

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ YARATICI MUHASEBE ALGI DÜZEYLERİNİN TESPİTİ: ÇORUM İLİ UYGULAMASI<sup>1</sup>****Habib AKDOĞAN<sup>2</sup>****Nurcan SÜKLÜM<sup>3</sup>****Öz**

Muhasebe, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgi üreten ve bilgiyi kullanıcılarına sunan bir sistemdir. Bu süreçte üretilen bilgilerin, tarafsız, zamanlı ve gerçeğe uygun olması bilgi kullanıcıları açısından önemlidir. Ayrıca bağımsız denetimden geçmiş olması da bilginin niteliğini belirlemektedir. Ancak zaman zaman bu bilgiler olduğundan farklı sunulabilmektedir. Bu bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde üretilip sunulmasında muhasebe meslek mensuplarının büyük bir payı bulunmaktadır. Çalışmanın amacı, Çorum ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe uygulamaları hakkındaki algı düzeylerinin tespit edilmesidir. Bu amaçla anket çalışması yapılmış ve elde edilen veriler SPSS 20.0 paket programı aracılığı ile analiz edilmiştir. Çalışmada Frekans Analizi ve ankete katılan meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe algıları ile demografik özellikleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığının test edilmesi için Bağımsız İki Örnek T-Testi, Tek Yönlü Varyans Analizi ve Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır. Çalışma sonucunda katılımcıların cinsiyet ve faaliyet yeri değişkeni ile yaratıcı muhasebe algıları arasında anlamlı bir fark bulunmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Yaratıcı Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensupları, Muhasebe Hileleri.

**DETERMINATION OF CREATIVE ACCOUNTING PERCEPTION LEVELS OF ACCOUNTING PROFESSIONALS: ÇORUM PROVINCE APPLICATION****Abstract**

Accounting is a system that produces information about business activities and provides this information to its users. In this process the fact that the information produced is objective, timely and accurate is important for information users. In addition, the fact that they are audited independently determines the quality of the information. At this point, we come across the concept of creative accounting which is a concept that includes accounting fraud and errors. There is a large share of accounting professionals in the production and presentation of this information. The aim of this study is to detect the levels of perception of accounting professionals in Çorum about creative accounting practices. For this purpose, a survey was conducted and the data were analyzed by using SPSS 20.0 package program. Frequency analysis was performed in this study. Independent Two Sample T-Test, One-Way Anova and Kruskal-Wallis Test were used to test whether there was a significant difference between the creative accounting perceptions and demographic characteristics of the professionals participating in the survey. As a result of the study, a significant difference was found between the participants' gender and place of work as well as their perception of creative accounting.

**Keywords:** Creative Accounting, Members of a Profession, Accounting Frauds.

<sup>1</sup> Bu çalışma 25-26 Nisan 2019 tarihinde Ankara'da düzenlenen "Fiscaoeconomia International Congress on Social Sciences" adlı kongrede sözlü olarak sunulmuştur.

<sup>2</sup> Prof. Dr. Hitit Üniversitesi, Sungurlu Meslek Yüksekokulu, Dış Ticaret Bölümü, nurcansuklum@hitit.edu.tr, [orcid.org/0000-0002-3639-5310](https://orcid.org/0000-0002-3639-5310)

<sup>3</sup> Dr. Öğr., Üyesi, Hitit Üniversitesi, Sungurlu Meslek Yüksekokulu, Dış Ticaret Bölümü, nurcansuklum@hitit.edu.tr, [orcid.org/0000-0002-3884-5450](https://orcid.org/0000-0002-3884-5450)

## **1. Giriş**

Muhasebe, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgi üreten ve bilgiyi kullanıcılarına sunan bir sistemdir. Bu süreçte bilgi kullanıcılarının sağlıklı kararlar alabilmesi için üretilen bilgilerin, tarafsız, zamanlı ve gerçeğe uygun olması oldukça önemlidir. Ancak zaman zaman durum tam tersi olabilmektedir. Bazı durumlarda mali tablolarda yapılan çıkar amaçlı bilinçli tahribatlar, belgesiz ya da usulsüz belgelendirme gibi yaratıcı muhasebe olarak da adlandırılan hileli uygulamalarla karşılaşılabilir.

Genel olarak işletme sahiplerinin menfaat sağlaması için finansal bilgilerin bilinçli olarak değiştirilmesi olarak bilinen yaratıcı muhasebe uygulamaları bazen karı olduğundan daha yüksek göstermek suretiyle işletme değerini yüksek gösterip teşvik ve benzeri avantajlardan yararlanmak, bazen de giderleri daha yüksek gösterip daha az vergi ödemek gibi amaçlarla yapılabilmektedir. Elbette bu yaratıcı muhasebe uygulamalarında muhasebe meslek mensuplarının etkisi yadsınamaz.

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe algılarının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışmada ilk olarak yaratıcı muhasebe hakkında teorik bilgi verilmiş, daha sonra benzer çalışma sonuçlarına literatür incelemesi başlığı altında yer verilmiştir. Son kısımda ise Çorum ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe algılarının tespitine yönelik uygulanan anket çalışmasının sonuçlarına yer verilmiştir.

## **2.Yaratıcı Muhasebe ve Muhasebe Hileleri**

1970'li yıllarda iflas eden şirketlerde yapılan incelemeler sonrasında ortaya çıkan kavramlardan biri olan “yaratıcı muhasebe” (Creative Accounting) kavramı, Mulford ve Comiskey'e göre, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri kapsamında veya bunlardan farklı olarak oluşabilen finansal verilerin manipülasyonuna yönelik faaliyetler şeklinde tanımlanmaktadır. Oluşan bu boşluklardan faydalanarak gelirlerin belirli bir düzeyde tutulması ve yasalar dahilinde hile yoluna başvurmak şeklinde gerçekleşmektedir. Başka bir tanıma göre, yasal düzenlemelerdeki esneklik ve boşlukları kullanarak sonuçları farklı bir şekilde sunmak, gerçeği göstermemek suretiyle fayda sağlamaktır. Bu tanımlardan yaratıcı muhasebenin hile içermeyen, sadece yasal boşluk ve esneklikten yararlanılarak gerçekleştirilen faaliyetler gibi gösterildiği anlaşılmaktadır (Jafarlı ve Gahramanlı, 2018: 9).

Yaratıcı muhasebe çoğunlukla toplumun yanıltılması şeklinde algılanan bir kavramdır. Yaratıcı muhasebe, muhasebe ilke ve standartlarından faydalanarak bir işletmenin daha iyi ya da daha kötü gösterilmesi, böylece yasal düzenlemelerin yarattığı boşlukların işletme lehine çevrilmesidir (Demir, 2014: 174).

Mulford and Comiskey (2002) yaratıcı muhasebeyi, daha yüksek cari kazanç elde etmek ve istenen sonuçları elde etmek için yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin bilinçli bir şekilde seçimi ve uygulamasıdır şeklinde tanımlamaktadır. (Shah et all, 2011)' e göre yaratıcı muhasebe, finansal tablolarının mevcut kurallardan yararlanarak işletme lehine düzenlenmesidir.

Muhasebe işlemlerinde yaratıcı muhasebe kavramı; defterleri kaynatma, raporlamada kozmetik uygulama, muhasebe makyajı ve işletmenin vitrinini düzeltmek gibi anlamlarda da kullanılmaktadır. Ayrıca bu uygulamaları yapanlar, çıkarlarına göre karar alıcıları veya yatırımcıları etkilemek için kullanırlar. Bu işlemler büyük işletmelerde karın daha fazla, küçük işletmelerde ise, daha az gösterilmesi amacıyla yapılmaktadır (Aslanoğlu vd., 2016: 2).

Muhasebe meslek mensuplarının raporlardaki mevcut verileri değiştirebilme amacıyla mesleki bilgilerini kullandıkları bir uygulamayı ifade etmede kullanılan yaratıcı muhasebe kavramı yasadışı işlemler olarak görülmektedir. Yaratıcı muhasebe; gelirleri, nakit akışını ve varlıkları artırmak, giderleri ve borçları azaltmak ve gibi stratejileri kullanmak suretiyle uygulanabilmektedir (Aygün, 2013: 51- 53).

Yaratıcı muhasebe uygulamaları uzun vadede büyük zararlara yol açsa da, işletmelere kısa süreli bazı faydalar sağlamaktadır. Bu faydalar şöyle sıralanabilir:

- İşletmenin firma değeri ve hisse senetlerinin borsadaki değeri artmaktadır.
- Daha düşük maliyet ve daha yüksek tutarlarda borçlanma imkanı yaratmaktadır.
- Yüksek tutarda kar, yüksek prim ve ikramiye olanağı sağlamaktadır.
- Daha az vergi, daha çok kar dağıtımı ve olanağı yaratmaktadır.
- İşletmede özendirici olanakların bulunması işletme yöneticilerini yaratıcı muhasebe uygulamalarına yöneltmektedir.

Yaratıcı muhasebe, zaman zaman hile kavramı ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Gerek muhasebe hileleri ve gerekse yaratıcı muhasebe uygulamalarında kasıt unsuru bulunmaktadır. Her ikisinde de işletmenin olduğundan farklı, bir başka ifadeyle daha iyi ya da daha kötü gösterilmesi söz konusudur. Ancak muhasebe hileleri, kurallara aykırı bir durumu temsil ederken, yaratıcı muhasebede çeşitli seçenekler arasından istenileni seçme davranışı söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla farklı kavramlar gibi görünse de bir muhasebe standardı olmadığı durumda yasal, ekonomik veya finansal bir durum ortaya çıkarılması ve muhasebe standartlarının yarattığı boşluktan yararlanılarak istenilen amaca uygun hileli işlem yapılması uygulaması muhasebenin “yaratıcı” olduğu noktayı göstermektedir (Çıtak, 2009: 86- 88).

Yaratıcı muhasebe kavramı literatürde her ne kadar hileli bir davranış değil, boşluklardan yararlanmak suretiyle istenilen durumun yaratılması şeklinde tanımlanarak şirin bir kavram gibi ifade edilse de kanımızca aslında hileli muhasebe işlemlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla yaratıcı muhasebe, istenilen amaca ulaşmak amacıyla muhasebe uygulamalarında hileli işlemlere başvurulması şeklinde tanımlanabilir. Yaratıcı muhasebe kavramının muhasebe hileleri ile bağlantısı olması sebebiyle muhasebe hilesi kavramının içeriğinin incelenmesi gerekmektedir.

İşletmelerin muhasebe işlemlerinde yaptıkları gerçeğe uygun olmayan uygulamalar işletmelere fayda sağlarken toplumun bazı kesimlerine zarar vermektedir. Yatırım yapanlar, kredi verenler, personel, satıcılar ve kamu zarar görmektedir (Hatunoğlu vd., 2012: 177). Muhasebe hileleri; muhasebe işlemlerinin gerçeğe uygun olmaması ve bilinçli bir şekilde mali tablolardaki tutarların olması gerekenden farklı olması olarak tanımlanmaktadır. Hileli finansal raporlama, işletme çalışanları ve üst yönetim tarafından işletmelerin finansal tablolarını farklılaştırması şeklinde gerçekleştirilmektedir (Kılıç ve Evcı, 2017: 71).

Bir muhasebe hilesinin olabilmesi için ya karşı tarafın bilinçli olarak aldatılması ya da gerçeklerin yanlış açıklanarak karşı tarafı irade dışı yanlış açıklama yapmaya itilmesi ve işletmelerdeki çalışanların ya da yöneticilerin çıkar sağlamak amacıyla hareket etmesi gerekmektedir (Yıldız ve başkan, 2014: 2). Muhasebe hilelerinin içeriği ülkeden ülkeye değişse de, muhasebe ilkeleri,

muhasebe standartları, yasal düzenlemeleri değiştirerek bilgilerin yanıtılması, bilinçli yapılması, üçüncü kişilere bir maliyet unsuru olması üzere dört adet temel unsuru bulunmaktadır (Ocak ve Güçlü, 2014: 126).

### **2.1.Yaratıcı Muhasebe Uygulama Teknikleri**

Uygulamada finansal tabloların içeriğinde yapılan değişiklikler yoluyla yapılan yaratıcı muhasebe, giderlerin aktifleştirilmesi yoluyla gerçekleştirilen yaratıcı muhasebe, değerlendirme işlemleri ile ilgili politikaların seçimi konusunda yapılan yaratıcı muhasebe, özellikli işlemlerin muhasebeleştirilmesi aracılığıyla gerçekleştirilen yaratıcı muhasebe, finansal tabloların sunumu, zamanı ve kapsamı aracılığıyla yapılan yaratıcı muhasebe, maliyet muhasebesi yöntemleri seçimi aracılığıyla yapılan yaratıcı muhasebe, gerçek olmayan gelirin tanınması gibi yöntemler kullanılmakta ve gelirin yüksek gösterilmesi yoluyla yapılan yaratıcı muhasebe uygulamaları bulunmaktadır (Bekçi ve Avşarlıgil, 2011: 139). Yaratıcı muhasebede kullanılan tekniklerden bazıları, maddi varlıklar, şerefiye, amortisman, stoklar, vergi yükümlülükleri ve harçlar, yapım sözleşmeleri gibi konularda gerçekleştirilmektedir (Yadav, 2013: 185).

### **2.2.Yaratıcı Muhasebenin Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Yöntemler**

Yaratıcı muhasebe uygulamalarının ortaya çıkarılmasında Healy Modeli, De Angelo Modeli, Jones Modeli, Düzeltilmiş Jones Modeli, Endüstri Modeli yöntemlerinin yer aldığı “Tahakkuk Esaslı Modeller” ve Beneish Modeli, Spathis Modeli yöntemlerinin yer aldığı “Karma Modeller” kullanılmaktadır.

#### **2.2.1.Tahakkuk Esaslı Modeller**

• *Healy Modeli:* Bu modele göre ikramiye ödemesi uygulaması, yöneticilerin primlerini arttırabilmeleri amacıyla muhasebe yöntemlerini kullanarak muhasebe hilesi uygulamasına özendirmektedir (Kıllı ve Evci, 2017: 71).

• *De Angelo Modeli:* Modele göre halka arz edilmiş bir işletmenin piyasadaki hisse senetleri geri alınarak halka kapalı bir işletme konumuna getirilmektedir ve bu noktada, hisse senetlerinin değeri düşük gösterilerek muhasebe hilesi yapıldığı düşünülmektedir (Tepeli ve Kayıhan, 2016: 251) .

• *Jones Modeli:* Modelde sabit olarak “toplam tahakkuklar / bir önceki yıl toplam aktif” oranını kullanılmakta ve modelde maddi duran varlık seviyesi bağımsız değişkenler arasına eklenmiştir. İşletmelerin hacimlerindeki büyümeyle ihtiyari tahakkuklar arasındaki ilişki dikkate alınmaktadır (Kıllı ve Evci, 2017: 73).

• *Düzeltilmiş Jones Modeli:* Modelde, gelirlerde meydana gelen değişimin alacaklarda meydana gelen net değişimden çıkarılarak değerlendirilmesi benimsenmiştir (Genç, 2018: 1861).

• *Endüstri Modeli:* Bu model, ihtiyari olmayan tahakkukların zaman içinde sabit olmadığı varsayımını öne sürmekte ve belirleyicilerindeki değişimin aynı sektördeki işletmeler arasında aynı olduğunu varsaymaktadır (Dechow vd., 1995: 199).

#### **2.2.2.Karma Modeller**

• *Beneish Modeli:* Beneish 1997 yılında çeşitli şekillerde manipülasyon yaptıkları tespit edilmiş 64 adet şirket ile, hakkında hiçbir olumsuz görüş bulunmayan 1989 adet işletmeyi ele alarak çeşitli değişkenler belirlenmiş ve bu değişkenleri Probit analizine tabi tutarak, yaratıcı muhasebe uygulamalarına başvurup başvurmadıklarını incelenmiştir. Beneish, söz konusu değişkenler

aracılığı ile oluşturduğu denklem sonucunda ortaya çıkan oranlardan yaratıcı muhasebe uygulaması yapıp yapmadıkları sonucunu ortaya koymuştur (Bekçi ve Avşarlıgil, 2011: 140- 141).

• *Spathis Modeli*: Spathis modelinde finansal oranlar kullanılarak bir denklem oluşturulmuş ve finansal bilgi manipülatörü şirketlerle kontrol şirketleri bağımsız değişkenlere göre logistic regresyon analizine tabi tutulmaktadır (Küçükkoçaoğlu vd., 1997: 6).

### 3. Literatür Taraması

Marin (2015) muhasebe meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe hakkındaki algılarının tespit edilmesine yönelik yaptığı çalışmada, katılımcıların çoğunun, yaratıcı muhasebe uygulamalarını yasal bir uygulama olarak kullanmayı düşündüğünü, ancak alanında 5-10 yıl arasında bir deneyime sahip olan çoğunun ise, tam tersini düşündüğünü tespit etmiştir. Çalışmanın bir diğer sonucu da, muhasebe meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe uygulamalarına mali koşullar gibi çeşitli nedenlerle başvurduklarıdır.

Balaciu (2012), Romanya’da denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamaları hakkındaki tutumlarını araştırdıkları çalışmalarında, analiz kapsamındaki denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarıyla sıklıkla karşılaştıkları sonucuna varmıştır.

Gabriels ve Van De Wiele (2005), muhasebe öğrencisi olan ve olmayan öğrencilerinin yaratıcı muhasebe ve etik algılarını araştırdıkları çalışmada, muhasebe öğrencilerinin yaratıcı muhasebeyi muhasebe öğrencisi olmayanlardan daha az kabul edilebilir bulma eğiliminde olduğunu ve daha güçlü bir etik farkındalığa sahip olduklarını ancak, öğrencilerin yaratıcı muhasebeye karşı tutumları ile kişisel etik yönleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığını tespit etmişlerdir.

Gümüş ve Gögebakan (2015), çalışmada, meslek mensuplarının mükelleflerinden hile talepleriyle karşılaştıklarını, hata ve hilelerin yoğun olarak var olduğunu ve bunun da muhasebe meslek etiğinde ciddi sapmalara sebep olduğunu tespit etmişlerdir. Başka bir sonuç ise, serbest muhasebeci mali müşavirlerin eğitim düzeyleri, tecrübe ve deneyimleri, meslekte yapılan hile ve hatalarda ve dolayısıyla mesleğin etiksel çerçevesinde etkili olduğu ve genel olarak mesleki etik konusuna yeterli ilgiyi gösterdikleridir.

Özçelik vd., (2017) muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hile algılarını tespit etmek amacıyla yaptıkları çalışmada muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hata ve hileleri konusundaki algılarının cinsiyetlerine, yaşlarına, öğrenim durumlarına, meslek unvanlarına, mesleki deneyimlerine göre değişmediğini tespit etmişlerdir. Meslek mensupları hileyi, belgesiz yapılan kayıt dışı işlemler olarak algılamakta ve mükelleflerinden bilanço kârının düşük gösterilmesi talebiyle karşılaştıklarını belirtmişlerdir.

Okay (2016), yaptığı çalışmada, bağımsız muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara ve hatalara yönelten nedenin, “devletin adil bir vergi sisteminin olmaması” düşüncesi olduğunu tespit etmiştir.

Ömürbek ve Durgunböcü (2018), muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları, hileleri ve vergi denetimi ile ilgili algılarının tespit edilmesine yönelik yaptıkları çalışmada, meslek mensuplarına göre dikkatsizliğin en önemli hata nedeni olup, en çok karşılaşılan hata nedeninin ise fatura vermemek ve almamak olduğunu tespit etmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının en fazla karşılaştıkları muhasebe hilelerinin; “kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi

göstererek bilanço süslemesi yapmalarını isteyen müşterilerinin olması” ve “verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmalarını isteyen müşterilerinin olması” olduğu tespit edilmiştir.

Genç (2018), bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını nasıl algıladıklarını, hangi yaratıcı muhasebe türleri ile sıklıkla karşılaştıklarını, karşılaştıkları yaratıcı muhasebe uygulamalarına başvuran şirketlerin genel özelliklerinin ne olduğunu ve bağımsız denetçinin yaratıcı muhasebe uygulamaları karşısında yasal, mesleki, bağımsızlık, denetim faaliyeti ve etik açıdan sorumluluklarının neler olduğunu tespit etmeye yönelik yaptıkları çalışmada, bağımsız denetçilerin yaratıcı muhasebeyi hile ile aynı anlamda değerlendirmedeği, giderlerin azaltılması amacıyla kullanılan yaratıcı muhasebe ile daha sık karşılaştıkları, yaratıcı muhasebe uygulamalarını önlemek için denetçinin sorumluluk bilinci ile hareket ettiği tespit etmiştir. Sonuçlara göre; yaratıcı muhasebe uygulamalarının sınırlarının bağımsız denetim açısından belirlenmesi gerektiği ortaya çıkmıştır.

Kızıl vd., (2016), yaptıkları çalışmada serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve iç denetçi meslek mensuplarının, muhasebe manipülasyonu sebepleri olarak iç kontrol sistemlerinin zayıf olması, bağımsız denetim ekibinin yetersizliği, yöneticilerin çıkarları, güçlü olmayan bir yönetim yapısının olması, meslek mensuplarının kişisel beklentileri, kariyer ve maddi kaygıları yanında, yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olmaması, işletmelerin üçüncü şahıslara mali tablolarını daha kabul edilebilir göstermek istemesi, işletmelerin mali kaynak bulma kaygısı olduğu tespit etmiştir.

#### **4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaratıcı Muhasebe Algı Düzeylerinin Tespiti: Çorum İli Uygulaması**

Bu bölüm, muhasebe meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe konusundaki algılarının tespit edilmesine yönelik araştırmanın amacı, yöntemi, araştırmanın bulguları ve yorumlanması başlıklarından oluşmaktadır.

##### **4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Her ne kadar yasal boşluklardan yararlanarak finansal bilgilerin işletme lehine dönüştürülmesi olarak tanımlansa da hileli muhasebe işlemlerini kapsayan bir kavram olan yaratıcı muhasebe uygulamaları toplumun birçok kesimini olumsuz yönde etkilemekte ve yaratıcı muhasebe algısı önem kazanmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının da yaratıcı muhasebe konusundaki algıları oldukça önemlidir. Dolayısıyla bu çalışmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe konusundaki algı düzeylerinin tespit edilmesidir.

##### **4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi**

Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe konusundaki algı düzeylerinin tespit edilmesine yönelik veri toplamak amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu Özçelik, Aracı ve Keskin (2017) tarafından yapılan çalışmadan uyarlanarak oluşturulmuştur. Anket iki bölümden oluşmakta ve yaratıcı muhasebe hakkındaki algılarını ölçmek amacıyla oluşturulan toplamda 28 sorudan oluşmaktadır. Ankette yer alan sorular beşli Likert ölçeğine (1= kesinlikle katılmıyorum, 2= katılmıyorum, 3= emin değilim, 4= katılıyorum, 5= kesinlikle katılıyorum) göre hazırlanmıştır. Elde edilen veriler “SPSS 20.0” istatistiksel paket programı kullanılarak analiz edilmiştir.

Araştırmanın evrenini, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanıyla faaliyet gösteren muhasebe meslek

mensupları oluşturmaktadır. Örneklem olarak ise, Çorum ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek mensupları seçilmiştir. Çorum Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası'na tabi 277 çalışan, 138 çalışmayan üye bulunmakta ve toplam 415 üye yer almaktadır. Bu çalışma 277 çalışan meslek mensubu esas alınarak yapılmıştır.

Çalışmada 277 çalışan meslek mensubunun tamamına e-posta yoluyla ve yüz yüze anket tekniği kullanılarak ulaşılmış, ancak 89 meslek mensubundan geri dönüş sağlanabilmiştir. Bir başka ifadeyle, evrenin %32'sine ulaşılmıştır. Çalışmada frekans analizi ve hipotezlerin test edilmesi amacıyla Bağımsız İki Örnek T-Testi, Tek Yönlü Varyans Analizi ile Kruskal- Wallis Testi yapılmıştır.

#### 4.3. Analiz ve Bulgular

Anket verilerinin değerlendirilmesinde öncelikle güvenilirlik analizi yapılmış, daha sonra ankete katılanların demografik özelliklerinin belirlenmesi amacıyla frekans analizi yapılmış, ankete katılan meslek mensuplarının verdikleri cevaplar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığının belirlenmesine yönelik ise, Bağımsız İki Örnek T-Testi, Tek Yönlü Varyans Analizi ile Kruskal- Wallis Testi yapılmıştır.

Anket verilerine öncelikle güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenilirlik Analizi ile toplam skorların söz konusu olduğu Likert Q tipi vb. ölçeklerin güvenilirliğini belirleyen katsayılar hesaplanmakta ve ölçekte yer alan sorular arasındaki ilişkiler hakkında bilgi elde edilmektedir. Güvenilirlik analizinde kullanılan yöntemlerden birisi olan Alfa Modeli Yöntemi'nde, ölçekte yer alan "k" sorunun homojen bir yapı gösteren bir bütünü ifade edip etmediği araştırılır. O ile 1 arasında değer alan bu katsayı (Cronbach's Alpha) katsayısı olarak ifade edilir. Bu katsayının 1'e yakın değer alması ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir (Kalaycı, 2010: 403, 405).

Tablo 1: Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha	N of Items
0,761	28

Güvenilirlik testi sonucunda, meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe hakkındaki algılarının tespit edilmesine yönelik geliştirilen ölçeğin genel Cronbach's Alpha katsayısı 0,761 düzeyinde anlamlı bulunmuştur. Bu sonuca göre ölçeğin oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

##### 4.3.1. Frekans Analizi

Muhasebe meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe hakkındaki farkındalıklarının ve bakış açılarının tespit edilmesine yönelik yapılan ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerinin belirlenmesine yönelik frekans analizi gerçekleştirilmiş ve sonuçlar Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Frekans Analizi

		Frekans	Yüzde			Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	21	23,6	Meslek	SM	1	1,1
	Erkek	67	75,3		SMMM	86	96,6
	Cevap vermeyen	1	1,1		Cevap vermeyen	2	2,2
	Toplam	98	100		Toplam	89	100
Yaş	20-30	4	4,5	Eğitim	Lise	7	7,9
	31-40	24	27		Ön lisans	4	4,5
	41-50	34	38,2		Lisans	68	76,4
	51 ve üzeri	26	29,2		Lisansüstü	8	9
	Cevap vermeyen	1	1,1		Cevap vermeyen	2	2,2
	Toplam	89	100		Toplam	89	100
	Mükellef Sayısı	1-30	25		28,1	Tecrübe	1-5
31-60		36	40,4	6-10	7		7,9
61-90		21	23,6	11-15	22		24,7
91-120		2	2,2	16-20	23		25,8
121 ve üzeri		4	4,5	21 ve üzeri	31		34,8
Cevap vermeyen		1	1,1	Cevap vermeyen	1		1,1
Toplam		89	100	Toplam	89		100
Faaliyet Yeri		Çorum Merkez	66	74,2			
	Çorum İlçeleri	23	25,8				
	Toplam	89	100				

Yapılan anket çalışması sonucunda katılımcıların yaklaşık %75'inin erkek %24'ünün ise kadın olduğu, yaşlarının dağılımının ise %38'inin 41-50 yaş arasında, %29'unun 51 ve üzeri yaşta, %27'sinin 31-40 arasında, yaklaşık %5'inin ise 20-30 yaş arasında olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun (yaklaşık %97'sinin) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına sahip olduğu görülmektedir. Eğitim düzeyi açısından dağılıma bakıldığında katılımcıların %76'sının lisans mezunu olduğu, %9'unun lisansüstü eğitime, yaklaşık %8'inin lise, %5'inin ön lisans eğitime sahip olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının çoğunluğunun (%40) 31 ve 60 arasında mükellefe sahip olduğu, %28'inin 1 ve 30 arası, %24'ünün ise, 61 ve 90 arası mükellefe sahip



olduğu tespit edilmiştir. Faaliyet yerleri açısından dağılıma bakıldığında ise, büyük çoğunluğun (%74) il merkezinde, %26'sının ise, ilçelerde faaliyet gösterdiği görülmektedir. Meslek mensuplarının çoğunluğunun (yaklaşık %35) 21 yılın üzerinde tecrübeye sahip olduğu, yaklaşık %26'sının 16-20 yıl arası ve %25'inin 11-15 yıl arası tecrübesi olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmada faktör analizi yapılmak istenmiş fakat uygun faktör belirlenemediği için meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe algılarını ölçmeye yönelik hazırlanan 21 ifade SPSS 20.0 programında 3 kategoriye indirgenmiş ve hipotez testleri yapılmıştır. Bu kategoriler “ hile belirtisi”, “hile riski” ve “hile ile karşılaşma durumu” ‘dur. Bu ifadelerle ilgili frekans analizi sonuçları aşağıda sunulmuştur.

**Tablo 3: Yaratıcı Muhasebe Belirtileri İle İlgili İfadeler**

Yaratıcı Muhasebe Belirtileri	Ortalama	Standart Sapma
Hile; belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	3,3258	1,47537
İşletme çalışanlarının yolsuzluklarını gizlemek için yapılan işlemlerdir.	2,6180	1,29251
Mükelleflerin daha az vergi ödemeleri amacıyla hesaplarda yapılan bilinçli hatalardır.	3,2472	1,41647
Dijital ortamda, mükelleflerin talepleri doğrultusunda doğru zamanda yapılmayan bilinçli kayıtlardır.	2,9101	1,30245
İşletmelerin kamuoyunda imajını güçlendirmek için bilançoda yapılan değişikliklerdir.	3,1236	1,25969
Personelin harcamalarının nakit çıkış olarak gösterilmesi bir hile işaretidir.	3,1348	1,23575
Tahsilatı yapılamayan satışların ve şüpheli alacakların artması çalışanlar tarafından yapılan bir hile belirtisidir.	3,0562	1,18090
Aynı bölümde çalışanların benzer harcamalarının farklı olması çalışanların hileli uygulamalarının göstergesidir.	3,1818	1,13000
Çek numaralarının birbirini takip etmemesi çeklerin gerçek olmadığını göstermektedir.	2,8764	1,16600

Ankete katılan meslek mensuplarının en fazla, belgesiz yapılan kayıt dışı işlemleri, mükelleflerin daha az vergi ödemeleri amacıyla hesaplarda yapılan bilinçli hataları, aynı bölümde çalışanların benzer harcamalarının farklı olması nı, personelin harcamalarının nakit çıkış olarak gösterilmesini ve işletmelerin kamuoyunda imajını güçlendirmek için bilançoda yapılan değişiklikleri yaratıcı muhasebe gerçekleşme belirtisi (muhasebe hilesi) olarak algıladıkları görülmektedir. Sonuçlar da göstermektedir ki, yapılan işlemlere ait belgelerin gerçek ve usulüne uygun olması çok önem arz etmektedir.

**Tablo 4: Yaratıcı Muhasebenin Gerçekleşme Riski İle İlgili İfadeler**

<b>Yaratıcı Muhasebe Gerçekleşme Riski</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
İşletmelerin yaptıkları günlük nakit tahsilat işlemleri ile banka kayıtları arasında önemli farklılıklar olmamalıdır.	3,9775	1,10759
BA-BS formları gerçek dışı fatura kullanımını etkilemektedir.	3,5506	1,36524
Kasadaki nakitte anormal artış ve azalışlar işletmelerin hile yapma riskini artırır.	3,5393	1,11860
Satıcılardan gelen fatura numaralarının birbirini takip etmesi naylon fatura ihtimalini artırır.	3,2809	1,24306
Aynı işletmeden sürekli normalin üzerinde mal ve hizmet alımı işletmelerin hile riskini artırır.	2,8182	1,29140
Gider belgelerinde faturaların orijinallerinin yerine fotokopisinin kullanılması hile riskini artırır.	3,2135	1,18199
Belirli bir satıcıdan gelen faturalara devamlı aynı personelin onay vermesi personelin hile yapma riskini artırır.	3,2022	1,13997

Katılımcılar, işletmelerin yaptıkları günlük nakit tahsilat işlemleri ile banka kayıtları arasında önemli farklılıklar olmasını, kasadaki nakitte anormal artış ve azalışlar olmasını, yaratıcı muhasebe riski olarak görmektedirler. Meslek mensupları ayrıca BA-BS formlarının gerçek dışı fatura kullanımını etkilediğini ve bunun da hile riski üzerinde etkili olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir. Katılım yüzdesi en düşük ifade ise, aynı işletmeden sürekli normalin üzerinde mal ve hizmet alımı işletmelerin hile riskini artırır ifadesidir. Kasa ile ilgili yapılan işlemlerde yaratıcı muhasebenin yani muhasebe hilelerinin görülme riski daha çok bulunabilmektedir. Katılımcıların verdiği yanıtlar da bunu destekler niteliktedir. Ayrıca aynı işletmeden sürekli mal alım satımı iskonto elde edebilme gibi avantajlardan dolayı tercih edilebilmekte ve bu nedenle her zaman hile belirtisi olarak görülmemektedir.

**Tablo 5: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları İle Karşılaşma Durumu İle İlgili İfadeler**

<b>Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları İle Karşılaşma Durumu</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Mükelleflerden kar oranının az gösterilmesi isteği gelmektedir.	3,4045	1,30314
İşletme bordrosuna personelin kayıtlı olmasına rağmen işyerinde çalışmayan kişilerle karşılaştım.	3,0899	1,28488
Mükelleflerden bilanço varlıklarının daha yüksek gösterilmesi isteği gelmektedir.	2,9438	1,33450
İkiden fazla fatura bilgisi kullanan işletmeler günümüzde bulunmaktadır.	3,3563	1,14096

Meslek mensupları mükelleflerinden bilanço karının düşük gösterilmesi talebi ile karşılaştıklarını ve günümüzde birden fazla fatura kullanarak muhasebe hilesi yapan işletmelerin var olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir. İşletmeler maalesef daha az vergi ödemek adına bilanço karlarını olduğundan az göstermek istemekte ve meslek mensuplarına bu konuda baskı yapmaktadırlar.

#### 4.3.2. Hipotez Testi

Çalışmada kullanılan veri setinin normal dağılımdan gelip gelmediğinin test edilmesi için normallik testi yapılmıştır. Bir çalışmanın veri setinin normal dağılıma uygun olması için verilerin çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerinin -1,5 ve + 1,5 arasında olması, grup varyanslarının eşit olması ve Kolmogorov-Smirnov testinin sonuç değerinin anlamlılık düzeyinin 0.05'in üzerinde olması gerekmektedir (Sevin ve Küçük., 2016: 28; Kalaycı, 2010: 73). Çalışmanın veri seti eğitim düzeyi ve meslek değişkenleri açısından normal dağılım sayıltılarını karşılamadığı için çalışmada hipotezlerin test edilmesi için parametrik veriler parametrik iken test tekniği neden non parametrik olduğu izah edilmelidir. olmayan analizlerden Kruskal-Wallis Testi kullanılmıştır. Diğer değişkenler parametrik analiz sayıltılarını karşıladığı için parametrik analizlerden Bağımsız İki Örnek T- Testi (Independent Samples T Test ) ve Tek Yönlü Varyans (One-Way ANOVA) analizi yapılmıştır. Bunun için öncelikle katılımcıların yaratıcı muhasebe ile ilgili verilen ifadelerle ilişkin görüşleri “ hile belirtisi”, “hile riski” ve “hile ile karşılaşma durumu” olmak üzere 3 kategoriye indirgenmiştir. Daha sonra meslek mensuplarının demografik değişkenleri ile bu kategorik değişkenler arasında anlamlı bir fark olup olmadığı test edilmiştir.

Tablo 6: Normallik Testi

	Cinsiyet	Yaş	Eğitim Düzeyi	Meslek	Mükellef Sayısı	Faaliyet Yeri	Tecrübe
Skewness	-1,248	-0,297	-1,508	-9,327	0,961	1,123	-0,700
Kurtosis	0,454	-0,774	3,199	87,000	1,030	-0,757	-0,308
(Sig) P	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

#### Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Durumu

Meslek mensuplarının cinsiyetleri ile yaratıcı muhasebe algıları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı Bağımsız İki Örnek T- Testi ile test edilmiş ve sonuçlar Tablo 7'de sunulmuştur.

**Tablo 7: Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Arasındaki İlişkiye Ait Bağımsız İki Örnek T- Testi Sonuçları**

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	Sig 2 (Tailed)	Sig
<b>Kategori 1:</b> Yaratıcı Muhasebe Belirtisi	Kadın	21	3,1164	0,79308	0,609	0,189
	Erkek	67	3,0265	0,66949	0,642	
<b>Kategori 2:</b> Yaratıcı Muhasebe Riski	Kadın	21	3,5102	0,58129	0,219	0,983
	Erkek	67	3,3241	0,60741	0,214	
<b>Kategori 3:</b> Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları İle Karşılaşma Durumu	Kadın	21	3,4762	0,64665	0,055	0,315
	Erkek	67	3,0970	0,81528	0,034	

Elde edilen sonuçlara göre meslek mensuplarının cinsiyetleri ile yaratıcı muhasebe belirtisi (muhasebe hilesi) olarak gördükleri durumlar ile yaratıcı muhasebenin olabileceği riskli durumlar (muhasebe hilesi) arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır. Meslek mensuplarının cinsiyetleri ile yaratıcı muhasebe uygulamaları ile karşılaşma durumu (muhasebe hilesi) arasında ise, anlamlı bir fark bulunmuştur.

#### **Meslek Mensuplarının Yaşları İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Durumu**

Meslek mensuplarının yaşları ile yaratıcı muhasebe algıları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı Tek Yönlü Varyans Analizi ile test edilmiş ve sonuçlar Tablo 8'de ve Tablo 9'da sunulmuştur.

**Tablo 8: Varyansların Homojenliği Testi Tablosu**

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
<b>Hile belirtisi</b>	0,238	3	84	0,870
<b>Hile riski</b>	1,093	3	84	0,357
<b>Hile ile karşılaşma durumu</b>	2,567	3	84	0,060

Analiz sonuçlarından p değeri (sig) 0,05'den büyük olduğu için varyansların homojen olduğu söylenebilir.

**Tablo 9: Meslek Mensuplarının Yaşları İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Arasındaki İlişkiye Ait Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları**

		Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.
<b>Hile belirtisi</b>	Gruplar arası	1,760	3	0,587	1,216	0,309
	Gruplar içi	40,531	84	0,483		
	Toplam	42,291	87			
<b>Hile riski</b>	Gruplar arası	1,692	3	0,564	1,580	0,200
	Gruplar içi	29,971	84	0,357		
	Toplam	31,662	87			
<b>Hile ile karşılaşma durumu</b>	Gruplar arası	4,720	3	1,573	2,653	0,054
	Gruplar içi	49,811	84	0,593		
	Toplam	54,531	87			

Elde edilen sonuçlara göre meslek mensuplarının yaşları ile yaratıcı muhasebe belirtisi (muhasebe hilesi) olarak gördükleri durumlar, yaratıcı muhasebenin olabileceği riskli durumlar (muhasebe hilesi) ve yaratıcı muhasebe uygulamaları ile karşılaşma durumu (muhasebe hilesi) arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır.

**Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Durumu**

Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile yaratıcı muhasebe algıları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı Kruskal-Wallis Testi ile analiz edilmiş ve sonuçlar Tablo 10'da sunulmuştur.

**Tablo 10: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Arasındaki İlişkiye Ait Kruskal-Wallis Testi Sonuçları**

		Eğitim Düzeyleri	N	Sıra Ortalaması	Chi-Square	P (Sig)
<b>Hile belirtisi</b>	Lise	7	41,86	0,469	0,926	
	Ön Lisans	4	49,88			
	Lisans	68	44,33			
	Lisansüstü	8	40,13			
<b>Hile riski</b>	Lise	87		0,983	0,805	
	Ön Lisans	7	43,57			
	Lisans	4	37,25			
	Lisansüstü	68	43,58			
<b>Hile ile karşılaşma durumu</b>	Lise	8	51,31	1,050	0,789	
	Ön Lisans	87				
	Lisans	7	44,43			
	Lisansüstü	4	31,50			

Elde edilen sonuçlara göre meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile yaratıcı muhasebe belirtisi (muhasebe hilesi) olarak gördükleri durumlar, yaratıcı muhasebenin olabileceği riskli durumlar (muhasebe hilesi) ve yaratıcı muhasebe uygulamaları ile karşılaşma durumu (muhasebe hilesi) arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır.

#### **Meslek Mensuplarının Meslekleri İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Durumu**

Ankete katılan SM unvanına sahip 1 katılımcı, SMMM unvanına sahip 86 katılımcı olması nedeniyle varyanslar homojen dağılmadığı için katılımcıların meslekleri ile yaratıcı muhasebe algıları arasında fark olup olmadığı analiz edilmemiştir.

#### **Meslek Mensuplarının Mükellef Sayıları İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Durumu**

Meslek mensuplarının mükellef sayıları ile yaratıcı muhasebe algıları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı Tek Yönlü Varyans Analizi ile test edilmiş ve sonuçlar Tablo 11'de ve Tablo 12'de sunulmuştur.

**Tablo 11: Varyansların Homojenliği Tablosu**

	<b>Levene Statistic</b>	<b>df1</b>	<b>df2</b>	<b>Sig.</b>
<b>Hile belirtisi</b>	1,063	4	83	0,380
<b>Hile riski</b>	1,291	4	83	0,280
<b>Hile ile karşılaşma durumu</b>	0,977	4	83	0,424

Analiz sonuçlarından p değeri (sig) 0,005'den büyük olduğu için varyansların homojen olduğu söylenebilir.

**Tablo 12: Meslek Mensuplarının Mükellef Sayıları İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Arasındaki İlişkiye Ait Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları**

		<b>Kareler Toplamı</b>	<b>df</b>	<b>Kareler Ortalaması</b>	<b>F</b>	<b>Sig.</b>
<b>Hile belirtisi</b>	Gruplar arası	2,323	4	0,581	1,206	0,315
	Gruplar içi	39,968	83	0,482		
	Toplam	42,291	87			
<b>Hile riski</b>	Gruplar arası	0,364	4	0,091	0,241	0,914
	Gruplar içi	31,298	83	0,377		
	Toplam	31,662	87			
<b>Hile ile karşılaşma durumu</b>	Gruplar arası	2,435	4	0,609	0,970	0,429
	Gruplar içi	52,096	83	0,628		
	Toplam	54,531	87			

Elde edilen sonuçlara göre meslek mensuplarının mükellef sayıları ile yaratıcı muhasebe belirtisi (muhasebe hilesi) olarak gördükleri durumlar, yaratıcı muhasebenin olabileceği riskli durumlar (muhasebe hilesi) ve yaratıcı muhasebe

uygulamaları ile karşılaşma durumu (muhasabe hilesi) arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır.

**Meslek Mensuplarının Faaliyet Yerleri İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Durumu**

Meslek mensuplarının faaliyet yerleri ile yaratıcı muhasabe algıları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı Bağımsız İki Örnek T- Testi ile test edilmiş ve sonuçlar Tablo 13’de sunulmuştur.

**Tablo 13: Meslek Mensuplarının Faaliyet Yerleri İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Arasındaki İlişkiye Ait Bağımsız İki Örnek T- Testi Sonuçları**

	Faaliyet Yerleri	N	Ortalama	Standart Sapma	Sig 2 (Tailed)	Sig.
<b>Kategori 1:</b> Yaratıcı Muhasebe Belirtisi	Çorum İl Merkezi	66	3,1582	0,71533	0,014	0,133
	Çorum İlçeleri	23	2,7488	0,53625	0,006	
<b>Kategori 2:</b> Yaratıcı Muhasebe Riski	Çorum İl Merkezi	66	3,4502	0,60102	0,027	0,600
	Çorum İlçeleri	23	3,1304	0,54127	0,022	
<b>Kategori 3:</b> Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları İle Karşılaşma Durumu	Çorum İl Merkezi	66	3,3182	0,80090	0,013	0,858
	Çorum İlçeleri	23	2,8478	0,66460	0,008	

Elde edilen sonuçlara göre meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri yerler ile yaratıcı muhasabe belirtisi (muhasabe hilesi) olarak gördükleri durumlar, yaratıcı muhasabenin olabileceği riskli durumlar (muhasabe hilesi) ve yaratıcı muhasabe uygulamaları ile karşılaşma durumu (muhasabe hilesi) arasında anlamlı bir fark bulunmuştur.

**Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyimleri İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Durumu**

Meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile yaratıcı muhasabe algıları arasında anlamlı bir fark olup olmadığı Tek Yönlü Varyans Analizi ile test edilmiş ve sonuçlar Tablo 14’de ve Tablo 15’de sunulmuştur.

**Tablo 14: Varyansların Homojenliği Tablosu**

	Levene Statistic	df1	df2	Sig.
<b>Hile belirtisi</b>	0,613	4	83	0,655
<b>Hile riski</b>	0,915	4	83	0,459
<b>Hile ile karşılaşma durumu</b>	1,516	4	83	0,205

Analiz sonuçlarından p değeri (sig) 0,005’den büyük olduğu için varyansların homojen olduğu söylenebilir.

**Tablo 15: Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyimleri İle Yaratıcı Muhasebe Algısı Arasındaki İlişkiye Ait Tek Yönlü Varyans Analizi Sonuçları**

		Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	Sig.
<b>Hile belirtisi</b>	Gruplar arası	0,192	4	0,048	0,094	0,984
	Gruplar içi	42,100	83	0,507		
	Toplam	42,291	87			
<b>Hile riski</b>	Gruplar arası	2,067	4	0,517	1,449	0,225
	Gruplar içi	29,595	83	0,357		
	Toplam	31,662	87			
<b>Hile ile karşılaşma durumu</b>	Gruplar arası	1,648	4	0,412	0,647	0,631
	Gruplar içi	52,884	83	0,637		
	Toplam	54,531	87			

Elde edilen sonuçlara göre meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ile yaratıcı muhasebe belirtisi (muhasebe hilesi) olarak gördükleri durumlar, yaratıcı muhasebenin olabileceği riskli durumlar (muhasebe hilesi) ve yaratıcı muhasebe uygulamaları ile karşılaşma durumu (muhasebe hilesi) arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır.

#### **4. Sonuç**

Yapılan anket çalışması sonucunda katılımcıların çoğunluğunun erkek olduğu, yaş dağılımı açısından çoğunluğunun 30 yaş üzerinde olduğu tespit edilmiştir. Yine meslek mensuplarının bir kişi hariç hepsinin SMMM unvanına sahip olduğu ve yine çoğunluğunun lisans mezunu olduğu görülmektedir. Bir başka bulgu, meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun Çorum il merkezinde faaliyet gösterdiği ve 1 ile 90 arasında mükellefe sahip olduğu ve yine çoğunluğunun 21 yılın üzerinde tecrübeye sahip olduğu bulgusudur.

Çalışmada meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe ile algılarının tespit edilmesine yönelik ifadeler “yaratıcı muhasebenin gerçekleşme belirtileri”, yaratıcı muhasebenin gerçekleşme riski” ve “yaratıcı muhasebe faaliyetleriyle karşılaşma durumları” şeklinde 3 kategoriye ayrılmıştır. Ankete katılan meslek mensuplarının en fazla, belgesiz yapılan kayıt dışı işlemleri, mükelleflerin daha az vergi ödemeleri amacıyla hesaplarda yapılan bilinçli hataları, aynı görevde çalışan kişilerin benzer kalemlerde yaptıkları harcamaların farklı olmasını, personelin yüksek harcamalarının nakit olarak ödenmiş gibi gösterilmesini ve bilançoda yapılan değişiklikleri yaratıcı muhasebe gerçekleşme belirtisi (muhasebe hilesi) olarak algıladıkları görülmektedir. Buradan ankete katılan meslek mensuplarının yapılan işlemlerin belgelendirilmesine önem verdikleri ve belgesiz yapılan işlemlerin yaratıcı muhasebe yapıldığı (muhasebe hilesi) şeklinde algıladıkları söylenebilmektedir.

Katılımcılar, işletmelerin günlük nakit tahsilatları ile banka raporları arasında büyük farklılıkların olmasını, kasadaki nakitte anormal artış ve azalışların olmasını, hile gerçekleşme riski olarak görmektedirler. Meslek mensupları ayrıca BA-BS formlarının sahte fatura kullanımını etkilediğini ve bunun da hile riski üzerinde etkili olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir.

Meslek mensupları mükelleflerinin bilanço karının düşük gösterilmesi talebinde bulduklarını ve günümüzde tek fatura yerine birden fazla fatura



kullanarak muhasebe hilesi yapan işletmelerin var olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir.

Ankete katılan meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe algıları ile demografik özellikleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Meslek mensuplarının cinsiyetleri ile yaratıcı muhasebe uygulamaları ile karşılaşma durumu (muhasebe hilesi) arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Kadın katılımcıların yaratıcı muhasebe uygulamalarıyla daha çok karşılaştıkları söylenebilir. Ayrıca kadın katılımcıların ortalamalarının erkek katılımcılara göre daha yüksek çıkması, kadın meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe algılarının daha yüksek olduğunu göstermektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe algıları ile yaş, eğitim, mükellef sayısı, mesleki deneyim değişkenleri arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır. Bir başka ifadeyle, meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe hakkındaki görüşleri yaşlarına, eğitim düzeylerine, mükellef sayılarına ve mesleki deneyimlerine göre değişmemektedir.

Analiz sonuçlarına göre meslek mensuplarının faaliyet gösterdikleri yerler ile yaratıcı muhasebe algıları arasında anlamlı bir fark bulunmuştur. Çorum il merkezinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe algılarının daha yüksek olduğu ortalamalarına bakılarak söylenebilir.

#### Kaynakça

- Aslanoğlu, S., Cengiz, S., Dinç Y., ve Dilsiz, M. Ş. (2016). Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST’de Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 69, 1- 24.
- Aygün, D. (2013). Yaratıcı Muhasebe Stratejileri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(2), 49-69.
- Balaciu, D. E., Bogdan, V., Meşter, I. T., and Gherai, D. (2012). Empirical Evidences Of Romanian Auditors’ Behaviour Regarding Creative Accounting Practices. *Accounting and Management Information Systems*, 11(2), 213-238.
- Bekçi, İ., ve Avsarlıgil, N. (2011). Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe Ve Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(2), 131-162.
- Çıtak, N. (2009). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?. *Mali Çözüm*, 91, 81-109.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., and Sweeney, A. P. (1995). Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, 7(2), 193-225.
- Demir, Ş. (2014). Muhasebe Hataları Ve Hileleri İle Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi. *MÖDAV*, Sayı 1, 169-183.
- Gabriëls, X., and Van De Wiele, P. (2005). Creative Accounting: Ethical Perceptions Among Accounting And Non-Accounting Students. *Working Papers 2005016, University of Antwerp, Faculty of Business and Economics*, January, 1-20.
- Genç, M. (2018). SPK’dan Bağımsız Denetim Yetkisi Almış Denetim Şirketlerindeki Denetçiler Açısından Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının

- Değerlendirilmesi. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17. UIK Özel Sayısı, 347-368.
- Genç, M. (2018). Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Modeller. *II. Uluslararası Bilimsel ve Mesleki Çalışmalar Kongresi*, Ekim, Kırıkkale, 1858-1865.
- Gümüş, U. T., ve Gögebakan, H. (2016). Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 1(3), 12-27.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., ve Kılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- Jafarlı, R., and Gahramanlı, G. (2018). Hata, Yaratıcı Muhasebe Ve Hile Ayrımı, Muhasebe Hilelerine Karşı Çözüm Önerisi: Enron Skandalı Örneği. *Ünye İİBF Dergisi*, 2(1), 1-15.
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri 5.Baskı*. Ankara:Asil Yayın Dağıtım.
- Kılı, M., ve Evcı, S. (2017). Muhasebe Manipülasyonlarının Tespitinde Kullanılan Modeller. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 68-79.
- Kızıl, C., Çelik, İ. E., Akman, V., ve Şener, S. (2016). Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri Ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1), 1-18.
- Küçükkoçaoğlu, G., Keskin Benli, Y., ve Küçüksözen, C. (1997). Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı. *İMKB Dergisi*, 9(36), 1-30.
- Marin, A. M. (2015). The Professional Accountants Perception On Creative Accounting. *Journal of Business Management and Applied Economics*, 4(6), 1-8.
- Mulford, C. W., and Comiskey, E. E. (2002). *The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices*. ABD:John Wiley & Sons, Inc.
- Ocak, M., ve Güçlü, F. C. (2014). Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr Ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 6(3), 123-135.
- Okay, S. (2016). Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Yönünden İncelenmesi: Diyarbakır Örneği. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(44),1151-1165.
- Ömürbek, V., ve Durgunböcü, Ö. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hileleri İle İlgili Algılarının İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(4), 1251-1265.
- Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö. N., ve Keskin, S. (2017). Muhasebe Hata Ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(29), 197-214.

- 
- Sevin, H. D., ve Küçük, S. (2016). İşgörenlerin Rekreatif Etkinliklere Katılım Düzeyleri İle Çalışma Performansları Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma. *Journal of Recreation and Tourism Research*, 3 (1), 24-31.
- Shah, S. Z. A., Butt, S., and Tariq, Y. B. (2011). Use Or Abuse Of Creative Accounting Techniques. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 2(6), 531- 536.
- Tepeli, Y., ve Kayıhan, B. (2016). Muhasebe Manipülasyonunun Beneish Modeli İle Tespit Edilmesi: BİST Gıda Maddeler Sanayi Sektöründe Bir Uygulama. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(4), 245- 264.
- Yadav, B. (2013). Creative Accounting: A Literature Review. *The SIJ Transactions on Industrial, Financial and Business Management (IFBM)*, 1(5), 181-193.
- Yıldız, E., ve Başkan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: Bist Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62, 1-18.

