

Araştırma Makalesi / Research Article

## MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HİLELERİNE YÖNELİK ALGI FARKLILIKLARI

Murat ÖZCAN\*

Hakan BİLEN\*\*

### ACCOUNTING PROFESSIONALS' PERCEPTION DIFFERENCES FOR ACCOUNTING FRAUDS

#### Öz

21. yüzyılın başlarında Amerika'da Enron, WorldCom gibi şirketlerde yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının nedeni olan muhasebe hileleri tüm finansal tablo bilgi kullanıcılarını olumsuz yönde etkilemiştir. Bu etkilerinden dolayı muhasebe hilelerine olan ilgi daha da artmış ve hile konusunda çok sayıda çalışmalar yapılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, mesleki stajyer ile sertifikasız muhasebe çalışanı ve yöneticilerinden oluşan farklı pozisyondaki muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hileleri konusundaki algılarının hile türleri, hilelerin tutar büyüklüğü, yapılma amaçları ve hilelerin etki dönemi bakımından farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymaktır. Bu amaçla oluşturulmuş anket formu, Türkiye'nin Bolu, Sakarya ve Kocaeli illerindeki 440 muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Verinin analizi sonucunda; muhasebe meslek mensuplarının hile algılarının gerçekleştirilen hilenin türüne, hilenin tutar büyüklüğüne, hilenin etki ettiği döneme ve hilenin yapılış amacına göre istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını ortaya koymaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Hile Algısı, Yolsuzluk, Finansal Tablo Hilesi, Varlık Usulsüzlüğü.

#### Abstract

\* Dr. Öğr. Üyesi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, e-posta: mozcan@ibu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9106-4146>.

\*\* Doktora Öğrencisi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, e-posta: bilenhakan14@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-9482-9519>.

**İntihal Taraması:** Bu makale intihal taramasından geçirilmiştir.

**Etik Beyan:** Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur (Murat Özcan).

**Atıf:** Özcan, M. ve Bilen, H. (2021), Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilelerine Yönelik Algı Farklılıkları, *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(1), pp. 177-201. <https://doi.org/10.11616/basbed.v21i60671.871779>

Makale Gönderim Tarihi: 31.01.2021

Makale Kabul Tarihi: 15.02.2021

At the beginning of the 21st century, accounting frauds, which caused the accounting and auditing scandals in companies such as Enron and WorldCom in America, negatively affected all financial statement information users. Due to these effects, the interest in accounting fraud has increased and there have been many studies on fraud

The purpose of this study is to reveal whether the perceptions of accounting professions in different positions, consisting of Certified Public Accountant, professional intern and non-certified accountant employees and managers, differ in terms of the types of fraud, the amount of the frauds, the purpose of the frauds, and the effect period of the frauds. The survey forms was applied to 440 accounting professions who profess in cities of Bolu, Sakarya and Kocaeli. As a result of the analysis of the data; It reveals that the perception of fraud of accounting professionals differs in a statistically significant way according to the type of fraud performed, the amount of the fraud, the period in which the fraud was affected and the purpose of the fraud.

**Keywords:** Perception of Fraud, Corruption, Fraudulent Statements, Asset Misappropriation.

## 1. Giriş

21. yüzyılın başlarında Amerika'da Enron, WorldCom, Xerox; İtalya'da Parmalat gibi büyük şirketlerde yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, sadece şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerle sınırlı kalmamış tüm dünyada yankı uyandırmıştır. Yaşanan bu skandalların sonucu olarak ortaya çıkan şirket iflasları neticesinde yüzbinlerce insan işsiz kalmış, yatırımcılar büyük maddi kayıplar yaşamıştır. Yaşanan muhasebe skandallarının temelinde muhasebe uygulamalarında başvuru hileli işlemlerin olması, finansal tablo bilgi kullanıcılarının gerek finansal tablolara, gerekse bu tabloların hazırlanmasından sorumlu olan muhasebe meslek mensuplarına duyulan güvenin azalması sonucunu doğurmuştur. Geniş bir kesimi olumsuz yönde etkilemesinden dolayı yaşanan muhasebe skandalları muhasebe meslek mensuplarının, akademisyenlerin, araştırmacıların, muhasebe eğitimi alan öğrencilerin, yatırımcıların başka bir ifade ile tüm finansal bilgi kullanıcılarının dikkatlerini finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusuna çevirmesine neden olmuştur.

Literatür incelendiğinde muhasebe skandallarının tekrar yaşanmasını engellemek ve en aza indirmek amacıyla muhasebe hileleri üzerine çok sayıda çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Hilenin yapılmasını engellemek amacıyla öncelikle bireyi hile yapılmasına zemin hazırlayan unsurların anlaşılmasının önemli olduğu gündeme gelmiştir. Amerikalı sosyolog ve kriminolog olan Donald Cressey (1953) tarafından geliştirilen hile üçgeni teorisi, hile yapılmasına zemin hazırlayan unsurları baskı, fırsat ve haklı gösterme şeklinde tanımlamış ve bu model genel kabul

görerek denetim standartları içerisinde dikkate alınmıştır. Wolfe ve Hermanson (2004:38) ise çalışmalarında hile yapılmasına zemin yaratan unsurlara hileyi yapacak kişinin bu konudaki yeteneğini ekleyerek hile üçgeni teorisini genişleterek “hile elması” modelini ortaya atmıştır. Aynı zamanda gerçekleşen hileli eylemlerinin yapılma yöntemleri, etki dönemleri ve doğurduğu sonuçlar da dikkate alınarak muhasebe hilelerinin çeşitli kriterlere göre sınıflandırılması gerçekleştirilmiştir. Muhasebe hileleri ile ilgili olarak literatürde birçok sınıflandırma olmasına rağmen Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE, 2010:7) muhasebe hilelerini yolsuzluk, finansal tablo hilesi ve varlık usulsüzlüğü şeklinde sınıflandırmaya tabi tutmuştur. Muhasebe skandallarının meydana gelmesinde, finansal raporlarda gerçekleştirilen finansal tablo hilelerinin önemli rolü olmakla birlikte, bu tür hilelerin işletmelerde özellikle kurumsal yönetimin ve iç kontrolün etkin bir biçimde uygulanmamasından kaynaklandığı söylenebilir. Finansal bilgi kullanıcılarının muhasebe skandalları sonucu sermaye piyasalarına karşı azalan güvenini tekrar tesis edebilmek, muhasebe bilgi sisteminin üretmiş olduğu finansal tablolara olan güvenin artmasını sağlamak ve muhasebe hilelerini önlemek amacıyla çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Avustralya’da Şirketler Kanunu (2001), Hollanda’da Kurumsal Yönetim Etik İlkeler (2004) ve İngiltere’de Şirketler Kanunu (2004) bu düzenlemelere örnek olarak verilebilir (Terzi, 2012:158).

ABD’de ise muhasebe skandalları sonucunda oluşan güvensizlik ortamının azalmasına yönelik Sarbanes-Oxley Kanunu çıkartılmıştır (Özkul ve Pektekin, 2009:60). Bu kanun ile bu tür muhasebe ve denetim skandallarından kamuoyunun belirli ölçüde zarar görmesini önleyebilecek düzenlemeler getirilmiştir (Özbirecikli, 2006:14). ABD’de uygulamaya geçirilen bu yasa ile kurumsal yönetim esasında işletmelerin hedeflerine ulaşabilmesi, finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu sistemin etkin biçimde uygulanması zorunlu kılınmıştır ve işletme yönetimine ve bağımsız denetçilere önemli sorumluluklar verilmiştir (Alagöz, 2008:99). Sarbanes-Oxley Kanununda muhasebe skandallarının meydana gelmesinde en önemli nedenlerin başında etkin bir iç kontrol sisteminin olmaması belirtilmiştir (Gönen, 2009:193). Bu yasa ile sermaye piyasalarında işlem gören şirketler tarafından açıklanan finansal bilgilerin güvenilirliğinin ve doğruluğunun artırılarak bu bilgiler doğrultusunda işlem yapan yatırımcıların korunması amaçlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), mesleki stajyer ile sertifikasız muhasebe çalışanı ve yöneticilerinden oluşan farklı unvan ve pozisyondaki muhasebe meslek mensuplarının

muhasabe hileleri konusundaki algılarının hile türleri, hilelerin tutar büyüklüğü, yapılma amaçları ve hilelerin etki dönemi bakımından farklılaşp farklılaşmadığını ortaya koymaktır

## 2. Literatür

### 2.1. Muhasebe Hileleri Tanımı ve Türleri

Muhasebe hileleri, kişilerin veya grupların menfaat elde etmek amacıyla muhasabe kayıt sistemini yasalara, kurallara ve politikalara aykırı bir şekilde değiştirmeye yönelik olarak gerçekleştirilen kasıtlı eylemler olarak tanımlanmaktadır (Sharma ve Panigrahi, 2012:37). Muhasebe hilelerinde yatırımcılar ve alacaklılar başta olmak üzere finansal tablo kullanıcılarını aldatmaya ve yatırım kararlarını etkilemeye yönelik kasıtlı ve yanlış işlemler söz konusudur (Wang, 2010:50).

Bir başka tanıma göre ise muhasabe hilesi; işletme yöneticileri, çalışanları veya üçüncü kişiler tarafından bilerek haksız kazanç elde etmek amacıyla muhasabe işlemlerine ait belge ve kayıtların tahrif edilmesi, değiştirilmesi, varlıkların yetersiz tahsis edilmesi ve muhasabe politikalarının yanlış uygulanmasına neden olan işlemler olarak tanımlanmaktadır (Bunget ve Dumitrescu, 2009:118). Bu bağlamda kişilerin haksız kazanç elde etmek amacıyla hileye başvurdukları söylenebilir. Bunun yansıra işletme ile ilgili olan önemli bilgilerin saklanarak yetkililere bildirilmemesi, finansal raporların olduğundan daha iyi veya kötü göstermek yoluyla olumlu veya olumsuz ekonomik sonuçlara neden olmak muhasabe hilelerinin temel özelliğini oluşturmaktadır (Dumanoğlu, 2005:349). Muhasebe hilelerinin yapılmasının temelinde; zimmetlerin gizlenmesi, ortakların birbirini yanıltmada istekli olması, daha az kâr dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, teşviklerden haksız yere yararlanma isteği ve vergi kaçırma düşüncesi gibi sebepler yatmaktadır (Altındağ, 2001:548).

Gerçekleştirilen hilelerin detaylı bir şekilde incelenmesi sonucunda hileye başvurma nedenlerinin farklılaştığı görülmektedir. Bu bağlamda Donald R. Cressey, zimmetine para geçirmekle suçlanan yaklaşık 200 kişi ile yaptığı görüşme sonucunda hile nedenlerine yönelik temel bir yaklaşım olan “hile üçgeni” teorisini ortaya atmıştır. Bu teori, hile olaylarının ortak yönlerini ortaya koymakla birlikte literatürdeki hile araştırmalarına da temel teşkil etmiştir. Hile üçgeni teorisine göre hileli eylemler baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları çerçevesinde meydana gelmektedir (Singleton vd., 2006:9). Hile üçgeni unsurlarından biri olan baskı, hile yapan kişiler tarafından hissedilen ve kişileri etik dışı davranışlara iten nedenler olarak kabul edilmektedir. Baskı unsurunun temelinde finansal ihtiyaçlar olabileceği gibi finansal olmayan ihtiyaçlar da yer alabilir (Abdullahi ve

Mansor, 2015:40). Satışlardaki düşüş, şirket hedeflerinin beklentilerin altında gerçekleşmesi, rakiplere oranla başarısız mali dönem sonuçları gibi durumlar finansal ihtiyaçlara örnek oluştururken; kişinin iş dışı, özel hayatında yaşadığı durumlar ise finansal olmayan nedenlere örnek oluşturur. Burada önemli olan kişinin üstünde algıladığı baskıdır. Nitekim madde ve kumar bağımlılığı bir kişi için baskı oluştururken, bir diğer kişi için baskı oluşturmayabilir (Albrecht vd., 2008:3).

Hile üçgeninin ikinci unsuru olan fırsat, işletmelerdeki iç kontrol sisteminin zayıflığından kaynaklanan ve kişinin hileli işlemleri gerçekleştirmesi için uygun bir zemine sahip olmasını ifade etmektedir (Wells, 2008:17). Genel olarak işletmelerin iç kontrol yapılarında bir zayıflık gören (Murdock, 2008:81) bireyler, yakalanma riskinin düşük olduğu bir ortamın olduğu algısıyla hile işlemlerine başvurumaktadırlar (Abdullahi ve Mansor, 2015:40). Hile üçgeninin son unsuru olan haklı gösterme ise, hile kavramını psikolojik açıdan ele almaktadır. Haklı gösterme, kişinin hileli eylemi gerçekleştirmeden önce kabul edilebilir ahlaki değerler çerçevesinde değerlendirmesidir (Dellaportas, 2013:32). Kişi hile eyleminin diğer suç unsuru içeren faaliyetlerden farklı bir yapıya sahip olduğunu mazeretleri doğrultusunda kabullenmeye çalışır. Nitekim kendi vicdanında hile eylemini meşrulaştıramayan kişiler, hileli eylemlerde bulunamayacaklardır (Imagbe vd., 2019:297). Haklı göstermeye, “bu benim hakkımdı ve benim olan her şeyi aldım”, “işletme bunu çoktan hak etmişti, az bile yaptım.”, “sonuçta borç olarak aldım, geri ödeyecektim.” gibi kişisel öngörüler örnek olarak verilebilir (Buckhoff, 2001: 72-73). Wolfe ve Hermanson (2004: 38) tarafından hile üçgeni teorisini geliştirerek bireyin hile yapma yeteneği de eklenmesiyle “hile elmas’ı” gündeme gelmiştir. Hile üçgenindeki unsurlar var olsa bile birçok hileli eylem bireysel yeteneklere sahip bireyler bir araya gelemediği için gerçekleşmemektedir (Biegelmen ve Bartow, 2006:36; Silverstone vd., 2012:160) .

Muhasebe hileleri ile ilgili literatür incelendiğinde muhasebe hilelerinin çalışan, yönetim, yatırım, satıcı ve müşteri hileleri olmak üzere beş grupta sınıflandırıldığı görülmektedir (Erdoğan ve Mengi, 2018:87; Erkan ve Arıcı, 2011:32; Mengi, 2013:127; Özkul ve Özdemir, 2013:76). Bayraklı ve diğerleri (2012:77) ve Demir (2014:182) muhasebe hilelerini vergisel açıdan ele aldıkları çalışmalarında muhasebe hilelerini kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra kayıt, uydurma hesaplar açma, sahte ve yanıltıcı belge kullanmak, bilançonun maskelenmesi olmak üzere altı grupta sınıflandırmışlardır. Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE) tarafından yayınlanan 2010 yılına ait Küresel Mesleki Hile ve Suiistimal Raporu’nda uygulamada karşılaşılan hileleri yolsuzluk, finansal tablo

hileleri ve varlıkların kötüye kullanımı (varlık usulsüzlüğü) olmak üzere üç ana başlıkta toplamaktadır.

Yolsuzluk, işletme yöneticilerinin veya çalışanlarının görev tanımlarına aykırı bir şekilde işletme sahiplerinin veya ortaklarının haklarını göz ardı etmek suretiyle işletme içerisindeki nüfuzunu yanlış bir biçimde kendisi veya üçüncü kişilere yarar sağlamak amacıyla kullanmasıdır. Dolayısıyla bu hile türünde hile yapan kişi veya kişiler konumunu kullanarak temsil ettiği kişi ve kurumu zarara uğratmaktadır. İlegal bahşiş, ihaleye fesat karıştırma, rüşvet bu hile türüne örnek olarak gösterilebilir (Dönmez ve Karausta, 2011:20; Hacıhasanoğlu ve Karaca, 2015:120; Özeroğlu, 2014:185).

Finansal tablo hileleri, finansal bilgi kullanıcılarını aldatmak amacıyla işletmenin finansal tablolarında yer alan tutarları bilerek ve isteyerek olduğundan farklı bir şekilde göstermek veya hiç göstermemek suretiyle yapılan hile türüdür (Dönmez ve Karausta, 2011:20; Rezaee, 2005:279). İşletmelerin finansal tablolarında meydana gelen hileli işlemler, müşteriler, kredi kuruluşları, tedarikçiler ve yatırımcılar başta olmak üzere de tüm finansal tablo bilgi kullanıcılarını olumsuz bir şekilde etkilemektedir. Bu hile türü daha çok muhasebe bilgi sistemi ve denetim konularında bilgi düzeyi yüksek olan üst düzey yöneticiler veya denetçiler aracılığıyla gerçekleştirilen (Rezaee, 2005:279), dolayısıyla uygulamada karşılaşma oranı diğer hile türlerine göre en az olan hile türüdür (Dönmez ve Karausta, 2011:20). İşletmenin finansal kayıtlarının ve ilgili belgelerin tahrif edilmesi, değiştirilmesi; finansal tabloların hazırlanmasını etkileyen önemli bilgilerin kasıtlı bir şekilde yanlış, eksik beyan edilmesi veya beyan edilmemesi; muhasebe ilkeleri, standartları veya politikalarının kasıtlı bir şekilde yanlış uygulanması veya yorumlanması; yasadışı kâr yönetimi uygulamaları aracılığıyla muhasebe tekniklerinin agresif bir şekilde kullanılması finansal tablo hilelerine örnek olarak verilebilir (Rezaee, 2005:279).

İşletme yöneticileri ve çalışanları tarafından işletme varlıklarının çalınması, suiistimal edilmesi olarak tanımlanan varlıkların kötüye kullanımı, üçüncü kişilerin işletmenin varlık ve kaynaklarına erişebilmeleri ve karmaşık yöntemlere ihtiyaç duyulmadan gerçekleştirilebilmesi nedeniyle işletmelerde en sık rastlanan hile türüdür (Dönmez ve Karausta, 2011:19; Hacıhasanoğlu ve Karaca, 2015:120). Bir hile türü olarak varlıkların kötüye kullanımı uygulamada diğer iki hile türüne oranla daha sık karşılaşılan bir hile türü olmasına rağmen işletmelere olan maliyeti nispeten daha düşüktür. Varlıkların kötüye kullanımı uygulamada varlıkların zimmete geçirilmesi, nakit hırsızlığı, fatura usulsüzlüğü, bordro usulsüzlüğü, çek tahrifatı, stok hırsızlığı, maddi

varlık hırsızlığı, maddi varlıkların çıkar amaçlı kullanılması şeklinde gerçekleşmektedir (Dönmez ve Karausta, 2011:19; Hacıhasanoğlu ve Karaca, 2015:120; Özeroğlu, 2014:183-184).

## **2.2. Hile Algısı**

Literatür incelendiğinde daha çok işletme veya muhasebe eğitimi alan öğrenciler üzerinde hile algısı ve raporlama eğilimleri konusunda yapılmış çalışmalara rastlamak mümkündür. Bunlardan Dönmez ve Karausta (2011) öğrencilerin hile algılarını ve hileli işlemleri raporlama eğilimlerini incelemek amacıyla muhasebe eğitimi alan 229 öğrenci üzerinde yaptıkları senaryolara dayalı çalışmalarında kadınların erkeklere oranla hileli davranışlara karşı daha hassas ve hileli işlemleri daha fazla raporlama eğiliminde oldukları sonucuna ulaşmışlardır. Aynı zamanda öğrencilerin finansal tablo hileleri ve varlık usulsüzlüğü hile türlerini yolsuzluk hile türüne daha az hoşgörü ile karşıladıkları sonuçlarına ulaşmışlardır.

Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015) öğrencilerin hile algılarını ve hileli işlemleri rapor etme eğilimlerini incelemek amacıyla muhasebe eğitimi alan 409 öğrenci üzerinde yaptıkları araştırmada ise öğrencilerin hile algısındaki artışın raporlama eğilimini de artırdığı; kadınların erkeklere göre hile algılarının ve raporlama eğilimlerinin daha yüksek olduğu ve öğrencilerin en az onayladığı hile türünün ise yolsuzluk olduğu sonuçlarına ulaşmıştır.

Baird ve Zelin (2008) öğrencilerin hile algısı ve rapor etme eğilimlerini inceledikleri muhasebe eğitimi alan 236 öğrenci üzerindeki varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hilelerini içeren senaryolara dayalı çalışmalarında, muhasebe hileleri ile ilgili işlemlerin onaylanması ile raporlanması arasında pozitif bir ilişki olduğunu, finansal tablo hilelerinin varlık usulsüzlüğü ve yolsuzluk hile türüne kıyasla en az onaylanan hile türü olduklarını ve kadınların erkeklere oranla hileli işlemlere karşı daha duyarlı şekilde daha fazla raporlama eğiliminde oldukları sonuçlarına ulaşmıştır.

Meriç (2020) hile algısını incelediği muhasebe eğitimi alan 112 öğrenci üzerinde yaptığı araştırmada öğrencilerin cinsiyet, yaş, aylık harçlık düzeyi, sosyal çevre ile ilişki seviyesi, arkadaş sayısı, öğrenim gördüğü bölümü sevme durumu, öğrenim gördükleri bölüme karşı düşünceleri ile hile algıları arasında anlamlı bir farklılaşmanın olmadığı, bununla birlikte, aileleri ile iyi ilişkilere sahip olan, kardeşi olmayan öğrencilerin hile algılamalarının daha düşük seviyede gerçekleştiği sonucunu raporlamıştır.

Öğrenciler dışında muhasebe meslek mensuplarının gerek hile gerekse muhasebe işlemlerinde etik dışı işlemler üzerinde yapılan çalışmalarında yapıldığı görülmektedir. Aytekin vd., (2015) muhasebe hata, hile ve hile belirteçlerine yönelik algılarını incelemek amacıyla 117 muhasebe meslek mensubu üzerinde yaptıkları çalışmalarında kadın meslek mensuplarının erkek meslek mensuplarına, SMMM'lerin SM'lere nazaran uygulamada hile belirteçleriyle daha sık karşılaştıklarını tespit etmişlerdir.

Mirshetary ve Carr (2015) etik dışı uygulamalar konusunda yaptıkları araştırmada etik dışı işlemlerle karşılaşma sıklığı artan muhasebe meslek mensuplarının bu işlemleri zamanla kanıksadığı, muhasebe meslek mensuplarının yaşlarının yükselmesine bağlı olarak etik olmayan davranışları daha az kabul eden bir tutum geliştirdikleri ve etik dışı işlemler ile cinsiyet arasında ise herhangi bir ilişkinin olmadığı sonuçlarına ulaşmışlardır.

### **3. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi**

#### **3.1. Araştırmanın Amacı ve Hipotezlerin Oluşturulması**

Araştırmanın amacı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), mesleki stajyer ile sertifikasız muhasebe çalışanı ve yöneticilerinden oluşan farklı unvan ve pozisyondaki muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hileleri konusundaki algılarının hile türleri, hilelerin tutar büyüklüğü, yapılma amaçları ve hilelerin etki dönemi bakımından algılarının farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymaktır.

Literatürde katılımcıların muhasebe hile türleri arasındaki algı farklılıklarını ölçmeye veya bu hile türleri doğrultusunda gerçekleştirilen hileli eylemleri rapor etme eğilimlerini ortaya koyan çalışmalar yer almaktadır (Baird ve Zelin, 2008; Dönmez ve Karausta, 2011; Hacıhasanoğlu ve Karaca, 2015). Araştırmada muhasebe hile türleri olarak ACFE'nin (2010:7) yolsuzluk, finansal tablo hileleri ve varlıkların kötüye kullanımı şeklinde üç ana başlık altında topladığı sınıflandırma temel alınarak bu hile türleri arasında katılımcıların algılarındaki farklılıkları ölçmek amacıyla aşağıda yer alan H<sub>1a</sub>, H<sub>1b</sub>, H<sub>1c</sub> hipotezleri geliştirilmiştir

*H<sub>1a</sub>: Katılımcıların algıları muhasebe hile türlerinden finansal tablo hilesi ile yolsuzluk arasında farklılaşmaktadır.*

*H<sub>1b</sub>: Katılımcıların algıları muhasebe hile türlerinden varlık usulsüzlüğü ile yolsuzluk arasında farklılaşmaktadır.*

H<sub>1c</sub>: *Katılımcıların algıları muhasebe hile türlerinden varlık usulsüzlüğü ile finansal tablo hilesi arasında farklılaşmaktadır.*

Literatürde, muhasebe hilelerinin yanında kâr yönetimi konusunda çeşitli organizasyonel rollere sahip katılımcıların algı farklılıklarına yönelik çalışmalara rastlamak mümkündür. Özellikle gerçekleştirilen kar yönetimi uygulamalarının büyüklüğünü, kapsadığı dönemi ve yapılma amaçlarını dikkate alan ve katılımcıların unvanlarına dayalı algı farklılıklarını da inceleyen çalışmalar görülmektedir (Alpkan vd., 2002; Bruns ve Merchant, 1990; Merchant ve Rockness, 1994; Özcan, 2007). Bu noktadan hareketle araştırma kapsamında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), mesleki stajyer ile sertifikasız muhasebe çalışanı ve yöneticilerinden oluşan katılımcıların gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin tutar büyüklüğü, yapılma amaçları, muhasebe hilelerinin etki dönemi bakımından algılarının farklılaşıp farklılaşmadığının ölçülmesinin literatüre katkı sağlayacağı düşünülmüştür. Bu algı farklılıklarını ölçmek amacıyla geliştirilen H<sub>2</sub>, H<sub>3</sub>, H<sub>4</sub> hipotezleri paired samples t-testi ile test edilecektir.

H<sub>2</sub>: *Katılımcıların algıları, gerçekleştirilen muhasebe hilesinin tutar büyüklüğüne göre farklılaşmaktadır.*

H<sub>3</sub>: *Katılımcıların algıları, gerçekleştirilen muhasebe hilesinin yapılma amacına göre farklılaşmaktadır.*

H<sub>4</sub>: *Katılımcıların algıları, gerçekleştirilen muhasebe hilesinin etki dönemine göre farklılaşmaktadır.*

### **3.2. Verilerin Toplanması**

Araştırmanın evrenini Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), mesleki stajyer ile sertifikasız muhasebe çalışanı ve yöneticilerinden oluşan farklı unvan ve pozisyondaki muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu amaçla, oluşturulan veri seti Türkiye'nin Bolu, Sakarya ve Kocaeli illerinde mesleğini icra eden muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket formu yolu ile oluşturulmuştur. Örneklemin, ana kütleyi en iyi şekilde temsil edebilmesi amacıyla mümkün olduğunca çok katılımcıya ulaşılmaya çalışılmıştır. Ancak; tam sayım yoluyla araştırma evrenindeki tüm bireylere ulaşılarak veri toplanmasının zaman ve maliyet açısından mümkün olmaması sebebiyle veri toplanmasında tesadüfi örnekleme yönteminin kullanılmasına karar verilmiştir. Bu doğrultuda, çoğunlukla katılımcılarla yüz yüze görüşme tekniği ile birlikte elektronik posta yoluyla anket formunun doldurulması sağlanmıştır. Uygulanan veri toplama yöntemleri sonucunda 162 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, 50 mesleki stajyer, 42 muhasebe yöneticisi ve 186 muhasebe elemanı olmak üzere toplam 440 katılımcıya ulaşılmıştır.

Elde dilen verilerin bilgisayara aktarımı ve analizinde SPSS Paket Programı kullanılmıştır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, medeni durum, mesleki unvan, buldukları il ve öğrenim durumuna göre dağılımları Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1: Katılımcılara Ait Demografik Özelliklere İlişkin Bilgiler**

Özellikler	Frekans	%	Özellikler	Frekans	%
<b>Mesleki Unvan</b>			<b>Yaş</b>		
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	162	36,8	25 ve altı	67	15,2
Mesleki Stajyer	50	14,4	26- 35 arası	180	40,9
Muhasebe Yöneticisi	42	9,5	36 – 45 arası	127	28,9
Muhasebe Elemanı	186	42,3	45 ve üzeri	66	15
<b>Toplam</b>	<b>440</b>	<b>100</b>	<b>Toplam</b>	<b>440</b>	<b>100</b>
<b>Cinsiyet</b>			<b>Öğrenim Durumu</b>		
Erkek	252	57,3	Lise	19	4,3
Kadın	188	42,7	Ön lisans	55	12,5
<b>Toplam</b>	<b>440</b>	<b>100</b>	Lisans	337	76,6
			Lisansüstü	29	6,6
<b>Bulunduğu İl</b>			<b>Toplam</b>	<b>440</b>	<b>100</b>
Bolu	318	72,2			
Sakarya	32	7,3			
Kocaeli	38	8,6			
İstanbul	52	11,9			
<b>Toplam</b>	<b>440</b>	<b>100</b>			

Tablo 1’de yer alan verilere göre araştırmaya katılan katılımcıların %36,8’i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, %14,4’ü mesleki stajyer, %9,5’i muhasebe yöneticisi ve %42,3’ü ise muhasebe elemanı olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Aynı zamanda katılımcıların büyük çoğunluğunun %40,9’u ile 36-35 yaş arasında, %76,6’sının öğrenim durumlarının ise lisans düzeyinde olduğu göze çarpmaktadır.

### 3.3. Ölçeklerin Oluşturulması

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), mesleki stajyer ile sertifikasız muhasebe çalışanı ve yöneticilerinden oluşan farklı unvan ve pozisyondaki muhasebe meslek mensuplarının oluşturduğu katılımcıların algıları ACFE (2010:7) tarafından raporlanan muhasebe hilelerine yönelik üçlü sınıflandırma dikkate alınarak hazırlanan senaryolara verdikleri cevaplar neticesinde ölçülmüştür. Araştırma kapsamında hile türlerine

yönelik anket formunda yer alan senaryoların oluşturulmasında Baird ve Zelin (2008) tarafından geliştirilen, Dönmez ve Karausta (2011) ve Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015) tarafından da kullanılan senaryoların yanında Özcan (2007) ile Okutmuş ve Uyar'ın (2014) senaryolarından yararlanılmıştır. Hile türlerine ait değişkenlerin (senaryoların) oluşturulmasında yararlanılan kaynaklar Tablo 2'de raporlanmıştır.

**Tablo 2:** Hile Türlerine Ait Değişkenlerinin Belirlenmesinde Yararlanılan Kaynaklar

Hile Türü	Hile Değişkeni (Senaryolar)	Yararlanılan Kaynak
Yolsuzluk	Senaryo 1 (a)	Baird ve Zelin (2008) Dönmez ve Karausta 2011; Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015)
Yolsuzluk	Senaryo 1 (b)	
Finansal Tablo Hilesi	Senaryo 4	
Varlık Usulsüzlüğü	Senaryo 11	
Finansal Tablo Hilesi	Senaryo 5 (1.a.)	Özcan (2007)
Finansal Tablo Hilesi	Senaryo 5 (1.b.)	
Finansal Tablo Hilesi	Senaryo 5 (2.a.)	
Finansal Tablo Hilesi	Senaryo 5 (2.b.)	
Finansal Tablo Hilesi	Senaryo 7 (a)	
Finansal Tablo Hilesi	Senaryo 7 (b)	
Finansal Tablo Hilesi	Senaryo 6	Açık (2012)
Varlık Usulsüzlüğü	Senaryo 9	Okutmuş ve Uyar (2014)
Yolsuzluk	Senaryo 2	
Yolsuzluk	Senaryo 3	Hile literatüründen yararlanılarak tarafımızdan geliştirilmiştir.
Varlık Usulsüzlüğü	Senaryo 8	
Varlık Usulsüzlüğü	Senaryo 10	

Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarından oluşan katılımcıların hile algılarını belirlemek amacıyla 16 adet senaryo ve demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 5 adet olmak üzere toplam 21 adet soru yöneltilmiştir. Katılımcıların hile algılarını ölçmek amacıyla yöneltilen senaryolarda Likert tipi eşit aralıklı ölçüm şeklinin kullanılmış olup her değişken(senaryo) için birden fazla ifade kullanılmış ve katılımcılardan bu ifadelere birden beşe kadar bir değer atamaları istenmiştir. Likert tipi bu ölçeklerde “5 Kesinlikle yapılmamalıdır; 4 Yapılmaması gerekir; 3 Sadece bir defaya mahsus olarak yapılabilir; 2 yapılabilir, ancak çok da uygun değildir; 1 Yapılmasında bir mahsur yoktur” algısına denk gelmektedir.

Ankette katılımcılara ayrıca cinsiyetleri (1=Erkek; 2=Kadın), medeni durumları (1=Evli; 2=Bekâr), meslek unvanları (1=SMMM; 2= Mesleki Stajyer, 3= Muhasebe Yöneticisi, 4= Muhasebe Elemanı ve öğrenim

durumlarına (1= Lise; 2= Ön Lisans; 3= Lisans; 4= Lisans Üstü) yönelik sorular sorulmuştur.

Geliştirilen ölçeğin yapısal geçerliliğini belirlemek amacıyla katılımcılar tarafından hile türleri ile ilgili cevaplanan toplam 16 adet senaryo ayrı ayrı faktör analizine tabi tutulacaktır. Örneklem büyüklüğünün faktör analizi yapmaya uygun olup olmadığının anlaşılması ve kullanılacak ölçeğin geçerliliğini belirlemek amacıyla Kaiser Meyer-Olkin testi ve ölçülen özelliğin evren parametresinde çok boyutlu bir değişkenden gelip gelmediğini belirlemek amacıyla, değişkenler arasında bir korelasyonun olup olmadığı konusunda bilgi veren Barlett testi uygulanacaktır.

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

## **4. Bulgular ve Yorumlar**

### **4.1. Faktör Analizi, Güvenirlik ve Geçerlilik Analizi**

Araştırmada Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip muhasebe meslek mensubu yanı sıra mesleki stajyer ve sertifikasız muhasebe çalışanı ve yöneticisinden katılımcıların muhasebe hileleri konusunda hazırlanan anket formundaki 15 senaryoya verdiği cevaplar doğrultusunda, her bir senaryoyu temsil eden bu değişkenlerin kendi aralarında sınıflandırmasını yapmak amacıyla keşifsel faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Temel bileşenler analizi sonucunda ortaya çıkan faktör yükleri matrisi, güvenilirlik (cronbach  $\alpha$ ) katsayıları ve KMO - Barlett testi sonuçları Tablo 3'deki gibidir.

**Tablo 3:** Faktör Yükleri Matrisi

Değişken (Senaryolar)	FAKTÖRLER	FaktörYükleri	KMO ve Khi-Kare	Varyansı Açıklama Oranı (%)
YLS	YOLSUZLUK (YLS) (Cronbach $\alpha$ : 0,715)			55,59
Senaryo 1 (a)	Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda malzeme alınması	,795	KMO=,659 Khi-Kare=399,674 (0,000)	
Senaryo 1 (b)	Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması	,769		
Senaryo 2	Denetim şirketinden denetim ücreti dışında, ücret karşılığında olumlu rapor beyan etmesinin talep edilmesi	,646		
Senaryo 3	Ücret karşılığında ihale teklif rakamlarını öğrenme talebinde bulunulması	,737		
FTH	FİNANSAL TABLO HİLESİ (Cronbach $\alpha$ : ,812)			44,37
Senaryo 4	Kolay kredi temini amacıyla uydurma yüksek kârlı satış sözleşmeleri hazırlanıp şirketinin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi	,611	KMO=,681 Khi-Kare=1559,49 (0,000)	
Senaryo 5 (1.a.)	Prim maksimizasyonu amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kaytlanması	,700		
Senaryo 5 (1.b.)	Kolay kredi temini amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kaytlanması	,617		
Senaryo 5 (2.a.)	Prim maksimizasyonu amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	,713		
Senaryo 5 (2.b.)	Kolay kredi temini amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	,701		
Senaryo 6	Gerçek gider belgelerinin fazla basamak ile kaydedilmesi	,521		
Senaryo 7 (a)	Üç aylık kâr hedefi için sonraki üç aylık dönemde bitecek satış işleminin bir önceki üç aylık döneme kaydedilmesi	,734		
Senaryo 7 (b)	Yıllık kâr hedefi için sonraki mali dönemde bitecek olan satış işleminin bir önceki mali döneme kaydedilmesi	,704		
VU	VARLIK USULSÜZLÜĞÜ (Cronbach $\alpha$ : ,600)			61,13
Senaryo 8	Satış görevlisinin müşterinin yararlanacağı nakit iskontosunu kendisinin alması	,811	KMO=,634 Khi-Kare=225,964 (0,000)	
Senaryo 9	Alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilmesi ve ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi	,832		
Senaryo 10	Bordro usulsüzlüğü yapılması	,695		

Değişkenler varyans maksimizasyonu yönteminin kullanıldığı temel bileşenler analizine ayrı ayrı tabi tutulmuş olup, bunun sonucunda muhasebe hileleri yolsuzluk, finansal tablo hilesi ve varlık usulsüzlüğü olarak üç faktör olarak ortaya konmuştur. Her bir değişkenin, ilgili faktöre pozitif ve yüksek bir korelasyonla yüklendiği görülmektedir. Muhasebe hile türleri için gerçekleştirilen faktör analizi sonucunda yolsuzluk ile ilgili senaryolar toplam varyansın %55,59'unu, finansal tablo hilesi toplam varyansın %44,37'sini ve varlık usulsüzlüğü ise toplam varyansın %61,13'ünü açıkladığı görülmektedir. Araştırma kapsamında yararlanılan ölçeklerin güvenilirlik ve geçerlilikleri Cronbach alpha- $\alpha$  testi ile sorgulanmıştır. Ölçeklerin, Cronbach alpha- $\alpha$  güvenilirlik katsayılarının varlık usulsüzlüğü (Cronbach  $\alpha$ : ,60) hile türü dışında uluslararası çalışmalarda %70 olarak kabul edilen değer üzerinde olması, oluşturulan ölçeklerin güvenilirlik koşullarını yerine getirdiğini ve değişkenlerin içsel tutarlılığa sahip olduğunu göstermektedir. Fakat literatürde güvenilirlik katsayısının %60 - %70 arasındaki değerlerin de kabul edilebileceğini destekleyen çalışmalar mevcuttur (Gürsoy ve Gavcar 2003:914; Malhotra 1999:282; Özcan 2007:68).

Faktör analizinin uygunluğunu ve kullanılan değişkenlerin homojenliğini test etmek amacıyla KMO (Kaiser-Meyer-Olkin) örneklem yeterliliği ölçütü ve Barlett testi uygulanmıştır. Tablo 3'de yer alan sonuçlara göre KMO örneklem yeterliliği ölçüt değerlerinin yolsuzluk için % 65; finansal tablo hilesi için %75,4 ve varlık usulsüzlüğü için ise %61,2 şeklinde kabul edilebilir sınır olan %60'ın üzerinde çıkmış olması ölçekte yer alan değişkenlerin faktör analizine uygun olduğunu göstermektedir (Sharma,1996). Barlett testi sonuçlarının yolsuzluk için (Khi-Kare=604,287;  $p<0,000$ ), finansal tablo hilesi için (Khi-Kare=2198,006;  $p<0,000$ ) ve varlık usulsüzlüğü için ise (Khi-Kare=287,511;  $p<0,000$ ) ortaya çıkması, ana kütle içindeki değişkenler arasında bir ilişkinin var olduğunu göstermektedir.

#### **4.2. Hile Türleri ve Değişkenlerine Ait Temel İstatistikler**

Tüm katılımcıların anket formunda yer alan muhasebe hile türlerine ilişkin senaryolara verdikleri cevaplar neticesinde katılımcıların hile türleri ve bu türlerini oluşturan değişkenlere yönelik algıları ile ilgili olarak ortalama, mod (tepe değer) ve standart sapmaları gösteren temel istatistikler Tablo 4'te raporlanmıştır.

**Tablo 4:** Hile Türleri ve Değişkenleri (Senaryo) ile İlgili Temel İstatistikler

<b>HİLE TÜRLERİ</b>	<b>Ortalama</b>	<b>Mod</b>	<b>Standart Sapma</b>
<b><u>YOLSUZLUK (YLS)</u></b>	<b>4,19</b>	<b>5,00</b>	<b>0,875</b>
<b>1.a.</b> Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda malzeme alınması	4,19	5,00	1,131
<b>1.b.</b> Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması	3,50	5,00	1,340
<b>2.</b> Denetim şirketinden denetim ücreti dışında, ücret karşılığında olumlu rapor beyan etmesinin talep edilmesi	4,66	5,00	0,774
<b>3.</b> Ücret karşılığında ihale teklif rakamlarını öğrenme talebinde bulunulması	4,39	5,00	1,004
<b><u>FINANSAL TABLO HİLESİ (FTH)</u></b>	<b>4,30</b>	<b>5,00</b>	<b>0,715</b>
<b>4.</b> Kolay kredi temini amacıyla uydurma yüksek kârlı satış sözleşmeleri hazırlanıp şirketinin finansal durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesi	4,43	5,00	0,940
<b>5.1.a.</b> Yöneticinin prim maksimizasyonu amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	4,70	5,00	0,759
<b>5.1.b.</b> Şirketin kolay kredi temini amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	4,53	5,00	0,925
<b>5.2.a.</b> Yöneticinin prim maksimizasyonu amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	3,88	5,00	1,364
<b>5.2.b.</b> Şirketin kolay kredi temini amacıyla dönemde bütçelenen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme ertelenmesi	3,61	5,00	1,514
<b>6.</b> Gerçek gider belgelerinin fazla basamak ile kaydedilmesi	4,70	5,00	0,717
<b>7.a.</b> Üç aylık kâr hedefi için sonraki üç aylık dönemde bitecek satış işleminin bir önceki üç aylık döneme kaydedilmesi	4,14	5,00	1,198
<b>7.b.</b> Yıllık kâr hedefi için sonraki mali dönemde bitecek olan satış işleminin bir önceki mali döneme kaydedilmesi	4,33	5,00	1,030
<b><u>VARLIK USULSÜZLÜĞÜ (VU)</u></b>	<b>4,61</b>	<b>5,00</b>	<b>,565</b>
<b>8.</b> Satış görevlisinin müşterinin yararlanacağı nakit iskontosunu kendisinin alması	4,72	5,00	0,670
<b>9.</b> Alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilmesi ve ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi	4,82	5,00	0,466
<b>10.</b> Bordro usulsüzlüğü yapılması	4,30	5,00	1,030

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

Tablo 4 incelendiğinde katılımcıların en az hoşgörü gösterdiği muhasebe hile türünün varlık usulsüzlüğü olduğu görülmektedir. Katılımcılar bilgi ve tecrübeleri vasıtasıyla bu hile türünü diğer hile türleri olan yolsuzluk ve finansal tablo hilesine göre yapılmaması yönünde daha katı olarak değerlendirmektedirler. Katılımcıların, bu hile türüne yönelik algılarının “Kesinlikle yapılmamalıdır” yönündedir. Varlık usulsüzlüğünün ardından katılımcıların daha az hoşgörü gösterdikleri diğer hile türü ise finansal tablo hilesi olarak ortaya çıkmaktadır. Finansal tablo hilesi, katılımcılar tarafından varlık usulsüzlüğüne kıyasla daha hoşgörülü olarak kabul edilebilir olsa da bu hile türüne de katılımcıların algıları “Kesinlikle yapılmamalıdır” yönündedir. Yolsuzluk hile türüne ait katılımcıların algılarının varlık usulsüzlüğü ve finansal tablo hile türlerine kıyasla daha hoşgörülü olmakla birlikte, katılımcıların bu hile türüne ait algılarının “Yapılmaması gerekir” yönünde olduğu görülmektedir.

### 4.3. Hipotez Testleri

#### 4.3.1. Hile Türleri Arasındaki Algı Farklılıkları

Araştırmaya katılan katılımcıların hile türlerinin birbirleri arasındaki algı farklılıklarını ölçmek amacıyla geliştirilen  $H_1(H_{1a}, H_{1b}, H_{1c})$  hipotezlerinin paired samples t- testi ile test edilmesi sonucu elde edilen analiz sonuçları Tablo 5’te raporlanmıştır.

**Tablo 5:** Hile Türleri Arasındaki Algı Farklılıkları

	Ortalama	N	Standart Sapma	t değeri	Anlamlılık düzeyi
<b>Finansal Tablo Hilesi</b>	4,30	438	0,703	3,072*	0,000
<b>Yolsuzluk</b>	4,19	438	0,785		
<b>Varlık Usulsüzlüğü</b>	4,61	438	0,544	12,371*	0,000
<b>Yolsuzluk</b>	4,19	438	0,785		
<b>Varlık Usulsüzlüğü</b>	4,61	440	0,565	10,119*	0,000
<b>Finansal Tablo Hilesi</b>	4,29	440	0,715		

\*0.001, \*\*0.01 ve \*\*\*0.05 düzeyinde anlamlı

Tablo 5 incelendiğinde elde edilen sonuçların katılımcıların algılarının hile türlerinin birbirleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını ortaya koymaktadır. Analiz bulguları katılımcıların finansal tablo hilesi ile yolsuzluk  $H_{1a}(t=3,072; p<0,001)$ , varlık usulsüzlüğü ile yolsuzluk  $H_{1b}(t=12,371; p<0,001)$ , varlık usulsüzlüğü ile finansal tablo

hilesi  $H_{1c}(t=10,119; p<0,001)$  arasındaki algılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığını göstermektedir. Bu durum araştırmaya katılan farklı unvan ve pozisyondaki muhasebe meslek mensuplarının hile düzeyi algılarının hile türlerine göre farklılaştığını ortaya koymaktadır. Bundan dolayı elde edilen sonuçlar geliştirilen  $H_{1a}$ ,  $H_{1b}$ ,  $H_{1c}$  hipotezlerinin desteklenmesi gerektirmektedir.

#### 4.3.2. Hilenin Tutar Büyüklüğüne Göre Algı Farklılıkları

Araştırmaya katılan katılımcıların gerçekleştirilen hilenin tutar büyüklüğüne göre algı farklılıklarını ölçmek amacıyla geliştirilen  $H_2$  hipotezi paired samples t-testi ile test edilmiş ve analiz sonuçları Tablo 6'da raporlanmıştır.

**Tablo 6:** Hilenin Tutar Büyüklüğüne Göre Algı Farklılıkları

	Ortalama	N	Standart Sapma	t değeri	Anlamlılık düzeyi
<b>YLS 1.a</b> Tedarikçiden piyasa rayicine göre <u>yüksek fiyatla yüksek miktarda</u> malzeme alınması	4,20	438	1,118	13,443*	0,000
<b>YLS 1.b</b> Tedarikçiden piyasa rayicine göre <u>yüksek fiyatla düşük miktarda</u> malzeme alınması	3,50	438	1,340		

\*0.001, \*\*0.01 ve \*\*\*0.05 düzeyinde anlamlı

YLS 1.a yüksek tutarlı hile türüne, buna karşın YLS 1.b ise düşük tutarlı hile türüne yönelik senaryoları içermektedir. Tablo 6 incelendiğinde katılımcıların gerçekleştirilen hilenin tutar büyüklüğüne yönelik algılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı ( $t=13,343; p<0,001$ ) görülmektedir. Analiz bulguları katılımcıların yüksek tutarlı muhasebe hilelerini daha az hoşgörü bir şekilde algıladıklarını göstermekle birlikte katılımcıların gerçekleştirilen hilenin tutar büyüklüğüne yönelik algı farklılıklarını ölçmek amacıyla geliştirilen  $H_2$  hipotezinin desteklenmesini gerektirmektedir.

#### 4.3.3. Hilenin Yapılma Amacına Göre Algı Farklılıkları

Araştırmaya katılan katılımcıların hilenin yapılma amacına göre algı farklılıklarını ölçmek amacıyla geliştirilen  $H_3$  hipotezi paired samples t-testi ile test edilmiş ve analiz sonuçları Tablo 7'de raporlanmıştır.

**Tablo 7:** Hilenin Yapılma Amacına Göre Algı Farklılıkları

	Ortalama	N	Standart Sapma	t değeri	Anlamlılık Düzeyi
<b>FTH 5.1.a</b> Yöneticinin <u>prim maksimizasyonu</u> amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	4,70	440	0,759	5,082*	0,000
<b>FTH 5.1.b</b> Şirketin <u>kolay kredi temini</u> amacıyla dönemde gerçekleşen AR-GE giderinin bir sonraki mali döneme kayıtlanması	4,53	440	0,925		

\*0.001, \*\*0.01 ve \*\*\*0.05 düzeyinde anlamlı

FTH 5.1.a başvuru hilenin bireysel çıkarlara hizmet edecek şekilde yöneticinin prim maksimizasyonu amacına, FTH 5.1.b ise şirket çıkarlarına hizmet edecek şekilde kolay kredi temini amacına yönelik senaryoları içermektedir. Tablo 7 incelendiğinde katılımcıların gerçekleştirilen hilenin yapılma amacına yönelik algılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı ( $t=5,082$ ;  $p<0,001$ ) görülmektedir. Analiz bulguları katılımcıların bireysel çıkar sağlamak amacına yönelik yapılan hileleri, şirket çıkarlarına yönelik yapılan hilelerden daha katı bir şekilde algıladıklarını göstermektedir. Elde edilen bulgular katılımcıların gerçekleştirilen hilenin yapılma amacına yönelik algı farklılıklarını ölçmek amacıyla geliştirilen  $H_3$  hipotezinin desteklenmesini gerektirmektedir.

#### 4.3.4. Hilenin Etki Dönemi Bakımından Algı Farklılıkları

Araştırmaya katılan katılımcıların hilenin kapsadığı dönem bakımından algı farklılıklarını ölçmek amacıyla geliştirilen  $H_4$  hipotezi paired samples t-testi ile test edilmiş ve analiz sonuçları Tablo 8'de raporlanmıştır.

**Tablo 8:** Hilenin Kapsadığı Dönem Bakımından Algı Farklılıkları

	Ortalama	N	Standart Sapma	t değeri	Anlamlılık Düzeyi
<b>FTH 7.a.</b> Üç aylık kâr hedefi için sonraki üç aylık dönemde bitecek satış işleminin bir önceki üç aylık döneme kaydedilmesi	4,13	440	1,198	5,669*	0,000
<b>FTH 7.b.</b> Yıllık kâr hedefi için sonraki mali dönemde bitecek olan satış işleminin bir önceki mali döneme kaydedilmesi	4,33	440	1,031		

\*0.001, \*\*0.01 ve \*\*\*0.05 düzeyinde anlamlı

FTH 7.a başvuru hilenin üç aylık kar hedefine ulaşılmasını amaçlarken, FTH 7.b ise yıllık kar hedefine ulaşılması amacıyla yönelik olarak gerçekleştirilmektedir. Tablo 8 incelendiğinde katılımcıların gerçekleştirilen hilenin kapsadığı dönem bakımından algılarının istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı ( $t=5,669$ ;  $p<0,001$ ) görülmektedir. Analiz bulguları katılımcıların yıllık kar hedefine ulaşma amacıyla yönelik yapılan hileleri, üç aylık kar hedefine ulaşma amacıyla yönelik olarak yapılan hilelerden daha katı bir şekilde algıladıklarını göstermektedir. Katılımcılar hilenin etkisinin mali dönemi aşımamasına dikkat ettiği söylenebilir. Elde edilen bulgular katılımcıların gerçekleştirilen hilenin kapsadığı dönem bakımından algı farklılıklarını ölçmek amacıyla geliştirilen  $H_4$  hipotezinin desteklenmesini gerektirmektedir.

## 5. Sonuç

Bu çalışmanın hedefi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), mesleki stajyer ile sertifikasız muhasebe çalışanı ve yöneticilerinden oluşan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hileleri konusundaki algılarının hile türleri, hilelerin tutar büyüklüğü, yapıma amaçları, hilelerin etki dönemi bakımından farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymaktır. Bu amaçla 162 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, 50 mesleki stajyer, 42 muhasebe yöneticisi ve 186 muhasebe çalışanı olmak üzere toplam 440 muhasebe meslek mensubuna uygulanan anketin analizinden elde edilen bulgular, aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

1-Ayrı ayrı gerçekleştirilen faktör analizi sonucunda ortaya çıkan faktör yükleri matrisinden elde edilen sonuçlar, ACFE'nin yolsuzluk, finansal

tablo hilesi ve varlık usulsüzlüğü şeklindeki üçlü muhasebe hile sınıflandırmasının ortaya çıktığı görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının hile algı düzeylerini ve algı farklılıklarını ölçmeye yönelik oluşturulan senaryoların ilgili faktörlere (hile türleri) yüksek korelasyonlar ile yüklendiği dikkat çekmektedir.

2-Temel istatistikler tablosu incelendiğinde araştırmaya konu olan muhasebe meslek mensuplarının en hoşgörülü ile yaklaştıkları hile türünün yolsuzluk, en az hoşgörü ile yaklaştıkları hile türünün ise varlık usulsüzlüğü olduğu görülmektedir. Tüm hile türleri içerisinde hile algı düzeyi en düşük bir başka ifade ile en hoşgörülü karşılanan hile türünün yolsuzluk içerisindeki *“Tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması”* şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu sonuç katılımcıların algılarının gerçekleşen hilenin tutar büyüklüğünden etkilendiğini ve bu sebeple daha hoşgörülü bir algı ile karşıladıklarını göstermektedir. Hile algı düzeyi en yüksek bir başka deyişle en az hoşgörülü olarak karşılanan hile türü ise varlık usulsüzlüğü içerisindeki *“Alınmayan malzemelerin alınmış gibi gösterilmesi ve ödemenin tedarikçi ile pay edilmesi”* şeklinde ortaya çıkmaktadır.

3- Araştırma kapsamında farklı unvan ve pozisyondaki muhasebe meslek mensuplarının hile konusundaki algı farklılıklarına ilişkin bulgular aşağıdaki şekildedir;

a- Katılımcıların hile konusundaki algılarının yolsuzluk, finansal tablo hilesi ve varlık usulsüzlüğü olmak üzere üç ana gruba ayrılan hile türleri açısından istatistiki olarak anlamlı şekilde farklılaştığı sonucuna varılmıştır. Bu durum araştırmaya katılan farklı unvan ve pozisyondaki muhasebe meslek mensuplarının hile düzeyi algılarının hile türlerine göre farklılaştığını ortaya koymaktadır.

b- Katılımcıların algılarının *“tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla yüksek miktarda malzeme alınması”* ile *“tedarikçiden piyasa rayicine göre yüksek fiyatla düşük miktarda malzeme alınması”* şeklindeki yolsuzluk içerisindeki hile türleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Bu durum araştırmaya katılan farklı unvan ve pozisyondaki muhasebe meslek mensuplarının algılarının hilenin tutar büyüklüğüne göre farklılaştığını ortaya koymaktadır. Katılımcıların yüksek tutarlı hile türlerini düşük tutarlı hile türlerine nazaran daha az hoşgörülü ile karşıladığı görülmektedir.

c- Katılımcıların algılarının gerçekleşen AR-GE giderinin, bireysel çıkarılara hizmet edecek şekilde yöneticilerin prim maksimizasyonu amacıyla bir sonraki mali dönemde kayıtlanması ile şirket çıkarlarına hizmet edecek şekilde kolay kredi temini amacıyla bir sonraki mali

döneme kayıtlanması işlemleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Bu durum araştırmaya katılan farklı unvan ve pozisyonadaki muhasebe meslek mensuplarının algılarının hilenin yapılma amacına göre farklılaştığını ortaya koymaktadır. Katılımcıların gerçekleşen AR-GE giderinin şirket çıkarlarına hizmet edecek şekilde kredi temini amacıyla bir sonraki mali döneme kayıtlanması işlemini daha hoşgörülü ile karşıladığı görülmektedir.

d- Katılımcıların algılarının “Üç aylık kâr hedefi için sonraki üç aylık dönemde bitecek satış işleminin bir önceki üç aylık döneme kaydedilmesi” ile “Yıllık kâr hedefi için sonraki mali dönemde bitecek olan satış işleminin bir önceki mali döneme kaydedilmesi” şeklindeki finansal tablo hile türleri arasında istatistiki olarak anlamlı bir şekilde farklılaştığı görülmektedir. Bu durum araştırmaya katılan farklı unvan ve pozisyonadaki muhasebe meslek mensuplarının algılarının hilenin etli dönemine göre farklılaştığını ortaya koymaktadır. Katılımcıların aynı mali dönemi etkileyen hile türlerini, bir sonraki mali dönemi etkileyen hile türlerine nazaran daha hoşgörülü ile karşıladığı görülmektedir.

Gerçekleştirilen hile eylemlerinin neticesinde ortaya çıkan olumsuzlukların gelişen piyasalara bağlı olarak tahmin edilenden çok daha fazla bilgi kullanıcılarını etkilediği düşünüldüğünde, bu tür eylemlerin hayata geçirilmeden önlenmesinin büyük önem taşıdığı görülmektedir. Önemli olanın hilenin ortaya çıkarılmasından ziyade hilenin önlenmesi olduğudur. Dolayısıyla, bu aşamada çeşitli sivil toplum kuruluşlarının, düzenleyici kuruluşların ve TÜRMOB’un bünyesinde barındırdığı muhasebe meslek mensuplarına bu tür konularda eğitimler düzenlenmesi ile farkındalık oluşturacak çalışmaların yapılmasının oldukça önemli olduğu düşünülmektedir. Ayrıca ilgili yasa, mevzuat ve tebliğlerde gerekli görülen yerlerde düzenlemelerin yapılması, standartların gözden geçirilmesi ve birey üzerinde caydırıcı olabileceği düşüncesinden hareketle hile eylemine karışan bireylere en ağır cezaların verilmesinin de muhasebe uygulamalarında şeffaflığı arttırmaya yönelik alınabilecek önlemler olduğu söylenebilir.

## **Kaynaklar**

Abdullahi, R. ve Mansor, N. (2015), Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(4), s.38-45.

- Açık, S. (2012), Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), s.351-366.
- Alagöz, A. (2008), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, (Ed.: Z. Doğan ve M. E. İnal). *Güncel İşletmecilik Konuları*, s.96-124, Konya: Tablet Kitapevi.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. ve Albrecht, C. C. (2008), Current Trends in Fraud and its Detection, *Information Security Journal: A Global Perspective*, 17(1), s.2-12.
- Alpkan, L., Özer, G. ve Aren, S. (2002), *Ethics of Manipulations in Accounting Decisions, The Economics & International Business Research Conference*, Miami, Florida.
- Altındağ, M. (2001), *Vergi ve Revizyon Rehberi*, İkinci Baskı, İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) (2010), *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2010 Global Fraud Study*, Austin: Association of Certified Fraud Examiners, Inc,
- Aytekin, S., Sezgin, H. ve Yalçın, M. (2015), Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 14(44), s.69- 85.
- Baird, J. E. ve Zelin, R. C. (2008), Understanding Employee Perceptions of Fraudulent Activities and Their Propensity to Report Those Activities Using Anonymous Tip Lines: The Influence of Fraud Type, Perpetrator Gender and Observer Demographics, *Southern Business Review*, 33(1), s.1-14.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012), *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Biegelman, M. T. ve Bartow, J. T. (2006), *Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control: Creating a Culture of Compliance*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Bruns, W. ve Merchant, K. A. (1990), The Dangerous Morality of Managing Earnings, *Management Accounting*, 72(2), s.22-25.
- Buckhoff, T. A. (2001), Employee Fraud: Perpetrators and Their Motivations, *The CPA Journal*, 71(11), s.72-73.

- Bunget, O. C. ve Dumitrescu, A. C. (2009), Detecting and Reporting The Frauds and Errors By The Auditor, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), s.117-125.
- Cressey, D. R. (1953), *Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement*, Free Press.
- Dellaportas, S. (2013), Conversations with Inmate Accountants: Motivation, Opportunity and the Fraud Triangle, *Accounting Forum*, 37(1), s.29-39.
- Demir, Ş. (2014), Muhasebe Hataları ve Hileleri İle Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(1), s.169-193.
- Dönmez, A. ve Karausta, T. (2011), Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, 104, s.17-42.
- Dumanoglu, S. (2005), Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(20), s.347-358.
- Erdoğan, B. ve Mengi, B. T. (2018), Hata ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama, *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(8), s.85-106.
- Erkan, M. ve Arıcı, N. D. (2011), Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 33, s.29-43.
- Eweje, G. ve Brunton, M. (2010), Ethical Perceptions of Business Students in A New Zealand University: Do Gender, Age and Work Experience Matter?, *Business Ethics A European Review*, 19(1), s.95-111.
- Gill, S. (2010), Is Gender Inclusivity an Answer to Ethical Issues in Business? An Indian Stance, *Gender in Management: An International Journal*, 25(1), s.37-63.
- Gönen, S. (2009), İç Kontrol Sisteminin Unsurlarından Kontrol Ortamının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, *World of Accounting Science*, 11(1), s.189-217.

- Gürsoy, D. ve Gavcar, E. (2003), International Leisure Tourists Involvement Profile, *Annals of Tourism Research*, 30(4), s.906-926.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2015), Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi'nde Yapılan Bir Araştırma, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), s.117- 130.
- Imagbe, V. U., Abiloro, T. O. ve Saheed, G. A. (2019), Fraud Diamond and Financial Crimes in Nigerian Banking Industries, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 9(4), s.294-303.
- Malhotra, N. K. (1999), *Marketing Research An Applied Orientation*, New Jersey: Prentice Hall.
- Mengi, B. T. (2013), Satıcı Hileleri, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 13(39), s.125- 140.
- Merchant, K. A. ve Rockness J. (1994), The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation, *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(1), s.79-94.
- Meriç, A. (2020), Muhasebe Öğrencilerinin Hile Algısı: Kayseri Üniversitesi Örneği, *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), s.313-326.
- Mirshkary, S. ve Carr, R. (2015), Effects of Exposure to Unethical Practices on the Personal Attitudes of Accountants in Small Accounting Firms, *Journal of Management & Organization*, 21(1), s.98-106.
- Murdock, H. (2008), The Three Dimensions of Fraud: Auditors Should Understand the Needs, Opportunities and Justifications that Lead Individuals to Commit Fraudulent Acts, *Internal Auditor*, 65(4), s.81-83.
- Okutmuş, E. ve Uyar, S. (2014), Konaklama İşletmelerinde Yiyecek İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi, *Mali Çözüm Dergisi*, 24(121), s.35-54.
- Özbirecikli, M. (2006), Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 5(18), s.1-18.

- Özcan, M. (2007), *Kâr Yönetimi Uygulamalarına İlişkin Etik Yargı Farklılıkları*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özeroğlu, A. İ. (2014), Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), s.180-196.
- Özkul, F. U. ve Pektekin, P. (2009), Muhasebe Yolsuzluklarını Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması, *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 11(4), s.57-88.
- Özkul, F. U. ve Özdemir, Z. (2013), Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma, *Öneri Dergisi*, 10(40), s.75- 89.
- Silverstone, H., Sheetz, M., Pedneault, S. ve Rudewicz, F. (2012), *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts*, Third Edition, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Rezaee, Z. (2005), Causes, Consequences and Deterence of Financial Statement Fraud, *Critical Perspectives on Accounting*. 16(3), s.277–298.
- Sharma, A. ve Panigrahi, P. K. (2012), A Review of Financial Accounting Fraud Detection based on Data Mining Techniques, *International Journal of Computer Applications*, 39(1), s.37-47.
- Singleton, T., Singleton, A., Bologna, J.ve Lindquist, R. (2006), *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, Third Edition, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Terzi, S. (2012), *Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit İMKB İmalat Sanayiinde Bir Araştırma*, Birinci Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Wang, S. (2010), A Comprehensive Survey of Data Mining-based Accounting-Fraud Detection Research, *2010 International Conference on Intelligent Computation Technology and Automation*, IEEE, 1, s.50-53.
- Wells, J. T. (2008), *Principles of Fraud Examination*, Fourth Edition, New Jersey: John Wiley & Sons. Inc.
- Wolfe, D. T. ve Hermanson, D. R. (2004), The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud, *The CPA Journal*, 74(12), s.38-42.