16 yıllık gelişim sürecinin ardından 2001 yılında yalnızca ABD piyasası açısından değil, uluslararası piyasalarda d elektrik tesisi, kağıt fabrikası, su tesisi ve boru hattı gibi enerji piyasasında etkinliği amaçlayan bir anlayışla söz konusu mal ve hizmetlerin finansal piyasalarda pazarlanmasına alt yapı oluşturan büyük ölçekli bir şirketler grubuna dönüşmüştür (Aslan, 2018: 170). Böylece firma 1995 yılında 9 milyar dolar olan gelirini 2000 yılında 111 milyar doların üzerine çıkarmıştır(Li, 2010: 37).Firmanın bu dönemde yaklaşık 20.000 çalışanı bulunmaktadır(Giroux, 2008: 1208).

Enron da hızla büyüyen diğer firmaların önemli bir bölümünün yaptığı gibi gelişen yeni pazarları yeni bir fırsat olarak değerlendirmiştir. Fakat bu fırsatların ardında politik ve siyasi bazı riskler bulunmaktadır. Bu risklerin artmasına bağlı olarak başta gaz piyasası olmak üzere diğer piyasalara hızla rakip firmaların dahil olması Enron’un hakimiyet alanını büyük oranda azaltmış ve firmanın kârlılığında büyük bir düşüş yaşanmıştır(Healy ve Palepu, 2003:4-9).Firmanın kârlılığının düşmesi ile beraber hem ulusal hem de uluslararası piyasalarda olumsuz gelişmeler artmıştır. 2000’li yılların başında yaşanan küresel ekonomik kriz ve piyasalardaki daralma firmanın yüksek düzeydeki borçlarını ödeyemez duruma gelmesine yol açmıştır. Böylece firmanın yaşadığı krizi hisse senetlerinin düşmesine ve daha kötü bir tablonun yaşanmasına ortam hazırlamıştır (Arnold ve Lange, 2004:756-757).Böylece firma yaşadığı çöküşü finansal manipülasyon ve hile ile askıya almaya çalışmıştır. Bu süreçten faydalanmak isteyen rakip firmalar Enron’un lider konumda olduğu pazarını hedef pazar olarak değerlendirmiş ve bunun sonucunda Enron’un

kârlılığı çok ciddi oranda düşmüş ve firma rekabetçi üstünlüğünü kaybetmiştir (Arnold ve Lange, 2004:756).Firma hileli finansal işlemler ile kendisini olduğundan daha karlı göstermiştir. Bunu yapabilmek için bir denetim şirketinden yardım istemiştir. Şirketin bu hale gelmesinin en temel faktörlerinden birisi de üst yönetimin yaptığı yanlış muhasebe uygulamasıdır. Firma yatırımcıların denetim raporlarından hareketle yatırım kararı verdiğini bildiği için hileli finansal tablolar ile kârlılığını olduğundan daha yüksek göstermiş ve borçlarını gizlemiştir. Firma böylece karmaşık bir mali yapı oluşturmuştur(Symes ve Süer, 2004: 114).

Bu olay bütün yönleriyle değerlendirildiğinde ekonomik bir suçtur çünkü bu olaya yol açan ve olayda kullanılan yöntemler birlikte değerlendirildiğinde, şirketin bir takım muhasebe hileleri ile ekonomik suç işlediği görülmektedir (Rezaee, 2005:281). Yaşanan skandalın baş sorumlusu firmaya denetim hizmeti veren muhasebe şirketinin kurucusu Artur Andersen'dir.Bu nedenle bu skandala genellikle Andersen vakası veya Enron vakası denilmektedir. Andersen, yalnızca Enron'un dış denetmeni değil bunun yanında yönetim danışmanı ve iç denetçisidir (Tonge vd., 2003:12). Bu olay iç denetimde büyük derslerin alınmasına neden olmuştur(Sridharan vd., 2002:278). Ayrıca bu olayuluslararası muhasebe standartların ortaya çıkmasını hızlandırmıştır(Ball, 2006: 9).

Worldcom Vakası:Genel merkezi Mississippi'de olan Worldcom uluslararası bir telekom şirkettir. Worldcom, yaşanan skandaldan önce, 1999 yılı toplam varlıkları toplamı 107 milyar dolar, piyasa değeri ise 115 milyar dolar olan dünyanın farklı bölgelerinde bulunan şubelerinde 85.000 aktif çalışanı bulunan bir işletmeydi (Giroux, 2008: 1226).ABD'nin en büyük ikinci telekom şirketi olan Worldcom 2001 yılı ve 2002 yılı ilk üç çeyreğinde toplamda 4 milyar dolarlık giderini sermaye yatırımı olarak göstermiştir(Yallapragada vd., 2012: 188). İşletme, hileli muhasebe işlemleri ile usulsüz masraf kalemlerini varlık hesaplarına aktarmıştır. Böylece gelirlerini 3.8 milyar dolar daha yüksek göstermiştir. İşletme hat maliyetleri ile ilgili tutarları sistematik olarak varlık hesaplarına kaydetmiş ve böylece vergi öncesi karını abartılı bir şekilde finansal tablolarda sunmuştur (Özbirecikli, 2006: 9).

Skandalın anlaşılmasının ardından 2015 yılı mart ayında sonuçlanan davada şirketin CEO'su olan Bernard Ebbershileli belge düzenleme, menkul kıymet hilesi ve komplo gibi işlemlerden ötürü suçlu bulunmuştur. Ebbers, mahkemede 2000 yılından

2007 yılına kadarki süreçte borsaya sunulan finansal tablolarda hile olduğunu itiraf etmiştir (FBI, 2015). Amerikan tarihindeki en geniş muhasebe skandalı olarak bilinen bu skandalın en dikkat çekici noktası üretim müdürü ve finans müdürü gibi firma yöneticileri, finansal raporlama yöneticileri ve denetçilerinin, kişisel çıkarları ve kurum baskısı gibi nedenlerle uzun süreli olarak skandala karışmış olmalarıdır. Bu skandalda kurum kültürü ve takım çalışması etkili olmuştur(Scharff, 2005: 109). 21. Yüzyılın başlarında yaşanan skandallar 2000 yılında yaşanan küresel krizin sonucu olarak görülmüştür. Ayrıca hatalı finansal raporlama sayısı ve kötü kurumsal yönetim sayısındaki fazlalık, Amerika'nın kurumsal yönetim sisteminin başarısızlığını ortaya koymaktadır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2016: 48-49).

Worldcom ve Enron gibi küresel ölçekli işletmelerde yaşanan muhasebe skandalları, sermaye değerlerini dibe vurmuş ve borçlanma düzeylerinde gerçekleşen artışlar işletmelerin kredibilitesini azaltmıştır. Bu işletmelerde yaşanan muhasebe skandalları finansal raporlamada yaşanan hata ve hile gibi olumsuzluklardan ve firmaların zayıf iç kontrol sistemi ve denetiminden kaynaklanmaktadır(Agrawal ve Chadha, 2005: 371-372). Yaşanan skandallar yatırımcıların bu firmalara güveninide sarsmıştır. Çünkü güvenilir finansal raporlama; muhasebe ilke ve standartlarına uygun şekilde düzenlenmiş, gerçeği uygun finansal bilgilerin bulunduğu finansal tablolardır(Erkan ve Arıcı, 2011: 30).Bu açıdan değerlendirildiğinde ABD'de yaşanan muhasebe skandalları küresel ölçekte faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarına olan güveni büyük oranda sarsmıştır(Özkul ve Pektekin, 2009: 60).Bu durum iç kontrol ve denetim gibi kavramların önem kazanmasına ve denetim standartları konusunda düzenlemelerin yapılmasına ortam hazırlamıştır.

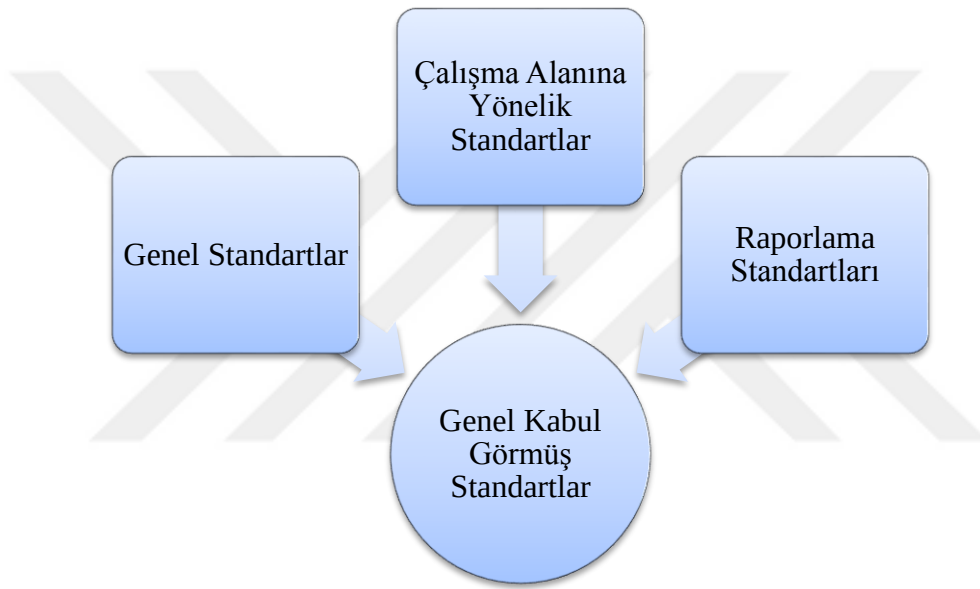
4.2.5. ABD Denetim Standartlarında Yer Alan Düzenlemeler

ABD'de denetim standartlarını ilk olarak yayınlayan kuruluş Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsüdür (AICPA). “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları“ başlığıyla yayınlanan bu standartlar daha sonra birçok ülkede benimsenmiştir (Arens ve Loebbecke, 2000: 29). Daha sonra yeniden gözden geçirilen bu standartlar “Denetim Standartları Açıklamaları” başlığı altında yeniden

yayınlanmıştır (Carmichael vd., 1989: 15). Bu güncelleme daha önceki standartların bir yorumlamasıdır (Dönmez vd., 2005: 54) .

AICPA'nın yayınladığı finansal tablo denetimi sırasında denetmenlere yol gösteren bu standartlar üç başlıkta ele alınmaktadır (Şekil 14). Her bir denetim standardı son zamanlarda yaşanan yolsuzluk, iflas ve muhasebe skandalları gibi gelişmelerin sonucunda daha fazla önem kazanmıştır.

Şekil 14: AICPA Tarafından Genel Kabul Görmüş Standartlar



Kaynak: Arens, A. Ve Loebbecke, J. (2000) Auditing “An Integrated approach” Prentice Hall, ABD.

Genel Standartlar: Bu standartlar denetlemenin güvencesi ve kalitesine ilişkin standartları ifade etmektedir (Kavut, 2000: 13). Genel standartlar firmaların denetimini yapacak olan denetçilerin davranışları, karakterleri ve mesleki eğitimleri konusundaki esasları içermektedir (Güredin, 1998: 27). Genel standartlar kendi içerisinde 3 başlıkta ele alınmaktadır.

- **Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı:** İlk genel standartlardan olan bu standart denetimin yalnızca gereken teknik bilgi ve yeteneğe sahip olan uzmanlarca yapılması gerektiğini belirtmektedir (Güredin, 1998: 28). Buna göre denetçilerin mesleki

yeterliliğe sahip olmaları için denetim ve muhasebe konusunda teknik bilgi ve beceri kazanmaları zorunludur (Dönmez vd., 2005: 54).

- **Bağımsızlık Standardı:**Bu standarda göre denetçilerin firma sahiplerine olan sorumluluklarının ötesinde kamuoyuna güvenilir ve kaliteli bir denetleme çalışması yapma yükümlülükleri bulunmaktadır(Kavut, 2000: 14).Denetçiler denetleme konusunu ilgilendiren bütün süreçlerde bağımsız düşünmeli denetleme sürecinde denetlemesi yapılan firmanın yetkililerinin veya ortaklarının etkisinde kalmaksızın bağımsız davranmalıdırlar(Duman, 2001: 33).Çünkü denetçiler bağımsızlık standardını önemsedikleri ölçüde bağımsız denetimi güvenli şekilde yapmaktadırlar (Dönmez vd., 2005: 55).

- **Titizlik ve Mesleki Özen Standardı:**Bu standarda göre denetçiler her ne kadar mesleklerinde uzman dahi olsalar denetleme anında mesleğin getirdiği özeni ve dikkati göstermek zorundadırlar (Kepekçi, 2000: 17).Denetçilerin yanlışlığa yol açacak tüm tutum ve davranışlardan kaçınmaları ve buna yol açmamak adına maksimum çaba sarf etmeleri zorunludur. Denetçilerin denetimin her aşamasında raporlama standartlarına, çalışma alanı standartlarına, denetim ile ilgili tebliğlere, yönetmeliklere, kanunlara eksiksiz bir şekilde uyumaları denetim için gereken mesleki dikkat ve özeni gösterdikleri anlamına gelmektedir(Sevim, 1990: 200). Denetçilerin denetim sürecinde mesleki özeni ve titizliği göstermemeleri denetimin güvenliğini ve kalitesini olumsuz etkilemektedir (Dönmez vd., 2005: 55).

Çalışma Alanına Yönelik Standartlar:Genel standartlara kıyasla daha özel standartlardır. Bu standartlar denetçileregüvenli bir denetim gerçekleştirmeleri ve denetleme sürecinde sonuca ulaşacak doğru kanıtlar toplamalarına yardımcı olmaktadır (Dönmez vd., 2005: 56). Çalışma alanına yönelik standartlar kendi içerisinde 3 başlıkta ele alınmaktadır:

- **Gözetleme ve Planlama Standardı:** Çalışma alanına yönelik standartlardan ilki olan gözetleme ve planlama standardına göre denetim sürecinin başlamasından önce yeterli planlamanın yapılması ve denetçiye yardımcı olacak denetçi yardımcılarının gözlemlenerek kontrol altında tutulması gerekmektedir (Kepekçi, 2000: 17).Bu standartlara göre denetim sürecinin planlanması insan kaynaklarının planlamasını da içermektedir. Dolayısıyla daha önceden belirlenen denetçi yardımcılarının yönlendirilmesi ve kontrol edilmesi bu noktada zorunludur (Dönmez vd., 2005: 56).

- **İç Kontrol Sistemi İle İlgili Bilgi Edinme Standardı:** İç kontrol bir firmanın varlıklarını korumak, muhasebe kayıtlarının güvenliğini ve doğruluğunu kontrol altına almak ve firmanın yönetim politikalarının uygunluğunu sağlamak için yapılan önlem, yöntem ve örgütlenmedir(AICPA, 2020).İç kontrol sistemi etkili şekilde çalışan bir firmanın finansal tablolarındaki hata riskini azaltmaktadır. Bu durum aynı zamanda denetim riskini de azaltmaktadır. Denetim riskinin azalması ise denetçinin bir sonuca ulaşması için yapması gerekenleri ve elde etmesi gereken kanıtları azaltmaktadır (Dönmez vd., 2005: 56).

- **Delil Toplama Standardı:** Bu standarda göre denetçiler denetim sonrasında yeterli görüşe ulaşmak için yeterli miktarda güvenli delil toplamak durumundadırlar(Kepekçi, 2000: 18).Denetçilerle daha önceden belirlenmiş uluslararası denetim standartlarına göre denetleme sürecinde delil niteliğindeki önemli belgeleri tutmak ve saklamak suretiyle denetlemenin temel ilke ve kurallarına uygun gerçekleştirildiğini ispatlamak durumundadırlar (Dönmez vd., 2005: 56).

Raporlama Standartları:Bu standartlar bağımsız denetimin sonunda ulaşılan görüşün açıklanması, düzenlenen raporun kapsamı ve düzenlemesi ile ilgili standartları ifade etmektedir. Bu standartlar denetim sonunda düzenlenen denetim raporunda kullanıcıların ihtiyaç duydukları bilgilerin açık ve kesin bir şekilde sistematik olarak sunulmasını amaçlamaktadır(Küçüksözen ve Sayar, 2002: 51). Dolayısıyla hazırlanan denetim raporunun mesleki görüş kapsamında oluşturulması hem kullanıcılar hem de denetçiler açısından son derece önemlidir. Raporlama standartları kendi içerisinde dört başlıkta ele alınmaktadır:

- **Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standartları:** İlk raporlama standardı olan bu standartta, firmaların kullanıcılarına sundukları finansal tabloların muhasebe ilkelerine uygun şekilde hazırlanmış olduğunun açık şekilde belirtilmesi öngörülmekte ve bu husus zorunlu kılınmaktadır (Dönmez vd., 2005: 57).

- **Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı:** Buna göre denetçilerin denetim raporlarında denetimi yapılan firmada muhasebe ilkelerinin önceki dönemde de herhangi bir değişikliğe uğramadan uygulandığını açık şekilde belirtmeleri gerekmektedir(Güredin, 1998: 35).Denetçilerinherhangi bir farklılığa rastlamamış olmaları halinde bunu raporlarında belirtme zorunlulukları bulunmamaktadır. Fakat

bir farklılıkla karşılaşmaları halinde bunu muhakkak denetim raporunda belirtmeleri gerekmektedir (Dönmez vd., 2005: 57).

- Finansal Tablolarda Yer Alan Açıklamaların Yeterliliği Standardı: Firmalar tarafından yayınlanan finansal tablolar, farklı karar vericileri ilgilendirmekte ve karar vericilerin firmalarla ilgili kararlarına temel oluşturmaktadır. Bu nedenle finansal tabloların kullanıcıların anlamasına imkan sağlayacak şekilde hazırlanması ve tam açıklama ilkesine göre yeterli bilgiler içermesi gerekmektedir. Denetim standartlarına göre denetleyiciler onaylamış oldukları finansal tablolardaki verilerin ve sayısal verilerin sınıflandırmasından ve parantez içerisinde belirtilen kavramların doğru olduğundan sorumludurlar (AICPA, 2020).
- Görüş Belirtme Standardı: Son raporlama standardı olan bu standarda göre denetçi görüşü denetleme sürecinin son aşamasıdır. Bu standarda göre denetçinin denetleme sürecinin sonunda finansal tablo bütünlüğünü koruyarak bir görüş belirtmesi, herhangi bir görüşe ulaşamaması durumunda ise bunu nedenleriyle birlikte ifade etmesi gerekmektedir. Denetçiler düzenledikleri raporlardan olumlu görüşe varamadıkları durumda ise; aksaklığın ve hatanın niteliğine göre şartlı denetim ya da olumsuz denetim görüşü bildirmekte veya görüş bildirmemektedir (Dönmez vd., 2005: 57).

4.2.6. Amerika’da Muhasebe Hileleri İle İlgili Düzenlemeler

ABD’de Worlcom, Enron, Tyco ve Global Crossing gibi denetim skandalı ve finansal raporlama skandallarının yaşanması finansal raporlama, şirket yönetimleri, sermaye piyasaları ve söz konusu firmaların denetimlerini yapan bağımsız denetim firmaları ile denetçilere olan güvenin derinden sarsılmasına yol açmıştır. Bu skandallar yalnızca ABD piyasalarını etkilememiş; gelişen ve gelişmekte olan tüm piyasalar üzerinde etkili olmuştur. Öyle ki, ABD’de yakın zamanda gerçekleşen hileli muhasebe işlemlerinin toplam 120 milyar dolar maliyete yol açtığı raporlanmıştır (Beasley vd., 2010: 1). Bunun sonucunda denetimin istenilen şekilde yapılması için çeşitli organizasyonlar kurulmuş ve yasalar çıkarılmıştır. Çalışmanın sonraki başlığında ABD’de muhasebe hilesini önleme konusunda yapılan düzenlemeler ele alınmaktadır.

4.2.6.1. Sarbanes & Oxley Yasası'nda Yer Alan Düzenlemeler

Sarbanes-Oxley yasası ABD'de yaşanan muhasebe skandallarının ardından oluşan güvensizlik ortamını azaltmak amacıyla çıkarılmıştır(Özkul ve Pektekin, 2009: 60). Başka bir ifade ile yasa Enron ve WorldCom da dahil olmak üzere bir dizi büyük kurumsal ve muhasebe skandalına bir tepki olarak kabul edilmiştir (Aldhizer vd., 2003: 1). Çünkü bu skandallar, etkilenen şirketlerin hisse fiyatlarının dibe vurmasından dolayı yatırımcılara milyarlarca dolara mal olmuştur. Bu durum kamuoyunun ABD menkul kıymetler piyasalarına güvenini sarsmıştır (Behl vd., 2019). Yasa, ABD'de yaşanan muhasebe skandallarını iç kontrol sistemi eksikliğine bağlamaktadır (Gönen, 2009: 193). Söz konusu yasada yaşanan şirket ve muhasebe skandallarından dolayı kamuoyunun zarar görmesini önleyecek düzenlemeler bulunmaktadır (Özbirecikli, 2006: 14). Temel'e (2008: 84) göre Sarbanes Oxley yasası Amerika'da yaşanan muhasebe skandalları ve sonrasındaki gelişmelerle ilişkili olarak Amerikan yönetiminin kamuoyunun sermaye piyasasına olan güvenini kazanma çabasıdır.

Sarbanes-Oxley yasası 30 Temmuz 2002'de yürürlüğe girmiştir. Aynı zamanda "Kamu Şirketleri Muhasebe Reformu ve Yatırımcı Koruma Yasası" olarak da bilinmektedir. Yasa tüm ABD kamu şirketleri, kurullar, yönetim ve kamu muhasebe firmaları için yeni veya genişletilmiş gereksinimler belirlemektedir. Yasa adını ABD Senatörü Paul Sarbanes ve ABD Temsilcisi Michael G. Oxley'den almıştır. Yasa hileli mali faaliyetler için çok daha ağır cezalar öngörmektedir. Ayrıca yönetim kurullarının gözetim rolünü ve kurumsal mali tabloların doğruluğunu gözden geçiren dış denetçilerin bağımsızlığını arttırmaktadır (Weygandt vd., 2009).

Yasanın getirdiği yükümlülükler üst yönetim, yönetim kurulu, iç denetçiler, bağımsız denetçiler, kurumsal yatırımcılar, standart koyucu otoriteler, analistler, avukatlar ve bireysel yatırımcılar başta olmak üzere birçok tarafı etkilemektedir. Yasayla, denetim komitesi ve şirket yönetiminin sorumlulukları artmış; bunun yanında sermaye piyasası suçlarına daha ağır cezalar getirilerek suçların caydırıcı olması amaçlanmıştır (Aksoy, 2006:7). Yasa 11 ana başlıktan ve 66 altbaşlıktan oluşmuştur. Bunlar (Sarbanes Oxley, 2002):

- Denetçilerin bağımsızlığı

- Kurumsal sorumluluk
- Kamuoyunun ayrıntılı şekilde aydınlatılması
- Finansal analizlerden kaynaklı çıkar çatışmaları
- Komisyon yetkisi ve kaynakları
- Raporlar ve çalışmalar
- Kurumsal sorumluluk ve ceza sorumluluğu
- Beyaz yaka çalışanların işledikleri suçların cezalarının arttırılması
- Kurumsal sorumluluk ve hile
- Kurumsal vergi iadesidir

Yukarıda da görüldüğü gibi yasa, kurumsal yönetim kurulu sorumluluklarından cezalara kadar uzanan on bir başlık içermektedir. Yasa ayrıca denetçi bağımsızlığı, kurumsal yönetim, iç kontrol değerlendirmesi ve gelişmiş mali açıklama gibi konuları da kapsamaktadır. Yasa kurumsal mali tabloların doğruluğunu gözden geçiren dış denetçilerin bağımsızlığını arttırmış ve yönetim kurullarının da gözetim rolünü arttırmıştır. Tüm bu düzenlemeleri içeren yasa meclis tarafından 423 lehte, 3 muhalefet, 8 çekimser oyla; Senatoda 99 lehte, 1 çekimser oyla kabul edilmiştir. Yasayı onaylayan başkan George W. Bush, bu yasanın Franklin D. Roosevelt'ten bu yana Amerikan iş uygulamalarının en geniş kapsamlı reformlarını içerdiğini belirtmiştir (www.secauditor.com, 2002).

Sarbanes-Oxley yasasının temel amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Alvin ve Loebbecke, 1997: 84; Özeke, 2004; Gökalp, 2005: 108-109):

- ABD’de yaşanan muhasebe skandalları sonrasında sarsılan kamu güvenini yeniden kazanmak.
- Yatırımcılara zamanında, doğru, anlaşılabilir ve detaylı finansal bilgiler sunmak.
- Kurumsal yönetimi daha iyi yürütmek.
- Kurulacak muhasebe gözetim kurulu ile daha sıkı yaptırımlar sağlamak.
- İç kontrolleri daha etkili yapmak yapmak.
- Denetim firmalarının destekledikleri denetim komitesinin bağımsızlığını sağlamak.
- Denetim hizmeti sunan firmalardan alınabilecek hizmetleri sınırlandırmak.
- Kanuna aykırı davrananlara ağır yaptırımlar uygulamak.

Sarbanes Oxley yasası yatırımcıların menfaatlerini koruyacak ve hisse senedi yatırımcıları ile şirketlere bilgi sağlayacak olan bağımsız ve doğru denetim

raporlarının hazırlanmasında kamu çıkarını güçlendirecek Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu'nu (PCAOB) oluşturmaktadır. Bu kurul temelde aşağıdaki görevleri yerine getirmektedir (Sarbanes-Oxley, 2002:750):

- Halka arz edilen şirketlere denetim raporları hazırlayan denetim firmalarının sicil kaydını tutmak.
- Halka arz edilen şirketlerin denetim raporlarının hazırlanması ve yayınlanmasıyla ilgili yönetmelikte belirtilen; kalite kontrol, denetim, bağımsızlık ve ahlak gibi konulardaki standartları belirlemek.
- Halka arz edilen şirketlerin denetimini yönetmek.
- Gerekli durumlarda halka arz edilen şirketlerin ve bu şirketlerde çalışanların disiplin ve inceleme süreçlerini yürütmek.
- Kamu çıkarını ve yatırımcıların çıkarını korumak için kurulan komisyonun belirlediği mesleki standartları gerçekleştirmek.
- Muhasebe meslek çalışanlarının sorumluluklarını kanuna, kanunun belirlediği kurullar tarafından getirilen kurallara, denetim raporlarının hazırlanması ile ilgili standartlara ve mesleki standartlara uygun şekilde gerçekleştirmelerini sağlamak.
- Kurul çalışanlarını ve personelini yöneterek kurulun bütçesini hazırlamak.

PCAOB'da üyeler 5 yıl görev yapmaktadır. Kurulda görev yapacak üyelerin en az ikisinin bağımsız denetçi olması zorunludur. Kurul üyeleri herhangi bir denetim firmasından ödeme veya kar elde edemez, yalnızca emekli maaşı gibi sabit ödeme alabilir. Kurulda görev yapacak üyeler Merkez Bankası ve Hazine Sekreterliği tarafından oluşturulan komisyonca görevlendirilir. Gerekli olması halinde komisyon, üyeleri görevden alabilir. Kurul denetim firmalarını kaydetmek, kalite kontrolü yapmak, denetlemek, bağımsızlık raporu ve denetim raporu konusunda standartlar belirlemek, etik ilkeleri uygulamak, denetleme firmalarını idare etmek, yargılama giderlerini ve araştırma giderlerini idare etmek ve buna uygun yaptırımlar geliştirmek gibi işlevleri yerine getirmektedir (Gökalp, 2005: 109-110).

Sarbanes Oxley yasasının ikinci bölümünde denetçilerin bağımsızlığı konusu düzenlenmektedir. Yasada denetçilerin bağımsızlığı ile ilgili aşağıdaki düzenlemeler yer almaktadır (Sarbanes-Oxley, 2002):

- Denetçilerin bağımsızlığını zedeleyecek görevler tanımlanmıştır.
- Denetleme ekibinin rotasyonu düzenlenmiştir.

- Denetim ortağının alacağı ücretin tespit edilmesinde sınırlama getirilmiştir.
- Denetçilerin belirli konuları denetleme komitesine rapor etmesi öngörülmüştür.
- Denetim dışı görevlerin denetim komitesi tarafından onaylanması zorunluluğu getirilmiştir.
- Denetim dışı görevler için ödenen ücretin yıllık faaliyet raporunda belirtilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu tarafından 2003 yılında yapılan düzenlemeyle denetçilerin bağımsızlığının güçlendirilmesine dönük yeni kararlar ve kurallar kabul edilmiştir. Buna göre denetçilerin denetim ilişkisi içerisinde oldukları firmalar ile bazı faaliyetlere girmelerine yasak getirilmiştir(Kırlıoğlu ve Akyel: 32).Buna göre bağımsız denetleme yapan firmalarınaynı müşteriye denetim faaliyeti ile beraber aşağıdaki hizmetleri vermeleri yasaklanmıştır(Sarbanes-Oxley, 2002:771-772):

- Defter tutma veya denetim müşterisinin finansal tablolarına ve muhasebe kayıtlarına yönelik diğer hizmetler,
- Finansal bilgi sisteminin tasarlanması ve uygulanması,
- Değerleme hizmetleri,
- İnsan kaynakları hizmeti veya yönetim fonksiyonu hizmeti,
- Aktüeryal hizmetler,
- Dışardan iç denetim hizmeti uygulaması,
- Menkul kıymet hizmetleri, aracılık, yatırım bankacılığı ve yatırım danışmanlığı gibi hizmetler,
- Denetimde ilişkisi olmayan uzmanlık gerektiren hizmetler,
- Hukuksal hizmetler,
- PCAOBtarafından belirlenen hizmetler,

İşletme tarafından hazırlanan ve kamuoyuna sunulan muhasebe raporları bir bildirimdir. Söz konusu bildirimler ile işletmeler, bildirimde yer alan veri ve bilgilerin doğruluğunu iddia etmektedirler. Bu nedenle işletmeler muhasebe raporlarında yer alan verilerin doğruluğunu denetlemek konusunda kamuoyuna sorumludurlar. Bunun yanında muhasebe raporlarında yer alan bilgilerin

doğruluğunun araştırılarak ispatlanması ve güvenilirliğin artması da sağlanmaktadır (Öndeş, 2000, 80).

Daha katı mali yönetim yasalarına ihtiyaç duyulduğu algısına yanıt olarak, Sarbanes-Oxley tipi yasalar daha sonra Japonya, Almanya, Fransa, İtalya, Avustralya, İsrail, Hindistan, Güney Afrika ve Türkiye'de çıkarılmıştır. Sarbanes-Oxley'in algılanan faydaları ve maliyetleri konusundaki tartışmalar devam etmektedir. Yasanın muhalifleri, Sarbanes-Oxley'in ABD finans piyasalarına aşırı karmaşık bir düzenleme ortamı getirdiğini söyleyerek, Amerika'nın yabancı finansal hizmet sağlayıcılara karşı uluslararası rekabet gücünü azalttığını iddia etmektedir. Sarbanes

Oxley'in savunucuları ise Sarbanes-Oxley'in kurumsal mali tabloların doğruluğu açısından fon yöneticilerinin ve diğer yatırımcıların güvenini artırmak için önemli bir fırsat olduğunu ifade etmektedir (www.secauditor.com, 2002).

4.2.6.2. COSO-Hileli Raporlama Konusunda Ulusal Komisyon Raporu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

ABD'de yaşanan hileli finansal raporlama sayısının artması ile birlikte kurulan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu (NCFRR) hileli finansal raporlamakonusundaki önemi nedeniyle iç kontrol sisteminin gerekliliği konusuna dikkat çekmiştir. Ulusal Komisyon tarafından yapılan çalışmalar iç kontrolün öneminin daha da artmasını sağlamıştır. Komisyon iç kontrol konusunda kapsayıcı ve ortak bir anlayış geliştirmek için destekleyici kurum ve kuruluşlara çağrıda bulunmuştur. Yapılan çağrıya olumlu yanıt gelmesinin sonucunda 1985 yılında Ulusal Komisyonu DestekleyenKuruluşlar Komitesi (COSO) kurulmuştur(Yılcı, 2006: 29).İç kontrol, işletmelerin artan rekabet ortamında ve değişen ekonomik koşullarda farklılaşan müşteri talep ve beklentilerinin ele alınmasına ve işletmelerin sürdürülebilir büyümesinin yeniden yapılandırılmasına olanak sağlamaktadır. İç kontrol yalnızca muhasebeleştirme süreci ile ilgili mali nitelikli kıymet hareketlerini içermekle kalmayıp bunun yanında bir işletmenin hedeflerine yönelik gerçekleştirdiği faaliyetleri kapsamındaki süreçlerini de içerisine almaktadır. İç kontrol, işletmenin planlaması ile varlıklarının korunması, muhasebe bilgilerinin

güvenirliğinin ve doğruluğunun araştırılması, faaliyetlerin verimliliğinin artırılması, işletmenin daha önceden belirlediği yönetim politikalarına bağlılığının özendirilmesi amacıyla kabul edilmiş ve uygulamaya konulmuş bütün yöntem ve önlemleri içermektedir. İç kontrol ile ilgili standartlar ve yaklaşımlar ise COSO tarafından geliştirilmiş ve güncellenmiştir (Köse ve Bekci, 2017: 13).

COSO, hileli finansal raporlamaya yol açabilecek nedensel faktörleri inceleyen bağımsız bir özel sektör girişimi olan Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu NCFR'ye sponsor olmak için 1985 yılında organize edilmiştir. Ayrıca, kamu şirketleri ve bağımsız denetçileri, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu SEC ve diğer düzenleyiciler ile eğitim kurumları için öneriler geliştirmektedir. NCFRmerkezi ABD'de bulunan beş büyük profesyonel dernek tarafından ortaklaşa desteklenmiştir. Bunlar

- Amerikan Muhasebe Birliği,
- Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü,
- Uluslararası Mali Yöneticiler,
- İç Denetçiler Enstitüsü,
- Ulusal Muhasebeciler Birliği'dir.

Her bir sponsor organizasyondan tamamen bağımsız olan komisyon; endüstri, kamu muhasebesi, yatırım firmaları ve New York Borsası temsilcilerinden oluşmaktadır. Ulusal Komisyon'un ilk başkanı, Paine Webber ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun eski bir Komiseri olan Genel Müdür Yardımcısı ve Baş Hukuk Müşaviri James C. Treadway Jr. idi. Bu nedenle, NCFR'ye Treadway Komisyonu da denilmektedir (www.coso.org, 2021).

COSO'nun yapısı ile mevcut ve gelecekteki faaliyetlerinin en önemli katkısı, kurumsal risk yönetimi, dolandırıcılık ve kontrol alanlarındaki bilgileri genişleten temel araştırma ve öğretime olan ihtiyacının daha iyi anlaşılmasını teşvik etmektir. (Landsittel ve Rittenberg, 2010: 455).

İlk olarak 1992 yılında yayımlanan COSO İç Kontrol - Entegre Çerçeve raporunda işletmelerin hedeflerine ulaşabilmelerinde iç kontrol sisteminin önemi yeniden vurgulanmış ve güvenli finansal raporlama ve kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının sağlanmasında işletmelerin iç kontrol sistemlerini gözden geçirmeleri gerektiği belirtilmektedir. Bu rapor bu nedenle finansal raporlamada ihtiyaç duyulan

iç kontrol sisteminin geliştirilmesi konusunda kamu bilincinin oluşturulmasında önemli bir yapıtaşı olarak görülmektedir (Rezaee, 1995: 5). Bu rapor iç kontrol kavramı ile ilgili kapsayıcı ve ortak bir anlayış getirmektedir. Söz konusu rapor dört bölümden oluşturulmuştur. Bunlar:

- Yönetici özeti,
- Genel çerçeve,
- Dış paydaşlara raporlama,
- Değerleme araçlarıdır (Yılancı, 2015: 53).

Raporun ilk bölümü iç kontrol sisteminin üst düzey yöneticiler açısından değerlendirildiği bölümdür. İkinci bölüm iç kontrol kavramı, unsurları ve bunun yanında işletme yöneticileri, işletmenin yönetim kurulu üyeleri ve diğer yöneticilerinin kendi iç kontrol sistemini değerlendirebilecekleri kriterleri içermektedir. Üçüncü bölüm işletmelerin finansal raporlama sürecinde faydalanacakları rehber niteliğindedir. Dördüncü ve son bölümde ise oluşturulmuş bir iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi sürecinde kullanılacak teknikler belirtilmektedir (Coşkun, 2019: 61-62). COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesinin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Graham, 2015: 2):

- İç kontrol bir işletmenin hedeflerine ulaşmasına yönelik oluşturduğu kontrollerin bütünüdür.
- İç kontrol her ne kadar bir süreç olsa da kendi içerisinde sonu olmayan bir süreçtir.
- İç kontrol işletme yönetimi ve dış paydaşlara kesin bir garanti vermenin ötesinde makul bir güvence oluşturmaktadır.
- İç kontrol süreci insanlardan etkilenen bir süreçtir.

Bunun dışında COSO kurumsal risk yönetimi ve dolandırıcılık caydırıcılığı konusunda 2004 yılında Kurumsal Risk Yönetimi - Entegre Çerçeve başlıklı raporu yayınlamıştır. Bu çerçeve, hem strateji belirleme sürecinde hem de performansı artırmada riski göz önünde bulundurmanın önemini vurgulayan "Kurumsal Risk Yönetimi - Strateji ve Performansla Bütünleştirme" 2017'de yayınlanan sürümle güncellenmiştir. Dolandırıcılık caydırıcılığı alanında 1999'da yayınlanan ilk çalışma, Hileli Finansal Raporlama: 1987-1997 başlığı taşımaktadır. Hileli Finansal Raporlama: 1998-2007 adlı bir devam çalışması da 2010 yılında yayımlanmıştır (www.coso.org, 2021).

COSO tarafından 1992'de yayınlanan rapordevrim niteliğinde bir rapordur. Çünkü bu rapor iç kontrolü tanımlama ve ölçüm için bir standart sağlamaya yönelik ilk büyük resmi girişimi temsil etmektedir. Daha sonra çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası'nın 404. maddesi de iç kontrolün önemini daha da vurgulamıştır. Bu yasa sadece kuruluşların mali raporlama üzerinde iç kontroller kurmasını ve sürdürmesini değil, aynı zamanda yöneticilerin ve dış denetçilerin iç kontrolün etkililiğini değerlendirmeleri ve raporlamalarını sağlamıştır (D'Aquila, 2013: 22). COSO, kurumsal risk yönetimini kuruluşların potansiyel olarak olumsuz olayları tanımlamasına ve ardından kurumun iş hedeflerinin ilerletilmesi için ilişkili riskleri yönetmesine yardımcı olmayı amaçlayan bir süreç olarak görmektedir. Operasyonel risk yönetimine uygulandığında ise bu genellikle şu anlama gelmektedir. Öncelikle her işin altında yatan risklerin boyutunun tanımlanması ve değerlendirilmesi için kapsamlı bir organizasyon araştırılması yapılmalıdır. Ardından, işletmenin amacına ulaşmasını engelleme tehdidi oluşturan riskleri azaltmak için bir dizi yanıt ve kontrol tanımlanmalıdır. Bu ise genellikle bir sorun listesi oluşturmak ve bunun programla uyumluluğunu sağlamak için takip eylem planı oluşturularak gerçekleştirilmektedir. Makro düzeyde, bu yaklaşım hem kapsamlı hem de sağlam görünmektedir (Samad-Khan, 2005: 24).

COSO, 1992'de yayınlanan iç kontrol bütünleşik çerçeve raporunu gözden geçirerek güncellemek için 2010 yılı kasım ayında yeni bir proje duyurusuna çıkmıştır (Kurt ve Uçma, 2013: 81). COSO'nun 1992'de yayınladığı raporun güncellenmesinin gerekçeleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(Bulut, 2015):

- Kurumsal yönetimin öneminin artması.
- İlk çerçevenin yeteri kadar anlaşılır ve açık olması.
- Risk odaklı yaklaşıma yönelik ihtiyacın artması.
- Küreselleşme ile beraber iş yaşamının ve kurumsal yapının daha karmaşık hale gelmesi.
- Kanun ve düzenlemelerin getirdiği sorumlulukların artması.
- Hile, hata ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi ve önlenmesine dönük beklentilerin yükselmesi.

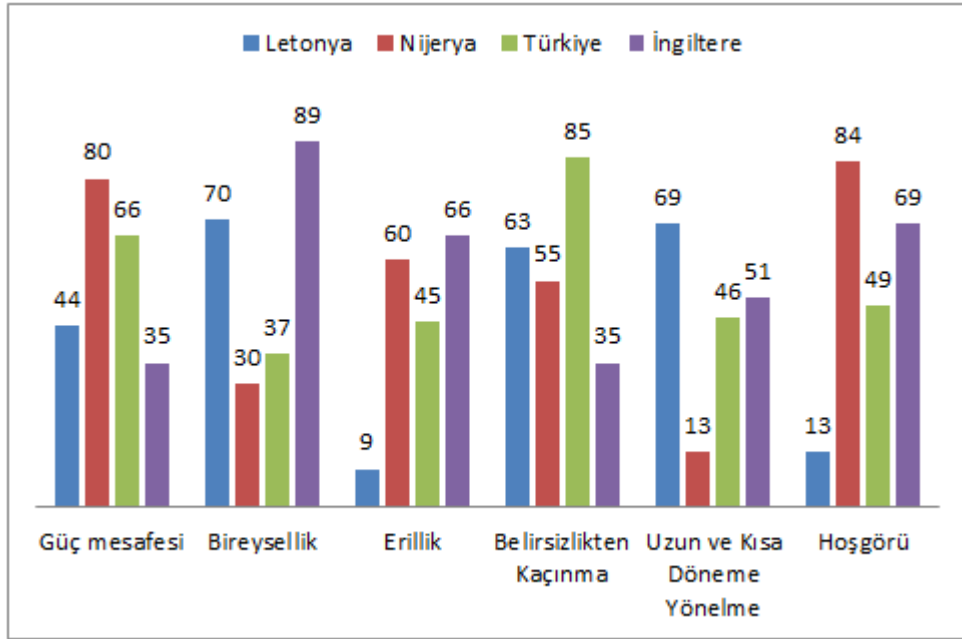
Son yıllarda, COSO'nun etkisi, ABD sınırlarının ötesindeki birçok ülkede, örneğin Çin ve Japonya'daki yeni raporlama standartlarında risk ve kontrollerle ilgili

kamuya açık raporlama için referans çerçevesi olarak daha geniş bir şekilde genişletilmiştir (Landsittel ve Rittenberg, 2010: 455).

4.3. TÜRKİYE, ABD VE SEÇİLİ ÜLKELERDE KÜLTÜR VE MUHASEBE UYGULAMALARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkelerin birbirinden farklı muhasebe uygulamalarına sahip olmasının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Buna göre bir ülkenin coğrafi konumu, tarihi, politik yapısı, öf ve adeti, hukuk sistemi ve ekonomik sistemi kısacası kültürü o ülkenin muhasebe uygulaması ve muhasebe sisteminin gelişmesi üzerinde etkili olmaktadır (Fritz ve Lamme 2003: 17). Ülkelerin kültürel farklılıkları ile ilgili yapılan çalışmaların temel dayanağı Hofstede'e aittir. Hofstede kültürü toplumların öğrendiği, sosyal çevre içerisinde yaşayan insanların paylaştıkları ve nesiller arası aktardıkları bir fenomen olarak tanımlamakta (Haskins vd 2000: 5) ve bu tanımdan hareketle ülkeler arasındaki örgütsel kültür farklılıkları kategorilere ayırmaktadır. Bu durum literatürde ülkelerin kültürel özelliklerinden hareketle kültür ve muhasebe uygulamaları arasındaki ilişkinin değerlendirildiği araştırma sonuçlarına bakıldığında daha net görülmektedir. Bu araştırmalardan birinde Rodrigez (2009: 14) kültürel değerler ile muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi seçili ülkeler özelinde incelemiştir. Araştırmaya Hofstede'in farklı kültür sınıflandırması içerisinde temsil edilen ülkeler dahil edilmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen bulgular aşağıda sunulmaktadır. Araştırmada öncelikle seçili ülkelerin sosyal-kültürel değerlerine göre sınıflandırması yapılmış, daha sonra da Hofstede'in kültür değerlerine göre Gray'in muhasebe değerleri ele alınmıştır.

Şekil 15: Hofstede Kültür Değerlerine Göre Seçili Ülkelerin Sınıflandırılması



Kaynak: Rodriguez, R. P. (2009). Three essays on the quantification, validation, and application of Gray's accounting values.

Araştırmada seçili ülkelerin Hofstede kültürel değerlerine göre sınıflandırılmasından sonra Gray'ın muhasebe değerleri ile arasındaki ilişkiyi gösteren ve her ülkenin belirgin muhasebe değerinin yer aldığı tablo düzenlenmiştir (Tablo 21).

Tablo 21: Hofstede'in Kültür Değerlerine Göre Seçili Ülkelerin Muhasebe Değerleri

Ülke	Kültürel Değer	Puan	Muhasebe Uygulaması
Letonya	Dişil	91	Statükocu, İyimser, Şeffaf
	Baskı	87	Tutucu, Statükocu
Nijerya	Hoşgörü	84	İyimser, Esnek
	Güç mesafesi	80	Statükocu, Tekdüzen, Gizlilik
Türkiye	Belirsizlikten kaçınma	85	Tutucu, Tekdüzen, Statükocu
	Güç mesafesi	66	Statükocu, Tekdüzen, Gizlilik
İngiltere	Bireysel	89	Profesyonel, Esnek, Şeffaf, İyimser

Kaynak: Rodriguez, R. P. (2009). Three essays on the quantification, validation, and application of Gray's accounting values.

Şekil 15 ve Tablo 21'deki veriler değerlendirildiğinde Türkiye'nin baskın iki özelliğinin, güç mesafesinin ve belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu görülmektedir. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumların ast ve üst arasındaki hiyerarşik ilişkisi ve denetim mekanizması genellikle katıdır. Belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda ise bireylerin karşılaştıkları durumlarla ilgili nasıl davranmaları gerektiği katı kurallarla belirlenmiştir. Bu toplumlar genellikle riskten kaçınan toplumlardır. Türkiye siyasi ve ekonomik tarihinde yaşanan dalgalanmalar, ekonomik krizler ve darbeler gibi faktörlerden etkilenme düzeyi yüksek bir ülke olduğu için bu durum, Türk toplumunda belirsizlikten kaçınma ve garantici olma eğilimini arttırmaktadır. Bunun yanında Türk toplumunun bireye verdiği önem onu yüksek güç mesafesine sahip bir toplum haline getirmektedir. Bu nedenle Türkiye'nin muhasebe uygulamaları tutucu, statükocu ve gizlidir.

İngiltere'ye ait en baskın özellikler ise hoşgörü seviyesinin ve bireysellik seviyesinin yüksekliğidir. Bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda bireysel ihtiyaçlar toplumsal ihtiyaçlardan daha öndedir. Bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda insanlar sadece kendilerine ve ailelerine bakmayı amaç edinirken toplumculuğun yüksek olduğu toplumlarda ise insanlar kendileri ile ilgilenen grupların içerisinde yer alırlar. İngiltere'de çocuklara henüz çok erken yaşlarda mutluluğun kişisel tatminden geçtiği öğretilmektedir. İngiltere'nin yüksek kentleşme ve sanayileşme seviyesine sahip olması ve soğuk iklim şartları ile federal yapısı onun hoşgörülü ve bireysel bir toplum olmaya yöneltmektedir. Bir toplumun bireysellik seviyesinin artması, muhasebe uygulamalarını profesyonelliğe yaklaştırmaktadır. Profesyonellik ise risk alma ve esnekliği artırarak iyimser bir yaklaşımı oluşturmaktadır.

Araştırma kapsamında incelenen bir başka ülke olan Nijerya'nın en baskın özellikleri ise güç mesafesi ve hoşgörünün yüksek olmasıdır. Nijerya'ya ait bu boyut insanların dürtülerini ve arzularını kontrol etmeye çalışma seviyesi olarak açıklanmaktadır. Hoşgörü seviyesinin yüksek olduğu toplumlarda insanlar yaşamdan

zevk alma, eğlenme dürtülerini ve isteklerini karşılama konusunda çaba sarf ederler. Ayrıca yaşama ve diğer insanlara karşı olumlu bir tutum içerisinde olarak genellikle iyimser bir bakış açısına sahiptirler. Nijerya toplumunda insanların iyimser ve hoşgörülü bakış açıları ise muhasebe uygulamalarına yansımış ve muhasebe uygulamalarının esnek ve iyimser olmasını sağlamıştır.

Araştırmada incelenen son ülke olan Letonya’da baskıcı ve dışıl kültürel özellikler baskındır. Bu kültürün baskın değeri başkalarının yaşam kalitesini önemsemektir. Dışıl toplumlarda bireylerin yaşam kalitesinin artması bir toplumsal başarı göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Eril toplumların motivasyon kaynağı yaptığının en iyisi olması iken; dışıl toplumlarda motivasyon kaynağı ise yaptığın işi sevmektir. Dışıl bir ülke olarak sınıflandırılan Letonya’da insanlar övgü almaktan ve övgüde bulunmaktan haz alırlar. Bu durum Letonya halkının mütevazı olmasını ve başkalarına rahatsızlık vermemek için diplomatik ve yumuşak bir sesle iletişim kurmasını sağlamıştır. Letonya halkı başka ulusların kültürlerine toleranslı yaklaşmaktadır. Letonya’nın Birinci Dünya Savaşı’na kadar Sovyetlerin etkisinde kalması onun baskıcı boyutunu yükseltmiştir. Ayrıca Letonya’da yaşayanların tamamına yakınının okuma yazma bilmesi Letonya toplumunun dışıl özelliklere sahip olması üzerinde etkili olmuştur.

Keskin ve diğerleri (2019) ise şeffaflık raporlarından hareketle Hofstede-Gray modeline göre seçili ülkelerin muhasebe kültürü açısından karşılaştırmasını yaptıkları araştırma sonucunda ülkelerde en fazla atfedilen kültürel kodları belirlemişlerdir. Araştırmanın sonunda Türkiye’nin öncelikle şeffaflık, doğruluk ve gerçeklik kültürel kodlarını önemseydiği daha sonra ise eğitim kodunu önemseydiği görülmüştür. Türkiye’nin en az önemseydiği kültürel kod ise sürekli iyileştirme kodu olmuştur. Hofstede’in kültür boyutlarına göre, Türkiye’nin uzun döneme yönelme seviyesi onun bu kültürel kodları benimsemesine neden olmuştur. Nijerya’nın ise şeffaflık, doğruluk, gerçeklik, etik değerler, iletişim, disiplin, eğitim ve sürekli iyileştirme kodunu benimsediği görülmüştür. Hofstede’in kültür boyutlarına göre Nijerya bireyselliğin yüksek olduğu bir toplumdur. Bu toplumlarda bireysellik seviyesi arttıkça muhasebe kültüründe profesyonel tutum artmaktadır. Buna göre muhasebe kültüründe profesyonellik seviyesinin artması muhasebe meslek mensuplarının bireysel karar alma düzeylerini arttırmakta ve disiplin

kavramına atfedilen önemi azaltmaktadır. Letonya’da atfedilen kültürel kodlar ise doğruluk, gerçeklik, şeffaflık, iyileştirme, iletişim, disiplin, etik değerler ve eğitimidir. Hofstede’in kültür boyutlarına göre Letonya dışıl bir toplumdur. Bu toplumlarda bireylerarası ilişkilerde başarı ve yaşam kalitesi önemlidir. Bunun yanında bu toplumlarda hırs ve azim gibi özellikler önemsenmemektedir. Son olarak İngiltere’nin önemseydiği etik kodlar ise sürekli iyileştirme kodudur. Hofstede’in kültür boyutlarına göre İngiltere belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu bir toplumdur. Hofstede-Gray modeline göre belirsizlikten kaçınma seviyesi düşük olan toplumlarda insanlar geleceğe daha fazla iyimser bakmakta ve risk alabilmektedir. Bu durum İngiltere’nin daha hoşgörülü bir toplumsal yapıya sahip olmasını ve etik değerleri önemsemesini beraberinde getirmektedir.

Başka bir araştırmada ise Kestane ve Ağca (2017) Hofstede’in oluşturduğu ve Gray’in muhasebeye uyarladığı muhasebe kültürel değerlerinden hareketle Türkiye’nin UFRS’yi uygulayan Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson ülkeleri içerisindeki yerini analiz etmişlerdir. Buna göre araştırma kapsamında incelenen ülkelerin Hofstede kültürel değerler sınıflandırmasında aldıkları puanlar tablo 22’de gösterilmektedir.

Tablo 22: Ülkelerin Hofstede Kültürel Değerler Sınıflandırmasında Aldıkları Puanlar

Anglo - Sakson	Güç Mesafesi	Bireycilik ve Toplumculuk	Erillik- Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
ABD	40	91	62	46
Danimarka	18	74	16	23
Meksika	81	30	69	82
Birleşik Krallık	35	89	66	35
Yeni Zelenda	22	79	58	49
İzlanda	30	60	10	50
Avustralya	36	90	61	51
Kanada	39	80	52	48
Hindistan	77	48	56	40
Güney Afrika	49	65	63	49

Norveç	31	69	8	50
		Bireycilik	ve Erillik	- Belirsizlikten
Kıta Avrupası	Güç Mesafesi	Toplumculuk	Dişillik	Kaçınma
Fransa	68	71	43	86
Avusturya	11	55	79	70
Belçika	65	75	54	94
Almanya	35	67	66	65
İtalya	50	76	70	75
İspanya	57	51	42	86
Lüksemburg	40	60	50	70
Mısır	70	25	45	80
Suriye	80	35	52	60
Kuveyt	90	25	40	80
Ürdün	70	30	45	65
BAE	90	25	50	80
		Bireycilik	ve Erillik	- Belirsizlikten
Karma Model	Güç Mesafesi	Toplumculuk	Dişillik	Kaçınma
Çek				
Cumhuriyeti	57	58	57	74
Macaristan	46	80	88	82
Sırbistan	86	25	43	92
Polonya	68	60	64	93
Romanya	90	30	42	90
Litvanya	44	70	9	63
Slovakya	100	52	100	51
Ukrayna	92	25	27	95
Slovenya	71	27	19	88

Kaynak: Nobes ve Parker 2008; Mukoro ve Ojeka 2011; Borker, 2012; Varıcı ve Özdemir 2013.

Kestane ve Ağca (2017) Hofstede'in oluşturduğu ve Gray'in muhasebeye uyarladığı muhasebe kültürel değerlerinden hareketle Türkiye'nin Kıta Avrupası, Anglo-Sakson ve Karma Modeli uygulayan ülkeler içerisindeki yerini karşılaştırmalı olarak analiz etmişlerdir. Araştırmada ilk olarak Türkiye'nin Anglo-Sakson modeli uygulayan ülkeler içerisindeki yeri incelenmiştir (Tablo 23).

Tablo 23: Türkiye'nin Anglo-Sakson Modeli Uygulayan Ülkeler İçerindeki Yeri

	Güç	Bireysellik ve Toplumsallık	Erillik – Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Medyan	65	35	50	49
Mod	70	30	40	50
Max.	100	91	69	96
Min.	13	14	8	8
Türkiye	66	37	45	85

Kaynak: Kestane, A., ve Ağca, A. (2017). UFRS Uygulamaları ve Muhasebe Kültürel Değerler Ekseninde Türkiye'nin Yeri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(3), 624-649.

Tablo 23'te yer alan veriler incelendiğinde Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkelerin %50'sinin sahip olduğu güç mesafesi değerinin 60 olduğu ve en sık rastlanan değer ise 70 olduğu görülmektedir. Buna karşın Türkiye'nin güç mesafesi değerinin 66 olduğu, bu değerlerden hareketle Türkiye'nin Anglo-Sakson modeli uygulayan ülkelerin %50'sine göre toplumsal ilişkilerde gücün eşit şekilde dağıtılmadığı kabul etme seviyesinin yüksek olduğu görülmektedir. Bu verilerden hareketle Türkiye'nin Anglo-Sakson modeli uygulayan ülkelere göre daha yüksek tekdüzeliğe sahip olduğu söylenebilir.

Bireycilik ve toplumculuk açısından değerlendirildiğinde Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkelerin %50'sinin bireycilik ve toplumculuk değerinin 35 olduğu görülmektedir. Türkiye'nin bireycilik ve toplumculuk puanı ise 37'dir. Bu değerlere göre Anglo-Sakson modeli uygulayan ülkelere kıyasla Türkiye toplumsal ihtiyaçlara daha duyarlı ve bireysel ihtiyaçlara ise daha az duyarlıdır. Dolayısıyla Türkiye Anglo-Sakson modeli uygulayan ülkelere kıyasla muhasebe uygulamalarında daha kuralcı ve statükocudur.

Erillik ve dişillik açısından değerlendirildiğinde Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkelerin %50'sinde bu değer 50 olduğu Türkiye'de ise 45 olduğu görülmektedir. Buna göre Türkiye Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkelerin %50'sine kıyasla toplumsal ilişkilerde cinsiyet rollerini daha belirgin şekilde yaşamaktadır. Bu değerlerden hareketle Türkiye'nin Anglo-Sakson modelinin

uygulandığı ülkelere kıyasla muhasebe uygulamalarında gizliliği ön plana aldığı söylenebilir.

Son olarak belirsizlikten kaçınma boyutu açısından değerlendirildiğinde ise Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkelerin %50 sinde belirsizlikten kaçınma puanının 49 olduğu Türkiye’de ise bu puanın 85 olduğu görülmektedir. Bu değerlere göre Türkiye Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkeler kıyasla belirsizlik karşısında kurallara daha sıkı bağlı olma eğilimi göstermektedir. Bu durumun muhasebe uygulamalarına yansımada ise Türkiye’nin muhasebe uygulamalarında risk almaktan kaçınan ve tutucu bir tavır içerinden olması beklenmektedir. Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkelerde muhasebe uygulamaları ise genellikle esnek ve risk odaklıdır.

Tablo 23’te yer alan veriler genel olarak ele alındığında Türkiye’nin yüksek güç mesafesine, eril toplum yapısına ve belirsizlikten kaçınma düzeyine sahip olduğu ve bu durumun muhasebe uygulamalarında kurallara bağlı, tekdüze, tutucu ve gizliliği ön plana alan bir anlayışla örtüştüğü söylenebilir (Kestane ve Ağca, 2017: 638-639).

Araştırmada ikinci olarak Türkiye’nin Kıta Avrupası modeli uygulayan ülkeler içindeki yeri incelenmiştir (Tablo 24).

Tablo 24: Türkiye’nin Kıta Avrupası Modeli Uygulayan Ülkeler İçindeki Yeri

	Güç Mesafesi	Bireysellik ve Toplumsallık	Erillik – Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Medyan	65	31	50	69,5
Mod	70	20	40	80
Max.	95	76	95	100
Min.	11	177	5	29
Türkiye	66	37	45	85

Kaynak: Kestane, A., ve Ağca, A. (2017).

Tablo 24’teki verilere bakıldığında Kıta Avrupası modelinin uygulandığı ülkelerin %50’sinde güç mesafesi boyutu değerinin 65 olduğu, Türkiye’de ise bu değer 66 olduğu görülmektedir. Buna göre Kıta Avrupası modelinin uygulandığı

Ülkelerin %50'si ile Türkiye'de toplumsal ilişkilerde gücün eşit Şekilde dağıtılmadığını kabul etme seviyesinin birbirine yakın olduğu sylenabilir. Muhasebe uygulamaları aşıından değerlendirildiğinde ise Türkiye ile KıtaAvrupası modelini uygulayan ülkelerin %50'sinin birbirlerine benzer nitelikler taşıdığını söylemek mümkündür.

Bireycilik ve toplumculuk aşıından değerlendirildiğinde Kıta Avrupası modelinin uygulandığı ülkelerin %50 sinde bu değerin 31 olduğu, Türkiye'de ise 37 olduğu görülmektedir. Bu değerlere göre Kıta Avrupası modelinin uygulandığı ülkelere kıyasla Türkiye toplumsal ihtiyaçlara daha fazla duyarlı, bireysel ihtiyaçlara ise daha az duyarlıdır. Buna göre Türkiye'nin Kıta Avrupası modeli uygulayan ülkelerin muhasebe uygulamalarına kıyasla daha kurallara bağlı ve statükocu olduğu sylenabilir.

Erillik ve dişilik değerleri aşıından ele alındığında kıta avrupası modelinin uygulandığı ülkelerin %50'sinde bu değerin 50 olduğu, Türkiye'de ise bu değerin 45 olduğu görülmektedir. Buna göre Kıta Avrupası modelinin uygulandığı ülkelerin %50'sine kıyasla Türkiye toplumsal ilişkilerde cinsiyet rollerini daha yoğun yaşamaktadır. Muhasebe uygulamaları aşıından değerlendirildiğinde ise Türkiye'nin Kıta Avrupası modelinin uygulandığı ülkelere kıyasla Şeffaflığı daha geri plana aldığı sylenabilir.

Son olarak belirsizlikten kaşıınma boyutu aşıından değerlendirildiğinde Kıta Avrupası modelinin uygulandığı ülkelerin %50'sinde bu değerin 69,5 olduğu Türkiye'de ise bu değerin 85 olduğu görülmektedir. Buna göre Türkiye Kıta Avrupası modelinin uygulandığı ülkelere kıyasla belirsizlik karşıısında kurallara daha bağlıdır. Bu sonuçlar muhasebe uygulamaları aşıından değerlendirildiğinde Türkiye'nin Kıta Avrupası modeli uygulayan ülkelere kıyasla riskten kaşıınan ve tutucu bir tavır içerisinde olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 24'te yer alan değerler genel olarak ele alındığından Türkiye'de g mesafesinin düşük olması, eril toplumsal yapıya sahip olması ve belirsizlikten kaşıınma boyutunun yüksek olması muhasebe uygulamalarını statükoya bağlı, esnek, Şeffaflığı geri plana alan bir anlayışa yöneltmektedir (Kestane ve Ağa, 2017: 638-640).

Araştırmada son olarak Türkiye'nin karma modeli uygulayan ülkeler içindeki yeri incelenmiştir (Tablo 25).

Tablo 25: Türkiye'nin Karma Modeli Uygulayan Ülkeler İçerindeki Yeri

	Güç Mesafes	Bireysellik ve Toplumsallık	Erillik – Dişillik	Belirsizlikten Kaçınma
Medyan	71	52	40	82
Mod	40	60	19	95
Max	100	80	100	95
Min	40	25	9	51
Türkiye	66	37	45	85

Kaynak:Kestane, A., ve Ağca, A. (2017).

Tablo 25'te yer alan değerlere bakıldığında karma modelin uygulandığı ülkelerin %50'sinde güç mesafesi değerinin 71 olduğu, Türkiye'de ise bu değer 66 olduğu görülmektedir. Buna göre karma modelin uygulandığı ülkelere kıyasla Türkiye'de toplumsal ilişkilerde gücün eşit olarak dağıtılmadığını kabul etme seviyesinin daha düşük olduğu söylenebilir. Bu değerler Türkiye'de karma modelin uygulandığı ülkelere kıyasla muhasebe uygulamalarının daha esnek olduğu anlamına gelmektedir.

Bireycilik ve toplumculuk açısından değerlendirildiğinde Karma Modelin uygulandığı ülkelerin %50'sinde bu değer 52 olduğu, Türkiye'de ise 37 olduğu görülmektedir. Bu değerlerden hareketle Karma Modelin uygulandığı ülkelere kıyasla Türkiye'nin toplumsal ihtiyaçlara daha fazla duyarlı olduğu, bireysel ihtiyaçlara ise daha az duyarlı olduğu söylenebilir. Bu durumun muhasebe uygulamalarına yansımaya bakıldığında ise Türkiye'nin Karma Modeli uygulayan ülkelere kıyasla muhasebe uygulamalarında daha kuralcı ve statükocu olduğunu söylemek mümkündür.

Erillik ve dişilik açısından incelendiğinde ise Karma Modelin uygulandığı ülkelerin %50'sinde bu değer 40 olduğu Türkiye'de ise bu değer 45 olduğu görülmektedir. Bu değerlere göre Karma Modelin uygulandığı ülkelere kıyasla

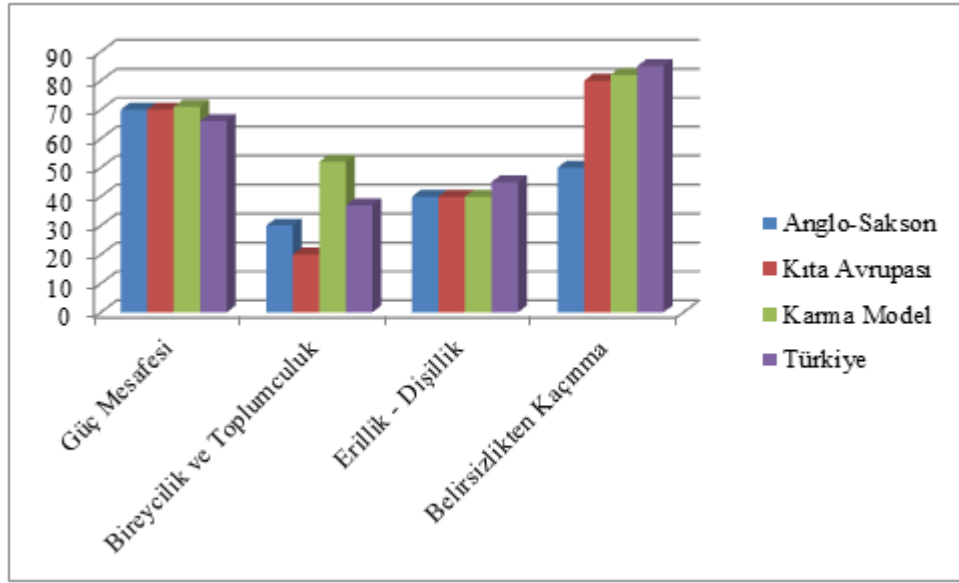
Türkiye’de toplumsal ilişkilerin cinsiyet rolleri daha belirgindir. Bu durumun muhasebe uygulamalarına yansımaya bakıldığında ise Türkiye’nin Karma Modelin uygulandığı ülkelerin %50’sine kıyasla daha yüksek seviyede şeffaf olduğu söylenebilir.

Son olarak belirsizlikten kaçınma boyutu açısından bakıldığında Karma Modelin uygulandığı ülkelerin %50’sinde bu değerin 82 olduğu, Türkiye’de ise 85 olduğu görülmektedir. Bu durum Türkiye’nin belirsizlik durumunda kurallara daha düşük seviyede bağlılık gösterdiğini ortaya koymaktır. Bunun muhasebe uygulamalarına yansımaya bakıldığında ise Türkiye’nin Karma Modelin uygulandığı ülkelere kıyasla daha düşük düzeyde risk almaktan kaçınan ve tutucu tavır sergilediğini söylemek mümkündür.

Tablo 25’te yer alan veriler genel anlamıyla ele alındığında karma modelin uygulandığı ülkelere kıyasla Türkiye’de güç mesafesinin ve belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu, bireyselliğininse Karma Modelin uygulandığı ülkelerde benzer olduğu söylenebilir. Bu durumun muhasebe uygulamalarına yansımaya bakıldığında ise Türkiye’nin kurallara bağlı, esnek, belirsizlik durumunda daha esnek ve risk alan uygulamalara sahip olduğu söylenebilir (Kestane ve Ağca, 2017: 643).

Kültürel değerler açısından Türkiye ile Anglo-Sakson, Kıta Avrupası ve karma modelin uygulandığı ülkelerin karşılaştırılması şekil 16’da gösterilmektedir.

Şekil 16: Karşılaştırmalı Kültürel Değerler



Kaynak: Rodriguez, R. P. (2009). Three essays on the quantification, validation, and application of Gray's accounting values.

Kültürel değerler açısından Türkiye ile Anglo-Sakson, Kıta Avrupası ve karma modelin uygulandığı ülkelerin karşılaştırılmasına bakıldığında güç mesafesi değeri açısından Türkiye'nin Anglo-Sakson, Kıta Avrupası ve Karma Modelinde uygulandığı ülkelerle benzer özellikler gösterdiği görülmektedir. Bireycilik ve toplumculuk açısından değerlendirildiğinde Türkiye'nin Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkeler ile benzer özellikler gösterdiği görülmektedir. Bu durumda Türkiye'nin kuralcı muhasebe uygulamalarından profesyonelliğin ön planda olduğu uygulamalara doğru geçiş içerisinde olduğunu söylemek mümkündür.

4.3.1. Kültür-Muhasebe Hileleri

Literatürde hileli finansal raporlamaya yol açan koşulların genel anlamıyla kültür ile şekillenmiş örgütsel yapıdan kaynaklandığına yönelik araştırmalar bulunmaktadır (Douglas vd., 2001; Kaya ve Ökten, 2014; Kıymık vd., 2015). Bu araştırmalardan elde edilen bulgularda iç kontrol yapısının zayıf olması, yönetici kadrosunun deneyimsiz olması, yönetim kurulunun zayıf olması ve işletmede tek bir kişinin kararları yalnız başına alması gibi durumlar hileli finansal raporlama yapılan

işletmelerin ortak özellikleri olarak sıralanmıştır. Ayrıca işletmenin kurumsal yapısının, onu diğer işletmelerin sosyal anlamda kabul ettiği davranışların dışında yöntemler kullanmasına yönelttiği tespit edilmiştir (Kıymık vd., 2015: 761). Örneğin; yasa dışı faaliyetlerde bulunmaya hazırlanan işletmeler, birçok işletmenin normal anlamda kabul etmediği ve işletmenin sadece kendi içerisinde sosyal anlamda kabul edebileceği davranışları tercih etmektedirler. Diğer taraftan hileli finansal raporlama uygulamasını tercih eden işletmeler yasal ve yasadışı muhasebe politikalarından oluşan muhasebe uygulamaları alternatiflerinden birini tercih etmektedirler. Bu nedenle bu tür işletmeler, hileli finansal raporlamayı kabul edilebilir türden bir muhasebe politikası olarak değerlendirmektedirler(Dunn, 1999: 5).

İşletmelerin kültürel yapılarının muhasebe uygulamalarını yönlendireceği ve bu nedenle işletmelerin finansal tablolarının kültürel yapılarından etkilenerak oluşturulduğu varsayımıyla, çalışmanın bu bölümünde seçili ülke örnekleri üzerinden hileli finansal raporlama ile muhasebe kültürü arasındaki ilişkinin ele alındığı araştırma bulguları incelenmektedir. Bu araştırmalardan birinde Kaya ve kten (2014) muhasebe hilesi ile kültür arasındaki ilişkiyi ele alırken iki temel karşılaştırma yapmışlardır. Buna göre öncelikle seçili ülkelerde yaşanan muhasebe hilelerini temsil etmesi bakımından her ülkeye ait toplam hile ortalaması belirlenmiş ve daha sonra bu ortalamayla ülkelerin Hofstede'in kültür boyutları ile karşılaştırılması yapılmıştır. Elde edilen bulgularda ülkeler ortalamasının üzerinde veya altında kalmasına göre sıralanmıştır. Buna göre güç mesafesi boyutuyla muhasebe hilesi arasındaki ilişkinin seçili ülkeler örneğinde karşılaştırılması 26'da gösterilmektedir.

Tablo 26: Seçili Ülkeler Örneğinde Güç Mesafesi Boyutuyla Muhasebe Hilesi Arasındaki İlişkinin Karşılaştırılması

Güç Mesafesi Düşük Muhasebe Hilesi Düşük Olan Ülkeler	Güç Mesafesi Yüksek Muhasebe Hilesi Yüksek Olan Ülkeler
Kanada	Kolombiya
Finlandiya	Guatemala
İrlanda	Endonezya
Danimarka	Yunanistan
Avusturya	Brezilya
Yeni Zelanda	Peru
İngiltere	Türkiye
Japonya	Panama
İsveç	İspanya
Norveç	Filipinler
Almanya	Hindistan

Kaynak: Kaya, C. T., & Ökten, A. B. (2014). Kültür Olgusunun Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, 7(2), 63-80.

Tablo 26'daki verilere bakıldığında güç mesafesi boyutunun kurumsal yönetim olgusu ve muhasebe hileleri üzerinde doğrudan etkili olduğunu söylemek mümkündür; bu oran %69 olarak hesaplanmaktadır. Bireycilik ve toplumculuk boyutuyla muhasebe hilesi arasındaki ilişkinin seçili ülkeler örneğinde karşılaştırılması 27'de gösterilmektedir.

Tablo 27: Seçili Ülkeler Örneğinde Bireycilik ve Toplumculuk Boyutuyla Muhasebe Hilesi Arasındaki İlişkinin Karşılaştırılması

Toplumsallık Seviyesi Düşük, Muhasebe Hilesi Yüksek Olan Ülkeler	Toplumsallık Seviyesi Yüksek, Muhasebe Hilesi Düşük Olan Ülkeler
Şili	Arjantin
Singapur	İspanya
Portekiz	İtalya
Malezya	Hindistan

Tablo 27’deki verilere bakıldığında bireycilik ve toplumculuk boyutunun muhasebe hileleri üzerinde doğrudan etkili olduğunu söylemek mümkün değildir; etkileme oranı %22’de kalmaktadır. Belirsizlikten kaçınma boyutuyla muhasebe hilesi arasındaki ilişkinin seçili ülkeler örneğinde karşılaştırılması 28’de gösterilmektedir.

Tablo 28: Seçili Ülkeler Örneğinde Belirsizlikten Kaçınma Boyutuyla Muhasebe Hilesi Arasındaki İlişkinin Karşılaştırılması

Belirsizlikten Kaçınma Seviyesi Düşük, Muhasebe Hilesi Yüksek Olan Ülkeler	Belirsizlikten Kaçınma Seviyesi Yüksek, Muhasebe Hilesi Düşük Olan Ülkeler
Danimarka	Arjantin
Kanada	İtalya
HongKong	Pakistan
Malezya	Yunanistan
Avusturya	Güney Kore
Yeni Zelanda	Peru
Singapur	Türkiye
İrlanda	Guatemala
İsveç	Peru
Norveç	Meksika
Finlandiya	Hindistan

Tablo 28'deki verilere bakıldığında belirsizlikten kaçınma boyutunun kurumsal yönetim olgusu üzerinde doğrudan etkili olduğunu söylemek mümkündür. Bu boyutun muhasebe hilelerine etkisi %60 oranındadır. Araştırmada son olarak erillik dışılık boyutuyla muhasebe hilesi arasındaki ilişkinin seçili ülkeler örneğinde karşılaştırılması 29'da gösterilmektedir.

Tablo 29: Seçili Ülkeler Örneğinde Erillik Dışılık Boyutuyla Muhasebe Hilesi Arasındaki İlişkinin Karşılaştırılması

Dişillik Seviyesi Düşük, Muhasebe Hilesi Yüksek Olan Ülkeler	Dişillik Seviyesi Yüksek, Muhasebe Hilesi Düşük Olan Ülkeler
Danimarka	Kolombiya
Fransa	Hindistan
Malezya	Jamaika
Finlandiya	Yunanistan
Şili	Arjantin
Portekiz	Türkiye
İsrail	İtalya
Norveç	Meksika

Tablo 29'daki verilere bakıldığında,erillik dışılıkboyutunun muhasebe hileleri üzerindeki etkisi %43 ile sınırlı kalmaktadır ve dolayısıyla doğrudan etkili olduğunu söylemek mümkün değildir.

Kültürün, ülkelerin muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisinden hareketle yapılan araştırmanın sonunda muhasebe hilesi ile Hofstede'in kültürel boyutları arasında bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur. Araştırmanın bulguları genel olarak değerlendirildiğinde, güç mesafesinin düşük olduğu İsveç, Danimarka, Norveç ve Finlandiya gibi İskandinav ülkeler ile; İngiltere, İrlanda, Yeni Zelanda ve Kanada gibi Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkelerde muhasebe hilesi değerinin düşük olduğu görülmüştür. Eşitlik anlayışının ön planda tutulduğu, yöneticilerin rahatça sorgulanabildiği, yatay örgütsel yapılanmanın olduğu ve katılımcı yönetim anlayışının benimsediği toplumlarda şeffaflığın ön plana çıktığı ve bu durumun

kurumsal etik ve kurumsal yönetim değerlerini yükselttiği görülmüştür. Diğer taraftan yüksek güç aralığına sahip Kolombiya, Brezilya, Uruguay ve Peru gibi Güney Amerika ülkeleri ile Guatemala ve Panama gibi Orta Amerika ülkeleri ve Güney Kore, Endonezya ve Filipinler gibi Asya ülkelerinde muhasebe hilesi değerlerinin yüksek olduğu görülmüştür (Kaya ve Ökten, 2014: 76). Güç farkının, eşitsizliğin ve güçlü olan kişilerin bazı ayrıcalıklara sahip olduğu düşüncesinin yaygın olduğu ve hiyerarşinin fazla olduğu bu toplumlarda (Hofstede 1991) kurumsal etik ve kurumsal yönetim değerleri zayıfladığı için güçlü olan kişiler daha rahat ve kolay şekilde hileye başvurmaktadır.

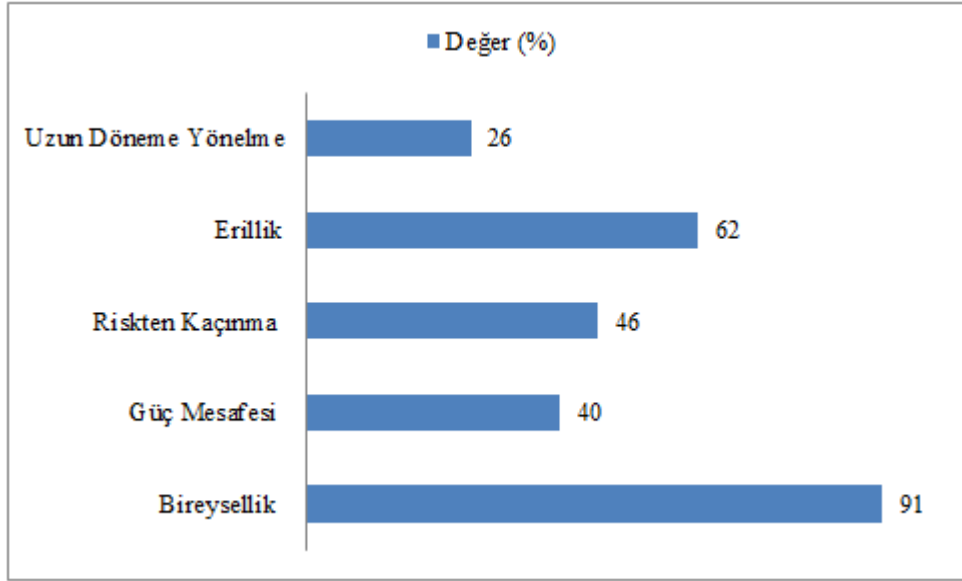
Araştırmada İskandinav, Anglo-Sakson ülkelerinin de içerisinde olduğu Singapur, Malezya ve Hong Kong gibi Asya ülkelerinin belirsizlikten kaçınma değerlerinin düşük, muhasebe hilesi değerlerinin yüksek olduğu görülmüştür. Bu tür esnek, risk alınabilen, kuralların ve planlamanın az olduğu toplumlarda muhasebe ilke ve kurallarına uygun finansal bilgi manipölasyonu ve yasal olmayan hile sayısı oldukça fazladır. Araştırmada elde edilen bir başka bulgu ise, bireycilik ve toplumculuk boyutu ile muhasebe hilesi arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığıdır. Araştırma kapsamında incelenen ülkelerin %78'inde bu değişkenler arasında anlamlı bir ilişki olmadığı ortaya konulmuştur. Erillik-dişillik boyutu açısından incelendiğinde; araştırma kapsamında incelenen ülkelerin %57'sinde muhasebe hilesi ile erillik dışılık arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı tespit edilmiştir. Yaşam kalitesinin ve toplumdaki diğer bireylerin önemsendiğini, alçakgönüllülük ve duyarlılığın yüksek olduğu toplumlarda muhasebe hilesi de düşük olmaktadır. Bu toplumlarda hileli muhasebe uygulamalarına başvurmanın, toplumda yer alan diğer kişilerin yaşam kalitesini de olumsuz açıdan etkileyeceği düşünüldüğü için böyle bir yola başvurulmamaktadır (Kaya ve Ökten, 2014: 77).

Kıymık ve diğerleri (2015) tarafından yapılan başka bir araştırmada ise hileli finansal raporlama ile muhasebe kültürü arasındaki ilişki incelenmiştir. Hofstede'in oluşturduğu ve Gray'in muhasebeye uyarladığı muhasebe kültürel değerlerinden hareketle yürütülen araştırmada; statükocuğa karşı profesyonellik ile gizliliğe karşı şeffaflık kültürel boyutları arasında hileli finansal raporlamaya başvuran işletmeler ile istatistiki olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür. Gizliliğe karşı şeffaflık boyutunda, hileli finansal raporlamaya başvuran işletmelerin şeffaflıktan yana

olmadıkları görülmüştür. Diğer bir ifadeyle, hileli finansal raporlamaya başvuran işletmelerde yapılan finansal raporlamanın temel hedefi, kamuoyunu aydınlatmaktan öte yöneticilere bilgi temin etmektir. Türkiye’de her ne kadar yapılan yasal düzenlemelerde işletmelerin bazı bilgileri kamuoyuyla paylaşması zorunlu olsa da, kamuoyuna açıklanan verilerin eksikliği bu durumun böyle olmadığını ortaya koymaktadır. Araştırma sonucunda statükoculuğa karşı profesyonellik boyutuyla hileli finansal raporlama arasında da anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna göre hileli finansal raporlamaya başvuran işletmelerin profesyonellikten yana olmadıkları görülmüştür. Statükocu mhassebe meslek çalışanlarının birçoğunun sahip oldukları mesleki bilgileri, mesleki düzenlemelerde ve uygulamalarda kullanma arzusunda oldukları ve bu eylemin hileli finansal raporlamaya başvuran işletmelerde daha yüksek seviyede olduğu görülmüştür. Douglas ve diğerleri (2001: 103) de ABD de yürüttükleri çalışmada örgütsel kültürün, bireylerin etik bileşeni olan durumlarda yargılarını etkileyebileceğini ve etkinin doğrudan olabileceğini belirtmektedir. Belkaoui (2002: 88) de kültürün muhasebe meslek mensuplarının muhasebeleştirme sürecinde bir yargıya ulaşmaları ve karar vermeleri üzerinde belirleyici bir faktör olduğunu, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe sürecindeki bilişsel işlevlerini, düşünce şekillerini ve değer yargılarını etkilediğini belirtmektedir.

Karabınar ve Altınkaynak (2019: 94-95) yatırım hileleri ile muhasebe kültürü arasındaki ilişkiyi inceledikleri araştırmalarında dünyada farklı ulusların kültürlerinin paraya atfettiği önemin farklılaştığını belirtmektedirler. Buna göre para, Almanya ve ABD gibi erilliğin yüksek olduğu toplumlarda para daha fazla ön plana çıkmaktadır. Parasal sistemler ise finansal hedeflere ulaşmayı vurgularken ABD gibi bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda kısa vadeli finansal başarılarla ulaşma insan yaşamında oldukça önemli görülmektedir. Dolayısıyla parada yaşananakışın kaydedildiği, sosyal ve ekonomik hayatın temel dinamiklerinden birisi olan muhasebe de bu ülkelerin değerlerinden etkilenmekte ve bu değerlere göre şekillenmektedir. Araştırmacıların ABD ve Türkiye’yi kültürel değerler ve muhasebe hilesi açısından karşılaştırdıkları çalışmalarının sonunda elde ettikleri bulgular aşağıda sunulmaktadır (Şekil 17, Şekil 18).

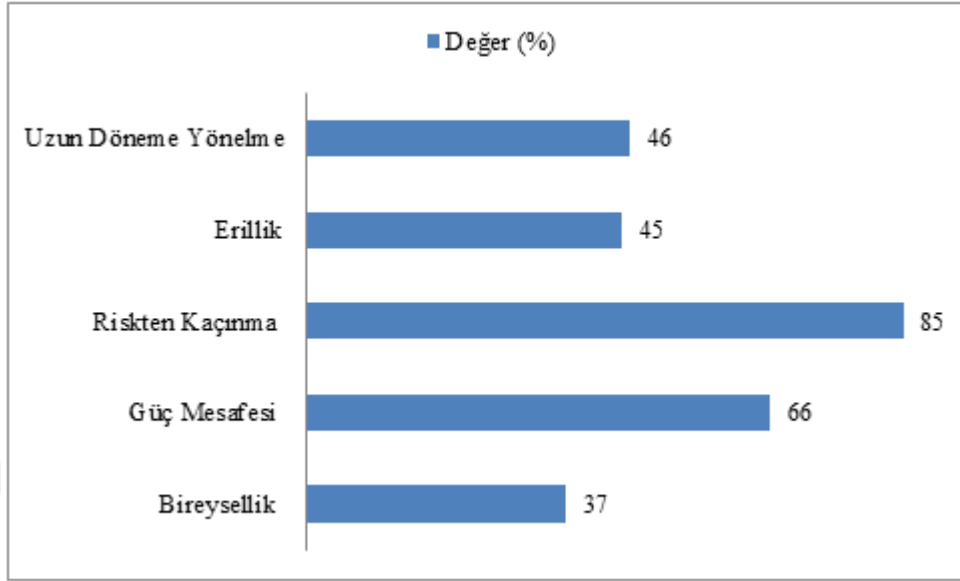
Şekil 17: ABD'nin Kültürel Değerler Grafiği



Kaynak: <http://www.geert-hofstede.com>

Şekil 17'deki verilere bakıldığında ABD'nin bireysellik boyutunun çok yüksek, erillik boyutunun ortalamanın üzerinde, güç mesafesi, riskten kaçınma ve uzun döneme yönelme boyutunun ise düşük seviyede olduğu görülmektedir. ABD toplumu, yüksek bireysellikle birlikte erillik eğilimi göstermektedir. ABD'de bireyler işte, okulda veya oyunda sürekli en iyi olabilmek için savaşmakta ve kazanan her şeyi alır düşüncesi ile yaşamaktadır. Geleceğe yönelik belirsizlik ABD toplumunu korkutmamaktadır. Birçok kural ve sosyal norm ile yaşayan toplumda ifade özgürlüğü ve yeni projeler üretmeye sürekli yer vardır. Bunun yanında ABD toplumu yapılacak herhangi bir proje ve eylemde pratik düşünerek harekete geçmektedir. ABD toplumunda kısa vadeli başarılar sürekli önemlidir. Bu durum bireyleri hem iş yerinde hem de işletme içinde hızlı sonuç elde edecekleri çabalara yönleltmektedir (Karabınar ve Altınkaynak, 2019: 96). ABD toplumuna ait bu kültürel özelliklerin ABD'de yaşanan muhasebe skandalları ile ilişkili olduğu düşünülmektedir. Türk toplumuna ait kültürel özellikler ise şekil 18'de gösterilmektedir.

Şekil 18: Türkiye'nin Kültürel Değerler Grafiği



Kaynak: <http://www.geert-hofstede.com>

Şekil 18'deki verilere bakıldığında Türkiye'nin riskten kaçınma boyutunun çok yüksek, güç mesafesi boyutunun yüksek, uzun döneme yönelme boyutunun orta, bireysellik ve erillik boyutunun ise düşük seviyede olduğu görülmektedir. Türk toplumu güç mesafesi ve riskten kaçınma boyutlarında dünyaya öncülük edecek seviyede uç noktalarda yaşayan bir toplumdur. Türk toplumu ilk defa karşılaştığı kişi ve olgu karşısında genellikle sosyal kurallar ve resmi kurallar çerçevesinde davranmaktadır. Bu davranışlar ise genellikle saygı belirtisi davranışlardır. Türk toplumunda güç merkezde toplanmaktadır. İş yaşamında çalışanların yapması ve yapmaması gerekenler belirlenmekte ve çalışanlara verilen inisiyatif yoktur veya sınırlı düzeydedir. Çalışanların yöneticilerine ve üstlerine karşı davranışları resmidir. Çalışanlar arasındaki iletişim dolaylı olarak ilerlemektedir. İş yaşamındaki bilgilerin her çalışanla paylaşılmasına gerek yoktur. Çalışanlar arasındaki bilgi akışında seçici davranılmaktadır. Türk toplumunda bireyler yatırıma yönelme eğilimindedir. Bu toplumda bireysel kazançlar genellikle istikrarlı çalışmaların sonucunda elde edilmektedir. Türk toplumunda belirsizlikten kaçınma yüksek seviyede olduğu için insanların yaşadıkları kaygıyı ve belirsizliği en aza indirecek ritüellerden faydalanılmakta bununla ilişkili olarak kanunlara ve yasalara ihtiyaç duyulmaktadır.

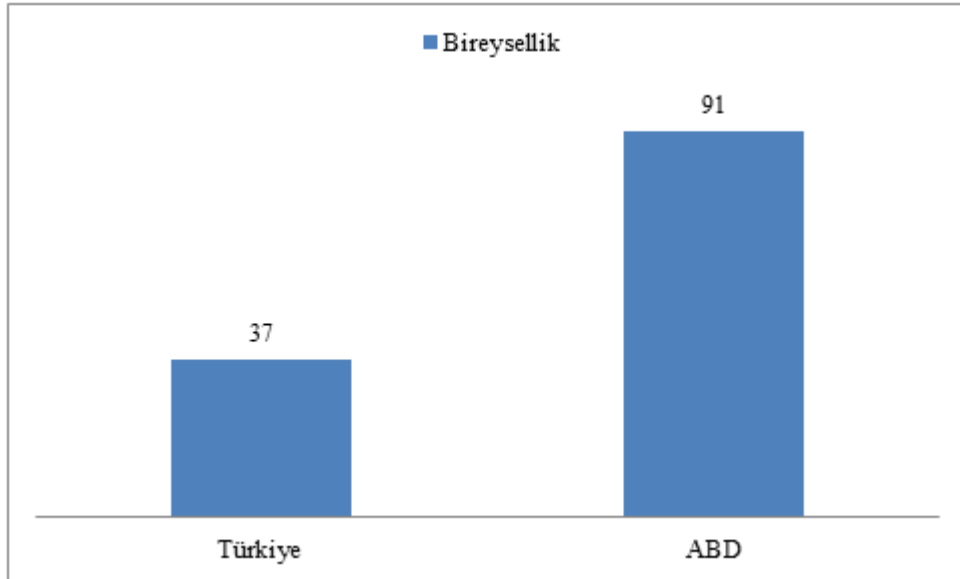
(Karabınar ve Altınkaynak, 2019: 97). Türk toplumuna ait bu kültürel özelliklerin ülkede yaşanan muhasebe hileleri ile ilişkili olduğu düşünülmektedir.

4.3.1.1. ABD-Türkiye Kültür Boyutu Karşılaştırmaları

Hofstede bir ülkenin kültür durumunu, içeriğini ve etkisini ancak başka bir ülke ile karşılaştırıldığında anlaşılabilirliğini belirtmektedir. Bu bağlamda Hofstede Kültürel Değerler Modelinden hareketle Türk toplumu ile ABD toplumunun kültürel değerlerinin aldıkları skorlar ve bu skorların toplumsal hayata yansımalarına ilişkin değerlendirmeler aşağıda ana hatları ile ele alınmaktadır.

Hofstede'in Kültürel Değerler Modelinde Türk toplumu ve ABD toplumunun Bireysellik boyutu skorları şekil 19'te gösterilmektedir.

Şekil 19: ABD ve Türkiye'nin Bireysellik Boyutundan Aldığı Skorların Karşılaştırması



Kaynak: <http://www.geert-hofstede.com>

Bireysellik ve toplumsallık boyutu açısından ABD toplumu ile Türk toplumunun aldığı skorların kıyaslandığında şekil 19'daki verilere bakıldığında ABD'nin 91 puanla Türkiye'den daha yüksek seviyede bireyci değerlere sahip bir toplum olduğu görülmektedir. Bunun yanında ABD toplumu Hofstede'in kültürel

değerler modelinde en yüksek bireyci puana sahip ülke konumundadır (Hofstede, 2001). Türkiye ise bireysellik boyutu bakımından 66 ülke içinde 36. sırada yer almaktadır.

Bireysellik ve toplumsallık boyutu bir toplumda bireylerin herhangi bir topluluk ile kurdukları ilişkide uyumluluk ve bağımsızlık derecesi ya da bu ilişkide kendi çıkarlarını mı yoksa grubun çıkarlarını mı öncelikledikleri ile ilişkilidir (Çukur, 2007: 50). Buna bağlamda Türkiye ve ABD arasında bireysellik ve toplumsallık, kültürel değerler arasındaki bu farklılığa göre Türk toplumunda bireyler kendilerini, aileleri, örgütleri ve aşiretleri içerisinde tanımlamakta ve birbirlerine sadakat ile bağlı kalmaktadır. Ayrıca Türk toplumunda grup içi uyum sağlama ve açık çatışmadan kaçınma öncelenmektedir. Kurulan ilişkilerin ahlaki bir temeli bulunmaktadır ve bu ahlaki temel görev ve sorumlulukları yerine getirmekten daha önce gelmektedir. Türk toplumunda bireyler öncelikle güvenli bir ilişki kurmaya zaman harcamaktadırlar. Bu durum akraba kayırma olarak tanımlanan nepotizmin ortaya çıkmasına yol açmaktadır (Sığın, 2020: 123).

Türk toplumunda neredeyse her birey evlenme yaşına gelene kadar ailesiyle beraber yaşamaktadır. Bu nedenle Türk toplumunda aile içi bağlantılar oldukça önemlidir. Ayrıca akraba toplantıları sosyal hayatta önemli bir yer tutmaktadır. Bunun yanında her ne kadar öncesine kıyasla komşuluk ilişkileri zayıflasa da özellikle kırsal yerleşim alanlarında komşuluk ilişkileri hala önemini korumaktadır. Dini bayramlarda ailelerin birbirlerine yaptıkları ziyaretler, Türk toplumunun toplumcu görünümüne işaret etmektedir. Bunların yanında koruma güdüsü ile ilişkili olarak yaşanan adam kayırma ve hemşericilik gibi durumlar da Türk toplumunun toplumcu özelliğinin bir yansıması olarak değerlendirilmektedir (Erkenekli, 2011: 7).

ABD toplumuna bakıldığında ise ABD toplumunda bireylerin sıkı olmayan bağlarla devletine ve toplumuna bağlı oldukların görülmektedir. ABD toplumsal yapısında devlet de dahil olmak üzere bireylerin üzerinde baskı kurabilecek herhangi bir mekanizma tanınmamaktadır. Bu durum ABD anayasasına da yansıtılmıştır (Fukuyama, 1999). ABD’de görülen bireysellik ve coğrafi hareketlilik yabancılarla etkileşimi ve bireysel girişimi kolaylaştırmaktadır. ABD toplumunda bireyci değerlerin topluma yansımasındaki en temel kavramı ise menfaat duygusudur. Bu doğrultuda ABD toplumunda kendi menfaatini önceleyen rasyonel insan figürü öne

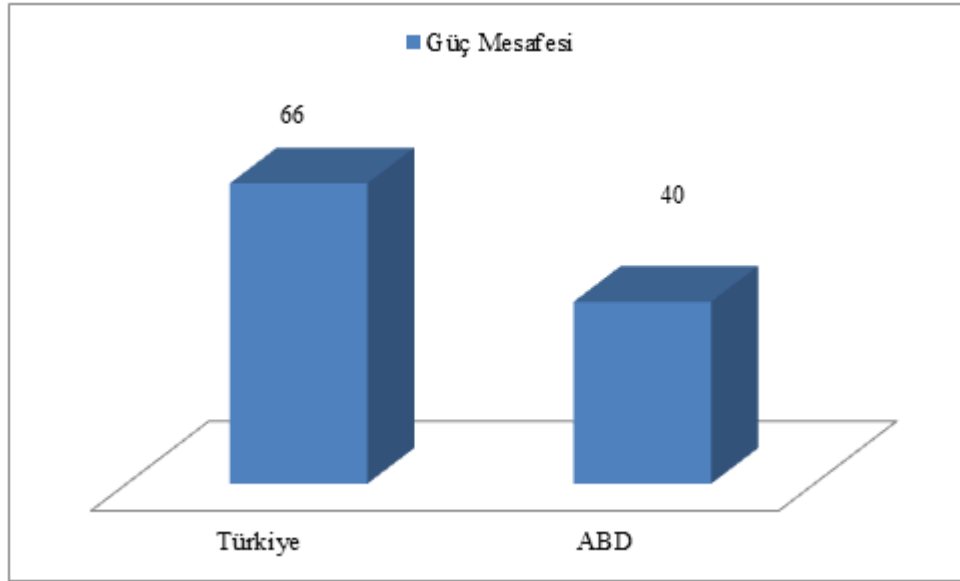
çıkılmaktadır. ABD toplumunda kişisel menfaat insanları çalışmaya teşvik eden en temel motivasyon kaynağıdır (Erkenekli, 2011: 17). Bunun yanında bireycilik ve bununla ilişkili olarak bireysel bağımsızlık, kendine güven, bireysel özellik, kendi kendine yetme gibi özellikler Amerikan toplumunda değerler sistemindeki en önemli unsurlardandır (Kağtçıbaşı, 1990: 84).

Bireyselciliğin yüksek düzeyde olmasının Amerikan iş kültürüne yansımaya bakıldığında ise Amerika'da iş sözleşmesinde belirtilen kurallara göre işleyen iş yapıları, çalışanların yükselme ve ödül sistemini önemsemesi, kararların bireysel çabayla ve kurallara göre verilmesi, bireylerin yönetim süreçlerinde temel aktör olmaları ve rol ve sorumlulukları yerine getirmede görev ve ilişkilerinin öncelenmesi ön plandadır (Tüz, 2004: 6). Amerikan toplumunda göreve dayalı bir kültür hakimdir. Bu kültürlerde işlemler ilişkilerden önce gelmektedir. Bu durum işin kişinin yetkinliğine, yeteneklerine ve deneyimine olan güveni içeren bilişsel güven temelinde yürütüldüğü anlamına gelmektedir. Bu kültürde kişi, kişinin iyi bir iş yapacak bilgi ve beceriye sahip olduğuna güvenerek bir iş ilişkisine girmektedir. Görev temelli kültürlerde, iş kararları, değerlendirme ve güvenilirlik temelinde hızlı bir şekilde gerçekleşmektedir. Göreve dayalı kültürler, bireyin kim olduğu ile değil, ne yaptığı ile ilgilenmektedir. Amerika'da şirketler müşteri odaklı oldukları için güçlü bir üne sahiptir. Bu nedenle Amerikan şirketlerinin potansiyel tüketicileriyle iletişimde bir dürüstlük ve pozitiflik hakimdir (Farley, 2018).

Sonuç olarak Türk kültürü toplumcu özellikleri ağır basan bir kültür olarak ABD'nin kültürel değerlerinden farklılık göstermektedir. Türk toplumunda toplumsal hayatta güven, sadakat ve biz gibi kavramlara vurgu yapılması bu farklılığın yansıması olarak görülmektedir.

Hoftede'in Kültürel Değerler Modelinde Türk toplumu ve ABD toplumunun güç mesafesi boyutu skorları şekil 20'de gösterilmektedir.

Şekil 20: ABD ve Türkiye'nin Güç Mesafesi Boyutundan Aldığı Skorların Karşılaştırılması



Kaynak: <http://www.geert-hofstede.com>

Şekil 20'deki verilere bakıldığında Türk toplumunun ABD toplumuna göre daha yüksek güç mesafesine sahip olduğu görülmektedir. Nitekim Hofstede'in 66 ülkeyi dahil ettiği araştırmasında ABD 40 puanla 15. sırada Türkiye ise 66 puanla 39. sıradadır. Bu sonuç Türk kültürünün hiyerarşik, bağımlı ve üslerinin ulaşamaz oldukları bir yapılanmasına işaret etmektedir. Türk toplumunda güç genellikle belirli bir noktada toplanmakta ve idarecilere, patronlara ve kurallara riayet edilmektedir. Çalışanlara ne yapmaları ve yapmamaları gerektiği söylenmektedir. Yöneticilerin yapılan işi kontrol etmeleri beklenmekte ve çalışanların yöneticilerine karşı resmi bir tutum takınmaları istenmektedir. Tüm toplumsal yapısında bilgi akışı seçicidir ve iletişim dolaylıdır. Toplumsal yapıda görülen bu durum aile içerisinde de görülmektedir. Türk toplumsal yapısında baba, ailenin diğer üyelerinin sözünü dinlediği reis konumundadır (www.geert-hofstede.com).

Güç mesafesi Türk kültüründe kendisi farklı alanlarda göstermektedir. Buna göre aile yapısına bakıldığında her ne kadar daha önceki dönemlere göre eski katılığı azalsa da, özellikle baba ile çocuk arasında belirli bir mesafenin olduğu bilinmektedir. Bu mesafe, çocuklara sosyalizasyon sürecinde büyüklerine karşı saygılı olması öğüdü ile ve Türk toplumunun ataerkil yapısıyla ilişkilendirilir. Türk

kültüründe dede-torun, amca, dayı- yeğen arasında da güç mesafesine dayalı bir ilişki bulunmakta ve söz konusu bu mesafe kimi zaman artarken kimi zaman da azalmaktadır. Diğer taraftan anne-çocuk, hala teyze- yeğen, nene- torun arasındaki ilişkide ise güç mesafesi genellikle daha azdır. Kadınların bu ilişkilerde daha düşük seviyede otoriter tavır sergilemelerinin bunun nedeni olduğu vurgulanmaktadır. Her ne kadar bu ilişkide güç mesafesi daha az olsa da bu tarz ilişkilerde genç olanlara büyükleriyle saygı çerçevesinde iletişim kurması yönünde tavsiyelerde bulunmaktadır. Güç mesafesi yalnızca aile ortamında değil okulda ve iş ortamında da görülmektedir. Okulda öğrencilerin öğretmenlerine ve müdürüne karşı saygılı olmaları, iş yerinde memurların yöneticileri ile konuşurken ceketlerini iliklemeleri ve saygıyı ifade eden kelimeler kullanmaları buna işaret etmektedir. Bütün bu örnekler Türk kültüründe hiyerarşik bir yapının olduğunu göstermektedir (Sığın, 2020: 122-123).

Diğer taraftan düşük güç mesafesine sahip ABD toplumunda güç mesafesinin düşük olmasının tarihsel arka planı bulunmaktadır. Eşitlik ilkesi hem ABD toplumunda hem de ABD anayasasında en temel nitelik olarak yer almaktadır. Bunun yanında herkes için adalet ve özgürlük prensibi, Amerika'da toplumsal yapının ve devletin bu prensip çerçevesinde işletilmesini zorunlu kılmaktadır (Aron, 2000). Bu durum ABD toplumunda hiyerarşinin kutsallıktan öte işleyişte kolaylık sağlamak ve toplumsal düzenlemeleri kolaylaştırmak amacıyla kullanılan bir özellik olması sağlamaktadır. Bu nedenle ABD toplumunda kurum ve kuruluşlardaki üstlere sürekli erişmek mümkündür. Yöneticiler iş görenlerin uzmanlıklarına güvenmektedir. Karar verme sürecinde çalışanlara da danışılmaktadır. Bilgiler sıklıkla paylaşılmakta, doğrudan ve katılımcı bir iletişim biçimi tercih edilmektedir (www.geert-hofstede.com).

Amerikan toplumunda bireyler birbirlerine hitap ederken ünvan kullanmayı tercih etmemekte ve genellikle ilk ismini kullanmayı tercih etmektedir. Amerikalılar toplumdaki herkesin eşit olduğuna veya en azından herkesin sıkı çalışmayla belirli bir konuma ulaşabilmek için eşit koşullar altında yaşaması gerektiğine inanmaktadır (Weaver, 1999: 6). Amerikan toplumunun çok kültürlü yapısı ile ilişkili olarak bireyler tanımadıkları bir kişiyle doğrudan arkadaşlık kurma konusunda

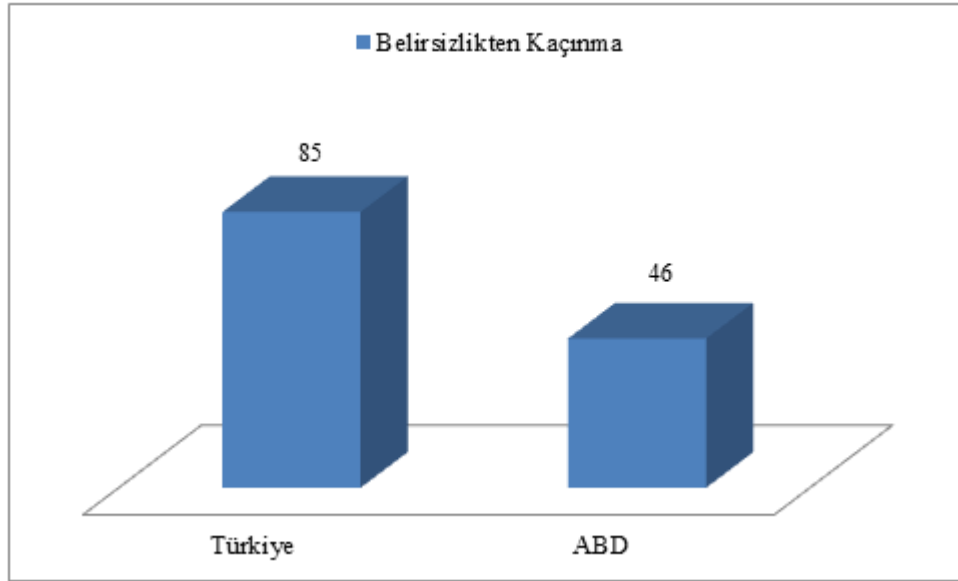
başarılıdırlar. Gayriresmi olmak ve arkadaş canlısı olmak Amerikan kültürü ile özdeşleşmiştir (Sığın, 2020: 132).

Türk kültürünün ABD kültüründen farklı olarak yüksek güç mesafesine sahip olması, kendisine has bir yönetim modelini geliştirmesine neden olmuştur. Bu doğrultuda Türk toplumunda otoriteye saygının ve duyarlılığın yüksek düzeyde olması güç kullanımında, anaerkil ve kolektivist olmasından kaynaklı bağlanma güdüsünü öne çıkarmaktadır (Hofstede, 2001). Bu durum ise yönetici ve çalışan ilişkisinde babacan yönetici profilini oluşturmaktadır (Özen, 1996: 118-119). Fakat son dönemde yapılan bazı araştırmalarda alt düzey ve orta düzey yöneticilerinin çalışanlardan kendilerine karşı saygılı davranışlar geliştirmelerini beklerken onları kollama ve koruma güdülerin zayıfladığı gözlemlenmiştir (Kabasakal ve Bodur, 2007: 841).

Sonuç olarak ABD toplumunda eğitim, eğlence ve iş dünyasında yaşanan yoğun etkileşim halkın kendisine yönelik muamelelerde düşük seviyede güç mesafesi beklentisine kapılmasına neden olurken; Türk toplumunda halkın anne, baba, patron ve öğretmen gibi yönetici tavır ve davranışlar sergilemesi toplumda yüksek güç mesafesi değerlerinin etkili olmasına ve halkın da buna göre davranışlar geliştirmesine neden olmaktadır (Erkenekli, 2011: 17).

Hofstede'in Kültürel Değerler Modelinde Türk toplumu ve ABD toplumunun belirsizlikten kaçınma boyutu skorları şekil 21'de gösterilmektedir.

Şekil 21: ABD ve Türkiye'nin Belirsizlikten Kaçınma Boyutundan Aldığı Skorların Karşılaştırılması



Kaynak: <http://www.geert-hofstede.com>

ABD kültürüyle Türk kültürünün belirsizlikten kaçınma boyutu açısından aldığı değerlere bakıldığında Türk kültürünün ABD kültüründe kıyasla daha yüksek seviyede belirsizlikten kaçınma değerine sahip bir kültür olduğu görülmektedir. Belirsizlikten kaçınma daha öncesinde de belirtildiği üzere insanların belirsizlik durumuna karşı hissettikleri kaygının derecesini ifade etmektedir. Belirsizlikten kaçınmanın yüksek seviyede olduğu toplumlarda kaygı, insanların sarsıcı ve farklı görüş ve düşünceleri reddetmelerine neden olarak keskin doğru ve inançlar etrafında birleşmelerini sağlamaktadır (Adler, 1991). Ayrıca belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olduğu toplumlarda uzun vadeli iş garantisine rağmen çalışanlarda yüksek seviyede iş stresinin ortaya çıktığı görülmektedir (Smith ve Schwartz, 1997).

Türk kültürü açısından bakıldığında belirsizlik genellikle toplumda korku oluşturmakta ve bu durum toplumsal hayatın kanunlar ve kurallar aracılığıyla kontrol edilmesi ve düzenlenmesi eğiliminde ortaya çıkarmaktadır (www.geert-hofstede.com). Türk kültüründe insanlar yaşadıkları kaygıyı azaltabilmek için sıklıkla ritüellerden faydalanmaktadırlar. Nitekim toplumda sıkça Allah'a yapılan göndermeler yabancılara göre dini bir ritüel olarak algılansa da, aslında bu durum halkın gerginliği azaltabilmek amacıyla kullandığı geleneksel bir sosyal örüntüdür.

Bunun yanında kamu kurumlarında çalışanların uyacakları prosedürler belirlenmiştir. Bu prosedürler yazılı olarak çalışanlara sunulmaktadır. Sosyal hayatta da insanların otoriteye ve kurallara bağlı kalma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (Sığın, 2020: 125).

Amerikan kültürü ise 46 puanla belirsizlikten kaçınma boyutu açısından standartların altında kalan kültüre sahip bir toplumdur. Bunun toplumsal hayatta yansımalarına bakıldığında Amerikan toplumunda belirli seviyede yeni ve farklı görüş ve düşünceleri deneme isteği sürekli vardır. Toplumda insanların görüş ve düşüncelerini ifade etmelerine olumlu yaklaşılmaktadır. Dolayısıyla Amerikan toplumunda ifade özgürlüğü üst seviyededir. Ayrıca bu toplum kuralcı yapılardan hoşlanmamakta; görüş ve düşüncelerini açık şekilde ifade etme konusunda ısrarcı olmaktadır. Amerika iç göçün yoğun yaşandığı bir ülkedir. İnsanlar iş için veya başka bir gerekçeyle bir eyaletten bir başka eyalete rahat şekilde gidip oraya yerleşebilmektedir. Bu durum insanların yeni bir çevreye ve yeni insanlara, dolayısıyla yeni görüş ve düşüncelere alışmasını kolaylaştırmaktadır. Bu husus Amerikan toplumunda belirsizlikten kaçınma seviyesinin ortalamanın altında olmasına neden olan bir faktör olarak değerlendirilmektedir (Denslow vd., 2010: 4-6).

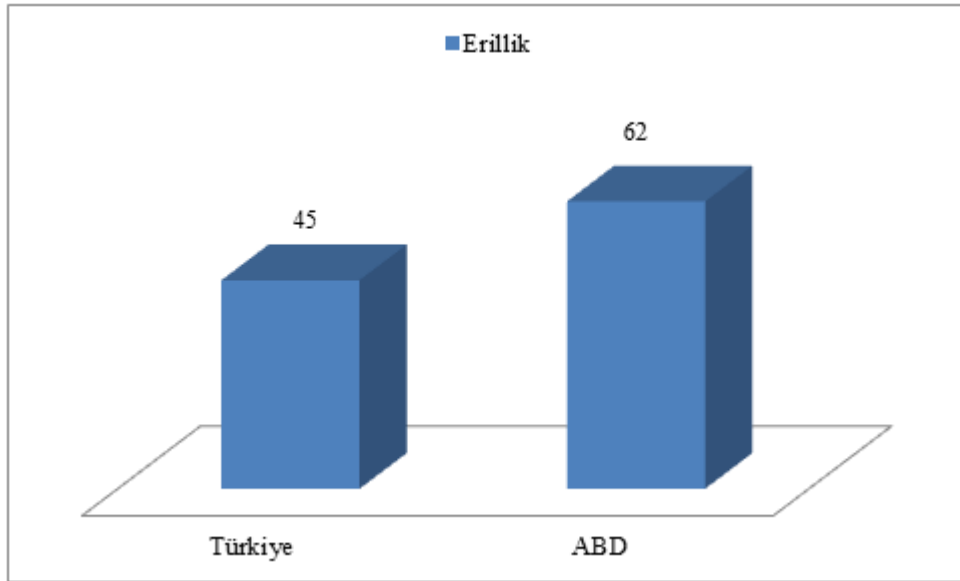
ABD toplumunda belirsizlik durumunun kabul edilmesinin içselleştirilmesi toplumda yeni görüş ve düşüncelerin yerleşmesine, yaratıcılığın, inovasyonun ve teknolojinin teşvik edilmesine yol açmaktadır. Dolayısıyla değişim ve gelişim çabası ABD kültürünün kabul ettiği bir yaklaşım olarak görülmektedir (www.geert-hofstede.com). ABD kültüründe belirsizlikten kaçınmanın düşük olması esnek yapılaşmayı ve kurumlar arası geçişi kolaylaştırmakta daha az yazılı kuralların geliştirilmesini, yöneticilerin risk alma eğiliminin teşvik edilmesini ve değişime direncin azalmasını sağlamaktadır. Buna karşın Türk kültürünün belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olması ise katı yapılaşmayı öne çıkarmakla birlikte işlemlerin yazılı kurallara dönüştürülmesine neden olmakta, biçimsel kutuplaşmayı kutsallaştırmakta, yöneticilerin ayrıntılara yoğunlaşmasına yol açmaktadır. Diğer taraftan bu durum Türk kültüründe risk alma eğiliminin düşük olmasına, değişime direncin fazla olmasına, fiziksel imkanlara ve güvenlik olanaklarına daha çok önem verilmesine neden olmaktadır (Tüz, 2004: 6-23). Dolayısıyla değişimin ve gelişimin yoğun şekilde yaşandığı bu çağda, toplumların değişime bakış açısı

üzerinde etkili olan kültürel değerlerin Türk kültüründe ve ABD kültüründe farklı seviyelerde olduğu ortaya çıkmaktadır (Erkenekli, 2011: 21).

Tarihsel açıdan değerlendirildiğinde hem Türkiye’de hem de ABD’de yoğun göç akınlarının olduğu söylenebilir. Fakat arada her iki ülke açısından önemli bir farklılık bulunmaktadır. ABD’ye yapılan göçler genellikle iş bulma, daha iyi hayat standartlarına sahip olma ve özgürlük gibi ilkelere hareketle gerçekleşirken; Türkiye’ye yapılan göçler ise genellikle yeni bir yurt edinmek amacıyla gerçekleşmiştir. Belirsizlikten kaçınma olgusuna Türk kültürü genellikle toplumcu bir bakış açısıyla yanıt verirken; ABD kültürü ise bireysel bir bakış açısı ile yanıt vermektedir (Erkenekli, 2011: 21).

Hofstede’in Kültürel Değerler Modelinde Türk toplumu ve ABD toplumunun erillik ve dişillik boyutu skorları şekil 22’de gösterilmektedir.

Şekil 22: ABD ve Türkiye’nin Erillik ve Dişillik Boyutundan Aldığı Skorların Karşılaştırılması



Kaynak: <http://www.geert-hofstede.com>

Türk kültürü ile ABD kültürünün erillik ve dişillik boyutu açısından aldıkları skorlar karşılaştırıldığında ABD kültürünün, Türk kültürüne kıyasla daha yüksek düzeyde eril değerlere sahip bir kültür olduğu görülmektedir (Hofstede, 2001). Daha

önce de belirtildiği üzere eril değerler başarıya odaklanmış para kazanma, rekabet etme ve maddi kazanç sağlama gibi materyalist değerleri baskın olan bir kültürü ifade etmektedir. Buna karşın dişil değerler ise merhamet, şefkat, sadakat, nezaket, sıcaklık, duyarlılık ve sevgi gibi değerleri ön plana çıkaran bir kültürdür (Sargut, 1994). Hofstede araştırmasında Türkiye'ye; Pakistan, Şili, Peru, İsrail, İspanya, Fransa ve Portekiz gibi dişil değer eğilimi yüksek olan ülkeler kategorisinde yer vermektedir (Hofstede, 2001: 299). Bu durum Türk kültüründe fikir birliği sağlama, başkalarına anlayış gösterme, ezilen insanlara yardım etme gibi davranışların önemsendiği ve bu davranışların destek gördüğü anlamına gelmektedir (Sığın, 2020: 124).

Her ne kadar Hofstede araştırmasında Türk kültürünü dişil görünümde bir kültür olarak değerlendirse de bazı araştırmalarda bu bulgunun şaşırtıcı olduğu vurgulanmaktadır. Bu araştırmalardan birinde Sargut (2011: 176-180) erkek ve kadın üniversite öğrencilerine eril ve dişil değer eğiliminin temsil edildiği kavramları sormuştur. Araştırmanın sonunda kadın ve erkek öğrencilerde dişil değerlere karşılık gelen puanların açık şekilde eril değerlere karşılık gelen puanlardan daha yüksek olduğu görülmüştür.

Başka bir araştırmada ise Özen (1996: 121-122) Türkiye'de üst düzey kamu yöneticilerinde benmerkezcilik eğiliminin düşük olduğunu vurgulamıştır. Araştırmada bu sonucun eril değerlerle örtüşen başarı güdüsünün bir sonucu olduğu belirtilmektedir. Türk kültürünün erillik ve dişillik boyutu açısından kültürel değerler skalasının ortasında, dişil özellikler açısından daha baskın eğilim göstermesi; insanların özel hayatlarında ve iş hayatlarında çatışmadan kaçınmasına, fikir birliğinin ön plana çıkmasına ortam hazırlamaktadır. Bu sonuç Türk kültürünün yüksek seviyede toplumcu değerlere sahip olan bir kültür olmasıyla da ilişkilidir (www.geert-hofstede.com). Türk kültüründe karısı hayatını kaybetmiş bir erkeğe aile fertleri veya komşuları tarafından yemek götürülmesi, iş yerinde kendisine yardımcı olunması ya da toplu ulaşım araçlarında yaşlılara oturmaları için yer verilmesi gibi durumların dişil değerlerin bir yansıması olarak gösterilmektedir. Ayrıca Türk kültüründe başarılı bir çalışmanın karşılığı olarak maddi ödül tercih edilse de sözlü bir takdir dahi kimi zaman yeterli olmaktadır. Diğer taraftan devletin engellilere,

yaşlılara, şehitlere ve gazilere tanıdığı devlet teşvikleri ve yardımları da Türk kültürünün dışıl değerler gösterdiğine işaret etmektedir (Sığın, 2020: 124).

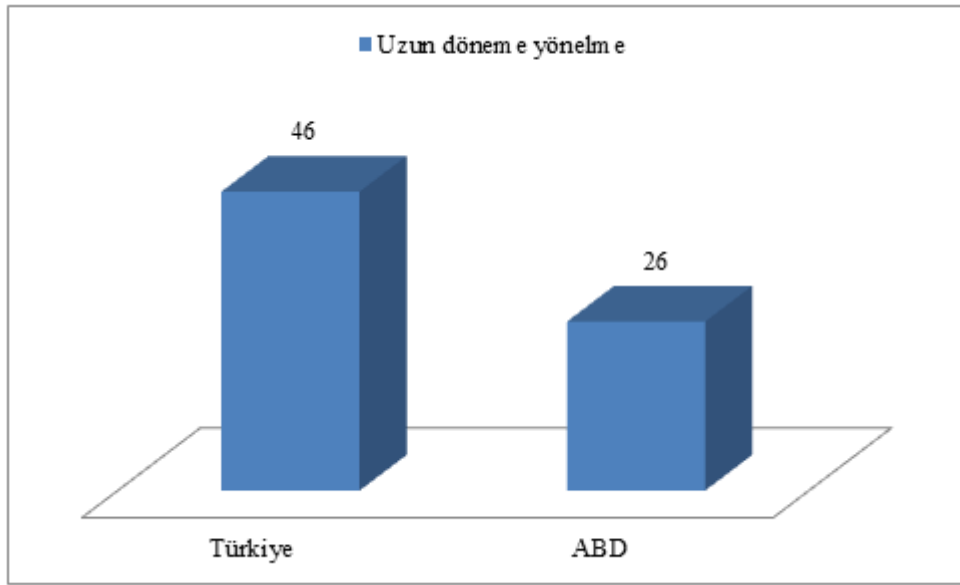
Eril değerlerin yüksek olduğu ABD kültüründe ise toplumsal hayatın her alanında insanlar en iyisi olmak için çalışmakta ve kazanarak her şeyi elde edebilecekleri düşüncesiyle hareket etmektedirler. Bu durum ABD kültüründe hayatın iş yaşamına göre şekillenmesini ve düzenlenmesini beraberinde getirmektedir. ABD’de eril değerlerin yüksek olması yüksek ücretli ve nitelikli işlerde görev yapan kadın sayısının az olmasına yol açmaktadır. Özetle Amerikan kültüründe iş hayatında temel amacın kazanmak olduğu bir değerler sistemi oluşturulmuştur (www.geert-hofstede.com).

ABD kültüründe eril davranış örüntüleri gözlemlenmektedir. Bu durumun ABD kültüründe erillik ile bireycilik boyutunun birleşmesi ile açıklanmaktadır. Başka bir şekilde ifade edilecek olursa Amerikan toplumu eril yapısını bireyci bir şekilde ortaya koymaktadır. Bunun yansıması olarak insanlar eğitim kurumunda, iş ortamında veya herhangi bir ortamda en iyisi olmak için çaba göstermektedirler. Amerikan toplumunda insanlar elde ettikleri başarıları özgür şekilde göstererek bu başarı hakkında rahat şekilde konuşabilmektedirler. Amerikan kültüründe başarılı olmak insanları motive eden en önemli faktör olsa da tek faktör değildir. Bu kültürde herhangi birisine bel bağlamış olmak veya bunu iddia etmek o kişiye yapılan büyük bir hakaret olarak kabul edilmektedir (Weaver, 1999: 7). Amerika’daki birçok değerlendirme sistemi amacı doğru şekilde belirlemeye dayanmaktadır. Böylece çalışanların görev ve sorumluluklarını ne kadar iyi şekilde yaptıkları belirlenmektedir. Bir şeyin daha iyisinin yapılabileceği düşüncesi her zaman hakimdir. Amerikan toplumu genel olarak çalışmak için yaşamaktadır. Çünkü insanlar çalışarak maddi kazanç elde edebileceklerini ve bunun sonucunda daha yüksek bir konuma ulaşabileceklerini düşünmektedirler. Özellikle beyaz yakalı çalışanlar her terfiden sonra daha motive bir şekilde çalışmaktadırlar. Amerikan kültüründe belirli bir seviyede olması koşuluyla çatışmanın, insanların içerisindeki potansiyeli açığa çıkaracağına inanılmaktadır. Bu nedenle çatışmanın üretime ve ilerlemeye yol açacağı düşünülmektedir (Coser, 1957: 197). Amerika’nın kapitalist sistemin merkezi olması ve Amerika’da rekabetçi piyasa yapısının bulunması

insanları sadece başarı ekseninde değer atfedilen bir yapıya sokmaktadır (Weaver, 1999: 7).

Hofstede'in Kültürel Değerler Modelinde Türk toplumu ve ABD toplumunun uzun döneme yönelme boyutu skorları Şekil 23'de gösterilmektedir.

Şekil 23: ABD ve Türkiye'nin Uzun Döneme Yönelme Boyutundan Aldığı Skorların Karşılaştırılması



Kaynak: <http://www.geert-hofstede.com>

Türk kültürü ile ABD kültürünün uzun döneme yönelme boyutu açısından aldıkları skorlar karşılaştırıldığında Türk kültürünün, ABD kültürüne kıyasla daha yüksek düzeyde uzun döneme yönelme değerlerine sahip bir kültür olduğu görülmektedir (Hofstede, 2001). Bir toplumun uzun dönemli olması sabır ve tutumluluk gibi değerlere önem verdiğini gösterirken; kısa dönemli olması ise geleneklere saygı gösterdiğini ve sorumluluklarını yerine getirmeye önem verdiğini ifade etmektedir (Hofstede ve McCrae, 2004: 65).

Türk kültüründe geleneklere saygılı olmak oldukça önemli bir değer olarak görülmekle birlikte bazı geleneklerin zaman içerisinde uygulamasının azaldığı da görülmektedir. Bunun yanında Türk kültüründe özellikle kamu kurumlarında bazı uygulamalardan vazgeçilmesinin olumlu sonuçlar doğuracağı yönünde genel kanaat

oluşsa da mevzuatın dışına çıkarak çalışmak tercih edilmemektedir (Sığın, 2020: 125). Diğer taraftan Amerikan kültüründe ise yeni bilgilerin doğruluğunun kontrol edilmesi ihtiyacı hissedilmektedir. Bu nedenle Amerikan kültüründe iş verimliliği kısa vadeli sonuçlarla değerlendirilmektedir. Bu durum çalışanların iş ortamında daha hızlı sonuç elde etmek için çabalamalarına yol açmaktadır (Sığın, 2020: 135). Kısa dönemli yönelime sahip olan kültürlerde geleneklere saygı duyulmaktadır. Bu kültürlerde çalışanlar hızlı kazanmaya ve harcamaya yönlendirilmekte, toplumdaki pozisyonlar önem taşımamakta, ilişkiler ise elde edilecek kazanıma göre önemsenmektedir (Duman, 2018:4).

4.3.2. Kültür ve Yolsuzluk Arasındaki İlişki

Bir toplumun kültürü insanları farklı konularda yönlendirdiği gibi yolsuzluk gibi etik dışı davranışlara da yönlendirmektedir(Husted, 1999). Kültür, yolsuzluk yapmaya yönelik davranışların ortaya çıkması ve bu davranışın uygulanmasında etkili olan faktörlerdendir. Dolayısıyla farklı kültürel özelliklere sahip toplumlarda ortaya çıkan yolsuzluk olguları da birbirinden farklı olmaktadır. Bu durum araştırma bulgularıyla da ortaya konulmaktadır. Araştırmacılar Hofstede'in kültürel boyutlarından hareketle kültür ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi ele almışlardır. Bu araştırmalar sonucunda elde edilen bulgular aşağıda sunulmaktadır.

Güç mesafesi; bir toplumda veya kuruluşta güç dağılımındaki adaletsizliğin ve eşitsizliğin nasıl algılandığını ve bunun kabul edilme derecesini ifade etmektedir. Güç mesafesi yüksek olan kültürlerde güç dağılımı ve bununla ilişkili olarak fırsat eşitliği konusunda adaletsizlik kabul edilebilmektedir (Hofstede 1984).Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda üstlere itaat etmek beklenmekte,güç sahibi olanlar ile olmayanlar arasındaki ayırım sıklıkla vurgulanmaktadır(House vd., 2004).Yüksek güç mesafesine sahip olan kültürlerde otokratik davranışlar vurgulanırken, güç mesafesi düşük olan kültürlerde ise gücün meşru kullanımı, eşit haklar ve katılımcı ilişkiler tercih edilmektedir (Hofstede 1984).Güç mesafesinin düşük olduğu kültürlerde gücü elinde bulunduran kişilere ulaşmak daha kolaydır. Bu kültürün hakim olduğu kurumlarda ise alınacak önemli kararlar sırasında çalışanların görüş ve düşüncesi alınmakta ve çalışanlar bu süreçte dahil edilmektedir. Bu kültürün

egemen olduğu toplumlarda insanların birbirlerine güveni daha yüksektir(Hofstede vd., 2010).

Araştırmalarda Türkiye'nin güç mesafesi boyutu yüksek olan ülkeler kategorisinde yer aldığı görülmektedir. Güç mesafesi boyutunun yüksek olduğu Türkiye'de, hiyerarşik ve bağımsız ilişkide gücü elinde bulunduran kişilere erişim olanağı düşük seviyededir. Patron, baba figüründedir. Güç merkezde toplandığı için çalışanlar patronlarına ve patronlar tarafından konulan kurallara uymak durumundadır. Çalışanların ne yapması ve ne yapmaması gerektiği katı kurallarla belirlenmiştir (Parmaksız, 2018). ABD ise güç mesafesi boyutunun düşük veya orta seviyede olduğu ülkelerden biridir. ABD toplumunda insanlar genellikle informal kurallarla yönelmektedir(Çatlı, 2016: 37).Güç aralığının düşük olduğu ABD'de kurumlarda ast ve üst arasındaki eşitsizlik düşük seviyede, merkezi yönetim ile yönetici ve çalışan ilişkisi daha az seviyededir. Çalışanlar yöneticilere telefon ve e-mail gibi iletişim araçlarıyla kolay şekilde ulaşarak onlarla karşılıklı şekilde görüşebilmektedirler. Yöneticiler ise kendisine boyun eğilen ve denetleyici mekanizmalar olarak görülmemekte aksine yol gösterici kişiler olarak görülmektedir. Yönetici kişiler çalışanların görüş ve düşüncelerini önemsemektedir(Yıldız ve Arısoy, 2018: 559).Türkiye gibi güç aralığının yüksek olduğu kurumlarda çalışanlar yöneticilerine sürekli saygı duymak durumundadır (Zayıf ve Erkenekli, 2015: 11).Bu örgütlerde çalışanlara statüsü ve konumuna göre değer verilmekte ve saygı gösterilmektedir. Yöneticiler ile çalışanlar arasındaki mesafe net şekilde hissedilmektedir(Meriç, 2015: 42).Ancak güç aralığının düşük olduğu ABD'deki örgütlerde bu durum tam tersidir.

Yapılan araştırmalarda güç mesafesi boyutu yüksek olan toplumlarda yolsuzluk eğiliminin daha yüksek olduğu ortaya konulmaktadır (Yeganeh, 2014).Diğer bir ifadeyle güç mesafesi yüksek olan toplumlar, düşük olan toplumlara kıyasla yolsuzluk olgusuna daha çok hoşgörülü yaklaşmaktadır (Ergün, 2018: 136). Bu araştırmalardan birinde Murdoch (2009) yolsuzluğu uygarlık yetersizliği olarak öne sürmüştür. Kültür ve yolsuzluk arasındaki ilişkiyi ortaya koymak için yürüttüğü araştırmasında güç mesafesi ile yolsuzluk arasında anlamlı yönde pozitif bir ilişkinin olduğunutespit etmiştir.

Başka bir araştırmada ise Chan ve diğerleri (2003) denetim sürecinde elde edilen muhasebe hatalarıyla ulusal kültür arasındaki ilişkiyi ele aldıkları araştırmalarında Çin’de farklı kültürlerle ait özellikleri taşıyan 80 yabancı işletmeyi incelemişlerdir. Yapılan istatistiki analiz sonucunda güç mesafesi boyutu ile muhasebe hataları arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Buna göre güç mesafesinin yapılan muhasebe hatalarının büyüklüğünü tanımlamada etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Doney ve Joseph (1998) tarafından yapılan araştırmada güç mesafesi düşük olan kültürlerde yaşayan insanların birbirleriyle daha fazla dayanışma içerisinde olduklarını ve bu toplumlarda bireylerin güç gösterimi ve kullanımı konusunda isteksiz davrandıklarını tespit etmişlerdir. Araştırmada tarafların daha fazla kişisel kazanç elde etme çabası içerisinde olmalarının güç mesafesini artıran bir etken olduğu belirtilerek güç mesafesinin artmasının merkezileşmeyi ve kontrolü beraberinde getirdiği ve bunun fırsatçılığa yol açtığı bu nedenle güç mesafesi yüksek olan örgütlerde gücü elinde bulunduran kişilerin fırsatçı olma eğiliminde oldukları belirtilmektedir.

Husted (1999) ise araştırmasında yüksek güç mesafesine sahip toplumlarda çalışanların yöneticilerini baba otoritesi olarak algıladıklarını belirtmektedir. Bu örgütlerde verilen kararlarda genellikle liyakat değil, sadakat dikkate alınmaktadır. Bu örgütlerde akraba kayırma ve adam kayırma sıkça yaşandığı için bu durum yolsuzluğa yol açmaktadır.

Bireysellik ve Toplumsallık; araştırmalarda kültürler arası sınıflamada bireycilik ve topluluk ayrımının sıklıkla vurgulandığı görülmektedir(Hofstede, 1984; Kağıtçıbaşı, 1997; Triandis, 1995).Bireycilik ve toplumculuk, üzerinde yoğun şekilde araştırma yapılan ve bir toplumun kültürel yapısını oluşturan varsayımlar ve inançlar açısından gözlenmesi ve hissedilmesi daha kolay kültürel özelliklerdendir (Ergün, 2018: 136). Toplumculuk bir toplumda yakın arkadaş ve aile gibi küçük grupların içerisindeki bağı ifade etmektedir. Toplumculuk boyutu yüksek olan kültürlerde, yakın arkadaşlar ve aile üyeleri birbirlerinden daha güçlü beklentiler taşımaktadırlar. Toplumculuk boyutu yüksek kültürlerde yaşayan insanlar bu beklentiyi karşılayabilmek amacıyla yasal prosedürleri ve kuralları çiğnememektedirler. Ayrıca kaynak tahsis etme ve işe alma konusunda ise genellikle aile üyelerini ve

yakın diğerkleri tercih etmektedirler(Seleim ve Bontis, 2009).Toplumculuk boyutu yüksek kùltùrlerde aile ve arkadaş bağıları illegal hareketleri kolaylaştıracak güçlü ilişkileri kurmaya yönelik gerçekleştirilmektedir(Getz ve Volkema, 2001). Bireysellik boyutunun yüksek olduğı kùltùrlerde ise bireyler içerisinde bulundukları grup ile bağımsız, hesaplı ve zayıf bir bağılılık kurmaktadır. Bu kùltùrlerde çalışan bireyler kişisel ihtiyaçlarını tatmin etme karşılığında içerisinde bulundukları örgütün taleplerini yerine getirmektedirler (Weaver, 2001).

Hofstede'in araştırmalarında, ABD bireysellik katsayısı yüksek ÷lkelerden biri olarak sunulmaktadır. ABD'deki örgütlerde çalışanlar, yapılan toplantılarda birbirleriyle doğrudan ve net şekilde yüzleşmektedirler. Bu durum açık şekilde karar verme şeklinde de ortaya çıkmaktadır. ABD kùltüründe kararlar belirli bir hiyerarşi içerisinde alınsa da; çoğunluğun görüş ve düşüncesi önemsenmekte, planlama ile kararlar daha hızlı alınmaktadır. Karar alma sürecinde çalışanlar ile doğrudan iletişim kurulmaktadır(Azizoğlu, 2011: 19-20).ABD toplumunda özellikle büyük şehirlerde yüksek gökdelenlerin home office olarak dizayn edildiğı ve buralarda yaşayan insan sayısının her geçen gün arttığı bilinmektedir. Bu durum insanları daha fazla yalnızlaştırmakta ve bireysel toplum yapısını desteklemektedir. ABD toplumunda sosyal mesafenin önemsenmesi bu toplumun bireysel yapısının kanıtıdır (Eroğlu, 2020: 97). Hofstede'in araştırmalarında Türkiye ise toplumculuk boyutu yüksek olan bir kùltüre sahip olarak değerlendirilmektedir. Türk toplumunda "biz" olgusu daha fazla önemsemekte ve insanlar içerisinde bulundukları taraftar, cemaat ve aile gibi gruplara sadık olarak yaşamlarını sürdürmektedirler. İletişimin dolaylı olduğı Türk kùltüründe güven zaman içerisinde oluşmakta, geri besleme dolaylı yoldan gerçekleştirilmekte ve sıkça adam kayırma ve torpil gibi olgulara rastlanmaktadır (Parmaksız, 2018).

Yapılan araştırmalarda toplumculuğun ahlaki kurallarla ilişkili olduğı ortaya konulmakta ve toplumcu kùltùrlerde bireylerin içerisinde bulundukları grubun çıkarlarını koruma içgüdüsünden hareketle, etik olmayan davranışlara yönelebileceğı vurgulanmaktadır (Ergün, 2018: 137). Bu araştırmalarda toplumsallığın yolsuzluk olgusuyla ilişkili olduğı yönünde bulgulara ulaşılmaktadır. Bu araştırmalardan birinde Li ve diğerkleri (2006) toplumsallığın yolsuzlukla ilişkili olduğı bulgusuna ulaşmışlardır. Fakat araştırmada toplumsallığın iki farklı boyuta sahip olduğı,

bunlardan birinin yatay toplumsallık, diğersinin ise dikey toplumsallık olduğu vurgulanmaktadır. Dikey toplumsallıkta bireyler içerisinde bulundukları grubun çıkarları için kendi çıkarlarından vazgeçebilmektedirler. Yatay toplumsallıkta ise bireyler kendilerini bir gruba ait hissetmekte ve bu grubun hedefleri için çalışmaktadırlar. Bireylerarası eşitlikçi bir anlayış hakimdir.

Rethi (2012) tarafından yapılan çalışmada ise kültürel faktörler ile yolsuzluk arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırmaya 41 ülke dahil edilmiştir. Araştırmanın sonunda ulusal kültürün vergi kaçırma düzeyini açıklama konusunda önemli bir etken olduğu ve toplumculuk düzeyi yüksek olan ülkelerde vergi kaçırma düzeyinin daha yüksek olduğu görülmüştür. Chan ve diğersleri (2003) de bireysellik boyutu ile muhasebe hataları arasında anlamlı bir ilişki olduğunutespit etmişlerdir. Buna göre bireyciliğin yapılan muhasebe hatalarının büyüklüğünü tanımlamada etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Yolsuzluğu uygarlık yetersizliği olarak öne süren Murdoch (2009) ise,kültür ve yolsuzluk arasındaki ilişkiyi ortaya koymak için yürüttüğü araştırmasında bireysellik ile yolsuzluk arasında negatif yönde bir ilişkinin olduğunu tespit etmiştir.

Husted (2002) çalışmasında toplumcu kültüre sahip Latin Amerika ülkelerinde toplumsal norm ve kuralların uygulanmasının bireylerin belli gruplara dahil olup olmadıklarına göre farklılaştığını ifade etmektedir. Bu durum bireylerin yasalar önünde eşit olmadıkları ve yasaların eşit şekilde uygulanmadığı düşüncesiyle yasalara olan güveninin azalmasına yol açmaktadır. Böyle bir ortamda kendisini zayıf gören kişiler, kendi menfaatlerini koruyabilmek için etik olmayan yöntemlere başvurabilmektedirler.

Yeganeh (2014) ise toplumcu kültürlerde yaşayan bireylerin yazılı kuralları ihlal etmeye daha eğilimli olduklarını, bu toplumlarda bireylerarası kontrolün biçimsel olmayan bir şekilde kontrol edildiğini; bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda ise, bireylerarası ilişkilere daha az önem verildiğini ve bu toplumlarda resmi kurumlarda etik ilkelere uygunluğun arandığını, kural ve düzenlemelere daha çok saygılı olduğunu belirtmektedir.

Erillik ve dişillik; açısından değerlendirildiğinde erillik boyutunun yüksek olduğu toplumlarda başarma, kahramanlık, saldırganlık, maddi başarı, rekabet ve performans daha fazla önemlidir. Buna karşın dişillik boyutu yüksek olan

toplumlarda ise alçak gönüllük, açık ilişki, güçsüzlerin korunması ve yaşam kalitesi gibi unsurlara daha çok değer verilmektedir(Hofstede, 1984).Kültürün erillik ve dişillik boyutu araştırmalarda hırslı olma, rekabetçi olma ve başarıya odaklanma gibi unsurlarla birlikte değerlendirilmektedir(House vd., 2004).Araştırmalarda erillik boyutu yüksek olan kültürlerde yolsuzluk yapma eğiliminin daha fazla olduğu ortaya konulmaktadır(Husted, 2002; 1999).

Eril değerlere sahip kültürlerde paraya, maddeye ve başarmaya daha fazla önem verilirken dişil değerlere sahip kültürlerde ilişkilere daha fazla değer verilmektedir. Başarıya odaklanmış eril değerlere sahip toplumlarda çıkarıcı davranışlar yaygın şekilde görülürken, halkın kuralları kendi amaçlarına göre manipüle etme eğilimleri yüksektir. Eril değerlerin yaygın olduğu kültürlerde insanlar görev ve sorumluluklarını yerine getirirken ahlaki değerlere daha az duyarlı davranmaktadırlar. Bu toplumlarda bireysel performansın kısa süreli sonuçlarla değerlendirilmesi ve maddi başarının kutsal görülmesi insanları yozlaşmış ve etik olmayan davranışlara yöneltmektedir (Yeganeh, 2014).Diğer taraftan araştırmalarda kadınların üst düzey kamu kurumu görevlerinde bulundukları kültürlerde yolsuzlukların daha az seviyede olduğu görülmektedir (Seleim ve Bontis, 2009).

Hofstede'in araştırmalarında Türkiye ilginç bir şekilde dişillik boyutu yüksek kültürler arasında yer almaktadır (Parmaksız, 2018). Diğer taraftan ABD ise eril kültürün hakim olduğu bir toplumdur. Kapitalizmin merkezi olan ABD'de halkın daha fazla gelir elde etmek amacıyla daha fazla çalışması halkın materyalist bir bakış açısına sahip olmasına neden olmaktadır. Bunun yanında ABD'deki kurumlarda görev yapan kişiler uzmanlık alanlarına ve yeteneklerine göre terfi almaktadırlar (Eroğlu, 2020: 97).

Yapılan araştırmada ise Alatas ve diğerleri (2009), yolsuzluk olgusuna toplumsal cinsiyet açısından yaklaşmış ve Singapur, Endonezya, Hindistan ve Avusturya gibi ülkelerden elde ettikleri veriler sonucunda erillikdişilik boyutu ile yolsuzluk arasında bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır.González-Trejo (2007) ise, erillik indeksinin artmasıyla yolsuzluğun artacağını ortaya koymuştur.

Belirsizlikten kaçınma boyutu açısından değerlendirildiğinde, farklı kültürlerde yaşayan insanların risk ve belirsizlik karşısındaki tutum ve tolerans gösterme becerilerininbirbirinden farklı olduğu görülmektedir. Buna göre bir

toplumun belirsizlikten kaçınma toleransının düşüklüğü bilgi yetersizliği, bilgi karmaşıklığı, değişimlerin kestirilemez ve hızlı şekilde gerçekleştiği ortamlarda hissedilen tedirginlik seviyesi ile yakından ilişkilidir. Dolayısıyla belirsizlikten kaçınma eğilimi yüksek olan toplumlarda insanlar hayatı kendileri açısından daha güvenli hale getirebilmek için iş güvencesi, yazılı kurallar ve diğer formal prosedürlerin belirgin hale getirilmesini talep etmektedirler. Bu toplumlarda farklı davranışlara ve düşüncelere karşı çıkılarak mutlak doğrulara yönelim artmaktadır (Weaver, 2001). Yolsuzluğun ve rüşvetin önemli kaynaklarından birisi de insanların hayatlarındaki belirsizlik ve bu belirsizlikle birlikte ortaya çıkan tedirginliktir. Dolayısıyla bireyler belirsizlikle birlikte ortaya çıkan stres ve kaygıdan korunabilmek amacıyla ellerindeki fırsatları kendileri veya ait oldukları grubun çıkarına hizmet edecek şekilde kullanma eğilimi göstermektedirler (Şahin, 2007). Yolsuzluk veya rüşvet belirsizliği azaltmaktadır. Bu nedenle belirsizlik seviyesinin yüksek olduğu toplumlarda bireyler görev ve sorumluluklarını yerine getirirken yolsuzluk ve rüşvet ile belirsizlik riskini azaltmayı istemektedirler. Bunun yanında bu toplumlarda kamu sektörü ve özel sektör kurumları gerekli olmasa dahi görevlerini yerine getirirken daha çok kural koymaktadır. Bu kurallar ise çoğu zaman tutarsız, belirsiz ve fonksiyonel olmayan kurallardır (Hofstede vd., 2010). Belirsizlikten kaçınma eğiliminin yüksek olduğu toplumlarda informal kurallara daha fazla önem gösterilirken halk bu kurallara uyma konusunda dikkatli davranmamaktadır. Konulan kurallar genellikle muğlak durumları daha fazla belirgin hale getirerek endişeyi azaltmakta fakat bu durum her zaman gerçeği yansıtmamaktadır. Çünkü kurallarla uygulamalar arasındaki farklılık endişeye yol açmakta bu ise kuralların değersizleşmesine neden olmaktadır (Husted, 2002). Kuralların karmaşıklığı ve aşırı kurallar rant ekonomisini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle belirsizlikten kaçınma eğilimi yüksek olan toplumlarda çalışanlar, kuralların işlevi konusunda şüphe ve kaygı duymasından ötürü iş etiğine uygun davranış sergilemede zorlanmaktadır (Yeganeh, 2014). Hofstede'in araştırmalarında ABD'nin belirsizlikten kaçınma boyutu düşüktür. ABD'de çalışanların en önemli motivasyon unsuru kendilerine karşı sorumluluklarını yerine getirme isteğidir. Özsaygı ve kendini gerçekleştirme gibi unsurlar çalışanların temel motivasyon kaynaklarıdır. Bu husus ABD'de çalışanların daha fazla çaba göstermelerine ve risk üstlenmelerine neden olmaktadır

(Demir ve Özcan, 2019: 128).Ayrıca ABD’de belirsizlikten kaçınma eğiliminin düşük olması insanların risk alarak girişimci olmalarını etkilemektedir (Eroğlu, 2020: 97-98). Belirsizlikten kaçınma eğiliminin düşük olduğu ABD’de çalışanların görev yaptıkları kuruma duydukları bağlılık seviyesi az olduğu için çalışanlar risk alarak daha kolay bir şekilde işlerini değiştirme eğilimi sergilemektedirler(Güney ve Çetin, 2003: 195).Hofstede’in araştırmalarında Türkiye ise belirsizlikten kaçınma boyutu yüksek olan ülkeler kategorisinde yer almaktadır. Dolayısıyla Türkiye’de kurallara ve kanunlara daha fazla ihtiyaç duymaktadır (Parmaksız, 2018). Çalışanlar ve tüketiciler kişisel veri güvenliğinin kanunlarla korunduğundan emin olmayı istemektedirler(Bozacı, 2015: 616).Belirsizlikten kaçınma eğiliminin az olduğu toplumlarda insanlar risk almayı, bağımsız olmayı ve yenilikçi olmayı tercih etmektedir; ancak belirsizlikten kaçınma boyutu yüksek olan toplumlarda ise insanlar yazılı kurallarla belirlenmemiş net olmayan riskli olaylardan endişelendikleri için kendilerini garanti altına almayı istemektedirler (Eroğlu, 2020: 97).Lee ve Guven (2013)belirsizlikten kaçınma ile yolsuzluk çıktısı arasında anlamlı bir ilişki olduğunu bulgulamışlardır. Araştırmanın sonunda risk almanın rüşveti meşrulaştırma eğilimi üzerinde marjinal etkiye sahip olduğu, eril toplumlarda rüşvetin olumsuz algılanma ihtimalinin daha düşük olduğu ortaya konulmuştur.

Barr ve Serra (2006) tarafından yürütülen diğer bir çalışmada ise bir ülkede yaşayanların içselleştirdikleri sosyal normlar ve tercihler ile yolsuzluk davranışları arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Bu sonuçlar ile paralellik gösteren bir çalışmada Seleim ve Bontis (2009) Hofstede’in kültürel boyutlarından hareketle belirsizlikten kaçınma boyutu yüksek olan toplumların daha fazla yolsuzluğa bulaştığı sonucuna ulaşmıştır. Araştırmada bunun yanında yüksek toplumculuk ve güç mesafesi boyutuna sahip ülkelerin yolsuzluğa daha yatkın olduğu görülmüştür.

McLaughlin (2013) da Hofstede’in kültürel boyutları ile yolsuzluk arasındaki ilişkiyi incelediği çalışmasında belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi, toplumculuk ve erillik boyutu yüksek olan toplumlarda yolsuzluk ihtimalinin daha yüksek olduğunu tespit etmiştir.

4.3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Karar Verme Eylemleri ve Kültür Arasındaki İlişki

Muhasebecilik mesleği her ne kadar belli ilkelere ve standartlara dayandırılrsa da hem de kapsadığı alan hem de sorumlulukları bakımından doğrudan insan doğasından etkilenen bir meslek dalıdır. Bu nedenle kültür, muhasebe meslek mensuplarını etkileyen en temel çevresel faktörlerden biri olarak görülmektedir. Muhasebe mesleği genel anlamıyla içerisinde bulunduğu toplumun kültürüne bağlı şekilde gelişse de muhasebe mesleğinin gerektirdiği bilgi, deneyim, yetenek, sosyal ve psikolojik özellikler muhasebeciliğin bir alt kültür olarak görülmesine neden olmuştur. Bunun sonucunda muhasebe işlemlerinin yürütüldüğü muhasebe ofislerinde ortak bir örgüt kültürünün ortaya çıkması beklenmektedir (Yücel ve Karagöz, 2019: 610). Araştırmalarda muhasebe bürolarında ortaya çıkan ve dolayısıyla muhasebe meslek çalışanlarının karar verme eylemleri üzerinde etkili olan örgüt kültürünün literatürde Hofstede tarafından ortaya konulan kültürel boyutlarla benzerlik gösterdiği ortaya konulmaktadır (Tablo 30).

Tablo 30: Muhasebe Meslek Mensuplarının Karar Verme Eylemleri Ve Kültür Arasındaki İlişkiyi Konu Alan Çalışmalar

Yazar (lar)	Yıl	Sonuç (lar)
Tsui, J., Gul, F.A.	1996	Muhasebe meslek çalışanlarının kararların kültürel değerlere göre şekillendiği görülmüştür.
Chan, K. H., Lin, K. Z., & Mo, P. L. L.	2003	Güç mesafesi ve bireysellik boyutunun muhasebe meslek mensuplarının hata yapmaları üzerine etkili olduğu görülmüştür.

Smith, A., & Hume, E. C.	2005	Muhasebe meslek çalışanlarının etik karar verme davranışlarının bireysellik ve kültürel boyutu ile yakından ilişkili olduğu görülmüştür.
Erturan, İ. E.	2007	Türkiye'nin güç mesafesi yüksek kültürel boyutta bir ülke olmasının denetim süreci ve süresini etkilediği görülmüştür.
Kosmala, K.	2007	Bireysellik ve güç mesafesi boyutu ile muhasebe meslek mensuplarının hile tespiti arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür.
Hope, O. K., Kang, T., Thomas, W., & Yoo, Y. K.	2008	Denetçi firma tercihi ve finansal raporlama kalitesiyle ulusal kültür arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür.
Hell, R., Wang, D.	2009	Kültürel farklılıkların muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetleri üzerinde etkili olduğu görülmüştür.
Hughes, S. B., Sander, J. F., Higgs, S. D., & Cullinan, C. P.	2009	Muhasebe meslek çalışanlarının gelir tablosu bakiyesi tahmin etme ve bilanço değişikliğini tahmin etme kabiliyeti ile belirsizlikten kaçınma ve bireycilik boyutu arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür.

Sweeney, B., Arnold, D., ve Pierce, B.,	2010	ABD’li muhasebe meslek çalışanlarının etik dışı davranışlara başvurma niyetlerinin daha az olduğu görülmüştür.
Abdolmohammadi, M. J., & Sarens, G.	2011	Muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetlerinin ulusal kültürün özelliklerinden etkilendiği görülmüştür.
Fath, F. A., Baghmalek, J. R., & Shafieezadeh, N.	2013	Belirsizlikten kaçınma, dışillik, belirsizlik ve güç mesafesi boyutuyla, muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan muhasebe denetim kalitesi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür.
Tosunoglu, B., & Yesilçelebi, G.	2016	Belirsizlikten kaçınma boyutu ile iç denetim arasında negatif yönde anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür.
Özdaşlı, E., & Bitlisli, F.	2020	Esneklik ve şeffaflığın içsel ve dışsal motivasyon üzerinde etkili olduğu görülmüştür.

Muhasebe meslek mensuplarının karar verme eylemleri ve Hofstede’in kültürel boyutları arasındaki ilişkinin ele alındığı araştırmalara bakıldığında, araştırmacıların muhasebe meslek mensupları tarafında yapılan iç ve dış denetim, hata ve hile tespiti ve çalışma motivasyonları arasındaki ilişkiye odaklandıkları görülmektedir. Araştırmacılar elde ettikleri bulgularda Hofstede tarafından ortaya konulan kültürel boyutlarla muhasebe meslek çalışanlarının karar verme eylemleri arasında anlamlı bir ilişkinin olduğunu ortaya koymuşlardır. Bu araştırmalardan birinde Tsui ve Gul (1996) kültürel boyutların çok uluslu muhasebe işletmelerinde

görev yapan muhasebe meslek mensuplarının davranışları üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Araştırmanın sonunda kültürel boyutların ve etik davranışların işletmede ortaya çıkan çatışma durumunda ve muhasebe meslek mensuplarının verdikleri kararlar üzerinde önemli bir etkisinin olduğu görülmüştür.

Chan ve diğerleri (2003) ise muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hilesini tespit etmelerinde kültürel özelliklerin etkisini belirlemeyi amaçladıkları çalışmalarında, bireycilik ve güç mesafesi boyutuyla hile arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişkinin olduğunu tespit etmişlerdir. Smith ve Hume (2005) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının etik inançları, güç mesafesi ve bireysellik boyutunda incelenmiştir. Altı farklı ülkeden katılımcının dahil edildiği araştırmanın sonucunda bu muhasebe meslek mensuplarının etik yanıtlarıyla bireycilik kültürü arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür.

Erturan (2007) yaptığı çalışmada, Hofstede'in kültürel boyutlarıyla muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetleri arasındaki ilişki incelenmiştir. Hofstede'in kuramınının desteklendiği çalışmada Türk kültür yapısının toplumcu, belirsizlikten kaçınan, güç mesafesi yüksek olan ve dişil bir kültür olduğu ortaya konmuş ve bağlamda bu durumun Türkiye'de denetim süreci ve süresini etkilediği görülmüştür. Kosmala (2007) ise araştırmasında kültürel boyutların muhasebe meslek mensupları tarafından yürütülen denetim sistemi bağımsızlığı üzerindeki etkisi incelemiştir. Araştırmanın sonunda bireysel yorumlamalar ve kültürel farklılıkların denetim sistemi bağımsızlığı üzerinde etkili olduğu görülmüştür. Buna göre bireycilik ve güç mesafesi boyutu ile hile tespit arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür.

Hope ve diğerleri (2008) denetçi firma seçimi ile ulusal kültür arasındaki ilişkiyi inceledikleri araştırmalarında, denetçi firma tercihi ve finansal raporlama kalitesiyle ulusal kültür arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür. Hell ve Wang (2009) da çalışmalarında kültürel farklılıkların muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetleri üzerinde etkili olduğunu tespit etmişlerdir. Aynı şekilde Abdolmohammadi ve Sarens (2011) de, muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetlerinin ulusal kültürün özelliklerinden etkilendiğini tespit etmişlerdir.

Diğer bir araştırmada ise Hughes ve diğerleri (2009), Hofstede'in ortaya koyduğu belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve bireycilik boyutundan hareketle denetçilerin yanlış beyan riskini değerlendirme ve denetçi beklentilerini

incelemişlerdir. Araştırmanın sonunda muhasebe meslek çalışanlarının gelir tablosu bakiyesi tahmin etme ve bilanço değişikliğini tahmin etme kabiliyeti ile belirsizlikten kaçınma ve bireycilik boyutu arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür.

Sweeney ve diğerleri (2010) çalışmalarında ABD ve İrlanda örneğinden hareketle, denetçilerin algıladıkları etik kültür ve davranışlarının kültürel boyutlarla ilişkisini incelemişlerdir. Araştırmanın sonunda ABD’li muhasebe meslek çalışanlarının etik dışı davranışlara başvurma niyetlerinin daha az olduğu görülmüştür.

Fath ve diğerleri (2013), Hofstedetarafından ortaya konulan kültürel boyutlar ışığında muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan denetim kalitesi ile kültür arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmanın sonunda belirsizlikten kaçınma, dışillik, belirsizlik ve güç mesafesi boyutuyla muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan muhasebe denetim kalitesi arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür. Tosunoglu ve Yeşilçelebi (2016) ise, iç denetim ile kültür arasındaki ilişkiyi inceledikleri araştırmalarında 153 muhasebe meslek çalışanını dahil etmişlerdir. Araştırmanın sonunda belirsizlikten kaçınma boyutu ile iç denetim arasında negatif yönde anlamlı bir ilişkinin olduğu görülmüştür.

Özdaşlı ve Bitlisli (2020) ise, Hofstedetarafından ortaya konulan ve Gray tarafından muhasebeye uyarlanan kültürel değerler ile muhasebe meslek çalışanlarının motivasyonları arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmanın sonunda esneklik ve şeffaflığın hem içsel hem de dışsal motivasyon üzerinde etkili olduğu görülmüştür. Yücel ve Karagöz (2019) tarafından yapılan başka bir araştırmada ise muhasebe ofislerinde kültür bakımından en fazla örgütsel başarıya önem verildiği, ödüllendirme, işbirliği ve örgütsel desteğin sağlandığı ayrıca hoşgörü ortamının çalışanların örgütsel yapıyı benimsemelerini kolaylaştırdığı, performans göstergeleri ve ulusal kimliğin çalışanların özerklik sağlamaları üzerinde etkili olduğu görülmüştür. Araştırma bulguları muhasebe meslek mensuplarının davranışlarını şekillendiren kültürün, muhtemel olumsuz etkilerinden tamamen arınmasının, son derece zor olduğunu ortaya koymaktadır.

SONUÇ

Bir ülkenin muhasebe sistemi o ülkenin örgütsel yapısı, ekonomik yapısı, siyasi ilişkileri, uluslararası kurum ve kuruluşları, eğitim düzeyi, vergi politikası ve toplumsal kültürü gibi birçok faktörden etkilenmektedir. Kültür ise bu faktörler içerisinde en derin etkiye sahip olan, en önemli faktör olarak değerlendirilmektedir. Kültür bir toplumun oluşturduğu, paylaştığı ve kuşaklar arasında aktardığı değer ve davranışları kapsayan dinamik bir olgu olarak tanımlanmaktadır. Daha önceleri nitel bir değişken olarak ele alınan kültür; küreselleşme ile birlikte nicel bir değişken olarak ele alınmış ve birçok ampirik araştırmanın öznesi haline gelmiştir. Hofstede'in (1980) "Kültürün Sonuçları" başlıklı çalışması, bu kapsamda yapılan araştırmaların en önemlisi olmuş ve bu araştırma daha sonraki birçok araştırmayı da etkilemiştir. Hofstede, kültür sınıflandırmasını dünyanın farklı kültürlerini analiz etmede bir araç olarak kullanmıştır. Söz konusu sınıflandırmada toplumsal normlar ve değerler tespit edilmiş ve bireysel davranışlar arasındaki farklılıklar açıklanmaya çalışılmıştır.

Gray (19880) ise yaptığı araştırmada kültürün, muhasebe uygulamaları üzerinde etkili olan bir unsur olduğunu ortaya koymuş ve Hofstede tarafından ortaya konulan kültür sınıflandırmasından hareketle, toplumsal değerler ile muhasebe sistemleri arasında bağlantı kurmuştur. Buna göre bir ülkenin fiziksel ve çevresel faktörleri muhasebe uygulamaları üzerinde etkili olurken; yasal sistemi, finansal yapısı ve profesyonelliği ise muhasebe değerlerinin benimsenmesi sürecinde etkili olmaktadır. İşletmelerin kültürel yapılarının muhasebe uygulamalarını yönlendireceği ve bu nedenle işletmelerin finansal tablolarının kültürel yapılarından etkilenerek oluşturulduğu varsayımından hareketle kültürün hileli finansal raporlama üzerinde etkili olan bir faktör olabileceği öne sürülmektedir. Nitekim literatürde hileli finansal raporlamaya yol açan koşulların genel anlamıyla kültür ile şekillenmiş örgütsel yapıdan kaynaklandığına yönelik birçok araştırma da bulunmaktadır. Bu araştırmada ise Hofstede tarafından ortaya konulan kültür sınıflandırmasından hareketle Türkiye ve ABD arasındaki kültürel farklılıklar ortaya konulmaktadır.

Hofstede'in Kültürel Değerler Modelinden hareketle Türkiye ve ABD arasındaki kültürel farklılıklar incelendiğinde güç mesafesi boyutu açısından Türk

kültürünün, ABD kültürüne kıyasla yüksek güç mesafesine sahip bir kültür olduğu görülmüştür. Nitekim ABD kültüründe kurum ve kuruluşlarda görev yapan yöneticilere sürekli erişilebilmekte, yöneticiler çalışanların uzmanlık alanlarına güvenmekte, yalnızca yöneticilerin değil çalışanların da görüş ve önerileri alınmaktadır. Ayrıca ABD kültüründe iletişim doğrudan ve katılımcı bir biçimde gerçekleşmekte ve bilgiler sıkça paylaşılmaktadır. Buna karşın Türk kültüründe ise hiyerarşi, bağımlılık ve üslere erişememek gibi unsurlar ön plana çıkmaktadır. Türk kültüründe çalışanlar neleri yapmaları ve neleri yapmamaları gerektiğinin söylenmesini beklemektedir. Türk kültüründe güç merkezidir ve yöneticiler kurallara ve patronlarına güvenmektedirler. Çalışanlar kendilerinin kontrol edilmesini beklemektedir. Ayrıca çalışanlar yöneticilerine karşı resmi tutum sergilemektedir. Türk kültüründe dolaylı iletişim kurulmakta ve bilgi akışında seçici davranılmaktadır. Türk kültürü ile ABD kültürü arasında güç mesafesi boyutunda ortaya çıkan bu farklılığın Türk kültürü ve Amerikan kültürü açısından yukarıda ifade edilen özelliklerle açıklanabileceği ortaya konulmuştur.

Bireysellik boyutu bakımından değerlendirildiğinde ABD kültürünün dünyanın en bireysel kültürel özelliklere sahip kültür olduğu görülmüştür. Bu durum ABD'deki iş kültürüne de yansımıştır. Nitekim ABD'de iş sözleşmelerine dayalı şekilde ilerleyen kurallar bulunmakta, çalışanların yükselme ve ödül sistemleri aktif hale getirilmekte kararlar bireysel çabaya ve kurallara göre alınmakta ve yönetim süreçlerinde çalışanlar temel aktör olarak görülmektedir. Buna karşın Türk kültüründe ise toplumcu özellikler ön plana çıkmaktadır. Türk kültüründe insanlar sadakatle birbirlerine ve içerisinde bulundukları gruba kendilerini ait hissetmektedirler. Grubun ahenginin korunması önemsenmekte ve bu nedenle açık çatışmadan kaçınılmaktadır. Türk kültüründe ilişkiler ahlaki bir temele dayanmakta ve görevin yerine getirilmesi öncelenmektedir. Bu durum Türk kültüründe akraba kayırmacılığını ortaya çıkarmaktadır.

Bir başka boyut olan belirsizlikten kaçınma boyutu açısından değerlendirildiğinde Türk kültürünün, ABD kültürüne kıyasla yüksek seviyede belirsizlikten kaçınma değerlerine sahip bir kültür olduğu görülmektedir. Buna göre ABD kültürü yenilikçi görüş ve düşünceleri kabul etme konusunda daha açık bir toplumdur. ABD kültüründe bireylerin görüş ve düşüncelerine daha toleranslı

davranma ve ifade özgürlüğüne izin verme eğilimi yaygındır. Türk kültürü ise kurallara ve yasalara ihtiyaç duyan ve yaşadığı kaygıyı en az seviyeye indirmek için ritüellerden faydalanan bir ülke konumundadır.

Eril değerler açısından incelendiğinde ABD'nin daha eril özellikler gösteren kültürel yapıya sahip olduğu; Türkiye'nin ise dişil değerler sergileyen kültüre sahip olduğu görülmüştür. Buna göre ABD kültüründe insanlar okul, iş veya diğer ortamlarda en iyisi olmak için çalışmakta ve kazananın her şeyi alacağı düşüncesiyle hareket etmektedir. Türk kültüründe ise başkalarını teselli etmek, fikir birliği oluşturmak, mağdurlara sempati duymak önemsenmektedir. Ayrıca iş hayatı ve özel hayat arasındaki çatışmadan kaçınılmakta ve fikir birliğine önem verilmektedir. Türk kültürü ile ABD kültürü diğer bir boyut olan uzun döneme yönelme boyutu açısından karşılaştırıldığında ise Türk kültürünün, ABD kültürüne kıyasla daha yüksek düzeyde uzun döneme yönelme değerlerine sahip bir kültür olduğu görülmüştür.

Araştırmanın sonunda kültürün, ülkelerin muhasebe uygulamaları üzerindeki etkisinden hareketle muhasebe hilesi ile Hofstede'in kültürel boyutları arasında bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur. Buna göre güç mesafesinin düşük olduğu Anglo-Sakson modelin uygulandığı ülkelerde muhasebe hilesi değerinin yüksek olduğu görülmüştür. Eşitlik anlayışının ön planda tutulduğu, yöneticilerin rahatça sorgulanabildiği, yatay örgütsel yapılanmanın olduğu ve katılımcı yönetim anlayışını benimsediği toplumlarda şeffaflığın ön plana çıktığı ve bu durumun kurumsal etik ve kurumsal yönetim değerlerini yükselttiği görülmüştür. Diğer taraftan yüksek güç aralığına sahip ülkelerde ise muhasebe hilesi değerlerinin yüksek olduğu görülmüştür. Hofstede (1991) göre güç farkının, eşitsizliğin ve güçlü olan kişilerin bazı ayrıcalıklara sahip olduğu düşüncesinin yaygın olduğu ve hiyerarşinin fazla olduğu bu toplumlarda kurumsal etik ve kurumsal yönetim değerleri zayıfladığı için güçlü olan kişiler daha rahat ve kolay şekilde hileye başvurmaktadır.

ABD gibi erilliğin yüksek olduğu toplumlarda para daha fazla ön plana çıkmaktadır. Parasal sistemler ise finansal hedeflere ulaşmayı vurgularken ABD gibi bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda kısa vadeli finansal başarılarla ulaşma, insan yaşamında oldukça önemli görülmektedir. ABD toplumuna ait bu kültürel özelliklerin, ABD'de yaşanan muhasebe skandalları ile ilişkili olduğu düşünülmektedir.

Araştırmada ayrıca kültürün, hile ve yolsuzluk yapmaya yönelik davranışların ortaya çıkması ve bu davranışların uygulanmasında etkili olan faktörlerden birisi olduğu vurgulanmıştır. Yapılan araştırmalarda güç mesafesi boyutu yüksek olan toplumlarda yolsuzluk eğiliminin daha yüksek olduğu ortaya konulmuştur. Diğer bir ifadeyle güç mesafesi yüksek olan toplumlar, düşük olan toplumlara kıyasla yolsuzluk olgusuna daha çok hoşgörülü yaklaşmaktadırlar. Yüksek güç mesafesine sahip olan kültürlerde otokratik davranışlar vurgulanırken; güç mesafesi düşük olan kültürlerde ise gücün meşru kullanımı, eşit haklar ve katılımcı ilişkiler tercih edilmektedir.

Araştırmanın sonundatoplumculuğun ahlaki kurallarla ilişkili olduğu ortaya konulmakta ve toplumcu kültürlerde bireylerin içerisinde bulundukları grubun çıkarlarını koruma içgüdüsünden hareketle etik olmayan davranışlara yönelebileceği vurgulanmaktadır. Bu araştırmalarda toplumsallığın, yolsuzluk olgusuyla ilişkili olduğu yönünde bulgulara ulaşılmaktadır.

Erillik boyutu yüksek olan kültürlerde yolsuzluk yapma eğiliminin daha fazla olduğu ortaya konulmaktadır. Eril değerlere sahip kültürlerde paraya, maddeye ve başarmaya daha fazla önem verilirken; dişil değerlere sahip kültürlerde ilişkilere daha fazla değer verilmektedir. Başarıya odaklanmış eril değerlere sahip toplumlarda çıkarıcı davranışlar yaygın şekilde görülürken, halkın kuralları kendi amaçlarına göre manipüle etme eğilimleri yüksektir.

Belirsizlikten kaçınma boyutu açısından değerlendirildiğinde ise yolsuzluğun ve rüşvetin önemli kaynaklarından birisinin de insanların hayatlarındaki belirsizlik ve bu belirsizlikle birlikte ortaya çıkan tedirginlik olduğu ve bu nedenle bireylerin belirsizlikle birlikte ortaya çıkan stres ve kaygıdan korunabilmek amacıyla ellerindeki fırsatları kendileri veya ait oldukları grubun çıkarına hizmet edecek şekilde kullanma eğilimi gösterdikleri vurgulanmıştır.

Bu bulgulardan hareketle muhasebe hilesine karşı alınması gereken provaktif önlemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- İşe alımlarda çalışanların iş tecrübesi, referansları ve kariyerlerinin iyi şekilde araştırılması ve bu araştırmanın sonuçlarına göre karar verilmesi gerekmektedir

- Analitik incelemelerin detaylı şekilde yapılması önerilmektedir. Bu bağlamda analizlerin uzun sürmesi halinde farklı analitik inceleme tekniklerine başvurulması gerekmektedir
- Sürekli olarak hileyi engelleyici eğitimlerin verilmesi gerekmektedir. Bu eğitimler hilenin önlenmesi bakımından oldukça önemlidir. Söz konusu eğitimlerde işletme varlıklarının hileye karşı korunması, hile durumunda hangi önlemlerin alınması, hilenin ortaya çıkış şekli ve hile ilgili genel bilgiler yer almalıdır.
- İşletmede ücretlendirme ve performans programının uygulanması gerekmektedir. Çünkü çalışanların hak ettikleri değeri almamaları ile karşılaşmaları onları hileye yönetmektedir. Ayrıca bu durum çalışanların kendileri açısından hileli davranışı haklı görmelerine yol açmaktadır. Bu nedenle muhakkak işletmelerde ücret dengesi sağlanmalı, çalışanlara hak ettikleri değer verilmelidir.

KAYNAKÇA

6102 sayılı TTK, <https://www.verginet.net/dtt/1/6102SayiliTurkTicaretKanunu.aspx>, (Erişim Tarihi: 26.04.2021).

6335 sayılı TTK, değişiklikleri <http://www.ticaretkanunu.net/6335-sayili-kanun/>, (Erişim Tarihi: 26.011.2020).

Abdolmohammadi, M. J., & Sarens, G. (2011). An investigation of the association between cultural dimensions and variations in perceived use of and compliance with internal auditing standards in 19 countries. *The International Journal of Accounting*, 46(4), 365-389.

ACFE. <https://www.acfe.com/about-the-acfe.aspx>, (Erişim Tarihi: 25.011.2020).

Açık, S. (2012). Muhasebede hata ve hilelerin vergi hukuku açısından incelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 351-366.

Açıkgöz, O. (2019). *Muhâsebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Sivas.

Adler, N. J., (1991). *International Dimensions of Organizational Behavior*, Second Edition, PWS-Kent Publishing Company, Boston.

Agrawal, A., & Chadha, S. (2005). Corporate Governance and Accounting Scandals Journal of Law and Economics. *Journal of Law and Economics*, 18, 71-406. Ağca, A. (2015). Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri. *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi*, (8).

AICPA, (2020). Professional Standards, Section
<https://www.aicpa.org/research/standards.html>, (Erişim Tarihi: 11.02.2021).

Akarca, A., ve şafak, M., (2011). Muhasebe hileleri ve muhasebede manipölasyon ve vergi cezaları. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/muhasebe-hileleri-ve-muhasebede-manipulasyon-ve-vergi-cezalari/11286>, (Erişim Tarihi: 09.02.2021).

Akbulut, A. (2011). TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 335, 20-25.

Akdoğan, N., ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe teorileri*. Ankara Üniversitesi.

Aksoy, T. (2006). Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler. *Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülteni*, (165).

Aktaş, M. (2008). *Bursa İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerlerinin Araştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Akyel, N. (2009). *Adli muhasebecilik ve Türkiye'de uygulanabilmesi için altyapı bileşenlerinin mevcut durumu, değerlendirilmesi ve öneriler*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Alatas, V., Cameron, L., Chaudhuri, A., Erkal, N., & Gangadharan, L. (2009). Gender, culture, and corruption: Insights from an experimental analysis. *Southern Economic Journal*, 75(3), 663-680.

Albrecht, W. S., Wernz, G. W., & Williams, T. L. (1995). *Fraud: Bringing light to the dark side of business*. Irwin Professional Pub..

Aldhizer, G. R., Cashell, J. D., & Saylor, J. D. (2003). Ten months later: Internal audit directors assess the impact of the Sarbanes-Oxley Act. *Internal Auditing-Boston-Warren Gorham And Lamont Incorporated-*, 18(3), 3-9.

Alexander, D., ve Archer, S. (2000). On the myth of “Anglo-Saxon” financial accounting. *The international journal of accounting*, 35(4), 539-557.

Alina, C. M., Cerasela, S. E., & Cristina, D. M. (2017). Culture and Accounting Practices. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, 17(1), 435-438.

Alptekin, M. (2017). *İşletmelerde muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde kurumsal kaynak planlaması sisteminin kullanımı*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Altıntaş, T. (2011). Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), 162-174.

Altıparmak, A. (2002), Türkiye’de Devletçilik Döneminde Özel Sektör Sanayiinin Gelişimi, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (13), 35-59.

Alvin, A., A. James K. Loebbecke, (1997). *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice-Hall Inc., Seventh Edition

Anıl Keskin, D., Tutar, S., & Yazgan, K. F. (2020). Şeffaflık Raporlarının Hofstede-Gray Modeliyle Muhasebe Kültürü Açısından Karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere Örneği. *World of Accounting Science*, 22, 195-213.

Arens, A. ve Loebbecke, J. (2000) *Auditing “An Integrated approach”* Prentice Hall, ABD.

Arıkan, Y. (2010). Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinde Yeni İş Alanları. *Mali Çözüm Dergisi*, 102, 7-17.

Arnold B., Paul de L. (2004). Enron : An Examination of Agency Problem, *Critical Perspectives on Accounting*, 15: 751-765.

Aron, R, (2000). *Sosyolojik Düşüncenin Evreleri*, İstanbul: Bilgi Yayınevi.

Askary, S., Yazdifar, H., & Askarany, D. (2008). Culture and accounting practices in Turkey. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 5(1), 66-88.

Aslan, M. (2015). *Tarihsel süreç içerisinde Türkiye'de kullanılan muhasebe sistemleri ve iktisadi devlet teşekkülleri üzerinden örnekler*. Doktora Tezi, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

Aslan, Y. (2018). İç Kontrol Ve İç Denetim Mekanizmasının Gerekliliği: Enron Vakası. *Uluslararası Batı Karadeniz Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 2(2), 168-177.

Ataman G., (2009). *İşletme Yönetimi: Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ataman, B., & Aydın, R. (2017). Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Marmara Business Review*, 2(1), 1-23.

Ayalp, G. E. (2019). *Türkiye'de ve Dünya'da Yaşanan Muhasebe Skandalları, Yapılan Düzenlemeler, Usulsüzlük Yapan Şirket ve Bankaların İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Ankara.

Aydoğan ve E., Zemestanı, G. (2014). Erillik/Dışillik (Hofstede) Bağlamında İran İle Türkiye'nin Yönetim Kültürlerinin Karşılaştırılması. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 49, (2) : 50-71

Aytar, C. (1998). Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim. *İktisat İşletme ve Finans*, 13(146), 14-25.

Azizoğlu, O. R. (2011), *Kültürün Örgütsel İletişim Üzerine Etkisi: İki Farklı Ülkede Faaliyet Gösteren İki İşletme Arasında Karşılaştırmalı Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Baker J. (1992). *Solicitors Accounts*, Blackstone Press Limited, London.

Baker, C. (1992). *Attitudes and language* (Vol. 83). Multilingual Matters.

Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *Accounting and Business Research*, 36(1), 5-27.

Bank Kapital ve Etibank TMSF kapsamında, <http://arsiv.ntv.com.tr/news/40187.asp#BODY>, (Erişim Tarihi: 25.011.2020).

Barr, A., & Serra, D. (2006). *Culture and Corruption*. Economic and Social Research Group.

Baskan, T. D., (2013). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama*. Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.

Batıklarda bilanço makyajı. (2000). <https://www.milliyet.com.tr/ekonomi/batıklarda-bilanco-makyaji-5334843>, (Erişim Tarihi: 25.011.2020).

Bayazıt, M., & Koçaş, C. (2011). Örgütsel kültür ve pazar odaklılık performansı: "kültür tipi" ve "güçlü kültür" önermelerinin Türkiye'de testi. *Yönetim Araştırmaları Dergisi*.

Bayazıtlı, E., Çelik, O., & Üstündağ, S. (2006). Türkiye muhasebe standartlarına genel bakış. *Ankara: Tesmer Yayın*, (67).

Bayır, R., (2006). *Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Bayraklı, H. H., Elitaş, C., ve Erkan, M. (2012). *Muhasebe ve vergi denetiminde muhasebe hata ve hileleri*. Ekin Yayınevi.

Bayraktar, A. (2007). *Türkiye'de muhasebe hileleri tarihi*. Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya.

BDDK, (2003). *Türk Bankacılık Sektörünün Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı Raporu*. <http://www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintop>

BDDK, (2006). Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/11/20061101-28.htm> (Erişim Tarihi: 24.12.2020).

Beasley, M. S., Hermanson, D. R., Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2010). Fraudulent financial reporting: 1998-2007: An analysis of US public companies. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), <http://www.coso.org/Publications/NCFFR.pdf>, (Erişim Tarihi: 11.02.2021).

Becker, H., & Fritzsche, D. J. (1987). Business ethics: A cross-cultural comparison of managers' attitudes. *Journal of Business Ethics*, 6(4), 289-295.

Behl, R., O'Brien, J. A., & Marakas, G. M. (2019). Management Information Systems.

Bekci, İ., ve Bitlisli, F. (2012). Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(1), 61-76.

Bekçi, İ., & Alkan, H. (2009). Finansal Bilgi Sisteminin Hisse Senetlerine Yatırım Kararı Üzerine Etkisi: İMKB’de Bir Uygulama. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(3), 1-20.

Belkaoui, A.R. 2002. *Behavioral Management Accounting*, Quorum Books, London.

Beneish, M. D. (2001). Earnings management: A perspective. *Available at SSRN* 269625.

Berberoğlu, G. (1990). Örgüt Kültürü ve Yönetmel Etkinliğe Katkısı. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 153-161.

Bezirci, M., & Karahan, N. S. (2015). Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipölasyonların Neden ve Sonuç İlişkinin Değerlendirilmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(29), 216-240.

Biegelman, M. T., & Bartow, J. T. (2012). *Executive roadmap to fraud prevention and internal control: Creating a culture of compliance*. John Wiley & Sons.

Bontis, N., Bart, C., & Seleim, A. (2009). The relationship between culture and corruption: A cross-national study. *Journal of Intellectual Capital*. 10(1),165-184.

Borker, D. R. (2012). Accounting, culture and emerging economies: IFRS in Central and Eastern Europe. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 11(9), 1003-1018.

Bozacı, İ. (2015), Müşterinin Gizlilik Davranışları ile İlişkili Faktörlerin Belirlenmesi, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 612-633.

Bozkurt, N. (2000). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. *Muhasebe Finans Dergisi*, 9(12), 15-22.

Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin kara deliği: hile: çalışan hileleri*. Alfa Yayınları.

Bozkurt, N., (2012), *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul.

Buckhoff, T. A. (2001). Employee fraud: Perpetrators and their motivations. *The CPA Journal*, 71(11), 72.

Budak, A. (2006). TTK ve VUK Çerçevesinde Yasal Defterlerin Muhafazası ve İbrazi ve Bazı Sorunlar, *Vergi Dünyası Dergisi*, <http://www.vergidunyasi.com.tr/git.php?a=1&d=p&id=3168>, (Erişim Tarihi: 09.02.2021).

Bulut, E. (2014): <https://denetimsitesi.wordpress.com/2014/08/15/coso-2013-ickontrol-cercevesi-3/>, (Erişim Tarihi: 15.02.2021).

Bunget, O. C., ve Dumitrescu, A. C. (2009). Detecting and Reporting the Frauds and Errors by the Auditor. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 11(1), 117.

Canbulut, G. (2008). *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Örnek Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir.

Cansu O. C. (2006). *Örgüt Kültürü ile Örgütsel İletişim İlişkisi ve Bir Şirket Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Carmichael, D. R., Willingham, J. J., & Schaller, C. A. (1989). *Auditing concepts and methods: A guide to current auditing theory and practice*. McGraw-Hill.

Cendrowski, H., ve Martin, J. P., (2007). *Handbook of fraud deterrence*. John Wiley & Sons.

Chan, K. H., Lin, K. Z., & Mo, P. L. L. (2003). An empirical study on the impact of culture on audit-detected accounting errors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 281-295.

Chanchani, S., ve Willett, R. (2004). An empirical assessment of Gray's accounting value constructs. *The International Journal of Accounting*, 39(2), 125-154.

Chen, L. H. (2013). Income smoothing, information uncertainty, stock returns, and cost of equity. *Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies*, 16(3), 1-34.

Choi, F., Meek, G. (2005). *International Accounting*, Fifth Edition, *Pearson Prentice Hall*, USA.

Choi, J.-S. (2002). Financial Crisis and Accounting Reform : A Cultural Perspective. *4th APIRA Conference* (s. 71-93). Adelaide: Journal of Accounting and Finance.

Cicchella, D. (2005). *Construction audit guide: overview, monitoring, and auditing*. IIA Research Foundation.

Coenen, T. L. (2008). *Essentials of Corporate Fraud*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Copeland, R. M. (1968). Income Smoothing, *Journal of Accounting Research*, *Emprical Research in Accounting*, Selected Studies 6: 101- 116.

Coser, L. A. (1957). Social conflict and the theory of social change. *The British Journal of Sociology*, 8 (3), 197-207.

Coşkun, M. F. (2019). *COSO Tabanlı İç Kontrol Sisteminin Bağımsız Denetim Sürecine Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Cox, R. A., & Weirich, T. R. (2002). The stock market reaction to fraudulent financial reporting. *Managerial Auditing Journal*.

Crumbley, D. L. (2001). Forensic Accounting: Older than you think. *Journal of Forensic Accounting*, 2(2), 181-202.

Crumbley, D. L., Heitger, L. E., & Smith, G. S. (2007). *Forensic and investigative accounting*. CCH.

Çakır, Y., S. ve Eğinli, T. A. (2010). Uluslararası İşletmelerin Web Sitelerinin Tasarımında Kültürel Boyutların Adaptasyonunun Önemi (Uluslararası İşletmelerin Web Sitelerinin İçeriklerine Yönelik Kültürel Analiz). *ODÜ Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 178-204.

Çalış, Y. E., Keleş, E., ve Engin, A. (2014). Hilenin Ortaya Çıkarılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi ve Bir Uygulama. *Journal of Accounting & Finance*, (63), 93-108.

Çaliyurt, K. (2007). Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslararası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme. 26. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Antalya.

Çankaya, F., ve Aydoğan, E. (2008). Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(1), 299-326.

Çatlı, Ö. (2016), *Uluslararası Pazarlama Faaliyetlerinde Kültürün Ürün Stratejilerine Etkisi*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Ankara.

Çelik, A., (2007). *Stok Hileleri ve Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı.

Çelik, O. (2005). Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu Ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60(01), 89-119.

Çiftçi, Y., ve Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. *Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, 24-27.

Çelikboya, L., O. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca şirkete borçlanma yasağı, <http://www.erdem-erdem.av.tr/yayinlar/hukuk-postasi/yeni-turk-ticaret-kanunu-uyarinca-sirkete-borclanma-yasagi/>, (Erişim Tarihi: 26.04.2021).

Çeker, M. (2012). Şirkete Borçlanma Yasağı. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 18(2), 659-670.

Çimen, A. (2004). Demokrasilerde Yozlaşma Süreci: Politik Mücadele, Ekonomik Yozlaşma ve Yolsuzluk. *Türk İdare Dergisi*, 76(442), 109-122.

Çukur, C. Ş. (2007). Kültürel süreçleri nitelemek, ölçmek ve ilişkilendirmek: Karşılaştırmalı kültürel yaklaşımlar. *Ankara, Türk Psikologlar Derneği Yayınları*, 33-46.

Dalgün, Ö. (2011). *Türkiye'nin Toplumsal Ve Örgütsel Boyutta Kültürel Farklılıkları: Çok Uluslu Bir Sağlık İşletmesinde Kültürel Farklılıklara Yönelik Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Dalğar, H. ve Pekin, S. (2011). *Kurumsal Yönetim İle Finansal Tablo Manipülasyonu Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi'nde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma*, Mali Çözüm Dergisi, 107, 19-43.

D'Aquila, J. (2013). COSO's internal control integrated framework updating the original concepts for today's environment. *The CPA Journal*, 83(10), 22.

Dechow, P. M., & Skinner, D. J. (2000). Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. *Accounting horizons*, 14(2), 235-250.

DeFond, M. L. and Park, C. W. (1997). *Smoothing Income in Anticipation of Future Earnings*, Journal of Accounting and Economics, 23, 115-139.

Demir, H. ve Özcan, T. (2019), Motivasyon Üzerinde Ulusal Kültür Etkisi, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 121-142.

Demir, Ş. (2014). Muhasebe Hataları ve Hileleri İle Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi. *World of Accounting Science*, 16(1), 169-193.

Demir, V. (2009). Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. 9(28), 73-92.

Demir, V., & Bahadır, O. (2007). Muhasebe Manipülasyonu. *Mali Çözüm Dergisi*, 17(84), 103-119.

Demirci, M. K., ve Aydemir, M. (2006). Örgütsel Değerlerin İşletmelerin Sosyal Sorumluluk Anlayışlarını Belirlemedeki Rolü: Bursa İlinde Gerçekleştirilen Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(2), 311-326.

Denslow, L., Tinkham, M. & Willer, P. (2010). *U.S. culture series: Introduction to American life*. Washington, DC: NAFSA.

Dereli Ö. (2010). *Örgütsel Kültürün Örgütsel İletişim Üzerine Etkisi: Örgütlerde Resmi ve Gayri Resmi İletişim Dengelerini Ölçmeye Yönelik Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi. Ege Üniversitesi, İzmir.

Dincer, Ö. (1995). *İşletme Yonetimi*.İstanbul:Beta Yayım ve Dağıtım A.Ş.

Dinç, E. (2015). Türkiye’deki Mali Tablo Hazırlamaya (Finansal Raporlamaya) Yönelik Mevzuata Bir Bakış, *Ordu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Bülten*, 17 (43), 37-39.

Dinç, E., & Atasel, O. Y. (2016). Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(12), 267-283.

Dinç. E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (28). 21-48.

Doğan, B. (2012). *Örgüt kültürü* (2. Baskı). İstanbul: Beta yayınları.

Doğan, E. (2015). Siyasal Reklamlarda Hofstede’in Kültürel Boyutlarının Kullanımı: 2014 Türkiye Cumhurbaşkanlığı Seçimi. *University Faculty of Communication Journal/Istanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Hakemli Dergisi*, (48).

Doğan, S., ve Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. *Maliye Finans Yazıları*, (108), 167-187.

Doğan, Z., Gülçin, K., & Nazlı, E. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının hile yapmaya eğilim düzeylerinin tespitine ilişkin bir araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(4), 64-83.

Doğaner, Y. (2007). Atatürk dönemi Türkiyesinde sosyo-kültürel değişim. *Uluslararası Asya ve Kuzey Afrika  alışmaları Kongresi ICANAS*, 38, 235-260.

Doğrusöz, A. Bumin, (2006). Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanmak Yerine Belgesiz Kayıt Yapmak, *Yaklaşım Dergisi*, 166.

Doney, P. M. ve Joseph, D. (1998). Understanding the influence of national culture on the development of trust. *Academy of Management Review*, 23(3), 601-620

Douglas, P. C., Davidson, R. A., & Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), 101-121.

Dönmez, A., & Karausta, T. (2011). Çalışanların mesleki hile algısı ve ihbar hattı kullanarak rapor etme eğilimleri  zerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde yapılan bir araştırma. *Mali   z m Dergisi*, 104, 17-42.

Dönmez, A., Berberoğlu, P. B., & Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İİ BF Dergisi*, 5(9), 52-78.

Duman,   (2018). *Hofstede'in Kültürel Boyutları*, https://www.researchgate.net/publication/322702131_Hofstede%27nin_Kulturel_Boyutlari (14.01.2020).

Duman, H., & Turan, D. (2018). Yeni Türk Ticaret kanunu'nun denetim alanında getirdiği yeniliklerin muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini artırmadaki rolü ve muhasebe meslek mensupları/çalışanları üzerine bir uygulama. *KM  Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 20 (34):70-84.

Duman, Ö. (2001) *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, TESMER Yayınları, Yayın No:37, Ankara.

Duman, S. (2007). *ISO 500 Büyük Sanayi Kuruluşunun Muhasebe Kültürünün Araştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Dumanoğlu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi, 20(1), 347-358.

Dunn, P. (1999). *Fraudulent financial reporting: a deception based on predisposition, motive and opportunity* (Doctoral dissertation, Boston University).

Duran, M. (2003). VUK’nda Defter Ve Belgelerin İhticaca Salih Olmaması Ve Sonuçları, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2003063685.htm, (Erişim Tarihi: 09.02.2021).

Durmuş, A. F., ve Güneş, R. (2017). Türkiye’deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 76, 81-98.

Dursun, İ. T. (2013). Örgüt Kültürü ve Strateji İlişkisi: Hofstede’in Boyutları Açısından Bir Değerlendirme. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 1(4), 43-56.

Eğimli, A. T., & Çakır, S. Y. (2011). Toplum kültürünün kurum kültürüne yansması. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 3(2), 37-50.

Elitaş, B. L. (2012). Seçilmiş örneklerle adli muhasebe eğitimi ve Türkiye için bir değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), 153-172.

Elitaş, B. L. (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (58), 41-54.

Elitaş, C., Yıldız, F., ve Üç, M. (2011). Muhasebe biliminin çevresi: Anglo Sakson ve kıta Avrupa karşılaştırması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 1-18.

Emlak Kredi Bankası Nasıl Batırılmıştı? (2019). <https://www.paraanaliz.com/2019/ekonomi/emlak-kredi-bankasi-nasil-batirilmisti-30629/>, (Erişim Tarihi: 25.011.2020).

Ercinler, S. (2014). *Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Erdoğan, İ. (1994). *İşletmelerde Davranış*, Beta Basım Yayım, İstanbul.

Erdoğan, M., ve Dinç, E. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (43), 154-169.

Eren, E. (2014). *Örgütsel davranış ve yönetim psikolojisi*. Beta Basım Yayım Dağıtım.

Ergün, E. (2018). Kültür Bürokrasi ve Yolsuzluk: Kültürlerarası Zaman Serimli/Boylamsal Bir Çalışma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 19(2), 131-149.

Erkan, M., & Demirel, N. A. (2011). Hata ve hile denetimi: Sermaye piyasası kurulu'na kayıtlı halka açık anonim şirketlere ilişkin düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 33, 29-43.

Erkenekli, M. (2011). Hofstede'in kültürel değerler modeline göre Türkiye ile ABD'nin karşılaştırılması. *Kara Harp Okulu Bilim Dergisi*, 21(2), 1-29.

Erkmen, T. (2010). *Örgüt Kültürü*. 1. bs. İstanbul: Beta Basım Yayım.

Eroğlu, F. (2004). *Davranış Bilimleri*, Beta Yayınları, İstanbul.

Eroğlu, Y. (2020). Geert Hofstede'in Örgüt Kültürü Modelinin Dört Temel Boyutunun Gelişmiş (Belçika Ve Abd) Ve Geri Kalmış (Bangladeş Ve Pakistan) Ülkeler Açısından Değerlendirilmesi. *Oğuzhan Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 84-102.

Erol, S. (2016). *Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Erturan, İ. E. (2007). *Kültürün denetçi ve denetim sürecine etkileri: Türkiye'deki denetçiler üzerine bir araştırma*.Doktora Tezi,Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ertürk, A. (2010). *İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Farley, R. (2018). The Differences in Corporate Culture in the U.K. vs. the U.S.,<https://www.entrepreneur.com/article/319680> (Erişim Tarihi: 15.11.2020).

Fath, F. A., Baghmalek, J. R., & Shafieezadeh, N. (2013). A Study of the Effect of Cultural Attitudes on Audit Quality. *International Journals Of Research in Organizational Behavior and Human Resource Management*, 1(4), 145-156.

FBI, (2015). Financial Crimes Report 2005 https://www.fbi.gov/stats-services/publications/fcs_report2005, (Erişim Tarihi: 11.02.2021).

Fernandez, D. R., Carlson, D. S., Stepina, L. P., & Nicholson, J. D. (1997). Hofstede's country classification 25 years later. *The Journal of Social Psychology*, 137(1), 43-54.

Fındık, H., ve Öztürk, E. (2016). Finansal bilgi manipölasyonunun beneish modeli yardımıyla ölölmesi: BIST imalat sanayi üzerine bir araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(1), 483-499.

Forensic Accountant, <https://www.acfe.com/content.aspx?id=4294975733>, (Erişim Tarihi: 25.011.2020).

Frederick D. Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meek, (1999). *International Accounting*, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., New Jersey.

Fritz, S. ve C., Lammle. (2003). *The International Harmonisation Process of Accounting Standards*, Yayınlanmamış Master Tezi, Linköping Universitet, International Master Program Strategy and Culture.

Fudenberg, D. and Tirole, J. (1995). *A Theory of Income and Dividend Smoothing Based on Incumbency Rents*, *Journal of Political Economy*, 103(1), 75-93.

Fukuyama, F., (1999). *Büyük Çözölme (İnsan Doğası ve Toplumsal Düzenin Yeniden Oluşturulması)*, Çev: Hasan Kaya, İstanbul, Profil Yayıncılık.

Gaap Convergence 2002, Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards, <http://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf> (Erisim Tarihi:28.04.2020).

Getz, K. Ve Volkema, J. (2001). Culture, perceived corruption, and economics. *Business & Society*, 40(1), 7-30.

GİB (2018) Faaliyet Raporu, <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (Erişim Tarihi : 25.11.2020).

Gill de Albornoz, B., & Alcarria, J. J. (2003). Analysis and diagnosis of income smoothing in Spain. *European Accounting Review*, 12(3), 443-463.

Giroux, G. (2008). What went wrong? Accounting fraud and lessons from the recent scandals. *Social research*, 1205-1238.

González-Trejo, E. S. (2007). Corruption and Culture: A Relationship Comparison Between 996 and 2004. *Central Business Review*, 26(2).

Gökalp, F. (2005). Genel Hatları İle Sarbanes Oxley Kanunu ve Türkiye'deki Şirketlere Etkisi. *Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, 14(14), 107-116.

Göktan, E. (1995). ABD’de Güncel Muhasebe Yaklaşımları”. *Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu Bildiri Kitabı*, ss.123-148. (Sempozyum: Dokuz Eylül Üniversitesi, 1-5 Mayıs 1994, Çeşme İzmir).

Gönen, S. (2009). İç Kontrol Sistemimin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *World of Accounting Science*, 11(1), 192-217.

Gönen, S., & Rasgen, M. (2016). Hile Denetiminde Benford Yasası: Borsa İstanbul Örneği. *Journal of International Trade, Finance and Logistics*, 1(1), 93-113.

Graham, L.(2015): Internal Control and Compliance, New Jersey: John Wiley & Sons Inc.

Gray, S. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting. *Abacus*, 24(1), 1-15.

Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.

Griffith, A. K., & Nichols, N. K. (1996). *Accounting for model error in data assimilation using adjoint methods* (pp. 195-205). University of Reading, Department of Mathematics.

Grzegorzczak, M. (2019). The role of culture-moderated social capital in technology transfer—insights from Asia and America. *Technological Forecasting and Social Change*, 143, 132-141.

Güllüpınar, H., & Gümüşok, S. (2016). Hofstede'in “Belirsizlikten Kaçınma” Kültürel Boyutu Bağlamında Türkiye’de Yürütülen Çözüm Süreciyle İlgili 7 Haziran 2015 Milletvekili Genel Seçimi Öncesi Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, 1(39), 477-492.

Gülten, S., ve Kocaer, İ. (2011). *Adli muhasebe uygulamaları*. Ankara: Ankara Ofset.

Güney, S. (2009). *Davranış Bilimleri*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Güney, S. ve Çetin, A. (2003), Kültürün Girişimciliğe Etkisi ve Türkiye’de Girişimcilik Kültürü, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 189-210.

Güney, T. (2013). *Yolsuzluk ve Refah*, Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

Güredin, E. (1998) *Denetim*, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.

Güvemli, B. (2008), *Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Güvemli, O. (2001). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl*, İstanbul: Proje Danış A.Ş. Güvemli, O. (2001). *Türk devletleri muhasebe tarihi* (No. 1). Avcıol Basım-Yayın.

Güvenç, B. (1999). *İnsan ve Kültür*, Remzi Kitabevi, İstanbul.

Güvenç, N. (2005). *Mersin İlinde Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerleri*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Güzel, T., ve Mersin, Z. (2007). Bilgi teknolojilerinin işletmelerin muhasebe uygulamalarında yarattığı değişim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35), 172-177.

Haftacı, V. (2016). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Hanns, M.W., Schoenfeld, M.F. (1981). International Accounting: Development, Issues and Future Directions. *Journal of International Business Studies*, 12(2), 83-100.

Harquail, C., ve Cox, T. (1994). Organizational culture and acculturation. In T. Cox (Ed.), *Cultural diversity in organizations* (pp. 161-170). San Francisco: Berrett-Koehler.

Hasanoğlu, M. (2004). Türk kamu yönetiminde örgüt kültürü ve önemi. *Sayıştay Dergisi*, 52(5), 43-60.

Haskins, E.M., R.K., Ferris, ve I.T., Selling. (2000). *International Financial Reporting and Analysis*, 2nd Edition, McGraw Hill Company, New York.

Healy Paul M. Krishna G. Palepu, (2003). The Fall of Enron, , *Journal of Economic Perspectives*, 17(2): 3-26.

Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting horizons*, 13(4), 365-383.

Hell, R., ve Wang, D. (2009). *Cultural impact on the auditing planning phase: An empirical study in China and Finance*, (Yuksek Lisans Tezi), Umea University, Sweden.

Hesap Uzmanları Dernegi, (2004). *Denetim İlke ve Esasları*, 1. Cilt, 3. Baskı, Temmuz, İstanbul.

Hiçşasmaz, M. (1970). *Tarihsel gelişimi içerisinde muhasebenin teorisi ve teknik yapısı*. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.

Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences: International differences in work-related values*. London: Sage.

Hofstede, G. (1984). Cultural dimensions in management and planning. *Asia Pacific journal of management*, 1(2), 81-99.

Hofstede, G. (1984). *Culture's consequences, international differences in work-related values*, SAGE pub. London.

Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations*. Sage publications.

Hofstede, G. (2002). Cultural Constraints in Management Theories", *International Management Behavior*, Henry W.Lane, vd., Blackwell Publishing, London.

Hofstede, G. (2011). *Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context*. Online Readings in Psychology and Culture.

Hofstede, G., Hofstede G. J. ve Minkov, M. (2010). *Cultures and organizations: software of the mind: Intercultural cooperation and its importance for survival*, U.S.A., McGraw-Hill.

Hofstede, G., ve Bond, M. H. (1988). The Confucius connection: From cultural roots to economic growth. *Organizational dynamics*, 16(4), 5-21. Hofstede, G., ve Hofstede, G. J. (2005). *Organisationer Och Kulturer*.

Hofstede, G., ve McCrae, R. R. (2004). Personality and culture revisited: Linking traits and dimensions of culture. *Cross-cultural research*, 38(1), 52-88.

Hollanda'da Vergi Uygulamaları, <https://www.muhasebenews.com/hollandada-vergi-uygulamalari/> (07.07.2020).

Hope, O. K., Kang, T., Thomas, W., & Yoo, Y. K. (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(5), 357-373.

House, R.J., Hanges, P.J., Javidan, M., Dorfman, P.W., ve Gupta, V. (eds.). (2004). *Culture, leadership, and organizations: The GLOBE study of 62 societies*. Thousand Oaks: Sage Publications.

<http://www.geert-hofstede.com>, (Erişim Tarihi: 31.03.2021).

<http://www.secauditor.com/sarbanes.php>, (Erişim Tarihi: 12.02.2021).

<https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>, About Us, (Erişim Tarihi: 15.02.2021).

Hughes, S. B., Sander, J. F., Higgs, S. D., & Cullinan, C. P. (2009). The impact of cultural environment on entry-level auditors' abilities to perform analytical procedures. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(1), 29-43.

Husted, B. (1999) Wealth, culture, and corruption. *Journal of International Business Studies*, Vol. 30: 339-360.

Husted, B., (2002). Culture and International Anticorruption Agreements in Latin America. *Journal of Business Ethics* 37(4), 413–422.

Irmak, R., Kurnaz, G., Çağlayan, B., ve Bal, B. (2002). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*. Ankara: Vergi Denetmenler Derneği Yayınları.

Işıklı, G., Ferec-zade, A., & Taşçıoğlu, H. (2009). Türk İşletmelerinde Örgüt Kültürü ve İnovatif Faaliyetler. *Journal of Azerbaijani Studies*, 32(5), 722-737.

İlhan, Ü. D., & Yemişçi, D. A. (2020). Ulusal Kültür, Örgüt Kültürü ve İş Güvenliği Kültürü İlişkisi: Hofstede'in Güç Mesafesi ve Belirsizlikten Kaçınma Boyutları Açısından Türkiye Özelinde Bir Değerlendirme. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(3), 703-724.

İşgüden, B. (2007). *Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri*, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.

Jameson, M. (1988). *A practical guide to creative accounting*. Kogan Page.

Jones, M. J., (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*, John Willey and Sons Ltd. Publications.

Kabasakal, H., & Bodur, M. (2007). Leadership and culture in Turkey: A multifaceted phenomenon. *Culture and leadership across the world: The GLOBE book of in-depth studies of*, 25, 835-874.

Kağıtçıbaşı, C. (1997). *Individualism and collectivism*. In J.W. Berry, M.H. Segall, & C. Kağıtçıbaşı (Eds.), *Handbook of cross-cultural psychology, Volume 3: Social behavior and applications*. Needham Heights, MA: Allyn & Bacon.

Kandemir, C. (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Kang, T. (2003). The association between legal regime and the value-relevance of accounting information: A Japan-UK comparison. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(2), 121-130.

Karabınar, S. (2005). *Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi, Muhasebeye Kültürel Bakışlar*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Karabınar, S., & Altınkaynak, F. (2019). Muhasebe ve Yatırım Hilelerine Kültürel Eğilimlerin Etkisi. In *Proceedings of MODAV 16th International Conference on Accounting-MODAVICA 2019-5-8 October 2019* (p. 93).

Karabınar, S., & Kışlalıoğlu, V. (2014). Muhasebe Kültürü İle İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi. *Balikesir University Journal of Social Sciences Institute*, 17(31), 233-254.

Karabınar, S., ve Güvenç, N. (2006). İçel İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür Bazlı Muhasebe Değerleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 30, 210-217.

Karaburun, G., & Demirci, Ş. D. (2020). Muhasebe kültürü ve entegre raporlama farkındalığı ilişkisi. *Journal of Economy Culture and Society*.

Karahan, M. (2017). Türkiye, ABD ve AB’de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması. *Al-Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2), 274-288.

Karnes, A., Sterner, J., Welker, R., & Wu, F. (1989). A bicultural study of independent auditors' perceptions of unethical business practices. *International Journal of Accounting*, 24(1), 29-41.

Kavut, L. (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2(4), 9-28.

Kaya, C. T., & Ökten, A. B. (2014). Kültür Olgusunun Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, 7(2), 63-80

Kaya, G. (2013). *Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Mali Analize Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kaya, H. P., & Uzay, Ş. (2018). Hileli Finansal Raporlama Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. *World of Accounting Science*, 20, 721-740.

Kaya, U. (2005). Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7(1), 49-64.

Keleş, D., & Keleş, Ü. (2014). Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'deki Uygulamaları. *Gümüşhane University Electronic Journal Of The Institute Of Social Science/Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 5(9), 53-75.

Kepekçi, C. (2000), *Bağımsız Denetim*, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Keskin, D. A., Tutar, S., & Yazgan, K. F. (2019). Şeffaflık Raporlarının Hofstede-Gray Modeliyle Muhasebe Kültürü Açısından Karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya Ve İngiltere Örneği. In *Proceedings Of Modav 16th International Conference On Accounting-Modavica 2019-5-8 October 2019* (P. 100).

Keskin, S. (2014). *Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Kestane, A., & Ağca, A. (2017). Ufrs Uygulamaları ve Muhasebe Kültürel Değerler Ekseninde Türkiye'nin Yeri. *World of Accounting Science*, 19(3), 624-649.

Kılıç, T. (2015). Kurum Kültürü: Bir Kamu Kuruluşunda Mevcut Ve Arzulanan Kurum Kültürü Üzerine Bir Araştırma. *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(4), 57-74.

Kıllı, M., & Evci S., (2017). Muhasebe manipölasyonlarının tespitinde kullanılan modeller. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 68-79.

Kırık, U. (2016). *Şirketlerde Hilenin Tespiti ve Önlenmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kırlioğlu, H., & Akyel, N. (2004). Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (. e-Muhasebe ve Finansman Dergisi), (23), 28-34.

Kıymık, H. (2015). *Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: BİST Hizmet Endeksinde Araştırma*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kıymık, H., Bekci, İ., & Acar, D. (2015). Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü İle Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul (Bist) Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma. *World of Accounting Science*, 17(4), 759-784.

Kızıl, C., Çelik, İ. E., Akman, V. ve Şener, S. (2016). Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri Ve Finansal Bilgilerin Manipölasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları

Üzerinde Örnek Bir Uygulama, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 1-18.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye’de Oluşum Ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 105-120.

Kolešnik, K. (2013). The Role of Culture in Accounting in The Light of Hofstede's, Gray's and Schwartz's Cultural Dimensions Theories - A Literature Review. *Financial Internet Quarterly 'e-Finanse'*, 33-41.

Korucu, E. (2018). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik* Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Kosmala, K. (2007). (Un)realised independence in the CEE region: Insights from interpretive cultural theory. *Critical Perspectives on Accounting*, 18 (3), 315-342.

Kostavaı, S. (2013). Audit Procedures for Disclosure of Errors and Fraud in Financial statements. *Ekonomiske Teme*, 51 (2), 355-375.

Kotar E., ve Gücenme Ü. (1995) Fransa’daki Muhasebe Sisteminin Avrupa Topluluğu Düzenlemelerine Etkisi ve Uyumu”, *Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış Sempozyumu Bildiri Kitabı*, ss.183-207. (Sempozyum: Dokuz Eylül Üniversitesi, 1-5 Mayıs 1994, Çeşme İzmir).

Köksal A. (2011). “*Siyasal Eylem Alanı Olarak Kültür*”, Kültür Sosyolojisi, Hece Yayınları, Ed.Köksal Alver – Necmettin Doğan, Ankara.

Köse, E., & Bekci, İ. (2017). 1992-2013 Coso Modeli: İç Kontrol-Entegre Çerçevesi1. *International Journal of Business Economics and Management Perspectives*, 2(7), 12-23.

Köse, S., Tetik, S., ve Ercan, C. (2001). Örgüt kültürünü oluşturan faktörler. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 219-242.

KPMG.(2009). *Türkiye Suistimal Önleme Raporu Ve İnceleme Bölümü; Yöneticilerin Bakış Açısı İle Türkiye’de Suistimal:Riskler, Etkiler Ve Alınması Gereken Dersler’ Türkiye’de Suistimal Raporu.* https://tide.org.tr/uploads/turkiyede_suistimal.pdf (Erişim Tarihi :20.04.2020)

Kurt, G., & Uçma, T. (2009). Adli muhasebecilik mesleği ve adli muhasebeci olabilme sürecinin Türkiye’deki ve Amerika’daki yasal düzenlemeler açısından karşılaştırılması. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2, 160-178.

Kurt, G., & Uçma, T. (2013). COSO İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri. *World of Accounting Science*, 15(2), 79-89.

Kurtcebe, E. (2008). *21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu*, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

Küçük, E., & Uzay, Ş., (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), 239-258.

Küçük, İ. (2008). *Finansal raporlamada hile-manipülasyonlar ve önlenmesi*. Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Küçüksavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*. Kare Yayınları.

Küçüksözen, C. ve Küçükkocaoğlu, K. (2004). Finansal bilgi manipülasyonu: nedenleri, yöntemleri, amaçları, teknikleri, sonuçları ve İMKB şirketleri üzerine ampirik bir çalışma. Sermaye Piyasası Kurulu. *1st International Accounting*

Conference on the Way to Convergence”, Muhasebe Bilim Dünyası Bildiri Kitabı, 1 -58.

Küçüksözen, C. Y., (2004). *Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ankara.

Lalik, Ö. (1998). Sermaye Piyasasının Başarısı için Kaliteli Muhasebe Standartları, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, İzmir SMMMO Yayınları, İzmir.

Landsittel, D. L., & Rittenberg, L. E. (2010). COSO: Working with the academic community. *Accounting Horizons*, 24(3), 455, 469.

Lazol, İ. (2000). SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe. *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (7), 9.

Leblebici, D. N., ve Karasoy, A. (2009). Örgüt Kültürünün Algılanan Hizmet Kalitesine Etkisi, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(1), 279-304.

Lee, W. S., & Guven, C. (2013). Engaging in corruption: The influence of cultural values and contagion effects at the microlevel. *Journal of Economic Psychology*, 39, 287-300.

Lenard, M. (2017). Narratives of the Numbers: Analyzing Cultural and Political Perspectives on Accounting in America. *Academic Festival*. 8.

Leung, K., Bhagat, R. S., Buchan, N. R., Erez, M., ve Gibson, C. B. (2005). Culture and international business: Recent advances and their implications for future research. *Journal of international business studies*, 36(4), 357-378.

Li, S., Triandis, H. C. ve Yao Yu (2006). Cultural orientation and corruption. *Ethics & Behavior*, 16(3), 199–215.

Li, Y. (2010). The Case Analysis of the Scandal of Enron, *International Journal of Business and Management*, 5(10): 37-41.

Low, M., Davey, H., & Hooper, K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical perspectives on Accounting*, 19(2), 222-254.

Lyke, B., & Jickling, M. (2002, August). WorldCom: The accounting scandal. In *Congressional Research Service Report for Congress, August* (Vol. 29, pp. 1-6).

MacArthur, J. (2006). Cultural influences on German versus US management accounting practices. *Management Accounting Quarterly*, 7(2), 10-16.

MacArthur, J. B. (1999). The impact of cultural factors on the lobbying of the International Accounting Standards Committee on E32, comparability of financial statements: An extension of MacArthur to accounting Member Bodies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(2), 315-335.

Madsen, J. A., & Mabokela, R. O. (2000). Organizational culture and its impact on African American teachers. *American Educational Research Journal*, 37(4), 849-876.

Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (2018). Faaliyet Raporu, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/09/FR2019-V15_Kontrol_Onur_v4_FINAL.pdf(Erişim Tarihi: 30.03.2021).

McBarnet, D. ve Wahlen, C., (1999). 11. Creative Accounting and the Cross-Eyed Javelin Thrower.UK: John Wiley & Sons Inc.

Mckenzie W. (2003). *Using and Interpreting Company Accounts*, Prentice Hall.

McLaughlin, E. (2013). Culture and corruption: An explanation of the differences between Scandinavia and Africa. *American International Journal of Research in Humanities, Arts and Social Sciences*, 2(2), 85-91.

Mead, R. (2001). *International Management*, Blackwell Business, U.K.

Meigs Robert F.; Mary A. Meigs; Mark Bettner; Ray Whittington. *Accounting: The Basis for Business Decisions*. McGraw-Hill Companies, United States of America, 1996.

Mengi, B. T. (2013). Satıcı Hileleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 13(39), 125-140.

Mengi, T., B., ve Türkmen Y., S., (2013). Yatırım Hileleri, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 10(39). 31-39.

Meriç, İ. (2015), *Kamu Yönetiminde Farklılıkların Yönetimi: ABD Hava Kuvvetleri Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), (2004). *Denetim İlke ve Esasları*, İstanbul: Acar Matbaası.

Mueller, G. G., & Gernon, H. (1997). *Accounting: an international perspective*. Irwin Professional Publishing.

Mukoro, D. O., & Ojeka, S. (2011). The Challenge Of Culture To International Financial Reorting Standards (IFRS) Convergence. *Interdisciplinary Journal of Conemporary Resarch in Business*, 2(12), 914-924.

Mulford, C. W., & Comiskey, E. E. (2002). *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. John Wiley & Sons.

Murdoch, A. (2009). How much culture is there in corruption? Some thoughts on transformation-cum-collective culture shock in post-communist Poland. *Journal of Intercultural Management*, 1(1), 42-63.

Nevzat Güdelci, E. (2019). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar. *Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, 2(3), 199-214.

Nilgün, A. (2014), Hilenin İnsan Kaynakları Politikaları İle ilişkisi ve Ampirik Bir Çalışma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, Sayı:109-126.

Nişancı, Z. N. (2012). Toplumsal Kültür-Örgüt Kültürü İlişkisi ve Yönetim Üzerine Yansımaları. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 1(1), 1279-1293.

Nobes C, ve Parker R. (2002). *Comparative International Accounting*, 7th ed. London, UK: Financial Times Prentice Hall.

Nobes, C., Parker, R. B., & Parker, R. H. (2008). *Comparative international accounting*. Pearson Education'den uyarlanmıştır.

Noll, Brian CPA, (2014). Does Culture Still Influence Accounting Judgements Post IFRS A Discussion and Proposal for Research. Faculty Works: *Business*. 31.

Ocak, M. ve Güçlü, F. C.(2014). *Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve*, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 6(3), 123-135.

Okay, A. (2005), *Kurum Kimliği*, Media Cat Kitapları, İstanbul.

Okay, S. (2011). *Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.

Olagbemi, F. O. (2010). *The effectiveness of federal regulations and corporate reputation in mitigating corporate accounting fraud*. Argosy University/Phoenix.

Oral, G.,B. (2009). *Yolsuzluk-Türk Vergi Sistemi İlişkisi ve Mücadele Stratejileri*, Doktora Tezi, ,Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.

Oral, H. (2010). *Muhasebe Hileleri ve Vergi Usul Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Ozankaya, Ö. (1992). Ulusal Toplumun ve Ulusal Kültürün Kurucu Ögeleri, Ankara Üniversitesi *Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi*, 3(10), 213-225.

Öğüt, A. ve Kocabacak, A. (2008). Küreselleşme sürecinde Türk iş kültüründe yaşanan dönüşümün boyutları. *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, (23), 145-170.

Ölmez, N. (2012). *Jön Türklerin Türk ve Batı kültürüne bakışı*, Yüksek Lisans Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Konya.

Öncül, M. S., Deniz, M., & İnce, A. R. (2016). Hofstede'in örgüt kültürü modelinin potansiyel girişimcilerin yetiştiği çevresel özellikler kapsamında değerlendirilmesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 7(1), 255-269.

Öndeş, T. (2000). KOBİ'lerde Verimliliğin Artması İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İpucu Sorular. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2, 79-85.

Öner, Y. (2011), "TTK ile Şirketler Şeffaflaşacak", [http://www. btinsan.com/ttk-ilesirketler-seffaflasacak--19885h.htm](http://www.btinsan.com/ttk-ilesirketler-seffaflasacak--19885h.htm), (07.07.2020).

Öz, E. & Çevikcan, F. (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2 (1), 113-128.

Özad, S. (2019). *Muhasebe Hileleri ve Önlenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Özbaran, H. (2003). Yolsuzluk ve Bu Alanda Mücadele Eden Uluslararası Örgütler ve Birimler. *Sayıştay Dergisi*, (50-51), 17-34.

Özbirecikli, M. (2006). Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe Denetime Bakış Dergisi*, 5(18), 1-18.

Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö. N., & Keskin, S. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(29), 197-214.

Özdaşlı, E. (2017). *Muhasebe kültürü değerlerinin muhasebe meslek mensuplarının içsel ve dışsal motivasyonları üzerine etkisi: Bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Burdur.

Özdaşlı, E., & Bitlisli, F. (2020). Muhasebe Kültürü Değerlerinin Muhasebe Meslek Mensuplarının İçsel ve Dışsal Motivasyonları Üzerine Etkisi: Bir Araştırma. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(3), 832-864.

Özeke, H. B. (2004). *Kurumsal Yönetim Bağlamında Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluklarının Hukuksal Çerçevesinin İrdelenmesi*. Kurumsal Yönetim–Derneği, İstanbul.

Özen, Ş. (1996). *Bürokratik kültür 1: Yönetimsel değerlerin toplumsal temelleri*. Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü.

Özkalp, E., ve Kirel, Ç. (2011). *Örgütsel Davranış* (7. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Özkul, F. U., & Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü Ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *World of Accounting Science*, 11(4), 57-88.

Öztürk, E., & Fındık, H. (2016). Türkiye’deki Muhasebe Eğitiminin Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uyumlaştırılması Sürecinde Karşılaşılan Adaptasyon Problemlerinin Muhasebe Alt Kültür Değerleri Çerçevesinde Tartışılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 9(3), 241-256.

Öztürk, S. (2015). *Muhasebe Hileleri ile Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü ve Bir Uygulama* Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.

Öztürk, S., & Yılmaz, C. (2019). Finansal Sıkıntının Muhasebe Manipülasyonu İle İlişkisi: Bist Gelişen İşletmeler Piyasası'nda Bir Uygulama. *Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi*, (41), 241-253.

Özutku, H. (2019). Kültürel boyutlar bağlamında örgütsel değerlerde ayrışma ve benzeşme: Fortune 500 Global ve Fortune 500 Türkiye listesindeki en beğenilen firmalar üzerine bir araştırma. *International Review of Economics and Management*. 7(1), 1-27.

Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7), 118-139.

Parmaksız, M. Y. (2018). Hofstede’e göre Türkiye’nin kültür boyutları analizi. Pazarlama ve Hayata Dair Paylaşımlar. Web: <https://myparmaksiz.com/2016/11/09/hofstede-gore-turkiyenin-kulturboyutlari-incelemesi/>, (Erişim Tarihi: 11.03.2021).

Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi, Metodoloji ve Raporlama*. İstanbul: Beta Yayıncılık.

Pergelova, A., & Angulo-Ruiz, F. (2017). Comparing advertising effectiveness in South-American and North-American contexts: testing Hofstede's and Inglehart's cultural dimensions in the higher education sector. *International Journal of Advertising*, 36(6), 870-892.

Peterson, B. K., & Zikmund, P. E. (2004). 10 truths you need to know about fraud. *Strategic Finance*, 29-35.

Pourciau, S. (1993). Earnings management and nonroutine executive changes. *Journal of accounting and economics*, 16(1-3), 317-336.

Ramos, M. (2003). Auditors' responsibility for fraud detection. *Journal of Accountancy*, 195(1), 28-36.

Réthi, G. (2012). Cultural Perspectives of Corrupt Behaviour-Application of Trompenaars Model for Corruption. *Theory, Methodology, Practice*, 8(1), 76.

Rezaee, Z. (1995). What the COSO report means for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*. 10(6), 5-9.

Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), 277-298.

Ronen, J., & Sadan, S. (1975). Classificatory smoothing: Alternative income models. *Journal of Accounting Research*, 133-149.

Salter, S. B., & Niswander, F. (1995). Cultural influence on the development of accounting systems internationally: A test of Gray's [1988] theory. *Journal of international business studies*, 26(2), 379-397.

Saltoğlu, M. (2003). Yaratıcı muhasebede özel amaçlı şirketlerin rolü ve enron örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 10(1), 107-116.

Samad-Khan, A. (2005). Why COSO is flawed. *Operational Risk*, 6(1), 24-28.

Sarbanes Oxley Act (2002) <https://www.congress.gov/bill/107th-congress/house-bill/3763>, (Erişim Tarihi: 12.02.2021).

Sarbanes Oxley 101, (2021) <https://sarbanes-oxley-101.com/>, (Erişim Tarihi: 21.02.2021)

Sargut, A. S. (2001). Kültürlerarası Farklılaşma ve Yönetim, 2. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara.

Sargut, S. (1994). *Kültürlerarası Farklılaşma ve Yönetim*. V Yayınlar, Ankara.

Sayar, Z. (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 7(10), 74-80.

Scharff, M. M. (2005). Understanding WorldCom's accounting fraud: Did groupthink play a role?. *Journal of Leadership & Organizational Studies*, 11(3), 109-118.

Securities and Exchange Commission (SEC), (1999). SEC Annual Report 1999, Washington.

Selçuk, G. (2017). *Bankacılık Sektöründe Muhasebe ve Bağımsız Denetim Uygulamaları Sektörde Karşılaşılan Riskler ve Alınan Önlemler ve 2001-2016 Yılları*

Arasında TMSF'ye Devr Olan Bankaların İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Senior, B. (2002). *Organisational Change*, 2. Baskı, Prentice Hall.

Sertifikasyon, https://www.acfetr.com/index.php?pg=sertifika_main, (Erişim Tarihi: 25.011.2020).

Sevilengül, O. (2001), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe*, Genişletilmiş 10. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sevim, Ş. (1990). Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik Sekizinci Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar İle 3568 Sayılı Yasa Ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 197-214.

Seyhan, E. (2011), “Muhasebe Standartları Uygulamaları”, <http://www.habermasya.com/v1/haberdetay.asp?ID=539>, (07.07.2020).

Shapiro, D. M. (2015). Beyond the courtroom. *Strategic Finance*, 97(3), 46-54.

Sığın, A., (2020). Hofstede, Schwartz ve Inglehart'ın Kültür Teorileri: Türkiye, Amerika ve İngiltere Örnekleri Üzerine Bir Çalışma, *Güncel Sosyoloji Araştırmaları*, 111-144.

Sığrı, Ü., ve Tıgılı, M. (2006). Hofstede'in “Belirsizlikten Kaçınma” Kültürel Boyutunun Yönetimsel-Örgütsel Süreçlere ve Pazarlama Açısından Tüketici Davranışlarına Etkisi. *Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 11(1). 327-342.

Silverstone, H., Sheetz, M., Pedneault, S., & Rudewicz, F. (2004). *Forensic accounting and fraud investigation for non-experts*. Hoboken, NJ: Wiley.

Singh, J. P. (1990). Managerial culture and work-related values in India. *Organization studies*, 11(1), 075-101.

Singleton, T. W., Singleton, A. J., Bologna, G. J., & Lindquist, R. J. (2006). *Fraud auditing and forensic accounting*. John Wiley & Sons.

Smart, J. C., & St. John, E. P. (1996). Organizational culture and effectiveness in higher education: A test of the “culture type” and “strong culture” hypotheses. *Educational evaluation and policy analysis*, 18(3), 219-241.

Smith, P. B. ve Schwartz, S. H. (1997). “Values”. in J. W. Berry, M. H. Segall, & C. Kağıtçıbaşı, (Eds.), *Handbook of cross-cultural psychology*, Allyn & Bacon, Boston.

Smith, A., & Hume, E. C. (2005). Linking culture and ethics: A comparison of accountants’ ethical belief systems in the individualism/collectivism and power distance contexts. *Journal of Business Ethics*, 62(3), 209-220.

Smith, G. V., & Parr, R. L. (2009). *Intellectual Property: Valuation, Exploitation and Infringement Damages 2009 Cumulative Supplement*. John Wiley & Sons.

SPK, 22 Nolu tebliğ, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim, <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> (Erişim Tarihi: 24.12.2020).

SPK, Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği Statüsüne İlişkin Basın Duyurusu, <https://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20140402/0> (Erişim Tarihi: 24.12.2020).

Sridharan., W. Royce C., Jeffrey M., Suzanne S. (2002). Financial Statement Transparency and Auditor Responsibility : Enron and Andersen, *International Journal of Auditing*, 6: 277-286.

Steers, R. M., Sanchez-Runde, C. J., & Nardon, L. (2010). *Management across cultures: Challenges and strategies*. Cambridge University Press.

Stolowy, H., & Breton, G. (2000, March). A review of research on accounts manipulation. In *Paper for the Annual Congress of European Accounting Association* (pp. 29-31).

Stolowy, H., & Breton, G. (2004). Accounts manipulation: A literature review and proposed conceptual framework. *Review of Accounting and Finance*, 3(1), 5-92.

Sürmen, Y., & Daştan, A. (2006). Maliye Bakanlığı Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Yükseköğretimde Muhasebe Eğitime Olumsuz Yansımaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, (299), 16-26.

Swaidan, Z., Rawwas, M. Y., & Vitell, S. J. (2008). Culture and moral ideologies of African Americans. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 16(2), 127-137.

Sweeney, B., Arnold, D., ve Pierce, B., (2010). The Impact of Perceived Ethical Culture of the Firm and Demographic Variables on Auditors Ethical Evaluation and Intention to Act Decisions" *Journal of Business Ethics*, 93(4), 10551-10609.

Symes, C. B., & Süer, A. Z. (2003). Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler. *VI. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, İSMMM Odası, Yayın*, (49), 11-126.

Şahin, K. T. (2007). İşlem maliyeti yaklaşımı'nın kültürel temelleri. *Yönetim*, 18(58), 12-22.

Şanlı, Nail (2011), "Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdikleri", http://www.cgscenter.org/doc/UFRS%20ve%20TTK'n%C4%B1n%20Getirdikleri_%

Şen, İ. K. (2006). *Borçlanma Maliyetlerinin Türk Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Şengöz, Y. (1982). Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Ankara.

Şentürk, A., G., ve Alpaslan, M. (2009). Hukuku Yönünden Bir Suç Olarak "Hesap Ve Muhasebe Hilesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevbank/doc/dvframe3.asp?docid=133638&lcode=down&count=0&>, (Erişim Tarihi: 09.02.2021).

Şenyüz, D. (2017). *Vergi ceza hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.

Şişman, M. (2007). *Örgütler ve kültürler: örgüt kültürü*. Pegem A Yayıncılık.

Taymaz, H. (2009). *Okul Yönetimi*. Ankara: Pegem Akademi.

TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <https://sozluk.gov.tr/?kelime=> (13.01.2020).

Tecimer, Y. (2010, Aralık). *Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Kültür Değerlerine Yönelik Bir Araştırma*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Temel, H. (2008). Bağımsız denetimde Sarbanes-Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin karşılaştırılması. *Finans, politik ve Ekonomik Yorumlar*, 45(519), 81-96.

Temelli, E. (2014). *Stoklara İlişkin Muhasebe Hileleri ve Uygulama Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Terzi A.R. (2000). *Örgüt Kültürü*, Ankara: Nobel Yayın ve Dağıtım.

Tezcan, M. (1991). *Gençlik Sosyolojisi Yazıları*. Gündoğan Yayınları, Ankara.

Thapa, S. B., & Brown, C. (2004). Corporate Scandals, Sarbanes-Oxley Act Of 2002 And Equity Prices. *Academy of Accounting and Financial Studies*, 9(1), 103.

Tiscini, R., & Di Donato, F. (2006). The relation between accounting frauds and corporate governance systems: an analysis of recent scandals. *Available at SSRN 1086624*.

TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_8

Tonge, A., Greer, L., & Lawton, A. (2003). The Enron story: you can fool some of the people some of the time Business Ethics. *A European Review*, 12(1), 4-22.

Tosunoglu, B., & Yesilçelebi, G. (2016). Kültürün İç Denetim Üzerindeki Etkisinin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 2(1), 73.

Triandis H.C. (1995). Individualism and Collectivism, Westview Press.

Trussel, J. (2003). Assessing Potential Accounting Manipulation: The Financial Characteristics Of Charitable Organizations With Higher Than Expected Program-Spending Ratios. *Nonprofit And Voluntary Sector Quarterly*, 32(4), 616-634.

Tsui, J., Gul, F.A. (1996). Auditors' Behaviour in An Audit Conflict Situation: A Research Note on the role of locus of control and ethical reasoning. *Accounting Organizations Society*, 21 (1), 41-51.

Turhan, M. (2010). *Kültür Değişimleri: Sosyal Psikoloji Bakımından Bir Tetkik*, Çamlıca Yayınları, İstanbul.

Türedi, H. (2007). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Türedi, H., Koban, A. O., & Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol (Abd) Modeli İle İngiliz (Turnbull) Ve Kanada (Coco) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, 95. 95-119.

Türkdoğan, O. (1988). *Değişme-Kültür ve Sosyal Çözülme*, Türk Dünyası İstanbul: Araştırmaları Vakfı.

TÜRMOB-TESMER (2014). *Denetim, Mesleki Uyum Eğitimi*, www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf, (24.02.2020).

Tüz, M. (2004). *İşletmelerde Yönetim Modelleri. Avrupa, Japonya, Amerika, Türkiye Uygulamaları*, Aktüel Yayınları, İstanbul.

Uçma, T. (2010). *Finansal Bilgi Manipülasyonunda Ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) uygulaması*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir.

Ulucan Özkul, F., & Almalı Özdemir, Z. (2011). *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi, 1. Basım, İstanbul: Beta Yayınları*.

Uluslan, H., Eren, E., & Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55), 11-34.

Ulusoy, K. (2009) *Ülkemizdeki Yolsuzluklara Genel Bir Bakış ve Bunlarla Mücadelede Çözüm Yolları*.

UMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UMS%208_2_.pdf, (02.09.2020)

Unutkan, G. A. (1995). *İşletmelerin Yönetimi ve Örgüt Kültürü*. Türkmen Kitabevi.
USİUD Hakkında, https://www.acfetr.com/index.php?pg=hk_main, (Erişim Tarihi: 25.011.2020).

Uslu, M. C., & Özbay, D. (2020). Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (63), 21-32.

Usul, H. (2007). *Davranışsal Muhasebe*, Ankara:Asil Yayın Dağıtım.

Usul, H., & Bekçi, İ. (2001). Bireysel Yatırımcılar Açısından Finansal Bilgi Sisteminin Sermaye Piyasasında Etkinliğinin Analizi. *CÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(1), 67-79.

Usul, H., & Kıymık, H. (2010). Uluslararası muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (12), 123-139.

Uyar, G. F. Ü., & Erdoğan, M. (2019). Sermaye Piyasası Kurulu'nun Hata ve Hileye Bakışı: İdari Para Cezası. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(2), 197-214.

Uyar, S. (2010). Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablolar Nasıl Düzenlenmelidir? <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/020/> (Erişim Tarihi: 26.011.2020).

Uzay, Ş. (2001). *Yolsuzlukların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumluluğu*, Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri, Antalya.

Uzay, Ş. (2017). “Bağımsız Denetimin İşletmenin Sürekliliğine Katkısı, KGK Muhasebe ve Denetimi Sempozyumu “İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi” , 27-28 Eylül 2017, İstanbul.

Uzunçarşılı, Ü., Toprak, M., ve Ersun, O. (2000). *Şirket kültürü ve iş prensipleri*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası.

Üç, M. (2009). *Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırılması ve Türk Muhasebe Sisteminin Yerin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz*. Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.

Ünal A. (2011). Çalışma Ahlakı Kavramına Kültürel Bir Bakış Ve Türkiye'de Çalışma Ahlakı. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (44), 125-145.

Varıcı, İ., & Özdemir, F. S. (2017). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*. Web: http://archive.İSMMMO.org.tr/docs/malicozum/119malicozum/3_idris_varici_.pdf adresinden, 6, 22.

Varıcı, İ., ve Özdemir, F. S. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi An Assessment Of Switching To International Financial Reporting Standards In The Context Of Culture. *Çözüm*, 15-42.

Vasquez, G. M., & Taylor, M. (1999). What cultural values influence American public relations practitioners?. *Public Relations Review*, 25(4), 433-449.

Vergi Usul Kanunu (VUK), <https://www.google.com/search?q=Vergi+Usul+Kanunu&oq=Vergi+Usul+Kanunu&aqs=chrome..69i57j0l7.377j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8> (22.02.2020).

Vergi Usul Kanunu, (VUK). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>(Erişim Tarihi: 09.02.2021).

Vinten, G., Sevin, S., & Schroeder, R. (2005). Earnings management: evidence from SFAS No. 142 reporting. *Managerial Auditing Journal*. 20(1)

Walsh, P., Craig, R., ve Clarke, F. (1991). *Big Bath Accounting' Using Extraordinary Items Adjustments: Australian Empirical Evidence*, Journal of Business, Finance & Accounting, 18(2), 173-189.

Walton, S. C. (1988). *The Moral Manager*. Ballinger Publishing Company HarperveRow Publishers, Massachusetts.

Weaver, G. R. (1999). *Kokusai bunka kenshu (Intercultural Training)*, SpecialEdition.

Weaver, G. R. (2001). Ethics programs in global business: Culture's role in Managing. *Ethics Journal of Business Ethics* 30: 3-15.

Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2009). *Managerial accounting: tools for business decision making*. John Wiley & Sons.

Wilks, T. J., & Zimbelman, M. F. (2004). Decomposition of fraud-risk assessments and auditors' sensitivity to fraud cues. *Contemporary Accounting Research*, 21(3), 719-745.

William T., ve Hickey J. (2005). *Society in Focus*. Boston, MA: Pearson.

Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. *CPA Journal* 74(12), 38-42.

Wu, M. (2006). Hofstede's cultural dimensions 30 years later: A study of Taiwan and the United States. *Intercultural communication studies*, 15(1), 34-42.

Yakut, H. (2012). Örgütsel davranışta kültürler arası etik çalışmaları üzerine bir eleştiri. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (15), 115-125.

Yalçın, Z. (2014). *Uluslararası Muhasebe Sistemlerindeki Çakışma ve Ayrışmalar Işığında Amaca Yönelik Muhasebe Organizasyonu Önerisi*, Doktora Tezi, Ege Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Yallapragada, R. R., Roe, C. W., & Toma, A. G. (2012). Accounting fraud, and white-collar crimes in the United States. *Journal of Business Case Studies (JBCS)*, 8(2), 187-192.

Yardımcıoğlu, M., ve Ada, Ş. (2016). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 43-55.

Yeganeh H. (2014). Culture and corruption: A concurrent application of Hofstede's, Schwartz's and Inglehart's frameworks. *International Journal of Development Issues* 13(1), 2-24.

Yeşil, S. (2011). *Uluslararası işletmeler açısından kültürel farklılıklar ve yönetimi*. Adalet Yayınevi.

Yeşilçimenli A., (2006). *İngiltere Muhasebe Sistemi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Yılancı, M. (2006): *İç Denetim Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesi Üzerine Bir*

Yılancı, M. (2015): *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, 3. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldırım O, Dalgeç A., Özkol E., (1995). *Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış*, TÜRMOB ve Dokuz Eylül Üniversitesi Ortak Yayını, TÜRMOB Yayınları No:23, Muhasebe Bilim Dalı Yayınları No:2, Ankara.

Yıldız, E., & Başkan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 1-18.

Yıldız, S. ve Arısoy, A. A. (2018), Otantik Liderlik ile Örgütsel Sessizlik Arasındaki İlişkide Güç Mesafesinin Düzenleyici Rolü, *Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (22), 553-580.

Yılmaz, D. (2007). *Toplumsal Kültürün Kurumsal Kültür ve İnsan Kaynakları Uygulamaları Üzerine Etkileri. Türkiye’de Kurulmuş Alman Firmalarında Bir Araştırma*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Yılmaz, Z. (2017). Vaka Analizi İle Eğitim ve Adli Muhasebe Alanında Bir Uygulama. *International Journal of Acedemic Value Studies*, 3(13), 398-417.

Yılmaz, A. ve Eroğlu, C., (2010). *Davranış Bilimleri ve Örgütsel Davranış*, Ankara: Detay Yayıncılık.

Yiğitler, M., Akta, R., & Kayalıdere, U. (2020). Silsile Halindeki Muhasebe Hilelerinin Etkileri Ve Finansal Tablolara Yansıması: Bir Örnek Olay Çalışması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, 13(2), 401-427.

Yoo, B., Donthu, N., & Lenartowicz, T. (2011). Measuring Hofstede's five dimensions of cultural values at the individual level: Development and validation of CVSCALE. *Journal of international consumer marketing*, 23(3-4), 193-210.

Young, M. (2013). *Cultural Influences on Accounting and Its Practices*, Acceptance of Senior Honors Thesis, Liberty University.

Yüce, M.,& Akkaya, H. (2020). Mali Suçlarla Kurumsal Mücadele ve Bazı Ülke Örnekleri. *Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 40-61.

Yücel, E., & Karagöz, A. F. (2019). Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Bürolarında Örgütsel Kültür ve Muhasebecilik Mesleğine Etkileri: Isparta İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 597-616.

Yükçü, S. (2018). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Altın Nokta Yayınevi, İzmir.

Yükçü, S. & Atağan, G. (2020), Some Actual Cases In Fraud. *International Review of Economics and Management Journal*, 8(1), 57-76.

Yüksel, M., & Bolat, T. (2016). Örgütsel Politika, Hofstede'in Örgüt Kültürü Boyutları, İş Tutumları ve İş Çıktıları İlişkisi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 11(3), 173-204.

Zayıf, V. & Erkenekli, M. (2015). Kültürel Değerlerin Savunma Harcamalarına Yansıması: NATO Ülkeleri Arasında Bir Uygulama. *Savunma Bilimleri Dergisi*, 14(2), 1-43.

Zeyyat, S., ve Melek, T. (2001). *Örgütsel Psikoloji*. Ezgi Bookstore, Livane Matbaası, Bursa.

Zotzmann, Y., van der Linden, D., & Wyrwa, K. (2019). The relation between country differences, cultural values, personality dimensions, and error orientation: An approach across three continents—Asia, Europe, and North America. *Safety Science*, 120, 185-193.