

HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA: BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEK ETİĞİ VE HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMAYA BAKIŞ AÇILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

ROLE OF AUDIT ON PREVENT OF FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING: A RESEARCH

Ümit AYDIN*, Osman TUĞAY**

* Öğr. Gör., İstanbul Aydın Üniversitesi, Anadolu Bil Meslek Yüksek Okulu, Sivil Hava Ulaştırma İşletmeciliği,
umit.aydin_@hotmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-3819-3931>

* Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
otugay@mehmetakif.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8733-7471>

ÖZ

Amerika Birleşik Devletleri ve diğer bazı ülkelerde ortaya çıkan finansal raporlama skandallarından sonra, finansal tabloların güvenilirliği sorgulanmaya başlanmıştır. Özellikle finansal tablo kullanıcılarının, şirket yönetimleri tarafından hazırlanmış ve bağımsız denetçilerin de denetiminden geçmiş olan finansal tablolara olan güvenleri sarsılmıştır. Bu doğrultuda çalışmanın temel amacı, hileli finansal raporlamada denetçi sorumluluğunun ortaya çıkarılması ve denetçi sorumluluğundan yola çıkılarak denetim mekanizmasının önemini ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Hileli Finansal Raporlama, Bağımsız Denetim, Meslek Etiği

Jel Kodları: M40, M41, M42.

ABSTRACT

After the financial reporting scandals have occurred in United States of America and other countries, credibility of financial statements had been questioned. Especially the users of financial tables have been distrusted by the financial tables of which prepared by company administrations and passed the control of independent comptrollers. In this respect the aim of this study, examining auditor liability in fraudulent financial reporting and identifying the importance of auditing mechanisms based on auditorliability.

Keywords: Fraudulent Financial Reporting, Independent, Auditing, Profession ethic,

Jel Codes:: M40, M41, M42.

* Bu çalışma Doç. Dr. Osman TUĞAY danışmanlığında, Yüksek Lisans öğrencisi Ümit AYDIN tarafından Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde hazırlanan "İşletmelerde Finansal Bilgi Manipülasyonu Ve Manipülasyonun Tespitinde Denetim Ve Denetçinin Rolü: Hileli Finansal Raporlama Üzerine Bir Araştırma" başlıklı Yüksek Lisans tezinin bir bölümünden yararlanılarak geliştirilmiştir.

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin faaliyetlerine ilgi duyan çıkar gruplarının sayısının her geçen gün artması ve bu grupların karar verme sürecinde güvenilir bilgiye olan ihtiyacı, muhasebe biliminin önemini sürekli olarak arttırmaktadır(Karaca, 2015:118). Finansal tablo ile ilgili bilgilerin doğru, güvenilir, açık, şeffaf ve kıyaslanabilir olması bilgi kullanıcılarının ve karar vericilerin doğru, gerçekçi ve isabetli karar vermelerinde çok önemlidir. Her ne sebep ve şekilde olursa olsun finansal bilgilerin manipüle edilmesi finansal tablolara olan güveni zedelemektedir (Demir ve Arslan, 2015:48).Finansal bilgi manipülasyonu nedeniyle, işletmelerin gerçek finansal durumlarının finansal bilgi kullanıcılarına yansıtılmaması, bir yandan bu işletmelerin menkul değerlerine yatırım yapan yatırımcıların zarara uğramalarına ve sisteme olan güvenlerinin sarsılmasına, diğer yandan yanlış bilgi üzerine alınan yatırım kararları ile kaynakların yanlış ve verimsiz alanlara tahsis edilmesine böylece ekonomiye ek bir maliyet yüklenmesine neden olmaktadır (Küçükkoçoğlu ve Küçüksözen, 2005:161).

Finansal tabloların amacı, bilgi kullanıcılarına yararlı bilgiler sağlayarak daha doğru kararlar almalarını sağlamak olduğu için, finansal tablolar kullanıcı ihtiyaçlarını yansıtacak şekilde yapılandırılmalıdır (Arı, 2009: 3).Bu bağlamda bağımsız denetim kuruluşlarının yapmış oldukları denetim sonuçları, işletmenin ortakları ve tüm paydaşları açısından oldukça önemlidir(Fettahoğlu ve Kargacı, 2016:238). Finansal tablo kullanıcıları bağımsız denetçilerden, denetlenen şirketin varlığını sürdürebilme yeteneğini tehdit eden belirsizlikleri araştırıp rapor etmesini beklemektedir (Shaikh ve Talha,2003: 526).

Bağımsız denetim zaman içinde artan ihtiyaca göre sürekli olarak bir gelişme göstermiş olmasına rağmen, işlevlerini yerine getirmekte bazen etkin olmadığını gözlenmiştir. Bunda en önemli etken ise, işletme yöneticilerinin işletmeyi

olduğundan daha iyi gösterme çabaları ve denetçilerin de menfaatleri gereği bu duruma rıza göstermeleridir. Oysa bağımsız denetim işletmeye ilgi duyanları ve hatta kamuyu bilgilendirerek çok önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Son yıllarda sıkça yaşanan muhasebe usulsüzlükleri nedeniyle pay sahipleri yönetimden yeterli, güvenilir ve zamanlı olarak bilgi talep etmektedirler.

Bağımsız denetiminin etkinliğini sağlayabilmek için ilk olarak yapılması gereken işletme yönetimiyle denetçi ilişkisini değiştirmek gerekmektedir. Bunun için ise ortakların temsilcisi durumunda olan denetim komitesine bağımsız denetimin gözetimi hususunda geniş yetkiler verilmiştir (Kandemir ve Akbulut, 2013: 38).

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

a) Hata ve Hile

Hata kelime olarak Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde "yanlış, bilmeyerek ve istenmeyerek yapılan yanlış, yanlışlık, kusur, yanlışlık" olarak ifade edilmektedir. Bireylerin gerek iradesinin oluşması sırasında, gerekse iradesini beyan etmesi esnasında, tedbirsizlik, dikkatsizlik gibi istenmeyen sebepler ve herhangi bir dış etki durumu olmaksızın, gerçek iradesine uymayan bir beyanda bulunma durumunda hata gerçekleşir (Ardıç ve Ersol, 2007: 68-69). Hata, finansal tablolarda kasıtlı olmayan tutar veya açıklamalarda yapılan yanlışlıkları ifade eder (IFAC, 2014:20).

Muhasebede gerçekleşen hataları unutkanlık, dikkatsizlik ve bilgisizlik yüzünden muhasebeyle ilgili kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklar olarak görebiliriz. Muhasebe hataları; genel yasalara, yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, işletmenin politikalarına, doğruluğu kabul edilmiş diğer kural ve ilkelere aykırı fakat kasit unsuru bulunmayan davranış olarak tanımlanmaktadır (Kirik, 2007: 39).

Hile: Hile Türk Dil Kurumu Sözlüğü'nde; “ Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, desise ve entrikalardır.” şu şekilde tanımlanmıştır. IFAC ise hileyi şu şekilde tanımlamıştır: “ Yönetimin arasında bulunan yöneticisinden sorumlu, görevli memur veya üçüncü kişilerden olan, bir ya da daha fazla kişi tarafından yapılan kasti bir davranış, adil olmayan ve yasa dışı avantajlar sağlamaktır”, şeklinde tanımlanmıştır(IFAC, 2006:238). Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği (Seri:X, No:22) hileyi; “işletme yöneticileri ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletmenin çalışanları veya üçüncü kişilerin kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir çıkar elde etmek amacıyla aldatma içerikli davranışlarda bulunmaları” olarak tanımlamaktadır (SPK, 2006:25).

b) *Etik ve Meslek Etiği*:

Etik sözcüğü, Yunancada “Ethos” sözcüğünden gelmektedir. Genel olarak etik, doğruyu yanlıştan, iyiyi kötüden ve yararlıyı zararlıdan ayıran uyulması gereken ilke ve kurallardır. Etik “insan eylemlerini ahlaki bakımından değerli veya değersiz kılan”ın ne olduğunu araştıran felsefi bir disiplin olarak kabul edilmiştir (Gözener, 2008:4).

Meslek etiği, bir meslekle ilgili olarak yapılan davranışlardan hangilerinin doğru olup olmadığını değil, hangi davranışın yapıp yapılmaması gerektiğini söyler. Bu “hangi davranışın yapıp yapılmaması gerektiği” sorusunun cevabını verebilmek için de hemen her mesleğin kendine özgü yazılı veya sözlü mesleki etik ilkeleri vardır. Bu ilkeler dünyanın neresinde olursa olsun aynı meslek mensuplarının uyması gereken davranış kurallarını gösterir. Meslek etik ilkeleri mesleğin icra edilmesi sırasında karşılaşılan ve o mesleğin içinden ya da dışından bazı insanların etik dışı davranış sorunlarının giderilmesi ya da azaltılması gereğinden doğmuştur (Kısakürek ve Alpan, 200:216).

Muhasebe meslek mensuplarının kendi aralarındaki ilişkilerini, mükellefle olan

ilişkilerini ve devlet ile olan ilişkilerini düzenleyen ilkeler ve kuralların bütünüdür. Güvenilir ve doğru bilginin aktarılmasına olanak sağlayacak olan, meslekte faaliyet gösteren kişinin ahlaki anlayış biçimidir. Muhasebenin bilgi sunma fonksiyonu incelendiğinde muhasebe mesleğinde etik; meslek mensuplarınca kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulmasıdır(Uyar, 2000: 1).

Muhasebe meslek etiği, muhasebecilerin iş dünyasındaki ilişkilerini düzenleyen ilke ve kuralların bütünüdür. Muhasebe etik kurullarla ilgili ulusal ve uluslararası birçok düzenleme yapılmıştır. Muhasebe etiği ile ilgili ilk çalışma 1966 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından başlatılmıştır. 1998 yılında ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) “Muhasebe Mesleği için Meslek Yasası”nı çıkarmıştır. Türkiye de ise etik ile ilgili düzenlemeler, Maliye Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Bağımsızlık, sosyal sorumluluk, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, meslek unvanı ve yeterlilik, mesleki özen ve titizlik, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işler, ticari faaliyette bulunmama, hizmet akdi ile çalışmama, şarta bağlı ücret, reklam yasağı ve en az ücretin karşısında iş kabul etmeme gibi düzenlemeler hem ulusal hem de uluslararası alanda muhasebe mesleğine yönelik yapılan etikle ilgili düzenlemelerdir (Bilen ve Yılmaz, 204:72).

c) *Hileli Finansal Raporlama*

Hileli finansal raporlama; “ finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla kasıtlı bir şekilde finansal tablolarda yer alması gereken tutarların yer almaması ve/veya olmaması gereken tutarların finansal tablolarda yer alması” şeklinde gerçekleşmektedir (AICPA SAS No.99, Par.5-6). Genellikle üst yönetim tarafından

yapılır. Amaç tamamen finansal tablo kullanıcılarını aldatmaktır. Genellikle halka açık şirketlerde yaygındır (Varıcı, 2012:126). Hilenin dış denetimi ilgilendiren; Hileli Finansal Raporlama ve Varlıkların Zimmete Geçirilmesi olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Dış denetçilerin ilgi alanına varlıkların zimmete geçirilmesinden çok hileli finansal raporlama girmektedir. Çünkü hileli finansal raporlama finansal tablo kullanıcılarını aldatma amacıyla yapılmaktadır. Oysa varlıkların zimmete geçirilmesi finansal tablolarda önemli tahrifatlara neden olsa da amaç finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak değildir. Bu nedenle finansal tablolarda önemli tahrifatlara neden olan asıl unsurun hileli finansal raporlama olduğu anlaşılmaktadır (Küçük ve Uzay, 2009: 240).

3. LİTERATÜR

Finansal bilgi manipülasyonuna yönelik çeşitli çalışmalar yapılmıştır ve yapılan çalışmalardan elde edilen bulgular doğrultusunda çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Konu ile ilgili yapılan çalışmaların bazıları özet halinde sunulmuştur.

Küüksözen ve Küçükkocaoğlu (2005) çalışmalarında, finansal bilgi manipülasyonunun sebepleri, yöntemleri, amaçları, teknikleri ve sonuçlarına değinmişlerdir. Bu kapsamda, hisse senetleri İMKB’de işlem gören şirketlerin finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarını tahmin etmek amacıyla Beneish modelini revize ederek kullanmışlardır. Bu çerçevede oluşturulan modeldeki dokuz açıklayıcı değişkenin altı tanesinin, İMKB şirketlerince yapılabilecek finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarının ortaya çıkarılması veya tahmin edilmesi açısından anlamlı ve yararlı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca araştırmacılar söz konusu çalışmalarında, Türkiye’de ortaya çıkarılan örnek olaylardan hareketle, finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesine yönelik öneriler de geliştirmişlerdir.

Kirkos vd. (2007) çalışmalarında, karar ağacı, yapay sinir ağı ve Bayesian inanç ağları yöntemlerini kullanarak hileli finansal tabloları sınıflandırma başarısını belirlemeye çalışmışlardır. Yapılan analizler sonucunda yapay sinir ağları yönteminin hileli finansal tabloları tespit etmede diğer yöntemlere göre daha yüksek oranda performans gösterdiği tespit edilmiştir.

Çıtak (2009) çalışmasında, yaratıcı muhasebe uygulamalarının daha çok tepe-üst yöneticiler tarafından gerçekleştirilmesi nedeniyle öncelikle, bu tür yanlış bildirimlerle ilgili olarak yönetici cezalarının artırılması ve yöneticilere daha fazla sorumluluk verilmesi gerektiğini vurgulanmış ve bağımsız denetim ve iç denetimin artırılmasının gerekli olduğunu belirtmiştir.

Demir ve Bahadır (2007) yaptıkları teorik çalışmalarında, muhasebe manipülasyonunu belli bir amaca ulaşmak için gelir tablosu ve bilanço kalemleri üzerinde yapılan işlemler olarak ele almışlar ve muhasebe manipülasyonunun teknik ve yöntemlerini açıklamaya çalışmışlardır.

Can (2010) çalışmasında, yaşanan küresel krizin sadece muhasebe manipülasyonlarına dayandırılmayacağı fakat krizin ortaya çıkmasında muhasebe ve denetim ile ilgili boşlukların, yanlışlıkların, zaafaların ve muvazaalı işlemlerin önemli rolü olduğu sonucuna varmıştır.

Dalğar ve Pekin (2011) çalışmalarında, işletmelerin kurumsal yönetim yapılarını güçlendirmeleri halinde, finansal tablolarda manipülasyon riskinin azaldığı sonucuna ulaşmışlardır.

Avşarlıgil (2010) yayımlanmamış yüksek lisans tezinde finansal tabloların manipülasyonunda yaratıcı muhasebe uygulamalarını incelemiş ve özellikle de Beneish modeli temelinde bir örnek uygulama ile çalışmasını tamamlamıştır.

Usul ve Topçuoğlu (2011) çalışmalarında finansal manipülasyonların ortaya çıkarılmasında ve önlenmesinde adli muhasebeden yararlanma olanakları

üzerinde durmuşlardır ve konunun Türk hukuk sistemindeki yerini tartışmışlardır.

Ravisankar vd. (2011) yaptıkları çalışmalarında, hileli finansal tabloların tespitinde, genetik algoritmanın ve olasılıklı yapay sinir ağı yöntemlerinin diğer yöntemlere göre daha yüksek oranda sınıflama başarısına sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Elitaş (2013) çalışmasında, muhasebe manipülasyonu uygulamalarının muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki etkilerini incelemiş ve muhasebe manipülasyonunun muhasebe bilgi kalitesi üzerindeki olumsuz etkilerini açıklamıştır. Bu kapsamda çalışmada muhasebe manipülasyonlarının; muhasebe bilgi kalitesini etkilediğini, muhasebe bilgi kalitesinin etkilenmesinin finansal sonuçları etkilediği, finansal sonuçların etkilenmesi bilgi kullanıcıları veya karar vericilerin kararlarını etkilediği, bilgi kullanıcıları veya karar vericilerin verdikleri kararların etkilenmesi ise finansal başarıları etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

Kandemir ve Akbulut(2013) çalışmalarında, Denetim komitesinin genelde işletmeciliğe ve özelde de muhasebe denetimine çok önemli katkılar yapmaktadır. Öncelikle işletmede iç kontrol sistemi yoksa bunun tesis edilmesini, iç denetim birimi yoksa bunun kurulmasını zorlamakta ve bunların sağlıklı işlenmesini temin ettiğini belirtmişlerdir. Ayrıca denetim komitesinin bağımsız denetçinin bağımsızlığını güçlendirdiğini ve bağımsız denetimin kalitesini artırdığı ifade etmişlerdir.

4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; bağımsız denetim şirketlerindeki bağımsız denetçilerin, işletmelerdeki finansal bilgi manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarının tespitindeki rolünü tespit etmektir. Araştırmada ayrıca cinsiyet, tecrübe, yaş, denetim ve mesleki unvanlar gibi demografik değişkenler ile denetçilerin

finansal bilgi manipülasyonuna ve manipülasyon uygulamalarına bakış açılarının farklılaşp farklılaşmadığı da ayrıca tespit edilmeye çalışılmıştır.

4.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Bu araştırmanın evrenini Antalya, Burdur, Isparta illerinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerindeki bağımsız denetçiler oluşturmaktadır. 2017 itibarıyla söz konusu illerde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen 8 adet bağımsız denetim şirketi ve bu denetim şirketlerinde denetçi lisansına sahip 85 bağımsız denetçi bulunmaktadır. Söz konusu bağımsız denetçilerin 5 tanesine il dışında olduklarından ulaşılamamış geri kalan 80 denetçiye anket ulaştırılmıştır. Ancak 65 anketin geri dönüşü sağlanmıştır. Bunlardan da eksik veya hatalı doldurulan 3 anket çıkarılarak değerlendirmeye alınmamış ve toplamda 62 anket analize dahil edilmiştir. Anketlerin geri dönüş oranı yaklaşık % 81, örneklemi oluşturan denetçi sayısı ise, ana kütleinin % 73'ünü oluşturmaktadır.

4.3. Araştırmanın Ölçeği

Bu çalışmada finansal bilgilerin manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarında denetim ve denetçinin rolünün belirlenmesine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Ankette yer alan ifadelerin hazırlanmasında, Velayutham'ın (2003), Lin (2004), Rabin (2005), ve Uçma (2010)'nın çalışmalarından yararlanılmıştır. Anket üç kısımdan oluşmakta ve anket formunda 38 soru yer almaktadır. Anketin birinci bölümünde denetçilerin ne tür manipülasyon uygulamaları ile karşılaştıklarına yönelik sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde yer alan sorular ise finansal bilgilerin manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarına yöneliktir ve 5 boyuttan oluşmaktadır. Bu boyutlar “*Yasal Zorunluluk*”, “*Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*”, “*Denetçi Bağımsızlığı*”, “*Etiksel Yargılar*” ve “*Denetçi Sorumluluğu*”dur. Muhasebe

manipülasyonu ölçeği 5'li Likert ölçeği ile hazırlanmıştır. 5'li likert ölçeğinde sorulara katılım düzeylerini belirlemek için 1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılıyorum ve 5=Kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir. Üçüncü bölüm ise demografik değişkenlerle ilgili 6 sorudan oluşmaktadır.

4.4. Araştırmanın Kısıtları

Bu çalışmada anket formu kullanılmıştır. Her anket araştırmasında karşılaşılabilecek kapsam, örneklem, ölçüm ve cevaplama hataları bu çalışmada da söz konusu olabilir. Bu durum, ortaya çıkan sonuçlara yönelik bir takım genellemeler yapmayı sınırlamaktadır. Ayrıca çalışmanın bulguları; Antalya, Burdur, Isparta illerindeki denetçiler açısından yorumlanmalıdır.

4.5. Araştırmanın Yöntemi

Anket yoluyla elde edilen tüm veriler SPSS 22.0 programı ile değerlendirilmiştir. Elde edilen veriler güvenilirlik analizine tabi tutulmuş ve her verinin katsayısı tek tek incelenmiştir. Finansal bilgi manipülasyonu ölçeğinin Cronbach Alfa katsayısı %79,6 olarak hesaplanmıştır. Finansal bilgi manipülasyonu 5'li likert ölçeğinin normal dağılıp dağılmadığı tespit etmek için Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk analizi yapılmış ve daha sonra çarpıklık ve basıklık değerlerine bakılarak ölçeğin normal dağıldığına karar verilmiştir. Bu yüzden normal dağılım gösteren ölçeklerde kullanılan parametrik olan bağımsız iki grup T-testi, One-way Anova varyans testi kullanılmıştır. ANOVA testinde gruplar arasında çoklu karşılaştırma yapmak için TUKEY testi tercih edilmiştir. Ayrıca iki parametrik testin karşılaştırılması için Ki-kare testinden yararlanılmıştır. Araştırmada bununla birlikte 5'li likert ölçeği ve demografik sorular ile ilgili tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir.

4.6. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın bu bölümünde denetçilerin, finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı ve manipülasyon uygulamalarında

denetim ve denetçinin rolünün belirlenmesine yönelik geliştirilen hipotezler yer almaktadır.

H₁: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı manipülasyon uygulamasıyla karşılaşma durumuna göre farklılaşmaktadır.

H₂: Denetçi unvanlarından en az biri finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı bakımından farklılaşmaktadır.

H₃: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı cinsiyete göre farklılaşmaktadır.

H₄: Finansal bilgilerin manipülasyon boyutlarından en az biri yaş gruplarına göre farklılaşmaktadır.

H₅: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı mesleki tecrübeye göre farklılaşmaktadır.

H₆: Denetim firmasındaki denetçi unvanlarından en az biri finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı bakımında farklılaşmaktadır.

H₇: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu yaşa göre farklılık göstermektedir.

H₈: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu mesleki tecrübeye göre farklılaşmaktadır.

H₉: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu denetim firmasındaki unvana göre farklılaşmaktadır.

H₁₀: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu mesleki unvana göre farklılaşmaktadır.

H₁₁: Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu cinsiyete göre farklılaşmaktadır.

4.7. Analiz ve Yorum

Çalışmanın bu bölümünde, tanımlayıcı istatistiklere ve T-testi, ANOVA ve Ki-kare sonuçlarına yer verilmiştir.

4.7.1. Demografik Değişkenler ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmanın bu bölümünde demografik değişkenlerin frekans ve yüzde değerlerine yer verilmiştir.

Tablo 1: Demografik Değişkenler ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

Cinsiyet	Kişi	Yüzde %
Kadın	6	9,7
Erkek	56	90,3
Yaş	Kişi	%
26-35	5	8,1
36-45	18	29,0
46-55	17	27,4
56 ve üzeri	22	35,5
Eğitim Durumu	Kişi	%
Lisans	60	96,8
Yüksek Lisans	1	1,6
Doktora	1	1,6
Denetim Firmasındaki Unvan	Kişi	%
Sorumlu Denetçi	43	69,4
Denetçi	12	19,4
Denetçi Yardımcısı	7	11,3
Meslekteki Unvan	Kişi	%
SMMM	47	75,8
YMM	15	24,2
Mesleki Tecrübe	Kişi	%
1 - 3 yıl	4	6,5
4- 7 yıl	2	3,2
8 - 15 yıl	3	4,8
16 yıl ve üzeri	53	85,5
TOPLAM	62	100,00

Tablo 1 incelendiğinde, ankete katılanların 6'sının (%9,7) kadın, 56'sının (%90,3) erkek olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılanların, %29'u 36-45 yaş aralığında, %27,4'ü 46-55 yaş aralığında ve 56 ve üzeri yaş grubunda yer alanların oranı %35,5'tir. Ayrıca katılımcıların tamamına yakınının (%96,8) lisans mezunu olduğu görülmektedir. Katılımcıların firmadaki unvanları açısından sonuçlar değerlendirildiğinde, Katılımcıların

%69,4'ü sorumlu denetçi, %19,4'ü denetçi ve %11,3'ü yardımcı denetçi olduğu, denetçilerin mesleki unvanları açısından değerlendirildiğinde ise %75,8'i SMMM ve %24,2'si de YMM olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılanların büyük bir kısmı (85,5) 16 yıldan daha fazla tecrübeye sahiptir. Dolayısıyla denetçilerin oldukça tecrübeli oldukları anlaşılmaktadır.

4.7.2. Denetçilerin Manipülasyon İle İlgili Görüşlerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırmanın bu bölümünde denetçilerin muhasebe manipülasyonuna ilişkin karşılaştıkları durumlar ile ilgili tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir.

Tablo 2: Denetçilerin Muhasebe Manipülasyonu İle Karşılaşma Durumları

Muhasebe Manipülasyonu uygulamasına rastladınız mı?	Frekans	Yüzde
Evet	55	88,7
Hayır	7	11,3
TOPLAM	62	100,0

Tablo 2’de de görüldüğü üzere, ifade ile denetçilerin büyük bir kısmı katılımcıların %88,7’si muhasebe manipülasyonu ile karşılaştıklarını ifade etmişlerdir. Başka bir

Tablo 3: Muhasebe Manipülasyon Çeşitleri

Ne tür bir manipülasyona rastladınız?	Frekans	Yüzde
Muhasebe Manipülasyonu ile Karşılaşmayanlar	7	11,3
Stokların muhasebeleştirilmesinde yapılan manipülasyon	35	56,5
Gelirlerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon	3	4,8
Varlık ve yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon	17	27,4
TOPLAM	62	100,0

Katılımcılara araştırma kapsamında ne tür muhasebe manipülasyonu ile karşılaştıkları sorulmuştur. Tablo 3’te de görüldüğü üzere bu soruya katılımcıların %56,5’i “Stokların muhasebeleştirilmesinde yapılan manipülasyon”, %27,4’ü “Varlık ve

yükümlülüklerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon” ve %4,8’i “Gelirlerin muhasebeleştirilmesi üzerinden yapılan manipülasyon” ile karşılaştıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 4: Muhasebe Manipülasyon Teknikleri

Muhasebe Manipülasyon tekniklerinden hangisi ile karşılaştınız?	Frekans	Yüzde
Muhasebe Manipülasyonu ile Karşılaşmayanlar	7	11,3
Karın Yönetilmesi	19	30,6
Karın İstikralı Hale Getirilmesi	5	8,1
Hileli Finansal Raporlama	1	1,6
Muhasebe hata ve usulsüzlükleri	30	48,4
TOPLAM	62	100,0

Katılımcılara araştırma kapsamında muhasebe manipülasyon tekniklerinden hangisi/hangileri karşılaştıkları sorulmuştur. Bu soruya katılımcıların %48,4’ü muhasebe hata ve usulsüzlükleri ile karşılaştıklarını,

%30,6’sı karın yönetilmesi ve %8,1’i ise karın istikralı hale getirilmesi ile ilgili manipülasyon teknikleri ile karşılaştıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 5: Denetçilerin Manipülasyon İle İlgili Olarak Gözlemediği Durumlar

Finansal tabloların manipüle edilmesi ile ilgili olarak gözlemediğiniz durumlar hangileridir?	Frekans	Yüzde
Muhasebe Manipülasyonu ile Karşılaşmayanlar	7	11,3
Muhasebe İşlemleri Üzerinden Yapılan Anormallikler	5	8,1
İç kontrol Sisteminin Yetersizliği	49	79,0
Normal olmayan davranışlar	1	1,6
TOPLAM	62	100,0

Tablo 5'te denetçilere finansal tabloların manipüle edilmesi ile ilgili olarak gözlemedikleri durumlar sorulmuştur. Katılımcıların büyük bir kısmı (%79'u) iç kontrol sisteminin yetersizliğini ve %11,3'ü muhasebe işlemleri üzerinden yapılan anormallikleri gözlemediklerini belirtmişlerdir.

Tablo 6: Manipülasyon Uygulamasına Rastlanan İşletmelerin Ortak Özellikleri

Manipülasyonu uygulamasına rastladığınız işletmelerin ortak özellikleri nelerdir?	Frekans	Yüzde
Muhasebe Manipülasyonu ile Karşılaşmayanlar	7	11,3
İşletmede finansal kararların bir ya da birden fazla kişi tarafından alınması	16	25,8
İşletmenin dış çevre üzerinde yetersiz bir kontrolün bulunması	13	21,0
İşlemlerin bir arada kayıt edilmesi finansal tabloların hazır hale getirilmesinde sorun çıkmasına neden olmuştur.	1	1,6
İşletmedeki muhasebe sisteminin etkili olmayışı	3	4,8
İşletmenin muhasebe departmanında çalışanlarının yeterli muhasebe bilgisine sahip olmaması	3	4,8
İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörde kriz yaşanmaktadır.	5	8,1
İşletme yönetimi iş çevresinde itibarını yükseltmek istemektedir.	12	19,4
İşletme üst yöneticilerinin etik kurallara uygun hareket etmemesi	2	3,2
TOPLAM	62	100,0

Tablo 6'da denetçilere; muhasebe manipülasyonu uygulamasına rastladıkları işletmelerin ortak özelliklerinin neler olduğu sorulmuş ve katılımcıların %25,8'i "İşletmede finansal kararların bir ya da birden fazla kişi tarafından alınması", %21,0'ı "İşletmenin dış çevre üzerinde yetersiz bir kontrolün bulunması" şeklinde cevap vermiştir. Genel olarak bir değerlendirme yapıldığında, manipülasyon uygulamasında; alınan finansal kararların, işletmenin dış çevresindeki unsurların ve işletme yönetiminin iş çevresindeki itibarını

artırma gayretlerinin rol oynadığı söylenebilir.

4.7.3. Anket Formunun Güvenirliği

Araştırmada uygulanan anket ölçeklerinin genellenebilmesi ve sonuçların tutarlı olabilmesi için ölçeklerin güvenilirlik ve geçerliliğinin incelenmesi gerekmektedir. Güvenirlik analiziyle ölçeğin iç tutarlılığının artırılması amaçlanmaktadır. Güvenirlik analiz sonuçları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 7: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Anketi Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Finansal Bilgilerin Manipülasyonu		
	X	Cronbach's Alpha
Yasal Zorunluluklar-1	,666	,767
Yasal Zorunluluklar-2	,139	,802
Yasal Zorunluluklar-3	,290	,792
Yasal Zorunluluklar-4	,045	,800
Yasal Zorunluluklar-5	,757	,768
Yasal Zorunluluklar-6	,301	,791
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması-1	,256	,793
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması-2	,554	,782
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması-3	,770	,771
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması-4	,040	,798
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması-5	,314	,791
Denetçi Bağımsızlığı-1	,505	,787
Denetçi Bağımsızlığı-2	,006	,801
Denetçi Bağımsızlığı-3	,170	,804
Denetçi Bağımsızlığı-4	,277	,793
Etiksel Yargılar-1	,132	,798
Etiksel Yargılar-2	,244	,793
Etiksel Yargılar-3	,196	,797
Etiksel Yargılar-4	,603	,774
Etiksel Yargılar-5	,549	,778
Etiksel Yargılar-6	,356	,790
Denetçi Sorumluluğu-1	,183	,805
Denetçi Sorumluluğu-2	,072	,798
Denetçi Sorumluluğu-3	,303	,791
Denetçi Sorumluluğu-4	,745	,767
Denetçi Sorumluluğu-5	,551	,785
Cronbach's Alpha = 0,796		

Güvenilir bir ölçek için Cronbach α katsayısı için edilen değerin 0.60dan büyük olması tavsiye edilir (Sekarant 1992: 34). Güvenilirlik katsayısının 0,60 ve daha yukarıda olması tavsiye edilmektedir.. Yani bir ölçeğin güvenilir olarak kabul edilmesi için bu katsayının 0,60 veya daha büyük değerinde olması istenmektedir. Finansal Bilgilerin Manipülasyonuna ait ölçeğin alpha katsayısı 0,796 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla, ankette bulunan ölçeklerin güvenilir olduğu kabul edilmektedir.

4.7.4. Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Ölçeği Sorularına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Araştırma incelenen finansal bilgilerin manipülasyonu beş boyut altında ele alınmaktadır. Bu boyutlar; “Yasal Zorunluluklar”, “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması”, “Denetçi Bağımsızlığı”, “Etiksel Yargılar”, “Denetçi Sorumluluğu”dur. Araştırmaya konu olan finansal bilgilerin manipülasyonunun ortaya konulabilmesi için her bir boyutuna ait değişkenlerin ortalamaları, standart sapmaları ve yüzdelik dağılımlarına yer verilmiştir.

Tablo 8: Yasal Zorunluluklar Boyutu ile İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
1.Denetim raporlarına olan güvenin sağlanması için, denetçinin denetimi devlete karşı sorumluluğunu göz önünde bulundurarak yapması gerekmektedir.	3,82	1,36	8,1	17,7	0,0	32,3	41,9
2.Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında mesleğe olan güvenin azalmasını, yapılan yasal düzenlemeler bir ölçüde gidermiştir.	3,46	1,32	8,1	19,4	21,0	21,0	30,6
3.Denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetim faaliyeti ile finansal bilginin kalitesi sağlanmış olur.	4,29	0,61	0,00	0,00	8,1	54,8	37,1
4.Denetim ve muhasebe standartları, bağımsız denetim mesleğinden beklenenin yerine getirilmesinde önemli etkiler yapmaktadır.	4,03	0,80	0,00	9,7	1,6	64,5	24,2
5.Finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesi için mevzuat ve usule yönelik denetimler artırılmalı.	4,01	0,94	0,00	14,5	0,00	54,8	30,6
6.Türkiye Muhasebe Standartları ile birlikte uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulamaya geçirilmesi hileli finansal raporlamayı azaltır	3,82	1,16	1,6	16,1	19,4	24,2	38,7
Yasal Zorunluluklar Boyutu: 3,90							

1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 8’de finansal bilgilerin manipülasyonunun alt boyutlarından yasal zorunluluklar ile ilgili tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Söz konusu tabloda görüldüğü gibi “Denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetim faaliyeti ile finansal bilginin kalitesi sağlanmış olur.” ifadesinin ortalamasının en yüksek (4,29) olduğu görülmektedir. Diğer taraftan “Denetim ve muhasebe standartları, bağımsız denetim mesleğinden beklenenin yerine getirilmesinde önemli etkiler yapmaktadır” ifadesine ortalaması ise 4 r. Ayrıca

“Finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesi için mevzuata ve usule yönelik denetimler artırılmalı” ifadesinin ortalaması da 4,01’dir. Yasal zorunluluklar boyutunun ortalaması 3,90’dır. Genel bir değerlendirme yapıldığında, araştırmaya katılanların büyük çoğunluğu denetim standartlarına uygun olarak yürütülen bir denetim faaliyetinin finansal bilginin kalitesini arttıracığı, mevzuat ve usule yönelik denetimlerin artırılmasının finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesinde önemli olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 9: Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
1. Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporlarının amacı, finansal tabloların sunumunda doğruluğun ve güvenilirliğinin garanti edilmesini sağlamaktadır.	4,03	1,10	6,5	6,5	0,0	51,6	35,5
2. Bağımsız denetim faaliyetleri, işletme içerisinde hileli finansal raporlamanın yapılmasında bir engel oluşturmaktadır.	4,20	0,72	0,0	1,6	12,9	48,4	37,1
3. Denetim faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulaması (bir işletmeyi sürekli olarak aynı bağımsız denetim firmasının denetlememesi, belli periyotlarla denetim firmasının değişmesi) hileli finansal raporlama riskini azaltıcı etki yapar.	4,33	0,80	0,0	3,2	11,3	33,9	51,6
4. Denetim mekanizması, finansal bilgi kullanıcılarının yararlı bilgiyi elde etmesine olanak sağlamaktadır.	4,51	0,50	0,0	0,0	0,0	48,4	51,6
5. İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin kurulması veya etkin hale getirilmesi hileli finansal raporlamayı azaltır.	4,35	0,54	0,0	0,0	3,2	58,1	38,7
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması Boyutu: 4,29							

1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 9’da finansal bilgilerin manipülasyonunun alt boyutlarından denetçi rolü ve denetim mekanizması ile ilgili tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Söz konusu tablo incelendiğinde “Denetim mekanizması, finansal bilgi kullanıcılarının yararlı bilgiyi elde etmesine olanak sağlamaktadır” ifadesinin 4,51 ile en yüksek ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların tamamı bu görüşe katıldıklarını ifade etmişlerdir. Akabinde işletmelerde “iç kontrol sistemlerinin kurulması veya etkin hale getirilmesi hileli finansal raporlamayı azaltır” ifadesi 4,35’lik ortalaması ile ikinci sırada yer almaktadır. Diğer taraftan “Denetim faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulaması hileli finansal raporlama riskini

azaltıcı etki yapar” ifadesi de 4,33 lük ortalama ile üçüncü sırada yer almaktadır. Denetçi rolü ve denetim mekanizması boyutunun ortalaması ise, 4,29’dur. Tablo 9’daki sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde, araştırmaya katılanların büyük çoğunluğunun denetim mekanizmasının, finansal bilgi kullanıcılarının kararlarına dayanak teşkil edecek faydalı bilgileri elde etmesine olanak sağlayacağını, işletmelerde iç kontrol sistemlerinin kurulmasının veya var olanların etkin hale getirilmesinin hileli finansal raporlamayı azaltacağını ve denetim faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulamasının hileli finansal raporlama riskini azaltacağı görüşünde oldukları söylenebilir.

Tablo 10: Denetçi Bağımsızlığı Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
1.Denetimi gerçekleştiren kişinin bağımsız olarak hareket edebilmesi için kendi çabaları yeterli olmayabilmektedir.	4,38	0,52	0,0	0,0	1,6	58,1	40,3
2.Denetimden sonra ortaya çıkan rapor, bağımsız denetçinin görüşlerini yansıtmaktadır.	4,37	0,68	0,0	0,0	11,3	40,3	48,4
3.Denetçilerin bağımsızlığını geliştirmek ve sağlamak için denetlenen işletme ve bağımsız denetim şirketi birlikte çalışmalı ve gereken ortam hazırlanmalıdır.	3,62	1,59	19,4	11,3	0,0	25,8	43,5
4.Muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlığının artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır.	4,40	0,49	0,0	0,0	0,0	59,7	40,3
Denetçi Bağımsızlığı Boyutu: 4,19							

1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 10’da finansal bilgilerin manipülasyonunun alt boyutlarından denetçi bağımsızlığı ile ilgili tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. “Muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlığının artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır” ifadesi 4,40 ile en yüksek ortalamaya sahiptir. Diğer taraftan “Denetimi gerçekleştiren kişinin bağımsız

olarak hareket edebilmesi için kendi çabaları yeterli olmayabilmektedir.” ifadesi ise 4,38’lik ortalama ile ikinci sırada yer almaktadır. Denetçi bağımsızlığı boyutunun ortalaması 4,19’dur. Katılımcıların tamamına yakını denetçi bağımsızlığının artırılmasının finansal bilgi manipülasyonunu azaltacağını ifade etmektedirler

Tablo 11: Etiksel Yargılar Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
1. Büyük işletmeler ve onların bağımsız denetçileri birlikte bir ortaklık şeklinde çalışmaktadırlar ve kamuoyuna yalnızca yönetimin dediklerini aktarmaktadırlar.	1,82	0,91	46,8	27,4	24,2	0,0	1,6
2. Bağımsız denetçinin en önemli görevlerinden biri, denetlenen firmanın büyük hissedarlarının kayıplarını önlemektir.	1,48	0,91	71,0	19,4	0,0	9,7	0,0
3. Finansal tablolarda yer alan bilginin doğruluğunda ve güvenilirliğinde esas olan denetlenen işletme yönetiminin menfaatleridir.	1,59	1,20	71,0	17,7	1,6	0,0	9,7
4. Finansal bilgi manipülasyonunun temel nedeni denetlenen işletmenin maddi kaygılarıdır.	3,72	1,13	8,1	6,5	12,9	50,0	22,6
5. Finansal bilgi manipülasyonunun nedenlerinden birisi de Türkiye’deki muhasebe sistemi esneklikleri, işletmelere iş tarzına ve piyasadaki koşullara göre hareket etme imkânı sağlıyor olmasıdır.	3,56	0,96	0,0	14,5	33,9	32,3	19,4

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
6. İşletmelerin 3. Şahıslara ve kredi kuruluşlarına karşı daha kabul edilebilir finansal tablo sunma istekleri hileli finansal raporlamaya neden olmaktadır.	4,32	0,56	0,0	1,6	0,0	62,9	35,5
Etiksel Yargılar Boyutu: 2,75							

1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 11’de finansal bilgilerin manipülasyonunun alt boyutlarından etiksel yargılar ile ilgili tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Buna göre “işletmelerin 3. Şahıslara ve kredi kuruluşlarına karşı daha kabul edilebilir finansal tablo sunma isteklerinden dolayı hileli finansal raporlamaya neden olmaktadır” ifadesi 4,32 ile en yüksek ortalamaya sahiptir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların %98,4’ ü bu görüşe katıldıklarını belirtmişlerdir. İkinci sırada ise 3,72 ortalama ile “finansal bilgi manipülasyonunun temel nedeni denetlenen işletmelerin maddi kaygılarıdır” ifadesi yer almaktadır. Üçüncü sırada ise,

3,56 ortalama ile “Finansal bilgi manipülasyonunun nedenlerinden birisi de Türkiye’deki muhasebe sisteminin işletmelere iş tarzına ve piyasadaki koşullara göre hareket etme imkânı sağlıyor olmasıdır” ifadesi yer almaktadır. Etiksel yargılar boyutunun ortalaması ise, 2,75’tir. Etiksel yargı boyutu ile Tablo 11’ile ilgili genel bir değerlendirme yapıldığında, hileli finansal raporlamada etkili olan nedenlerin, işletmelerin 3. Şahıslara ve kredi kuruluşlarına karşı daha kabul edilebilir finansal tablo sunma isteklerinin ve işletmelerin maddi kaygıların olduğu söylenebilir.

Tablo 12: Denetçi Sorumluluğu Boyutu İlgili Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	Std. Sap.	1	2	3	4	5
			%	%	%	%	%
1. Bir denetçinin temel sorumluluğu, hileli finansal raporlamayı önlemektir.	3,50	1,66	22,6	12,9	0,0	21,0	43,5
2. Denetim raporunda yanlış beyan yapılması, bağımsız denetçi için oldukça olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir, bu bakımdan denetim mesleği büyük risk almaktadır.	4,43	0,53	0,0	0,0	1,6	53,2	45,2
3. Hileli finansal raporlamada hiç kimsenin reel manada sorumluluğu yoktur ” anlayışı bağımsız denetim mesleğinin icrasına ters bir durumdur.	4,09	1,18	8,1	4,8	1,6	40,3	45,2
4. Muhasebe meslek mensuplarının ve denetçilerin yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olmaması da finansal bilgi manipülasyonuna neden olmaktadır.	3,96	1,03	0,0	17,7	1,6	46,8	33,9
5. İşletme yöneticilerinin/ yönetim kurullarının ve denetçi sorumluluğunun artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır.	4,56	0,53	0,0	0,0	1,6	40,3	58,1
Denetçi Sorumluluğu Boyutu: 4,11							

1=Kesinlikle katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum

Tablo 12’de finansal bilgilerin denetçi sorumluluğu ile ilgili tanımlayıcı manipülasyonunun alt boyutlarından istatistikler yer almaktadır. Tablo 12’de de

görüldüğü üzere ilk sırada 4,56 ortalama ile “İşletme yöneticilerinin/yönetim kurullarının sorumluluğunun artırılması finansal bilgi manipülasyonunu azaltır” ifadesi yer almaktadır. İkinci sırada ise 4,43 ortalama Denetim raporunda yanlış beyan yapılması, bağımsız denetçi için oldukça olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir, bu bakımdan denetim mesleği büyük risk almaktadır” ifadesi yer almaktadır. Üçüncü sırada ise, 4,09 ortalama ile “Hileli finansal raporlamada hiç kimsenin reel manada

sorumluluğu yoktur ” anlayışı bağımsız denetim mesleğinin icrasına ters bir durumdur” ifadesi yer almaktadır. Denetçi sorumluluğu boyutunun ortalaması ise, 4,11’dir. Tablo 12 denetçi sorumluluğu boyutu ile genel olarak değerlendirildiğinde; işletme yöneticilerinin/yönetim kurullarının ve denetçinin yanlış rapor yazması durumunda sorumluluklarının artırılmasının finansal bilgi manipülasyonunun azaltılmasında etkili olacağı ifade edilebilir.

Tablo 13: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarına İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

Boyutlar	Ortalama	Standart Sapma
Yasal Zorunluluklar	3,90	0,60
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	4,29	0,39
Denetçi Bağımsızlığı	4,19	0,53
Etiksel Yargılar	2,75	0,57
Denetçi Sorumluluğu	4,11	0,58

Tablo 13’te finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarına ilişkin tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Söz konusu tablo incelendiğinde, denetçilerin en yüksek finansal bilgilerin manipülasyonu boyutu 4,29 ortalama ile “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması” en düşük ise 2,75 ortalama ile “Etiksel Yargılar” olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla finansal bilgi manipülasyonunun azaltılmasında; denetçinin, denetim mekanizmasının ve denetçi bağımsızlığının önemli bir unsur olduğu söylenebilir.

4.7.5. Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Demografik Değişkenlerine Bağlı Olarak Değişmesi

Araştırmanın bu bölümünde finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının demografik değişkenlerine bağlı olarak değişip değişmediği tespit edilmeye çalışılmıştır. Finansal bilgilerin manipülasyonu ile ilgili 5’li likert ölçeğinin normal dağılıp dağılmadığı tespit etmek

için Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk analizi yapılmış ve sonucunda tüm ölçeklerin değeri ($p=0,000<0,05$) tespit edilmiştir. Tabachnick ve Fidell (2013) göre; çarpıklık ve basıklık değerleri +1,5 ile -1,5 arasında olursa George ve Mallery (2010) göre; +2,0 ile -2,0 arasında olursa ölçeğin normal dağıldığını ve parametrik testlerin daha geçerli ve güvenilir sonuçlar vereceğini ifade etmişlerdir. Buradan hareketle çalışmadaki ölçeğin çarpıklık ve basıklık değerleri -0,325 ve -0,964 olduğu için çalışmada parametrik testler olan bağımsız iki grup T-testi ve One-way Anova varyans testi kullanılmıştır. ANOVA testinde gruplar arasında çoklu karşılaştırma yapmak için TUKEY testi tercih edilmiştir. Ayrıca iki parametrik testin karşılaştırılması için Ki-kare testinden yararlanılmıştır. Araştırmanın demografik değişkenleri olarak, tecrübe, yaş, denetim ve mesleki unvanları kullanılmıştır.

Tablo 14: Finansal Bilgilerin Manipülasyonunun Boyutları ve Manipülasyonu Uygulaması ile Karşılaşma

Manipülasyon Boyutları	Manipülasyonuna rastladınız mı?	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	T-Testi Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	Evet	55	3,92	0,622	0,383
	Hayır	7	3,76	0,430	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	Evet	55	4,32	0,408	0,003
	Hayır	7	4,05	0,151	
Denetçi Bağımsızlığı	Evet	55	4,24	0,539	0,011
	Hayır	7	3,85	0,283	
Etiksel Yargılar	Evet	55	2,79	0,591	0,006
	Hayır	7	2,45	0,209	
Denetçi Sorumluluğu	Evet	55	4,17	0,588	0,000
	Hayır	7	3,62	0,243	

Finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının denetçilerin manipülasyonu uygulamasına rastlama durumuna bağlı olarak değişip değişmediği T-testi ile belirlenmiş, sonuçlar Tablo 14’te gösterilmiştir. Buna göre muhasebe manipülasyonuna rastlayan denetçilerin muhasebe manipülasyonuna rastlamayanlara göre “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması”, “Denetçi Bağımsızlığı”, “Etiksel Yargılar” ve “Denetçi Sorumluluğu” boyutlarının ortalamaları daha yüksektir ve bu farklılık istatistiksel olarak oldukça anlamlıdır. Sonuç olarak “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı muhasebe manipülasyonu uygulamasıyla karşılaşma durumuna göre farklılaşmaktadır” (H_1) hipotezi kabul edilmektedir.

Tablo 15: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Mesleki Unvanlara Bağlı Olarak Değişmesi

Manipülasyon Boyutları	Meslekteki Unvan	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	T-Testi Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	SMMM	47	3,93	0,62	0,562
	YMM	15	3,83	0,54	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	SMMM	47	4,25	0,41	0,221
	YMM	15	4,38	0,31	
Denetçi Bağımsızlığı	SMMM	47	4,17	0,56	0,412
	YMM	15	4,28	0,42	
Etiksel Yargılar	SMMM	47	2,58	0,42	0,002
	YMM	15	3,26	0,67	
Denetçi Sorumluluğu	SMMM	47	4,03	0,61	0,023
	YMM	15	4,36	0,40	

Tablo 15’de denetçiler mesleki unvanlarına ayrılmış ve iki grup arasında finansal bilgilerin manipülasyonu boyutları göre SMMM ve YMM olarak iki gruba

açısından bir farklılık olup olmadığı tespit edilmiştir. T-testi sonuçlarına göre; “Yasal Zorunluluk”, “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması” ve “Denetçi Bağımsızlığı” boyutları mesleki unvanlara göre farklılaşmamaktadır. Buna karşın YMM’lerin SMMM’lere göre “Etiksel Yargılar” ve “Denetçi Sorumluluğu” boyutları ortalamaları daha yüksektir.

Başka bir ifade ile YMM’ler SMMM’lere göre etiksel yargılarının gerekliliğine ve denetçi sorumluluğuna daha fazla katılmaktadır. Sonuç olarak “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı mesleki unvana göre farklılaşmaktadır”(H₂) hipotezi kabul edilmektedir.

Tablo 16: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Cinsiyete Bağlı Olarak Değişmesi

Manipülasyon Boyutları	Cinsiyet	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	T-Testi Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	Kadın	6	3,91	0,20	0,940
	Erkek	56	3,90	0,63	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	Kadın	6	4,26	0,20	0,800
	Erkek	56	4,29	0,41	
Denetçi Bağımsızlığı	Kadın	6	4,33	0,37	0,404
	Erkek	56	4,18	0,54	
Etiksel Yargılar	Kadın	6	2,69	0,19	0,506
	Erkek	56	2,75	0,59	
Denetçi Sorumluluğu	Kadın	6	3,73	0,41	0,057
	Erkek	56	4,15	0,58	

Tablo 16’da denetçilerin cinsiyetine göre finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının ortalamaları gösterilmiştir. “Yasal Zorunluluk”, “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması”, “Denetçi Bağımsızlığı”, “Etiksel Yargılar” ve

“Denetçi Sorumluluğu” ile denetçilerin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Sonuç olarak “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı cinsiyete göre farklılaşmaktadır.”(H₃) hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 17: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Yaşa Bağlı Olarak Değişmesi

Manipülasyon Boyutları	Yaş	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	ANOVA Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	26-35	5	4,10	0,30	0,284
	36-45	18	4,07	0,59	
	46-55	17	3,91	0,65	
	56 ve üzeri	22	3,72	0,60	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	26-35	5	4,76	0,26	0,047
	36-45	18	4,26	0,36	
	46-55	17	4,25	0,42	
	56 ve üzeri	22	4,22	0,36	
Denetçi Bağımsızlığı	26-35	5	4,65	0,37	0,038
	36-45	18	4,29	0,46	
	46-55	17	4,25	0,61	
	56 ve üzeri	22	3,97	0,46	

Manipülasyon Boyutları	Yaş	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	ANOVA Anlamlılık
Etiksel Yargılar	26-35	5	3,00	0,23	0,080
	36-45	18	2,55	0,29	
	46-55	17	2,62	0,44	
	56 ve üzeri	22	2,95	0,78	
Denetçi Sorumluluğu	26-35	5	4,68	0,60	0,081
	36-45	18	4,01	0,53	
	46-55	17	3,96	0,62	
	56 ve üzeri	22	4,18	0,53	

Tablo 17’de incelendiğinde denetçilerin yaşına göre finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının ortalamaları gösterilmiştir. “Yasal Zorunluluk”, “Etiksel Yargılar” ve “Denetçi Sorumluluğu” ile denetçilerin yaşları arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Her ne kadar istatistiksel olarak anlamlı olmasa da 26-35 yaş grubunun diğer yaş gruplarına göre “Denetçi Sorumluluğu” boyutunun ortalamaları daha yüksektir. TUKEY çoklu karşılaştırma testi incelendiğinde 26-35 yaş grubu ile diğer gruplar arasındaki anlamlılık değeri (p değeri) sırasıyla 0,102; 0,074 ve 0,274 olduğu görülmüştür.

Buna karşılık “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması” ve “Denetçi Bağımsızlığı” boyutları ile denetçilerin yaşları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık söz konusudur. “Denetçi Rolü ve Denetim

Mekanizması” boyutu açısından TUKEY çoklu karşılaştırma testi incelendiğinde 26-35 yaş grubu ile diğer tüm yaş grupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Başka bir ifade ile 26-35 yaş grubu diğer yaş gruplarına göre “Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması” boyutuna daha fazla katılmaktadırlar. “Denetçi Bağımsızlığı” boyutu açısından çoklu karşılaştırma testi incelendiğinde 26-35 yaş grubu ile 56 yaş ve üzerinde yer alan grup arasından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık vardır. Benzer şekilde 26-35 yaş grubu 56 yaş ve üzeri grubuna göre “Denetçi Bağımsızlığı” boyutuna daha fazla katılmaktadırlar. Sonuç olarak “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı yaşa göre farklılaşmaktadır.” (H_4) hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 18: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Mesleki Tecrübeye Bağlı Olarak Değişmesi

Manipülasyon Boyutları	Tecrübe	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	ANOVA Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	1 - 3 yıl	4	3,91	0,51	0,421
	4- 7 yıl	2	3,92	0,35	
	8 - 15 yıl	3	3,33	0,28	
	16 yıl ve üzeri	53	3,93	0,62	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	1 - 3 yıl	4	4,55	0,77	0,152
	4- 7 yıl	2	4,20	0,28	
	8 - 15 yıl	3	3,86	0,11	
Denetçi Bağımsızlığı	16 yıl ve üzeri	53	4,29	0,36	0,260
	1 - 3 yıl	4	4,18	0,51	
	4- 7 yıl	2	4,87	0,17	
	8 - 15 yıl	3	4,41	0,57	
	16 yıl ve üzeri	53	4,16	0,52	

Manipülasyon Boyutları	Tecrübe	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	ANOVA Anlamlılık
Etiksel Yargılar	1 - 3 yıl	4	2,83	0,57	0,257
	4- 7 yıl	2	2,66	0,47	
	8 - 15 yıl	3	2,11	0,09	
	16 yıl ve üzeri	53	2,78	0,57	
Denetçi Sorumluluğu	1 - 3 yıl	4	4,75	0,50	0,063
	4- 7 yıl	2	4,20	0,84	
	8 - 15 yıl	3	3,60	0,69	
	16 yıl ve üzeri	53	4,09	0,55	

Tablo 18 incelendiğinde, *Yasal Zorunluluk*, *Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması*, *Denetçi Bağımsızlığı*, *Etiksel Yargılar* ve *Denetçi Sorumluluğu* ile denetçilerin tecrübeleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı

söylenebilir. Bu nedenle *Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı mesleki tecrübeye göre farklılaşmaktadır.* (H₅) hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 19: Finansal Bilgilerin Manipülasyonu Boyutlarının Denetim Firmasındaki Unvanına Bağlı Olarak Değişmesi

Manipülasyon Boyutları	Denetim Firmasındaki Unvan	Gözlem Sayısı	Ort.	Std. Sapma	ANOVA Anlamlılık
Yasal Zorunluluk	Sorumlu Denetçi	43	3,88	0,62	0,889
	Denetçi	12	3,95	0,67	
	Denetçi Yardımcısı	7	3,97	0,36	
Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması	Sorumlu Denetçi	43	4,27	0,38	0,760
	Denetçi	12	4,36	0,32	
	Denetçi Yardımcısı	7	4,25	0,57	
Denetçi Bağımsızlığı	Sorumlu Denetçi	43	4,17	0,58	0,176
	Denetçi	12	4,41	0,37	
	Denetçi Yardımcısı	7	3,96	0,26	
Etiksel Yargılar	Sorumlu Denetçi	43	2,64	0,47	0,002
	Denetçi	12	3,25	0,74	
	Denetçi Yardımcısı	7	2,57	0,34	
Denetçi Sorumluluğu	Sorumlu Denetçi	43	3,97	0,56	0,001
	Denetçi	12	4,65	0,15	
	Denetçi Yardımcısı	7	4,02	0,69	

Tablo 19’da denetçilerin denetim firmasındaki unvanına göre finansal bilgilerin manipülasyonu boyutlarının ortalamaları gösterilmiştir. *Yasal Zorunluluk*, *Denetçi Rolü ve Denetim Mekanizması* ve *Denetçi Bağımsızlığı* ile denetçilerin denetim firmasındaki unvanları arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Buna karşılık *Etiksel Yargılar* ve *Denetçi Sorumluluğu* boyutları ile denetçilerin denetim firmasındaki unvanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir

farklılık söz konusudur. *TUKEY* çoklu karşılaştırma testi incelendiğinde denetçi ile sorumlu denetçi ve denetçi yardımcısı ortalamalarının *Etiksel Yargılar* ve *Denetçi Sorumluluğu* boyutları açısından farklılık olduğu başka bir ifade ile denetçiler, sorumlu denetçilere ve yardımcı denetçilere göre; *Etiksel Yargılar* ve *Denetçi Sorumluluğu* boyutlara daha fazla katılmaktadırlar. Bununla birlikte sorumlu denetçiler ile denetçi yardımcılarını açısından anlamlı bir farklılık yoktur.

Dolayısıyla “Denetçilerin finansal farklılaşmaktadır.”(H₆) hipotezi kabul bilgilerin manipülasyonuna bakış açısı edilmiştir. denetim firmasındaki unvana göre

Tablo 20: Denetçilerin Yaşı ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma

Yaş	Manipülasyona rastladınız mı?		TOPLAM
	Evet	Hayır	
26-35	5 %9,1	0 %0,0	5 %8,1
36-45	14 %25,5%	4 %57,1%	18 %29,0
46-55	14 %25,5	3 %42,9	17 %27,4
56 ve üzeri	22 %40,0	0 %0,0	22 %35,5
TOPLAM	55 %100,0	7 %100,0	62 %100,0
Ki- Kare: 6,270		p: 0,099	

Tablo 20’de iki kategorik değişken olan yaş ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumları Ki-kare testi ile karşılaştırılmıştır. Böylelikle manipülasyon uygulamasına rastlayan ve rastlamayan denetçilerin yaşları arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Ki-kare testi sonuçları

incelendiğinde yaşla birlikte manipülasyon uygulamasına rastlama durumu kısmen artmasına karşılık, bu farklılık istatistiksel olarak anlamlı değildir. Sonuç olarak da “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu yaşa göre farklılaşmaktadır” (H₇) hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 21: Denetçilerin Mesleki Tecrübesi ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma

Tecrübe	Manipülasyona rastladınız mı?		TOPLAM
	Evet	Hayır	
1 - 3 yıl	4 %7,3	0 % 0,0	4 % 6,5
4- 7 yıl	2 % 3,6	0 % 0,0	2 % 3,2
8 - 15 yıl	3 %5,5	0 % 0,0	3 % 4,8
16 yıl ve üzeri	46 %83,6	7 % 100,0	53 % 85,5
TOPLAM	55 %100,0	7 %100,0	62 %100,0
Ki- Kare: 1,340		p: 0,720	

Tablo 21’de mesleki tecrübe ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumları Ki-kare testi ile karşılaştırılmıştır. Böylelikle manipülasyon uygulamasına rastlayan ve rastlamayan denetçilerin mesleki tecrübeleri arasında

anlamlı bir farklılığın olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Analiz sonuçları incelendiğinde mesleki tecrübe ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumu arasında istatistiksel

olarak anlamlı farklılık yoktur. Bu nedenle (H_8) hipotezi reddedilmektedir.

Tablo 22: Denetçilerin Denetim Firmasındaki Unvanı ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma

Denetim Firmasındaki Unvan	Manipülasyona rastladınız mı?		TOPLAM
	Evet	Hayır	
Sorumlu Denetçi	40 %72,7	3 %42,9	43 %69,4
Denetçi	12 %21,8	0 %0,0	12 %19,4
Denetçi Yardımcısı	3 %5,5	4 %57,1	7 %11,3
TOPLAM	55 %100,0	7 %100,0	62 %100,0
Ki- Kare: 17,020	p: 0,000		

Tablo 22’de denetim firmasındaki unvan ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumları ile karşılaştırılmıştır. Böylelikle manipülasyon uygulamasına rastlayan ve rastlamayan denetçilerin denetim firmasındaki unvanları arasında anlamlı bir farklılığın olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Test sonuçları incelendiğinde denetim firmasındaki unvanı ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumu arasında istatistiksel olarak oldukça anlamlı bir farklılık vardır. Manipülasyon uygulamasına

rastlamayanların %57’si denetçi yardımcılarında oluşmaktadır. Denetçi yardımcılarını mesleğe yeni başladıklarından manipülasyon uygulamalarına rastlama oranlarının özellikle yıllardır mesleğin içinde olan sorumlu denetçiye kıyasla düşük olması beklenen bir sonuçtur. Sonuç olarak “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu denetim firmasındaki unvana göre farklılaşmaktadır.” (H_9) hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 23: Denetçilerin Mesleki Unvanı ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma

Meslekteki Unvan	Manipülasyona rastladınız mı?		TOPLAM
	Evet	Hayır	
SMMM	40 %72,7	7 %100,0	47 %75,8
YMM	15 %27,3	0 %0,0	15 %24,2
TOPLAM	55 %100,0	7 %100,0	62 %100,0
Ki- Kare: 2,518	p: 0,113		

Tablo 23’te mesleki unvan ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumları ile karşılaştırılmıştır. Söz konusu iki grup ile manipülasyon uygulamasına rastlayan ve rastlamayan denetçilerin mesleki unvanları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Ki-kare sonuçları incelendiğinde mesleki unvan ile

denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumu arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık yoktur. Dolayısıyla “Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu mesleki unvana göre farklılaşmaktadır.” (H_{10}) hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 24: Denetçilerin Cinsiyeti ve Manipülasyon Uygulaması ile Karşılaşma

Cinsiyet	Manipülasyona rastladınız mı?		
	Evet	Hayır	TOPLAM
Kadın	4	2	6
	%7,3	%28,6	%9,7
Erkek	51	5	56
	%92,7	%71,4	%90,3
TOPLAM	55	7	62
	%100,0	%100,0	%100,0
Ki- Kare: 3,223		p: 0,073	

Tablo 24'te cinsiyet ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumları Ki-kare testi ile karşılaştırılmıştır. Analiz sonuçları incelendiğinde cinsiyet ile denetçilerin manipülasyon uygulamasına rastlama durumu arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık yoktur. Bundan dolayı "*Denetçilerin finansal bilgilerin manipülasyonu uygulaması ile karşılaşma durumu cinsiyete göre farklılaşmaktadır.*" (H_{11}) hipotezi reddedilmiştir.

5. SONUÇ

Muhasebenin ürettiği bilgiler, finansal tablolar aracılığı ile finansal bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olması karar vericilerin doğru karar verebilmeleri ve kaynakların verimli kullanılmasını açısından önemlidir. Özellikle 2000'li yılların başlarında yaşanan muhasebe ve denetim skandalları birçok ülkeyi etkilemiş ve söz konusu skandallarının en önemli sebeplerinden birisinin işletme yöneticilerinin aldıkları kararlarda yanlış davranmaları olduğu belirtilmektedir.

Yapılan çalışmalar incelendiğinde hileli finansal raporlamanın piyasalarda yarattığı tahribatın çok önemli olduğu ve dolayısıyla tespit edilip düzeltilmesinin hayati öneme sahip olduğu ifade edilmektedir. Bu süreçte,

bağımsız denetimin ve denetim faaliyetini yürüten denetçilerin öneminin ve sorumluluklarının daha da arttığı ve son yıllarda bu konuda yapılan araştırmalarda da artış olduğu gözlenmektedir.

Çalışma kapsamında bulguların analizi sonucu elde edilen önemli sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Bağımsız denetçilerin % 88,7'si denetledikleri işletmelerde hileli finansal raporlamaya rastladıklarını, işletmelerin %56,5'i stokların muhasebeleştirilmesinde hile yaptıkları, denetçilerin (%79,0'ı) finansal bilgi manipülasyonunun en önemli sebebinin işletmelerin iç kontrol sistemlerinin yetersiz olmasından kaynaklandığını belirtmişlerdir. Ayrıca denetlenen işletmelerin maddi kaygıların ve işletmelerin 3. şahıslara ve kredi kuruluşlarına karşı daha kabul edilebilir finansal tablo sunma isteklerinden dolayı finansal bilgi manipülasyonuna başvurdukları tespit edilmiştir.

Denetim ile finansal bilgi manipülasyonu arasında sıkı bir ilişki söz konusudur. Bu bağlamda araştırmaya katılan denetçilere göre denetim standartlarına uygun olarak yürütülen bir denetim faaliyetinin finansal bilginin kalitesini arttıracığı ve faydalı bilgiler elde edilmesine olanak sağlayacağı, mevzuat ve usule yönelik denetimlerin artırılmasının finansal bilgi manipülasyonunun önlenmesine önemli katkılar sağlayacağı, denetim

faaliyetlerinde yer alan rotasyon uygulamasının, iç kontrol sisteminin kurulması veya etkin hale getirilmesinin, denetçi bağımsızlığının artırılmasının ve işletme yöneticilerinin/yönetim kurullarının sorumluluğunun artırılmasının finansal bilgi manipülasyonunu azaltacağı sonuçları ortaya çıkmıştır.

Finansal bilgilerin manipülasyonu ve manipülasyon uygulamalarında denetim ve denetçinin rolünü belirlemeye çalışan bu araştırmanın bir takım kısıtları bulunmaktadır. Araştırmanın kısıtlarından

en önemlisi ise, anket uygulamasının Batı Akdeniz bölgesinde yer alan Antalya, Burdur ve Isparta illeri ile sınırlı olmasıdır. Dolayısıyla bulgular bu 3 il açısından yorumlanmalıdır. Ayrıca her anket araştırmasında karşılaşılabilecek kapsam, örneklem, ölçüm ve cevaplama hataları bu çalışmada da söz konusu olabilir. Bu durum, ortaya çıkan sonuçlara yönelik bir takım genellemeler yapmayı engellemektedir. Buna karşın bu araştırma gelecekte farklı bölgelerde yapılarak tüm Türkiye'yi kapsayacak şekilde genişletilebilir.

KAYNAKÇA

1. AICPA; (2002), SAS No:99-Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, (AU 316), New York, <http://www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/AU-00316PDF>, Erişim Tarihi: 21.09.2017.
2. ARDIÇ, O. ve Ersol E. (2007). Borçlar Hukuku, 5.Basım, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2007.
3. ARI, M. (2009). "Finansal Raporlama Skandalları ve Mali Tabloların Güvenirliliği" Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,23.
4. AVŞARLIGİL, N. (2010). Finansal Tabloların Manipülasyonunda Yaratıcı Muhasebe Uygulama Teknikleri Ve Beneish Modeli İle Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Isparta.
5. BİLEN, A ve YILMAZ, Y. (204). Muhasebe Mesleğinde Etik Ve Etik İlgili Çalışmalar Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C:2 S:6 Yaz 2014 (57-72)
6. CAN, A. (2010). "Krizin muhasebesi ve Muhasebenin Krizi", Mali Çözüm Dergisi, 97: 21- 47.
7. ÇITAK, N. (2009). "Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?", Mali Çözüm Dergisi, 91:81-109.
8. 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, 107:19-43.
9. DEMİR, M ve ARSLAN, Ö. (2015). "Banka Ticari Kredi Yetkililerinin Bakış Açılıyla Finansal Tablo Manipülasyonları: Sivas İlinde Bir Araştırma", BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar, 9(1): 47-81.
10. DEMİR, V. ve BAHADIR, O. (2007). "Muhasebe Manipülasyonu, Yöntemleri ve Teknikleri", Mali Çözüm Dergisi, 17(84): 103-119.
11. ELİTAŞ, B.L. (2013). "Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 58:41-53.
12. FETTAHOĞLU, S. ve KARGACI, M. (2016). "Bilgi Manipülasyonu Yapılan Finansal Tabloların Karakteristiklerinin Belirlenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama", Eurasian Academy of Sciences, Eurasian Business & Economics Journal, 1: 237-246.
13. GEORGE, D. and MALLERY, M. (2010). "SPSS for Windows Step by

- Step”: A Simple Guide and Reference. 17.0 update (10a ed.) Boston.
14. GÖZENER, E. (2008). “Etik ve İşletme Etiği Üzerine” Eğitim Dergisi E-Eğitim, Bilim ve Sanat Dergisi, Mayıs Sayı:19Issn 1037-1785.
 15. IFAC, (2006), Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncement, IFAC, USA
 16. IFAC. (2014). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (Cilt I). USA: International Federation of Accountants.
 17. KANDEMİR, T. ve AKBULUT, H. (2013). “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi,9(20):37-55.
 18. KARACA, N. (2015). “Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi’nde Yapılan Bir Araştırma”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: Ocak 2015 Cilt-Sayı: 8 (1): 117-130.
 19. KIRKOS, E., CHARALAMBOS, S. ve YANNIS, M. (2007). “Data Mining Techniques For The Detection of Fraudulent Financial Statements”, Expert System with Applications, 32(4): 995–1003.
 20. KISAKÜREK, M. ve Alpan, N. (2010), “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama” MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi , Sayı 47, ss.213-228.
 21. KİRİK Z, (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir Anadolu Üniversitesi.
 22. KÜÇÜK, E. ve UZAY, Ş. (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu Ve Doğurduğu Sorunlar, sayfa 242, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 32, Ocak-Haziran 2009, ss.239-258
 23. KÜÇÜKKOÇAOĞLU, G ve KÜÇÜKSÖZEN, C. (2005).“Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, 1st International Accounting Conference on the Way to Convergence, Kasım 2004,İstanbul, Muhasebe Bilim Dünyası (MÖDAV) Bildiri Kitabı.
 24. KÜÇÜKSÖZEN, C. (2005). “Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları Ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, SPK Yayınları, No.183, Temmuz 2005: 160-171.
 25. LIN, Z. L. (2004). “Auditor’s Responsibility and Independence: Evidence From China”, *Research in Accounting Regulation*, 17: 167-190.
 26. RAVISANKAR, P.,RAVI V., RAO G. R. ve BOSE, I. (2011). “Detection of Financial Statement Fraudand Feature Selection Using Data Mining Techniques”, *Decision Support Systems*, 50(2): 491–500.
 27. SEKARAN, U. (1992). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. New York: John Wiley&Sons, Inc.
 28. SHAIKH, J. M. ve TALHA, M. (2003). “Credibility and Expectation Gap in Reporting on Uncertainties”, *Managerial Auditing Journal*.18(6/7):517–527.
 29. SPK, (2006), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (SERİ: X, NO:22).
 30. TABACHNICK, B.G. and FIDELL,L.S. (2013). *Using Multivariate Statistics*. (sixth ed.) Pearson, Boston.
 31. Türk Dil Kurumu Sözlüğü.

32. USUL, H. ve TOPÇUOĞLU, M. (2011). “Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (16)3:53-66.
33. UYAR, S. (200). “Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler”, www.muhasabe.tr.com yazarlarimiz/suleyman/001/, 12.01.2010.
34. VARICI, İ. (2012). Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi, Gümüşhane Üniversitesi, Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, (5):122-144.
35. VELAYUTHAM, S. (2003), “The Accounting Profession’s Code of Ethics”, Critical Perspectives on Accounting, 14(4): 483-503.