

DEMOGRAFİK DEĞİŞKENLER IŞIĞINDA MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE YÖNELİK BİR SAHA ARAŞTIRMASI: VAN İLİ ÖRNEĞİ*

A FIELD RESEARCH ON ACCOUNTING ERRORS AND FRAUDS IN THE LIGHT OF DEMOGRAPHIC VARIABLES: THE CASE OF VAN

Dr. Öğr. Üyesi Osman SEYİTOĞULLARI¹

ÖZ

Bu araştırmanın amacı, demografik değişkenler ekseninde muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelere yönelik yaklaşımlarının tespit edilmesidir. Bu doğrultuda, Van Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı 245 meslek mensubundan yüz yüze anket aracılığıyla veriler toplanmıştır. Verilerin analizi aşamasında t testi, one way anova analizi ve post hoc testinden yararlanılmıştır. Yapılan analizler sonucunda katılımcı meslek mensuplarının hata ve hilelere yönelik yaklaşımlarında cinsiyet faktörünün belirleyici bir rol üstlenmediği görülmüştür. Araştırmaya katkı sunan muhasebe meslek mensuplarının yaş açısından hata ve hilelere yönelik yaklaşımlarının farklılık sergilediği belirlenmiştir. Katılımcıların yaşları ilerledikçe hata ve hilelere yönelik duyarlılıklarının düştüğü gözlenmiştir. Çalışma süresinin katılımcı muhasebe meslek mensuplarının hatalara yönelik yaklaşımlarında belirleyici bir işlev gösterdiği keşfedilmiştir. Tecrübe açısından meslekte yeni olan meslek mensuplarının muhasebe hatalarına karşı daha hassas bir tutum sergiledikleri çalışma kapsamında tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hata, Hile, Muhasebe Meslek Mensubu.

JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M41, M42, M49.


ABSTRACT

The aim of the study is to determine the approaches of accounting professionals towards errors and frauds on the axis of demographic variables. In this direction, data are collected from 245 professional members registered in Van Chamber of Certified Public Accountants through a face-to-face questionnaire. In the data analysis phase, t test, one-way Anova analysis and post hoc test are used. As a result of the analysis, it is seen that the gender factor did not play a determining role in the approaches of the participating professional members towards errors and frauds. It is determined that the attitudes of the accounting professionals who contributed to the study towards errors and frauds differ in terms of age. It is observed that the sensitivity of the participants towards errors and frauds decreased as they got older. It is discovered that the working period has a determining function in the approaches of the participant accounting professionals towards errors and frauds. In terms of experience, it is determined within the scope of the study that professional members who are new in the profession exhibit a more sensitive attitude towards accounting errors.

Keywords: Error, Fraud, Accounting Profession Member.

JEL Classification Codes: M40, M41, M42, M49.

* Bu çalışma için Hakkari Üniversitesi Etik Kurulundan 2023/84 sayılı ve 18.08.2023 tarihli etik kurul onayı alınmıştır.

¹  Hakkari Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, osmanseyitogullari@hakkari.edu.tr

EXTENDED SUMMARY

Purpose and Scope:

The purpose of the research is to examine the approaches of accounting professionals towards errors and frauds based on demographic variables. In this context, a survey is conducted with the members of the profession who carry out their activities within Van Chamber of Certified Public Accountants (Van CPA).

Design/methodology/approach:

The main population of the research consists of accounting professionals who continue their activities under the roof of Van CPA. There are 486 professional members registered to the chamber. Simple random sampling method is used in the sampling phase of the research. In this context, the necessary data is obtained from 245 professional members registered in Van CPA by face-to-face survey technique. In the data collection process, the scale developed by Özçelik et al. (2017) and demographic questions are used. The scale utilized within the framework of the research includes 13 statements regarding erroneous situations and 21 statements regarding fraudulent transactions. The study aims to determine the attitudes of professional members towards both erroneous and fraudulent transactions. The approaches of the professional members who contributed to the research towards errors and frauds are determined with a 5-point Likert-type scale. Frequency distributions, reliability analysis, descriptive and comparative statistics are used to analyze the data obtained as a result of the field research.

Findings:

When evaluated in terms of averages, it is seen that the approaches of the relevant professional members towards “accounting errors” ($x = 3.63$) and “accounting frauds” ($x = 3.55$) are above the average score of the scale. Due to the current appearance, it can be said that the approaches of the members of the accounting profession towards both accounting errors and accounting frauds are above the average. When the approaches of the professional members participating in the research are compared in terms of gender, no significant differentiation is observed. It is determined that gender does not play a determining role in terms of accounting errors ($t = -1.299$; $p > 0.05$) and accounting frauds ($t = -1.813$; $p > 0.05$). As a result of the evaluation, it is observed that the age factor exhibited a significant difference in the approaches of the professional members. It is understood that there is a difference between the age groups of the participants in terms of both their approaches towards accounting errors ($F = 4.730$; $p < 0.05$) and their approaches towards accounting fraud ($F = 3.088$; $p < 0.05$). It is observed that this differentiation is in favor of the participants between the ages of 20 - 30. It is determined that the working time variable shows a significant difference in terms of the participants' approaches to accounting errors and does not cause any difference in terms of accounting frauds. It is determined that the approaches of accounting professionals regarding errors ($F = 2.695$; $p < 0.05$) differ and their approaches to accounting frauds ($F = 1.858$; $p > 0.05$) do not differ. It is determined that the differentiation in accounting errors is in favor of the professional members with experience between 1 - 5 years.

Conclusion and Discussion:

Within the scope of the study, it is determined that the respondents' approaches towards errors and frauds are above average. As a result of the study, it is observed that the “gender” factor does not have a determining function in the participants' approaches towards both errors and frauds. This finding regarding “gender” is in line with the results of the studies conducted by Kılıç and Kutlu (2021), Tayman and Tekşen (2019), Özçelik et al (2017). Within the scope of the study, it is determined that the approaches of professional members regarding errors and frauds differ according to the “age” factor. This result in terms of “age” differs from the results of the studies conducted by Yurt and Temelli (2022) and Özçelik et al. (2017). In terms of “working time”, it is determined that the participants' approaches to accounting errors differed, while their approaches to fraud do not differ. This result in terms of errors is similar to the results of Tayman and Tekşen (2019). The finding in terms of fraud is in line with the results of Yurt and Temelli (2022) and Özçelik et al (2017). Based on the approaches of accounting professionals according to the working time, it is determined that participants who are new to the profession in terms of experience exhibit a more sensitive attitude towards errors. Businesses should avoid manipulative transactions that will produce short-term benefits in their financial statements. Accordingly, necessary measures should be taken to prevent negligent errors and intentional fraud. Accounting audit is one of the measures to be taken. By establishing an effective audit mechanism, organizations can prevent possible errors and frauds in the accounting process. Another measure is training programs that will allow the competence and awareness of the personnel to be increased. In this way, errors and fraud can be minimized. Supporting the accounting process with data mining and artificial intelligence applications is another measure that can be taken to prevent errors and fraud.

1. GİRİŞ

Bilgi, günümüz iş dünyasında hayati bir öneme sahiptir. İşletme bilgi sistemleri kapsamında sunulan bilgiler karar süreçlerinin şekillendirilmesinde ve faaliyetlerin yönlendirilmesinde etkili olmaktadır. Bilgi sistemlerinin bir unsuru da muhasebe bilgi sistemidir. Bu sistem, işletmelerin belirli bir dönemdeki faaliyetlerinden kaynaklı finansal bilgileri taraflara sunmaktadır. Hem işletme içi hem de işletme dışındaki taraflar, bu bilgilerden karar verme süreçlerinde aktif olarak yararlanmaktadır. İşletme yöneticileri, yönetim ve planlama gibi süreçlerde finansal bilgilere başvururken potansiyel yatırımcılar da yatırım kararlarında finansal bilgileri dikkate almaktadırlar. Finansal bilgilerin kendi içerisinde tutarlı ve doğru temeller üzerinde paylaşılması, alınması muhtemel kararların sağlıklı sonuçlar doğurmasına imkân tanımaktadır. Buna rağmen, günümüzde bazı işletmeler muhasebe sürecinde hatalı veya hileli işlemler yaparak finansal bilgilerini yanıltıcı bir şekilde paylaşma yoluna gitmektedirler. Yapılan bir işlemin hatadan mı yoksa hileden mi kaynaklandığı hususunda belirleyici nokta bilinçlilik veya kasıt unsurudur. Kasıtlı yapılan işlem hile, tamamen bilinç dışı gerçekleşen işlem ise hata olarak değerlendirilebilir. İşletmelerin muhasebe sürecinde yaptıkları hatalı işlemler telafi edilebilir. Ancak belirli kişiye veya tamamen işletmeye çıkar sağlamak amacıyla finansal tablolarda gerçekleştirilen hileli işlemler her ne kadar kısa vadeli kazançlar sağlasa da hilenin tespit edilmesi ile ciddi olumsuzluklar doğurabilmektedir. Nitekim gelişmiş ülkelerde görülen Enron, Tyco, Worldcom ve Kraft – Heinz gibi firmaların karıştırdıkları finansal skandallar bu düşünceyi desteklemektedir. Söz konusu firmalar muhasebe sürecinde yaptıkları manipülatif işlemler nedeniyle ciddi kayıplara ve yaptırımlara uğramışlardır. Böyle bir durumdan kaçınmak için işletmelerin kontrol fonksiyonunu kullanarak muhasebe işlemlerini sürekli olarak gözden geçirmeleri, yapay zekâ ve veri madenciliği gibi uygulamaları kullanarak muhtemel hatalı ve hileli sonuçların önüne geçmesi gerekir.

Günümüzde işletmelerin ve ilgili paydaşların yararlandığı finansal bilgiler, muhasebe meslek mensuplarınca hazırlanarak kullanıma sunulmaktadır. Finansal bilgilerde karşılaşılabilecek olası hatalı veya hileli işlemlerde muhasebe meslek mensuplarının sorumluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle, çalışma kapsamında muhasebe sürecinde görülen hatalı ve hileli işlemlere yönelik meslek mensuplarının yaklaşımlarının paylaşılması amaçlanmıştır.

Literatürde muhasebe hata ve hilelerine yönelik işletmeler (Doğan ve Nazlı, 2015; Karahan ve İğde, 2017), denetçiler (Karabayır ve Cengiz, 2016; Kızıl vd., 2021) ve muhasebe meslek mensupları (Özçelik vd., 2017; Ömürbek ve Durgunbücü, 2018; Teyman ve Tekşen, 2019; Uslu ve Özbay, 2020; Gül ve Demir, 2022; Yurt ve Temelli, 2022; Korkmaz, 2023) gibi farklı hedef gruplarının dikkate alındığı çalışmalar bulunmaktadır. Hata ve hileler ile ilgili muhasebe meslek mensupları özelinde paylaşılan çalışmalar farklı illerdeki görünümünü yansıtmaktadır. Bu araştırma kapsamında ise Van ilinde kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelere ilişkin yaklaşımları ankete dayalı bir uygulama ekseninde paylaşılmaktadır. Dolayısıyla araştırmanın bu yönüyle mevcut çalışmalardan farklılık göstererek konuyla ilgili literatüre katkı sunacağı öngörülmektedir.

2. MUHASEBE HATALARI

İnsan doğası gereği hata yapmaya yatkındır. Firmaların finansal durumunun yansıtılmasında önemli bir işlev üstlenen muhasebe sürecinde insan faktörü görev aldığı için hata ile karşılaşılması kaçınılmazdır. Hata, tamamen bilinç dışı eylemlerin bir yansımasıdır. Muhasebe açısından hata, kasıt unsuru barındırmayan, muhasebe ilkelerine aykırı olan ve tekrarlanmayan davranışlar olarak ifade edilebilir (Paseková vd., 2019, s. 196). Farklı bir görüşe göre muhasebe hatası, finansal bilgilerin kayıt, sınıflandırma, özetlenme ve raporlanarak ilgililere sunulma sürecinde gerçekleştirilen bir hata türü olarak kabul görmektedir (Kızıl vd., 2021, s. 96). Muhasebe hataları çoğunlukla muhasebe kayıt sürecinde farklı tutarların girilmesi, yanlış hesap gruplarına kayıt ve mükerrer girilen işlemler gibi nedenlerden kaynaklanabilir. Bu durum ise hatalı finansal bilgilerin paydaşlara ulaştırılmasına yol açmaktadır. Söz konusu hatalı bilgiler, sadece işletme içinde değil aynı zaman da işletme dışındaki paydaşların da yanlış kararlar vermelerine neden olmaktadır. Örneğin, işletme yöneticileri mevcut hatalı finansal bilgiler çerçevesinde kâr marjlarının yüksek olduğunu düşünerek üretim kapasitesini artırma yoluna gidebilir ve bu durum da işletmeyi finansal açıdan çıkmaza sürükleyebilir. Yine bir dış paydaş olan kredi kuruluşları, mevcut finansal bilgiler ışığında işletmenin kâr ettiğini gözeterek kredi kolaylığı sağlayarak geri ödeme sürecinde sorunlar ile karşılaşabilir.

Muhasebe aşamasında karşılaşılan hatalar tür itibarıyla kayıt ve ilke hataları olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılabilir. Bu türlerle ilgili detaylı bilgiler aşağıdaki gibidir (Mamo, 2014, s. 495):

- 1) *Kayıt Hataları*: Teknik hatalar olarak ta kabul edilen kayıt hataları, muhasebe sürecinde görev alan yetkililerin dikkatsizliğinden kaynaklanmaktadır (Kastrati, 2015, s. 56). Bu hatanın alt türleri şu şekilde sıralanabilir:
 - a) İhmal hataları: Bir işlem gözden kaçtığı ve kaydedilmediğinde oluşan hatalardır (Mahdi, 2024, s. 16).
 - b) İşlem hataları: Muhasebe kayıt sürecinde yaşanan yanlış bir işlem sonucunda karşılaşılan hatalardır. Bu hatalar genel olarak yevmiye defterinde, yardımcı defterlerde veya defteri kebirde meydana gelmektedir (Russo, 2022). Örneğin, işletme tarafından alınan ham madde karşılığında yapılan ödeme tutarının kayıt sürecinde yanlış rakamlarla ifade edilmesi işlem hataları kapsamında değerlendirilmektedir.
 - c) Telafi edici hatalar: Karşılıklı olarak etkilerini telafi eden iki veya daha fazla hatayı ifade etmeye çalışır (Mamo, 2014, s. 495).
 - d) Tekrar hataları: Mükerrer hatalar olarak da kabul edilen bu hatalar, çift kayıt nedeniyle oluşan hatalardır. İşletme tarafından A firmasına yapılan satış işleminin yevmiye defterine iki kez kaydedilmesi bu hata türüne örnek olarak verilebilir.
- 2) *İlke (Prensip) Hataları*: Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı hareket edilmesiyle meydana gelen hatalardır (Gupta ve Murphy, 2013, s. 5). Örneğin, işletme tarafından yapılan satış işlemi karşılığında alınan çekler hesabının yerine banka kredileri hesabının borçlandırılması ilke(prensip) hataları kapsamında değerlendirilebilir.

Finansal bilgilerin gerçeğe aykırı bir şekilde paylaşılması işletmeler tarafından istenen bir durum değildir. Çeşitli hatalar nedeniyle yaşanan bu sorunun önüne geçmek için işletmelerin birtakım önlemler alarak muhasebe süreçlerinde kontrol fonksiyonuna ağırlık vermeleri gerekmektedir. Bu noktada iki tür kontrol mevcuttur. Bunlardan ilki, finansal verilerin kaynağında düzgün kalmasına imkân tanıyarak hataların oluşmasını engellemek üzere tasarlanan önleyici kontrollerdir. İkincisi olan tespit edici kontroller ise kaydedildikten sonra araştırılmak ve düzeltilmek üzere hataların belirlenmesine yardımcı olur. İşletmeler muhasebe hatalarının önlenmesi ve tespit edilmesi ile ilgili bazı girişimlerde bulunabilir. Bunlar; hata azaltıcı nitelikler taşıyan muhasebe yazılımlarının kullanılması, muhasebe birimindeki personele eğitimler verilmesi, hataların minimize edilmesi için görev ayrımlarının yapılarak özenli incelemeler yapılması, kayıtların düzenli tutulması, hesap mutabakatlarının zamanında gerçekleştirilmesi ve gerçekleşen bakiyelerle bütçelenen bakiyelerin karşılaştırılması olabilir (Russo, 2022).

3. MUHASEBE HİLELERİ

Hile, kişinin bilinçli bir şekilde planladığı ve olası sonuçlarının önemsenmediği bir tercihtir. Farklı bir görüşe göre hile, bir kişinin bağlı bulunduğu işletmenin varlık ve haklarını kendi çıkarlarını ön planda tutarak usulsüz bir şekilde kullanması veya zimmetine geçirmesi olarak ifade edilebilir (Kılıç ve Kutlu, 2021, s. 5). Başka bir tanıma göre ise, aldatma ya da yanıltma olarak ifade edilen hile, bir şeye değersizlik kazandırmadır (Gümüş ve Gögebakan, 2016, s.21; Karyağdı, 2022, s.41). Hilenin varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hileleri olmak üzere üç farklı türü bulunmaktadır (ACFE, 2018, s. 11). Varlık usulsüzlüğü, bir kuruluşun sahip olduğu varlıklarının çalınması veya kötüye kullanılması nedeniyle oluşmaktadır. Hileli banka havale işlemleri, menkul kıymet hırsızlıkları, bordrolarda yapılan manipülatif işlemler ve envanter sürecinde yapılan hırsızlık eylemleri varlık usulsüzlüğü kapsamında değerlendirilmektedir (Baird ve Zelin, 2008, s. 2). Bir diğer hile türü olan yolsuzluk, bir çalışanın yetki ve mevkisini kişisel çıkarları çerçevesinde kullanıp işverene karşı sorumluluklarını hiçe sayarak kazanç elde etmesidir. Çalışan tarafından alınan rüşvet ve haraçlar bu kapsamda bulunmaktadır (ACFE, 2018, s. 78). Son olarak finansal tablo hileleri ise işletme finansal tablolarında bilinçli bir şekilde yanıltıcı eylemlerde bulunularak yapılan menfaat odaklı hilelerdir (Gökçen ve Tipi, 2019, s. 149). İşletmenin finansal raporlarında zarar açıklayarak devlete ödeyeceği vergiden kaçınması bu hile türü kapsamına örnek olarak gösterilebilir.

Muhasebe açısından hile, işletme yönetimleri ve çalışanları arasından bir veya birden fazla kişi tarafından kasıtlı olarak finansal tablolarda yanıltıcı eylemlerde bulunulmasıdır (AICPA, 2020, s. 1721; Cheliatsidou vd., 2023, s. 108). Farklı bir bakış açısına göre muhasebe hileleri, finansal rapor kullanıcılarını aldatma arzusu ile muhasebe kayıt süreçlerinde yapılan hileli girişimler olarak ifade edilmektedir (Rashid vd., 2022, s.167). Muhasebe hilelerinin gerçekleştirilmesinde etkin rol oynayan üç unsur dikkat çekmektedir. Cressey (1953) tarafından ileri sürülen ve hile üçgeni olarak da nitelendirilen bu unsurlar baskı, fırsat ve haklı gösterme (rasyonelleştirme)'den oluşmaktadır (Abdullahi ve Mansor, 2018, s. 530; Ergin ve Erturan, 2019, s. 36). Baskı unsuru, çalışanları yasa

dışı davranmaya teşvik eder (Dellaportas, 2013, s. 30). Baskıya örnek olarak işletme yönetiminin daha fazla kar sağlama arzusu, ekonomik sıkıntılar, krediye erişim isteği ve kişisel kazanç arzusu verilebilir. İkinci olan fırsat unsuru, hile yapan kişinin işletmenin denetim açısından zayıf yönünü tespit ederek en uygun koşul ve zamanda hile yapmasını ifade eder (Gökçen ve Tipi, 2019, s. 151). Fırsat unsuru, hile eyleminin hayata geçirilmesinde belirleyici bir rol oynamaktadır. Son unsur olan haklı gösterme veya rasyonelleştirme ise hile eylemine karışan kişinin yapmış olduğu etik dışı davranışı olduğundan farklı düşleyerek haklılaştırma çabasıdır (Abdullahi ve Mansor, 2018, s. 531). Bu noktada, hile eylemine karışan kişinin vicdani açıdan kendini rahatlatma çabası dikkat çekmektedir.

Muhasebe veri girişlerinde ve raporlama aşamalarında işletmelerin hileli işlemlere başvurarak finansal çıktıları etik dışı bir şekilde paylaşmaları kısa vadede kendilerine vergi avantajları, kredi kolaylığı ve yatırım fırsatları sunabilir. Buna rağmen söz konusu işletmeler, yapılan hileli işlemlerin tespit edilmesi halinde ciddi sıkıntılar ile karşılaşabilirler. Son dönemde küresel çapta yaşanan finansal skandallar bu noktada örnek olarak verilebilir. Enron şirketinin muhasebe işlemlerinde gerçekleştirdiği finansal hilelerin tespiti nedeniyle yaklaşık 70 milyar dolar zarar ortaya çıkmıştır. Yine benzer şekilde WorldCom, Xerox, Adelphia, Tyco gibi diğer halka açık şirketlerde yaşanan kurumsal finansal hileler de sermaye piyasasında büyük mali kayıplara neden olmuştur (Chen ve Han, 2023, s. 1). Yaşanan finansal skandallar da işletmelerin hileli işlemlerden kaçınmaları gerektiğini göstermektedir. İşletmeler iç kontrol sistemlerini etkin bir şekilde kullanarak muhasebe sürecinde karşılaşılan hileli işlemleri tespit etmeli ve kaynağında önlemeye çalışmalıdır. Bununla birlikte, istatistiksel teknikler, mali analiz yöntemleri, yapay zekâ teknikleri, bulanık mantık sistemleri, dijital analiz metotları ve veri madenciliği uygulamaları kullanılarak da hileli işlemlerin tespit edilip kaynağında giderilmesi mümkün olmaktadır (Bozkurt, 2011, s. 173; Çalış vd., 2014, s. 96).

4. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Muhasebe, işletmenin mevcut durumu hakkındaki bilgileri raporlayarak finansal tablolar aracılığıyla kişi ve kuruluşların kullanımına sunmaktadır. Muhasebe kapsamında paylaşılan finansal tablolarda bazen istenmeyen hata ve kasti hilelerle karşılaşmaktadır. Böyle bir durumun yaşanmasında muhasebe meslek mensupları belirleyici bir işlev görmektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının çalışmaları sırasında etik kurallara uymaları ve kamuya karşı sorumlu oldukları bilinciyle hareket ederek hata ve hilelerden kaçınmaları gerekmektedir (Paseková vd., 2019, s. 196). Bu başlık altında son dönemde literatürde yer alan hata ve hile özelindeki bazı çalışmalara değinilmiştir.

Doğan ve Nazlı (2015) tarafından yürütülen çalışma ile muhasebe hata ve hilelerinin gerek tespit gerekse önlenme sürecinde işletme yöneticilerinin sorumluluk düzeylerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede, Mersin Ticaret ve Sanayi Odası bünyesinde faaliyetlerini yürüten 42 işletmede görevli yöneticilerle anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Verilerin analizi aşamasında t testi ve anova analizinden yararlanılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, hata ve hilelerin belirlenmesi ve önlenmesi aşamasında cinsiyet, eğitim, yaş ve çalışma süresi faktörlerinin belirleyici olmadığı tespit edilmiştir.

Karabayır ve Cengiz (2016) araştırmaları ile Kuzeydoğu Anadolu'da görevli bağımsız denetçilerin hata ve hile girişimleri ile ilgili sorumluluk düzeylerini tespit etmeyi amaçlamışlardır. 72 bağımsız denetçiyle gerçekleştirilen anket çalışmasında faktör analizi ve parametrik farklılık testlerine yer verilmiştir. Söz konusu denetçilerin eğitim, medeni durum, cinsiyet, çalışılan il ve çalışma süresi açısından hata ve hile ile ilgili sorumluluklarının sınırlı düzeyde farklılaştığı görülmüştür.

Özçelik vd. (2017) tarafından yürütülen çalışma ile meslek mensuplarının hata ve hilelerle ilgili algılarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda, Batı Akdeniz bölgesinde görevli 400 meslek mensubu ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. T testi ve anova testinin kullanıldığı araştırmada katılımcıların muhasebe hata ve hileleri ile ilgili algılarının cinsiyet, yaş, eğitim, unvan ve tecrübe kıstaslarına göre farklılaşmadığı belirlenmiştir. Cinsiyet, yaş ve tecrübe açısından ulaşılan bulgular, muhasebe hataları özelinde Gökoğlan vd. (2018) tarafından yapılan çalışma sonuçları ile desteklenirken muhasebe hileleri ile ilgili ise Doğan vd. (2018)'nin ulaştıkları bulgular ile teyit edilmektedir.

Abdullahi ve Mansor (2018) çalışmaları ile Nijerya kamu sektöründeki hile vakaları ile hile üçgeni teorisinin unsurları arasındaki ilişkileri yansıtmayı amaçlamışlardır. Bu doğrultuda, Nijerya'nın Kano Eyaleti'nden seçilen kamu kuruluşlarının muhasebe, iç denetim ve soruşturma birimlerinde görevli 302 personele anket çalışması uygulanmıştır. Verilerin analizi sürecinde yapısal eşitlik modellemesinden yararlanılmıştır. Çalışma sonucunda,

hile üçgeni teorisinin baskı, fırsat ve rasyonelleştirme unsurları ile kamu sektöründe yaşanan hile vakaları arasında anlamlı ilişkiler olduğu tespit edilmiştir.

Kırıtoglu ve Özbirecikli (2018) çalışmaları ile etik eğitim faktörünün bağımsız denetçilerin hile algılamalarında etkiye sahip olup olmadığını araştırmayı amaçlamışlardır. Bu bağlamda, 400 bağımsız denetçiye ankete dayalı bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Anket verilerinin değerlendirilmesi aşamasında faktör analizi, anova testi ve regresyon analizi kullanılmıştır. Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin mesleki açıdan etik eğitimi almalarının hile algılarında anlamlı bir etkiye sahip olduğu keşfedilmiştir. Etik eğitimin alınma durumunun ilgili denetçilerin hile algılayışlarında ayrıca farklılık sergilediği de görülmüştür.

Tayman ve Tekşen (2019), muhasebe meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen hata ve hileleri ortaya çıkarıp çözüm önerileri geliştirmek amacıyla Akdeniz bölgesinde anket çalışması yürütmüşlerdir. Basit rastgele örnekleme tekniğinin kullanıldığı araştırma 402 meslek mensubu ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında ulaşılan veriler, farklılık analizleri aracılığıyla değerlendirmeye alınmıştır. Analizler sonucunda, cinsiyetin hata ve hilelere yaklaşım noktasında işlev göstermediği ve yaş ilerledikçe meslek mensuplarının hata eğilimleri azalırken hile yapma derecelerinin arttığı gözlenmiştir.

Pehlivan ve Koç (2020) tarafından gerçekleştirilen çalışmanın esas amacı, Ankara ve Trabzon illerine kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik değerlere yönelik bakış açıları ile hile eğilimleri arasındaki ilişkiyi yansıtmaktır. Bununla birlikte demografik değişkenler bakımından gerek etik değerlere gerekse hile eğilimlerine yönelik farklılaşmanın araştırılması da çalışma kapsamında ulaşılmak istenen bir diğer amaçtır. Belirlenen amaçlar doğrultusunda anket tekniğinden yararlanılmıştır. Anket ekseninde edinilen verilerin değerlendirilmesinde faktör analizi, farklılık testleri, korelasyon ve regresyon analizlerinden faydalanılmıştır. Cinsiyet faktörünün katılımcıların hile eğilimleri ve mesleki etik değerlerle ilgili bakış açılarında belirleyici olmadığı, yaş değişkeninin hem hile eğiliminde hem de etik değerlere yönelik yaklaşımda farklılık sergilediği gözlenmiştir. İlişki düzeyinde bakıldığında, katılımcıların mesleki etik değerleri ile hile eğilimleri arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca çalışma sonucunda, mesleki etik değerlerinin katılımcı meslek mensuplarının hileye yönelme eğilimleri üzerinde etkiye sahip olduğu belirlenmiştir.

Açıkgöz ve Biçer (2021) tarafından yapılan araştırma ile Sivas il sağlık kurumlarında görevli mali hizmet çalışanlarının hata ve hilelerin önlenmesi sürecindeki sorumluluklarının ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Rasgele örnekleme yönteminin kullanıldığı çalışmada 84 mali hizmet çalışanının anket verileri değerlendirilmiştir. T testi ve anova analizinin tercih edildiği araştırmada ilgili katılımcıların hata ve hileler ile ilgili bakış açılarında cinsiyet, eğitim, yaş ve çalışma süresi değişkenlerinin belirleyici olmadığı anlaşılmıştır.

Rustiarini vd. (2021) çalışmaları ile mesleki bağlılık, hedef yönelimi ve öz yeterlilik gibi faktörlerin denetçinin hile belirleme sürecindeki sorumluluğuna ne düzeyde etkide bulunduğunu araştırmışlardır. Bu doğrultuda, Endonezya Bali Eyaletinde faaliyetlerini sürdüren 12 muhasebe firmasında görevli 86 denetçiye anket çalışması uygulanmıştır. Çalışma sonucunda, öz yeterlilik faktörünün hedef yönelimi ve hile tespit sorumluluğu arasındaki ilişkide aracılık işlevi gösterdiği belirlenmiştir. Ayrıca, mesleki bağlılık faktörünün öz yeterlilik ve hile tespit sorumluluğu arasındaki ilişkiyi hafiflettiği tespit edilmiştir.

Davidson (2022) çalışmasıyla finansal raporlama hilesi ile yönetici özsermaye teşvikleri arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmayı amaçlamıştır. Bu kapsamda, SEC muhasebe ve denetim uygulama bültenleri esas alınarak hileli finansal işlemlere karışan firma ve yöneticileri araştırma kapsamında irdelenmiştir. İlgili bültenler kapsamında hile yapan 404 firma ve 1805 yöneticisi çalışmanın örnekleme olarak belirlenmiştir. Firma düzeyinde yapılan analizlerde, hile içeren olaylara dahil olan yöneticilerin aynı çalışma ortamında bulunan hileli girişimlere karışmayan yöneticilere göre daha güçlü öz sermaye teşviklerine sahip oldukları tespit edilmiştir. Dolayısıyla finansal raporlama hileleri ile öz sermaye teşvikleri arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu bulgulanmıştır.

Richardson vd. (2022) tarafından gerçekleştirilen araştırma ile muhasebe hilelerinin firmaların gelecekteki hisse senedi fiyatı çöküş riski üzerinde etkiye sahip olup olmadığı incelenmiştir. Bu kapsamda araştırmanın örnekleme 6942 benzersiz firmadan alınan 51.492 firma-yıl gözleminden oluşmaktadır. Yapılan analizler sonucunda hem geçmiş muhasebe hilelerinin hem de gelecekteki olası muhasebe hilelerinin firmaların gelecekte karşılaşılabileceği hisse senedi fiyat çöküşleri ile pozitif ilişkiye sahip olduğu gözlenmiştir. Bu ilişkinin yönetsel güçlenmenin, CEO özelliklerinin ve CEO – yönetim kurulu iş birliğinin yaygın olduğu firmalarda şiddetlenerek arttığı da araştırma kapsamında belirlenmiştir.

Yurt ve Temelli (2022) çalışmaları ile Ağrı iline kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelere yönelik algılarını yansıtmayı amaçlamışlardır. Bu doğrultuda, basit tesadüfi örnekleme yöntemi esas alınarak 71 meslek mensubuna anket çalışması uygulanmıştır. Anket sonucunda ulaşılan verilerin analizinde t testi ve tek yönlü varyans analizi tercih edilmiştir. Çalışmaya katkı sunan meslek mensuplarının cinsiyet ve medeni durum açısından muhasebe hilelerine ilişkin algılarının farklılaştığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, katılımcıların hem hata hem de hile algılarının orta düzeyde olduğu yapılan inceleme sonucunda fark edilmiştir.

Kıymaz Kıvraklar ve Ersoy Can (2023) çalışmaları ile çalışan kaynaklı hilelerin önlenmesi sürecinde, kırmızı bayrakların tespit edilerek hile karosu faktörleri ile beraber değerlendirilmesi düşüncesini amaçlamışlardır. Bu kapsamda, hile ile etkin mücadele eden uluslararası kuruluşların paylaşmış oldukları raporlarda gözlenen çalışan hileleri ile ilgili kırmızı bayrakların hile karosu faktörlerinden hangileri ile ilişkili olduğu belirlenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda, çalışan kaynaklı hilelere yönelik kırmızı bayrakların baskı, rasyonelleştirme, motivasyon ve yetkinlik gibi hile karosu bileşenleri ile ilişkilendirildiği görülmüştür.

Maulidi (2023), çalışması ile cinsiyete odaklı yönetim kurulu çeşitliliğinin kurumsal hileler üzerindeki etkisini incelemiştir. Esasen, kadın lidere sahip firmaların kurumsal açıdan hileli işlemlere bulaşıp bulaşmadığına dair soru işaretleri araştırma kapsamında giderilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda, Muhasebe ve Denetim Uygulama Bültenlerinde yer alan ve 2021'den 2011'e kadar hileli işlemlere karışan firmaların verileri dikkate alınmıştır. Özel sektörde yer alan firmalarda görevli kadın liderlerin kurumsal hileli işlemlere karışma olasılıklarının düşük düzeyde olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, devlete ait geçmişi olan firmalarda kadın liderlerin yönetim kurullarında yeterince yer almadıkları da çalışma kapsamında gözlenmiştir.

Rashid vd. (2023) tarafından gerçekleştirilen araştırmanın amacı, finansal hilelerin yaygın olarak görüldüğü Pakistan'daki denetçilerin konuyla ilgili bakış açılarını paylaşmaktır. Bu kapsamda, Pakistan'da görevli 50 denetçi ile finansal hilelerle ilgili mülakatlar yapılmıştır. Ulaşılan verilerin analizinde, tematik kodlar geliştirilmiştir. Araştırma sonucunda, finansal hilelerin yaygın olmakla birlikte cüretkârlık ve utanmazlık açısından üst düzeylere ulaştığı belirlenmiştir. Kırılgan iç kontrol sistemlerinin finansal tablo hilelerinin ana kaynaklarından biri olduğu çalışma kapsamında ulaşılan bir diğer bulgu olarak dikkat çekmiştir.

Supriadi (2024) çalışması ile denetimlerde muhasebe hilelerinin tespit edilmesinde yapay zekâ uygulamasının etkinliğini ölçmeyi amaçlamıştır. Nitel bir vaka çalışması ve veri üçgenleme yaklaşımının kullanıldığı çalışma ile muhasebe hilelerinin belirlenmesinde yapay zekânın verimlilik ve doğruluğu arttırdığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, etik, veri gizliliği ve teknolojik sınırlamalar nedeniyle yapay zekâ uygulamasının muhasebe endüstrisinde kabul görmekte zorlanacağı da çalışma kapsamında vurgulanmıştır.

Zheng vd. (2024) araştırmaları ile akıllı şehir bilgi teknolojisinde kullanılan veri madenciliği algoritmalarının muhasebe hilelerinin tespitindeki işlevselliğini ortaya koymayı amaçlamışlardır. Bu çerçevede, test örneği olarak 2012-2021 yılları arasında Şanghay Borsası ve Shenzhen Borsasında işlem gören finansal tablo hilesine karışan 62 borsa şirketi ile finansal tablo hilesi yapmayan 84 şirketin raporları ve finansal özellikleri değerlendirmeye alınmıştır. ROC eğrisi, yanlış karar sayısı ve yanlış karar oranı kullanılarak sonuçlar test ve analiz edilmiştir. Geleneksel uygulamalarla kıyaslandığında muhasebe hilelerine yönelik akıllı şehirlere dayalı veri madenciliği algoritmalarının kapsamlı yanlış değerlendirme oranının %3 oranında azaldığını analiz sonuçları göstermiştir.

5. YÖNTEM

Bu araştırmanın amacı, demografik değişkenler baz alınarak muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelere yönelik yaklaşımlarını irdelemektir. Günümüzde işletmeler faaliyetleri itibarıyla birtakım vergiler ödemektedirler. Bu vergilerin belirlenmesi sürecinde muhasebe meslek mensupları aktif olarak görev almaktadırlar. Bahse konu süreçte oluşabilecek herhangi bir hatalı işlem veya hile içeren bir durum cezai yaptırımlar nedeniyle gerek işletmeler gerekse vergi kayıpları boyutuyla ülkeler adına olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Böyle bir durumdan kaçınmak için muhasebe meslek mensuplarında farkındalık oluşturulması gerekliliktir. Muhasebe meslek mensuplarına hata ve hile içeren işlemlere yönelik farkındalık kazandırdığından ve konuya yönelik bakış açılarını paylaştığından dolayı bu araştırmanın önem taşıdığı söylenebilir.

Mevcut durumu ortaya koyması nedeniyle araştırma, tanımsal bir nitelik taşımaktadır. Araştırmanın ana kitlesini Van SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası) çatısında faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Söz konusu odaya kayıtlı 486 meslek mensubu yer almaktadır. Anket çalışmasına başlamadan önce, Hakkari Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulundan 18.08.2023 tarih ve

2023/84 sayılı etik kurul izni alınmıştır. Araştırmanın örnekleme aşamasında basit rassal örnekleme yönteminden yararlanılmıştır. Bu kapsamda, Van SMMM bünyesinde kayıtlı 245 meslek mensubundan yüz yüze anket tekniğiyle gerekli veriler edinilmiştir. Veri toplama sürecinde Özçelik vd. (2017) tarafından geliştirilen ölçek ve demografik sorular kullanılmıştır. Araştırma çerçevesinde yararlanılan ölçekte hatalı durumlara yönelik 13 adet ve hileli işlemlere ilişkin ise 21 adet ifade yer almaktadır. Araştırma ile meslek mensuplarının gerek hatalı gerekse hileli işlemlere ilişkin yaklaşımları tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmaya katkı sunan meslek mensuplarının hata ve hilelere yönelik yaklaşımları “Hiç Katılmıyorum’dan (1) Tamamen Katılıyorum’a (5)” uzanan 5’li Likert tipindeki ölçekle tespit edilmiştir. Saha araştırması neticesinde edinilen verilerin analizi aşamasında frekans dağılımları, güvenilirlik analizi, betimsel ve karşılaştırmalı istatistiklerden yararlanılmıştır.

Araştırma çerçevesinde değerlendirilmek istenen hipotezler şunlardır:

H_{1a}: Cinsiyet açısından muhasebe hatalarına yönelik yaklaşımlar arasında anlamlı farklılık mevcuttur.

H_{1b}: Cinsiyet açısından muhasebe hilelerine yönelik yaklaşımlar arasında anlamlı farklılık mevcuttur.

H_{2a}: Yaş bakımından muhasebe hatalarına yönelik yaklaşımlar arasında anlamlı farklılık mevcuttur.

H_{2b}: Yaş bakımından muhasebe hilelerine yönelik yaklaşımlar arasında anlamlı farklılık mevcuttur.

H_{3a}: Çalışma süresi açısından muhasebe hatalarına yönelik yaklaşımlar arasında anlamlı farklılık mevcuttur.

H_{3b}: Çalışma süresi açısından muhasebe hilelerine yönelik yaklaşımlar arasında anlamlı farklılık mevcuttur.

6. BULGULAR

Araştırmaya katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini paylaşmak için frekans dağılımları irdelenmiştir. Sonuçlar Tablo 1’de yansıtılmıştır.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler		Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Erkek	173	70,6
	Kadın	72	29,4
Yaş	20 – 30	29	11,8
	31 – 40	124	50,6
	41 – 50	72	29,4
	51 ve üzeri	20	8,2
Eğitim	Lisans	190	77,6
	Lisansüstü	55	22,4
Unvan	SM	5	2,04
	SMMM	240	97,96
Çalışma Süresi	1 – 5 yıl	86	35,1
	6 – 10 yıl	88	35,9
	11 – 15 yıl	41	16,7
	16 – 20 yıl	19	7,8
	21 ve üzeri yıl	11	4,5
Mükellef Sayısı	1 – 50	132	53,9
	51 – 100	64	26,1
	101 – 150	33	13,5
	151 ve üzeri	16	6,5

Tablo 1’den görüleceği üzere çalışmaya katkı sunan meslek mensuplarının %70,6’sı erkek, %29,4’ü kadındır. Kadın katılımcıların erkeklerin yarısından daha az olduğu ilgili oran ekseninde görülmektedir. Yaş açısından irdelendiğinde meslek mensuplarının %11,8’i 20 – 30 yaş, %50,6’sı 31 – 40 yaş, %29,4’ü 41 – 50 yaş aralığında yer alırken, geri kalan %8,2’si ise 51 yaş ve üzerindedir. Bu kapsamda, yaş bazında araştırmaya en fazla katkı sunan grubun 31 – 40 yaş aralığında bulunan meslek mensuplarından oluştuğu söylenebilir. Eğitim bakımından katılımcıların durumu değerlendirildiğinde, %77,6’sının lisans ve geri kalan %22,4’ünün ise lisansüstü eğitim düzeyine sahip oldukları görülmektedir. Çalışmaya katılan meslek mensupları arasında lisans eğitim derecesinin daha yaygın olduğunu mevcut oran bazında ifade etmek mümkündür. Unvan özelinde katılımcıların dağılımına bakıldığında, %2,4’ü SM ve geri kalan %97,96’sı ise SMMM’lerden oluşmaktadır. SM’lerin sayısının sınırlı olduğu ilgili oran kapsamında anlaşılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının çalışma süreleri incelendiğinde, %35,1’i 1 – 5 yıl, %35,9’u 6 – 10 yıl, %16,7’si 11 – 15 yıl, %7,8’i 16 – 20 yıl ve geri kalan %4,5’inin ise 21 yıl ve üzerinde deneyime sahip oldukları gözlenmektedir. Mükellef sayıları açısından katılımcıların dağılımına bakıldığında, %53,9’u 1 – 50, %26,1’i 51 – 100, %13,5’i 101 – 150 ve geri kalan %6,5’lik kesimin ise 151 ve üzerinde mükellefe sahip oldukları anlaşılmıştır. Bu oranlar kapsamında katılımcı meslek mensuplarının ağırlıklı olarak 50’den az mükelleflerle çalıştıklarını ifade edilebilir.

Muhasebe sürecinde karşılaşılması muhtemel hata ve hilelere yönelik yaklaşımların ön plana çıkarılmasına katkı sunan ölçek ile ilgili betimsel istatistikler Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. Hata ve Hilelere Yönelik Betimsel İstatistikler

Yaklaşımlar	Ortalama (X)	Standart Sapma
Muhasebe Hataları	3,63	,042
Muhasebe Hileleri	3,55	,043

Meslek mensuplarının hata ve hilelere ilişkin bakış açılarının sergilenmesine yardımcı olan ölçek, *Hiç Katılmıyorum*’ dan (1) *Tamamen Katılıyorum*’ a (5) uzanan 5’li likert tarzındadır. Söz konusu ölçeğe verilebilecek puanlar; en düşük 1 iken en yüksek ise 5’tir. Ortalamalar bakımından değerlendirmeye gidildiğinde, ilgili meslek mensuplarının “*muhasebe hataları*” yaklaşımlarının ($x = 3,63$) ve “*muhasebe hileleri*” yaklaşımlarının ($x = 3,55$) ölçek orta puan değerinden yüksek olduğu görülmüştür. Mevcut görünüm nedeniyle muhasebe meslek mensuplarının gerek muhasebe hataları gerekse muhasebe hilelerine yönelik yaklaşımlarının ortalamasının üzerinde olduğu söylenebilir.

Muhasebe hata ve hilelerine yönelik ilgili ölçek baz alınarak gerçekleştirilen güvenilirlik analizi sonuçları Tablo 3’te paylaşılmaktadır.

Tablo 3. Hata ve Hile Ölçeğine Yönelik Güvenilirlik Analizi Sonuçları

Yaklaşımlar	Cronbach Alpha Katsayıları
Muhasebe Hataları	0,854
Muhasebe Hileleri	0,912

Tablo 3’te görüldüğü gibi muhasebe hata ve hileleri ile ilgili ölçeğin Cronbach alfa iç tutarlılık katsayısı değerleri incelendiğinde; muhasebe hataları (0,854) ve muhasebe hileleri (0,912) güvenilirlik düzeylerinin yüksek derecede olduğu gözlenmiştir.

Cinsiyet özelinde katılımcıların yaklaşımları ile ilgili betimsel ve karşılaştırmalı istatistikler Tablo 4’te özetlenmektedir.

Tablo 4. Cinsiyet Açısından Betimsel ve Karşılaştırmalı İstatistikler

Yaklaşımlar	Cinsiyet	N	Ortalama (X)	Standart Sapma	sd	t	p
Muhasebe Hataları	Erkek	173	3,60	0,663	243	-1,299	0,195
	Kadın	72	3,72	0,661			
Muhasebe Hileleri	Erkek	173	3,49	0,696	243	-1,813	0,071
	Kadın	72	3,67	0,636			

Cinsiyet değişkeninin meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine yönelik yaklaşımları noktasında belirleyici olup olmadığını tespit etmek amacıyla H_{1a} ve H_{1b} hipotezleri değerlendirmeye alınmıştır. Tablo 4'ten de anlaşılacağı üzere, çalışmaya katılanların cinsiyet bakımından yaklaşımları karşılaştırıldığında herhangi bir anlamlı farklılaşma görülmemiştir. İlgili katılımcıların muhasebe hataları ve muhasebe hileleri yaklaşımlarında belirleyici olan p değerlerinin 0,05'ten büyük olması nedeniyle H_{1a} ve H_{1b} hipotezleri reddedilmiştir.

Araştırmaya katılanların yaşlarına göre yaklaşımları ile ilgili betimsel ve karşılaştırmalı istatistikler Tablo 5'te gösterilmektedir.

Tablo 5. Yaş Açısından Betimsel ve Karşılaştırmalı İstatistikler

Yaklaşımlar	Yaş	N	Ortalama (X)	Standart Sapma	F	p
Muhasebe Hataları	20 –30	29	3,98	0,599	4,730	0,003
	31 – 40	124	3,64	0,648		
	41 – 50	72	3,46	0,658		
	51 ve üzeri	20	3,75	0,687		
Muhasebe Hileleri	20 –30	29	3,78	0,565	3,088	0,028
	31 – 40	124	3,54	0,669		
	41 – 50	72	3,39	0,721		
	51 ve üzeri	20	3,77	0,664		

Yaş faktörünün meslek mensuplarının hata ve hilelere yönelik yaklaşımları açısından işlevsellik düzeyini belirlemek amacıyla H_{2a} ve H_{2b} hipotezleri test edilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda yaş faktörünün meslek mensuplarının yaklaşımlarında anlamlı bir farklılık sergilediği gözlenmiştir. Katılımcıların hem muhasebe hatalarına yönelik yaklaşımları ($F= 4,730$; $p<0,05$) hem de muhasebe hilelerine ilişkin yaklaşımları ($F= 3,088$; $p<0,05$) doğrultusunda H_{2a} ve H_{2b} hipotezleri kabul edilmiştir.

Yapılan inceleme sonucunda gözlenen farklılığın hangi yaş grubunun lehine olduğunu tespit etmek için Post Hoc testine başvurulmuştur. Bu kapsamda ulaşılan sonuçlar, Tablo 6'da paylaşılmıştır.

Tablo 6. Çoklu Karşılaştırmalar – Tukey Testi

Yaklaşımlar	(I) Yaş	(J) Yaş	Ortalama Farkları (I-J)	Hata	Sig.
Muhasebe Hataları	20 – 30	31 – 40	,34309	,13386	,053
		41 – 50	,52310*	,14273	,002
		51 ve üzeri	,23528	,18862	,597
Muhasebe Hileleri	20 – 30	31 – 40	,23608	,13899	,327
		41 – 50	,38348*	,14820	,049
		51 ve üzeri	,00928	,19586	1,000

Tablo 6 incelendiğinde muhasebe hata ve hileleri ile ilgili yaklaşımları yansıtmayı amaç edinen ifadelerle katılım sürecinde 20 – 30 yaş aralığında bulunan katılımcıların, 41 – 50 yaş aralığında yer alan meslek mensuplarından anlamlı yönde farklılaştıkları belirlenmiştir. Bu bağlamda, 20 – 30 yaş aralığında bulunan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe sürecinde yaşanması muhtemel hata ve hilelere karşı daha hassas bir tutum sergiledikleri ifade edilebilir.

Katılımcıların çalışma sürelerine göre yaklaşımları ile ilgili betimsel ve karşılaştırmalı istatistikler Tablo 7'de sunulmaktadır.

Tablo 7. Çalışma Süresine İlişkin Betimsel ve Karşılaştırmalı İstatistikler

Yaklaşımlar	Çalışma Süresi	N	Ortalama (X)	Standart Sapma	F	p
Muhasebe Hataları	1 – 5	86	3,77	0,589	2,695	0,032
	6 – 10	88	3,59	0,669		
	11 – 15	41	3,39	0,673		
	16 – 20	19	3,65	0,820		
	21 ve üzeri	11	3,84	0,636		
Muhasebe Hileleri	1 – 5	86	3,66	0,615	1,858	0,118
	6 – 10	88	3,51	0,664		
	11 – 15	41	3,32	0,715		
	16 – 20	19	3,64	0,907		
	21 ve üzeri	11	3,61	0,652		

Çalışma süresinin katılımcıların muhasebe hata ve hilelerine yönelik yaklaşımlarında etkin olup olmadığını tespit etmek adına H_{3a} ve H_{3b} hipotezleri değerlendirilmeye tabi tutulmuştur. Tablo 7’den de görüleceği üzere, çalışma süresi değişkeninin katılımcıların muhasebe hataları ile ilgili yaklaşımları noktasında anlamlı farklılık gösterdiği ve muhasebe hileleri açısından ise herhangi bir farklılaşmaya neden olmadığı tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının hatalarla ilgili yaklaşımlarının ($F= 2,695$; $p<0,05$) farklılık sergilediği ve muhasebe hileleri yaklaşımlarının ($F= 1,858$; $p>0,05$) ise farklılaşma göstermediği belirlenmiştir. Bu nedenle ilgili hipotezlerden H_{3a} kabul edilirken H_{3b} ise reddedilmiştir.

Muhasebe hataları açısından karşılaşılan farklılaşmanın hangi çalışma süresi özelinde gerçekleştiğini belirlemek amacıyla Post Hoc testi yapılmıştır. İlgili sonuçlar Tablo 8’de özetlenmektedir.

Tablo 8. Çoklu Karşılaştırmalar – Tukey Testi

Yaklaşımlar	(I) Çalışma Süresi	(J) Çalışma Süresi	Ortalama Farkları (I-J)	Hata	Sig.
Muhasebe Hataları	1 – 5	6 – 10	,18359	,09926	,348
		11 – 15	,37613*	,12424	,023
		16 – 20	,12235	,16594	,948
		21 ve üzeri	-,06904	,20962	,997

Tablo 8’den de görüldüğü gibi, muhasebe hatalarına yönelik yaklaşımları ön plana çıkaran ifadelerle katılım aşamasında, 1 – 5 yıl arasında çalışma hayatına sahip meslek mensuplarının çalışma süresi itibarıyla 11 – 15 yıl aralığında yer alan meslek mensuplarından anlamlı yönde farklılaştıkları bulgulanmıştır. Bu kapsamda, 1 – 5 yıl arasında tecrübeye sahip katılımcıların muhasebe hataları özelindeki farkındalık düzeylerinin daha yüksek olduğu görülmüştür. Bununla birlikte, çalışma süresi arttıkça meslek mensuplarının muhasebe hatalarına yönelik duyarlılık düzeylerinin düştüğünü ifade etmek de mümkündür.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe, belirli bir periyottaki finansal verileri işleyerek raporlar aracılığıyla bilgi kullanıcılarının hizmetine sunmaktadır. Bu raporların etik değerler gözetilerek hazırlanması işletme yöneticileri, çalışanlar, kredi kuruluşları, yatırımcılar gibi bilgi kullanıcılarının daha tutarlı kararlar almalarına katkı sağlayacaktır. Buna rağmen, işletmeler gerek bilinçsiz yapılan hatalar gerekse tamamen kasten gerçekleştirilen hileli manipülatif işlemlerle finansal raporlarında yanıltıcı eylemlerde bulunmaktadır. Gelişmiş ülkelerde yaşanan finansal skandallar, manipülatif finansal eylemlerin işletmeler için ciddi yaptırımlar ve hatta iflaslar getireceğini göstermektedir. Böyle bir durumdan kaçınmak adına işletmeler, denetim fonksiyonuna ağırlık verip hata ve hileleri kaynağında belirleyerek gidermelidir. Bu bilgiler ışığında çalışmada, muhasebe hata ve hilelerine yönelik muhasebe meslek mensuplarının yaklaşımlarının ölçülmesi amaçlanmıştır. Çalışmada demografik değişkenlerin hata ve hilelere yönelik meslek mensuplarının yaklaşımlarında belirleyici bir rol üstlenip üstlenmediği irdelenmiştir.

Çalışma kapsamında araştırmaya katılanların hata ve hilelere yönelik yaklaşımlarının ortalamanın üzerinde olduğu belirlenmiştir. Yaş ilerledikçe katılımcıların hata ve hilelere ilişkin duyarlılık seviyelerinin düştüğü ve meslekte yeni olan katılımcıların hatalar özelinde sunulan ifadelerle yönelik daha hassas bir tutum sergiledikleri çalışma çerçevesinde bulgulanmıştır. Çalışma sonucunda, “cinsiyet” faktörünün katılımcıların hem hata hem de hilelere yönelik yaklaşımlarında belirleyici bir işlev göstermediği gözlenmiştir. “Cinsiyet” özelinde tespit edilen bu bulgu, Kılılı ve Kutlu (2021), Tayman ve Tekşen (2019), Özçelik vd. (2017) tarafından gerçekleştirilen çalışma sonuçları örtüşmektedir. Çalışma kapsamında, meslek mensuplarının “yaş” unsuruna göre hata ve hilelerle ilgili yaklaşımlarının farklılık sergilediği belirlenmiştir. “Yaş” açısından ulaşılan bu sonuç, Yurt ve Temelli (2022) ile Özçelik vd. (2017) tarafından yapılan araştırma sonuçlarından farklılık göstermiştir. “Çalışma süresi” bakımından katılımcıların muhasebe hatalarına yönelik yaklaşımları farklılık gösterirken hilelere ilişkin yaklaşımlarının ise farklılık sergilemediği tespit edilmiştir. Hata açısından ulaşılan bu sonuç, Tayman ve Tekşen (2019) tarafından yapılan araştırma sonuçları ile benzerlik göstermektedir. Hile bakımından ulaşılan bulgu ise, Korkmaz (2023), Yurt ve Temelli (2022) ile Özçelik vd. (2017) tarafından ulaşılan sonuçlar ile örtüşmektedir.

Muhasebe sürecinde hatalı ve hileli işlemlerden kaçınılması önem taşımaktadır. Bu bağlamda şu öneriler ileri sürülebilir:

- Gerek meslek odaları gerekse firmalar tarafından hatalı ve hileli işlemler ile olası sonuçları, etik değerler, yasal normlar, toplumsal aidiyet ve vergi bilinci gibi alanlarda eğitim programları düzenlenerek muhasebe meslek mensuplarının farkındalık düzeylerinin artırılması tesis edilmelidir.
- Muhasebe sistemlerinin kurumsal kaynak planlaması, yapay zeka ve veri madenciliği gibi uygulamalar ile entegre edilerek hata ve hileler özelinde karşılaşılabilecek muhtemel sorunlar önlenmelidir.
- Hatalı ve hileli işlemlerin önlenmesi amacıyla firmalar belirli aralıklarla finansal tablolarını denetlemelidir.
- Hem firmalar hem de muhasebe meslek mensupları özelinde hata ve hilelerden kaçınılmasını sağlayacak cezai yaptırımlar artırılarak caydırıcılık sağlanmalıdır.

Bu çalışma Van ilinde yer alan muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelere yönelik yaklaşımlarını yansıtması nedeniyle bir sınırlılık oluşturmaktadır. Dolayısıyla hata ve hileler konusunda ileride araştırma yapmak isteyenler farklı il veya bölgelerde faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarının yaklaşımlarını dikkate alabilir. Ayrıca bu konuyla ilgili denetçiler üzerine daha fazla çalışmanın yapılmasında ve şirket finansal tablolarının vaka analizleri çerçevesinde değerlendirilmesinde de yarar görülmektedir.

YAZARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazar, çalışmanın tümüne tek başına katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

Abdullahi, R. ve Mansor, N. (2018). Fraud prevention initiatives in the Nigerian public sector: Understanding the relationship of fraud incidences and the elements of fraud triangle theory. *Journal of Financial Crime*, 25(2), 527-544. <https://doi.org/10.1108/JFC-02-2015-0008>

Açıkgöz, O. ve Biçer, E. B. (2021). A research to determine the responsibility of financial service employees in the prevention of errors and cheats in accounting. *Cumhuriyet University Journal of Economics and Administrative Sciences*, 22(2), 225-249. <https://doi.org/10.37880/cumuiibf.959296>

AICPA. (2020) *Consideration of fraud in a financial statement audit. Statement on Auditing Standards AU 240.* www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00240.pdf adresinden 1 Haziran 2024 tarihinde alınmıştır.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2018). Global study on occupational fraud and abuse, <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfe-public/2018-report-to-the-nations.pdf> adresinden 21 Mayıs 2024 tarihinde alınmıştır.

- Baird, J. E. ve Zelin, R. (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, 1-14.
- Bozkurt, N. (2011). *İşletmelerin kara deliği hile*. Alfa Yayınları.
- Çalış, Y. E., Keleş, E. ve Engin, A. (2014). Hilenin ortaya çıkartılmasında bilgi teknolojilerinin önemi ve bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 93-108.
- Cressey, D. (1953). *Other People's Money: A study in the social psychology of embezzlement*. Free press, Glencoe, IL.
- Chen, Z.-Y., ve Han, D. (2023). Detecting corporate financial fraud via two-stage mapping in joint temporal and financial feature domain. *Expert Systems with Applications*, 217, 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2023.119559>
- Cheliatsidou, A., Sariannidis, N., Garefalakis, A., Azibi, J. ve Kagias, P. (2023). The international fraud triangle. *Journal of Money Laundering Control*, 26(1), 106 – 132. <https://doi.org/10.1108/JMLC-09-2021-0103>
- Davidson, R. H. (2022). Who did it matters: Executive equity compensation and financial reporting fraud. *Journal of Accounting and Economics*, 73(2-3), 101453. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2021.101453>
- Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015). Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğunun tespitine yönelik bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 195-212.
- Doğan, Z., Gülçin, K. ve Nazlı, E. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının hile yapmaya eğilim düzeylerinin tespitine ilişkin bir araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(4), 64-83.
- Dellaportas, S. (2013). Conversations with inmate accountants: motivation, opportunity and the fraud triangle. *Accounting Forum*, 37(1), 29-39. <http://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2012.09.003>
- Ergin, E. ve Erturan, İ. E. (2019). Fraud evasion triangle: Why can fraud not be detected?. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 5(4), 35-45. <https://doi.org/10.32602/jafas.2019.36>
- Gökçen, G. ve Tipi, O. (2019). İşletmelerde hilelerin önlenmesine yönelik iç kontroller ve BİST imalat sektöründe bir araştırma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 41(1), 145-169. <https://doi.org/10.14780/muiibd.582316>
- Gökoğlan, K., Kök, M. ve Altundağ, S. (2021). Muhasebede hatalar: Muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Dicle Akademi Dergisi*, 1(1).
- Gupta, R. ve Murphy, K.V.B. (2013). Errors and frauds in financial transactions: Auditors opinion. *The Global Elearning Journal*, 2(3), 1 – 27.
- Gül, M. ve Demir, Ö. (2022). Muhasebe hata ve hilelerinde farkındalık araştırması: Elazığ ili örneği. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 32(2), 663-673.
- Gümüş, U. ve Gögebakan, H. (2016). Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik, Aydın ilinde muhasebeciler üzerine bir araştırma. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 1(3), 12-27. <http://dx.doi.org/10.20989/ijbemp.13>
- Güngör Karyağdı, N. (2021). Bankalarda hile denetimi uygulamasının verimlilik ile ilişkilendirilmesine yönelik bir çalışma. *Akademik İzdüşüm Dergisi*, 6(2), 37-57.

- Kastrati, A. (2015). The role of audit in detecting errors in financial statements. *European Journal of Economics and Business Studies*, 1(1), 54 – 61.
- Karabayır, M. E. ve Cengiz, S. (2016). Muhasebe hileleri yoluyla yapılan yolsuzluklarda bağımsız denetimin sorumluluğunun araştırılması: Kuzeydoğu Anadolu bölgesi uygulaması. *KAÜİİBFD*, 7(14), 597-625.
- Karahan, M. ve İğde, M. (2017). Muhasebe hata ve hileleri üzerinde iç kontrolün rolü. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(7), 143 – 158.
- Kıllı, M. ve Kutlu, H. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri hakkında algı ve tutumlarının incelenmesi: Osmaniye ilinde bir araştırma. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), 1-16.
- Kırıtöğlü, C. ve Özbirecikli, M. (2018). Bağımsız denetçilere yönelik etik eğitiminin bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini algılamalarına etkisi üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1), 27-44.
- Kıymaz Kıvraklar, M., Ersoy ve Can, R. (2023). Hile ile mücadelede kırmızı bayraklar ve hile karosunun rolü: Çalışan hilesi açısından bir değerlendirme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 303-324. <https://doi.org/10.29067/muvu.1307661>
- Kızıllı, C., Muzır, E. ve Yılmaz, V. (2021). Auditing techniques to minimize accounting related fraud and errors: A qualitative analysis with the interview method. *EMAJ Emerging Markets Journal*, 11(1), 95-103. <https://doi.org/10.5195/emaj.2021.232>
- Korkmaz, B. (2023). Batı Karadeniz İllerindeki (Karabük, Bartın ve Zonguldak) muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine yönelik algıları üzerine bir araştırma. *UNIKA Toplum ve Bilim Dergisi*, 3(1), 1-15.
- Mahdi, R. A. A. (2024). The role of internal audit in discovering accounting errors: Evidence from University of Karbala, *Technium Social Sciences Journal*, 56, 14 – 24.
- Maulidi, A. (2023). Gender board diversity and corporate fraud: empirical evidence from US companies. *Journal of Financial Crime*, 30(2), 309-331. <https://doi.org/10.1108/JFC-02-2022-0038>
- Mamo, J. (2014). Accounting errors and the risk of intentional errors that hide accounting information. The importance and the implementation of the Sarbanes-Oxley Act in Albania. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(19), 494-499. <https://doi.org/10.5901/mjss.2014.v5n19p494>
- Ömürbek, V. ve Durgunböcü, Ö. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri ile ilgili algılarının incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(4), 1251-1265.
- Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö. N. ve Keskin, S., (2017). Muhasebe hata ve hileleri: Meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(29), 197-214.
- Paseková, M., Kramná, E., Svitáková, B., ve Dolejšová, M. (2019). Relationship between legislation and accounting errors from the point of view of business representatives in the Czech Republic. *Oeconomia Copernicana*, 10(1), 193–210. <https://doi.org/10.24136/oc.2019.010>
- Pehlivan, A. ve Koç, T. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının etik yaklaşımları ile hileye yönelme eğilimleri arasındaki ilişkiye yönelik bir araştırma: Ankara örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(4), 1067-1088.

- Rashid, M., Khan, N. U., Riaz, U. ve Burton, B. (2023). Auditors' perspectives on financial fraud in Pakistan – audacity and the need for legitimacy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 13(1), 167-194. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2021-0135>
- Richardson, G., Obaydin, I. ve Chelsea, L., (2022). The effect of accounting fraud on future stock price crash risk. *Economic Modelling*, (117), 106072. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2022.106072>
- Russo, K. (2022). *4 common accounting errors and how to prevent them.* <https://www.netsuite.com/portal/resource/articles/accounting/accounting-errors.shtml> adresinden 27 Mayıs 2024 tarihinde alınmıştır.
- Rustiarini, N. W., Yuesti, A. ve Gama, A. W. S. (2021). Public accounting profession and fraud detection responsibility. *Journal of Financial Crime*, 28(2), 613-627. <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2020-0140>
- Supriadi, I. (2024). The audit revolution: Integrating artificial intelligence in detecting accounting fraud. *Akuntansi dan Teknologi Informasi*, 17(1), 48-61. <https://doi.org/10.24123/jati.v17i1.6279>
- Uslu, M. C. ve Özbay, D. (2020). Vergi mevzuatı çerçevesinde muhasebe hata ve hilelerine bakış: Muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 63, 21-32. <https://doi.org/doi.org/10.26650/MED.740880>
- Yurt, R. ve Temelli, F. (2022). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata ve hile algısı: Ağrı ili örneği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 2(2), 135-150.
- Tayman, M. ve Tekşen, Ö. (2019). Muhasebe denetiminde karşılaşılan hata ve hileler: Meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 455-477.
- Zheng, X., Ali, M., Hamid, A. ve Hou, Y. (2024). Data mining algorithm in the identification of accounting fraud by smart city information technology, *Heliyon*, 10(9), 1-18. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e30048>