

ÖRGÜTSEL KÜLTÜR VE ÖRGÜTSEL MUHASEBE KÜLTÜRÜ İLE HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA ARASINDAKİ İLİŞKİ: BORSA İSTANBUL (BİST) HİZMETLER ENDEKSİNDE BİR ARAŞTIRMA*

759

Öğr.Gör.Dr. Hakkı KIYMIK**
Prof.Dr. İsmail BEKCI***
Prof.Dr. Durmuş ACAR****

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Aralık 2015; 17 (4): 759-784

ÖZ

Kültürün hileli finansal raporlama uygulamalarına etkisinin araştırıldığı bu çalışmada, hisse senetleri BİST Hizmetler endeksinde işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporları ve SPK haftalık bültenleri incelenerek hileli finansal raporlama uygulamalarına başvurma durumları tespit edilmiştir. Hileli finansal raporlamaya başvuran şirketler ile kontrol şirketleri arasında kültürel açıdan farklılık bulunup bulunmadığı Mann Whitney-U testi ile araştırılmış olup iki şirket gurubu arasında gizliliğe karşı şeffaflık ve statükoculuğa karşı profesyonellik muhasebe kültür değerleri ile adhokrasi ve pazar kültür tipleri açısından anlamlı farklılıklar olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada ayrıca örgütsel kültür ile muhasebe kültürü arasındaki ilişki Spearman korelasyon testi ile analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hileli Finansal Raporlama, Muhasebe Kültürü, Örgüt Kültürü.

JEL Sınıflandırması: M14, M41, M42.

THE RELATIONSHIP BETWEEN ORGANIZATIONAL CULTURE, ACCOUNTING CULTURE AND FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING: A RESEARCH ON BORSA İSTANBUL (BİST) SERVICES INDEX

ABSTRACT

The first aim of this study is to examine the effects of culture on fraudulent financial reporting practices of firms listed in Services Index of BİST. Firstly,

* Makale gönderim tarihi: 02.09.2015; kabul tarihi: 23.11.2015

Bu çalışma, Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından 3384-D1-12 nolu proje kapsamında desteklenmiş olan aynı isimli doktora tezinden türetilmiştir.

** Süleyman Demirel Üniversitesi, Gelendost M.Y.O., hakkikiyimik@sdu.edu.tr

*** Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, ismailbekci@nevsehir.edu.tr

**** Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, durmusacar@sdu.edu.tr

falsified financial statements determined by using audit reports and Capital Market Board of Turkey's weekly bulletin. In this way, companies are classified into two groups: fraudulent and non-fraudulent. Significant difference about culture types are examined within two groups using Mann Whitney-U test. According to results, groups are different from each other "secrecy versus transparency" and "professionalism versus statutory control" accounting value, adhocracy and market culture types. Another aim of this study is to find out relationship between organizational culture types and accounting value dimensions of firms using Spearman correlation test.

Keywords: Accounting Culture, Fraudulent Financial Reporting, Organizational Culture.

JEL Classification: M14, M41, M42.

1. GİRİŞ

Ülkeler arasındaki muhasebe sistem farklılıklarının ortadan kaldırılması, tek bir muhasebe sisteminin oluşturulması anlayışı bazı ülkeler tarafından benimsenmiştir. Bu amaçla muhasebe ve finansal raporlama standartları birçok ülke tarafından kabul edilmiştir. Her ne kadar ülkeler, muhasebe sistemlerini birbirleriyle uyumlaştırmak amacıyla bu düzenlemeleri hayata geçirseler de bu düzenlemelerin insanların muhasebe anlayışlarını veya muhasebeye bakış açılarını değiştirmekte tam anlamıyla etkili olduğu tartışma konusudur. Çünkü farklı toplumdaki bireylerin alışkanlıkları ve dahası sahip oldukları değerleri ve inançları birbirinden farklıdır. Dolayısıyla bazı toplumlarda muhasebeye yalnızca vergisel amaçlı bakılmakta iken bazı toplumlarda ise muhasebe bir bilgi iletişim aracı olarak görülmektedir. Başka bir ifadeyle muhasebe standartlarının toplumlar arasındaki kültürel farklılıklardan kaynaklanan anlayış farklılıklarını ortadan kaldırdığını söylemek güçtür.

Başta Enron olmak üzere kendi sektöründe öncü dünya şirketlerinin karışıklıkları muhasebe skandalları, yatırımcıların, düzenleyici ve denetleyici kuruluşların ve akademisyenlerin dikkatlerinin bu konuya odaklanmasına neden olmuştur. Her ne kadar "agresif muhasebe", "kazanç yönetimi", "gelir düzgünleştirme", "hileli finansal raporlama", "yaratıcı muhasebe", "büyük temizlik muhasebesi" gibi farklı isimlerle anılsa da tüm bu uygulamaların odak noktası işletmelerin finansal durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü göstererek finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır.

Hileli finansal raporlamaya neden olan şartların genel olarak kültür ile şekillenen örgütsel yapıdan kaynaklandığı farklı araştırmacılar tara-

findan ispatlanmıştır. Zayıf iç kontrol yapısı, deneyimsiz yönetim, zayıf bir yönetim kurulu ve tek bir kişinin egemen olduğu kararlar, hileli finansal raporlamanın yapıldığı işletmelerin ortak özelliklerindedir. Ayrıca bir işletmenin örgütsel yapısı, işletmeyi diğer işletmelerin normal ve sosyal olarak kabul edilmiş davranış kalıpları dizisinin dışında kalan metotları kullanmasına da müsaade edebilir. Örneğin, yasa dışı davranmaya hazırlıklı olan firmalar, pek çok firmanın normal olarak kabul etmeyeceği veya firmanın kendi içinde sosyal olarak kabul edilebilir davranışların içinde olmayan bir davranışı seçebilmektedir. Dahası, hileli finansal tablolar yayınlamayı seçen firmalar, hem yasal hem de yasa dışı muhasebe politikalarını içeren bir dizi muhasebe alternatiflerinden bir tanesini tercih edebilmektedirler. Dolayısıyla bu tür firmalar hileli finansal raporlamayı kabul edilebilir bir muhasebe politikası olarak görmektedirler (Dunn 1999, 5).

İşletmelerin sahip oldukları kültürel yapılarının muhasebe uygulamalarına yön vereceği ve dolayısıyla ortaya çıkan finansal tablolarda bu kültürel yapının bir etkisi olacağı varsayımıyla bu çalışmanın amacı, şirketler arasında hileli finansal raporlama ile örgütsel kültür ve muhasebe kültür düzeyleri açısından farklılıkların ortaya çıkarılmasıdır. Ayrıca çalışma kapsamında örgütsel kültür ile muhasebe kültürü arasındaki ilişki de araştırılmıştır.

2. KÜLTÜR-MUHASEBE İLİŞKİSİ

Toplumsal anlamda kültür, bireylerin ihtiyaç ve beklentilerini karşılayan ve toplumun geneli tarafından paylaşılan, insanları bir arada tutan inanç, değer ve tutumlardan oluşan bir yapıya sahiptir. Bu yönüyle kültür, toplumları birbirinden farklı kılmakta ve bu toplumlara mensup bireylerin nasıl yaşadıklarını, düşündüklerini ve neyi nasıl ürettiklerini açıklamaktadır (Alver 2011, 185). Küçük bir toplum olarak kabul edilen örgütler açısından ise kültür; “içsel bütünleşme ve dışsal uyum sürecinde ortaya çıkan sorunları çözmek amacıyla örgüt üyeleri tarafından öğrenilen, geçerliliği kanıtlanmış ve paylaşılan değerlerden oluşan bir kavram” olarak tanımlanabilir (Schein 1990, 113).

2.1. Toplumsal Kültür – Muhasebe İlişkisi

Bir ülkenin kültür yapısı o ülkedeki muhasebe sisteminin oluşmasında direkt olarak bir etkidir. Muhasebe sisteminin oluşması, sadece bir tekniğin kullanım açıklaması değil, aynı zamanda kültürel ve politik faktörlerin bileşiminden meydana gelir. Başka bir ifadeyle muhasebe sistemi; muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları, kanun ve ku-

rallar ile mesleki birlik gibi unsurlardan oluşur. Toplumların ve dolayısıyla örgütlerin kültür yapıları birbirinden farklı olduğu için ülkelerin muhasebe yapıları da birbirinden farklıdır. (Usul 2007, 26).

Ülkelerin sosyal ve ekonomik yapılarına etki eden kültürel değişkenler, ülkelerin kurumsal düzenlemelerinde de etkisini belirgin şekilde hissettirmektedir. Açık bir sistem olarak muhasebe de bu etkiden payını almaktadır. Dolayısıyla bir olgu olarak kültür, birçok araştırmacı tarafından toplumsal farklılıkları ortaya koymak açısından araştırılmış ve son yıllarda ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıkları ve muhasebe sistemleri üzerindeki etkisi araştırılmaya başlanmıştır (Bekçi ve Bitlisli 2012, 62).

Toplumsal kültür ile muhasebe arasındaki ilişkiyi açıklamaya yönelik farklı araştırmacılar tarafından bir çok ampirik çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan elde edilen bulgular kültürün, ülkelerin muhasebe sistemlerine etki eden önemli bir faktör olduğu sonucunda birleşmektedir. Bu konuda yapılan en kapsamlı ve en bilinen araştırmalardan biri de Gray (1988) tarafından yapılan çalışmadır.

Gray (1988), Hofstede'nin (1980) geliştirmiş olduğu kültür boyutlarını esas alarak bir model geliştirmiştir. Hofstede, çalışmasında ulusal kültürün örgütlerin amaç ve beklentileri üzerinde nasıl bir etkiye sahip olduğunu ortaya koymaya çalışmıştır. Bu çerçevede Hofstede, toplumsal değerlerin işletmeler için sonuçlarını dört temel boyut açısından ele almaktadır (Çakır ve Örücü 1999, 22). Kültürün boyutları şu şekildedir (Hofstede 1984, 83);

- Güç Mesafesi (Power Distance)
- Bireycilik-Kollektiflik (Individualism versus Collectivism)
- Erillik-Dişillik (Masculinity versus Femininity)
- Belirsizlikten Kaçınma (Uncertainty Avoidance)

Gray (1988), çalışmasında kültürün muhasebe uygulamalarına olası etkileri üzerinde durmuş ve muhasebe alt kültürünü dört boyuta ayırarak incelemiş ve bunlara “muhasebe değeri” adını vermiştir.

Gray'e göre muhasebe değerleri ve sistemleri, toplumsal değerler ve kurumsal normlarla etkileşim içindedir. Bir toplumdaki muhasebe uygulamacılarının değer yargıları ise toplumun kendine özgü değerlerinden etkilenmektedir. Yani muhasebe uygulamacıları toplumun değer yargılarını yansıtmaktadırlar. Muhasebe değerleri ise muhasebe sistemlerini şekillendirir, bu nedenle kültürel özellikler bir ülkenin muhasebe ve finansal raporlama sisteminin gelişimine doğrudan etki eder (Do-

upnik ve Tsakumis 2004, 2). Sonuç itibariyle, bir toplumun kültürel özellikleri o ülkenin muhasebe değerlerinin belirleyicisi iken muhasebe değerleri de ülke muhasebe sistemini şekillendirmektedir. Gray'ın muhasebe değerleri aşağıda özetlenmiştir.

Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk: Bu boyut; muhasebe konusunda gereksinim duyulan düzenlemelerin profesyonel meslek mensuplarının bizzat kendileri tarafından yapılmasına karşın muhasebe uygulamalarının resmi düzenlemelere uygunluğuna ve bu durumun kontrol edilmesi gerektiğine atıfta bulunur. Birinci durumda profesyonellikten söz edilirken ikinci durumda statükocu bir yaklaşım söz konusudur (Karabınar 2005, 47).

Tekdüzelige Karşı Esneklik: Muhasebe uygulamaları açısından tekdüzelik, şirketler arasında yıllar itibariyle benzer muhasebe uygulamalarının kullanılmasını ve bu muhasebe uygulamalarında tutarlı olunması yönündeki eğilim veya tercihi ifade etmektedir. Buna karşılık esneklik ise işletmelerin kendilerine özgü durumlarıyla ilgili olarak muhasebe uygulamalarını kullanabilme veya tercih edebilmeleri anlamına gelmektedir (Gray 1988, 9).

Tutuculuğa Karşı İyimserlik: Tutuculuk ile ifade edilmeye çalışılan durum, bireylerin davranışlarında temkinli olmayı tercih etmesi ile açıklanabilir (Noravesh ve diğerleri 2007, 261). İyimserlik ise gelecekteki olaylara karşı iyimser olmayı ifade eder. İyimser muhasebe sistemlerinde, kendi istediğini yapabilme özgürlüğünün var olduğu, risk alabilen bir tutum sergilenirken, tutucu muhasebe sistemlerinde belirsizlikle başa çıkabilmek için daha tutumlu ölçüm yöntemlerini kullanan, riskten korkan bir tavır söz konusudur. Başka bir deyişle, tutuculukla olabileceğin en kötüsünü dikkate alma tavrı ortaya çıkmaktadır (Güvemli 2008, 85).

Gizliliğe Karşı Şeffaflık: Bu boyut daha çok raporlama ile ilgilidir. Şirketlerin mali bilgilerinin ne kadarlık kısmının kamuya açıklandığı, o şirketin şeffaf mı yoksa gizlilik boyutuna mı daha yakın olduğunun göstergesidir. Gizlilik boyutu, muhasebe uygulamalarının kamu için değil de daha çok yöneticiler için yapılmasını ifade etmektedir. Şeffaflık ise kamuya daha açık bir bilgilendirmeye dair isteklilik ve kamusal hesap verebilirlik anlamına gelmektedir (Heidhues ve Patel 2011, 275).

2.2. Örgütsel Kültür – Muhasebe İlişkisi

Kültür, muhasebe sürecinde bir yargıya ulaşabilmek veya karar verebilmek adına belirleyici faktördür. Kültür, bileşenleri, unsurları ve boyutları ile benimsenen örgüt kültürünü, mikro örgütsel davranışları

ve bireylerin bir muhasebe fenomeni ile karşı karşıya geldiklerinde, bilişsel işlevlerini, değer yargılarını ve düşünce şekillerini etkilemektedir (Belkaoui 2002, 88). Örgütlerin sahip oldukları değer, norm ve inançlardan oluşan örgütsel kültür, örgütün muhasebeden beklentileri veya muhasebenin örgüt içindeki etkinliğini belirler. Başka bir ifadeyle, muhasebe departmanının örgütün organizasyon yapısında aldığı konum, muhasebenin örgüt açısından işlevi ve etkinliğini gösterir (Usul ve Düzenli 2006, 117).

Muhasebe birçok örgütsel çalışmaya araştırma konusu yapılmıştır. Yapılan çalışmaların çoğu örgütsel süreçler ile muhasebe arasında karşılıklı bir etkileşim olduğunu göstermiştir. Yani sadece örgütsel yapı, muhasebe uygulamalarını etkilememekte aynı zamanda muhasebe uygulamaları da örgütsel yapıyı etkilemektedir (Flamholtz 1983, 153).

Tüm çevresel ve kültürel unsurlar örgüt kültürünü şekillendirirken, örgüt kültürü de işletmelerin muhasebe sistemlerine ve tercihlerine etki etmektedir. Thomas (1989) örgüt kültürünün finansal raporlamaya ve yönetim muhasebe sistemine etkisini ölçtüğü çalışmada örgüt kültürünü; sembol, dil, ideoloji, ritüel ve mitler olmak üzere beş boyutta incelemiştir. Araştırmada, şirketler güçlü muhasebe kültürüne sahip olanlar ve olmayanlar olmak üzere ikiye ayrılmış ve bu firmaların muhasebe uygulamaları ve tercihleri analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre iki şirket grubu arasındaki farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- Güçlü muhasebe kültürüne sahip olan işletmeler kuruluş ve örgütlenme giderlerini giderleştirme eğiliminde iken zayıf kültüre sahip olanlar ise aktifleştirme eğilimindedirler.
- Güçlü muhasebe kültürüne sahip olan işletmeler şerefîyeleri kâr, karşılıkları zarar yazma eğiliminde olurlarken, zayıf kültüre sahip olan işletmeler şerefîyeleri aktifleştirir karşılıkları da giderleştirirler.
- Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri açısından kültürün herhangi bir etkisi tespit edilememiştir.
- Güçlü muhasebe kültürüne sahip işletmeler finansal tablolarında enflasyonun etkisini göz önünde bulundururken, diğer işletmeler bulundurmaz.

Dent (1991) çalışmasında, muhasebe uygulamalarının organizasyonların baskın örgüt kültürünün bir parçası olduğu ve örgütün kültür yapısına göre şekillendiğini tespit etmiştir. Ayrıca araştırmacı, sembol ve diğer kültür unsurlarının örgüt kültürünü şekillendirerek işletmelerin muhasebe sistemlerine etki ettiği sonucuna ulaşmıştır.

Bir başka ampirik çalışmada Usul ve Düzenli, (2006) örgüt kültürünün bir yansıması olan örgüt ikliminin muhasebe uygulamalarına etkisini ölçmüşlerdir. Araştırmacılar, örneklem dâhilindeki firmaların muhasebe uygulamalarını demokratik ve katılımcı işletmeler ile demokratik ve katılımcı olmayan işletmeler olmak üzere karşılaştırmışlardır. Demokratik ve katılımcı olan firmalarda, muhasebenin birinci işlevinin kayıtların doğru olarak yapılmasını sağlayan bir sistemin oluşturulması olarak tanımlanırken, katılımcı olmayan yönetim anlayışının hâkim olduğu işletmelerde ise muhasebenin birinci amacının vergisel olarak tanımlandığı anlaşılmıştır. Ayrıca katılımcı yönetim anlayışının hâkim olduğu işletmelerin muhasebe departmanına verdikleri önem fazlayken diğer işletmeler için muhasebe departmanı aynı önem derecesine sahip değildir.

Chongruksut (2009) yapmış olduğu ampirik çalışmada, örgüt kültürü ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasındaki ilişkiyi tespit etmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, destek ve yenilikçi yönelimli işletmeler stratejik maliyet yönetimi uygulamalarını kullanmaya daha eğilimlidirler. Bu kültür yapısına sahip firmalar katılımcı, yeniliklere açık ve takım çalışmasına yatkın firmalar olarak nitelendirilmiştir.

Bir başka çalışmada ise Erserim (2012) örgüt kültürü ve diğer bazı faktörlerin işletmelerin yönetim muhasebesi uygulamalarına etkilerini incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre destek yönelimli, kuralcı ve amaç yönelimli işletmelerin sahip olduğu kültürel yapı ile yönetim muhasebesi uygulamaları arasında güçlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

3. HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA (HFR) KAVRAMI VE YÖNTEMLERİ

Son yıllarda oldukça fazla karşılaşılmaya başlanan muhasebe usulsüzlükleri, “agresif muhasebe”, “kazanç yönetimi”, “gelir düzgünleştirme”, “hileli finansal raporlama”, “yaratıcı muhasebe”, “büyük temizlik muhasebesi” gibi farklı isimlerle anılmaktadır. Her ne kadar farklı isimlerle karşımıza çıksa da bu uygulamalar, finansal tabloların hatalı, uygunsuz ve yanıltıcı bilgiler içermesi sonucunu doğurmaktadır (Mulford ve Comiskey 2002, 7). Tüm bu uygulamalar finansal tablo düzenleme ve muhasebe sürecine, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKMI) ve muhasebe standartları çerçevesinde ya da bu düzenlemelere aykırı olarak, müdahalede bulunulması ile gerçekleştirilmektedir.

Finansal bilgi manipülasyonunda karşımıza her ne kadar farklı kavramlar çıksa da bu uygulamaların tamamı hileli finansal raporlama ola-

rak düşünülebilir. Çünkü bunların tamamında aldatma ve olduğundan farklı gösterme amaçlanmaktadır.(Çıtak 2009, 87). Yaratıcı muhasebe ve diğer finansal bilgi manipülasyon yöntemlerinin hilenin bir parçası olduğu veya bu yöntemlerin hileli durumları da kapsadığı görüşü eleştiriye açık bir yaklaşımdır. Nitekim, Amerikan ve Avrupa literatüründe de bu farklılık göze çarpmaktadır. Amerikan literatüründeki genel kanaat; yaratıcı muhasebenin hileyi de içeren bir kavram olduğu yönünde iken, İngiliz literatüründe ise yaratıcı muhasebenin hileyi içermediği; mevcut yasal sistemin esnekliklerinden faydalanılarak gerçekleştirilen uygulamalar olduğu yönündedir (Jones 2011, 5).

3.1. Hileli Finansal Raporlama Kavramı

HFR, yönetimin finansal tablolarda yer alması gereken tutarları veya açıklamaları kasıtlı olarak göstermemesi veya yanlış beyan etmesi sonucu, finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır (Güredin 2007, 137). HFR, genellikle yönetim tarafından işletme lehine yapılan bir usulsüzlük olsa da bazı durumlarda yöneticiler kendi çıkarları doğrultusunda işletme aleyhine de bu yola başvurabilmektedirler.

Finansal tablolarda tahrifata neden olan uygulamalar, muhasebe literatüründe daha önceleri “kasıtlı hata” veya “usulsüzlük” kavramları ile ifade edilmekte iken AICPA, 1997 yılında yayımlanmış olduğu denetim standardında (SAS No.82) bu kavramlar yerine “finansal tablo hilesi” kavramını kullanmayı tercih etmiştir (Rezaee ve Riley 2010, 5). Söz konusu bu standart yerini AICPA tarafından (2002, 5) yılında yayımlanan yeni bir standarda (SAS No.99) bırakmıştır. Bu standarda göre hileli finansal raporlama, “finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla kasıtlı bir şekilde finansal tablolarda yer alması gereken tutarların yer almaması veya olmaması gereken tutarların finansal tablolarda yer alması” şeklinde tanımlanmıştır.

Finansal tablolarda bir takım hilelerin yapılabilmesi bazı muhasebe uygulamaları ile mümkün olmaktadır. Bu nedenle HFR; defterlerin pişirilmesi (cooking the books) ve büyük defterlerin fırınlanması (baking the ledgers) gibi isimlerle de ifade edilmektedir (Wells 2011). Hileli finansal raporların elde edilebilmesi için işletmenin muhasebe sistemiyle ilgili üç temel uygulamayı gerçekleştirmesi gerekmektedir. HFR’ye başvuranlar, işe birinci yöntemle başlar ve ardından diğer iki yöntemi de uygulayarak amaçlarına ulaşmış olurlar. Bu yöntemleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Kranacher ve diğerleri 2010, 410);

• **Muhasebe Sistemi ile Oynamak;** Bu yöntemde hileye başvuranlar, muhasebe sistemini bir araç olarak kullanmak suretiyle istedikleri sonuçları elde ederler. Örneğin, kârı artırmak ya da azaltmak için amor-

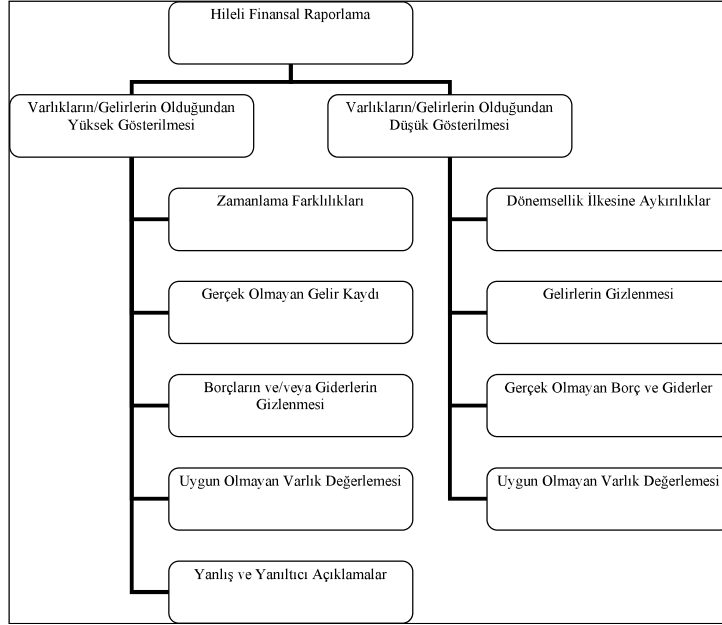
tisman hesaplama yöntemleri, şüpheli alacaklar için karşılık ayırma seçenekleri bir araç olarak kullanılabilir.

- **Muhasebe Sistemini Yıpratmak;** Muhasebe sistemiyle oynayan finansal suçlu, muhasebe sistemine yanlış ve hayali bilgiler ekleyerek raporlanmış sonuçları manipüle etme yoluna gider. Bu yöntemde, gerçekte olmayan müşterilere hayali satışlar yapılır veya herhangi bir belgeye dayanmayan kayıtlar yapılır.

- **Muhasebe Sistemi Dışında Yollara Başvurmak;** Bu yöntemde finansal suçlular mevcut muhasebe verileri üzerinde bir takım ayarlamalar yaparak istenilen özelliklerdeki finansal tablolarını oluşturmuş olurlar.

3.2. Hileli Finansal Raporlama Yöntemleri

Her bir finansal tablonun manipüle edilmesi için kullanılan farklı hileli işlemler bulunmaktadır. Gelir tablosunu manipüle etmenin amacı kârın farklı tutarlarda raporlanmasıdır. Bu amaçla hileye başvuran işletme, gelirlerini artırmak ya da giderlerini azaltmak amacıyla usulsüz kayıtlar veya işlemler gerçekleştirecektir. Bilançosunu manipüle etmek isteyen işletmenin amacı ise varlıklarını/kaynaklarını olduğundan farklı göstermektir. Bu amaçla işletme, varlıklarının değerini artırmak/azaltmak veya borçlarını artırma/azaltma yolunu tercih edecektir. Nakit akış tablosunu manipüle etmenin amacı ise işletmelerin faaliyetlerinden sağlanan nakit akışlarının olduğundan fazla/düşük gösterilmesini sağlamaktır (Jones 2011, 43).



Şekil 1. Finansal Tablo Hilesi Yöntemleri (Hile Ağacı)

Kaynak: ACFE 2014, 11.

Hile yöntemleri ile ilgili olarak farklı araştırmacılar tarafından birbirinden farklı birçok hile sınıflandırması yapılmıştır. Hile ile ilgili literatür incelendiğinde Singleton, et.al.(2006), Coenen (2008), Bozkurt (2009), Rezaee-Riley (2010), Wells (2010), Kranacher-Riley-Wells (2010), Golden et.al.(2011), Zack (2013) gibi birçok araştırmacının ACFE tarafından yapılan hile sınıflandırmasını kullandığı dikkat çekmektedir. Bu çalışmada da ACFE tarafından yapılan hile sınıflandırması benimsenmiştir. Bu sınıflandırmanın HFR ile ilgili kısmı Şekil 1'de gösterilmiştir.

COSO (2010) raporuna göre, 1998-2007 yılları arasında hileye karışan 347 firma tarafından gerçekleştirilen hile olaylarının yaklaşık %61'nin erken gelir kaydı ya da fiktif gelir kaydı yapmak suretiyle gelirlerin olduğundan yüksek gösterilmesi şeklinde gerçekleştiği tespit edilmiştir. Ayrıca, GAO (US General Accounting Office) tarafından 2002 yılında yapılan başka bir çalışmaya göre ise 1997-2002 yılları arasında gerçekleşen hile olaylarının %38'nin henüz doğmamış bir gelirin tanınması şeklinde ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Söz konusu bu raporlara göre finansal tablo hilesine başvuran işletmelerin genellikle varlık ve kârlarını olduğundan yüksek göstermek amacıyla oldukları söylenebilir.

4. ÖRGÜTSEL KÜLTÜR VE ÖRGÜTSEL MUHASEBE KÜLTÜRÜ İLE HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA ARASINDAKİ İLİŞKİNİN TESPİT EDİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu kısmında amaç, kapsam ve temel hipotezler açıklandıktan sonra araştırmada kullanılan yöntem ve kısıtlara değinilerek araştırmadan elde edilen bulgular üzerinde durulmuştur.

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Hipotezleri

İşletmelerin sahip oldukları kültürel yapılarının muhasebe uygulamalarına yön vereceği ve dolayısıyla ortaya çıkan finansal tablolarda bu kültürel yapının bir etkisi olacağı varsayımıyla bu çalışmanın amacı HFR ile örgütsel kültür ve alt kültürü olan muhasebe kültürü açısından şirketler arasındaki farklılıkları ortaya çıkarmaktır. Çalışmanın bir başka amacı ise örgütsel kültür ile muhasebe kültürü arasındaki ilişkinin varlığını araştırmaktır. Bu amaçla kurulan temel hipotezler şöyledir;

H₁: HFR'ye başvurduğu tespit edilen şirketler ile herhangi bir hile bulgusuna rastlanmayan şirketler arasında örgütsel kültür yapısı açısından anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₂: HFR'ye başvurduğu tespit edilen şirketler ile herhangi bir hile bulgusuna rastlanmayan şirketler arasında bu şirketlerin muhasebe kültür değerleri açısından anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₃: Örgüt kültür tipleri ile muhasebe kültür değerleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Araştırmanın kapsamına, hisse senetleri Borsa İstanbul (BİST) XU-HIZ BİST Hizmetler endeksinde 2009-2013 yılları arasında en az 2 yıl işlem görmüş olan 46 şirket girmektedir.

4.2. Araştırmanın Yöntemi ve Verilerin Analizi

HFR uygulamaları gerçekleştiren firmalar ve HFR'ye başvurmayan firmaları ayırt edebilmek için bağımsız denetim raporları ve SPK tarafından yayınlanan haftalık bültenler incelenmiştir. İki yöntemin birden uygulanmasının altında yatan sebep, bağımsız denetim çalışmalarında ortaya çıkarılamayan usulsüzlüklerin SPK tarafından yapılan denetimler sırasında ortaya çıkarılabilmiş olma ihtimalidir.

Şirketlerin HFR'ye başvurma durumlarına ilişkin incelemeler neticesinde;

• SPK denetimleri esnasında HFR'ye başvurduğu tespit edilen şirketler,

• Bağımsız denetim raporlarında şartlı veya olumsuz görüş bildirilen finansal tablolara sahip şirketler HFR'ye başvuran şirketler olarak kabul edilmiş ve bu şirketler için SPSS paket programına 1, hileli finansal raporlamaya başvurduğuna dair herhangi bir bulguya rastlanmayan şirketler (kontrol şirketleri) için 0 değeri girilmiştir.

Bağımsız denetçiler tarafından şartlı görüş bildirilen finansal tabloların hile riski taşıdığı ve dolayısıyla bu şirketlerin HFR'ye başvurmuş olduğunun kabul edilmesinin başlangıçta ağır bir karar olduğu düşünülebilir. Ancak, ACFE tarafından yayınlanan raporda "hile ağacı" adı verilen sınıflandırmaya göre şartlı görüş dayanaklarının hile kapsamında değerlendirildiği dikkat çekmektedir.

Çalışmada daha sonra şirketlerin örgütsel kültür ile muhasebe kültür düzeyleri tespit edilerek, kültürel farklılıklar ile HFR'ye başvurma durumu açısından şirketler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı araştırılmıştır. Araştırma kapsamındaki şirketlerin kültürel yapılarının tespit edilmesi amacıyla birincil veri toplama yöntemlerinden biri olan anket yönteminden faydalanılmıştır.

Araştırma için hazırlanmış olan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, şirketlerin örgütsel kültür yapılarını ortaya çıkarmak için Cameron ve Quinn'in "Rekabetçi Değerler Modeli" esas alınarak Deshpande ve diğerleri (1993) tarafından geliştirilen ve Erdem ve diğerleri (2010) tarafından uyarlanan ve 16 sorudan oluşan anket formu kullanılmıştır. Ankette örgüt kültürü ile ilgili ifadeler dört farklı örgüt kültürü tipi (klan, hiyerarşi, adhokrasi ve pazar) ile ilişkilidir. Anketin her bir kısmında dört farklı örgüt kültür tipine yönelik ifadeler yer almakta olup muhasebe yöneticilerinden her kısım için 100 puanı o bölümdeki ifadelerle katılım düzeylerine göre dağıtmaları istenmiştir. Dolayısıyla anket formunun toplam puanı her katılımcı için 400 puandır.

Araştırmada kullanılan anket formunun ikinci bölümünde şirketlerin muhasebe kültür yapılarını tespit etmeye yönelik olarak Chanchani-Willett (2004) tarafından Gray'in geliştirdiği muhasebe değerlerinin ölçülmesine yönelik olarak geliştirilen ve Karabınar (2005) tarafından Türk kültürüne uyarlanan, 13 ifadeden oluşan anket formundan faydalanılmıştır. Ankette muhasebe değerleri ile ilgili ifadeler dört farklı değer (tutuculuğa karşı iyimserlik, tekdüzeliğe karşı esneklik, gizliliğe karşı şeffaflık ve statükoculuğa karşı profesyonellik) ile ilişkilidir. Muhasebe kültür değerlerini ölçmeye yönelik ifadeler yedi noktalı likert ölçeği ile hazırlanmıştır. Ölçeğin güvenilirlik katsayısı (cronbach alp-

ha) 0,719 olarak hesaplanmıştır. Bu oran ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir (Kalaycı ve diğerleri 2005, 405).

Çalışma kapsamındaki şirketlerin tamamına ulaşılmış olup geri dönüşü olan anket sayısı 36'dır. Bu anketlerden 1'i tutarlı veriler içermediğinden dolayı analiz kapsamından çıkarılmıştır. Katılımcılardan 3'ü muhasebe kültürüne ilişkin ankete katılmayıp yalnızca örgüt kültürü anketine katılmışlardır. Dolayısıyla muhasebe kültürüne ilişkin veriler için gözlem sayısı 32, örgüt kültürüne ilişkin gözlem sayısı ise 35'tir.

İki şirket grubu arasındaki kültürel farklılıkların istatistiki açıdan önemliliğini test etmek için Mann-Whitney U testinden faydalanılmıştır. Örgüt kültür tipleri ile muhasebe değerleri arasındaki ilişki ise Spearman Korelasyon testi ile analiz edilmiştir.

4.3. Araştırmanın Kısıtları

Çalışma kapsamında BİST Hizmetler endeksinde işlem gören şirketlerin verileri baz alınmıştır. Dolayısıyla ortaya çıkan sonuçlar sadece bu endekste işlem gören şirketler için geçerli olup diğer şirketler için doğru sonuçlar vermeyebilir.

Çalışmadaki bir diğer sınırlılık ise finansal tablo hilesine başvurmuş olan şirketlerin tespit edilememiş olma ihtimalidir. Araştırmada finansal tablo hilesine başvurmuş olan şirketler, bağımsız denetim raporları ve SPK haftalık bültenleri aracılığıyla tespit edilmiştir. Dolayısıyla, gerçekte finansal tablo hilesine başvurmakla birlikte bu durumun bağımsız denetim ve SPK tarafından gerçekleştirilen incelemeler sırasında tespit edilememiş olma ihtimali vardır. Böyle bir durumun varlığının tespit edilme imkânı olmadığından dolayı araştırma sonuçlarına etkisi de tahmin edilememektedir.

Araştırmanın başka bir kısıtı ise kültüre ilişkin bulgularla ilgilidir. Çalışma kapsamındaki şirketlerin örgütsel kültür yapılarının tespit edilmesi amacıyla geliştirilen anket çalışması, gerek zaman gerekse de maliyet kısıtları sebebiyle yalnızca şirketlerin muhasebe yetkililerine uygulanmıştır. Dolayısıyla elde edilen bulgular muhasebe yöneticilerinin algıladıkları kültür yapılarından ibarettir.

4.4. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu kısmında bulgular, HFR'ye başvuran şirketlerin tespit edilmesi, kültürel farklılıklar ve örgüt kültürü-muhasebe kültürü ilişkisi başlıkları altında incelenmiştir.

4.4.1. Hileli Finansal Raporlamaya Başvuran Şirketlerin Belirlenmesi

Çalışma kapsamındaki şirketlerin HFR'ye başvurup başvurmadıklarını tespit edilebilmesi için bu şirketlerin 2009-2013 dönemlerine ait bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Şirketlerin tamamı incelemeye tabi tutulan 5 dönem de endekste işlem görmemiştir. Bir şirket 5 yıllık süreçte hangi dönemlerde endekste işlem görmüşse, şirketin o dönem veya dönemlere ait finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Bu inceleme neticesinde, bağımsız denetçiler tarafından olumlu görüş veya şartlı görüş bildirildiği tespit edilmiştir. Çalışma kapsamındaki 46 şirketin finansal tablolarına yıllar itibariyle denetçiler tarafından bildirilen görüşler Tablo 1.'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Bağımsız Denetçiler Tarafından Bildirilen Görüşler

Yıllar	Olumlu Görüş	Şartlı Görüş	Toplam
2009	25	6	31
2010	32	6	38
2011	33	7	40
2012	40	6	46
2013	39	7	46
Toplam	169	32	201

Araştırma kapsamında 2009-2013 dönemlerine ait toplam 201 adet yıllık finansal tabloya ilişkin bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Finansal tabloların bağımsız denetimi neticesinde 32 finansal tabloya şartlı görüş bildirilmiş dolayısıyla bu finansal tabloların hile riski taşıdığı kabul edilmiştir. Kalan 169 finansal tabloya ise olumlu görüş bildirilmiştir. Hile riski taşıdığı kabul edilen 32 finansal tablo seti, araştırma kapsamına giren 13 şirkete aittir.

Olumlu görüş bildirilmiş olan finansal tabloların hilesiz olmama riskini bir miktar da olsa ortadan kaldırmak için SPK tarafından yapılan denetimler sırasında tespit edilen usulsüzlüklerin de araştırılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir. Bu amaçla SPK tarafından yayınlanan haftalık bültenler de incelenerek çalışma kapsamındaki şirketler tarafından gerçekleştirilen ve SPK tarafından tespit edilen usulsüzlükler ortaya çıkarılmıştır.

Haftalık bültenlerin incelenmesi sırasında bazı usulsüz işlemlerin gerçekleştiği tarihten çok sonraları tespit edilebildiği anlaşılmıştır. Bu sebepten dolayı haftalık bültenlerin incelenmesi 2009-2014 yıllarını

kapsayan süreç için gerçekleştirilmiştir. Yapılan incelemeler neticesinde denetim raporlarında ilgili dönemde finansal tablo setine olumlu görüş bildirilmiş olan 1 şirketin SPK tarafından yapılan denetimler esnasında HFR'ye başvurduğu tespit edilmiştir. Sonuç itibariyle çalışma kapsamındaki 46 şirketin 14'ü HFR'ye başvurduğu tespit edilen kalan 32'si ise HFR'ye başvurmayan şirketler (kontrol şirketleri) olarak sınıflandırılmıştır.

Bağımsız denetim neticesinde bildirilen şartlı görüşlerin ve SPK denetimleri neticesinde verilen cezaların dayanakları Tablo 2'de ACFE tarafından yapılan sınıflandırmaya uygun olarak gösterilmiştir.

Tablo 2. Şartlı Görüş ve SPK Tarafından Verilen Cezaların Dayanakları

Zamanlama Farklılıkları <ul style="list-style-type: none">TMS/TFRS hükümlerine göre gerekli şartların gerçekleşmemesine rağmen gelir kaydı yapılması,
Gerçek Olmayan Gelir Kaydı
Borçların/Giderlerin Gizlenmesi <ul style="list-style-type: none">Mahkeme kararıyla ortaya çıkan bir yükümlülük için karşılık ayrılmaması,<ul style="list-style-type: none">Bazı kriterlere uyum sağlamak amacıyla önemli tutarlardaki faiz geliri ile faiz giderlerinin tam açıklama ilkesine aykırı olarak finansal tablolarda netleştirilerek raporlanması,Borçların TMS ve TFRS'ye uygun olmayan bir şekilde değerlemeye tabi tutulması,Hukuki aşaması devam eden bir borç/alacak ilişkisi için herhangi bir karşılık ayrılmamış olması,Değer düşüklüğüne uğrayan maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaması,Fiili ticari alacak tutarları ile raporlanan alacak tutarları arasında farklılık bulunması,Duran varlıklar için amortisman ayrılmaması.Değer düşüklüğüne uğramış olan maddi duran varlıklar için karşılık ayrılmaması,Şüpheli ilişkili taraf işlemleri,Ortaya çıkması muhtemel vergi cezalarına ilişkin herhangi bir karşılık ayrılmamış olması,İlişkili taraflardan olan alacakların SPK kriterlerine uyum sağlamak amacıyla olduğundan düşük raporlanması,

Uygun Olmayan Varlık Değerlemesi

- İştiraklerin TMS/TFRS hükümlerine aykırı bir şekilde muhasebeleştirilmesi veya değerlendirilmesi,
- Maddi olmayan duran varlıkların TMS'nin izin vermediği bir ölçüte göre değerlemeye tabi tutulması,
- Esas sermayenin 2/3'ünün karşılıksız kalmış olması durumunun önüne geçilebilmesi için uygun olmayan varlık değerlendirilmesi yapılması,
- İlişkili taraflardan olan alacak tutarında söz konusu şirket tarafından raporlanan tutar ile ana ortaklık tarafından raporlanan tutar arasında farklılık bulunması,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulmaması,
- Uygun olmayan stok değerlendirilmesi

Yanlış ve Yanıltıcı Açıklamalar

- Kamuya açıklanması gereken durumların zamanında veya hiç açıklanmaması,
 - Kamuyu yanıltıcı nitelikte beyanda bulunulması,
 - Finansal tablo dipnotlarında yanıltıcı açıklamalarda bulunulması,
 - Finansal tablo dipnotu ile ilgili finansal tablo kaleminin tutarsız olması,
 - Halka arz ve birleşme esnasında yanlış ve yanıltıcı açıklamalarda bulunulması,
 - İlişkili taraf açıklamalarının TMS 24'e aykırı olması,
 - Muhasebe politika değişikliği nedeniyle bu değişikliklerin etkilediği finansal tablo kalemlerinde geriye dönük düzeltme işleminin yapılmaması,
 - Grup şirketlerinin konsolide finansal tablolara dahil edilmemesi,

4.4.2. Çalışma Kapsamındaki Şirketlerin Örgütsel ve Muhasebe Kültür Farklılıkları

Muhasebe kültürünün farklı boyutlarını ölçmeye yönelik olarak hazırlanan anket sorularına verilen cevapların ortalamalarına göre her ifadenin temsil ettiği kültür boyutuna ilişkin ortalamalar hesaplanarak, muhasebe kültür değerleri tespit edilmektedir. Çalışma kapsamındaki şirket grupları için hesaplanan değerler ve Mann Whitney-U testi sonuçları Tablo 3'te gösterilmiştir.

Ankete katılmış olan muhasebe yöneticilerinin ifadelerine katılım düzeylerine göre kontrol şirketleri daha çok şeffaflıktan yana iken HFR'ye başvuran şirketlerin şeffaflıktan gizliliğe doğru kaymış oldukları anlaşılmaktadır. Statükoculuğa karşı profesyonellik muhasebe değeri açısından, her iki şirket grubunun da statükoculuk değerine daha yakın oldukları ancak HFR'ye başvuran şirketlerin bu değere nispeten daha yakın olduğu gözlenmiştir. Tekdüzelige karşı esneklik muhasebe değeri

açısından yine her iki şirket grubunda tekdüzelik muhasebe değerinin ağır bastığı anlaşılmaktadır. Tutuculuğa karşı iyimserlik değeri açısından ise kontrol şirketleri iyimserlik değerine daha yakın iken HFR'ye başvuran şirketlerin bu noktada tam ortada buldukları anlaşılmıştır.

Tablo 3. Şirket Grupları Açısından Muhasebe-Kültür Değerleri

Muhasebe Kültür Değerleri	Kontrol Şirketleri (N=22)	HFR'ye Başvuran Şirketler (N=10)	Z	Asymp. Sig. (2tailed) (p)	H ₀
Muhasebe Kültürü (Ölçeğin Tümü)	3,813	2,744	-2,583	*0,010	RED
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	5,068	3,575	-2,328	**0,020	RED
Statükoculuğa Karşı Profesyonellik	3,000	1,600	-3,195	*0,001	RED
Tekdüzelikle Karşı Esneklik	2,515	1,867	-1,646	0,100	KABUL
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	4,667	3,933	-1,395	0,163	KABUL

(*) %1 hata düzeyinde anlamlı

(**) %5 hata düzeyinde anlamlı

Gray tarafından geliştirilen muhasebe kültür değerleri modeli esas alınarak oluşturulan ölçeğin geneli göz önünde bulundurulduğunda; kontrol şirketleri ile HFR'ye başvuran şirketlerin muhasebe kültür yapıları arasında anlamlı bir farklılık olduğu anlaşılmaktadır. Bu farklılığın muhasebe kültürünün hangi boyutundan kaynaklandığını anlayabilmek için farklılık testleri her bir kültür boyutu için uygulanmıştır. Tablo 3'ten anlaşılacağı gibi çalışma kapsamındaki şirketler "gizliliğe karşı şeffaflık" ve "statükoculuğa karşı profesyonellik" muhasebe kültür değerleri bakımından farklılaşmaktadır. "Tekdüzelikle karşı esneklik" ile "tutuculuğa karşı iyimserlik" muhasebe değerleri açısından şirketler arasında farklılığın anlamlı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Profesyonel yorumların kullanımının, muhasebe konusunda ihtiyaç duyulan düzenlemelerin profesyonel meslek mensupları ve meslek örgütleri tarafından düzenlenmesi isteğine karşı mevcut düzenlemelerin olduğu gibi kabul edilmesi anlamına gelen "statükoculuğa karşı profesyonellik" boyutu üç anket sorusu ile araştırılmıştır. Kontrol şirketlerinin muhasebe yöneticilerinin bu ifadelerle katılma düzeylerinin ortalaması 3 iken HFR'ye başvuran şirketler için bu değer 1,60'tır. Bu rakamlara göre her iki şirket grubunda da profesyonellikten yana bir eğilim söz konusu olmasına rağmen HFR'ye başvuran şirketlerin kontrol şirketlerine oranla daha çok profesyonellikten yana oldukları ve iki şirket grubu arasındaki bu farklılığın istatistiki olarak anlamlı olduğu söylenebilir.

Muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarında kamuoyuyla ve şirketlerin diğer paydaşlarıyla bilgi paylaşım düzeyini ifade eden “şeffaflığa karşı gizlilik” boyutu dört anket sorusu ile araştırılmıştır. İfadelerin ortalaması kontrol şirketleri için 5,068 iken HFR’ye başvuran şirketler için 3,575 olarak hesaplanmıştır. Bu iki değere bakılarak kontrol şirketlerinin muhasebe uygulamalarında daha çok şeffaflıktan yana iken diğer şirketlerin biraz daha gizlilikten yana eğilim gösterdikleri söylenebilir. İki şirket grubu arasındaki bu farklılığın istatistiki açıdan da anlamlı olduğunu yapılan test sonuçları göstermiştir.

Tablo 4. Şirket Grupları Açısından Örgüt-Kültür Tipleri

Örgüt Kültür Tipi	Kontrol Şirketleri (N=25)	HFR’ye Başvuran Şirketler (N=10)	Z	Asymp.Sig. (2tailed) (p)	H ₀
Klan Kültürü	26,98	28,00	-0,294	0,769	KABUL
Adhokrasi Kültürü	26,10	18,75	-1,979	*0,048	RED
Hiyerarşi Kültürü	29,93	31,00	-0,404	0,686	KABUL
Pazar Kültürü	16,99	22,25	-2,240	*0,025	RED

(*) %5 hata düzeyinde anlamlı

Şirket gruplarının örgüt kültür tiplerine ilişkin farklılıkları analiz edilirken, muhasebe kültüründe olduğu gibi ölçeğin tümü analize tabi tutulmamıştır. Çünkü bu ölçekte sabit bir puanlama yapılmakta ve her bir anket formunun toplam puanı 400 olmaktadır. Başka bir ifadeyle ölçeğin tümünün ortalaması her bir gözlem için eşit çıkmakta ve dolayısıyla herhangi bir farklılık çıkması söz konusu olmamaktadır.

Örgütsel kültür tiplerini ölçmeye yönelik olarak hazırlanan anket sorularına verilen cevapların ortalamalarına göre her ifadenin temsil ettiği kültür boyutuna ilişkin ortalamalar hesaplanarak, kültür tipi tespit edilmektedir. Çalışma kapsamındaki şirket grupları için hesaplanan değerler ve Mann Whitney-U testi sonuçları Tablo 4’te gösterilmiştir.

İki şirket grubunda da hiyerarşi kültürünün öne çıktığı ve bu kültür türünü klan kültürün izlediği görülmektedir. Kontrol şirketlerinde klan kültür tipini adhokrasi izlerken HFR’ye başvurduğu kabul edilen şirketlerde pazar kültürü izlemektedir. Kontrol şirketlerinde pazar kültürü en az rastlanan kültür türü iken HFR’ye başvuran şirketlerde son sırada adhokrasi kültürü yer almaktadır. Tablo 4’te dikkat çeken bir başka nokta ise kontrol şirketleri açısından klan kültür tipi ile adhokrasi kültür tipine verilen puanların birbirine oldukça yakın olmasıdır.

Analiz sonuçlarına göre iki şirket grubu arasında adhokrasi ve pazar kültür tipleri açısından anlamlı bir farklılık vardır. Buradaki farklılığın sebebi, kontrol şirketlerindeki muhasebe yöneticilerinin şirketlerini pazar kültürüne oranla daha çok adhokrasi kültürüne; HFR'ye başvuran şirket yöneticilerinin ise adhokrasi kültürüne oranla pazar kültürüne daha yakın görmelerinden kaynaklanmaktadır. Başka bir ifadeyle pazar kültürü kontrol şirketlerinde en az egemen kültür yapısı iken HFR'ye başvuran şirketlerde ise adhokrasi kültürü en az egemen kültür tipidir. Klan ve hiyerarşi kültür tipleri açısından iki şirket gurubu arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

4.4.3. Örgüt Kültürü İle Muhasebe Kültürü Arasındaki İlişkinin Analiz Edilmesi

Örgütlerin sahip oldukları, değer, norm ve inançlardan oluşan örgüt kültürü bir alt kültür düzeyi olan muhasebe kültürünü etkileyebilmektedir. Örgütsel kültür, işletmelerin muhasebe fonksiyonundan beklentilerini ve muhasebenin örgüt içindeki etkinliğini belirlemektedir. Bir örgütte muhasebeye bakış açısı veya yüklenen misyon o örgütte muhasebenin hangi amaçlara hizmet ettiğinin bir göstergesi olabilir. Muhasebenin yasal bir zorunluluk olarak görülmesi ve sadece finansal raporlama aracı olarak kullanılması, muhasebeden beklenen bilgi iletişim fonksiyonunun kullanılmaması anlamını taşımaktadır.

Çalışma kapsamındaki şirketlerin muhasebe yöneticilerinin algılamasına göre örgüt kültür tipleri ile muhasebe kültür değerleri arasında bir ilişki Spearman Korelasyon testi ile analiz edilmiştir. Bu testin kullanılmasının sebebi, hem gözlem sayısının az olması hem de verilerin normal dağılıma uymamasıdır. Analiz sonuçları Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Örgüt Kültür Tipleri ile Muhasebe Kültür Değerleri Arasındaki İlişki

Örgüt Kültür Tipi / Muhasebe Kültür Değeri	Tutuculuk-İyimserlik	Tekdüzelik-Esneklik	Gizlilik-Şeffaflık	Statükoculuk-Profesyonellik	
Klan	r	0,246	** -0,370	** -0,366	-0,254
	p	0,174	0,037	0,039	0,160
Adhokrasi	r	-0,005	-0,068	0,343	*0,522
	p	0,977	0,713	0,055	0,002
Hiyerarşi	r	-0,214	0,135	0,121	-0,073
	p	0,241	0,461	0,510	0,692
Pazar	r	0,134	0,262	-0,086	-0,079
	p	0,464	0,147	0,639	0,668

(*) %1 hata düzeyinde anlamlı

(**) %5 hata düzeyinde anlamlı

Tablo 5'teki sonuçlara göre aşağıdaki karşılaştırmalar için H_0 hipotezi reddedilmiş dolayısıyla bu değişkenlerin aralarında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir ($p < 0,05$).

- Klan kültür tipi ile tekdüzelığe karşı esneklik muhasebe değeri,
- Klan kültür tipi ile gizliliğe karşı şeffaflık muhasebe değeri,
- Adhokrasi kültür tipi ile statükoculuğa karşı profesyonellik muhasebe değeri.

Tablo 5'ten elde edilen sonuçlar incelendiğinde, klan kültür tipi ve tekdüzelığe karşı esneklik muhasebe değeri arasında negatif bir korelasyon gözlenmiştir (Spearman's $\rho = -0,370$, $p = 0,037$, $\rho^2 = 0,137$). İki değişken arasında zayıf bir ilişki vardır. Bu sonuca göre, mensubu olduğu şirketi klan kültür tipine daha yakın hisseden katılımcıların muhasebe uygulamaları açısından nispeten tekdüzelikten yana veya daha az esneklik taraftarı oldukları söylenebilir.

Tablo 3'te yer alan muhasebe kültür değerleri ayrıntılı bir şekilde incelendiğinde kontrol şirketlerinin HFR'ye başvuran şirketlere göre nispeten tekdüzelikten yana olduğu anlaşılmaktadır. Tekdüzeci yaklaşım, yıllar itibariyle karşılaştırılabilirliği sağlamak üzere tüm şirketlerde tekdüzeci muhasebe uygulamalarının olması gerektiğine vurgu yapmaktadır. Başka bir ifadeyle muhasebe kültürünün bu boyutu şirketlerin kalıplaşmış muhasebe uygulamalarını kullanmaya devam etmeleri ile ilgilidir. Ancak bu durumun sebebi olarak muhasebe uygulamalarında esnekliğin yasal düzenlemelerin izin verdiği ölçüde sağlanabilmesi gösterilebilir.

Anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilen başka bir etkileşim ise klan kültür tipi ile gizliliğe karşı şeffaflık muhasebe değeri arasındadır (Spearman's $\rho = -0,366$, $p = 0,039$, $\rho^2 = 0,134$). Klan kültür tipi ve gizliliğe karşı şeffaflık muhasebe değeri arasında negatif bir korelasyon gözlenmiştir. İki değişken arasında zayıf bir ilişki vardır. Bu sonuca göre, katılımcılardan mensubu olduğu şirketi klan kültür tipine daha yakın hisseden katılımcıların muhasebe uygulamalarında gizlilikten yana veya nispeten daha az şeffaflıktan yana oldukları söylenebilir.

HFR'ye başvuran şirketlerin Tablo 4'te yer alan örgütsel kültür tipleri ayrıntılı olarak incelendiğinde, bu şirketlerin kontrol şirketlerine oranla klan kültüre daha yakın oldukları gözlenmektedir. Bu şirket grupları aynı zamanda muhasebe uygulamalarında gizlilikten yana eğilim göstermektedirler. Bu açıdan bakıldığında bu iki kültür yapısı arasındaki ilişki araştırmanın bulgularını destekler niteliktedir. Klan kültür tipinde çalışanlar birbirine oldukça bağlı ve adeta bir aile gibidirler. Örgütün li-

derleri veya yöneticiler akıl hocasıymış ve hatta ebeveynmiş gibi kabul edilir. Örgüt, sadakat veya gelenekler ile bir arada tutulur. HFR'ye başvuran şirketlerle ilgili literatür incelendiğinde bu yola başvuran şirketlerin daha çok zayıf iç kontrol yapısına ve yönetsel anlamda tek bir kişinin egemen olduğu dikkat çekmektedir. Kurumsallaşmanın tam olarak gerçekleşmediği bu örgüt tiplerinde iç kontrol yapısının zayıflığı ve işletme faaliyetlerinin daha çok ikili ilişkilerle yürütülmesi muhtemel gerçeklerdir. Dolayısıyla bu kültür tipinde muhasebe uygulamalarının daha çok gizlilikten yana olması beklenen bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Başka bir anlamlı ilişki adhokrasi kültür tipi ile statükoculuğa karşı profesyonellik muhasebe kültür değeri arasındadır (Spearman's $\rho = 0,522$, $p = 0,002$, $\rho^2 = 0,272$). Adhokrasi kültür tipi ve statükoculuğa karşı profesyonellik muhasebe kültür değeri arasında pozitif bir korelasyon gözlenmiştir. İki değişken arasında orta düzeyde güçlü bir ilişki vardır. Üyesi olduğu kurumu adhokrasi kültür tipine daha yakın hissedilen katılımcıların muhasebe uygulamalarında statükoculuktan yana veya nispeten daha az profesyonellikten yana oldukları söylenebilir.

Tablo 3'te gösterilen muhasebe kültür boyutlarıyla ilgili analizler ayrıntılı olarak incelendiğinde kontrol şirketlerinin HFR'ye başvuran şirketlere göre adhokrasi kültür tipine ve daha az profesyonellik düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Dolayısıyla bu bulgu çalışma sonuçları ile paralellik göstermektedir.

5. SONUÇ

Örgütsel kültür ile alt kültürü olan muhasebe kültürünün işletmelerin muhasebe uygulamalarına yön vereceği düşüncesinden hareketle işletmelerin kültür yapılarının hileli finansal raporlamaya etkisinin araştırıldığı bu çalışmanın sonuçlarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

Gray tarafından Hofstede'nin kültür sınıflandırması esas alınarak yapılan modellemenin baz alındığı bu çalışmada muhasebe alt kültürünün dört boyutu tanımlanmış ve farklılıklar bu boyutlar ekseninde incelenmiştir. Analiz sonuçlarına göre muhasebe kültür ölçeğinin tamamı ile "gizliliğe karşı şeffaflık" ve "statükoculuğa karşı profesyonellik" kültür değerleri açısından HFR'ye başvuran şirketler ile kontrol şirketleri arasındaki farklılığın istatistiki olarak anlamlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başka bir ifade ile iki şirket grubunun sahip oldukları muhasebe değerleri farklılık göstermekte ve bu farklılık iki boyutta ortaya çıkmaktadır.

Gizliliğe karşı şeffaflık boyutu, mali tablolarda hangi bilgilerin yer alıp almayacağı konusuna vurgu yapmaktadır. Araştırma bulgularına göre kontrol şirketlerinin şeffaflıktan yana HFR'ye başvurduğu kabul edilen şirketlerin ise gizlilikten yana olduğu söylemek mümkündür. Başka bir ifadeyle HFR'ye başvuran şirketlerde finansal raporlamanın amacı kamuoyundan ziyade işletme yöneticilerine bilgi sağlamaktır. Her ne kadar ülkemizdeki yasal düzenlemeler, işletmelerle ilgili bir takım bilgilerin kamuya paylaşılmasını zorunlu kılsa da SPK bültenlerinin incelenmesi esnasında kamuya açıklanması gereken ancak açıklanmayan özel durumların sayısı ve bu usulsüzlüklerin genelde HFR'ye başvuran şirketler tarafından gerçekleştirilmesi bu bulguyu destekler niteliktedir.

Muhasebe konusunda ihtiyaç duyulan düzenlemelerin profesyonel meslek mensupları ve meslek örgütleri tarafından düzenlenmesi isteğine karşı mevcut düzenlemelerin olduğu gibi kabul edilmesi anlamına gelen “statükoculuğa karşı profesyonellik” boyutu farklılığın anlamlı olduğu bir başka kültür değeridir. Araştırma bulgularına göre her iki şirket grubunda da profesyonellikten yana bir eğilim söz konusu olmasına rağmen HFR'ye başvuran şirketlerin kontrol şirketlerine oranla daha çok profesyonellikten yana olduklarını söylemek mümkündür. Başka bir ifadeyle araştırmaya katılanların birçoğunun profesyonel mesleki bilgilerini mesleki uygulamalar ve düzenlemelerde kullanmak arzusu içinde oldukları ancak bu eğilim HFR'ye başvuran şirketlerde daha fazla olduğu söylenebilir.

HFR'ye başvurduğu tespit edilen şirketler ile kontrol şirketleri arasındaki farklılığın incelendiği bir başka değişken ise örgütsel kültür tipidir. Cameron ve Quinn'in “Rekabetçi Değerler Modeli”nin esas alındığı bu çalışmada dört örgüt kültürü tipi tanımlanmış ve farklılıklar bu türler ekseninde incelenmiştir. Çalışma kapsamındaki şirketlerin geneli kurallara dayalı bir işleyişin hakim olduğu hiyerarşi kültürüne sahiptir. Bu yapıyı çalışanların birbirine bağlılığının yüksek olduğu, işyeri ortamının bir aile olarak görüldüğü klan kültür yapısı izlemektedir. HFR'ye başvuran şirketlerde hiyerarşi ve klan kültür tipini pazar kültürü izlemektedir. Bu kültür tipinde örgütün temel yönelimi rekabet ve amaca ulaşmadır. Kontrol şirketlerinde ise hiyerarşi ve klan kültürünü adhok-rasi kültür tipi izlemektedir. Bu kültür tipinde ise dinamik ve yaratıcı bir iş ortamı söz konusudur.

Çalışma kapsamında son olarak analiz edilen husus, örgütsel kültür ile muhasebe kültürü etkileşimidir. Yapılan analizler neticesinde, klan kültür tipi ile tekdüzelğe karşı esneklik ve gizliliğe karşı şeffaflık

muhasebe değerleri arasında negatif bir ilişki; adhokrasi kültür tipi ile statükoculuğa karşı profesyonellik muhasebe kültür değeri arasında ise pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

HFR'ye başvuran şirketlerin örgütsel kültür tipleri ayrıntılı olarak incelendiğinde, bu şirketlerin kontrol şirketlerine oranla klan kültüre daha yakın oldukları ve muhasebe uygulamalarında gizlilikten yana eğilim gösterdikleri anlaşılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında bu iki kültür yapısı arasındaki ilişki araştırmanın bulgularını destekler niteliktedir.

Klan kültür ile ilişkisi olan başka bir muhasebe değeri ise tekdüzelik karşı esnekliktir. Klan kültür yapısına sahip olan örgütlerin muhasebe uygulamalarında nispeten tekdüzelikten yana olduğu söylenebilir. Muhasebe kültür değerleri ayrıntılı bir şekilde incelendiğinde kontrol şirketlerinin HFR'ye başvuran şirketlere göre nispeten tekdüzelikten yana olduğu anlaşılmaktadır.

Araştırma kapsamında adhokrasi kültür tipi ile statükoculuğa karşı profesyonellik muhasebe kültür değeri arasında ise pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buradan hareketle, mensubu olduğu kurumu adhokrasi kültür tipine daha yakın hisseden katılımcıların muhasebe uygulamalarında statükoculuktan yana veya nispeten daha az profesyonellikten yana oldukları söylenebilir. Muhasebe kültür boyutlarıyla ilgili analizler ayrıntılı olarak incelendiğinde kontrol şirketlerinin HFR'ye başvuran şirketlere göre adhokrasi kültür tipine ve daha az profesyonellik düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Dolayısıyla bu bulgu çalışma sonuçları ile paralellik göstermektedir.

Araştırma konusuyla ilgili olarak Türkçe literatürde daha önce benzer bir çalışmaya rastlanmamıştır. Hileli finansal raporlama ile ilgili çalışmalar daha çok hilenin ortaya çıkarılması ile ilgilidir. Bu çalışmalarda, genellikle finansal oranlar aracılığıyla finansal tablo hileleri farklı istatistikî modeller kullanılarak açıklanmaya çalışılmaktadır. Disiplinler arası bir çalışma alanı olan hileli finansal raporlama-kültür ilişkisi farklı ölçekler veya göstergeler kullanılarak ortaya çıkarılmasına yönelik çalışmalar yapılmasının bu konuya bakış açısının gelişmesine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ACFE. www.acfe.com, 2014. "Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse", (Erişim Tarihi: 10.01.2015).
- AICPA. www.aicpa.org, "Statements on Auditing Standards SAS No.99, Consideration of Fraud In a Financial Statement Audit", (Erişim Tarihi: 15.08.2014).
- Alver, K. 2011. "Siyasal Eylem Alanı Olarak Kültür", Kültür Sosyolojisi (Ed. Köksal Alver- Necmettin Doğan) Hece Yayınları, Ankara.
- Bekçi, İ. ve F. Bitlisli. 2012. "Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi, 13(1).
- Belkaoui, A.R. 2002. Behavioral Management Accounting, Quorum Books, London.
- Bozkurt, N. 2009. İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri, İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Chongruksut, W. 2009. "Organizational Culture and the Use of Management Accounting Innovations in Thailand", Ramkhamhaeng University International Journal, 3(1).
- Coenen, T.L. 2008. Essentials of Corporate Fraud, New Jersey:John Wiley&Sons.
- Çakır, M. ve E. Özücü. 1999. "Üretim İşletmelerinde Örgüt Kültürünün Tespitine Yönelik Bir Araştırma", Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 13(1).
- Çıtak, N. 2009. "Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır?", Mali Çözüm Dergisi, 91.
- Dent, J.F. 1991. "Accounting and Organisational Cultures: a Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality", Accounting, Organizations and Society, 16.
- Doupnik, T.S. ve G.T. Tsakumis. 2004. "A Critical Review of the Tests of Gray's Theory of Cultural Relevance and Suggestions for Future Research", Journal of Accounting Literature, 23(4).
- Dunn, P. 1999. "Fraudulent Financial Reporting: A Deception Based on Pre-disposition, Motive and Opportunity", Boston University Graduate School of Management (Doctoral Dissertation).
- Erserim, A. 2012. "The Impacts of Organizational Culture, Firm's Characteristics and External Environment of Firms on Management Accounting Practices: An Empirical Research on Industrial Firms in Turkey", Procedia-Social and Behavioral Sciences, 62.

- Flamholtz, E.G. 1983. "Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Therotical and Emprical Perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, 2(3).
- Golden, T.W. ve diğerleri. 2006. *A Guide to Forensic Accounting Investigation*, New Jersey:John Wiley & Sons.
- Gray, S.J. 1988. "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", *Abacus*, 24(1).
- Güredin, E. 2007. *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, Arıkan Basım Yayım, İstanbul.
- Güvemli, B. 2008. "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi ve Türkiye Örneği", *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi*.
- Heidhues, E. ve C. Patel. 2011. "A Critique of Gray's Framework on Accounting Values Using Germany as A Case Study", *Critical Perspectives on Accounting*, 22(1).
- Hofstede, G. 1984. "Cultural Dimensions in Management and Planning", *Asia Pasific Journal of Management*, 1(2).
- Jones, M. ve diğerleri 2011. *Creative Accounting: Fraud and International Accounting Scandals*, England: John Wiley and Sons.
- Karabınar, S. 2005. *Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kranacher, M. ve diğerleri. 2010. *Forensic Accounting and Fraud Examination*, USA:John Wiley and Sons.
- Mulford, C.M. ve E.E. Comiskey. 2002. *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, John Wiley&Sons, New York.
- Noravesh, I. ve diğerleri 2007. "The Impact of Culture on Accounting: Does Gray's Model Apply to Iran?", *Review of Accounting and Finance*, 6(3).
- Rezaee, Z. ve R. Riley. 2010. *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, New Jersey: John Wiley and Sons.
- Schein, E.H. 1990. "Organizational Culture", *American Psychologist*, 45(2).
- Kalaycı, Ş. v.d. 2005. *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara:Asil Yayın Dağıtım.
- Thomas, A.P. 1989. "The Effects of Organisational Culture on Choices of Accounting Methods", *Accounting and Business Research*, 19(76).

Öğr.Gör.Dr. Hakkı KIYMIK - Prof.Dr. İsmail BEKÇİ
Prof.Dr. Durmuş ACAR

2015/4

784

- United States General Accounting Office. 2002. Financial Statement Restatement: Trends, Market Impacts, Regulatory Responses, and Remaining Challenges.
- Uşul, H. 2007. Davranışsal Muhasebe, Asil Yayın Dağıtım, Ankara.
- Uşul, H. ve S. Düzenli. 2006. "Muhasebe Sisteminin Oluşturulmasında Örgüt İklimi Etkisi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 32.
- Wells, J.T. 2010. Principles of Fraud Examination, John Wiley and Sons, New Jersey.
- Wells, J.T. ve diğerleri 2011. Financial Statement Fraud: Baking The Ledgers and Cooking The Books, John Wiley&Sons, New Jersey.
- Zack, G.M. 2013. Financial Statement Fraud: Strategies for Detection and Investigation, John Wiley&Sons, New Jersey.