



## Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi'nde Yapılan Bir Araştırma

### *A Study on the Fraud Perception of Potential Accounting Professionals in Bozok University*

**Tansel Hacıhasanoğlu**  
Bozok Üniversitesi

**Nevran Karaca\***  
Sakarya Üniversitesi

#### ÖZ

Bu çalışmada, geleceğin meslek mensupları olan öğrencilerin mesleki hile ile ilgili algılarının ve hileli davranışları rapor etme eğilimlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca cinsiyet, öğrencilerin öğrenim gördükleri fakülte/myo, bölüm, sınıf ve aile gelir düzeyi açısından mesleki hile algısı ve raporlama eğilimleri arasında farklılık olup olmadığının tespit edilmesi çalışmanın diğer alt amaçlarını oluşturmuştur. Bu doğrultuda, Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İşletme ve İktisat Bölümü) ve Meslek Yüksek Okulu (Muhasebe Bölümü) öğrencilerine altı adet senaryodan oluşan bir anket uygulanmıştır. Verilerin analizi sonucunda, hem İİBF hem de MYO öğrencilerinin finansal tablo hilesi ve varlık suistimalinden ziyade yolsuzluğa karşı daha hassas oldukları tespit edilmiştir. Hile algıları ile rapor etme eğilimleri arasında da pozitif yönlü, kimi hile türlerinde kuvvetli bir ilişki tespit edilmiştir. Cinsiyet açısından, hile algı düzeyleri ve rapor etme eğilimleri arasında da anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre, hileli davranışa daha fazla duyarlı olduğu ve rapor etme eğilimlerinin daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Ayrıca İİBF ve MYO öğrencilerinin bazı senaryolar açısından hileye bakış açılarının ve rapor etme eğilimlerinin farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

*Anahtar Kelimeler:* Hile, Hile algısı, İhbar hattı.

#### ABSTRACT

In this study, we aim to determine professional fraud perception of students who are potential accounting professionals, and their tendency to report fraudulent behaviours. Moreover, determination of whether there are differences between students' professional fraud perceptions and reporting tendencies in terms of their faculty/ VHS (Vocational High School), department, class, gender and family, income level, forms the sub-objectives of the study. In this regard, we applied a questionnaire consisting of six scenarios to Bozok University FEAS (Faculty of Economics and Administrative Sciences)-Departments of Economy and Business- and VHS-Department of Accounting- students. Analysis of the data revealed that FEAS as well as VHS students are more susceptible to corruption rather than they are to financial statement fraud and abuse of assets. We found a positive -in some fraud types, strong- relationship between fraud perceptions and reporting tendencies. We determined that significant differences exist between perception levels and reporting tendencies of students, in terms of gender and family income level. Results also showed that female

Makalenin geliş tarihi: 28.11.2014-Kabul tarihi: 19.12.2014

\* İletişim kurulacak yazar:

Yrd. Doç.Dr. Nevran Karaca, Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Sakarya, Türkiye.  
E-posta: nkaraca@sakarya.edu.tr

students are more susceptible to fraudulent acts and their reporting tendencies are higher than male students. Finally we found evidence that FEAS students' and VHS students' views of fraud and reporting tendencies differ in certain scenarios.

*Keywords:* Fraud, Fraud perception, Fraud hotline.

## 1. GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetlerine ilgiduyan çıkar gruplarının sayısının gün geçtikçe artması ve bu grupların karar verme sürecinde güvenilir bilgiye olan ihtiyacı, muhasebe biliminin önemini sürekli olarak arttırmaktadır. Muhasebe, mali nitelikteki olayların tespitiyle başlayıp, raporlamaya kadar uzanan ve işletme ile ilgili kişi veya gruplara doğru bilgi sağlamayı amaçlayan bir süreçtir. Bu sürecin her aşamasında faaliyet gösteren, diğer bilim dallarında olduğu gibi yine insandır. Dolayısıyla muhasebe sisteminin başarısı ve ürettiği bilgilerin doğruluğu o sistemde yer alan çalışanların bilgi düzeyi ve ahlaki değerleri ile doğru orantılıdır.

İnsan odaklı yaşanan olumsuz olaylar, bilgi düzeylerinin ve ahlaki değerlerin sürekli sorgulanmasına neden olmuştur. Zirasözkonusudeğerlerin eksikliği nedeniyle yapılan hata ve hileler küçük bir kesime yarar sağlarken, tamiri imkânsız sonuçlara da yol açmaktadır. Ayrıca işletme kaynaklarının yanlış kullanılması işletmenin yanısıra, hem mikro (çalışanlar, işverenler, satıcılar gibi) hem de makro düzeyde (devlet, kamuoyu ve sermaye piyasaları) çeşitli kesimleri etkilemektedir. Sonuç olarak 2001 yılında ardı ardına gelen şirket iflaslarında da budurum rahatlıkla görülmektedir. 2001 yılından itibaren ABD'de önemli muhasebe skandalları yaşanmaya başlanmıştır. Bu skandallar ABD'nin enbüyük yedinci şirketi olarak gösterilen enerji devi Enron'la başlayıp, telekomünikasyondevleri WorldCom, Adelphia, Qwest ve Global Crossing, Dynogy, RoyaldAhold veParmalat, Carme Vakası, Kmart, Tyco International, Xerox gibi tanınmış diğer şirketlerledevam etmiştir (Yıldız ve Baskan, 2014, s. 1). Bu şirketlerde varlık usulsüzlüğü (AssetMisappropriation), yolsuzluk (Corruption) veya finansal tablo (Financial Statement Fraud)hilesi olarak adlandırılan, çeşitli çıkar gruplarını (ortaklar, çalışanlar, devlet vb.) derinden etkileyen hileler ve suistimaller söz konusu olmuştur. Ne tür hile veya suistimal olursa olsun odak noktasında insanın (çalışanların) olduğu ise net bir şekilde ortadadır.

Bu çalışmada özellikle çalışan odaklı mesleki hile kavramı üzerinde durulmuştur. Bu doğrultuda, geleceğin meslek mensubu konumundaki öğrencilerin(özellikle muhasebe alanında çalışma hakkına sahip) hileye bakış açılarının ve algılarının belirlenmesi amaçlanmıştır.Bununla birlikte hile algı düzeyleri ile birlikte rapor etme eğilimlerinin ortaya konulması da çalışmanın diğer amaçları arasında yer almıştır. Ayrıca okul, bölüm bazında ve demografik özellikler açısından hile algısı konusunda anlamlı farklılıkların olup olmadığının belirlenmesi çalışmanın alt amaçları arasında yer almaktadır.

## 1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### 1.1. Hile Kavramı

Bir kişiye veya kuruma çeşitli şekillerde zarar vermenin iki yolu vardır. Birincisi cebren ve güç kullanarak, ikincisi ise sahtekârlık veya aldatma yoluyla zarar vermedir. Burada yer alan ilk eylem, hırsızlık veya soygun olarak adlandırılır iken, ikinci eylem hile veya yolsuzluk olarak adlandırılmaktadır (Bozkurt, 2011: 4). Hile; bilinçli olarak yapılan bir fiil olarak tanımlanmakta ve bu yönüylekasıt taşımayan hata olarak adlandırılan davranışlardan ayrılmaktadır (Küçük ve Uzay, 2009: 240).Hile, eylemi gerçekleştirenin kendi menfaati lehinde aldatma yoluyla kıymeti olan bir şeyi elde etmesi veya bir yükümlülüğten kaçınması şeklinde tanımlanabilir (Karausta ve Dönmez, 2013: 62). Buradan hareketle hile en genel tanımıyla kasıtlı aldatma olarak ifade edilebilir (Özkul

ve Özdemir, 2013: 75). Bununla birlikte hile kavramı ile ilgili literatürde çeşitli tanımlar mevcuttur. Bu tanımları şu şekilde özetlemek mümkündür (Bozkurt, 2011:60):

- Hile, bir başka kişi veya grubun zararına neden olacak bir biçimde, bir yarar sağlamak amacıyla, kasıtlı olarak aldatma faaliyetinde bulunmaktır.
  - Kasıtlı olarak yapılan, gerçeklere, adalete, dürüstlüğe, eşitliğe karşı aldatma, yalan söyleme ve dolandırma faaliyetleri hile olarak ifade edilmektedir.
  - Hile, bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanması ve sonuç olarak haksız kazanç sağlamasıdır.
- Hile tanımından yola çıkılarak hile ilgili özellikler şu şekilde sıralanabilir (Okutmuş ve Uyar, 2014: 37):

- Hilede daima kasıt unsuru vardır.
- Hileyi yapan kendine çıkar sağlamaktadır.
- Her türlü hilede işletme zarar görür.
- Hile gizli yapılan bir faaliyettir.
- Genellikle kurban aldatılır.

## 1.2. Hile Üçgeni ve Hilelerin Sınıflandırılması

Hilelerin sınıflandırılmasına geçmeden önce “hile üçgeni” kavramına kısaca değinmek yerinde olacaktır. *Hile üçgeni* kavramı ilk kez 1950’lilerde Donald R. Cressey tarafından ortaya atılmıştır. Cressey’in, insanların niçin hile yapmaya yöneldiğini açıklamak için oluşturduğu hipotez sonucu ortaya çıkan bir kavramdır (Kiracı, 2013: 89). Hile üçgenini oluşturan üç ana unsur bulunmakta olup bunlar fırsat, baskı ve bahanedir (Küçük, 2008: 20). Örneğin, işletme çalışanlarında aşırı borçlanmadan oluşan bir *baskı unsuru*, bununla birlikte iç kontrol zayıflığı nedeniyle ortaya çıkan *fırsat unsuru* ve çalınan paranın daha sonra yerine konulacağı düşüncesinin yansımaları olan *haklı gösterme unsuru* gibi durumlar bir arada bulunduğu hile kaçınılmaz olmaktadır (Kiracı, 2013: 89).

Hile yapanlar ve hileye maruz kalan taraflar açısından hile şu şekilde desınıflandırılabilir (Ulucan Özkul ve Özdemir, 2013: 76):

- **Çalışan Hileleri:** Çalışanlar tarafından, işletme varlıklarının ve kaynaklarının haksız kazanç elde etmek amacıyla, kasıtlı olarak uygun olmayan biçimde kullanılması veya ele geçirilmesidir. İşletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen bu tür hilelerde hileye maruz kalan taraf işverendir.
- **Yönetim (Finansal Tablo) Hileleri:** Tepe yöneticileri tarafından gerçekleştirilen hileler ise yönetim hileleri olarak adlandırılmaktadır. İşletme mali tablolarının olduğundan farklı biçimde gösterilmesi bu hile türünde güdülen temel amaçtır. Bu doğrultuda yöneticiler mali tabloları olduğundan daha iyi ya da olduğundan daha kötü gösterebilmek için finansal bilgileri manipüle edebilirler.
- **Satıcı Hileleri:** Mal/hizmet satan kişilerce gerçekleştirilen hileler satıcı hileleri olarak ifade edilmektedir. Bu tür hilelerde satıcı, işletmeye, malları olduğundan daha yüksek fiyata satabileceği gibi kalitesiz mal satabilir, malları eksik teslim edebilir, hatta malları hiç teslim etmeyebilir.
- **Müşteri Hileleri:** Müşterilerin mal ve hizmet aldıkları işletmeye karşı gerçekleştirdikleri ve satış yapan işletmenin zarar görmesi ile sonuçlanan hilelerdir. Bu tür hilelerde müşteriler, satıcıları, ödemeleri gereken tutarın altında ödeme yapabilmek için aldatmaya çalışırlar.
- **Yatırım Hileleri:** Yatırımcıların değersiz ya da gerçekte hiç yapılmayan yatırımlara para yatırmaları için aldatılmaları temeline dayanır. Bunun sonucunda gerçek dışı veya değersiz yatırımlara para yatırarak paralarını kaybeden yatırımcılar zarar görürken, yatırımcıları aldatan bireyler bu işlemde haksız kazanç sağlarlar.

### 1.3. Mesleki Hile Kavramı

Hile tanımları paralelinde, mesleki hile, Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (The Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) tarafından “Bir kimsenin, mesleğini, işveren firmanın kaynaklarını veya varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanma yoluyla, şahsi zenginleşme için kullanması” olarak tanımlanmıştır. Tanıma göre mesleki hile, çalışanların, orta ve üst düzey yöneticilerin uygunsuz davranışlarının sonucudur. ACFE'nin 1996 yılında yayınladığı ilk raporda\* yapılan tanıma göre, mesleki hile, yapılan faaliyetlerin gizli, çalışan tarafından kuruma olan sorumlulukların ihmal edilmesi, işveren kurumun varlıklarına, gelirlerine ve kaynaklarına zarar verilmesi şeklinde ifade edilmiştir (Karausta ve Dönmez, 2013: 63).

ACFE (*Association of Certified Fraud Examiners*) tarafından yayınlanan 2014 yılı raporunda, 51 çeşit hile yönteminden bahsedilmektedir. Ticarî yaşamda karşılaşılan hemen hemen tüm hileleri içermesi nedeniyle bu çalışmada da, ACFE tarafından belirlenen ve hile ağacı (*fraud tree*) olarak adlandırılan bu sınıflandırma esas alınmıştır. Bu sınıflandırmaya göre, mesleki hileler üç ana grupta toplanmaktadır (Canol, 2010:23). Bunlar; varlık usulsüzlükleri, yolsuzluk ve finansal tablo hilesidir (ACFE, 2014: 10). Varlık usulsüzlükleri, yöneticilere ya da diğer yetkili makamlar ya da bir çalışan tarafından işletme varlıklarının çalınmasıdır. Yolsuzluk, bir kişinin görev tanımına aykırı biçimde bir kazanç sağlamak amacıyla kendi konumunu kullanmasıdır. Finansal tablo hilesi ise, muhasebe kayıtlarının değiştirilmesi ya da işletmenin gerçek değerini ya da mali faaliyetlerini tam ve doğru olarak göstermeyecek şekilde finansal tablo veya raporların hazırlanması şeklinde tanımlanmaktadır (Canol, 2010:24).

Hile türleri içinde sıklıkla karşılaşılan varlık usulsüzlüğüdür. Varlık usulsüzlüğüne; varlıkların zimmete geçirilmesi veya suiistimali, nakit hırsızlığı, fatura usulsüzlüğü, çek tahrifatı, bordro usulsüzlüğü, işletme kaynaklarının suiistimal edilmesi ve stok hırsızlığı örnek olarak verilebilir. Varlık usulsüzlüğü sonrası en fazla görülen mesleki hile türü ise yolsuzluktur. Yolsuzluk ile ilgili olarak, faillerin, ticari işlemlerde işveren veya diğerlerinin haklarının tersine, nüfuzlarını kendisi veya bir üçüncü kişi için çıkarlar elde etmek için kullanmaları, kamu veya özel sektörde çalışan görevlilere imtiyazlı uygulamaları için ödenen komisyonlar, rüşvet, çıkar uyumsuzluğu, ekonomik şantaj ve yasa dışı bahşişler örnek olarak gösterilebilir. Finansal tablo hileleri, mesleki hileler arasında, en zor tespit edilen ve belki de bu sebeple oran olarak mesleki hileler içinde en düşük paya sahip olan hile türüdür. Finansal tablo hilelerine örnek olarak, tahrifat, değiştirme, bilinçli maddi hata, ihmal, kayıtların veya diğer önemli bilgilerin bilinçli olarak yanlış sunumu gösterilebilir. Ayrıca, bilinçli yanlış yorumlama, muhasebe ilke, kural, politikalarında ölçme, tanımlama için kullanılan yöntemlerin yanlış uygulanması, yetersiz açıklama veya bilinçli ihmal, yasadışı kazanç yönetimi yoluyla muhasebe tekniklerinin saldırgan kullanımı, var olan kural temelli muhasebe standartları altında muhasebe uygulamalarının manipüle edilmesinde yine finansal tablo hileleri arasında sayılabilir (Dönmez ve Karausta, 2011:19-20).

2014 yılında ACFE tarafından yayınlanan raporda son üç döneme (2010-2012 ve 2014) ait anket sonuçları yer almaktadır. Bu anketlerden elde edilen ve gerçekleşen hile sayısı ve tutar olarak değerler Tablo 1'de verilmiştir. Tablo incelendiğinde varlık usulsüzlüğü ile ilgili olayların toplam içerisinde %85 paya sahip olduğu, buna karşın toplam tutarın 130.000 \$ olduğu görülmektedir. Finansal tablo hilesi ile ilgili olayların ise frekans olarak toplam içerisinde %9'luk paya sahip olmasına karşın, 1.000.000 \$'lık tutarı ilk sırada yer aldığı görülmektedir. Yolsuzluk şeklinde gerçekleşen hile ise, hem sayı hem de tutar olarak bu iki hile türü arasında yer almıştır (ACFE, 2014: 12).

\*2002 yılından itibaren ACFE ikişer yıl arayla bu raporları güncellemiştir.

**Tablo 1:** ACFE 2014 Raporunda Yer Alan Mesleki Hile Sayı ve Tutarları

		Varlık Usulsüzlüğü (Asset Misappropriation)	Yolsuzluk (Corruption)	Finansal Tablo Hilesi (Financial Statement Fraud)
<b>SAYI</b>	2010	% 86,3	% 32,8	% 4,8
	2012	% 86,7	% 33,4	% 7,8
	2014	% 85,4	% 36,8	% 9
<b>TUTAR</b>	2010	135.000 \$	250.000 \$	4.100.000 \$
	2012	120.000 \$	250.000 \$	1.000.000 \$
	2014	130.000 \$	200.000 \$	1.000.000 \$

#### 1.4. Hilenin Önlenmesi ve Hile Algısının Önemi

İşletmeler mesleki hileleri önlemek için, hem iyi bir denetim koşulu sağlamalı hem kendi içlerinde bir takım prosedürler geliştirmeli, hem de olası muhasebe hilelerinin aza indirmeye çalışmalıdır. Bu amaçla öncelikle fırsat unsuru ortadan kaldırılmalıdır. Bunun için de iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliği artırılmalı, böylece dışarıdan denetim yapacak bağımsız denetim birimlerine doğru bilgiler sağlanmalıdır. Bunların dışında da hileleri önlemek için geliştirilecek olan programlardan yararlanılmalı, hileleri ortaya çıkartan birimler kurulmalı (denetim komitesi, iç denetim birimi vs.), ihbar hatlarından ve özel hata vehileleri inceleme birimlerinden yararlanılmalıdır (Yıldız ve Baskan, 2014:6). Hilenin önlenmesi ile ilgili sıralanan bu yöntemlerden en çok kullanılanı ihbar hattı yöntemidir. İhbar hattı, herhangi bir kişinin fark ettiği hileleri ilgili birimlere bildirmesi sonucu yapılan yanlışlıkların yetkili kişilerce çözülmesini içermektedir. Bu bildirim doğrudan hile ile ilgili durumu kapsayabileceği gibi, ipucu vermek şeklinde de olabilir.

İhbar hattının etkin işlemesine yönelik özellikler şu şekilde sıralanabilir (Rezee, 2002:105):

- Bireylerin ahlaki açıdan yeterli duyarlılığa sahip olması,
- Bireylerin hilelerin farkına varıp bu hileleri çözmek için strateji belirleme yeteneğine sahip olması,
- Bireylerin bu hilelerle uğraşabilmesi için kararlı olması.

Eğer bu üç faktörün tamamı birden çalışırsa ihbar mekanizması etkili olacak, amaca ulaşılacak ve doğru kanalların tercihinde yardımcı olacaktır. Ayrıca hilenin tespit edilme şekli ile ilgili ACFE 2014 raporu incelendiğinde, % 42,2 oranla ihbar hattı ve çalışanlardan elde edilen bilgilerin ilk sırada olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla % 16 ile yönetimin incelemesi ve % 14,1 ile iç kontrol sistemi izlemektedir (ACFE, 2014:19).

İpuçlarının en çok çalışanlar tarafından rapor edildiği, ACFE tarafından yayınlanan bütün raporlarda görülmektedir. Bu sonuç hem çalışanların yasa dışı olayları rapor etmelerinin önemini, hem de hile açısından işletmeler için önemli bir tehdit unsuru olan çalışanların doğru yönlendirilmeleri durumunda yine en önemli önleme unsuru olabileceklerini göstermesi açısından önemlidir (Dönmez ve Karausta, 2011:24).

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Mesleki hile konusunda, öğrenciler ve potansiyel çalışanlar ile ilgili ulusal ve uluslararası bazda farklı boyutlarda az çalıştırma yapılmıştır. Ulusal bazda çalışmalar incelendiğinde, özellikle bu çalışma ile paralellik gösteren Dönmez ve Karausta (2011) tarafından yapılan çalışma öne çıkmaktadır. Çalışanların hile algısı ve rapor etme eğilimleri üzerine Akdeniz Üniversitesi İİBF öğrencilerine yönelik yapılan bu çalışmada, hile algısı arttıkça rapor etme eğiliminin de arttığı, cinsiyet açısından dahile algısı ve rapor etme eğilimlerinin farklılaştığı belirlenmiştir. Ayrıca bölüm bazında da kısmen farklılıklar tespit edilmiştir.

Baird ve Zelin (2008) tarafından yapılan çalışmada, çalışanların hile algısı ve raporlama eğilimleri araştırılmıştır. Hile algısının, davranışların değerlendirilmesi açısından önemli olduğu ve çalışanların hile algılarının rapor etme eğilimleri üzerinde etkili olduğu belirlenmiştir. Ayrıca ilgili davranışın onaylanması ile rapor edilmesi arasında pozitif yönlü ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bayanların hileli durum ve rapor etme eğilimi açısından erkeklere göre daha hassas ve daha fazla rapor etme eğiliminde oldukları belirlenmiştir.

Lau vd. (2009) yapmış oldukları çalışmada, potansiyel çalışan adayları öğrencilerin etik uyumlarını ve algılarını araştırmışlardır. Bayan öğrencilerin erkek öğrencilere nazaran daha fazla etik tutum ve davranış sergilediklerini belirlemişlerdir. Eweie ve Brunton'da (2009) Endonezya'da yapmış oldukları benzer çalışmada, işletme bölümü öğrencilerinin etik konusundaki algılarını ve tutumlarını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Çalışmalarının sonucunda, bayan öğrencilerin erkek öğrencilere göre etik konusunda daha hassas ve duyarlı olduklarını tespit etmişlerdir.

## 3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Muhasebe biliminde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulamaya geçirilmesi ile birlikte gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi üretme adına önemli adımlar atılmış bulunmaktadır. Bununla birlikte, unutulmaması gereken en önemli nokta bu uygulamaların başarısının merkezinde yine insanın olduğudur. Çünkü farklı menfaatler nedeniyle, insanoğlu mevcut çizginin her zaman dışına çıkabilme kapasitesine sahiptir. Bunun önüne geçebilmek için kullanılacak en önemli araç bütün alanlarda olduğu gibi yine eğitimidir. Bu noktadan hareketle, bu çalışmada gelecekte muhasebeci olarak çalışma hakkı elde edebilecek olan öğrencilerin hile algılarının tespit edilmesi ve rapor etme eğilimlerinin belirlenmesi ana amaç olarak belirlenmiştir. Mevcut durumun tespit edilmesi ve sorunlar üzerinde odaklanma imkânı vermesi çalışmanın önemini artırmaktadır.

### 3.2. Araştırmada Kullanılan Ölçekler, Veri Toplama Araçları ve Hipotezler

Belirlenen amaç doğrultusunda bu çalışmada, Baird ve Zelin (2008) tarafından, çeşitli davranışların uygunluğu ve öğrencilerin bu davranışları rapor etme eğilimlerinin belirlenmesine yönelik geliştirilen ve Dönmez ve Karausta (2011) tarafından Türkçeye çevrilen bir ölçek kullanılmıştır. Baird ve Zelin tarafından geliştirilen ölçek, 6 adet senaryodan oluşmaktadır. Bu senaryoların ikisi varlık usulsüzlüğü, ikisi yolsuzluk ve son ikisi finansal tablo hilesi ile ilgilidir. Çalışma; finansal muhasebe, maliyet veya yönetim muhasebesi derslerini alan öğrenciler üzerinde yapılmıştır.

Verilerin toplanması amacıyla geliştirilen anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde öğrencilerin demografik özelliklerine ilişkin sorular yer almaktadır. Anket formunun ikinci bölümünde ise önceki paragrafta bahsedilen ölçeğe ait altı adet senaryo yer almaktadır. Bu bölümde, öğrencilerin her bir senaryodaki duruma katılma derecesi ve rapor etme eğilimleri belirlenmeye çalışılmıştır. Burada beşli likert ölçeği kullanılmıştır. Cevaplayıcılardan, söz konusu senaryolarda verilen durumlara “1 – Kesinlikle Katılmıyorum...5 – Kesinlikle Katılıyorum” aralığında cevap vermeleri istenmiştir. Ayrıca bu durumu rapor etme (ihbar etme) şansınız olsaydı, “1- Kesinlikle Rapor Etmezdim...5 – Kesinlikle Rapor Ederdim” aralığında rapor etme eğilimlerinin ortaya konulması istenmiştir. Söz konusu senaryolar ve eylem biçimi çalışmanın ekinde yer almaktadır (Ek Tablo-1)

Bu çalışma kapsamında test edilecek hipotezler ise şu şekilde belirlenmiştir:

H<sub>1</sub>: Öğrencilerin hile algıları ile raporlama eğilimleri arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H<sub>2</sub>: Öğrencilerin okudukları okul (İİBF-MYO) ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>3</sub>: Öğrencilerin okudukları okul (İİBF-MYO) ile rapor etme eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>4</sub>: Öğrencilerin cinsiyetleri ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>5</sub>: Öğrencilerin cinsiyetleri ile rapor etme eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>6</sub>: Öğrencilerin okudukları bölüm (işletme-iktisat<sup>†</sup>) ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>7</sub>: Öğrencilerin okudukları bölüm (işletme-iktisat) ile rapor etme eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>8</sub>: Öğrencilerin aile gelir düzeyi ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.

H<sub>9</sub>: Öğrencilerin aile gelir düzeyi ile rapor etme eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.

### 3.3. Araştırmanın Kapsamı, Kısıtları ve Verilerin Toplanması

Araştırmanın kapsamını, Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme ve İktisat bölümleri ile Meslek Yüksekokulu Muhasebe Bölümünde öğrenimlerine devam eden, finansal muhasebe ve maliyet (veya yönetim) muhasebesi derslerini alan öğrenciler oluşturmaktadır. Bu çalışmada Baird ve Zelin (2008) tarafından geliştirilen ölçek kullanılmıştır. Baird ve Zelin (2008), finansal muhasebe ve maliyet (veya yönetim) muhasebesi derslerini alan öğrenciler üzerinde araştırma yapmışlardır.

Araştırma kapsamında cevaplayıcılardan konu ile ilgili değerlendirme yapmaları istenmiştir. Dolayısıyla elde edilen sonuçlar bu subjektif değerlendirmeler ile sınırlıdır ve çalışmanın en önemli kısıtıdır. Ayrıca araştırma yalnızca Bozok Üniversitesi özelinde yapıldığından sonuçların genellenmesi mümkün değildir.

Çalışma kapsamında hazırlanan anket formu İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde ilgili dersleri alan yaklaşık 600, MYO muhasebe bölümünde ise 150 öğrenciye dağıtılmıştır. 288'i İİBF'den ve 121'i ise MYO'dan olmak üzere toplam analize hazır 409 anketin geri dönüşü sağlanmıştır. İİBF için geri dönüş oranı % 48, MYO için ise yaklaşık % 80 olarak gerçekleşmiştir.

<sup>†</sup> Bozok Üniversitesi İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi bünyesinde sadece işletme ve iktisat bölümleri yer almaktadır.

### 3.4. Bulgular

#### 3.4.1. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılanların cinsiyet, öğrenim gördükleri okul, bölüm ve aile gelir düzeylerine ilişkin demografik özellikler Tablo 2’de yer almaktadır.

**Tablo 2: Öğrencilerin Demografik Özellikleri**

	Demografik Bilgiler	f	%	Kümülatif
Cinsiyet	Bayan	258	% 63	% 63
	Bay	151	% 37	% 100
	<b>Toplam</b>	409		
Okul	İİBF	288	% 70,4	% 70,4
	MYO	121	% 29,6	% 100
	<b>Toplam</b>	409		
Bölüm	İşletme (İİBF)	172	% 42	% 42
	İktisat (İİBF)	116	% 28,4	% 70,4
	Muhasebe (MYO)	121	% 29,6	% 100
	<b>Toplam</b>	409		
Sınıf	İşletme (3. Sınıf)	72	% 17,6	% 17,6
	İşletme (4. Sınıf)	100	% 24,5	% 42,1
	İktisat (3. Sınıf)	56	% 13,7	% 55,8
	İktisat (4. Sınıf)	60	% 14,7	% 70,5
	Muhasebe (1. Sınıf)	61	% 14,8	% 85,3
	Muhasebe (2. Sınıf)	60	% 14,7	% 100
	<b>Toplam</b>	409		
Aile Gelir Düzeyi	AGD ≤ 1000	111	% 30,4	% 30,4
	1000 < AGD ≤ 2000	156	% 42,7	% 73,1
	2000 < AGD	98	% 26,9	% 100
	<b>Toplam</b>	365		

Araştırma kapsamına İşletme ve İktisat Bölümü 3 ve 4. sınıf öğrencileri, Meslek Yüksekokulu Muhasebe Bölümü 1 ve 2. sınıf öğrencileri alınmıştır. Çünkü Baird ve Zelin tarafından geliştirilen ölçek Genel Muhasebe ve Maliyet (veya Yönetim) Muhasebesi derslerini alan öğrenciler üzerinde uygulanmıştır. Dolayısıyla bu dersler işletme ve iktisat bölümlerinde 3 ve 4. sınıflarda, muhasebe bölümünde ise 1 ve 2. sınıflarda verildiği için yalnızca bu gruptaki öğrencilere anket dağıtılmıştır.

Tablo 2’de verilen demografik özellikler incelendiğinde, araştırmaya katılan öğrencilerin %63’ünün bayan ve %37’nin bay olduğu görülmektedir. Öğrencilerin %42’si işletme, %28,4’ü iktisat ve %29,6’sı ise muhasebe bölümü öğrencisidir. Öğrencilerin öğrenim gördükleri sınıflara bakıldığında ise, % 31,3’nün İİBF üçüncü sınıf, % 39,2’nin İİBF dördüncü sınıf, % 14,8’nin MYO 1. sınıf ve % 14,7’sinin ise MYO 2. sınıfta oldukları görülmektedir.

#### 3.4.2. Araştırma Değişkenlerinin Ortalamaları

Okul ve bölüm bazında, senaryolarda yer alan davranışları onaylama dereceleri Tablo 3 ve tablo 4’de verilmiştir. Tablolar incelendiğinde Senaryo 1 dışındaki bütün senaryoların genel ortalamasının 2,5’in altında olduğu görülmektedir. Bu da öğrencilerin genel olarak bu senaryolarda



yer alan davranışları onaylamadıklarını göstermektedir. Özellikle yolsuzluk ile ilgili verilen senaryoya verilen cevapların ortalamasının (1,84 ve 1,77) en düşük değerler olması, bu konuda öğrencilerin oldukça hassas olduklarının bir göstergesidir. Okul bazında ise, İİBF öğrencilerinin neredeyse bütün senaryolarda MYO öğrencilerine göre senaryolara katılma derecelerinin daha düşük olduğu tespit edilmiştir. Buradan İİBF öğrencilerinin hile ve hileli duruma karşı daha duyarlı oldukları sonucu ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 3:** Senaryolarda Yer Alan Davranışları Onaylama Dereceleri (Okul Bazında)

	Ortalama		
	İİBF	MYO	Genel
Senaryo 1 (Varlık usulsüzlüğü)	2,35	3,02	2,55
Senaryo 2 (Yolsuzluk)	1,80	1,96	1,84
Senaryo 3 (Finansal tablo hilesi)	2,30	2,50	2,36
Senaryo 4 (Varlık usulsüzlüğü)	1,92	1,90	1,91
Senaryo 5 (Yolsuzluk)	1,72	1,89	1,77
Senaryo 6 (Finansal tablo hilesi)	2,17	2,17	2,17

Bölüm bazında ise, Senaryo 1 dışında bütün senaryolar için işletme bölümü öğrencilerinin, iktisat ve muhasebe bölümü öğrencilerine göre hile konusunda daha hassas oldukları belirlenmiştir.

**Tablo 4:** Senaryolarda Yer Alan Davranışları Onaylama Dereceleri (Bölüm Bazında)

	N				Ortalama			
	İİBF			Genel	İİBF			Genel
	İşl.	İkt.	Muh.		İşl.	İkt.	Muh.	
Senaryo 1 (Varlık usulsüzlüğü)	172	116	121	409	2,37	2,33	3,02	2,55
Senaryo 2 (Yolsuzluk)	172	116	121	409	1,71	1,92	1,96	1,84
Senaryo 3 (Finansal tablo hilesi)	171	116	121	408	2,29	2,31	2,50	2,36
Senaryo 4 (Varlık usulsüzlüğü)	171	116	121	408	1,80	2,11	1,90	1,91
Senaryo 5 (Yolsuzluk)	171	116	121	408	1,72	1,72	1,89	1,77
Senaryo 6 (Finansal tablo hilesi)	170	116	121	407	2,14	2,23	2,17	2,17

Okul ve bölüm bazında, senaryolarda yer alan davranışları rapor etme eğilimleri ise, Tablo 5 ve Tablo 6'da verilmiştir. Tablolardaki bilgiler incelendiğinde genel olarak bütün senaryolar için öğrencilerin rapor etme eğilimlerinin yüksek olduğu söylenebilir. Özellikle yolsuzluk ile ilgili durumlarda öğrencilerin daha duyarlı oldukları görülmektedir. Finansal tablo hilesi ile ilgili rapor etme eğilimlerinin, diğer durumlara göre düşük çıkması öğrencilerin henüz finansal tabloların önemi ve muhasebenin doğru ve gerçeğe uygun bilgi üretme ilkesini tam olarak benimsemediklerinin bir göstergesi olarak düşünülebilir. Bölüm bazında ise bütün bölümlerde okuyan öğrencilerin, genelde rapor etme eğilimlerinin birbirine yakın olduğu söylenebilir.

**Tablo 5:** Senaryolarda Yer Alan Davranışları Rapor Etme Eğilimlerine İlişkin Ortalamalar (Okul Bazında)

	Ortalama		
	İİBF	MYO	Genel
Senaryo 1 (Varlık usulsüzlüğü)	3,69	3,85	3,74
Senaryo 2 (Yolsuzluk)	4,07	3,76	3,98
Senaryo 3 (Finansal tablo hilesi)	3,62	3,55	3,60

hilesi)			
Senaryo 4 (Varlık usulsüzlüğü)	3,88	3,75	3,84
Senaryo 5 (Yolsuzluk)	4,20	3,82	4,09
Senaryo 6 (Finansal tablo hilesi)	3,60	3,69	3,63

**Tablo 6:** Senaryolarda Yer Alan Davranışları Rapor Etme Eğilimlerine İlişkin Ortalamalar (Bölüm Bazında)

	N				Ortalama			
	İİBF		MYO	Genel	İİBF		MYO	Genel
	İşl.	İkt.	Muh.		İşl.	İkt.	Muh.	
Senaryo 1 (Varlık usulsüzlüğü)	172	116	121	409	3,76	3,59	3,85	3,74
Senaryo 2 (Yolsuzluk)	172	116	121	409	4,11	4,02	3,76	3,98
Senaryo 3 (Finansal tablo hilesi)	171	116	121	408	3,62	3,62	3,55	3,60
Senaryo 4 (Varlık usulsüzlüğü)	171	116	121	408	4,00	3,70	3,75	3,84
Senaryo 5 (Yolsuzluk)	171	116	121	408	4,15	4,29	3,82	4,09
Senaryo 6 (Finansal tablo hilesi)	170	116	121	407	3,65	3,53	3,69	3,63

### 3.4.3 Hipotezlerin Test Edilmesi

Öğrencilerin davranışları onaylama ve rapor etme eğilimleri arasında bir ilişkinin olup olmadığının belirlenmesi amacıyla korelasyon analizi yapılmalıdır. Ama öncesinde hangi korelasyon testi yönteminin kullanılması gerektiğinin belirlenmesi için verilerin normal dağılım gösterip göstermediği ortaya konulmalıdır. Bu amaçla, veri seti ile ilgili yapılan Kolmogorov – Smirnov testi sonuçları % 95 güven seviyesinde normal dağılım olduğunu göstermiştir (anlamlılık düzeyi bütün veriler için % 5'in üzerinde gerçekleşmiştir). Bu sonuçtan yola çıkılarak korelasyon analizi yöntemlerinden Pearson Korelasyon analizi yöntemi kullanılması gerektiği belirlenmiştir. Korelasyon analizine ilişkin veriler ve elde edilen sonuçlar Tablo 7'de verilmiştir. Burada beklenen durum, senaryodaki davranışlar ne kadar az onaylanıyor ise, rapor etme eğiliminin tam tersi yüksek olmasıdır. Elde edilen sonuçlarda bu durumu destekleyici doğrultudadır. Bütün senaryolar için 0,000 anlamlılık düzeyinde ters yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle  $H_1$  hipotezi bütün senaryolar için kabul edilmektedir.

İİBF ve MYO öğrencilerine ait veriler ayrı ayrı incelendiğinde ise, bütün senaryolarda İİBF öğrencileri için davranışları onaylama ve rapor etme eğilimleri arasındaki ilişkinin, MYO öğrencilerine göre daha yüksek çıktığı görülmektedir.

**Tablo 7:** Davranışları Onaylama Ve Rapor Etme Eğilimleri Arasındaki İlişki

	Sen. 1	Sen. 2	Sen. 3	Sen. 4	Sen. 5	Sen. 6
<b>GENEL</b>						
Pearson Korelasyon Değeri	-0,373	-0,465	-0,458	-0,675	-0,523	-0,656
Anlamlılık Düzeyi (Sig. (2-tailed))	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
<b>İİBF</b>						
Pearson Korelasyon Değeri	-0,461	-0,510	-0,567	-0,697	-0,493	-0,697
Anlamlılık Düzeyi (Sig. (2-tailed))	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
<b>MYO</b>						
Pearson Korelasyon Değeri	-0,232	-0,336	-0,190	-0,632	-0,572	-0,530
Anlamlılık Düzeyi (Sig. (2-tailed))	0,011	0,000	0,037	0,000	0,000	0,000

$H_2$  (Öğrencilerin okudukları okul (İİBF-MYO) ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır) ve  $H_3$  (Öğrencilerin okudukları okul (İİBF-MYO) ile rapor etme eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır) hipotezlerinin değerlendirilmesinde t testi kullanılmıştır. Senaryo 1 (Varlık usulsüzlüğü) için  $H_2$  hipotezi kabul edilmiştir (0,000 anlamlılık düzeyinde). Ortalamalara bakıldığında ise, İİBF

öğrencilerinin ilgili senaryoda yer alan davranışa MYO öğrencilerine göre daha az katıldıkları belirlenmiştir (İİBF öğrencileri için ortalama 2,35, MYO öğrencileri için ortalama 3,02). Dolayısıyla varlık usulsüzlüğü ile ilgili olarak İİBF öğrencilerinin MYO öğrencilerine göre daha duyarlı olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Senaryo 2 (Varlık usulsüzlüğü) ve Senaryo 5 (Yolsuzluk) için  $H_3$  hipotezi kabul edilmiştir (0,000 anlamlılık düzeyinde). Bu iki senaryo için İİBF ve MYO öğrencilerinin rapor etme eğilimlerinin farklılaştığı görülmektedir. Ortalamalara bakıldığında ise, her iki senaryoda verilen olayı İİBF öğrencilerinin daha fazla rapor etme eğilimlerinde oldukları tespit edilmiştir.

$H_4$  (Öğrencilerin cinsiyetleri ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır) ve  $H_5$  (Öğrencilerin cinsiyetleri ile rapor etme eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır) hipotezlerinin değerlendirilmesinde de yine t testi kullanılmıştır. Senaryo 2 (Yolsuzluk), Senaryo 5 (Yolsuzluk) ve Senaryo 6 (Finansal tablo hilesi) için hipotez kabul edilmiştir. Sırasıyla bu hipotezler için anlamlılık değerlerinin 0,012, 0,046 ve 0,000 olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca % 10 anlam seviyesinde ise, Senaryo 1 (varlık usulsüzlüğü) ve Senaryo 3 (Finansal tablo hilesi) için hipotezlerin kabul edilebileceği görülmüştür (anlamlılık düzeyleri sırasıyla 0,084 ve 0,074). Ortalamalara bakıldığı zaman, bayan öğrencilerin bütün senaryolarda verilen olumsuz davranışlara katılma derecelerinin erkek öğrencilere göre daha düşük olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bayan öğrencilerin hile algısının erkek öğrencilere nazaran daha yüksek olduğu, başka bir ifade ile bayanların hileye karşı daha duyarlı olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Cinsiyete göre rapor etme eğilimlerinin farklılaşıp farklılaşmadığının araştırıldığı  $H_5$  hipotezi ise, Senaryo 1 (Varlık usulsüzlüğü), Senaryo 2 (Yolsuzluk) ve Senaryo 6 (Finansal tablo hilesi) için kabul edilmiştir (anlamlılık düzeyleri sırasıyla 0,007, 0,018 ve 0,000). Ortalamalara bakıldığında bayan öğrencilerin, hile karşısındaki tutumlarına paralel olarak, rapor etme eğilimlerinin de erkek öğrencilere göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

$H_6$  (Öğrencilerin okudukları bölüm (işletme-iktisat) ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır) ve  $H_7$  (Öğrencilerin okudukları bölüm (işletme-iktisat) ile rapor etme eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır) hipotezleri, Senaryo 4 (Varlık usulsüzlüğü) için kabul edilmiştir (anlamlılık düzeyleri sırasıyla 0,019 ve 0,045). Yine ortalamalara bakıldığında işletme bölümü öğrencilerinin iktisat bölümü öğrencilerine göre, ilgili senaryolara katılma derecelerinin daha düşük ve rapor etme eğilimlerinin ise daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Varlık yolsuzluğu ile ilgili bu senaryo için işletme bölümü öğrencilerinin daha duyarlı olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

$H_8$  (Öğrencilerin aile gelir düzeyi ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır) ve  $H_9$  (Öğrencilerin aile gelir düzeyi ile rapor etme eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır) hipotezleri için ise, tek yönlü varyans analizi (ANOVA) yapılmıştır. Bütün senaryolar için anlamlılık düzeyleri 0,05'in üzerinde çıkmıştır ve bu nedenle bu iki hipotez reddedilmiştir. Aile gelir seviyesinin, hile algıları ve rapor etme eğilimleri üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

#### 4. SONUÇ

İşletmelerin veya bireylerin hile nedeni ile uğradıkları kayıpların büyüklüğü düşünüldüğünde, ortaya çıkan bu kayıpların azaltılması veya önlenmesi için alınması gereken kararların ve yapılması gereken faaliyetlerin önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Özellikle neredeyse bütün hilelerin merkezinde çalışanların olması, bu çalışmaların odak noktasının çalışanlar olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada geleceğin çalışanları konumundaki öğrencilerin hile konusundaki algıları ve hile karşısında takınacakları tutumların belirlenmesi amaçlanmıştır. Elde edilen sonuçlar ışığında, varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hilesi ile ilgili durumlarda öğrencilerin duyarlı olduğu ve hileye bakış açılarının beklentiler doğrultusunda olumsuz olduğu

belirlenmiştir. Ayrıca bu konularla ilgili herhangi bir hile karşısında rapor etme eğilimlerinin de yüksek olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada, hile algısı ve rapor etme eğilimlerinin ölçülmesine yönelik aktarılan senaryolara verilen cevaplar incelendiğinde, yolsuzluk başlığı altında verilen durumlara karşı öğrencilerin daha duyarlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buna paralel olarak yolsuzluk ile ilgili rapor etme eğilimlerinin de daha yüksek çıktığı görülmüştür. Ayrıca bayan öğrencilerin erkek öğrencilere göre hile algısının ve rapor etme eğilimlerinin daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Okul bazında ise, varlık usulsüzlüğü ve yolsuzluk ile ilgili senaryolarda İİBF ve MYO öğrencilerinin hile algılarının ve rapor etme eğilimlerinin farklılaştığı tespit edilmiştir. İİBF öğrencilerinin hile algılarının ve rapor etme eğilimlerinin MYO öğrencilerine nazaran daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Bölüm bazında ise, varlık usulsüzlüğü ile ilgili senaryo açısından algı düzeyleri ve rapor etme eğilimlerinin farklılaştığı görülmüştür. Ziraşletme öğrencilerinin algı düzeyleri ve rapor etme eğilimleri daha yüksek çıkmıştır. Aile gelir düzeyi açısından ise öğrencilerin algı düzeyleri ve rapor etme eğilimleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı belirlenmiştir.

Öğrencilerin hile algı düzeyi ve rapor etme eğilimleri arasında bir ilişki olup olmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan korelasyon analizinde, bütün senaryolar için pozitif yönlü bir ilişki olduğu belirlenmiş, hile algısı arttıkça (başka bir ifadeyle hileli olaya katılım düzeyi azaldıkça), rapor etme eğiliminin arttığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışma kapsamında yapılan analizler sonucunda, geleceğin çalışanları konumundaki öğrencilerin hile karşısındaki algıları ve tutumları ortaya konulmuş ve çıkan sonuçlar gelecek için umut vaat etmiştir. Bu sonuçlar doğrultusunda, geleceğin çalışanları konumundaki öğrencilerin bilinç düzeylerinin artırılmasına yönelik olarak özellikle eğitim kurumları başta olmak üzere, hile ile mücadelede birçok birime görev düştüğü söylenebilir. Özellikle üniversitelerde meslek etiği ve hile odaklı derslerin verilmesi, hilenin zararları ve toplumda yaratacağı maddi – manevi kayıplar ile ilgili bilgilendirmelerin yapılması bu yönde atılmış önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

## KAYNAKÇA

Acfé(2014), Report to The Nations on Occupational Fraudand Abuse.

Baird, J. E. ve Zelin, R. (2008), “Understanding Employee Perceptions of Fradulent Activitiesand Their Propensity to Report Those Activities Using Anonymous Tip Lines: The Influence of Fraud Type, Propetrator Gender, and Observer Demographics”,*Southern Business Review*, 33, 1-14.

Bozkurt, N. (2011), “İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri”, Alfa Yayınları, İstanbul.

Dönmez, A. ve Karausta, T. (2011), “Çalışanların Mesleki Hile Algısı Ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, (104), 17-41.

Eweie, G. and Brunton, M. (2009),“Ethical Perceptions of Business Students in a New Zealand University: Do Gender, Age and WorkExperience Matter?”, *Journal of Business Ethics*, (19), 95-111.

Kandemir, C. (2010), *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*, (Basılmamış Doktora Tezi), Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karausta, T. ve Dönmez, A. (2013),“Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de SPK’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Mali Çözüm Dergisi*, (115), 59-88.

- Kıracı, M. (2013),“Hileye Yönelik Uluslararası Kuruluşların Hazırladığı Raporların Bağımsız Denetim Açısından Değerlendirmesi”, *Ankara SMMMÖ, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (3), 87-106.
- Küçük, E. ve Uzay, Ş. (2009),“Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), 239-258.
- Küçük, İ. (2008), *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi, (Basılmamış Doktora Tezi)*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Lau, T.C., Choe, K. L. and Bin Ramly, Z. (2009), “Ethical Orientation Of Future Business Leaders: An Exploratory Research”, *International Review of Business Research Papers*, (5), 109-120.
- Okutmuş, E. ve Uyar, S. (2014),“Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, (121), 35-54.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. and McMickle, P.L. (2002), “Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, (21), 147-163.
- Ulucan Özkul, F. ve Özdemir, Z. (2013),“Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma”,*Öneri Dergisi*, (40), 75-89.
- Yıldız, E. ve Başkan, T.D. (2014),“Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62),1-18.

## NOTLAR

Araştırmada Kullanılan Senaryolar

**Senaryo 1:** Phil, bir danışmanlık firmasında çalışmaktadır. Görevi gereği, mesaisi %70 şehir dışına seyahatler şeklinde geçmektedir. Çalıştığı firmanın politikası, Phil’in seyahatte olduğu günlerde günlük 40 dolara kadar yemek masraflarını şirketten geri istemesine imkân tanımaktadır. Phil’in bu yemek harcamaları için fatura ve harcama belgesi sunması gerekmektedir. Çoğu zaman müşteri işletmelerin sağladığı ücretsiz yemek hizmetinden faydalanmasına rağmen, Phil rutin olarak günlük 40 dolar yemek paralarını talep eden raporunu muhasebeye sunmaktadır. Phil geçen yıl boyunca cebinden ödememiş olduğu yaklaşık 6.000 dolarlık yemek parasını çalıştığı firmadan tahsil etmiştir.

**Senaryo 2:** Scott, SportsWorld adlı büyük bir spor malzemeleri satış zincirinin ticari mallar satın alma görevlisidir. Hangi malların hangi tedarikçilerden alınacağına o karar vermektedir. Bir yıl önce Scott’ın kardeşi egzersiz cihazları toptan satışı yapan ExCo adlı küçük bir işletmeyi satın almıştır. O günden beri Scott diğer tedarikçilerden aynı veya daha kaliteli cihazları daha uygun fiyatlara alabileceken kardeşinin işletmesini kendi çalıştığı firmanın tek egzersiz cihazları tedarikçisi yapmıştır. Geçen bir yıl boyunca Scott bu alımlar için kardeşinin firmasına diğer tedarikçilere ödeyeceğinden 20.000 dolar daha fazla para ödemiştir. SportsWorld firmasının üst yönetiminin Scott’ın kardeşinin ExCo isimli firma ile ilişkisinden haberleri yoktur.

**Senaryo 3:** Jason orta ölçekli bir üretim firmasında muhasebecidir. Firma faaliyetlerini geliştirmek için yeni yatırımcılar bulma çalışmaları yapmaktadır. Firmanın amacı 20 milyon dolar bulmaktır. Jason’un patronu Steve firmasının potansiyel yatırımcılara daha çekici görünmesi için yüksek kar göstermek istemektedir. Steve, Jason’un bu yıla ait bazı büyük danışmanlık giderlerini (Uygulamada yasa dışı olmasına karşın) gelecek yıla ertelemesini ister. Danışmanlık giderlerini gelecek yıla ertelemek işletmenin karını % 20 artmış gösterecektir. Jason işletmenin istediği 20 milyon dolarlık finansın işletmenin başarısı için ne kadar önemli olduğunun bilincindedir ve patronun dediğini yaparak danışmanlık giderlerini gelecek yıla erteler.

**Senaryo 4:** Mike, Pub tarzında bir restoranın yönetici yardımcısıdır. Hafta içi gece saat 01:00'de restorantı kapatmak Mike'in görevidir. Restoran hafta içi akşam 10:00'a kadar yemek servisi yapmakta, içki servisi kapanışa kadar devam etmektedir. Restorantta hafta içi 11:00'dan sonra çok az iş olmaktadır ve bu yüzden pazartesi, Salı ve Çarşamba günleri 11:00 ve 01:00 saatleri arası restoranın tek çalışanı Mike'dır. Mike bu akşamlar yalnız olduğu için müşteri olmadığında genellikle restorantı erken saatlerde kapatmaktadır ve patronuna saat 01:00'da kapattığını söylemektedir.

**Senaryo 5:** Tom orta ölçekli bir üretim işletmesinde satın alma direktörüdür. Yıllardır bu pozisyonda çalıştığı için tedarikçileri iyi tanımaktadır. Tom ve en büyük tedarikçinin satış temsilcisi her 25.000 dolarlık satın almada Tom'a 100 dolarlık komisyon verilmesi hususunda anlaşma yaparlar. Tom yetkisini kullanarak (Kimi zaman çalıştığı firmanın ihtiyacı bile olmayan) geçen iki yıl içinde bu firmadan gittikçe artan oranda ürün alır. Tom'un çalıştığı firmanın komisyon alınmasına karşı olan bir politikası vardır, ancak firma yönetimi bu anlaşmadan asla haberdar olamaz.

**Senaryo 6:** Jake, konut üretimi konusunda uzmanlaşmış yerel bir inşaat firmasının sahibidir. Geçen yıl işler durgunlaşmış ve Jack, işletmesini ayakta tutabilmek için daha fazla paraya ihtiyaç duymuştur. Jake, bu sebeple bankadan 100.000 dolar kredi talebinde bulunmuştur. Jake'in bankaya firmasının finansal raporlarını vermesi gerekmektedir. Jake eğer bankaya firmasının geçen yılki gerçek durumunu gösteren finansal raporlarını verirse kredisinin onaylanmayacağını bilmektedir. Jake, bazı uydurma inşaat kontratları hazırlayıp firmasının finansal durumunu olduğundan daha iyi göstererek bankadan krediyi alır.