

**İBN HALDUN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
MUHASEBE KÜLTÜRÜ VE FİNANSAL TABLO
HİLELERİNE YÖNELİK ALGILARININ
İNCELENMESİ: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ**

MUHAMMET KAYISI

**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. TAMER AKSOY**

İSTANBUL, 2022

**İBN HALDUN ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
MUHASEBE KÜLTÜRÜ VE FİNANSAL TABLO
HİLELERİNE YÖNELİK ALGILARININ
İNCELENMESİ: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ**

MUHAMMET KAYISI

**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. TAMER AKSOY**

İSTANBUL, 2022

TEZ ONAY SAYFASI

Bu tez tarafımca okunmuş olup kapsam ve nitelik açısından İşletme alanında yüksek lisans derecesini alabilmek için yeterli olduğuna karar verilmiştir.

Tez Jürisi Üyeleri

Unvan – Adı Soyadı

Kanaati

İmza

_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

Bu tezin İbn Haldun Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tarafından konulan tüm standartlara uygun şekilde yazıldığı teyit edilmiştir.

Teslim Tarihi

Mühür/İmza

AKADEMİK DÜRÜSTLÜK BEYANI

Bu çalışmada yer alan tüm bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, söz konusu kurallar ve ilkelerin zorunlu kıldığı çerçevede, çalışmada özgün olmayan tüm bilgi ve belgelere, alıntılama standartlarına uygun olarak referans verilmiş olduğunu beyan ederim.

Adı Soyadı: Muhammet KAYISI

İmza:

(Faint, stylized signature or watermark text visible below the signature line)

ÖZ

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE KÜLTÜRÜ VE FİNANSAL TABLO HİLELERİNE YÖNELİK ALGILARININ İNCELENMESİ: İSTANBUL İLİ ÖRNEĞİ

Kayısı, Muhammet

İşletme Yüksek Lisans Programı

Öğrenci Numarası: 188037006

Open Researcher and Contributor ID (ORC-ID): 0000-0001-7497-6549

Ulusal Tez Merkezi Referans Numarası: 10470943

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Tamer Aksoy

Temmuz 2022, 105 sayfa

Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının (Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir) muhasebe kültürü ve finansal tablo hilelerine yönelik algılarının incelenmesidir. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü ile hileli finansal raporlamaya yönelik algılarının arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı ve bu algıların demografik özelliklere göre farklılaşıp farklılaşmadığı araştırılmıştır. Metodolojik olarak; çalışma evreni İstanbul ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarıdır. Uygulamada, seçilmiş, gönüllü 214 meslek mensubundan oluşan bir örneklem kullanılmıştır. Araştırmada nicel anket yöntemi ile birlikte Chanchani&Willet (2004) tarafından geliştirilmiş Muhasebe Kültürü Ölçeği ve Khaligova (2019) ve Kutlu (2020) tarafından geliştirilmiş Hileli Finansal Raporlama anketi kullanılmıştır. Muhasebe Kültürü Ölçeği 16 ifade ve 4 alt boyut (Tutuculuğa Karşı İyimserlik, Tekdüzelige Karşı Esneklik, Gizliliğe Karşı Şeffaflık ve Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk), hileli finansal raporlama anketi ise 16 ifadeyi içermektedir. Veriler çevrimiçi anket yöntemiyle toplanmış ve SPSS-v22 ile analiz edilmiştir. Analizde genel/özel test ve analizler (Kruskal Wallis-H, Mann Whitney-U, Bağımsız Gruplar T, Cronbach Alpha, Pearson Korelasyon vb) gerçekleştirilmiştir. Neticede muhasebe meslek

mensuplarının muhasebe kültürüne yönelik algıları ile hileli finansal raporlama algıları arasında anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Ayrıca söz konusu algıların demografik özelliklere göre farklılaştığı da gözlenmiştir. “Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik” ve “Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk” algıları, meslek mensuplarının cinsiyetine göre değişmektedir. Buna karşın, diğer demografik özelliklerin muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü algısında etkili değişken olmadığı anlaşılmıştır. Öte yandan, meslek mensuplarının hileli finansal raporlamaya yönelik algılarının ise demografik özelliklerden cinsiyet, yaş, hizmet yılı ve unvana göre farklılaştığı, buna karşın çalışılan müşteri sayısı ve öğrenim durumuna göre farklılaşmadığı ve bir başka deyişle hileli finansal raporlama algısında herhangi bir etki yaratmadığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Finansal Tablo Hileleri, Hile, Hileli Finansal Raporlama, Muhasebe Kültürü

ABSTRACT

EXAMINATION OF ACCOUNTING PROFESSIONALS' PERCEPTIONS REGARDING ACCOUNTING CULTURE AND FINANCIAL STATEMENT FRAUD: THE CASE OF ISTANBUL

Kayısı, Muhammet

MA in Management

Student ID: 188037006

Open Researcher and Contributor ID (ORC-ID): 0000-0001-7497-6549

National Thesis Center Reference Number: 10470943

Thesis Supervisor: Prof. Tamer Aksoy

July 2022, 105 pages

The aim of the study is to examine the perceptions of accounting professionals (Certified Accountant, Certified Public Accountant, Sworn-in Certified Public Accountant) towards accounting culture and fraudulent financial reporting (FFR). It was investigated whether there is a significant relationship between accounting professionals' perceptions of accounting culture and FFR, and whether these perceptions differ according to demographic characteristics. Methodologically; the universe of the study is professional accountants operating in Istanbul. In the study, a selected sample of 214 volunteers was used. The Accounting Culture Scale developed by Chanchani&Willet (2004) and the FFR questionnaire developed by Khaligova (2019) and Kutlu (2020) were used with the quantitative survey method. The Accounting Culture Scale included 16 statements and 4 sub-dimensions, while the FFR survey included 16 statements. Data were collected by online survey method and analyzed with SPSS-v22. In the analysis, general/specific tests and analyzes (Kruskal Wallis-H, Mann Whitney-U, Independent Groups T, Cronbach Alpha, Pearson Correlation etc.) were performed. In conclusion; it was revealed that there is a significant relationship between the perceptions of accounting professionals towards accounting culture and their perceptions of FFR. It was also found that these

perceptions differ according to demographic characteristics. Perceptions of “The Flexibility of Accounting Culture Against Uniformity” and “Status Quota Against Professionalism” vary according to the gender of the members. On the other hand, it was indicated that other demographic characteristics are not effective on the professional accountants’s accounting culture perceptions. Conversely, it was observed that the professionals’s perceptions regarding FFR differ according to gender, age, years of service and title. However, it does not differ according to the number of customers and education level, in other words, it does have no effect on the perception of FFR.

Keywords: Accounting Culture, Fraud, Financial Statement Fraud, Fraudulent Financial Reporting

İTHAF VE TEŞEKKÜR

Bu araştırma için beni yönlendiren, karşılaştığım zorlukları aşmamda engin bilgi ve tecrübesiyle her zaman yanımda olan değerli danışman Hocam Prof. Dr. Tamer AKSOY’a teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca çalışma ve eğitim hayatım boyunca desteğini hep yanımda hissettiğim, bana büyük sabır ve hoşgörü gösteren değerli eşim Kübra’ya ve biricik oğlum Mustafa Zeyd’e de sonsuz teşekkür ve minnet borçluyum.

Beni büyütüp bu günlere gelmemi sağlayan kıymetli anneme ve canım kardeşim İsmail’e de vermiş oldukları destek için teşekkür ediyorum.

Bu tezi rahmetli babam Mustafa KAYISI ’ya ithaf ediyorum.

Muhammet KAYISI

İstanbul, 2022

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iv
ABSTRACT.....	vi
İTHAF VE TEŞEKKÜR.....	viii
İÇİNDEKİLER.....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
SEMBOLLER LİSTESİ.....	xvi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvii
BÖLÜM I GİRİŞ.....	1
1.1. Araştırmanın Konusu.....	2
1.2. Araştırmanın Önemi, Orijinalitesi ve Bilimsel Katkısı.....	2
1.3. Literatür Tarama.....	3
1.3.1. Muhasebe Kültürü ve Hileli Finansal Raporlamayla İlgili Yabancı Literatür.....	3
1.3.2. Muhasebe Kültürü ve Hileli Finansal Raporlamayla İlgili Yerli Literatür...6	
1.4. Araştırmanın Amacı.....	12
1.5. Araştırmanın Yöntemi ve Metodolojisi.....	13
1.6. Araştırmanın Hipotezleri.....	13
1.7. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	16
1.8. Tezin Bölümsel Yapısı ve İçeriği.....	17
BÖLÜM II MUHASEBE KÜLTÜRÜ VE FİNANSAL TABLO HİLELERİ.....	18
2.1. Muhasebe Kavramı.....	18
2.2. Muhasebe Meslek Mensupları.....	19
2.3. Kültür Kavramı.....	20
2.4. Muhasebe Kültürü ve Alt Boyutları.....	21
2.4.1. Tutuculuğa Karşı İyimserlik.....	23

2.4.2. Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk.....	23
2.4.3. Şeffaflığa Karşı Gizlilik.....	24
2.4.4. Tekdüzelığe Karşı Esneklik.....	24
2.5. Muhasebe Kültürüne Etki Eden Faktörler.....	25
2.6. Türkiye’de Muhasebe Sistemi.....	26
2.7. Muhasebe Etiği.....	26
2.8. Finansal Tablolar.....	29
2.8.1. Finansal Tablo Türleri.....	30
2.9. Finansal Raporlama.....	30
2.10. Hile Kavramı ve Muhasebede Hile Türleri.....	31
2.11. Hata ile Hile Arasındaki Fark.....	35
2.12. Hileli Finansal Raporlama.....	35
2.12.1. Hileli Finansal Raporlamanın Sebepleri.....	37
2.12.2. Çeşitli Finansal Tablo Hileleri.....	38
2.12.3. Hile Üçgeni Kavramı.....	39
2.12.3.1. Baskı.....	40
2.12.3.2. Fırsat.....	40
2.12.3.3. Bahane (Rasyonelleştirme)	41
2.12.3.4. Hile Karosu Kavramı – Yetkinlik.....	41
2.12.4. Denetim Kavramı.....	41
2.12.5. Hile Denetçiliği.....	42
2.12.6. İç kontrol.....	42
2.12.7. Hileli Finansal Raporlamanın Doğurduğu Sonuçlar.....	46
2.12.8. Hileyi Önlemeye Yönelik Yöntemler.....	47
2.12.8.1. Analitik İnceleme.....	48
2.12.8.2. Kırmızı Bayraklar.....	48
2.12.8.3. Veri Madenciliği.....	49

2.12.8.4. Hile Değerlendirme Sorgulamaları.....	50
2.12.8.5. Fısıltı Yöntemi.....	50
2.12.8.6. Benford Kanunu.....	51
2.12.8.7. Çapraz Denetim Tekniği.....	51
2.12.8.8. Kontrol Listeleri.....	52
2.12.8.8.1. Baskı Unsuru ile İlgili Kontrol Listesi.....	52
2.12.8.8.2. Fırsat Unsuru ile İlgili Kontrol Listesi.....	52
2.12.8.8.3. Bahane Unsuru ile İlgili Kontrol Listesi.....	53
BÖLÜM III MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE KÜLTÜRÜ VE FİNANSAL TABLO HİLELERİNE YÖNELİK ALGILARININ ARAŞTIRILMASINA DAİR BİR UYGULAMA.....	54
3.1. Araştırmanın Yöntemi.....	54
3.2. Evren ve Örneklem.....	54
3.3. Veri Toplama Araçları.....	55
3.3.1. Kişisel Bilgi Formu.....	55
3.3.2. Muhasebe Kültürü Ölçeği.....	55
3.3.3. Hileli Finansal Raporlama Algısı Ölçeği.....	55
3.4. Verilerin Toplanması.....	56
3.5. Veri Analizinde Kullanılan Yöntem.....	56
BÖLÜM IV İSTATİSTİKSEL ANALİZLER, AMPİRİK BULGULAR VE YORUMLANMASI.....	57
4.1. Bulgular.....	57
4.1.1. Örneklem Grubunun Frekans ve Yüzde Değerleri.....	57
4.1.2. Katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği ve Hileli Finansal Raporlama Ölçeklerine Ait Ortalama ve Standart Sapma Değerleri.....	59
4.1.3. Araştırmanın Hipotezlerine Dair Bulgular.....	61
4.1.4. Katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği Alt Boyutların ile Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinden Aldıkları Puanlar Arasındaki İlişki Analizleri.....	76

BÖLÜM V SONUÇLAR VE ÖNERİLER.....	82
5.1. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları.....	82
5.2. Araştırmanın Sonuçları.....	85
5.3. Öneriler.....	91
5.3.1. Uygulayıcılara Öneriler.....	91
5.3.2. Araştırmacılara Öneriler.....	91
5.4. Kısıtlılıklar.....	92
REFERANSLAR.....	93
EKLER.....	102
EK A.....	102
EK B	103
EK C	104
ÖZGEÇMİŞ.....	105

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Araştırmanın Hipotezleri.....	14
Tablo 2.1. Muhasebede Hile Türleri.....	33
Tablo 2.2. Hileli Finansal Raporlamanın Sonuçlarına Dair Örnek Olaylar.....	47
Tablo 4.1. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımları.....	57
Tablo 4.2. Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımları.....	57
Tablo 4.3. Katılımcıların Hizmet Yılına Göre Dağılımları.....	58
Tablo 4.4. Katılımcıların Öğrenim Durumuna Göre Dağılımları.....	58
Tablo 4.5. Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımları.....	59
Tablo 4.6. Çalıştıkları İşletmenin Müşteri Sayısına Göre Dağılımları.....	59
Tablo 4.7. Muhasebe Kültürü Ölçeği Alt Boyut Puanlarının Ortalamaları ve Standart Sapmaları.....	60
Tablo 4.8. Hileli Finansal Raporlama Puanlarının Ortalamaları ve Standart Sapmaları.....	60
Tablo 4.9. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Cinsiyete Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Bağımsız T Testi Sonuçları.....	62
Tablo 4.10. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Cinsiyete Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Bağımsız T Testi Sonuçları.....	62
Tablo 4.11. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Yaşa Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları.....	63
Tablo 4.12. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Yaşa Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları.....	64
Tablo 4.13. Hileli Finansal Raporlama 11. Maddesinde Yaşa Göre Hangi Gruplar Arasında Farklılaşma Olduğuna Dair Mann Whitney U Testi Sonuçları.....	65
Tablo 4.14. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Hizmet Yılına Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları.....	66
Tablo 4.15. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Hizmet Yılına Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları.....	67

Tablo 4.16. Hileli Finansal Raporlama 11. Maddesinde Hizmet Yılına Göre Hangi Gruplar Arasında Farklılaşma Olduğuna Dair Mann Whitney U Testi Sonuçları.....	68
Tablo 4.17. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Öğrenim Durumuna Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları.....	69
Tablo 4.18. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Öğrenim Durumuna Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları.....	70
Tablo 4.19. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Unvana Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları.....	71
Tablo 4.20. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Unvana Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları.....	72
Tablo 4.21. Hileli Finansal Raporlama 11. Maddesinde Unvana Göre Hangi Gruplar Arasında Farklılaşma Olduğuna Dair Mann Whitney U Testi Sonuçları.....	73
Tablo 4.22. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Müşteri Sayısına Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları.....	74
Tablo 4.23. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Firmanın Müşteri Sayısına Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları.....	75
Tablo 4.24. Muhasebe Kültürü Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutu İle Hileli Finansal Raporla Maddeleri Arasındaki İlişkiler İçin Yapılan Pearson Korelasyon Analizi Sonuçları.....	76
Tablo 4.25. Muhasebe Kültürü Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutu İle Hileli Finansal Raporla Maddeleri Arasındaki İlişkiler İçin Yapılan Pearson Korelasyon Analizi Sonuçları.....	78
Tablo 4.26. Muhasebe Kültürü Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutu İle Hileli Finansal Raporla Maddeleri Arasındaki İlişkiler İçin Yapılan Pearson Korelasyon Analizi Sonuçları.....	79
Tablo 4.27. Muhasebe Kültürü Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutu İle Hileli Finansal Raporla Maddeleri Arasındaki İlişkiler İçin Yapılan Pearson Korelasyon Analizi Sonuçları.....	80
Tablo 5.1. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları.....	82

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi.....	19
Şekil 2.2. Kültürün Muhasebeye Etkisi.....	22
Şekil 2.3. Muhasebede Hile Türleri.....	34
Şekil 2.4. Hile Ağacı.....	36
Şekil 2.5. Hile ��geni Kavramı.....	40



SEMBOLLER LİSTESİ

f	Frekans
$\%_{geç}$	Geçerli puanların yüzdesi
$\%_{yığ}$	Geçerli puanların yığınlaştırılmış yüzdesi
$\bar{x}$	Aritmetik ortalama simgesi
ss	Standart sapma simgesi
Shx	Standart hata simgesi
Sd	Serbestlik derecesi simgesi
N	Dağılım sayılarının simgesi
p	Anlamlılık simgesi
χ^2	Kikare simgesi
$\bar{x}_{sıra}$	Sıraların ortalaması simgesi
F	İki farklı grubun varyanslarının oranı
t	T testi sonunda bulunan değer
r	Korelasyon analizi sonucu bulunan değer

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
E	Erkek
HFRAÖ	Hileli Finansal Raporlama Algısı Ölçeği
IESBA	Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartlar Kurulu
IFAC	Uluslararası Muhasebecileri Federasyonu
İSO 500	İstanbul Sanayi Odasının yayınladığı Türkiye'nin 500 büyük sanayi kuruluşunun listesi
K	Kadın
KOBİ	Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler
MKÖ	Muhasebe Kültürü Ölçeği
MMM	Muhasebe Meslek Mensupları
SAS 99	AICPA tarafından belirlenen denetim standartları beyanı
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPSS	Statistical Package for Social Sciences – Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi
TDK	Türk Dil Kurumu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal raporlama Standartları
YMM	Yeminli Mali Müşavir
XKURY	BIST Kurumsal Yönetim Endeksi

BÖLÜM I

GİRİŞ

Hileli finansal raporlama ve bu kapsamda yapılan finansal tablo hileleri, geçmiş dönemde Enron, Worldcom, Parmalat, Ahold, Adelphia, Carme ve Kanebo gibi büyük şirketlerde yaşanan küresel etkili skandalların oluşmasındaki temel etkenlerden birisi olmuştur. Bu skandallar akabinde 2002 yılında ABD’de çıkarılan ve küresel etki doğuran Sarbanes-Oxley Yasası neticesinde, tüm dünyada kurumsal yönetim, güvenilir bilgi ihtiyacı, uluslararası standartlar/ düzenlemeler, güvenilir finansal raporlama ve şeffaflığın yanı sıra muhasebe kültürü ve etik değerlere uyulmasına olan ihtiyaç da son derece artmıştır.

Yatırımcıların, kredi sağlayıcıların, paydaşların, ekonomi piyasalarının dolayısıyla tüm ülkelerin en büyük sorunlarından biri haline gelen finansal tablo hileleri, işletmeye ait finansal durum ve faaliyetlere ilişkin sonuçların kasıtlı bir şekilde yanlış sunulması veya finansal tablolardaki tutar ve miktarların yine kasıtlı olarak başta kredi verenler ve paydaşlar olmak üzere finansal tablo kullanıcılarının aldatılması ve yanlış karar vermeye yönlendirilmesidir (Zabihollah, 2005). Finansal raporlama hileleri; işletmenin faaliyet hedeflerine ulaşmak, yatırımları güçlendirmek, kredi veren kuruluşlara güçlü görünmek, olumlu piyasa algısı yaratmak ve işletmeyi olduğundan daha iyi göstermek amacıyla yapıldığı gibi giderlerini de olduğundan fazla veya düşük gösterme amacıyla da yapıldığı bilinmektedir. Finansal tablolarla sunulan tüm bilgilerin karar alıcıların kararlarına doğrudan etki etmesi sebebiyle, şeffaflık, güvenilirlik ve doğru karar almanın sağlanabilmesi açısından hileli finansal raporlamadan kaçınmak ve muhasebe kültürüyle uyumlu davranış kalıbı içinde olmak büyük önem arz etmektedir.

1.1. Araştırmanın Konusu

Bu araştırmanın konusu, muhasebe meslek mensuplarının (Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir) muhasebe kültürü ve finansal tablo hilelerine yönelik algılarının incelenmesidir. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü ile hileli finansal raporlamaya yönelik algılarının arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı ve bu algıların demografik özelliklere (cinsiyete, yaşa, hizmet yılına, öğrenim durumuna, unvana ve çalışılan müşteri sayısı) göre farklılaşıp farklılaşmadığı araştırılmıştır.

1.2. Araştırmanın Önemi, Orijinalitesi ve Bilimsel Katkısı

Araştırmalar toplumsal kültürden etkilenen örgüt yapısı nedeniyle hileli finansal raporlar hazırlanması gibi durumların olduğunu göstermektedir. Bazı kurumların örgütsel kültürü, sektördeki eşdeğer kurumlarca kabul edilen normların dışında yöntemler kullanılmasına elverişli durumda olabilmektedir. İç kontrol mekanizmalarının zayıflığı, yöneticilerin tecrübesizliği, yönetim kurullarının işlevsizliği ve kararların tek ağızdan alınması hileli finansal raporlar hazırlanan kurumların ortak özellikleridir. Bu gibi kurumlarda hileli finansal tablolar hazırlanması kabul edilebilir bir muhasebe işlemi olarak görülmektedir (Dunn, 1999). Muhasebe kültürü ile ilgili araştırmaların sınırlı olması ve farklı sonuçlar vermiş olması da dikkate alınarak, bu bilgiler doğrultusunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültürüne Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları Arasındaki İlişkinin İstanbul ili ölçeğinde incelenmesi araştırmaya değer bulunmuştur. Çalışmamızın, muhasebe kültürü ile finansal tablo hilelerine yönelik algıları birlikte ele alan ve İstanbul ölçeğindeki muhasebe meslek mensupları grupları kapsamında uygulaması yapılan ilk çalışma olması sebebiyle bilimsel önem ve değer arz ettiği değerlendirilmektedir.

1.3. Literatür Tarama

1.3.1. Muhasebe Kültürü ve Hileli Finansal Raporlamayla İlgili Yabancı Literatür

Finansal raporlarda hileye neden olan şartların genel kültürden etkilenmiş kurumsal yapıdan ileri geldiğine dair araştırmalar mevcuttur (Douglas, Davidson ve Schwartz, 2001).

Finansal raporlarda hile yapan işletmeler formal ve informal muhasebe politikalarının sunduğu alternatif yöntemlerden faydalanmaktadır. Bundan dolayı, bu işletmeler finansal raporlarda hile yapmayı kabul edilebilir bir uygulama olarak gerçekleştirmektedirler (Dunn, 1999).

Healy (1985)'nin ABD'de 250 indeksinde bulunan 94 şirketin katılımıyla gerçekleştirdiği “Prim Planlarının Muhasebe Kararlarına Etkisi” başlıklı araştırmasında, toplam gerçekleştirmelerin net kar ve etkinlik gelirleri arasındaki fark olduğu kabul edilerek inceleme yapılmıştır. Yöneticilerin isteğe bağlı gerçekleştirmelerle kârı etkileyebilecekleri savı üzerinde durulmuştur. Belirli dönem aralıklarındaki isteğe bağlı gerçekleştirmelerin ortalamaları karşılaştırılması yöntemi ile bulgular elde edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre ikramiye planlamaları yöneticilerin kâr yönetiminde motive edici faktör olarak belirlenmiştir.

Stanga ve Turpen 1991 yılında yaptıkları “Seçilmiş Muhasebe Konularında Etik Yargılar: Ampirik Bir Çalışma” başlıklı araştırmada muhasebe mesleği mensubu olarak mezun olacak öğrencilerin meslekteki etik davranışlarının ne olacağını tahmin etmek amacıyla, 151 üniversite son sınıf öğrencisine 5 farklı muhasebe senaryosu vererek etik ikilemle karşılaşma durumunda nasıl davranmayı seçecekleri dolayısıyla ahlaki gelişim düzeylerini tespit etmek üzere değerlendirme yapmışlardır. Araştırma sonucuna göre öğrencilerin genel olarak etik dışı davranışta bulunmayacağı, ancak bazılarının etik ilkeler karşısında kararsızlık yaşadıkları, cinsiyete göre etik davranışlarda fark oluşmadığı belirlenmiştir (Kutluk ve Ersoy, 2011).

McMullen, Raghunandan ve Rama (1996) “Denetim Komitesi Performansı: Denetim Komitelerine İlişkin Sonuçlar Hakkında Bir Araştırma” adlı çalışmalarında finansal raporlamalarında düzeltme istenmiş olan şirketlerle, finansal raporlarında problem olmayan şirketleri kapsayan iç denetim performansını temel alan karşılaştırmalı bir inceleme yapmışlardır. Araştırma sonuçlarına göre varlıkları toplamı 250 milyon dolardan fazla olan şirketlerin yönetimlerinin iç kontrol birimlerinin değerlendirilmesi yönünde çalışmalar yaparak raporlar yayınladığı öte yandan daha küçük şirketlerde bu değerlendirmenin yapılmadığı yönünde anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. İç kontrol biriminin değerlendirme raporlarının hazırlanmasının küçük şirketlere yüksek fayda sağlayacağı belirlenmiştir.

Spathis, Doupnos ve Zopounidis (2002)’in yaptıkları “Sahte Mali Tabloların Tespiti: Çok Kriterli Analiz ve Çok Değişkenli İstatistiksel Tekniklerle Karşılaştırmalı Bir Çalışma” başlıklı Yunanistan’da, 76 Yunan Şirketi’nde uygulanan çalışmada UTADIS çok kriterli karar yardım yöntemini kullanarak, finansal kaldıraçlar, stok ve satış durumları, net kâr/satış ve satışlar/toplam varlıklar gibi oranların hileli finansal raporlamanın tespitinde kullanılıp kullanılamayacağını tespit etmeyi amaçlamış ve araştırma sonuçları bu unsurların hileli finansal raporlamanın ortaya çıkarılmasında anlamlı etkileri olduğunu ortaya koymuştur.

Schipper ve Vincent (2003) “Kazanç Kalitesi” başlıklı araştırmalarında Finansal Raporlamanın Kalitesini gelirler, belirli dönemler, gerçekleştirmeler, nakit akışları gibi kriterler üzerinden gözlemlenen iki farklı grupta incelemişlerdir. Araştırmanın sonucuna göre raporlamada en yüksek kalitenin karar faydalılığı ile sağlandığını tespit etmişlerdir.

Douppnik ve Ricco (2006)’nın, ABD ve Brezilya’da, muhasebe kültürünün tutuculuk-iyimserlik ve şeffaflık-gizlilik boyutları yönünden muhasebecilerin finansal raporlama standartlarına dair görüşlerini ve etkinliklerini kültürler arası karşılaştırmalı olarak inceledikleri “The Influence of Conservatism and Secrecy on the Interpretation of Verbal Probability Expressions in The Anglo and Latin Culturel Areas” başlıklı araştırmaları sonunda gelir artışlarını tanınmanın tutuculukla güçlü bir ilişki içinde olduğu ve finansal raporları açıklama ile gizlilik arasında güçlü ilişkiler olduğu tespit edilmiştir.

Barth, Landsman ve Lang (2008) “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Muhasebe Kalitesi” Başlıklı araştırmalarında muhasebe standartlarına dayalı olarak gerçekleştirilen uygulamaların muhasebe bilgi kalitesini ne şekilde etkilediğini belirlemeyi amaçlamış, 1994 ve 2003 yılları arasında 21 ülkedeki toplam 327 firmanın finansal tablolarını inceleme yöntemini kullanmışlardır. Araştırma sonunda muhasebe standartlarına uygun tablolama yapan firmaların bu standartları uygulamayan firmalara göre zararların zamanında saptanması, muhasebe kayıtları ile gerçek değerlerin daha birbirine yakın olduğunu tespit etmişlerdir.

Malezya’daki 244 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanması yöntemi ile Foo (2008) tarafından gerçekleştirilen “UFRS’nda Uygulanan Muhasebe Kavramlarının Kültürler Arası Bir Çalışması” başlıklı araştırmasında muhasebe meslek mensuplarının UFRS standartlarını uygulama düzeylerinin kültürel yapıdan kısmen etkilendiği tespit edilmiştir.

Chand (2012) “Etnik Kültür ve Örgüt Kültürünün Muhasebecilerin Yargılarına Etkisi” başlıklı araştırması kapsamında Fiji’deki 205 muhasebe meslek mensubuna anket uygulamıştır. Araştırmanın sonuçları etnik kültür ve örgüt kültürün muhasebe meslek mensuplarının yargılarında etkili olduğu tespit edilmiştir.

Kahyaoglu ve Aksoy (2012) tarafından yapılan araştırmada, Türkiye’deki hile vakalarının potansiyel belirleyicileri ile hilenin ortaya çıkma olasılıkları üst düzey yöneticilerin bakış açıları ışığında analiz edilmiştir. Veriler çeşitli sektörlerin önde gelen şirketlerinde çalışan 146 üst düzey yöneticiyle görüşülerek anket veya çevrimiçi anketlerin doldurulması yoluyla elde edilmiştir. Toplanan ampirik verilerin değerlendirilmesinde Logit modelleri kullanılmıştır. Çalışma neticesinde; şirketin kurumsal yönetime sahip olması, politika ve prosedürlerin varlığı, artan gelir düzeyi, çalışan sayısının çokluğu, hilenin büyüklüğü ve şirketin halka açık olması ile hilenin meydana gelme olasılığı arasında ters yönlü bir ilişki bulunduğu, bu faktörlerin geçerli olduğu herhangi bir işletmede hile olayının meydana gelme olasılığı % 2,4 gibi oldukça düşük iken, geçerli olmaması halinde yani şirketin kurumsal yönetimle yönetilmemesi, politika ve prosedürlerin bulunmaması, düşük gelir düzeyi, çalışan sayısının azlığı, hile hacmi ve şirketin halka açık olmaması durumunda hileyle karşılaşma olasılığının çok artarak %97,6’ye yükseldiği görülmüştür.

Foroghi, Amiri ve Fallah (2013) “Kurumsal Yönetim ve Muhafazakârlık” adlı araştırmaları ile 2002-2011 seneleri arasında Tahran Menkul Kıymetler Borsası’ndaki 720 şirketin kuvvetli örgütsel yönetim prosedürlerinin finansal raporlamalarına etkisini incelemişlerdir. Araştırmada sahiplik yapısı, CEO/Başkan durumu ve iç yöneticilerin oransal durumu güçlü örgütsel yönetimin 3 temel unsuru olarak ele alınmıştır. Araştırma sonucunda, örgütsel yönetim prosedürleri ile tutuculuk arasında pozitif yönde anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Örgütsel yönetimin güçlü olmasının muhasebe kültüründe tutuculuk boyutunu yükselttiği tespit edilmiştir.

Aksoy (2010) tarafından İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Kurumsal Yönetim Endeksine (CGI) kote 18 şirketin finansal olmayan verileri üzerinde yapılan inceleme neticesinde, yönetim kurulunun kompozisyonu ve kurumsal yönetim düzeyi ile iç kontrol/denetim sisteminin etkinliği, kurumsal kültür artışı ve şirket hedeflerine ulaşma değişkenleri arasında ilişki bulunduğunu anlaşılmıştır. Ayrıca aile sahipliği mevcutken yönetim kurulunda aile üyesi sayısı arttıkça kurumsal yönetim düzeyi ve iç kontrol etkinliğinin azaldığı, buna karşın kurumsallaşma ve profesyonellik düzeyi arttıkça, yönetim kurulunda icrai görevi olmayan üye sayısı arttıkça, bağımsız yönetim kurulu üyesi mevcut oldukça, faaliyetler üzerindeki denetim ve kontrollerin etkinliğinin ve kurumsal kültürün arttığı ve şirket hedeflerine ulaşma ihtimalinin yükseldiği anlaşılmıştır.

Alina vd. (2017)’nin “Kültür ve Muhasebe Uygulamaları” başlıklı araştırmalarında örgütsel yönetim ve örgütsel kültürün muhasebe kültürüne etkisini incelemişlerdir. Anglo-Sakson muhasebe politikaları, Kıtasal Sistem muhasebe politikaları ve İslami muhasebe politikalarının karşılaştırılmalı olarak incelendiği araştırma sonuçları baskın muhasebe kültürü boyutlarının iyimserlik ve tutuculuk olarak betimlenmiş, UFRS ve küreselleşmenin etkisi ile İslami muhasebe politikalarının üstünlüğünün ve değerinin azaldığı tespit edilmiştir.

1.3.2. Muhasebe Kültürü ve Hileli Finansal Raporlamayla İlgili Yerli Literatür

İşletmelerin maddi etkinliklerinin kayıt altına alınması, analiz edilmesi ve yorumlanmasını içeren süreçlerin bütününe muhasebe denir (Kaygusuz, Aslan ve Banar, 2012: 3). Muhasebe, mali prosedürlerin parasal olarak özetlendiği,

yorumlandığı ve raporlandığı bir bilgi sistemi olarak da tanımlanabilir (Acar ve Tetik, 2000: 13-14).

Muhasebe ile bir yandan mali bilgilerin kurumun yöneticilerinin ihtiyaç duyduğu biçimlerde düzenlenmesi hedeflenirken, diğer yandan da kurumlara ait dijital verileri üçüncü kişi ve kurumlara sunmak da amaçlanmaktadır (Varcan Başkaya, 2018: 60).

Kültür, toplumların zaman içinde geliştirdiği; dil, din, adetler, sanatlar vb. ortak değerleri kapsayan yaşam tarzlarının bütünü dolayısıyla toplulukları diğerlerinden ayıran özellikleridir. Toplumların kültürü, toplumu oluşturan kişilerin dünya görüşlerini, davranış tarzlarını, normlarını ve yaşam biçimlerini temel alarak bireysel ve toplumsal karar alma süreçlerinde belirleyici olmaktadır (İnceoğlu, 2004: 129).

Muhasebe kültürü de doğal olarak toplumsal kültürden bunun yanı sıra bir alt kültür olarak örgütsel kültürden de etkilenmektedir. Toplumsal kültür toplumdaki muhasebe süreçlerinin işleyişini belirlerken, muhasebe ile ilgili algıyı da şekillendirmektedir. Bu etki ile muhasebe kültürü kurumların temel muhasebe ürünü olan mali tablolara da yansımaktadır. Bu doğrultuda kurumların muhasebe süreçlerini etkileyen kültürün doğal olarak finansal raporlamalara da etkisi olduğu söylenebilir (Kıymık, 2015: 2) .

1988 senesinde Abacus adlı dergide yayınlanan S.J. Gray’e ait “Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Geliştirilmesi Üzerine Bir Kültürel Etkiye Doğru” adlı makalede Hofstede’in işlediği kültür boyutlarını temel alır şekilde 4 boyutlu olarak “Muhasebe Değerleri” tanımlanmıştır (Karaburun, 2019: 63).

Finansal raporlar, kurumların ilk hedeflerinin ticari kâr olması sebebiyle, kurumlarla ilgili en geçerli bilgi kaynaklarıdır. Bu raporlar kurumların mali etkinliklerini geçmişe dönük olarak, dönemsel biçimde, ticari kazanımları gösterir şekilde detaylıca hazırlanır (Varcan Başkaya, 2018: 60).

TDK sözlüğü “İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanlışlık, yanlış” ifadesini hatanın tanımı olarak içerirken, hileyi ise “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen” olarak belirtmektedir (TDK, 2022).

Muhasebe açısından hata; “unutma, dikkat etmeme ya da bilgi eksikliği gibi nedenlerle mali kayıtlarda gerçekleşen matematiksel yanlışları veya muhasebe ilkelerinin uygulamada gözden kaçırılması ve doğru bilginin istemeden yanlış raporlanmasını ifade etmektedir. Muhasebe açısından hata, kanunlar, yönetmelikler, yönergeler vb. mevzuata, muhasebe ilkelerine, kurum politikalarına aykırı olmakla birlikte kasıt içermeyen durumlardır (Genç, 2009: 7-8). Hile ise muhasebede sahtekârca, yolsuzca ve usulsüzce yapılan eylemleri kapsayan bir olgu olarak belirmektedir (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 189).

Muhasebede hile; kurumların kayıtları, belgeleri, hesaplarında menfaat oluşturmak ve üçüncü kişileri yanıltmak amacıyla düzenleme ve tahrifat yapılması olarak ifade edilebilir (Irmak vd., 2002: 39).

Günümüzde ticari etkinliklerin artışı dolayısıyla kurumsal işlemler daha karmaşıklaşmış, girdilerin fazlalığı ve veri sağlayıcıların taraflı yaklaşımları yüzünden kurumlarca sunulan çıktıların güvenilirliği daha çok sorgulanır olmuştur (Varcan Başkaya, 2018: 62).

Muhasebe işlemlerinde hata ve hile arasındaki ince çizgiyi ‘niyet’ unsuru belirlemektedir. ‘Niyet’ kavramının her zaman somut delillerle ortaya koyulamayabilecek nitelikte olması nedeniyle tespit edilen yanlışlıklar genel eğilim olarak hata olarak kabul görmekteyse de zaman zaman bazı belirtiler kasıt unsurunu ortaya çıkarabilmektedir. Kasıt unsurunun tespit aşaması hata ile hilenin ayrılabilmesinde en önemli husustur. Hileli finansal raporlama yoluyla şirket ortağı olan yatırımcıları, kredi sağlayıcılarını, vergi alan hükümetleri yanıltarak bazıları lehine menfaat sağlanabilmektedir (Doğan, 2018: 5).

Daştan (2001)’ın “Meslek Ahlâkı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri” adlı araştırmasında yöntem olarak literatür taraması ve gözlem metotları kullanılmış, gözlemlerin Trabzon ilinde 5 yıllık mesleki tecrübe çerçevesinde yapıldığı belirtilmiştir. Araştırma sonuçları, muhasebe mesleki ahlak yasasının oluşturulması, muhasebe denetimlerinin sıkı yapılması, meslek ahlakına ilişkin konuların üniversitelerin ilgili bölümlerinde müfredata eklenmesi gerekliliğini ortaya koymuştur.

Duman (2007)'ın Türkiye’de gerçekleştirdiği “İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşunun Muhasebe Kùltürünün Araştırılması” başlıklı araştırmasında 200 firmanın muhasebe yetkililerine anket uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe kùltürünün alt boyutunun Gizliliğe Karşı şeffaflık değerinde ve Tutuculuğa Karşı İyimserlik alt boyutlarında kararsızlık eğilimi, Statükoculuğa Karşı Profesyonellik alt boyutunda Profesyonellik eğilimi, Tekdüzelide Karşı Esneklik alt boyutunda tekdüzelik eğilimi olduğu tespit edilmiştir. Araştırmaya göre muhasebe kùltürü eğilimlerinde yaşa ve hizmet verilen şehre göre muhasebe kùltür değerleri anlamlı farklılar göstermiştir.

Topsak (2009)'ın “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği” başlıklı araştırmasında anket yöntemi ile Balıkesir ve Ankara’da hizmet veren toplam 300 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensupları “İşletmenin durumunu olduğundan farklı göstermek kastıyla yapılan muhasebe hilelerine karşı gerekli önlemler yeterince alınmamaktadır.” ifadesine %66 oranında, “Çevremde bulunan meslek ahlakına uymadığını düşünebileceğim hareketlerde bulunanlar vardır.” ifadesine %73 oranında katıldıkları, “Meslek mensupları, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını mükellefin taleplerine göre ayarlamaktadırlar.” ifadesine %50’den fazla oranda katıldıkları ve SMLerin, SMMMlere kıyasla daha fazla etik olmayan eylemler, hatalar, hileler gerçekleştirdikleri tespit edilmiş, Türkiye’de muhasebe eğitiminde meslek etiğinin ayrı bir ders olarak okutulmasının gerekliliği belirtilmiştir.

Genç (2009)'ın “Hileli Finansal Raporlama” adlı araştırmasında Tekdüzen Hesap Planı’nın Gelir Tablosu ve Bilanço adımlarında yapılması olası ve Türk Muhasebe Sisteminde gerçekleşmiş hileler örnekleri ile işlenmiş, hilenin azaltılması için iç kontrol sisteminin sağlıklı biçimde işletilmesinin önemli olduğu sonucuna varılmıştır. Güneş (2012), “İşletmelerde iç Kontrol Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolü: Kahramanmaraş’ta Bir Alan Çalışması” başlıklı araştırmasında Türkiye’deki bir tekstil firmasının iç kontrol sisteminin etkililiği literatürdeki teorilere göre ele alınmıştır. Araştırma sonucunda firmaların standartlaşmaya önem vermesi, yöntem ve prosedürlerin yazılı olması ve duyurulması gerektiği belirlenmiştir.

Çıtak (2013)'ın “Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma” adlı araştırmasında Türkiye’deki finansal raporlama hilelerinin tespiti ve iç denetçiliğin sorumluluklarının belirlenmesi amaçlanmıştır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda etkinlik gösteren İstanbul ve Ankara illerindeki firmaların çalışanlarına anket uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının Hileli Finansal raporlama ve İç Denetçilerin sorumluluklarına yönelik algılarının cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve meslekte çalışma sürelerine göre değişmediği tespit edilmiştir.

Tanyıldızı (2014)’nın “KOBİ’lerin Muhasebe Kültürünün İncelenmesi – Elazığ İlinde Üretim Yapan KOBİ’lerde Bir Uygulama” adlı araştırmasında finansal muhasebe kültürü, maliyet ve yönetim muhasebesi kültürü, muhasebe ve etik değerlerle muhasebe bilgi sistemleri arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma 260 muhasebe meslek mensubuna anket uygulanması yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Elazığ ilindeki KOBİ’lerin genel olarak aile şirketi olarak işletildiği, finansal tabloların kanuni zorunluluktan değil yönetime bilgi sunulması amacıyla hazırlandığı, kanuni defterlerin firma dışındaki muhasebe meslek mensuplarınca tutulduğu, KOBİ’lerin gelirleri arttıkça etik değerlerinin de yükseldiği tespit edilmiştir.

Kıymık (2015)’ın “Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: BİST Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma” adlı araştırmasında Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü’nün Hileli Finansal Raporlama uygulamalarına etkisinin incelenmesi amaçlanmıştır. Hisse Senetleri Borsa İstanbul Hizmetler endeksinde işlem gören, bağımsız denetim raporları ve SPK haftalık bültenleri doğrultusunda hile riski bulunan ve bulunmayan finansal tabloların tespit edilmiş, bu gruptaki firmaların muhasebe yöneticilerine örgütsel kültür ve muhasebe kültürü algı ve değerlerinin tespiti için anket uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre 13 finansal oranın hileyi tespiti için kullanılabileceği ve bu iki gruba giren firmaların gizliliğe karşı şeffaflık ve statükoculuğa karşı profesyonellik düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Hileli finansal raporlama yapmayan firmalar daha fazla şeffaflık içeren uygulamalara sahiptir.

Durgunböcü (2017)’nin “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile ile İlgili Algılarının Tespiti: Bir Araştırma” adlı araştırması, muhasebe meslek mensuplarının

görüşlerine dayalı olarak en sık yapılan hata ve hilelerin tespiti, hata ve hileye yol açan etmenlerin tespiti, vergi denetimi ve vergileme aşamalarında muhasebe meslek mensuplarının rolünün tespiti amaçlanmıştır. Anketler Isparta ilindeki 198 muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensupları en çok “Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur.” ve “Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmamı isteyen müşterilerim olmuştur.” yargılarına yüksek oranda katıldıkları, mükelleflerin bu tip baskılarla muhasebe meslek mensuplarını zor durumda bıraktıkları tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre hile ile ilgili algılarında anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir.

Varcan Başkaya (2018)’nın “Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Finansal Raporlama İlişkisi İçin Örnek Çalışma” adlı sürdürülebilirlik çalışmalarında finansal raporlamanın etkisi üzerine yaptığı araştırmasında Borsa İstanbul’da işlem gören, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi’ne kayıtlı bir şirketin Sürdürülebilirlik Raporu ve Faaliyet Raporu araştırma kapsamında belirlenen sorular çerçevesinde incelenmiştir. Araştırma sonunda muhasebe sisteminin ve finansal raporlamanın sürdürülebilirlik üzerindeki önem arz ettiği ve konuyla ilgili daha fazla araştırmaya ihtiyaç duyulduğu vurgulanmıştır.

Karaburun (2019)’un “Muhasebe Kültürü ve Entegre Raporlama Farkındalığı İlişkisi” adlı araştırması, İzmir ilinde hizmet veren 273 muhasebe meslek mensubuna anket uygulama yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya göre ise profesyonellik, tekdüzelik, tutuculuk ve şeffaflık yönünde eğilimlerin baskın olduğu, cinsiyete, yaşa, eğitim düzeyine, hizmet yılına, çalışma süresine ve unvana göre muhasebe kültürü yaklaşımlarında farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Türkiye’de Muhasebe Kültürü ile ilgili araştırmaların sınırlı olduğu ve farklı örneklemelerde farklı betimlere ulaşıldığı gözlenmektedir.

Khaligova (2019)’un “Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüphecililiği Üzerine Bir Araştırma” adlı tanımlayıcı istatistik analiz yöntemi ile gerçekleşen araştırması kapsamında 109 bağımsız denetçiye literatür taraması ile tespit edilen sorulardan oluşturulan anket uygulanmıştır. Araştırma sonucunda muhasebe

meslek mensuplarının hileli finansal raporlama algılarının cinsiyete, yaşa, eğitim düzeyine ve deneyim yılına göre değişmediğini belirlenmiştir. Araştırma kapsamında Denetçilerin hileli finansal raporlama hakkında tecrübe sahibi oldukları bu nedenle mesleki şüphecilik kavramının muhasebe mesleğinde ayrı bir öneme sahip olduğu, kamu denetçiliğinin hileli finansal raporlamanın önüne geçemediğinin yanı sıra Türkiye’deki finansal raporlama yapan bağımsız denetçilerin çalışmalarının güvenilirliğini sağlayacak derecede bağımsız olmadıkları vurgulanmış, bulguların genişletilebilmesi için benzer araştırmaların farklı, bölgelerde, illerde ve tüm Türkiye’yi kapsayacak şekilde tekrarlanması önerilmiştir.

Taner (2021)’in “Muhasebe Kültürünün Hile Üzerine Etkisi” adlı araştırmasında literatür tarama türünde nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre hileyi azaltmak üzere sürekli eğitimler verilmesi, firmalarda ücret politikalarının performansa dayalı olarak belirlenmesi, işe alma süreçlerinde başvuranların kariyerleri, tecrübeleri ve referansların dikkatle araştırılması gerektiği belirlenmiştir. Ergin (2021)’in “Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesinde Kurumsal Yönetimin Önemi-Bir Araştırma” başlıklı araştırmasında hileli finansal raporlama durumlarının genel olarak şirketlerin performanslarını olduğundan yüksek göstermek üzere gerçekleştirildiği tespit edilmiştir. Araştırma XKURY endeksi çerçevesinde gerçekleştirilmiş, yapılacak yeni araştırmaların nitel verilerin yanı sıra nicel verilerle desteklenmesi önerilmiştir.

1.4. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının (Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir) muhasebe kültürü ve finansal tablo hilelerine yönelik algılarını araştırmaktır. Ayrıca çalışmanın bir diğer amacı da, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü ile hileli finansal raporlamaya yönelik algılarının arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı ve bu algıların demografik özelliklere (cinsiyete, yaşa, hizmet yılına, öğrenim durumuna, unvana ve çalışılan müşteri sayısı) göre farklılaşıp farklılaşmadığını araştırmaktır.

1.5. Araştırmanın Yöntemi ve Metodolojisi

Araştırmada metodoloji, veri ve çalışma yöntemi açısından; çalışma evreni olarak İstanbul ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları seçilmiş ve gönüllü 214 Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerden oluşan bir örneklem kullanılmıştır. Uygulama betimsel tarama modeline dayalı nicel anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Araştırmada Chanchani ve Willet (2004) tarafından geliştirilmiş Muhasebe Kültürü Ölçeği ve Khaligova (2019) ve Kutlu (2020) tarafından geliştirilmiş Hileli Finansal Raporlama anketi kullanılmıştır. Muhasebe Kültürü Ölçeği'nde 16 ifade ve 4 alt boyut (Tutuculuğa Karşı İyimserlik, Tekdüzelğe Karşı Esneklik, Gizliliğe Karşı Şeffaflık ve Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk) bulunmakta, hileli finansal raporlama ölçeğinde ise 16 ifade bulunmaktadır.

Çalışmada kullanılan veriler çevrimiçi (online) anket yöntemi kullanılarak toplanmış ve SPSS sürüm 22 ile analiz edilmiştir. SPSS analizinde genel testlere ilaveten gerekli diğer test ve analizler de (Kruskal Wallis H Testi, Mann Whitney U Testi, Bağımsız Gruplar T Testi, Cronbach Alpha Güvenilirlik Testi, Pearson Korelasyon Analizi) gerçekleştirilmiştir.

1.6. Araştırmanın Hipotezleri

Tez kapsamındaki araştırmamızın temel hipotezleri aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur. Araştırmanın ana hipotezi olan H_1 hipotezi ile muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü ile finansal tablo hileleri algıları arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı, H_2 – H_5 arasındaki hipotezler ile muhasebe kültürü alt boyutlarıyla finansal tablo hilelerine yönelik algılarının arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı, H_6 – H_{11} arasındaki hipotezler ile finansal tablo hilelerine yönelik algıların demografik özelliklere göre değişip değişmediği, H_{12} – H_{35} arasındaki hipotezler ile de muhasebe kültürü alt boyutlarına yönelik algıların demografik özelliklere göre değişip değişmediği incelenmiştir.

Tablo 1.1. Araştırmanın Hipotezleri

	Hipotez
H ₁	MMMnın Muhasebe Kültürüne Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları birbirleri ile anlamlı düzeyde ilişkilidir.
H ₂	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları birbirleri ile anlamlı düzeyde ilişkilidir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Soruları ile HFRAÖ soruları)
H ₃	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tekdüzelğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları birbirleri ile anlamlı düzeyde ilişkilidir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular ile HFRAÖ soruları)
H ₄	MMMnın Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları birbirleri ile anlamlı düzeyde ilişkilidir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular ile HFRAÖ soruları)
H ₅	MMMnın Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları birbirleri ile anlamlı düzeyde ilişkilidir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular ile HFRAÖ soruları)
H ₆	MMMnın Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algısı cinsiyetlerine bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ tüm sorular)
H ₇	MMMnın Finansal Tablo Hilelerine Dair Algısı yaşlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ tüm sorular)
H ₈	MMMnın Finansal Tablo Hilelerine Dair Algısı hizmet yıllarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ tüm sorular)
H ₉	MMMnın Finansal Tablo Hilelerine Dair Algısı öğrenim durumlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ tüm sorular)
H ₁₀	MMMnın Finansal Tablo Hilelerine Dair Algısı unvanlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ tüm sorular)
H ₁₁	MMMnın Finansal Tablo Hilelerine Dair Algısı çalıştıkları müşteri sayısına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ tüm sorular)
H ₁₂	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları cinsiyetlerine bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)
H ₁₃	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tekdüzelğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları cinsiyetlerine bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)
H ₁₄	MMMnın Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları cinsiyetlerine bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)

Tablo 1.1. (devamı)

H ₁₅	MMMnın Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları cinsiyetlerine bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 7, 12 ve 16. Sorular)
H ₁₆	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları yaşlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)
H ₁₇	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları yaşlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)
H ₁₈	MMMnın Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları yaşlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)
H ₁₉	MMMnın Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları yaşlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular)
H ₂₀	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları hizmet yıllarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)
H ₂₁	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları hizmet yıllarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)
H ₂₂	MMMnın Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları hizmet yıllarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)
H ₂₃	MMMnın Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları hizmet yıllarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular)
H ₂₄	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları öğrenim durumlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)
H ₂₅	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları öğrenim durumlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)
H ₂₆	MMMnın Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları öğrenim durumlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)
H ₂₇	MMMnın Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları öğrenim durumlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular)

Tablo 1.1. (devamı)

H ₂₈	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları unvanlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)
H ₂₉	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tekdüzelige Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları unvanlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)
H ₃₀	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları unvanlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)
H ₃₁	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları unvanlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular)
H ₃₂	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları müşteri sayılarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)
H ₃₃	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tekdüzelige Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları müşteri sayılarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)
H ₃₄	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları müşteri sayılarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)
H ₃₅	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları müşteri sayılarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular)

1.7. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmalar özellikle de ölçeklerle gerçekleştirilen nicel araştırmalar araştırmanın yapıldığı tarih/dönem, bölge, ölçeklerin uygulandıkları kitle, ölçeklerin kapsamı gibi unsurlarla sınırlıdır. Bu açılarından bu araştırma aşağıdaki çerçeveye ile sınırlıdır.

- Araştırma İstanbul ilindeki SM, SMMM ve YMM'lerle,
- Araştırma verileri 2022 senesinde toplanan bilgilerle,
- Ulaşılan bulgular Muhasebe Kültürü Ölçeği'ndeki ifadeler ve Hileli Finansal Raporlama ifadelerinin kapsamı ile,
- Muhasebe Meslek Mensuplarının demografik bilgileri araştırma aracında kullanılan Kişisel Bilgi formundaki sorularla toplanan bilgilerle,

- Araştırmadaki analizler sonucu elde edilen veriler kullanılan istatistik teknikleri ile sınırlı durumdadır.

1.8. Tezin Bölümsel Yapısı ve İçeriği

Tez çalışmamız beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde özetle; araştırmanın konusu, amacı, önemi, bilimsel katkısı, yöntem ve metodolojisi ile temel hipotezler ve sınırlılıklara yer verilmektedir. İkinci bölümde muhasebe kültürü, muhasebe kültürü alt boyutları, finansal tablo hileleri, hileli finansal raporlama ve diğer ilgili hususlar irdelenmektedir. Üçüncü bölümde muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü ve finansal tablo hilelerine yönelik algılarına ilişkin bir araştırma ve uygulama yer almaktadır. Bu bölümde ayrıca araştırmanın yöntemi, evreni, örnekleme, veri toplama araçları ve veriler yer almaktadır. Dördüncü bölüm ampirik bulgulardan, yorumlamalardan ve analizlerden oluşmaktadır. Beşinci bölüm sonuç ve öneriler sunulmaktadır. Çalışma kaynakça ile sona ermektedir.

BÖLÜM II

MUHASEBE KÜLTÜRÜ VE FİNANSAL TABLO HİLELERİ

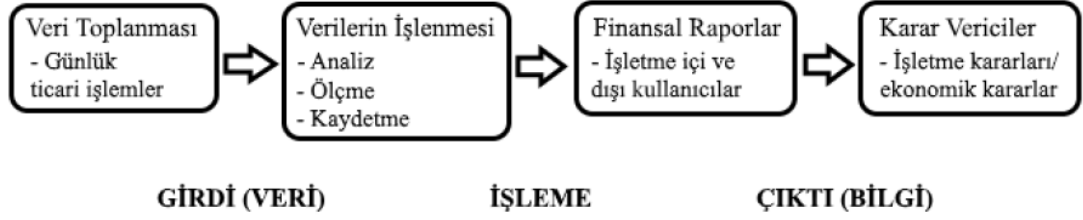
2.1. Muhasebe Kavramı

Muhasebe, ekonomi kavramının önemli bir parçasıdır, ekonomi tarihi kadar eski bir bilimdir. Ticari hayatın başlangıcından evvel de hesaplama, ihtiyaç duyulan bir alandı. İnsan varlığının devamlılığı için ihtiyaçlarının sağlanması, depolanması ve kullanımı adımlarında gerekli işlemler hayata geçirildiği ilk tarihlerde adı konulmamakla birlikte hesaplama sistemi başlamıştır. Muhasebe geçmişte çok önemli fonksiyonlar üstlenmiş ve önemi halen artarak devam eden bilimsel bir alandır (Sürmen, 2007: 4).

Muhasebe, devletlerin ve kurumların ekonomileri bakımından, gerçek ve tüzel kişiler, kurumlar ve firmaların, yani tüm hesaba ihtiyaç duyan tarafların varlıkları ve sermayelerine, bunların belirli zaman aralıklarındaki değişim miktarlarına, dolayısıyla masrafları, hasılatları ve kazançlarına dair hesap temelli iş adımlarını yasa, kural, ilke, teknik ve teorilere uygun şekilde dokümanlaştıran, tüm bu bilgileri hesap çizelgeleri adı altında iki taraflı tablolara dökerek takip eden, tabloların yorumlarını raporlarla ortaya koyan, dokümantasyon ve yönetim aracı olan, kapsamlı bir uygulama alanı bulunan doğal bir bilim dalıdır (Yazıcı, 1990: 5).

Firmalar sürekli büyümekte ve dolayısıyla firmaların karşılaşılabilecekleri problemler de giderek artmaktadır. Firmaların büyüklüğü ve yapısal durumu ne olursa olsun iş ve işlemlerinin çok büyük kısmı mali işlem adımlarını gerektirmektedir. Firmaların varlıkları ve kaynaklarındaki değişim süreklidir. Muhasebe, mali işlemleri ve olayları para cinsinden kayıt altına alan, sınıflara ayıran, özetleyen, inceleyen, yorum ve raporlama imkânı veren bilgi düzenleme sürecidir (Acar ve Tetik, 2000: 13-14).

Muhasebe, bir kuruluşun ticari işlemleriyle ilgili verilerin işlenmesini ve incelenmesini sağlayan bir bilim dalı ve bilgi sistemidir. Muhasebe bilim dalı ekonomi bilim dalının önemli bir dalıdır (Altıntaş, 2011: 163).



Şekil 2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi

Kaynak: Koç Yalkın, Y. (2005), *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

2.2. Muhasebe Meslek Mensupları

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre muhasebe meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır (www.mevzuat.gov.tr, 24.05.2022):

- a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- d) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile;kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis ezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.
- e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Aynı kanuna göre serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartları şunlardır (www.mevzuat.gov.tr, 24.05.2022):

- a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisanüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- b) En az üç yıl staj yapmış olmak.
- c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.
- d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Yeminli mali müşavir olmanın özel şartları (www.mevzuat.gov.tr, 24.05.2022):

- a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak

2.3. Kültür Kavramı

Kültür, tarihsel, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünüdür (TDK, 2022).

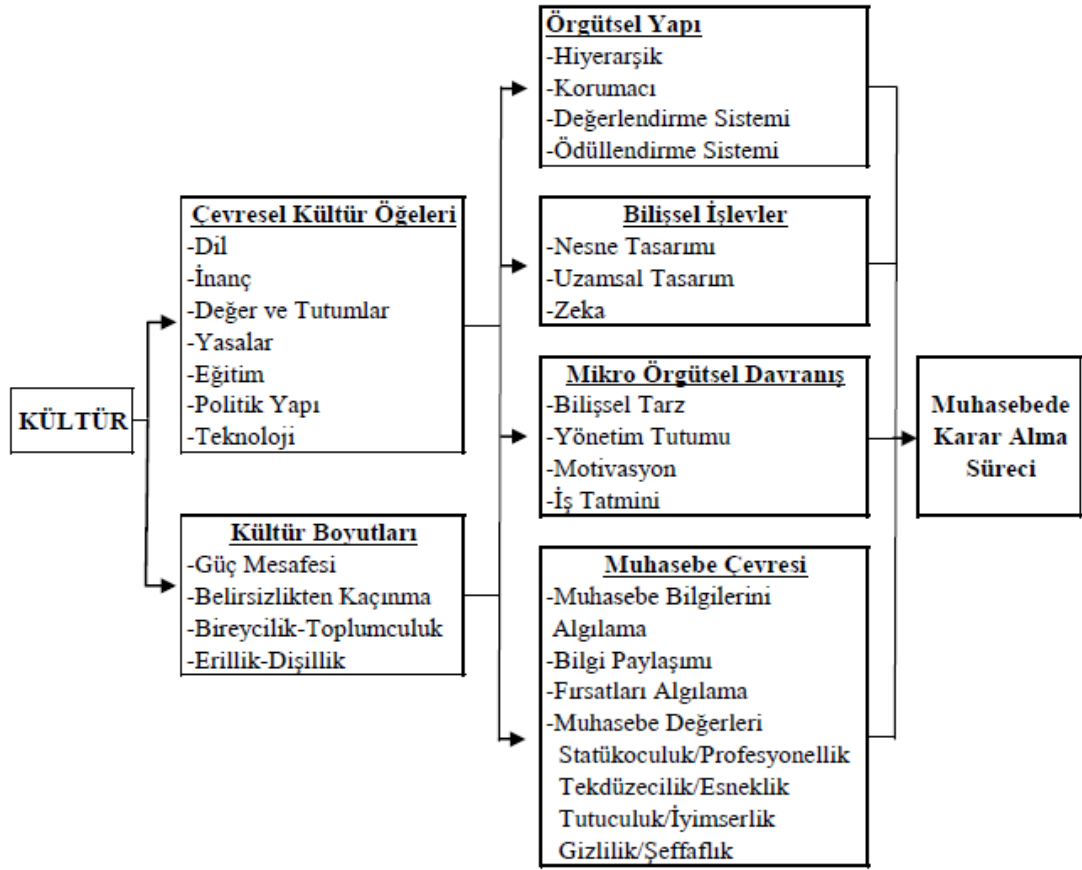
Kültür 19. yüzyılın sonlarında 1871 yılında ilk defa İngiliz antropolog Edward Burnett Tylor tarafından tanımlanmıştır. Tylor kültürü, bireyin dâhil olduğu topluluğun bir parçası olarak edindiği inanışlar, sanat bilgisi, hukuk bilgisi gibi bilgiler, ahlaki değerler, ananeler, alışkanlıklar ve becerilerin karmaşık bir bütünü şeklinde tanımlanmıştır (Haviland, 2008: 103).

Kültür çok boyutlu karmaşık bir yapı olduğundan dolayı antropologlarca soyut olarak, sosyologlarca toplumu şekillendiren bir unsur olarak, psikologlarca bireyi etkileyen faktörlerden biri olarak, kurumsal kültürü inceleyenlerce kurumlara yansıyan etkileri açısından ele alınabilmektedir (Karabınar, 2005: 5).

Hall kültürün birey için bir araç olduğunu ifade etmektedir. Kültürden etkilenip değişime uğramayan birey yoktur. Denilebilir ki; kültür bireyin düşüncesinin, davranışının, sorun çözme biçiminin, şehirlerin planlanmasından, iletişim sistemlerinin organizasyonundan, ticari sistemlerden, devlet düzenlerinden dahi etkilendiğinin idrakini sağlayan bir faktördür (Belkaoui, 2007: 88).

2.4. Muhasebe Kültürü ve Alt Boyutları

Hall’a göre kültür muhasebeye etki eden faktörlerden biridir. Diğer bir deyişle kültür, muhasebe işlemlerinde bir karara varmak için başlıca belirleyici etkenlerden biridir. Şekil 2.2’de görülebileceği üzere kültürü oluşturan bileşenler, etkenler, kültürün alt boyutları ve bireylerin özdeşleştiği kurum kültürü, mikro düzeyde kurumsal davranışlarına ve kişilerin bir muhasebat işlemi ile karşılaştıklarında, bilişsel tepkilerine, ahlaki değerlerine ve düşünce biçimlerine etki etmektedir (Belkaoui, 2007: 88).



Şekil 2.2. Kültürün Muhasebeye Etkisi

Kaynak: Belkaoui, A.R. (2007), *Behavioral Management Accounting*, London: Quorum Books.

Muhasebe alt kültürünün global düzeyde standartlaştırılması ve ortak bir muhasebe dili geliştirilmesi uluslararası bir misyondur. Bu standartlarla bazı muhasebe teknik ve yaklaşımlarının kullanılması gerektiği görülmektedir (Öztürk, 2015a: 24). Muhasebe ile kültürün ilişkisini anlamak için ise öncelikle toplumdaki ortak değerlerin, bu aşamadan sonra kültürün alt boyutlarından biri olarak ele alınarak muhasebe ile ilgili toplumsal değerlerin belirlenmesi gerekir. Kültür tüm bu yaklaşımların bütünüdür (Karabınar, 2005:5).

Gray, kültürün muhasebe düzenlerine etkisini uluslararası düzeyde analiz edebilmek üzere, Hofstede’ın kültürel değerler ve iş tecrübesi üzerine araştırmalarına dayanarak muhasebe etkinliklerine etki eden 4 temel kültürel değer belirlemiş ve bunları “Muhasebe Değerleri” olarak adlandırmıştır (Duman, 2007).

Gray muhasebe kültürünün alt boyutlarını belirlerken, otorite faktörlerinin etkisini, muhasebe uygulama biçimlerini, muhasebe ölçüm ve raporlama tekniklerini ayrı ayrı ele alarak sınıflandırma yapmıştır (Doupnik ve Riccio, 2006: 240). Gray (1988)'in ortaya koyduğu muhasebe kültürünü oluşturan bu değerler muhasebe kültürünün alt boyutları olarak aşağıda başlıklar halinde sunulmuştur.

2.4.1. Tutuculuğa Karşı İyimserlik

Bu alt boyutta, varlıkların ve kârın ölçülme teknikleri dikkate alınır (Doupnik ve Riccio, 2006, s. 240). Karşılaşılabilecek durumların sahip olduğu belirsizliklere hazırlıklı olma davranışı ‘tutuculuk’ olarak kabul edilirken, belirsizliklere karşı risk alan bir tutum içinde olma durumu ise ‘iyimserlik’ olarak değerlendirilmektedir. Riskten zarar görmemek için varlıkların kayıt altına alınması, değerlendirilmeleri aşamalarında muhafazaya yönelik önlemler alınması, vergi mevzuatının muhasebe işlemlerine etkisine önem vermek tutucu muhasebe kültürü alt boyutu özellikleridir. İyimserlik alt boyutunda ise ekonomide “bırakınız yapsınlar” biçiminde ifade edilen yaklaşım hâkimdir. ‘Devletlerde belirsizlikten korunma düzeyi ne kadar yüksekse tutuculuk düzeyi de o kadar yüksektir.’ tezi yaygın olarak kabul görmektedir (Gray, 1988: 10).

İyimser muhasebe düzenleri, daha özgür, riske açık, oluşabilecek yeni durumlara karşı iyimserken; tutucu muhasebe düzenlerinde ise belirsizlikten kaçınmak için daha tutarlı ölçüm metotlarını tercih eden, riskten çekinen bir tutum hâkimdir. Tutuculuk alt boyutunda olabilecek en kötü ihtimali dikkate almak söz konusudur. Tutuculuğun yüksek olduğu muhasebe sistemi kullanan örgütlerde klasik ölçüm tekniklerine güçlü şekilde bağlı olma durumu vardır (Choi, 2001: 9).

2.4.2. Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk

Bu alt boyut muhasebe değerleri, muhasebe normları ve uygulama yetkilerine değinir (Doupnik ve Riccio, 2006: 240). Muhasebe işlem adımlarını gerçekleştirirken üst makamların etkisinin ne düzeyde olması gerektiğinin dikkate alındığı boyuttur. Profesyonelleşmenin yüksek düzeyde olduğu kültürlerde Muhasebe Meslek Mensuplarının süreçlerinde kendi karar yetkilerini kullanabilme düzeyleri de yüksektir. Aksine profesyonelleşmenin düşük olduğu kültürlerde ise son kararların

otorite makamlarınca verilmesi beklentisi hâkimdir. Gelişmiş ülkeler profesyonelleşmeye önem veren ve kendi kendisine yeten muhasebe sistemlerini desteklerken diğerlerinde ise en üst düzey yetkililerin muhasebe sistemleri ile ilgili düzenlemelerde bulunması beklentisi görülür (Varıcı ve Özdemir, 2013: 28).

Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk boyutu muhasebe sistemi düzenlemelerinin profesyonel muhasebe mesleği personeline bizzat yapılması ya da resmi mevzuatlarla sıkı sıkıya kontrol altında tutulmasına değinir. Muhasebe kültürü açısından profesyonellik otoriteyi etkileme gücü olarak ele alınıp ve kendine yeterliliği vurgularken aksi durumda ise ısrarlı şekilde resmi kurumlardan müdahale ve onay beklentisi vardır (Karabınar, 2005: 47).

2.4.3. Şeffaflığa Karşı Gizlilik

Gray göre gizlilik boyutu; güvenliğin temini ile birlikte çatışanın ve yıpratıcı rekabetin önlenmesini kapsayan belirsizlikten kaçınma etkinlikleri ile ilgilidir. Gizlilik gücün elde tutulması için bilgiye erişimi sınırlandıran, mesafe koyarak gücü koruma tutumu ile de ilgilidir (Gray, 1988: 8). Gizlilik; bilgilerin açıklanması aşaması ile ilgilidir (Doupnik ve Riccio, 2006, s. 240).

Gizliliğin yüksek düzeyde olduğu toplumlar, iktisadi bilgilerin kamuoyuna sunulmasında kısıtlamalar barındırırken, şeffaflığın etkili olduğu toplumlarda kamuoyuna sunulan bilgiler ve raporlar açık ve anlaşılırdır (Öztürk, 2015b: 22).

2.4.4. Tekdüzelığe Karşı Esneklik

Tekdüzelik, firmalar arası tek düzen muhasebe işlemlerinin hayata geçirilmesini ve bu işlemlerin bireysel firmaların hissedilen şartlarına uygun şekilde, zaman içinde istikrarlı biçimde ele alınmasına dönük bir tercih durumunu ifade eder. Bir muhasebe sisteminde yeğlenen tekdüzelik düzeyi ne kadar yüksek ise mesleki kararların derecesi o düzeyde düşük olacaktır. Yüksek tekdüze muhasebe sistemi uygulanan ülkelerde muhasebe kurallarını/prosedürlerini uygulama derecesi de yükselecektir (Choi, 2002: 76).

Tekdüzelik; süreç içerisinde farklı dönemlere ait muhasebe çizelgelerinin karşılaştırılabilmesi için tek bir muhasebe sisteminin geçerli olmasına vurgu yapar. Esneklikte ise her firma kendi muhasebe uygulamalarını ve çizelgelerini kendisi tanımlayıp geliştirebilir (Karabınar ve Kışlalıoğlu, 2014:240).

2.5. Muhasebe Kültürüne Etki Eden Faktörler

Muhasebe kültürü siyasi, yasal, ekonomik, eğitimsel ve kültürel, bilimsel ve teknolojik faktörlerden etkilenebilmektedir. Bu faktörler aşağıdaki gibi listelenebilir (Akt. Karaburun, 2019: 71):

- **Siyasi faktörler:** Ülke yöneticilerinin siyasi yaklaşımları iktidarda bulundukları süre boyunca muhasebe etkinliklerine tesir eder. Muhasebe işlemlerinin iktisadi gelişim ve mevzuata göre uygulanması doğru bir konumda olmasını sağlar. Ancak nesnel yaklaşımla geliştirilmiş ekonomik yasalar yerine şahsi yönetici görüşlerine dayalı ekonomik kurallar hâkim olursa ekonomide yıpranma ortaya çıkabilir.
- **Yasal faktörler:** Muhasebe etkinliklerinin başarıyla uygulanması için kapsamlı mevzuat tanımlamaları gereklidir. Muhasebede standartlaşma sağlanması ancak hukuk ve yasalar yoluyla mümkündür. Ancak bu yolla muhasebe işlemleri güvence ve düzen altına alınabilir.
- **Ekonomik faktörler:** Zaman içerisinde farklı uygulanan ekonomi politikaları muhasebeyi doğrudan etkiler. Hükümetlerin kontrol düzeyinin yüksek olduğu toplumlarda mali çizelgeler her zaman şeffaf olarak kamuoyuna sunulmayabilir. Rekabetin yüksek olduğu toplumlarda ise durum farklıdır. Bu toplumlarda mali çizelgelerin raporlanarak kamuoyuna sunulmasına özel önem verilir.
- **Eğitimsel ve kültürel faktörler:** Muhasebe eğitiminin kalitesi toplumdaki muhasebe mesleğinin statüsünü ve toplumun muhasebe sisteminin yapısını doğrudan etkiler. Anglosakson hukuk sistemini temel alan ülkelerde muhasebe eğitimi, muhasebe ve denetim standartlarının hayata geçirilmesinde ve mesleğin gelişiminde oldukça önemli yer tutmaktadır. Diğer sistemler de ise muhasebe devlet tarafından düzenlenen daha az öneme sahip bir alan olarak göze çarpar.

- Bilimsel ve teknolojik faktörler: Zaman içerisindeki teknolojik gelişmeler muhasebe sistemleri üzerine teknolojinin etkisinin kademeli ortaya çıkmasına neden olmuştur. Üretim yapılarındaki teknolojik gelişmeler firmaların muazzam büyümesine yol açarak firmaların muhasebe işlem yükünü de aynı derecede yükseltmiştir. Bu yükselişe ve teknolojik gelişime paralel olarak muhasebe işlemlerinin teknolojik yöntemlerle gerçekleştirilmesi de bir ihtiyaç olarak açığa çıkmakta ve benzer teknolojik yaklaşımlarla karşılanmaktadır.

2.6. Türkiye’de Muhasebe Sistemi

Türkiye’de muhasebe 26/12/1992 tarihli ve 21447 nolu Resmi Gazete’de yayınlanmış olan “Muhasebe Sistemi Genel Tebliği” kapsamında uygulamaya konmuş Tek Düzen Muhasebe Sistemidir. Yayınlanan bu sistemin kullanımı 1994 yılından itibaren mecburi hale getirilmiştir. Nitekim Türkiye’deki muhasebe işlemleri için hazırlanan çizelgelerin Tek Düzen Muhasebe Sistemine uygun olarak hazırlanması zorunludur. Adı geçen tebliğde; muhasebedeki temel tanımlar, muhasebe politikaları, mali çizelgelerin hazırlanma ilkeleri ve kapsamı vb. ayrı ayrı anlatılmıştır. Ayrıca Türkiye’deki bilanço temelli defter kullanan firmaların kullanmaları gereken hesapların listelendiği bir hesap planını da içermektedir (Duman, 2007).

2.7. Muhasebe Etiği

Etik kavramı hem bireyler hem kuruluşlar hem de kurumsal işletmelerde çalışanlar başta olmak üzere çok geniş bir kapsamda gündeme gelen bir olgudur. Etimolojik olarak Etik (Ethics) kelimesi Yunanca "ethikos/ethos" kelimesinden türetilmiş olup, “kültür veya bir grup insanın davranış biçimi, ruhu ve karakteri” anlamına gelmektedir. Sözlük anlamı “töre, törebilim” şeklindedir (Aksoy, 2006:17-19)

Etiği, bir insanın davranışlarında kullandığı ve doğru yanlışı ayırdederken baz aldığı ve gözönünde bulundurduğu temel ahlaki kriterlerin (doğruluk, dürüstlük, tarafsızlık, güvenilirlik, sır saklama, şeref ve itibarını koruma, iyi niyetlilik, kibarlık, hoşgörü, vicdan, merhamet, adalet, hakkaniyet, sorumluluk, ağırbaşlılık, paylaşmak, bağımsızlık, sözünde durma, bağlılık, sadakat, saygı, başkaları için empati/kaygı,

mükemmeliyetçilik, hesap verilebilirlik,vb) bir bütünü olarak tanımlamak mümkündür. Etik, her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da özel öneme sahiptir. Muhasebe meslek mensupları da sosyal sorumluluğu olan bir fonksiyon icra ettiklerinden mesleki etik ilkelere uygun olarak mesleklerini icra etmek durumundadır (Aksoy, 2006:64-65).

Tüm mesleklerde olduğu gibi bireyin bilgi, beceri düzeyi, kişilik ve ahlaki özellikleri muhasebe mesleğini yerine getirirken önemli unsurlardandır. Muhasebe meslek mensupları, meslekleri ile ilgili uygulamaları hayata geçirirken; ikilemde kalma, hatalı karar alma, mesleki kavramlarda karışıklık yaşama, meslek kurallarını uygulamada güçlük gibi problemler yaşamaktadırlar. Çalışanlar bu problemlere genel ahlak kurallarını dikkate alarak çözüm üretmeye çalışmaktadırlar. Ancak ahlak kuralları uluslararası bir bütünlük içermediğinden muhasebe işlemlerinde tutarlılık sağlanamamaktadır. Muhasebe işlemleri çoğu zaman uluslararası ticari kayıtlar üzerine çalışmayı gerektirmektedir. Devletlerin, firmaların ve müşterilerin menfaatlerinin korunması için muhasebecilerin doğru kararlar alması ve güvenilir çıktılar üretmesi önem arz etmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının toplumun çıkarlarını gözetmek ve toplumun yararına çalışmak olarak iki önemli önceliği bulunmaktadır. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının toplumsal yerel ahlak kurallarının ötesinde uluslararası değerlere de hâkim olması ve mesleğin uygulanmasında dikkate alması gereklidir (Topsak, 2009: 20).

Muhasebe mesleği, iktisadi ve teknolojik yeniliklere paralel olarak değişip dönüşmektedir. Bu süreç mesleğin ürettiği çıktıların kapsamını genişletmekte ve kalitesini de yükseltmektedir. Muhasebenin ürettiği çıktılar, direkt ya da dolaylı olarak toplumun büyük bir kısmını ilgilendirmekte, nitekim toplumun refahını ekonomik yönden önemli ölçüde etkilemektedir. Tam da bu nedendir ki, muhasebe meslek mensuplarında aranan özellikler ve çalışanların yükümlülükleri artmaktadır. Toplumun muhasebe meslek mensuplarından beklediği, kanunlara ve genel geçer muhasebe kurallarına uymaları, toplumun değer yargılarına uygun davranmaları, dürüst, net, güven veren ve doğru raporlar sunmaları gibi davranışlardır. Tüm bu anlatılanlar muhasebe meslek etiğinin çerçevesini oluşturan unsurlardır (Yıldız, 2010: 156)

IFAC'ın oluşturduğu IESBA global düzeyde muhasebe meslek mensuplarının kullanacağı standartları ve mesleğin genel etik ilkelerini belirlemiştir. Belirlenen bu ilke ve standartlar TÜRMOB, Muhasebe Meslek Mensuplarının kullanımına sunulmak üzere 'Etik El Kitabı' başlığıyla derlenmiştir. Muhasebe meslek etiği kılavuzunda dürüst, tarafsız, gizlilik hassasiyeti içeren meslek tutumlarına ve yeterliliklerine vurgu yapılmıştır. Muhasebe meslek etiği, iktisadi, toplumsal, ticari ve teknoloji ile ilgili alanlarda oluşan değişikliklerle birlikte daha da önemli hale gelmeye başlamıştır. Günümüz toplumsal ve ekonomik hayatında bu şekliyle yer almış durumdadır. Öte yandan muhasebe meslek mensuplarının bir gruba dair yükümlülüklerinin diğer bazı gruplara dair yükümlülükleri ve kendi şahsi menfaatleri ile uyuşmadığı durumlarda muhasebe meslek mensubu için etik ikilem problemi ortaya çıkmaktadır. Örneğin muhasebe kurallarının uygulanması hususunda müşteri ile olan görüş ayrılığı, müşteri tarafından ya da muhasebe firmasının bağımsız muhasebe meslek mensuplarının kamu güvenine liyakatini test edici baskılarla karşılaşmasına yol açabilmektedir (Akt. Şahin, 2017).

Meslek etiğine aykırı olarak firmaların finansal tablolarını tahrip etmeye dönük hilelerini de diğer tüm hileler gibi bütünüyle engellemek mümkün olmamaktadır. Hile yapanlar hilenin tespit edilememesi için özel çaba harcadıkları için de hileyi tespit etmek zorlaşmaktadır. Hilenin asgari seviye düşürülmesi alınacak önlemlerin niteliğine bağlıdır. Özellikle gizli sözleşmeler ve denetleyenleri yanıltmaya yönelik sahte belgeler düzenlenerek yapılan hilenin tespiti zor olduğu gibi, bu tip hilelerin tespiti için gereken maliyet de yüksektir. Tam da bu nedenlerle hilenin yapıldıktan sonra tespiti için çaba harcamaktansa yapılmasını önleyici tedbirler alınması daha yerinde bir karardır. Hile üçgeninde belirtilen ve bir araya geldiğinde hile için uygun ortamın olduğu bilinen baskı, fırsat ve bahane ortamlarının oluşmasının önüne geçilmesi hilelerin önlenmesi ve meslek etiği kültürünün yaygınlaştırılması için önemlidir. Önleyici uygulamalar; kurumsal yönetim, kurumsallaşma, iç denetim ve kontrol uygulamalarıdır. Bu nedenlerle hilenin tespiti, caydırıcı önlemler planlanması ve hilenin önlenmesi için yüksek etik kültürü oluşturmak, etik kültürü korumak ve yaygınlaştırmak elzemdir (Çıtak, 2013).

2.8. Finansal Tablolar

Finansal tablolar, bir kurumun belirli bir zaman dilimindeki mali uygulamaları sonunda ortaya çıkan iktisadi kaynakları ve mali durumu ile ilgili rapor almak üzere oluşturulmaktadır. Bundan dolayı, finansal tablolar kurum politikası geliştiricilerinin kurumlarıyla ilgili karar alma süreçlerini aydınlatacak biçimde hayata geçirilirler. Karar alıcıların kullanımına sunulmak üzere farklı türlerde finansal tablo biçimleri geliştirilmiştir. Kullanılan başlıca tablo türleri, işletmenin hali hazırdaki kaynaklarını, bu kaynaklardaki değişiklik durumlarını ve ekonomik varlıklarını yansıtan finansal tablolarıdır (Yalçın, 2015: 185).

Finansal tabloların sahip olması gereken nitelikler şunlardır (Duman, 2007: 21):

- Finansal tablolara işlenecek varlık ve kaynaklar milli para cinsinden ifade edilmelidir.
- Finansal tablolar, sektörde genel kabul gören muhasebe kurallarına göre düzenlenmelidir.
- Finansal tabloların, geçmiş zaman dilimlerindeki etkinlikleri kapsayan dokümanlar olduğu kabul edilmelidir.

Finansal tablolar, işletmenin varlıkları, kaynakları ve bunların değişimleri ile birlikte işletme etkinliklerinin sonuçlarına dair çıktılar veren, ileriki zamanlarda nakit akışının yönünün belirlenmesinde referans alınabilecek, ilgili işletme yöneticilerine, işletme ortaklarına, kredi sağlayıcılara, yatırım sahiplerine ve diğer tüm ilgililere karar alma süreçlerinde destek olacak raporları içeren, muhasebe kurallarına göre düzenlenmiş çizelgelerdir (Ataman, Bozkurt ve Hacırüstemoğlu, 2001: 168).

Genel amaçlı finansal tablolar; kuruluşun ekonomik durumunu, etkinliklerinin sonuçlarını ve para akışı ile ilgili bilgileri içermekte, bu bilgileri ilgililerine ulaştırmayı amaçlamaktadır. Bunlar özel amaçlı bilgi taleplerine dönük olmayan, büyük bir paydaş kesiminin finansal karar alma süreçlerine yardımcı olmak üzere işletmelerin ekonomik performansları ve para akışları ile ilgili ihtiyaçları cevaplamaya dönük hazırlanmış tablolarıdır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 30-31).

2.8.1. Finansal Tablo Türleri

Finansal tablolar genel finansal tablolar ve ek finansal tablolar olmak üzere iki ana sınıflandırmaya tabidir. Genel Finansal Tablolar; bilançolar ve gelir tablolarıdır. Bilanço işletmelerin belirli bir tarih itibarıyla sahip oldukları varlıklarını ve bu varlıkların edinilmesinde kullanılan yabancı kaynakları ve özkaynakları gösteren finansal durum tablosudur. Gelir tablosu ise işletmenin belirli bir faaliyet dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile kar veya zarar şeklinde faaliyet sonucunu gösteren finansal tablodur. Ek finansal tablolar ise satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve kâr dağıtım tablosudur.

Ek gelir tablolarının kapsamı aşağıdaki gibidir (Genç, 2009) :

- Satışların maliyeti tablosu; bu tablo gelir tablosunun ekidir. Firmanın dönem içi stok giriş çıkışları ve satışı yapılan ürün, üretimi yapılmış ürün, satışı yapılmış ticari mal, satılan hizmetler gibi kalemlerin maliyetlerinin gösterildiği tablodur.
- Fon akım tablosu; firmaların etkinliklerini hayata geçirmek üzere kullandıkları maddi kaynakları bu kaynakların aktarıldığı kalemleri özetleyen firmaların maddi değişimlerini ortaya koyan tablolardır.
- Özkaynaklar değişim tabloları; belirli dönemler için firmaların özkaynaklarında oluşan artma ve azalmaları toplu halde gösteren tablolardır.
- Kâr dağıtım tabloları, firmaların dönemsel kârlarından ödenecek vergiler, ayrılacak yedekler ve ortaklara dağıtılan paylarının net olarak gösterildiği tablolardır.

2.9. Finansal Raporlama

Finansal raporlama, işletmelerin ekonomik bilgilerinin finansal tablolar halinde yatırımcılar ya da alacaklılara sunulmasıdır. Genel amaçlı finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, işletmenin özvarlıklarına dair tablo ve para akışı tablosunu kapsar.

Finansal raporlama tüm bu finansal tablolardan daha kapsamlı bir kavramdır (Khaligova, 2019).

Finansal raporlama yoluyla sunulan çıktılar muhasebe kayıtlarını dürüstçe yansıtmamanın yanı sıra tüm ilgililerin ihtiyacı olan bilgileri sorumluluk dâhilinde, saydam, hesap verilebilir ve zamanında içerecek şekilde sunulduğunda yüksek nitelikli muhasebe bilgisi olarak değer görmektedir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 166).

Küresel standartlar ve ulusal/uluslararası yasal düzenlemelere ilaveten Avrupa Birliği muhasebe hukuku (müktesebatı) da topluluk bünyesinde yayınlanmış muhasebe tüzükleri ve muhasebe direktiflerinde finansal tabloların doğru ve güvenilir olmasını ve gerçeği yansıtacak şekilde şeffaf düzenlenmesini öngörür (Aksoy, 2005c:6-26). Raporlayan firmanın parasal durumu ile ilgili bilgi sunulması finansal raporlamanın temel işlevidir. Sunulan bilgiler, firmanın maddi kaynaklarını, firmaya dönük hak taleplerini, bunlar üzerinde değişime neden olan uygulamaları ve bunların etkilerini ortaya koyar. İleriki zamanlarda yapılacak nakit akışının doğru yönlendirilebilmesi için, firma varlıkları ve sorumluluklarına dair uygulama çıktılarının ortaya sunulması, firmanın performans kriterlerinin tespiti ve özetlenmesi de finansal raporlamanın hedeflerindendir. Mali çizelge kullanıcılarının karar alma aşamalarında faydalanacakları bilgileri sumak da finansal raporlamanın diğer bir yönüdür (Ertuna, 2017: 10).

Ayrı ayrı hazırlanarak birleştirildiğinde finansal raporlamayı oluşturan bilgilerin hepsinin nitelikli bilgiler olması finansal raporlamanın da kaliteli olmasını sağlar. Bu raporlarda ortaya konulan kazançların niteliği de finansal raporlama setinin bütünsel olarak nitelikli olmasına dayanır. Raporlar, firmanın temel etkinlikleri sonucu elde edilen karlar, para akışları ve bilançonun ilgili kalemlerini kapsar. Yüksek kaliteli finansal raporlar, firmanın sürdürülebilir düzeyde bir yatırım karlılığı sağlamasına hizmet eder (Bulmuş, 2019: 29).

2.10. Hile Kavramı ve Muhasebede Hile Türleri

Hukuksal açıdan hile, hukuksal bir işin yapılması sırasında birinin başka birini bilerek ve kasıtlı aldatması, hataya sevk etmesidir. Hile sadece yapılan eylemlerden değil

yapılması gerekirken yapılmayan eksik eylemlerden de ileri gelebilmektedir. Yapılan eylemin hile olarak ele alınabilmesi için kasıt unsurunu içermesi gereklidir (Tekinay vd., 1993: 445-447) Muhasebede ise hile; bir firmanın varlık ve kaynaklarının bilerek yanlış kayıt altına alınması ile bir çalışana menfaat sağlanmasıdır (Abdioğlu, 2007: 121). Diğer bir tanıma göre muhasebe de hile bir şahsın ya da bir işletmenin varlıklarına el koyarak haksız gelir elde etmek ya da bir çalışanın işletmenin kaynaklarını uygunsuz biçimde kayıt kullanma yolu ile haksız şahsi kazanç edinmesidir (Pehlivanlı, 2011: 3).

Hileyi bulmak, hatayı bulmaktan daha zordur çünkü hata sehven istemeden yapılan yanlışlıkları kapsarken hile bir şeyi maskeleyi ve deyim yerinde ise bile isteyerek saklamayı ve kasten gizlemeyi içerir. Günümüzde gittikçe gelişen teknoloji hile tekniklerini de etkilemiş ve büyük çaplı hilelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Aksoy ve Uzay, 2021:128)

Hilenin özellikleri şunlardır (Bozkurt, 2009: 60)

- Hile yapan tarafından gizlilikle sürdürülür.
- Hile yapan şahsi menfaat elde etmeye çalışmaktadır.
- Hilede mutlaka kasıt unsuru bulunur.
- Hile yapan taraf kurban olan tarafı aldatmaktadır.
- Kurban olan kişi ya da işletme zarar etmektedir.

Firmalarda hileli muhasebe işlemlerini gerçekleştirenler, çeşitli yöntem ve niyetlerle bu hileleri yapmaktadırlar. Hileler, firmaların durumlarını olduğundan daha olumlu ya da daha olumsuz gösteren uygulamalar, varlık ve kaynakların kayıtlara geçirilmesi aşamasında ve finansal tabloların hazırlanması aşamasında firma yöneticilerinin menfaatlerine üçüncü şahısların aleyhine gerçekleştirilen uygulamalardır. Genellikle hilelerden zarar görenler ortaklar, hissedarlar, alacaklılar, borç verenler ve hatta bazı durumlarda bizzat firmadır. Hileler vergiden kaçınmanın ötesinde farklı niyetlerle yapılabilmektedir. Örneğin; zarar eden bir firma kredi çekebilmek amacıyla bilançoda çeşitli oynamalarla durumunu gerçek durumundan daha olumlu göstermeye çalışabilmektedir. Bu örnekte firma kredi veren kurumu hile ile yanıltmaktadır. Başka

bir örnek vermek gerekirse firma yöneticileri daha fazla ek ödenek elde etmek ya da başarısız olunan işleri ortaklarından gizlemek gibi niyetlerle firmayı olduğundan daha karlı gösterecek hilelere başvurabilmektedirler (Khaligova, 2019).

Literatürde hile farklı sınıflandırılmalarla ele alınmıştır. Bunlardan başlıcaları bu bölümde sunulmuştur. Sebeplerine göre başlıca hile türleri şu şekilde gruplandırılmaktadır: (a) Çalışan hileleri veya varlıkların kötüye kullanılması, (b) Finansal tablo hileleri. Çalışan hilesini ortaya çıkarmak işletme/kurum yöneticilerinin temel sorumluluklarından biridir ve iç denetçiler veya kamu denetçileri ise bu amaçla kullanılabilirler. Mali tablo hilelerinin ortaya çıkarılması görevi esas olarak bağımsız denetçilerin sorumluluğundadır. Bağımsız denetçi, yapacağı denetim çalışmasından dolayı varsa hata veya hile kaynaklı yanlışlıkları ortaya çıkaracak ve düzeltecek ve böylece hazırlanan mali tablolara olan güveni artıracaktır (Aksoy ve Uzun, 2021:128). Hile türlerine yönelik bir diğer sınıflandırmaya aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 2.1. Muhasebede Hile Türleri

HİLE TÜRLERİ			
HİLE TÜRÜ	KURBAN	HİLEYİ YAPAN	AÇIKLAMA
Çalışan Hilesi	İşveren	Çalışanlar	Çalışan Hırsızlık Yapar
Yönetim Hileleri	Finansal Tablo İlgilileri	Tepe Yönetimi	Finansal Tablolar Olduğundan Farklı Gösterilir
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	İşletmeler	Gerçek Dışı Veriler Sunulur
Satıcı Hileleri	Alım Yapan İşletmeler	Satıcılar	Fiyatlar Şişirilir ve Sevk Olmadan Para Alınır
Müşteri Hileleri	Satış Yapan İşletmeler	Müşteriler	Satıcı Aldatılır

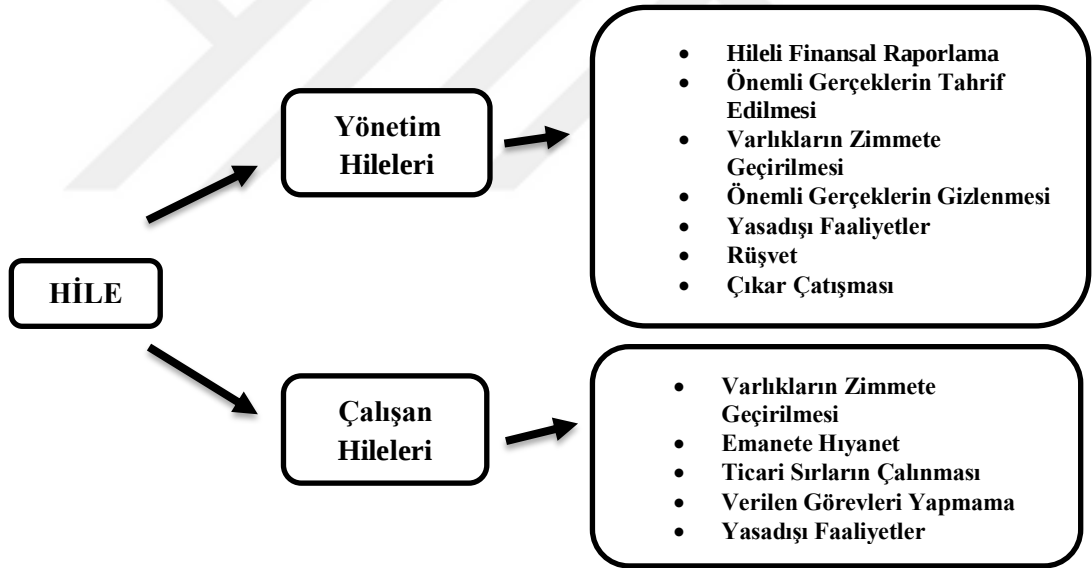
Kaynak: Genç, G. (2009), *Hileli Finansal Raporlama*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bonner vd. (1998) tarafından yapılan bir başka sınıflandırmada ise hileler aşağıdaki şekilde kategorize edilmiştir:

- Hayali gelir kayıtları

- Vaktinden önce gelir tahakkuk ettirme
- Yanlış sınıflandırma
- Mali değeri olmayan varlık, harcama ya da borçların değerinden düşük işlenmesi
- Mali varlıkların değerinden yüksek borçların düşük olarak işlenmesi
- Yükümlülüklerin az gösterilmesi ya da hiç gösterilmemesi
- Anapara hileleri
- Gelir ya da varlıklar için ilgili taraflara yapılan ödemeler
- Yasal olmayan işlemler
- Konsolidasyon uygulamalarındaki hileler

Yönetim ve çalışan hilelerine ışık tutan bir diğer sınıflandırma da aşağıdaki tabloda sunulmuştur.



Şekil 2.3. Muhasebede Hile Türleri

Kaynak: Khaligova, J. (2019), *Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheliği Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara.

2.11. Hata ile Hile Arasındaki Fark

Muhasebedeki hatalar ve hilelerin farkı gerçekleştirme aşamasındaki niyet farkından ibarettir. Hata ve hilelerin böyle ince bir çizgi ile ayrılması yapılan denetimlerin sonuçlarında tespit edilen yanlışlıkların firmalar tarafından kolaylıkla hata olarak lanse edilmesine yol açmaktadır. Niyetin yani kasıt unsurunun var olduğunun tespit edilmesinin güçlüğüne rağmen bazı emareler kasıt olduğu ortaya koyabilmektedir (Doğan, 2018). Hata ve hile kastın varlığı ile ayrılabilindiğinden kastın tanımının doğru olarak yapılması önem arz etmektedir. Hilenin gerçek olduğunun ispatı için öncelikle mali bir durum ya da olgunun hatalı ifade edilmesi ve ifade edenin hatanın farkında olduğunun ispatlanması gereklidir. Ek olarak hile yapanın kendisine güvenen işletme yetkililerini zarara uğratacak yönde hatalı işlem gerçekleştirmesi de hatadan ziyade hile yapıldığını ortaya koyan özelliklerden biridir (Vanasco, 1998: 4).

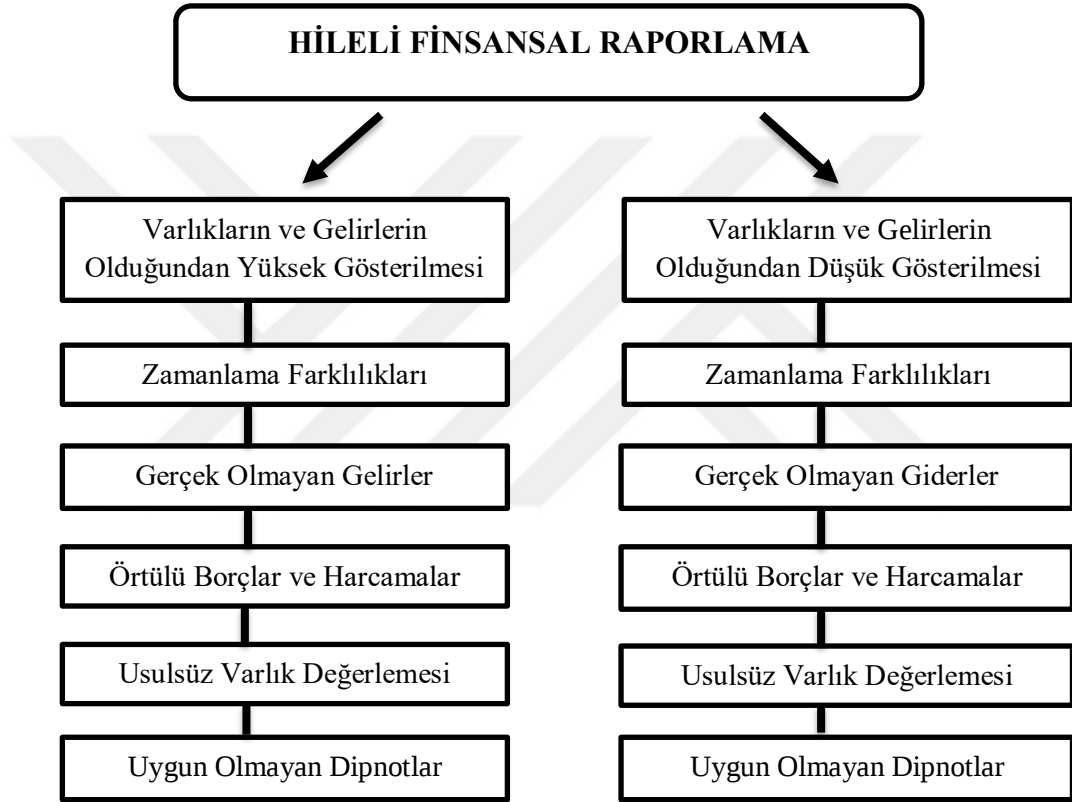
Denetçinin bağımsızlığı ilkesi gereği, mali tabloları hazırlayan muhasebeci ve bu mali tabloları denetleyen denetçi aynı kişi olmamalıdır. Aslında bağımsızlık ilkesi, her türlü denetim için uyulması gereken temel etik ilkelerden birisidir. Bağımsızlık; genel olarak birinin dürüst, tarafsız ve mesleki şüphecilikle faaliyette bulunma kabiliyeti”olarak tanımlanır. Bu ilke muhasebe mesleğini diğerlerinden ayıran ve meslek mensuplarının hizmetlerine değer katan en önemli özelliktir. (Aksoy, 2006:103-108).

2.12. Hileli Finansal Raporlama

Belirli bir hedefe ulaşmak için firmaların işlemleri, kayıtları ve belgelerinin kasıtlı bozulmasına ‘muhasebe hileleri’ denilmektedir. Muhasebe hataları bilmeden ve istemeden gerçekleşirken, muhasebe hileleri kasten yapılan uygulamalardır (Kaymak, 1996: 91).

SPK’ya göre hile “İşletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların, kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmaları”dır (Akt. Durgunböcü, 2017).

İşletmelerin güvenilir finansal raporlama yapmaları, işletmenin hisselerini cazip hale getirmeleri, işletmeye gerektiğinde kredi bulabilmeleri, piyasada güvenilir bir imajla diğer işletmelerle çalışabilmeleri için gereklidir. Bundan dolayı kredi veren kurumlar, yatırım yapacak olanlar, müşteriler, tedarik firmaları birlikte çalışacakları firmaların performanslarını analiz etmek ve rakipleri ile kıyaslamak üzere finansal raporlarının güvenilir olmasına özellikle dikkat etmektedirler. Güvenilir mali raporlamalar muhasebe kural ve standartlarına göre hazırlanmış, gerçeği yansıtan mali verileri kapsayan tablolarla mümkündür (Erkan ve Arıcı, 2011: 30).



Şekil 2.4. Hile Ağacı

Kaynak: Genç, G. (2009), *Hileli Finansal Raporlama*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bir firmada güvenilir mali tablo hazırlama, firmanın hisselerine yatırımcı çekmek, kredi bulabilmek, piyasada firma ile sözleşme yapacak iş ortakları ve malzeme sağlayıcılar bulabilmek için önemlidir. İşletmenin piyasadaki muhatapları işletme ile ortaklık durumlarına işletmenin finansal tablolarını inceleyerek karar verirler. Finansal

tablonun güvenilirliği genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına uyar şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına göre değerlendirilir. Bu standartlar uygun finansal tablolar hedef kitle için anlaşılır, güvenilir ve doğru bir kapsamda olmalıdır (Doyrangöl, Gökçen ve İbiş, 1999: 39).

2.12.1. Hileli Finansal Raporlamanın Sebepleri

Hileli finansal raporlamada çok çeşitli etken rol oynamaktadır. Hileli finansal raporlamanın öncelikli sebepleri şunlardır (Güven, 2019: 60):

- Piyasadaki rekabetin ahlaki yozlaşmaya sebep olması
- Üst yönetime tabandan uygulanan baskılar
- Firmanın marka beklentisinin yüksekliği
- Denetim şirketlerince konuya hassasiyet gösterilmemesi
- Eğitimin yetersizliği
- Kredi kuruluşu, yatırım bankaları gibi tarafların beklentisinin yüksek olması

Firmaların finansal tablolarının belirli niyetlerle hile ile düzenlenmesi yüksek meblağlı zarara sebep olan ve genel olarak büyük firmalarda görülen davranışlardır. Özel olarak en üst yöneticilerce firmanın finansal tablolarının gerçeğe aykırı hazırlanarak tüm firma yetkililerinin yanıltılması şeklinde gelişen bir hile çeşididir. Burada amaç genellikle işletmenin durumu olduğundan iyi ya da kötü göstermektir.

Bilanço hazırlamak, çizelge döküm işlemlerinin bir adımıdır. Genellikle bilançonun çarpıtılması dönem sonunda değerlendirme aşamasında gerçekleşir. Değerleme aşamasında firmanın varlıkları ve stokları gerçeğinden fazla değerlendirilirse ya da amortismanla karşılık ayrılması yapılmazsa bilanço iyileştirmesi yapılmış olur. Varlıkların düşük değerlendirilmesi durumunda ise bilançoya olumsuz maskeleye yapılmış olur. Bilançonun olumlu maskelenmesi 'bilanço güzelleştirmesi' olarak ifade edilir. Bilanço güzelleştirmede amaçlanan şunlardır (Genç, 2009) :

- Daha çok kredi çekebilmek,
- Ortakları memnun etmek için yüksek kar dağıtmak
- İşletme imajını iyileştirmek

- İşletmenin borsadaki hisselerinin fiyatlarını yükseltmek
- Vergi ödeyebilmek

Çoğu durumda Hileli Finansal Raporlama, firmaların beyan ettiklerinden öte kasıtlı yanlış beyanlarını kapsar. Bu durumun en iyi örneklerinden biri; WorldCom'un finansal tablolarında giderleştirilmiş olması gereken milyon dolar duran varlığın sermayeleştirilmiş olmasıdır. Mali tablolarda miktar ihmalleri daha az görülmekteyken firmaların ödenecek borçlarını ve yükümlülüklerini göz ardı ederek firma gelirlerini yüksek göstermeye çalışmaları daha yaygın hilelerdir (Doğan, 2018).

2.12.2. Çeşitli Finansal Tablo Hileleri

İşletme performansını olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermek amacıyla yapılan finansal tablo hileleri, gelir tablosu ve bilanço gibi belirli bir faaliyet dönemi sonunda sunulan tablolar üzerinde gerçekleştirilmektedir. İşletmelerde finansal tablo hilelerine yol açabilecek üç ana yöntem bulunmaktadır (Wells, 2005) :

- 1) Muhasebe Sistemi İle Oynama: Hilekârlar bu yöntemi kullanarak muhasebe sistemini istekleri doğrultusunda geliştirme ve değiştirme aracı olarak kullanırlar. Elde edilen kazancı yüksek veya düşük göstermek için hayali borç ödenekleri, aşırı ve eskimiş stok ödenekleri ayırmaları örnek olarak gösterilebilir.
- 2) Muhasebe Sistemini Yıpratma: Hilekârlar bu yöntemle muhasebe sisteminde raporlanmış sonuçları yanlış ve hayali bilgilerle değiştirerek muhasebe sistemini manipüle etme yolunu seçebilirler.
- 3) Muhasebe Sistemi Dışında Yollara Başvurma: Elde edilmek istenen finansal raporlamalar belki de hilekârlar tarafından sadece bir bilgisayar kullanarak üretilmektedir. Finansal raporlamalar bir işletmenin muhasebe ve finans kayıtlarının sonucu olarak kabul edilirken, bu yöntemle yapılan düzenlemeler hileyi işleyenlerin elde etmek istedikleri sonucu oluşturabilmektedir.

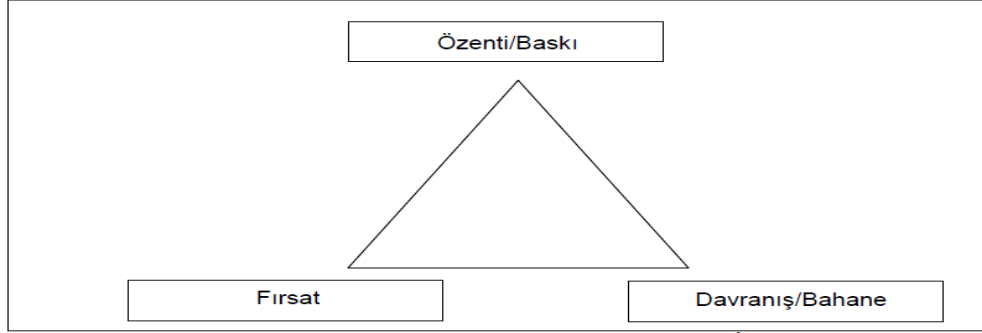
İşletmeler gelir veya giderlerinde, muhasebe kayıtlarında, defterlerinde, faturalarında ya da stoklarında kasıtlı olarak tahrifat yaparak düzenleyecekleri finansal tablolara zemin hazırlamaktadırlar. Finansal tablo hileleri muhasebe kayıtlarının kasıtlı olarak değiştirilmesi yoluyla yapılabildiği gibi doğrudan finansal tablodaki kalemlerin değiştirilmesi yoluyla da yapılabilmektedir. İşletmelerin finansal tablolarını bozan ve çeşitli zararlara neden olan hileli muhasebe düzenlemelerini 6 ana grupta izlemek mümkündür (Çatıkkaş, 2011) :

- 1) Henüz son aşamaya gelmemiş ve gelir doğuracak işlemleri kayıtlara önceden gelir unsuru olarak kaydetmek. Örneğin; satış işlemi henüz sonlanmadan stok çıkışı yapılmayan malları gelir kaydetmek, önemli belirsizlikleri söz konusu iken bir unsuru gelir yazmak, gelecekte yapılacak bir hizmet veya mal satışı için alınan bir sipariş avansını gelir yazmak gibi.
- 2) Gerçek dışı gelir kalemleri yaratma. Örneğin; işletmelerin aralarında benzer veya yakın değerde varlıklarını değiştirerek gelir yaratmaları, gelen iade paralarını gelir yazmaları, ara dönemlerde düzenlenen mali tablolarda düzmece tahminlerle geliri arttırmaları ve hayali satış yapmaları.
- 3) Bir kerelik kazanç işlemleri ile geliri arttırmak. Örneğin; düşük değerlenmiş bir varlığı yüksek bir değerle satmak. Gereksiz bir biçimde borçları erken ödeyerek iskonto geliri sağlamak gibi.
- 4) Cari dönem giderlerini sonraki dönemlere aktarmak. Örneğin; amortisman ayırmada düşük oranlar seçmek, değersiz duruma gelen aktifleri zarara atmama yolunu seçmek gibi.
- 5) Cari dönem gelirlerini sonraki dönemlere aktarmak.
- 6) Gelecek dönem giderlerini cari döneme gider olarak kaydetmek.

2.12.3. Hile Üçgeni Kavramı

Hile üçgeni firmanın faydasına ya da firmaya karşı gerçekleştirilen suçların hangi motivasyonla işlendiğini ortaya koyan bir kavramdır. Bütün hile olaylarında hile yapan kişi bu üçgenin “hissedilen baskı” etkisine girer. Hissedilen baskı, sisteme başkaldırı

ya da yaşanmış hayal kırıklıkları gibi maddi ya da maddi olmayan unsurlardan oluşabilir. Bir kişi etkileyen hissedilen baskının diğer kişiyi etkilemiyor olması da dikkate değerdir. Bir birey kumar bağımlısı olması nedeniyle baskı hissedebilirken diğeri böyle bir baskı hissetmeyebilir (Albrecht, Albrecht ve Albrecht, 2008: 3).



Şekil 2.5. Hile Üçgeni Kavramı

Kaynak: Ergin, A. F. (2021), *Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesinde Kurumsal Yönetimin Önemi-Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

2.12.3.1. Baskı

Hile üçgenindeki hususlardan biri olan baskı, iş göreni hileye yönelten ve hile fiilini başlatan unsur olarak öne çıkmaktadır. Hırs yapma, gözü doymama ya da ihtiyaç hissetme gibi sebeplerle iş görenler hile yapmaya yönelmekte, bu durum bahane ve fırsat ile bir araya geldiğinde hile gerçekleşmektedir. Baskı finans ihtiyacından doğabileceği gibi maddi olmayan baskılardan da oluşuyor olabilir. Diğer baskılar, istenmeyen alışkanlıklar ya da iş kaynaklı baskılar olabilir (Jafarova, 2009: 13).

2.12.3.2. Fırsat

Firmalarda iç denetim sistemlerinin zafiyeti, yetersizliği ya da yöneticilerin yetki alanlarındaki iş ve işlemlerin kontrolündeki güçlük, diğer bir ifadeyle yöneticilerin denetimleri aşabilme yeterlilikleri yöneticilere ve iş görenlere hile yapma fırsatı verir. Cressey, fırsat olmadığında hilenin gerçekleştirilemeyeceğini ifade eder. Hile üçgenine göre baskı unsuru hile yapmak için tek başına yeterli değildir. Hilenin

gerçekleştirilebilmesi için hile üçgenindeki tüm unsurların bir arada bulunması gerekir (Skousen, 2004: 32).

2.12.3.3. Bahane (Rasyonelleştirme)

Yöneticilerin denetime karşı tutumu ve ahlaki eğilimleri işletmede hile yapılması ile ilgili bahaneleri yaratabilir. Eğer işletmedeki yönetim politikaları müşterileri aldatmak, aşırı fiyatlandırma yapmak gibi işlemleri kapsıyorsa bu hile ortamında çalışanlar da fazla mesai yapmış gibi gösterme, giderlerini yüksek gösterme, varlıkları zimmetlerine geçirme gibi usulsüzlüklere hakları olduğu kanaatiyle davranırlar (Güredin, 2007). Bu durumlar da hilenin bahane unsuru olarak sürece katılmış olur.

2.12.3.4. Hile Karosu Kavramı – Yetkinlik

Hile üçgenindeki unsurların yanına ‘yetkinlik’ unsuru eklenerek ‘Hile Karosu’ teorisini geliştirilmiştir. Özellikle büyük ölçekli hileleri yapacak kişilerin bu konuda yetenekli ve bilgili olmaları gerekliliğinin altını çizerler. Yetkinlik unsurunu; hile yapanın yüksek düzeyde teknik bilgiye sahip olmasına, denetleme aşamalarındaki zafiyetlere hâkim olmasına, yüksek ego nedeniyle yaptığı hilenin tespit edilemeyeceğine ya da tespit edilse bile bir şekilde hile olmadığına ikna edebileceğine inanmasına ve yaşanacak stresi kaldırabileceğine dayandırmıştır (Wolfe ve Hermanson, 2004: 39-40).

2.12.4. Denetim Kavramı

Denetim, ticari etkinlikler ve olgular hakkında sunulan bilgilerin daha önceden belirlenmiş bazı standartlara uygunluğunu derecelendirmek üzere bu etkinlikler ve olgularla ilgili dayanak belgelerinin tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve bulguların hedef kitleye ulaştırılması sağlayan planlı bir süreçtir (Yılancı, 2006: 4) Muhasebe raporları aracılığıyla muhataplara sunulan bilgiler bir tür bildirimdir. Bildirimi yapılacak bilgilerin doğrulup araştırılıp, kanıtlayıcı yöntemlerle desteklenmesi bu bilgilere dayalı olarak verilecek kararların daha isabetli olmasını sağlayacaktır. Hedeflere uyan, hedeflerle tutarlı kararlar alınabilmesi için sunulacak bilgilerin doğru ve güvenilir olması elzemdir. Aksi halde güvenilir olmayan bilgiler

işletmenin kaynaklarının yanlış kullanılmasına ve karar vericilerin de bu durumlardan zarar görmesine sebep olacaktır. Bilgilerin doğruluğunun denetlenmesi ancak bağımsız bir kişi tarafından denetimin gerçekleştirilmesi ve raporlanması ile mümkün olur. Denetlenmiş ve doğruluğu onaylanmış bilgilerle karar verme süreçleri daha sağlıklı olarak işleyecektir (Öndeş, 2000: 80).

2.12.5. Hile Denetçiliği

Hile denetimi yapılabilmesi için gerekli mesleki bilgi ve tecrübesi bulunan meslek uzmanları hile denetçisidir. Hile denetçileri işletme varlıklarının kötüye kullanımını önlemek için kamu ve özel sektörde etkinlikte bulunan işletmelere hizmet vermektedirler (Carnes ve Gierlasinski, 2001).

2.12.6. İç Kontrol

İç kontrol kavramını yöneticiler, muhasebe meslek mensupları, denetçiler, politika geliştiriciler farklı açılardan ele alarak tanımlamaktadırlar. Benzer şekilde farklı meslek gruplarında da iç kontrol farklı biçimde tanımlanmaktadır. İç kontrol kavramı, ilk tanımlandığı dönemlerde işletmelerde geleneksel yöntemlerle yürütülen muhasebe etkinliklerinde varsa hata ve hileleri tespit etmek ve dolayısıyla işletme kaynaklarının kötüye kullanılmasını engellemek için yapılan kontrolleri ifade etmekteydi. İlerleyen zamanlarda ise iç kontrol kavramı yönetimin fonksiyonlarından biri olarak ele alınmaya başlanmıştır. Böylece iç kontrol tanımı, uygulamalarda verimlilik, zaman yönetimi ve düzenli olma hususları da dâhil olmuştur. Sonuç olarak yaygın olan iç kontrol tanımına göre en kapsamlı olarak bir işletme veya kuruluştaki bulunan yönetim kurulu, üst yönetim ve diğer çalışanlarca uygulanan, bu bireyleri de kapsayan aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir işletmenin hedeflerine yönelik güvence sağlamanın amaçlandığı bir süreçtir (Kaval, 2005: 121).

- Etkinliklerin verimliliği (performans kriterleri)
- Finansal raporların güvenilirliği (raporlama kriterleri)
- Geçerli mevzuat ve düzenlemelere uygunluk

İç kontrol, organizasyonun hedeflerine erişmesinde yöneticilere güvence vermek için geliştirilen uygulama ve politikalardan oluşmaktadır (Uzay vd., 2008: 94).

Enron vb. şirketlerde küresel ölçekte yaşanan muhasebe ve denetim skandallarının oluşumunda ve gerçek dışı ve güvenilir olmayan hileli finansal raporlamalarda, iç kontrol eksikliği, iç kontrol mekanizmasının zayıflığı ve etkin olmaması önemli bir rol oynamıştır (Aksoy, 2005e; Hacıoglu ve Aksoy, 2021:54). Artan önemine binaen iç kontrol yerel ve küresel düzeyde çok çeşitli düzenlemelere ve standartlara konu olmuştur. Bu düzenlemelerden bazıları aşağıdaki gibidir (Aksoy ve Aksoy, 2020:18-34):

- Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (UDS)
- Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri (USGAAP)
- IFAC-400 No'lu Uluslararası Denetim Standardı
- COSO Bütünleşik İç kontrol Çerçevesi
- Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü-IIA İç Denetim Standartları
- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhsipleri Enstitüsü (AICPA) Denetim Standartları
- Uluslararası Sayıştay Kurumları Örgütü-INTOSAI Standartları
- Amerikan Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) ve İç Kontrol
- Sarbanes-Oxley Yasası (SOX)
- OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri
- AB 8.Direktifi (Aksoy, 2005b; Aksoy, 2005c)
- Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu
- KGK- Türkiye Denetim Standartları (TDS)
- BDDK-Bağımsız Denetim Düzenlemeleri
- BDDK-Yeni Bankacılık Kanunu
- Türk Ticaret Kanunu (Aksoy, 2005e)
- Sermaye Piyasası Kanunu

Finansal çizelgelerdeki yanlış ve hilelerin önlenmesi ve tespiti yükümlülüğü yeterli düzeyde bir iç kontrol sistemi kurulmasını gerektirir ve bunun sağlanması işletmenin yönetim kademesinin sorumluluğundadır. Bu nedenle işletmelerde iç kontrol işlevini yerine getirecek bir iç kontrol birimi kurulur. Bu birimin kurulmasıyla işletme yöneticilerinin iç kontrol sorumluluğu bu birim çalışanları ile paylaşılmış olur. İç denetim biriminin görevi iç kontrol sistemindeki aksaklıkları ve kontrolün yetersiz kaldığı alanları tespit etmek, yeni kontrol yöntem ve araçları geliştirerek, kontrol

sisteminin etkinliğini yükseltmek, kontrol işlemlerinin yeterlilik düzeyini yükseltmektir. İç kontrol birimi doğru ve yeterli inceleme değerlendirme uygulamalarını kullanarak hata ve hilelerin önlenmesini sağlar (Alagöz, 2008).

İç kontrol ve iç denetim zaman zaman birbirine karıştırılan iki ayrı kavramdır. İç denetim; iç kontrolün alt boyutlarından biridir. İç kontrol, işletmede ayrı bir sistem olarak değil yöneticilerin etkinlikleri hayata geçirme ve yönlendirmeleri aşamasında alt yapının bir parçası olarak işlev görmektedir. Yönetimin kontrol işlevidir. İç denetim ise işletmenin tüm etkinliklerinin denetlenmesi, geliştirilmesi iyileştirilmesi ve işletmenin değerlendirilmesi için bağımsız ve tarafsızca güvence ve danışma hizmeti sağlanan bir etkinliktir. İç denetim uygulamaları, hata aramak ve işlerin doğru yapılıp yapılmadığını kontrolden öte doğru işlerin yapılmasını sağlamak üzere öneriler sunan bir anlayışı işletmeye benimseterek işletme yöneticilerine akıl ortaklığı yoluyla destek olan bir yaklaşımdır. İç denetim, iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkililiğini inceleyerek sistemi iyileştirmeyi amaçlamaktadır. İç kontrol sisteminin yeterliliği; sistemin risklerle karşılaşabileceği durumlar için alınacak önlemlerin sayısal ve niteliksel durumudur. İç denetici, işletmenin verimliliğini ölçmek üzere yöneticilerin uygulanacak standartları belirleyip belirlemediklerini, belirlendi ise bu standartların uygulayıcılar tarafından yeterince kavranıp kavranmadığını, standartlardan sapmalar varsa bunların ne düzeyde olduğunu ve ne şekilde düzeleceğine dair önlemleri belirler. İç kontrol sistemi bulunmaması veya etkin işletilememesi işletmenin varlıklarının kaybına, yöneticilerin yetersiz ve yanlış kararlar almasına, çeşitli suiistimallerin yaşanmasına, müşteri ve kar kaybına yol açmaktadır. İç kontrol sisteminin kalitesi yükseldikçe riskler azalır, çalışanların sorumluluklarını yerine getirme düzeyi yükselir ve hedeflere ulaşmak kolaylaşır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013: 226-227).

Yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandallarının oluşumunda rol oynayan faktörler arasında iç kontrollerin yetersizliği ve iç kontrol sisteminin etkin olmaması ve etkin biçimde çalıştırılmaması da yer almaktadır. Skandalları takiben 2002 tarihinde ABD’de çıkarılan küresel etkili Sarbanes-Oxley yasasında iç kontrol sistemlerinin önemine dikkat çekilmiş ve şirketlerin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması ve etkin şekilde çalıştırması gerektiği hüküm altına alınarak işletme yönetim kurulu, üst yönetim, iç denetçiler, bağımsız denetim ve kamu gözetimi gibi tüm ilgili tarafların iç kontrole yönelik sorumlulukları da son derece artırılmıştır. Bu doğrultuda,

iç kontrol sistemine yönelik yeni geliştirilmiş iç kontrol modelleri geliştirilmiştir. COSO başta olmak üzere kurumsal işletmeler için geliştirilen modern entegre iç kontrol çerçeveleri bilahare süreç içinde uluslararası ile uluslararası finansal raporlama standartlarına dahil edilmiştir. Bilahare bu standartlar, SOX, AB denetim müktesebatı, AB muhasebe müktesebatı, AB 8.Direktifi, Uluslararası/Türkiye Denetim Standartları (UDS/TDS), Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (UFRS/IFRS), TTK, bankacılık yasası, SPK yasası gibi hem küresel etkili düzenlemeler ve standartlara hem de ülkemiz yasal düzenlemelerine dahil edilmiştir (Aksoy, 2005b). İşletmelerin karşılaştığı ve yönetmek zorunda olduğu önemli risklerden birisi de hile riskidir (Aksoy, 2018:11; Hacıoglu ve Aksoy, 2021). Bu konunun kapsandığı düzenlemelerden bir diğeri de küresel Basel düzenlemeleridir (Aksoy, 2005d, Aksoy, 2007).

Kurumsal işletmeler için geliştirilen en gelişmiş, en yaygın iç kontrol yaklaşımı olan COSO bütünlük iç kontrol modeli, diğer risklere ilaveten hile riskini de içermektedir. Küresel/yerel tüm ilgili uluslararası standartlara ve düzenlemelere konu olan COSO bütünlük iç kontrol modeli, 5 ana iç kontrol bileşenini (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi-iletişim, izleme) ve bu bileşenlere dair 17 temel ilkeyi içerir (Mohammed ve Aksoy, 2020:190)

Kurumsal işletmeler; Kontrol ortamı bileşeni kapsamında; dürüstlük ve etik değerlere bağlılık gösterir, gözetim sorumluluğunu uygular, görev, yetki ve sorumlulukları belirler, yetkinliğe önem verir, hesap verebilirliği sağlar. Risk değerlendirmesi bileşeni kapsamında; risk bazlı uygun hedefleri belirler, tüm riskleri tanımlar, analiz eder, Hile ve suistimal risklerini değerlendirir, karşılaşılan önemli sapma ve değişiklikleri tanımlar ve analiz eder. Kontrol faaliyetleri bileşeni kapsamında; Kontrol faaliyetlerini seçer uygulamaya koyar ve geliştirir, Teknoloji ve bilgi sistemleri üzerinde genel kontrolleri seçer, uygular ve geliştirir, Politikalar ve prosedürler aracılığıyla kontrol faaliyetlerini devreye sokar. Bilgi -iletişim bileşeni kapsamında; İlgili, doğru ve kaliteli bilgileri kullanır, iç ve dış iletişim kanallarını kurar ve etkin çalıştırır. İzleme/gözetim bileşeni kapsamında; tüm iç kontrol bileşenlerine, sistem ve faaliyetlerine yönelik sürekli ve ayrı özel değerlendirmeler yapar, saptanan eksiklikleri değerlendirir, iletir, önleyici önlemleri alır. Bu doğrultuda ulusal/uluslararası standartlara ve yasal düzenlemelere konu olan sözkonusu iç kontrol çerçevesi ışığında,

işletmeler olası hile risklerini derinlemesine tüm boyutlarıyla değerlendirmeli, bu değerlendirme kapsamında hile türlerini, hileye yol açan teşvik ve baskıları, fırsatları, tutum ve rasyonelleştirmeleri gözönünde bulundurmalıdır. Bu doğrultuda işletmeler bünyesinde hile riskinin değerlendirmesine ve yönetilmesine yönelik özel bir mekanizma oluşturulmalıdır. Bu yolla hile riskleri minimize edilirken bu risk yönetimi sağlanmış olmalıdır. Ayrıca hile olayları ile karşılaşıldığında bu tür istenmeyen durumlarla tekrar karşılaşılmamasına yönelik olarak hile riski değerlendirme mekanizması ve süreci yeniden gözden geçirilmeli, geliştirilmeli ve düzeltici önleyici iyileştirici önlemler alınmalıdır. (Saglam ve Aksoy, 2020:277).

2.12.7. Hileli Finansal Raporlamanın Doğurduğu Sonuçlar

Muhasebe hilelerinin olumsuz etkilerinden biri hileye karışmayan ve yasalara uyan işletmelerle ilgilidir. Yasal ortam sağlanamayan, hile ya da yolsuzluk yapanlara gerekli yaptırımlar uygulandığı, yürürlükteki cezaların caydırıcı olmadığı durumlarda yasalara uygun davranan işletmelerde de hile yapma eğilimi gelişebilir. Bu sağlıksız uygulama ortamı yasalara uyan işletmecilerin haksız rekabet ortamında hile yapan işletmecilere göre geri kalarak gerek politika yapıcılara gerek hile yapan işletmelere karşı agresif duygular geliştirmelerine yol açabilir. Konu bu açıdan toplum barışını da tehdit eden bir etkene dönüşmektedir. Bunlar hilenin sosyal ve psikolojik etkileridir. Ayrıca sermaye piyasalarındaki güven ortamına zarar vermesi yönünden de hileler çok büyük olumsuz sonuçlara yol açabilmektedir (Kiracı, 2005: 106).

Ayrıca finansal tablolarda yapılan hilelerin mali zarara yol açma boyutu da bulunmaktadır. Hileli finansal raporlamada yapılan tüm hilelerin tespiti imkânı bulunmaması ya da belirlenen hilelerin bildirilmemesi gibi nedenlerden hileli finansal tabloları da kapsayan şekilde hilelerin maliyetinin tam olarak hesaplanması oldukça zordur. Hesaplama da karşılaşılan zorluklar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Rezaee ve Riley, 2010: 14).

- Deneyisel çalışmalar finansal tablo hilelerinin yalnızca küçük bir kısmının tespit edilebildiğini ortaya koymaktadır.

- İşletmeler hileleri tespit etseler dahi kurumsal imajın zedelenmemesi için hile yapıldığı bilgisini saklamakta, tekrarından kaçınmak için ise sadece hilecileri işten çıkarmakla yetinmektedirler.
- Hilelerin büyüklüğünü araştırmak üzere yapılan analizler katılanların algıladıkları durumlarla sınırlı, nesnel olmayan uygulamalardır. Bu nedenle bu araştırmalar dahi doğru sonuçları içermemektedir.

1900'lerin sonlarında Enron, WorldCom ve Xerox gibi şirketlerde tespit edilen finansal raporlama hileleri piyasaları temelden sarsmıştır. Öte yandan finansal raporlama skandalları piyasaları etkileyerek dünya çapında finansal kriz çıkması dahi yol açmıştır (Soltani, 2014: 251).

Tablo 2.2. Hileli Finansal Raporlamanın Sonuçlarına Dair Örnek Olaylar

Şirket	Sonuç
Enron	Hisse değerinde 80 milyar dolarlık kayıp gerçekleşmiştir. Eski CEO 292 aylık hapis cezası almıştır. Eski CFO suçunu kabul etmiş ve 6 yıllık hapis cezasına çarptırılmıştır.
Warnoco Group, Inc.	Üç üst düzey yönetici tarafından gerçekleştirilen hileler nedeniyle hisse değeri \$5,97'den \$0,67'a gerilemiştir.
CUC/Cendant Corporation	Ortakların piyasa değerinde 14 milyar dolardan fazla bir düşüş gerçekleşmiştir. Yönetim kurulu başkan yardımcısı 120 aylık bir ceza almış ve 3.275 milyar dolarlık zarar ödemeye mahkûm edilmiştir. Yönetim kurulu başkanı 151 aylık ceza ve 3.275 milyar dolarlık zarar ödeme cezasına çarptırılmıştır.
Qwest Communications International, Inc.	Eski CEO'su 6 yıl hapis cezasına çarptırılmış ve para cezası ödemeye mahkûm edilmiştir.
Refco	Şirket yatırımcıları 2 milyar doları geçen bir kayıpla karşı karşıya kalmışlardır.

Kaynak: Rezaee, Z. ve Riley, R. (2010), *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, Ed. 2, New Jersey USA: John Wiley&Sons.

2.12.8. Hileyi Önlemeye Yönelik Yöntemler

Hile oluşmadan önce hile ihtimallerini ortadan kaldırmak üzere gerekli kontrollerin yapılmasına “hilenin önlenmesi” denir. Gerçekleşen hilelerin tespit edilmesi hilelerin önlenmesinden daha fazla zorluk ve daha fazla maliyet gerektirir. Bundan dolayı iç kontrol sistemlerinin bulunması ve etkin olarak işletilmesi, hile yapma fırsatlarının asgariye indirildiği sistemlerin hayata geçirilmesi, çalışanlarda hile yapanlara yaptırım

uygulandığı konusunda farkındalık yaratılması gibi caydırıcı uygulamaların varlığı büyük öneme sahiptir. 2002 yılında AICPA tarafından iç denetim yapanlara ve bağımsız denetim yapanlara kılavuz olacak şekilde “Hilelere Karşı Yönetim Programları ve Kontroller” başlıklı bir belge hazırlanmıştır. Bu belge doğrultusunda hileyi asgariye indiren üç ana unsur; “işletmede dürüstlüğe dayalı etik kültür oluşturulması”, “yönetim kurulu bulunması, hilelere karşı bağımsız denetçilere sorumluluk verilmesi” ve “iç denetim sisteminin kurulması”dır (Şengür; 2010). Hilenin önlenmesine yönelik geliştirilmiş çeşitli yöntemler bu bölümde alt başlıklar halinde sunulmuştur.

2.12.8.1. Analitik İnceleme

Analitik inceleme uygulamaları, firmaların işlemlerinde ve hesaplarında önemli sapmalar bulunduğunun belirlenebilmesi için cari dönemdeki hesapların belirlenen zaman aralıklarına göre verimli olma düzeyi, üretim düzeyi, kapasite düzeyi gibi kriterler üzerinden diğer zaman aralıklarındaki işlem ve hesaplarla, bütçe verileri ve piyasa ortalamaları ile oran/trend incelemesi vb. tekniklerle kıyaslanması işlemlerini kapsamaktadır (Kıymık, 2015).

2.12.8.2. Kırmızı Bayraklar

Kırmızı bayrak, kanıta dayanmayan unsurların yanlış olabileceğini ileri süren bir teoridir. Kırmızı bayraklar denetim süreçlerinde “erken uyarı sistemleri” olarak kabul edilmektedir. Hile belirtileri bazı anormallikler, olağan olmayan durumlar veya sapmalar içerirler. Örneğin kıymetli bir evrakın bulunamaması, hesaplarda dikkat çeken iniş ve çıkışlar gözlemlenmesi veya ihbar gelmesi gibi durumlar kırmızı bayraklar olarak anılır. Hile belirtisi tespit edilmesi mutlaka hile olduğu anlamına gelmemektedir. Hile belirtileri bir hile fiilini işaret etmenin yanı sıra henüz tespit edilmemiş bir hileyi gizlenme çabası nedeniyle de ortaya çıkabilmektedir (Bozkurt, 2009: 130-131).

Aslında bu tür yatırım ihlallerinde, olağan olmayan getiriler, işletmenin önceki raporlamalarındaki eksik bilgiler, işletmenin adının bir skandala karışmış olması, mali tabloların daha önce denetimden geçirilmemiş olması, yatırım yeni olduğu halde lüks

harcamalar bulunması gibi kırmızı bayrak olarak adlandırılabilen suistimal göstergeleri bulunur (Vardar, 2019: 21).

Ancak kırmızı bayrakların varlığı işletme hilenin mutlaka gerçekleştiğinin kanıtı değildir. Çünkü kırmızı bayrak olarak değerlendirilebilecek hususlar hileden kaynaklı değil de diğer yasal durumlar sonucu oluşmuş olabilir. Örneğin bir iş görenin harcamaları maaşı yükselmediği halde de artmış olabilir. Kolaylıkla bu durum kırmızı bayrak olarak görülebilse de bu çalışan işletme dışından gelir getirici faaliyetlerde bulunarak da kazancını yükseltmiş olabilir, çalışana miras yoluyla mal varlığı gelmiş olabilir ya da şans oyunlarından kazanç sağlamış olabilir. Herhangi bir belge kaybolabilir, hesaplardaki bakiyeler tutarsız olabilir, şüpheli davranışlar dahi gözlemlenebilir, analitik ilişkiler bir değişim sergiliyor olabilir ve bu hileyi çağrıştıracak, bir çalışan diğer çalışanı zimmete para geçirmekle itham edebilir. Bu belirtiler hile belirtisi olsalar da yanıltıcı durumlar da olabilirler. Belgeler yasal olarak kabul edilebilir yangın, su baskını gibi nedenlerle de kaybolmuş olabilir. Muhasebede tutmayan bakiyeler basit hesap hatalarından da kaynaklanıyor olabilir (Dumanoğlu, 2005: 355). Bu sebeplerden ötürü kırmızı bayrak göstergelerinin hile göstergeleri olarak kabul edilmeden önce bu olasılıkların elenmesi önemlidir.

2.12.8.3. Veri Madenciliği

Veri madenciliği, gelişen bilişim teknolojileri sayesinde yüksek hızda veri işleme ve yüksek kapasitede veri saklama imkânlarından faydalanarak, paralel bilgi işlem uygulamaları, dağınık bilgi işlem uygulamaları, yapay zekâ uygulamaları, görselleştirme uygulamaları, makine öğrenmesi uygulamaları, optimize etme uygulamaları, uzman sistemler uygulamaları, veri ambarcılığı, veri tabanı teknolojileri, istatistik analiz uygulamaları gibi farklı bilim dallarının desteğiyle, çok yüksek hacimli verilerden, klasik yöntemlerle önceden tespit edilememiş, gizli bilgilerin, yararlı, anlaşılır, ilişkiler, örüntüler, bağlamlar ve trendler haline getirilerek karar vericinin dikkatine sunulması yoluyla, karar vericinin bilgiye dayalı ve tutarlı kararlar almasına hizmet edecek şekilde raporlanması için kullanılan otomatik/yarı otomatik tekniklerle verilerin elde edilmesidir (Kıymık, 2015).

2.12.8.4. Hile Değerlendirme Sorgulamaları

Bu teknik, hemen her bireyin önünde sonunda bir nedenle yalan söyleyebileceği kabulüne dayanır. Uzman soruşturmacılar zanlı olarak belirlenen şahsa soruşturulduğunu hissettirmeden çeşitli sorular sorarlar. Bu esnada hile olayı ile ilgili sorular sorulurken zanlının sözlü tepkilerinin yanı sıra vücut dili de incelenerek kanaat oluşturmak mümkün olur. Bu süreç ölçme olarak tanımlanır. Ölçme kavramı ile zanlının tepkileri arasındaki değişikliklerin farklı anlamalar ifade ettiği betimlenmektedir. Zanlının baskı altında olmadığı andaki tepkileri izlendikten sonra kanaat oluşturmak için önemli sorulara geçilir. Bu teknik bilimden ziyade sanatsal bir yaklaşımdır. Dürüst kişilikteki insanlarla sahtekârlık niyeti güden insanların belirli davranış kalıpları olduğu görülür. Ancak sadece bir soruya yanıt verirken sahtekâr insanların davranış kalıpları gözlemlendiği için hiç kimse dolandırıcı ya da hırsız olarak nitelenemez (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009).

2.12.8.5. Fısıltı Yöntemi

İngilizce'deki "Whistleblowing" yani "ıslık çalma" deyimini, bir suçluyu tespit eden polisin uyarı için düdük çalmasından deyimleşen bir kavramdır. Dilimize "Fısıltı" olarak geçen bir yöntemdir. Hile konusunda kullanımı ise, işletmelerde art niyetli ve yanlış işler yapma ihtimali olan çalışanların tespiti manasına gelmektedir. Fısıltıyı başlatan kişiye fısıltıcı denir. Fısıltıcı ise iç fısıltıcı ve dış fısıltıcı olarak ele alınmaktadır. İç fısıltıcı fısıltı denilen ihbar ifadelerini kurum dışındaki yetkililere, basın organlarına ve kişilere bildirir. İç denetçi tarafından etik kuralların örgütte geçerliliğinin sağlanması ve fısıltı kavramının ciddiye alınarak iş görenlerle yakın iletişim içinde bulunması gerekir. İşletmelerin nitelikli hale gelmesi imajlarını doğru çizmeleri, güvene sadakate dayalı uygulamalarda bulunmaları, sosyal sorumluluk ve meslek etiği kavramlarının üzerinde durmaları önemlidir. İç denetim uygulamaları bu kavramların kurumlarda hayata geçirilmesine ve bu kavramların kurum kültürü içinde ne derece yerleştirildiğinin kontrol edileceği uygulamalardır. Fısıltı bir iç denetimin uyarısı olarak kabul edilebilir. Bu uyarı iç denetimciler tarafından görmezden gelinmediği takdirde uyarı konusu olay kurum içinde çözüme kavuşturulabilir ve kurumun imajı zarar görmeden atlatılır (Erdoğan vd., 2014).

2.12.8.6. Benford Kanunu

1881 yılında matematikçi ve astronomi profesörü Simon Newcomb Benford Kanunu'nu tanımlamıştır. Newcomb, akademik araştırmaları için matematik kitaplarını inceler. Bu süreçte Logaritmik Tablolar içeren kitapların ilk sayfalarında daha çok yıpranma olduğunu fark eder. Bunun yanı sıra yıpranmış olan bu sayfaların ilk hanelerinde “1” ile başlayan dizilerinin de diğerlerinden daha fazla silikleştiğini bunu da sırayla “2” ile başlayan ve “3” ile başlayan dizilerin takip ettiğini gözlemlemiştir. Bu gözlemi üzerine yazdığı makale yazıldığı dönemde pek dikkate alınmamıştır. 1938 yılında fizikçi Frank Benford'da aynı gözlemleri yapmış ve bu konuyu makaleleştirerek literatüre Benford Kanunu olarak geçmesini sağlamıştır. Benford makalesinde bu durumun tesadüf olmama ihtimalini incelemiştir. 20229 sayı seti ile çalışmış ve bireylerin daha çok küçük sayılarla ilgilendiği sonucuna varmıştır. Bu kanunu muhasebe literatürüne sokan muhasebe profesörü Mark J. Nigrini'dir. Profesör muhasebede hile yapanların uyduracağı sayıların tesadüfî sayılar olmayacağı tezi üzerinde durmuştur. Hileli işlemlerde kullanılan sayıların Benford Kanunu ile uyumlu olmasının mümkün olmayacağını, bu konudaki farklılığın hileli finansal raporlamanın bir belirtisi olabileceğini ifade etmiştir. Hileleri denetlemek üzere Benford Kanunu'nun kullanılmasının olumlu ve olumsuz yanları bulunur. Olumlu yanlarının en dikkate değeri düşük maliyetli bir kontrol aşaması olmasıdır. Diğer bir olumlu yanı şüphe kontrol adımlarının işletmenin veri tabanında sorgulanması nedeniyle hilecilerin kontrol edildiklerinden haberleri olmaması ve hileyi sürdürmeye devam etmeleri nedeniyle tespitlerinin kolay olmasıdır. En olumsuz yanı ise sonuçların kesin hileli olarak nitelendirilememesidir. Hileli olarak nitelenen işlemlerin aslında hileli olmama ihtimali bulunmaktadır (Khaligova, 2019).

2.12.8.7. Çapraz Denetim Tekniği

Bu teknik açılmış muhasebe hesaplarının işleyiş normlarına dayalı olarak gerçekleşen bir denetim tekniğidir. Hangi hesapların hangi hesaplarla bağlantılı olduğu belirlenir. Bağlantılı hesaplar belirlenince bağlantısız hesapların da aynı kalemden yer alması olağandışı bir durumu düşündürmekte ve ilgili hesaplar incelemeye alınmaktadır. Bu teknik kapsamında sadece hesapların birbiri ile bağlantısına bakılmamakta, tutarların

da denkliği analiz edilmektedir. Denklik sorunları varsa hile açısından dikkate değer bir durum olduğu kanaati oluşmaktadır (Terzi, 2012: 163).

2.12.8.8. Kontrol Listeleri

AICPA'nın yayınladığı SAS No.99'u temel alarak hazırlanmış kontrol listelerinin kullanılması hileli finansal raporlamanın tespitinde yararlı olmaktadır. Hileli raporlamanın tespiti için kullanılan bu kontrol listeleri de hile ugenini baz alan u başlık altında toplanır. Bunlar (Doğan, 2018):

- Baskı/Teşvik Unsuru ile İlgili Kontrol Listesi
- Fırsat Unsuru ile İlgili Kontrol Listesi
- Bahane Unsuru ile İlgili Kontrol Listesi

2.12.8.8.1. Baskı Unsuru ile İlgili Kontrol Listesi

Baskı unsuru ile ilgili kontrol listesi başlıca aşağıdaki gibi maddeleri içerir (Tarhan Mengi, 2013: 9):

- Firmanın maddi istikrarı ve kârlılık düzeyi çeşitli nedenlerle zarara uğrama riski altında mıdır?
- Firma yöneticileri belirli hedeflere ulaşılması konusunda ya da müşterilerin beklentilerini karşılayabilmek üzere baskı altında mıdır?
- Firma yöneticilerinin gelirleri firma performansından direkt etkileniyor mudur?
- Firma yöneticileri ve çalışanlar, yönetim kurulu tarafından belirlenmiş satış ve karlılık düzeylerine ulaşmak için yoğun baskı altında mıdır?

2.12.8.8.2. Fırsat Unsuru ile İlgili Kontrol Listesi

Fırsat unsuru ile ilgili kontrol listesi başlıca aşağıdaki gibi maddeleri içerir (Tarhan Mengi, 2013: 9):

- Firmanın yer aldığı sanayi alanı veya firmanın etkinlikleri hileli finansal raporlama için uygun bir ortam sağlıyor mu?
- Firma yönetimi yeterli düzeyde denetleniyor mu?
- Firmanın örgüt yapısı karmaşık ya da istikrarsız mı?
- Firmanın iç denetimin de açık alanlar var mı?

2.12.8.8.3. Bahane Unsuru ile İlgili Kontrol Listesi

Bahane unsuru ile ilgili kontrol listesi başlıca aşağıdaki gibi maddeleri içerir (Tarhan Mengi, 2013: 9):

- Firmanın yönetim kurulu üyelerinde ya da yöneticilerinde yasaları çiğnemeye yönelik bir eğilim var mı?
- Firmadaki görevleri maddi konularla ilgili olmayan yöneticiler ısrarla firmanın muhasebe uygulamaları ve tahminlerinin karara bağlanacağı süreçlere katılım eğilimi gösteriyorlar mı?
- Firma yöneticileri dikkat çekici derecede aykırı muhasebe etkinliklerini haklı gösterme çabasına giriyorlar mı?

BÖLÜM III

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE KÜLTÜRÜ VE FİNANSAL TABLO HİLELERİNE YÖNELİK ALGILARININ ARAŞTIRILMASINA DAİR BİR UYGULAMA

Bu kısımda araştırma tekniği, evren, örneklem bilgileri, kullanılan veri toplama araçları, veri toplama ve verilerin analiz aşamaları hakkındaki açıklamalar yer almaktadır.

3.1. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada İstanbul ilindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının muhasebe kültürüne yönelik algıları ile finansal tablo hilelerine yönelik algıları arasındaki ilişkiyi belirlemek üzere “betimsel tarama modeli”nde çalışılmıştır.

Bu model, grupların, işletmelerin, olguların, olay ve nesnelerin ne olduğunu açıklamak üzere kullanılır. Betimsel tarama ile verileri anlamlandırmak, gruplamak ve aralarındaki ilişkiyi tespit etmek mümkün olur (Karasar,2005).

3.2. Evren ve Örneklem

Bu araştırmanın evreni İstanbul ilinde hizmet veren SM, SMMM ve YMM’ler oluşturmaktadır. Araştırma için dijital ortamda hazırlanan veri toplama aracının linki ilgili kişilere ulaştırılmış, veri toplama aracını internet üzerinden doldurmaları sağlanmıştır. 214 katılımcıdan toplanan verileri kullanılmıştır.

3.3. Veri Toplama Araçları

Katılımcı muhasebe meslek mensuplarından araştırmanın amaçlarına yönelik olarak veri toplanabilmesi için geliştirilen veri toplama aracı üç bölüm içermektedir.

3.3.1. Kişisel Bilgi Formu

Bu araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik niteliklerini öğrenmek üzere oluşturulan 6 soru içermektedir.

3.3.2. Muhasebe Kültürü Ölçeği

Katılımcıların Muhasebe Kültürü Algısını belirlemek üzere Chanchani ve Willet (2004) tarafından geliştirilmiş olan Muhasebe Kültürü Ölçeği (Ek-1) kullanılmıştır. Orijinali 7'li Likert olarak hazırlanmış olan ölçek bu araştırma kapsamında 5 maddeli likert olarak uygulanmıştır. 1, “Kesinlikle Katılıyorum”, 2, “Katılıyorum”, 3, “Kararsızım”, 4, “Katılmıyorum” ve 5, “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde puanlanmıştır.

Ölçekte 16 ifade bulunmakta, ölçek 4 alt boyutu içermektedir. Ölçekteki 1, 5, 9 ve 13. ifadeler Tutuculuğa Karşı İyimserlik alt boyutunu, 2, 6, 10 ve 14. ifadeler Tekdüzelige Karşı Esneklik alt boyutunu, 3, 7, 11 ve 15 numaralı ifadeler Gizliliğe Karşı Şeffaflık, 4, 8, 12 ve 16. ifadeler Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk alt boyutunu ölçmektedir. Ölçeğin orijinaline uygun olarak, 3, 5 ve 15. ifadelerde ters puanlamaya uygun ifadeler kullanılmıştır. Katılımcıların ortalamaları 1'e yaklaştıkça Tutuculuk, Tekdüzelik, Gizlilik ve Profesyonellik yükselmekte, 5'e yaklaştıkça İyimserlik, Esneklik, Şeffaflık ve Statükoculuk puanları yükselmektedir. Ölçeğin güvenilirliğini belirten Cronbach Alpha kat sayısı 0,79 olarak bulunmuştur.

3.3.3. Hileli Finansal Raporlama Algısı Ölçeği

Katılımcıların Hileli Finansal Raporlama ile ilgili algısını ölçmek için; Khaligova (2019) tarafından yapılan bir araştırmada yerli ve yabancı kaynaklar taranarak oluşturulmuş olan ifadelerden hileli finansal raporlama ile ilgili olan 5 ifade (8, 9, 10,

11 ve 12. ifadeler) ve Kutlu (2020) tarafından yapılan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri Hakkında Algı ve Tutumlarının Belirlenmesi: Osmaniye İlinde Bir Uygulama” başlıklı araştırmasında kullanılan, meslek mensuplarının hileli finansal raporlama ile ilgili algılarını ölçen 7 ifadeden (1, 2, 3, 4, 5, 6 ve 7. ifadeler) oluşan, 5’li Likert türündeki Hileli Finansal Raporlama Algısı Ölçeği (Ek-2) kullanılmıştır. 5, “Kesinlikle Katılıyorum”, 4, “Katılıyorum”, 3, “Kararsızım”, 2, “Katılmıyorum” ve 1, “Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde puanlama yapılmıştır. Ölçeğe ait Cronbach Alpha kat sayısı 0,86 olarak bulunmuştur.

3.4. Verilerin Toplanması

Verileri toplamak üzere hazırlanan araç bilgisayarda hazırlanarak internet üzerindeki linki SM, SMMM ve YMM’lere duyurularak veriler değerlendirme sürecine katılmaları sağlanmıştır.

3.5. Veri Analizinde Kullanılan Yöntem

İstatistiki çözümler için SPSS programı kullanılmıştır. Araştırma grubundaki katılımcıların demografik durumlarını belirlemek üzere frekans ve yüzde değerleri, ayrıca ölçeklerden alınan puanların ortalamaları ve standart sapmaları hesaplanmıştır. 30’da az sayıda katılımcının olduğu yaş, unvan, cinsiyet vb. gruplar yani normal dağılım bulunmayan gruplar için parametrik olmayan analiz yöntemleri, normal dağılım gösteren gruplar için ise parametrik yöntemler uygulanmıştır. Gruplar arasında fark varsa tespit etmek üzere normal dağılım içeren gruplar için Bağımsız Grup T Testleri ve normal dağılım göstermeyen gruplar için Kruskal Wallis H testleri uygulanmıştır. Kruskal Wallis H Testi ile anlamlı farklılık tespit edilen gruplar için farklılığın sebebini bulmak için Mann Whitney U analizleri uygulanmıştır. Anlamlılık düzeyi sınırı $p < 0,05$ olarak incelenmiş, tespit edilen diğer düzeyler araştırmada belirtilmiştir.

Analizler bir sonraki bölümde tabla tablo sunulmuş, sonuç ve değerlendirme bölümünde ise analizlere ait bulgular literatürdeki diğer bulgularla da karşılaştırılarak yorumlanmıştır.

BÖLÜM IV

İSTATİSTİKSEL ANALİZLER, AMPİRİK BULGULAR VE YORUMLANMASI

Araştırmanın bu kısmında elde edilen veriler istatistik araçları ile analiz edilmiş ve tablolar halinde sunulmuştur.

4.1. Bulgular

4.1.1. Örneklem Grubunun Frekans ve Yüzde Değerleri

Örnekleme oluşturan katılımcıların cinsiyet, yaşları, hizmet yılları, öğrenim durumları, unvanları ve çalıştıkları firmanın müşteri sayısı gibi tanımlayıcı bilgilerine ait frekans ve yüzde değerleri tablo olarak eklenmiştir.

Tablo 4.1. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımlar

Cinsiyet	<i>f</i>	%	% _{geç}	% _{yığ}
Kadın	69	32,2	32,2	32,2
Erkek	145	67,8	67,8	100,0
Toplam	214	100,0	100,0	

Tabloda görüldüğü üzere örneklemdeki katılımcıların 69'u (%32,2) kadın ve 145'i (%67,8)'i erkektir.

Tablo 4.2. Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımlar

Yaş	<i>f</i>	%	% _{geç}	% _{yığ}
21-30	25	11,7	11,7	11,7
31-40	102	47,7	47,7	59,3
41-50	72	33,6	33,6	93,0
51 ve üstü	15	7,0	7,0	100,0
Toplam	214	100,0	100,0	

Tabloda görüldüğü üzere örneklemdaki katılımcıların 25'i (%11,7) 21-30 yaş aralığında, 102'si (%47,7) 31-40 yaş aralığında, 72'si (%33,6) 41-50 yaş aralığında ve 15'i (%7) 51 yaş ve üstüdür.

Tablo 4.3. Katılımcıların Hizmet Yılına Göre Dağılımlar

Hizmet Yılı	f	%	%_{geç}	%_{yığ}
1 – 5 yıl	19	8,9	8,9	8,9
6 – 10 yıl	47	22,0	22,0	30,8
11 – 15 yıl	55	25,7	25,7	56,5
16 – 20 yıl	40	18,7	18,7	75,2
21 – 25 yıl	34	15,9	15,9	91,1
26 yıl ve üstü	19	8,9	8,9	100,0
Toplam	214	100,0	100,0	

Tabloda görüldüğü üzere örneklemdaki katılımcıların 19'unun (%8,9) hizmet yılı 1-5 yıl, 47'sinin (%22) hizmet yılı 6 – 10 yıl, 55'inin (%25,7) hizmet yılı 11 – 15 yıl, 40'ının (%18,7) hizmet yılı 16-20 yıl, 34'ünün (%15,9) hizmet yılı 21-25 yıl ve 19'unun (%8,9) hizmet yılı 26 yıl ve üstüdür.

Tablo 4.4. Katılımcıların Öğrenim Durumuna Göre Dağılımları

Öğrenim Durumu	f	%	%_{geç}	%_{yığ}
Ön Lisans	6	2,8	2,8	2,8
Lisans	137	64,0	64,0	66,8
Y.Lisans	69	32,2	32,2	99,1
Doktora	2	,9	,9	100,0
Toplam	214	100,0	100,0	

Tabloda görüldüğü üzere örneklemdaki katılımcıların 6'sının (%2,8) öğrenim durumu Ön Lisans, 137'sinin (%64,0) öğrenim durumu Lisans, 69'unun (%32,2) Yüksek Lisans ve 2'sinin (%0,9) öğrenim durumu Doktora düzeyindedir.

Tablo 4.5. Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımlar

Unvan	<i>f</i>	%	% _{geç}	% _{yığ}
Serbest Muhasebeci	10	4,7	4,7	4,7
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	86,0	86,0	90,7
Yeminli Mali Müşavir	20	9,3	9,3	100,0
Toplam	214	100,0	100,0	

Tabloda görüldüğü üzere örneklemdaki katılımcıların 10'u (%4,7) Serbest Muhasebeci, 184'ü (%86,0) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 20'si (%9,3) Yeminli Mali Müşavirdir.

Tablo 4.6. Çalıştıkları İşletmenin Müşteri Sayısına Göre Dağılımları

Çalışılan Firmanın Müşteri Sayısı	<i>f</i>	%	% _{geç}	% _{yığ}
25 ve altı	97	45,3	45,3	45,3
26-35 arası	31	14,5	14,5	59,8
36-45 arası	9	4,2	4,2	64,0
46-55 arası	14	6,5	6,5	70,6
56 ve üstü	63	29,4	29,4	100,0
Toplam	214	100,0	100,0	

Tabloda görüldüğü üzere örneklemdaki katılımcıların 97'sinin (%45,3) çalıştığı müşteri sayısı 25 ve daha az, 31'inin (%14,5) çalıştığı müşteri sayısı 26-35 arası, 9'unun (%4,2) çalıştığı işletmenin müşteri sayısı 36-45 arası, 14'ünün (%6,5) çalıştığı müşteri sayısı 46-55 arası ve 63'ünün (%29,4) çalıştığı müşteri sayısı 56 ve daha fazladır.

4.1.2. Katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği ve Hileli Finansal Raporlama Ölçeklerine Ait Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Bu bölümde örneklemdaki katılımcıların ölçeklerden ve alt boyutlarından aldıkları puanların ortalamaları ve standart sapmalarına dair veriler tablolar halinde sunulmuş ve yorumlanmıştır.

Tablo 4.7. Muhasebe Kültürü Ölçeği Alt Boyut Puanlarının Ortalamaları ve Standart Sapmaları

Alt Boyutlar	N	$\bar{x}$	ss	$Sh_{\bar{x}}$
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	214	2,96	0,52	0,036
Tekdüzelğe Karşı Esneklik	214	2,69	0,64	0,043
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	214	2,93	0,64	0,044
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	214	2,07	0,65	0,044

Tabloda görüldüğü üzere örneklemdaki katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği'nin Tutuculuğa Karşı İyimserlik puanlarının ortalaması 2,96, standart sapma değeri 0,52 ve standart hatası 0,036'dır, Tekdüzelğe Karşı Esneklik puanlarının ortalaması 2,69, standart sapma değeri 0,64 ve standart hatası 0,043'tür, Gizliliğe Karşı Şeffaflık puanlarının ortalaması 2,93, standart sapma değeri 0,64ve standart hatası 0,044 ve Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk puanlarının ortalaması 2,07, standart sapma değeri 0,65ve standart hatası 0,044'tür.

Tablo 4.8. Hileli Finansal Raporlama Puanlarının Ortalamaları ve Standart Sapmaları

	Alt Boyutlar	N	$\bar{x}$	ss	$Sh_{\bar{x}}$
1	Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır.	214	4,74	0,56	0,038
3	Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır.	214	4,27	0,83	0,057
4	İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.	214	3,99	0,96	0,065
2	İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	214	3,78	1,01	0,069
10	Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	214	3,57	1,08	0,074
6	Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır	214	3,52	1,11	0,076
11	Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	214	3,36	1,12	0,076
8	Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha çok görülmektedir.	214	3,28	1,16	0,079
9	Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.	214	3,25	1,06	0,073
5	Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	214	3,21	1,26	0,086
7	Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemleri yapılması doğrudur.	214	3,11	1,19	0,081
12	Türkiye'de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.	214	2,73	1,07	0,070
	Toplam	214	3,57	0,47	0,032

Tabloda görüldüğü üzere örneklemdaki katılımcıların Hileli Finansal Raporlama Ölçeği 1. Maddesi puanlarının ortalaması 4,74, standart sapma değeri 0,56 ve standart hatası 0,038'dir, 2. Maddesi puanlarının ortalaması 3,78, standart sapma değeri 1,01 ve standart hatası 0,069'dır, 3. Maddesi puanlarının ortalaması 4,27, standart sapma değeri 0,83 ve standart hatası 0,057, 4. Maddesi puanlarının ortalaması 3,99, standart sapma değeri 0,96 ve standart hatası 0,065, 5. Maddesi puanlarının ortalaması 3,21, standart sapma değeri 1,26 ve standart hatası 0,086, 6. Maddesi puanlarının ortalaması 3,52, standart sapma değeri 1,11 ve standart hatası 0,076, 7. Maddesi puanlarını ortalaması 3,11, standart sapma değeri 1,19 ve standart hatası 0,081, 8. Maddesi puanlarının ortalaması 3,28, standart sapma değeri 1,16 ve standart hatası 0,079, 9. Maddesi puanlarının ortalaması 3,25, standart sapma değeri 1,06 ve standart hatası 0,073, 10. Maddesi puanlarının ortalaması 3,57, standart sapma değeri 1,08 ve standart hatası 0,074, 11. Maddesi puanlarının ortalaması 3,36, standart sapma değeri 1,12 ve standart hatası 0,076, 12. Maddesi puanlarının ortalaması 2,73, standart sapma değeri 1,07 ve standart hatası 0,070 ve ölçekten alınan toplam puanların ortalaması 3,57, standart sapma değeri 0,47 ve standart hatası 0,032'dir.

4.1.3. Araştırmanın Hipotezlerine Dair Bulgular

Bu bölümde örneklemdaki katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği ve Hileli Finansal Raporlama Ölçeği'nden aldıkları puanların betimleyici özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığına dair analizler tablo halinde sunulmuştur.

Örneklemdaki katılımcıların ölçek ve anketten aldıkları puanların cinsiyete göre fark edip fark etmediğini tespit etmek için Bağımsız grup T testi, yaşa, hizmet yılına, öğrenim durumuna, unvana ve çalıştıkları müşteri sayısına göre fark edip fark etmediğini belirlemek için Kruskal Wallis h Analizi, farklılık tespit edilenlerde hangi gruplar arasında fark oluştuğunu belirlemek için Mann Whitney U Analizi yapılmıştır.

Tablo 4.9. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Cinsiyete Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Bağımsız T Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{x}$	ss	$Sh_{\bar{x}}$	<i>t Testi</i>		
						<i>t</i>	<i>Sd</i>	<i>p</i>
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	Kadın	69	2,95	0,43	0,052	-,24	212	,813
	Erkek	145	2,96	0,56	0,047			
Tekdüzelğe Karşı Esneklik	Kadın	69	2,56	0,56	0,067	-2,06	212	,041
	Erkek	145	2,75	0,66	0,055			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	Kadın	69	2,86	0,56	0,067	-1,05	212	,297
	Erkek	145	2,96	0,68	0,056			
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	Kadın	69	1,94	0,56	0,067	-2,07	212	,040
	Erkek	145	2,14	0,68	0,056			

Tabloda görüldüğü gibi Muhasebe Kültürü Ölçeği Tutuculuğa Karşı İyimserlik alt boyutu puanlarının Cinsiyete göre farklılaşmadığı ($t=-,24$; $p>,05$), Tekdüzelğe Karşı Esneklik alt boyutu puanlarının Cinsiyete göre farklılaştığı ($t=-2,06$; $p<,05$), Gizliliğe Karşı Şeffaflık alt boyutu puanlarının Cinsiyete göre farklılaşmadığı ($t=-1,05$; $p>,05$), Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk alt boyutu puanlarının Cinsiyete göre farklılaştığı ($t=-2,07$; $p<,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.10. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Cinsiyete Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Bağımsız Grup T testi Bulguları

Madde	Gruplar	N	$\bar{x}$	Ss	$Sh_{\bar{x}}$	<i>t Testi</i>		
						<i>t</i>	<i>Sd</i>	<i>p</i>
1	K	69	4,65	0,70	,085	-1,36	212	,177
	E	145	4,78	0,48	,040			
2	K	69	4,03	0,80	,097	2,78	212	,006
	E	145	3,66	1,08	,090			
3	K	69	4,36	0,80	,097	1,16	212	,246
	E	145	4,22	0,85	,070			
4	K	69	3,91	1,00	,120	-,77	212	,443
	E	145	4,02	0,94	,078			
5	K	69	3,28	1,19	,143	,52	212	,603
	E	145	3,18	1,29	,108			
6	K	69	3,42	1,21	,145	-,94	212	,351
	E	145	3,57	1,07	,088			
7	K	69	3,06	1,03	,124	-,45	212	,653
	E	145	3,13	1,27	,105			
8	K	69	3,14	1,03	,124	-1,21	212	,229
	E	145	3,34	1,21	,100			
9	K	69	3,39	0,94	,113	1,32	212	,187

Tablo 4.10. (devamı)

10	E	145	3,19	1,11	,092	1,73	212	,086
	K	69	3,74	0,95	,114			
11	E	145	3,48	1,14	,094	1,73	212	0,86
	K	69	3,54	1,01	,121			
12	E	145	3,27	1,16	,096	2,29	212	,023
	K	69	2,96	0,95	,114			
	E	145	2,62	1,11	,092			

Tabloda görüldüğü gibi Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin 1.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmamış ($t=-1,36$; $p>,05$), 2.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmış ($t=2,78$; $p<,01$), 3.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmamış ($t=1,16$; $p>,05$), 4.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmamış ($t=-,77$; $p>,05$), 5.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmamış ($t=,52$; $p>,05$), 6.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmamış ($t=-,94$; $p>,05$), 7.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmamış ($t=-,45$; $p>,05$), 8.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmamış ($t=-1,21$; $p>,05$), 9.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmamış ($t=1,32$; $p>,05$), 10.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmamış ($t=-1,73$; $p>,05$), 11.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmamış ($t=-1,73$; $p>,05$) ve 12.Maddesi puanları cinsiyete göre farklılaşmış ($t=2,29$; $p<,05$) olarak tespit edilmiştir.

Tablo 4.11. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Yaşa Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{X}_{\text{sıra}}$	<i>t Testi</i>		
				χ^2	Sd	p
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	21-30	25	95,26	2,75	3	,431
	31-40	102	109,23			
	41-50	72	112,79			
	51 ve üstü	15	90,77			
Tekdüzelğe Karşı Esneklik	21-30	25	83,48	4,63	3	,201
	31-40	102	108,90			
	41-50	72	111,76			
	51 ve üstü	15	117,57			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	21-30	25	92,28	1,85	3	,603
	31-40	102	109,29			
	41-50	72	110,79			
	51 ve üstü	15	104,90			

Tablo 4.11. (devamı)

	21-30	25	104,78			
Profesyonelliğe	31-40	102	112,14			
Karşı Statükoculuk	41-50	72	103,87	1,24	3	,702
	51 ve üstü	15	97,93			

Tabloda görüldüğü gibi Muhasebe Kültürü Ölçeği Tutuculuğa Karşı İyimserlik alt boyutu puanlarının Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,75$; $p>,05$), Tekdüzeliğe Karşı Esneklik alt boyutu puanlarının Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=4,63$; $p>,05$), Gizliliğe Karşı Şeffaflık alt boyutu puanlarının Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,85$; $p>,05$), Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk alt boyutu puanlarının Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,24$; $p>,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.12. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Yaşa Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{X}_{\text{sıra}}$	<i>t Testi</i>		
				χ^2	Sd	p
1	21-30 yaş	25	114,70	4,13	3	,248
	31-40 yaş	102	103,25			
	41-50 yaş	72	113,67			
	51 ve üstü	15	94,80			
2	21-30 yaş	25	125,24	3,46	3	,326
	31-40 yaş	102	104,88			
	41-50 yaş	72	107,93			
	51 ve üstü	15	93,70			
3	21-30 yaş	25	112,64	1,71	3	,635
	31-40 yaş	102	108,56			
	41-50 yaş	72	107,85			
	51 ve üstü	15	90,03			
4	21-30 yaş	25	111,28	,20	3	,978
	31-40 yaş	102	106,01			
	41-50 yaş	72	107,94			
	51 ve üstü	15	109,20			
5	21-30 yaş	25	129,50	4,38	3	,223
	31-40 yaş	102	105,94			
	41-50 yaş	72	104,94			
	51 ve üstü	15	93,73			
6	21-30 yaş	25	128,74	6,54	3	,088
	31-40 yaş	102	109,25			
	41-50 yaş	72	102,94			
	51 ve üstü	15	82,07			
7	21-30 yaş	25	103,28	2,79	3	,425
	31-40 yaş	102	112,20			
	41-50 yaş	72	106,90			
	51 ve üstü	15	85,50			
8	21-30 yaş	25	111,70	5,60	3	,906
	31-40 yaş	102	109,38			
	41-50 yaş	72	103,41			
	51 ve üstü	15	107,33			

Tablo 4.12. (devamı)

9	21-30 yaş	25	106,92	0,62	3	,996
	31-40 yaş	102	108,45			
	41-50 yaş	72	106,24			
	51 ve üstü	15	108,03			
10	21-30 yaş	25	121,78	1,83	3	,610
	31-40 yaş	102	106,06			
	41-50 yaş	72	105,67			
	51 ve üstü	15	102,23			
11	21-30 yaş	25	147,08	21,54	3	,000
	31-40 yaş	102	111,78			
	41-50 yaş	72	85,97			
	51 ve üstü	15	115,80			
12	21-30 yaş	25	127,28	3,99	3	,262
	31-40 yaş	102	107,83			
	41-50 yaş	72	99,74			
	51 ve üstü	15	109,50			

Tabloda görüldüğü gibi Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin 1.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=4,13$; $p>,05$), 2.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=3,46$; $p>,05$), 3.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,71$; $p>,05$), 4.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=,20$; $p>,05$), 5.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=4,38$; $p>,05$), 6.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=6,54$; $p>,05$), 7.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,76$; $p>,05$), 8.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=5,60$; $p>,05$), 9.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=,62$; $p>,05$), 10.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,83$; $p>,05$), 11.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaştığı ($\chi^2=21,54$; $p<,01$), ve 12.Maddesinden alınan puanların Yaşa göre farklılaşmadığı ($\chi^2=3,99$; $p>,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.13. Hileli Finansal Raporlama 11. Maddesinde Yaşa Göre Hangi Gruplar Arasında Farklılaşma Olduğuna Dair Mann Whitney U Testi Sonuçları

Gruplar	21-30 yaş	31-40 yaş	41-50 yaş	51 yaş ve üstü
Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	21-30 yaş	$\bar{x}_{sıra}=147,08$	p<,01	p<,01
	31-40 yaş		$\bar{x}_{sıra}=111,78$	p<,01
	41-50 yaş		$\bar{x}_{sıra}=85,97$	p>,05
	51 ve üstü			$\bar{x}_{sıra}=115,80$

Tabloda görüldüğü üzere, Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” ifadesini içeren 11. Maddesi için verilen cevapların hangi yaş grupları arasında farklılaştığını belirlemek üzere yapılan Mann Whitney U Testi ile farklılığın 21-30 yaş olanlarla 31-40 ve 41-50 yaş olanlar arasında 21-30 yaş olanlar lehine $p < ,01$ düzeyinde, 31-40 yaş olanlarla 41-50 yaş olanlar arasında 31-40 yaş olanlar lehine $p < ,01$ düzeyinde olduğu belirlenmiştir. Diğer grupların aritmetik ortalamaları arasında anlamlı farklar olmadığı tespit edilmiştir ($p > ,05$).

Tablo 4.14. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Hizmet Yılına Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{X}_{\text{sıra}}$	<i>t Testi</i>		
				χ^2	Sd	p
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	1-5 yıl	19	104,29	,57	5	,989
	6-10 yıl	47	109,39			
	11-15 yıl	55	109,46			
	16 -20 yıl	40	106,15			
	21-25 yıl	34	102,16			
	26 yıl ve üstü	19	112,74			
Tekdüzelğe Karşı Esneklik	1-5 yıl	19	86,16	4,94	5	,423
	6-10 yıl	47	105,69			
	11-15 yıl	55	106,96			
	16 -20 yıl	40	105,73			
	21-25 yıl	34	124,37			
	26 yıl ve üstü	19	108,42			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	1-5 yıl	19	85,71	3,78	5	,582
	6-10 yıl	47	112,99			
	11-15 yıl	55	104,22			
	16 -20 yıl	40	108,51			
	21-25 yıl	34	117,10			
	26 yıl ve üstü	19	105,89			
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	1-5 yıl	19	100,03	2,93	5	,711
	6-10 yıl	47	112,19			
	11-15 yıl	55	113,79			
	16 -20 yıl	40	95,13			
	21-25 yıl	34	106,38			
	26 yıl ve üstü	19	113,21			

Tabloda görüldüğü gibi Muhasebe Kültürü Ölçeği Tutuculuğa Karşı İyimserlik alt boyutu puanlarının Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=,57$; $p > ,05$), Tekdüzelğe Karşı Esneklik alt boyutu puanlarının Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=4,94$; $p > ,05$), Gizliliğe Karşı Şeffaflık alt boyutu puanlarının Hizmet Yılına göre

farklılaşmadığı ($\chi^2=3,78$; $p>,05$), Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk alt boyutu puanlarının Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,93$; $p>,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.15. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Hizmet Yılına Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{X}_{\text{sıra}}$	<i>t Testi</i>		
				χ^2	Sd	p
1	1-5 yıl	19	109,39	2,60	5	,762
	6-10 yıl	47	104,18			
	11-15 yıl	55	106,27			
	16 -20 yıl	40	110,50			
	21-25 yıl	34	115,35			
	26 yıl ve üstü	19	97,00			
2	1-5 yıl	19	124,47	7,60	5	,180
	6-10 yıl	47	122,72			
	11-15 yıl	55	98,94			
	16 -20 yıl	40	100,28			
	21-25 yıl	34	105,76			
	26 yıl ve üstü	19	95,97			
3	1-5 yıl	19	100,37	6,15	5	,292
	6-10 yıl	47	121,47			
	11-15 yıl	55	104,14			
	16 -20 yıl	40	99,56			
	21-25 yıl	34	115,12			
	26 yıl ve üstü	19	92,89			
4	1-5 yıl	19	110,89	1,39	5	,926
	6-10 yıl	47	113,87			
	11-15 yıl	55	102,55			
	16 -20 yıl	40	105,44			
	21-25 yıl	34	110,41			
	26 yıl ve üstü	19	101,82			
5	1-5 yıl	19	121,74	3,95	5	,556
	6-10 yıl	47	115,82			
	11-15 yıl	55	97,80			
	16 -20 yıl	40	110,33			
	21-25 yıl	34	105,09			
	26 yıl ve üstü	19	99,13			
6	1-5 yıl	19	121,95	9,88	5	,079
	6-10 yıl	47	124,43			
	11-15 yıl	55	109,87			
	16 -20 yıl	40	92,66			
	21-25 yıl	34	99,15			
	26 yıl ve üstü	19	90,50			
7	1-5 yıl	19	95,21	7,10	5	,213
	6-10 yıl	47	123,96			
	11-15 yıl	55	108,82			
	16 -20 yıl	40	101,59			
	21-25 yıl	34	108,09			
	26 yıl ve üstü	19	86,66			
8	1-5 yıl	19	117,68	1,66	5	,894
	6-10 yıl	47	104,65			
	11-15 yıl	55	108,49			
	16 -20 yıl	40	110,78			
	21-25 yıl	34	107,44			
	26 yıl ve üstü	19	94,71			
9	1-5 yıl	19	111,95	2,82	5	,727
	6-10 yıl	47	98,35			
	11-15 yıl	55	109,25			
	16 -20 yıl	40	118,43			
	21-25 yıl	34	104,96			
	26 yıl ve üstü	19	102,18			
10	1-5 yıl	19	122,63	2,76	5	,737
	6-10 yıl	47	109,43			
	11-15 yıl	55	110,38			
	16 -20 yıl	40	98,14			
	21-25 yıl	34	105,12			
	26 yıl ve üstü	19	103,24			
11	1-5 yıl	19	150,92	19,43	5	,002
	6-10 yıl	47	116,14			
	11-15 yıl	55	107,39			
	16 -20 yıl	40	86,90			
	21-25 yıl	34	109,53			
	26 yıl ve üstü	19	82,76			
12	1-5 yıl	19	102,29	5,58	5	,349
	6-10 yıl	47	108,55			

Tablo 4.15. (devamı)

11-15 yıl	55	122,44
16 -20 yıl	40	101,76
21-25 yıl	34	96,29
26 yıl ve üstü	19	99,00

Tabloda görüldüğü gibi Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin 1.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,60$; $p>,05$), 2.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına farklılaşmadığı ($\chi^2=7,60$; $p>,05$), 3.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına farklılaşmadığı ($\chi^2=6,15$; $p>,05$), 4.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,39$; $p>,05$), 5.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=3,95$; $p>,05$), 6.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=9,88$; $p>,05$), 7.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=7,10$; $p>,05$), 8.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,66$; $p>,05$), 9.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,82$; $p>,05$), 10.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,76$; $p>,05$), 11.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına göre farklılaştığı ($\chi^2=19,43$; $p<,01$), ve 12.Maddesinden alınan puanların Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=5,58$; $p>,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.16. Hileli Finansal Raporlama 11. Maddesinde Hizmet Yılına Göre Hangi Gruplar Arasında Farklılaşma Olduğuna Dair Mann Whitney U Testi Sonuçları

	Gruplar	1 -5 yıl	6 -10 yıl	11 -15 yıl	16 -20 yıl	21 -25 yıl	26 yıl ve üstü
Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamay 1 önlemenin en iyi yoludur.	1-5 yıl	$\bar{x}_{sıra}=150,9$ 2	$p<,05$	$p<,01$	$p<,01$	$p<,05$	$p<,01$
	6-10 yıl		$\bar{x}_{sıra}=116,1$ 4	$p>,05$	$p<,05$	$p>,05$	$p<,05$
	11-15 yıl			$\bar{x}_{sıra}=107,3$ 9	$p>,05$	$p>,05$	$p>,05$
	16 -20 yıl				$\bar{x}_{sıra}=86,9$ 0	$p>,05$	$p>,05$
	21-25 yıl					$\bar{x}_{sıra}=109,5$ 3	$p>,05$
	26 yıl ve üstü						$\bar{x}_{sıra}=82,7$ 6

Tabloda görüldüğü üzere, Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” ifadesini içeren 11. Maddesi için verilen cevapların hangi hizmet yılı grupları arasında farklılaştığını belirlemek üzere yapılan Mann Whitney U Testi ile farklılığın 1-5 hizmet yılı olanlarla 6-10 ve 21-25 hizmet yılı olanlar arasında 1-5 hizmet yılı olanlar lehine $p<,05$ düzeyinde, 1-5 hizmet yılı olanlarla 11-15, 16-20 ve 26 yıl ve üstü hizmet yılı olanlar arasında $p<,01$ düzeyinde, 6-10 hizmet yılı olanlarla 16-20 ve 26 yıl ve üstü hizmet yılı olanlar arasında 1-5 hizmet yılı olanlar lehine $p<,05$ düzeyinde olduğu belirlenmiştir. Diğer grupların aritmetik ortalamaları arasında anlamlı farklar olmadığı tespit edilmiştir ($p>,05$).

Tablo 4.17. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Öğrenim Durumuna Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{X}_{\text{sıra}}$	<i>t Testi</i>		
				χ^2	Sd	p
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	Ön Lisans	6	80,67	3,90	3	,273
	Lisans	137	111,80			
	Yüksek Lisans	69	100,03			
	Doktora	2	151,25			
Tekdüzelğe Karşı Esneklik	Ön Lisans	6	101,08	1,14	3	,768
	Lisans	137	109,06			
	Yüksek Lisans	69	103,88			
	Doktora	2	145,00			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	Ön Lisans	6	121,75	1,02	3	,797
	Lisans	137	108,79			
	Yüksek Lisans	69	104,57			
	Doktora	2	77,50			
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	Ön Lisans	6	129,33	5,78	3	,123
	Lisans	137	112,77			
	Yüksek Lisans	69	96,91			
	Doktora	2	46,50			

Tabloda görüldüğü gibi Muhasebe Kültürü Ölçeği Tutuculuğa Karşı İyimserlik alt boyutu puanlarının Öğrenim Durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=3,90$; $p>,05$), Tekdüzelğe Karşı Esneklik alt boyutu puanlarının öğrenim durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,14$; $p>,05$), Gizliliğe Karşı Şeffaflık alt boyutu puanlarının Hizmet Yılına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,02$; $p>,05$), Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk alt boyutu puanlarının öğrenim durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=5,78$; $p>,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.18. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Öğrenim Durumuna Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{X}_{\text{sıra}}$	<i>t Testi</i>		
				χ^2	Sd	P
1	Ön Lisans	6	79,00	5,25	3	,155
	Lisans	137	111,40			
	Yüksek Lisans	69	101,54			
	Doktora	2	131,50			
2	Ön Lisans	6	94,25	1,50	3	,684
	Lisans	137	107,08			
	Yüksek Lisans	69	108,22			
	Doktora	2	151,25			
3	Ön Lisans	6	92,92	5,72	3	,126
	Lisans	137	101,48			
	Yüksek Lisans	69	120,37			
	Doktora	2	119,50			
4	Ön Lisans	6	68,50	3,45	3	,327
	Lisans	137	107,74			
	Yüksek Lisans	69	109,51			
	Doktora	2	138,50			
5	Ön Lisans	6	103,42	4,38	3	,224
	Lisans	137	101,62			
	Yüksek Lisans	69	119,86			
	Doktora	2	96,25			
6	Ön Lisans	6	81,92	5,24	3	,155
	Lisans	137	102,98			
	Yüksek Lisans	69	119,51			
	Doktora	2	79,50			
7	Ön Lisans	6	103,50	1,65	3	,648
	Lisans	137	103,93			
	Yüksek Lisans	69	115,10			
	Doktora	2	101,75			
8	Ön Lisans	6	127,67	3,49	3	,323
	Lisans	137	106,29			
	Yüksek Lisans	69	110,14			
	Doktora	2	39,00			
9	Ön Lisans	6	85,08	2,15	3	,541
	Lisans	137	104,82			
	Yüksek Lisans	69	114,36			
	Doktora	2	121,50			
10	Ön Lisans	6	138,42	2,72	3	,436
	Lisans	137	104,05			
	Yüksek Lisans	69	111,16			
	Doktora	2	125,00			
11	Ön Lisans	6	123,42	,70	3	,873
	Lisans	137	108,44			
	Yüksek Lisans	69	104,14			
	Doktora	2	111,50			
12	Ön Lisans	6	126,75	2,18	3	,536
	Lisans	137	105,06			
	Yüksek Lisans	69	109,30			
	Doktora	2	154,75			

Tabloda görüldüğü gibi Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin 1.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=5,25$; $p>,05$), 2.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna farklılaşmadığı ($\chi^2=1,50$; $p>,05$), 3.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna farklılaşmadığı ($\chi^2=5,72$; $p>,05$), 4.Maddesinden

alınan puanların Öğrenim Durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=3,45$; $p>,05$), 5.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=4,38$; $p>,05$), 6.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=5,24$; $p>,05$), 7.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,65$; $p>,05$), 8.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=3,49$; $p>,05$), 9.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,15$; $p>,05$), 10.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,72$; $p>,05$), 11.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna göre farklılaştığı ($\chi^2=,70$; $p>,05$) ve 12.Maddesinden alınan puanların Öğrenim Durumuna göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,18$; $p>,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.19. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Unvana Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{X}_{\text{sıra}}$	<i>t Testi</i>		
				χ^2	Sd	p
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	SM	10	99,45	3,60	2	,165
	SMMM	184	105,29			
	YMM	20	131,88			
Tekdüzelige Karşı Esneklik	SM	10	106,40	4,32	2	,115
	SMMM	184	104,61			
	YMM	20	134,65			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	SM	10	86,90	3,52	2	,172
	SMMM	184	106,34			
	YMM	20	128,45			
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	SM	10	118,10	,57	2	,751
	SMMM	184	107,70			
	YMM	20	100,33			

Tabloda görüldüğü gibi Muhasebe Kültürü Ölçeği Tutuculuğa Karşı İyimserlik alt boyutu puanlarının katılımcıların unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=3,60$; $p>,05$), Tekdüzelige Karşı Esneklik alt boyutu puanlarının katılımcıların unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=4,32$; $p>,05$), Gizliliğe Karşı Şeffaflık alt boyutu puanlarının katılımcıların unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=3,52$; $p>,05$), Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk alt boyutu puanlarının katılımcıların unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=,57$; $p>,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.20. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Unvana Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{x}_{sıra}$	<i>t Testi</i>		
				χ^2	Sd	p
1	Serbest Muhasebeci	10	108,25	,76	2	,684
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	106,56			
	Yeminli Mali Müşavir	20	115,75			
2	Serbest Muhasebeci	10	129,10	1,54	2	,463
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	106,11			
	Yeminli Mali Müşavir	20	109,48			
3	Serbest Muhasebeci	10	95,00	,63	2	,729
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	107,68			
	Yeminli Mali Müşavir	20	112,05			
4	Serbest Muhasebeci	10	98,55	1,50	2	,473
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	106,46			
	Yeminli Mali Müşavir	20	121,50			
5	Serbest Muhasebeci	10	129,15	4,76	2	,093
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	108,98			
	Yeminli Mali Müşavir	20	83,08			
6	Serbest Muhasebeci	10	98,65	2,68	2	,262
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	110,06			
	Yeminli Mali Müşavir	20	88,35			
7	Serbest Muhasebeci	10	102,20	1,28	2	,529
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	109,27			
	Yeminli Mali Müşavir	20	93,90			
8	Serbest Muhasebeci	10	118,25	2,01	2	,366
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	108,76			
	Yeminli Mali Müşavir	20	90,53			
9	Serbest Muhasebeci	10	108,85	,09	2	,954
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	107,02			
	Yeminli Mali Müşavir	20	111,20			
10	Serbest Muhasebeci	10	124,35	,94	2	,625
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	106,45			
	Yeminli Mali Müşavir	20	108,75			
11	Serbest Muhasebeci	10	153,00	7,55	2	,023
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	106,86			
	Yeminli Mali Müşavir	20	90,68			
12	Serbest Muhasebeci	10	114,35	5,40	2	,067
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	184	110,32			
	Yeminli Mali Müşavir	20	78,15			

Tabloda görüldüğü gibi Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin 1.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=,76$; $p>,05$), 2.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına farklılaşmadığı ($\chi^2=1,54$; $p>,05$), 3.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına farklılaşmadığı ($\chi^2=,63$; $p>,05$), 4.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,50$; $p>,05$), 5.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=4,76$; $p>,05$), 6.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,68$; $p>,05$), 7.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,28$; $p>,05$), 8.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,01$; $p>,05$), 9.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=,09$; $p>,05$), 10.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=,94$; $p>,05$), 11.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına göre farklılaştığı ($\chi^2=7,55$; $p<,05$) ve 12.Maddesinden alınan puanların katılımcıların Unvanına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=5,40$; $p>,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.21. Hileli Finansal Raporlama 11. Maddesinde Unvana Göre Hangi Gruplar Arasında Farklılaşma Olduğuna Dair Mann Whitney U Testi Sonuçları

	Gruplar	SM	SMMM	YMM
Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	SM	$\bar{x}_{sıra}=153,00$	p<,05	p<,01
	SMMM		$\bar{x}_{sıra}=106,86$	p>,05
	YMM			$\bar{x}_{sıra}=90,68$

Tabloda görüldüğü üzere, Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” ifadesini içeren 11. Maddesi için verilen cevapların hangi unvan grupları arasında farklılaştığını belirlemek üzere yapılan Mann Whitney U Testi ile farklılığın Serbest Muhasebecilerle, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olanlar arasında Serbest Muhasebeciler lehine p<,05 düzeyinde, Serbest Muhasebecilerle, Yeminli Mali Müşavir olanlar arasında Serbest Muhasebeciler lehine p<,01 düzeyinde olduğu

belirlenmiştir. Diğer grupların aritmetik ortalamaları arasında anlamlı farklar olmadığı tespit edilmiştir ($p>,05$).

Tablo 4.22. Muhasebe Kültürü Alt Boyutlarında Müşteri Sayısına Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{x}_{\text{sıra}}$	<i>t Testi</i>		
				χ^2	Sd	p
Tutuculuğa Karşı İyimserlik	25 veya daha az	97	102,52	1,77	4	,778
	26-35 arası	31	118,45			
	36-45 arası	9	105,06			
	46-55 arası	14	107,64			
	56 ve daha fazla	63	110,10			
Tekdüzelğe Karşı Esneklik	25 veya daha az	97	106,32	,35	4	,987
	26-35 arası	31	112,10			
	36-45 arası	9	113,94			
	46-55 arası	14	108,14			
	56 ve daha fazla	63	105,99			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık	25 veya daha az	97	103,53	4,38	4	,357
	26-35 arası	31	112,79			
	36-45 arası	9	73,50			
	46-55 arası	14	116,93			
	56 ve daha fazla	63	113,77			
Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk	25 veya daha az	97	99,66	6,30	4	,178
	26-35 arası	31	112,31			
	36-45 arası	9	112,78			
	46-55 arası	14	142,11			
	56 ve daha fazla	63	108,76			

Tabloda görüldüğü gibi Muhasebe Kültürü Ölçeği Tutuculuğa Karşı İyimserlik alt boyutu puanlarının katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,77$; $p>,05$), Tekdüzelğe Karşı Esneklik alt boyutu puanlarının katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=,35$; $p>,05$), Gizliliğe Karşı Şeffaflık alt boyutu puanlarının katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=4,38$; $p>,05$), Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk alt boyutu puanlarının katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=6,30$; $p>,05$) tespit edilmiştir.

Tablo 4.23. Hileli Finansal Raporlama Maddelerinde Firmanın Müşteri Sayısına Göre Algının Farklılaşp Farklılaşmadığına Dair Kruskal Wallis-H Testi Sonuçları

	Gruplar	N	$\bar{X}_{sıra}$	<i>t Testi</i>		
				χ^2	Sd	p
1	25 veya daha az	97	109,34	2,98	4	,561
	26-35 arası	31	103,63			
	36-45 arası	9	94,00			
	46-55 arası	14	94,00			
	56 ve daha fazla	63	111,50			
2	25 veya daha az	97	113,28	4,15	4	,386
	26-35 arası	31	102,65			
	36-45 arası	9	121,11			
	46-55 arası	14	84,54			
	56 ve daha fazla	63	104,15			
3	25 veya daha az	97	108,86	3,62	4	,460
	26-35 arası	31	118,68			
	36-45 arası	9	103,50			
	46-55 arası	14	85,32			
	56 ve daha fazla	63	105,40			
4	25 veya daha az	97	107,34	4,18	4	,382
	26-35 arası	31	113,97			
	36-45 arası	9	70,78			
	46-55 arası	14	108,68			
	56 ve daha fazla	63	109,55			
5	25 veya daha az	97	115,45	6,00	4	,199
	26-35 arası	31	105,29			
	36-45 arası	9	91,50			
	46-55 arası	14	77,57			
	56 ve daha fazla	63	105,28			
6	25 veya daha az	97	109,57	1,76	4	,780
	26-35 arası	31	114,18			
	36-45 arası	9	105,28			
	46-55 arası	14	90,79			
	56 ve daha fazla	63	105,06			
7	25 veya daha az	97	110,27	1,60	4	,810
	26-35 arası	31	112,03			
	36-45 arası	9	108,72			
	46-55 arası	14	91,21			
	56 ve daha fazla	63	104,44			
8	25 veya daha az	97	106,71	3,87	4	,424
	26-35 arası	31	116,61			
	36-45 arası	9	122,61			
	46-55 arası	14	81,89			
	56 ve daha fazla	63	107,77			
9	25 veya daha az	97	109,03	2,62	4	,623
	26-35 arası	31	111,76			
	36-45 arası	9	124,33			
	46-55 arası	14	87,54			
	56 ve daha fazla	63	105,08			
10	25 veya daha az	97	112,81	3,01	4	,556
	26-35 arası	31	110,47			
	36-45 arası	9	115,33			
	46-55 arası	14	94,39			
	56 ve daha fazla	63	99,66			
11	25 veya daha az	97	110,31	,58	4	,965
	26-35 arası	31	102,55			
	36-45 arası	9	111,28			
	46-55 arası	14	103,29			
	56 ve daha fazla	63	106,01			
12	25 veya daha az	97	107,36	1,81	4	,771
	26-35 arası	31	113,65			
	36-45 arası	9	90,94			
	46-55 arası	14	94,43			
	56 ve daha fazla	63	109,97			

Tabloda görüldüğü gibi Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin 1.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,98$; $p>,05$), 2.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına farklılaşmadığı ($\chi^2=4,15$; $p>,05$), 3.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına farklılaşmadığı ($\chi^2=3,62$; $p>,05$), 4.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=4,18$; $p>,05$), 5.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=6,00$; $p>,05$), 6.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,76$; $p>,05$), 7.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,60$; $p>,05$), 8.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=3,87$; $p>,05$), 9.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=2,62$; $p>,05$), 10.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=3,61$; $p>,05$), 11.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=,58$; $p>,05$) ve 12.Maddesinden alınan puanların katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre farklılaşmadığı ($\chi^2=1,81$; $p>,05$) tespit edilmiştir.

4.1.4. Katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği Alt Boyutların ile Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinden Aldıkları Puanlar Arasındaki İlişki Analizleri

Bu bölümde örneklemdaki katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeğinin Alt Boyutlarından ve Hileli Finansal Raporlama Maddelerinden aldıkları puanlar arasındaki ilişkiler analiz edilmiş ve bulgular tablolar halinde sunulmuştur.

Tablo 4.24. Muhasebe Kültürü Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutu ile Hileli Finansal Raporla Maddeleri Arasındaki İlişkiler İçin Yapılan Pearson Korelasyon Analizi Sonuçları

	Hileli Finansal Raporlama Maddeleri Puanları	Muhasebe Kültürü Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyut Puanları		
		<i>N</i>	<i>r</i>	<i>p</i>
1	Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır.	214	-,042	,273
2	İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	214	,011	,435

Tablo 4.24. (devamı)

3	Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır.	214	-,068	,159
4	İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.	214	-,067	,165
5	Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	214	-,074	,141
6	Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır	214	-,111	,052
7	Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemleri yapılması doğrudur.	214	-,183	,004
8	Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha çok görülmektedir.	214	-,157	,011
9	Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.	214	-,192	,002
10	Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	214	-,144	,018
11	Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	214	-,178	,005
12	Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.	214	-,146	,016

Tabloda görüldüğü gibi örneklemdaki katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği Tutuculuğa Karşı İyimserlik alt boyutundan aldıkları puanlar ile Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin maddeleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını tespit etmek üzere yapılan Pearson Korelasyon Analizi sonuçlarına göre katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği Tutuculuğa Karşı İyimserlik alt boyutundan aldıkları puanlar ile Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin 1.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,042$; $p>,05$), 2.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=,011$; $p>,05$), 3.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,068$; $p>,05$), 4.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,067$; $p>,05$), 5.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,074$; $p>,05$) ve 6.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,111$; $p>,05$) arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığı, 7.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,183$; $p<,01$), 8.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,157$; $p<,05$),

9.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,192$; $p<,01$), 10.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,144$; $p<,05$), 11.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,178$; $p<,01$), 12.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,146$; $p<,05$) arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.25. Muhasebe Kültürü Tekdüzelğe Karşı Esneklik Alt Boyutu ile Hileli Finansal Raporla Maddeleri Arasındaki İlişkiler İçin Yapılan Pearson Korelasyon Analizi Sonuçları

	Hileli Finansal Raporlama Maddeleri Puanları	Muhasebe Kültürü Tekdüzelğe Karşı Esneklik Alt Boyut Puanları		
		<i>N</i>	<i>r</i>	<i>p</i>
1	Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır.	214	-,057	,204
2	İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	214	-,259	,000
3	Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır.	214	-,094	,085
4	İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.	214	-,206	,001
5	Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	214	-,129	,029
6	Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır	214	-,221	,001
7	Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemleri yapılması doğrudur.	214	,081	,118
8	Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha çok görülmektedir.	214	-,059	,195
9	Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.	214	-,177	,005
10	Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	214	-,026	,354
11	Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	214	-,251	,000
12	Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.	214	-,108	,057

Tabloda görüldüğü gibi örneklemdaki katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği Tekdüzelğe Karşı Esneklik alt boyutundan aldıkları puanlar ile Hileli Finansal

Raporlama Ölçeğinin maddeleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını tespit etmek üzere yapılan Pearson Korelasyon Analizi sonuçlarına göre katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği Tekdüzelğe Karşı Esneklik alt boyutundan aldıkları puanlar ile Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin 1.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,057$; $p>,05$), 2.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,259$; $p<,05$), 3.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,094$; $p>,05$), 4.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,206$; $p<,05$), 5.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,129$; $p<,05$) ve 6.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,221$; $p<,05$) arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığı, 7.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=,81$; $p>,05$), 8.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,059$; $p>,05$), 9.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,177$; $p<,01$), 10.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,026$; $p>,05$), 11.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,251$; $p<,01$), 12.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,108$; $p>,05$) arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.26. Muhasebe Kültürü Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutu ile Hileli Finansal Raporla Maddeleri Arasındaki İlişkiler İçin Yapılan Pearson Korelasyon Analizi Sonuçları

	Hileli Finansal Raporlama Maddeleri Puanları	Muhasebe Kültürü Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyut Puanları		
		N	r	p
1	Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır.	214	,079	,126
2	İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	214	-,016	,406
3	Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır.	214	,153	,012
4	İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.	214	,004	,477
5	Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	214	,035	,303
6	Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır	214	-,116	,046
7	Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemleri yapılması doğrudur.	214	,004	,474
8	Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha çok görülmektedir.	214	-,034	,312
9	Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.	214	-,166	,007
10	Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	214	-,075	,136

Tablo 4.26. (devamı)

11	Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	214	-,208	,001
12	Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.	214	-,128	,030

Tabloda görüldüğü gibi örneklemdaki katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği Gizliliğe Karşı Şeffaflık alt boyutundan aldıkları puanlar ile Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin maddeleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını tespit etmek üzere yapılan Pearson Korelasyon Analizi sonuçlarına göre katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği Gizliliğe Karşı Şeffaflık alt boyutundan aldıkları puanlar ile Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin 1.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=,079$; $p>,05$), 2.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,016$; $p>,05$), 4.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=,004$; $p>,05$), 5.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=,035$; $p>,05$), 7.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=,004$; $p>,05$), 8.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,034$; $p>,05$) ve 10.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,075$; $p>,05$) arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığı, 3.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=,153$; $p<,05$) pozitif yönlü anlamlı bir ilişki bulunduğu, 6.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,116$; $p<,05$), 9.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,166$; $p<,01$), 11.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,208$; $p<,01$) ve 12.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,128$; $p<,05$) arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4.27. Muhasebe Kültürü Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutu ile Hileli Finansal Raporla Maddeleri Arasındaki İlişkiler İçin Yapılan Pearson Korelasyon Analizi Sonuçları

	Hileli Finansal Raporlama Maddeleri Puanları	Muhasebe Kültürü Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyut Puanları		
		N	r	p
1	Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır.	214	,021	,380
2	İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	214	-,072	,147
3	Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır.	214	-,065	,172
4	İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.	214	-,086	,106
5	Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	214	-,026	,351
6	Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır	214	-,167	,007

Tablo 4.27. (devamı)

7	Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemleri yapılması doğrudur.	214	- ,178	,005
8	Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha çok görülmektedir.	214	- ,035	,305
9	Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.	214	- ,231	,000
10	Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.	214	- ,078	,128
11	Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.	214	- ,157	,011
12	Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.	214	- ,088	,100

Tabloda görüldüğü gibi örneklemdaki katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk alt boyutundan aldıkları puanlar ile Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin maddeleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını tespit etmek üzere yapılan Pearson Korelasyon Analizi sonuçlarına göre katılımcıların Muhasebe Kültürü Ölçeği Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk alt boyutundan aldıkları puanlar ile Hileli Finansal Raporlama Ölçeğinin 1.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=,021$; $p>,05$), 2.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,072$; $p>,05$), 3.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,065$; $p>,05$), 4.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,086$; $p>,05$), 5.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,026$; $p>,05$), 8.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,035$; $p>,05$), 10.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,078$; $p>,05$), ve 12.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,088$; $p>,05$) arasında anlamlı bir ilişki bulunmadığı, 6.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,167$; $p<,01$), 7.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,026$; $p<,01$), 9.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,178$; $p<,01$) ve 11.Maddesinden aldıkları puanlar ($r=-,157$; $p<,05$) arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişki bulunduğu tespit edilmiştir.

BÖLÜM V

SONUÇLAR VE ÖNERİLER

5.1. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

Gerçekleştirilen analizler ışığında araştırma hipotezlerine dair bulgular bu bölümde aşağıda tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 5.1. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

	Hipotez	Bulgu
H ₁	MMM'nin Muhasebe Kültürüne Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları birbirleri ile anlamlı düzeyde ilişkilidir.	Kabul
H ₂	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları birbirleri ile anlamlı düzeyde ilişkilidir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Soruları ile HFRAÖ 7, 8, 9, 10, 11 ve 12. soruları)	Kabul
H ₃	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları birbirleri ile anlamlı düzeyde ilişkilidir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular ile HFRAÖ 2, 4, 5, 6, 9 ve 11. soruları)	Kabul
H ₄	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları birbirleri ile anlamlı düzeyde ilişkilidir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular ile HFRAÖ 3, 6, 9, 11 ve 12. soruları)	Kabul
H ₅	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Yönelik Algıları ile Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algıları birbirleri ile anlamlı düzeyde ilişkilidir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular ile HFRAÖ 6, 7, 9 ve 11. soruları)	Kabul
H ₆	MMM'nin Finansal Tablo Hilelerine Yönelik Algısı cinsiyetlerine bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ 2. ve 12. sorular)	Kabul
H ₇	MMM'nin Finansal Tablo Hilelerine Dair Algısı yaşlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ 11. soru)	Kabul
H ₈	MMM'nin Finansal Tablo Hilelerine Dair Algısı hizmet yıllarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ 11. soru)	Kabul

Tablo 5.1. (devamı)

H ₉	MMM'nin Finansal Tablo Hilelerine Dair Algısı öğrenim durumlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ tüm sorular)	Ret
H ₁₀	MMM'nin Finansal Tablo Hilelerine Dair Algısı unvanlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ 11. soru)	Kabul
H ₁₁	MMM'nin Finansal Tablo Hilelerine Dair Algısı çalıştıkları müşteri sayısına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (HFRAÖ tüm sorular)	Ret
H ₁₂	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları cinsiyetlerine bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)	Ret
H ₁₃	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları cinsiyetlerine bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)	Kabul
H ₁₄	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları cinsiyetlerine bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)	Ret
H ₁₅	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları cinsiyetlerine bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 7, 12 ve 16. Sorular)	Kabul
H ₁₆	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları yaşlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)	Ret
H ₁₇	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları yaşlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)	Ret
H ₁₈	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları yaşlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)	Ret
H ₁₉	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları yaşlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular)	Ret
H ₂₀	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları hizmet yıllarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)	Ret
H ₂₁	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları hizmet yıllarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)	Ret
H ₂₂	MMM'nin Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları hizmet yıllarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)	Ret

Tablo 5.1. (devamı)

H ₂₃	MMMnın Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları hizmet yıllarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular)	Ret
H ₂₄	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları öğrenim durumlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)	Ret
H ₂₅	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları öğrenim durumlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)	Ret
H ₂₆	MMMnın Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları öğrenim durumlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)	Ret
H ₂₇	MMMnın Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları öğrenim durumlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular)	Ret
H ₂₈	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları unvanlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)	Ret
H ₂₉	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları unvanlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)	Ret
H ₃₀	MMMnın Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları unvanlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)	Ret
H ₃₁	MMMnın Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları unvanlarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular)	Ret
H ₃₂	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tutuculuğa Karşı İyimserlik Alt Boyutuna Dair Algıları müşteri sayılarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 1, 5, 9 ve 13. Sorular)	Ret
H ₃₃	MMMnın Muhasebe Kültürünün Tekdüzeliğe Karşı Esneklik Alt Boyutuna Dair Algıları müşteri sayılarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 2, 6, 10 ve 14. Sorular)	Ret
H ₃₄	MMMnın Muhasebe Kültürünün Gizliliğe Karşı Şeffaflık Alt Boyutuna Dair Algıları müşteri sayılarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 3, 7, 11 ve 15. Sorular)	Ret
H ₃₅	MMMnın Muhasebe Kültürünün Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk Alt Boyutuna Dair Algıları müşteri sayılarına bağlı olarak anlamlı düzeyde değişmektedir. (MKÖ 4, 8, 12 ve 16. Sorular)	Ret

5.2. Araştırmanın Sonuçları

Neticede çalışma, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürüne yönelik algıları ile hileli finansal raporlama algıları arasında anlamlı bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur. Çalışma ayrıca sözkonusu algıların demografik özelliklere göre farklılaştığını da göstermiştir. Bu doğrultuda “Muhasebe Kültürünün Tekdüzelğe Karşı Esneklik” ve “Profesyonelliğe Karşı Statükoculuk” algıları meslek mensuplarının cinsiyetine göre değişmektedir. Buna karşın, diğer demografik özelliklerin (Yaş, hizmet yılı, öğrenim durumu, unvan, çalışılan müşteri sayısı), muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü algısında etkili değişken olmadığı anlaşılmıştır. Öte yandan, muhasebe meslek mensuplarının hileli finansal raporlamaya yönelik algılarının ise demografik özelliklerden cinsiyet, yaş, hizmet yılı ve unvana göre farklılaştığı, buna karşın çalışılan müşteri sayısı ve öğrenim durumuna göre farklılaşmadığı ve bir başka deyişle hileli finansal raporlama algısında herhangi bir etki yaratmadığı görülmüştür.

Araştırma sonuçlarına göre İstanbul İlindeki SM, SMMM ve YMM’ler arasında muhasebe kültürü özelliklerinden Profesyonellik ($\bar{x}=2,07$) en baskın gözlenen özelliktir. Bu özelliği sırasıyla Tekdüzelik ($\bar{x}=2,69$), Gizlilik ($\bar{x}=2,93$) ve Tutuculuk ($\bar{x}=2,96$) özellikleri izlemektedir. Bu bulgular Duman (2007)’ın ISO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu örnekleminde yaptığı Muhasebe Kültürü Araştırmasının ve Tanyıldızı (2014)’ün KOBİ’ler üzerine olan araştırmasının sonuçları ile örtüşmektedir. Ortalamalardan da anlaşılacağı üzere meslek mensuplarının muhasebe kültüründe en yüksekten başlayarak sırasıyla Profesyonellik, Tekdüzelik, Gizlilik, Tutuculuk, İyimserlik, Şeffaflık, Esneklik ve Statükoculuk eğilimi olduğu tespit edilmiştir. Karaburun (2019)’un İzmir ili örneği olan araştırması da Tekdüzelik’in baskın olduğunu yanı sıra Tutuculuk ve Şeffaflık’ın öne çıktığını sergilemiştir.

Muhasebe Kültürü alt boyutları cinsiyete göre değerlendirildiğinde kadın meslek mensuplarının erkeklere göre daha fazla profesyonelleşme ve tekdüzelik eğilimleri sergiledikleri, erkek meslek mensuplarının kadınlara göre daha fazla esneklik ve statükoculuk eğilimleri sergiledikleri belirlenmiştir. Meslek mensuplarının muhasebe kültürü eğilimleri yaşlarına, meslekteki hizmet yıllarına, öğrenim durumlarına, unvanlarına ve çalıştıkları müşteri sayısına göre değişmemektedir. Duman (2007) ve

Karaburun (2019)'un araştırmaları yaşın muhasebe kültürü algısında etkili olduğunu, Topsak (2009) ve Karaburun (2019)'un araştırmaları ayrıca cinsiyet, unvan, hizmet yılı ve öğrenim durumunun da muhasebe kültürü algısında etkili olduğunu ortaya koymuştur. Bulgular arasındaki farklılık araştırmalar arasındaki sürede eğilimlerin değiştiği ya da araştırmanın yapıldığı ilin çalışma koşullarının muhasebe meslek mensuplarının eğilimlerini etkilediği şeklinde yorumlanabilir. Nitekim Topsak (2009)'un Balıkesir ve Ankara'yı kapsayan araştırmasının sonuçları illere göre de muhasebe kültürü algısının değiştiğini ortaya koymaktadır.

Katılımcıların Hileli Finansal Raporlama leği'ndeki maddelere katılım düzeyi $\bar{x}=3,57$ ortalama ile "Katılıyorum" düzeyindedir. Katılımcılar en yüksek düzeyde $\bar{x}=4,74$ ortalama olan "Kesinlikle Katılıyorum" seçeneğiyle 1. Madde olan "Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır." ifadesine katılmışlar, en düşük düzeyde $\bar{x}=2,73$ ortalama ile de "Katılmıyorum" düzeyinde 12. Madde olan "Türkiye'de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir." İfadesini yanıtlamışlardır.

Meslek mensuplarının ölçeğin 1 ve 3. maddelerindeki "Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır." ve "alışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır." ifadelerine katılım ortalamaları "Kesinlikle Katılıyorum" düzeyinde, 2, 4, 10, 6. Maddelerindeki "İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.", "İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.", "Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir." ve "Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır." ifadelerine katılım ortalamaları "Katılıyorum" düzeyinde, 5, 7, 8, 9, 11, 12. Maddelerindeki "Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.", "Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemleri yapılması doğrudur.", "Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.", "Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha çok görülmektedir.", "Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir." ve "Türkiye'de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir." ifadelerine katılım ortalamaları "kararsızlık" düzeyindedir.

Çıtak (2013)'ün araştırmasında olduğu gibi “Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır.” İfadesi yüksek düzeyde kabul görmektedir. Muhasebe meslek mensupları hilenin olduğu yerde kasıt olduğunu da kabul etmektedirler. Bozkurt (2009), Kirik (2007), Bayraklı, Erkan ve Elitaş (2012)'in çalışmaları da hile de kasıt unsuru olduğunu vurgulamaktadır.

“Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır.” İfadesi yüksek düzeyde kabul görmekte, “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” İfadesi ise kararsızlık düzeyinde katılım gözlenmektedir. Araştırmanın sonuçlarına göre hileli finansal raporlamanın en önemli nedeni yetersiz denetimdir. Genç (2019), Güneş (2012), Çıtak (2013), Tanyıldızı (2014)'nın araştırmaları da hilenin önlenmesinde denetimin önemli olduğu, özellikle iç kontrol birimlerinin kurulmasının önemini vurgulamakta, bu bulguyu desteklemektedir. Tanyıldızı (2014) araştırmasında yönetimin finansal tablolara müdahalede bulunmaması gerektiği, Çıtak (2013)'in araştırması da yönetimin iç kontrol biriminin uyarı ve önerilerinin özenle dikkate alması gerekliliğinin altını çizmektedir. Tüm bu hususlar bir arada değerlendirildiğinde hileli finansal raporlamayı önlemede iç denetimin kamu denetçileri tarafından yapılan denetimden daha çok hileli finansal raporlamayı engellediği ifade edilebilir.

“İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.” İfadesi hile nedenleri açısından en yüksek düzeyde kabul gören ikinci nedendir. Çıtak (2013) ve Durgunböcü (2014), Khaligova (2019)'nın, Ergin (2021)'in araştırmaları da bu bulguyu desteklemektedir. Katılımcılar “Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.” ifadesine katıldıkları yönünde yanıtlar vermişlerdir. Çıtak (2013) “az vergi ödeme niyeti”nin hile üçgenindeki “baskı” unsurunu, vergi mevzuatındaki yasal boşlukların “fırsat” unsurunu, vergi oranları ve uygulanan vergi politikalarının ise “bahane” unsuru oluşturduğunu ifade ederek araştırmanın bulgularını desteklemektedir. Güneş (2012) de ülkedeki muhasebe politikalarındaki esnekliğin hile ve suiistimal yarattığını belirtmektedir.

Bu araştırmada katılımcılar “Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.” İfadesi için kararsızlık sergilemektedir. Çıtak (2013) ve Ergin (2021)'in araştırmaları ise

“İşletmelerin performansı yüksek göstermek için hileye başvurduğunu betimlemektedir. Çıtak (2013)’ın araştırması hileli finansal tabloların en güçlü nedeninin performansı yüksek göstermek, işletmenin imajını yükseltmek ve yüksek miktarda kredi çekebilmek, Durgunböcü (2017)’nün araştırması ise yüksek miktarlarda kredi alabilmek niyeti olduğunu ortaya koymaktadır. Araştırmamızda kararsızlık bulgusu “Katılıyorum” düzeyine yakın bir kararsızlıktır. Bu durumun ifadede konunun “iyi ya da kötü göstermek” olarak iki uçlu şekilde ifade edilmiş olmasından kaynaklandığı ve bu araştırmanın da “işletme performanslarını yüksek göstermek” üzere hileli finansal raporlama yapıldığını desteklediği şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcılar “Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha çok görülmektedir.” ve “Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.” ifadelerine katılmakta kararsızlık sergilemektedirler. Öte yandan Genç (2009)’ın araştırma sonuçları ise kurumsallaşma ve uzmanlaşmanın hileli finansal raporlamayı azalttığı yönündedir. Büyük şirketlerin daha fazla kurumsallaşmış işletmeler olduğu dikkate alındığında kurumsallaşmanın ve iç denetim birimlerinin oluşturulmuş işletmeler olması sebebiyle hileyi azalacağı öngörülebilir. Ancak araştırmamızın sonuçları müşteri sayısı bazında değerlendirildiğinde büyük ve küçük işletmeler arasında hileli finansal raporlama eğilimi açısından fark olmadığını ortaya koymaktadır. Bu husus araştırmaya değer, aydınlatmaya değer noktalar biri olarak ön plana çıkmaktadır.

“Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.” İfadesi katılımcılar tarafından kabul görmemektedir. Khaligova (2019)’nın araştırma sonuçları da bağımsız denetçilerin yeterince bağımsız olmadığını ortaya koymuştur. İki araştırmanın bulguları birbirini desteklemektedir. Hileli Finansal Raporlama Ölçeği puanları cinsiyete göre değerlendirildiğinde kadın meslek mensuplarının 2. Maddedeki “İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.” ifadesine ve 12. Maddedeki “Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.” ifadesine erkeklerden anlamlı düzeyde fazla katıldıkları belirlenmiştir. Işıldak (2018)’ın araştırma sonuçları da hileli finansal raporlama algılarında cinsiyetin etkili olduğunu desteklemektedir.

Hileli Finansal Raporlama Ölçeği puanları yaşa göre değerlendirildiğinde 21-30 yaş grubu meslek mensuplarının 11. Maddedeki “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” ifadesine diğer yaş gruplarından daha fazla katılım gösterdiği, 31-40 yaş grubu meslek mensuplarının ise aynı ifadeye 41-50 yaş grubundan daha fazla katılım gösterdiği belirlenmiştir.

Hileli Finansal Raporlama Ölçeği puanları meslek mensuplarının hizmet süresine göre değerlendirildiğinde hizmet yılı 1-5 yıl olan meslek mensuplarının 11. Maddedeki “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” ifadesine diğer yaş gruplarından daha fazla katılım gösterdiği, benzer şekilde 6-10 yıllık meslek mensuplarının bu ifadeye hizmet yılı 16-20 yıl ve 26 yıl ve üstü olanlardan daha yüksek düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir.

Öte yandan Çıtak (2013)’ın iç denetçiler ve Khaligova (2019)’un bağımsız denetçiler çerçevesindeki yaptıkları hileli finansal raporlamaya dair araştırmaları hileli finansal raporlama algılarında cinsiyet, yaş, öğrenim durumu ve hizmet yılının etkili olmadığını betimlemektedir. Bu durum uygulayıcılarla denetleyenlerin hileli finansal raporlama ile ilgili algılarının farklı olduğu şeklinde yorumlanabilir. Nitekim Khaligova (2019)’un iç denetçilerle gerçekleştirdiği araştırması da denetçilerin mesleki şüphecilik yaklaşımına vurgu yapmaktadır. Bulgulardaki farklılık görev kaynaklı bu algı farklılığından oluşuyor olabilir.

Hileli Finansal Raporlama Ölçeği puanları meslek mensuplarının unvanına göre değerlendirildiğinde serbest muhasebecilerin 11. Maddedeki “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” ifadesine diğer unvan gruplarından daha yüksek düzeyde katıldıkları tespit edilmiştir. Topsak (2009)’un araştırması serbest muhasebecilerin, serbest muhasebeci mali müşavirlere göre hata, hile gibi etik dışı uygulamalar gerçekleştirdiğini betimlemektedir. Unvan genel olarak etkili bir değişken olarak öne çıkmaktadır.

Hileli Finansal Raporlama Ölçeği’ndeki ifadelerle katılım düzeyleri katılımcıların çalıştıkları müşteri sayısına göre değişmemektedir.

Hileli Finansal Raporlama Ölçeği’ndeki 7, 8, 9, 10, 11 ve 12. Maddelerdeki “Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemleri yapılması doğrudur.”,

“Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha çok görülmektedir.”, “Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.”, “Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.”, “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” ve “Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.” ifadelerine katılım düzeyi yüksek olanlar, Muhasebe Kültüründeki Tutuculuk eğilimleri yüksek yani risk almaktan kaçınan muhasebe meslek mensuplarıdır.

Hileli Finansal Raporlama Ölçeği 2, 4, 5, 6, 9, 11. Maddelerdeki “İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.”, “İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.”, “Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.”, “Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.”, “Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.” ve “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” ifadelerine katılım düzeyi yüksek olanlar, Muhasebe Kültüründeki Tekdüzelik eğilimi yüksek, muhasebe raporlamalarında standartlaşmaya önem veren muhasebe meslek mensuplarıdır.

Hileli Finansal Raporlama Ölçeği 3. maddedeki “Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır.” ifadesine katılım düzeyi yüksek olan meslek mensuplarının muhasebe kültüründeki şeffaflık eğilimleri de yüksektir. 6, 9, 11, 12. Maddelerdeki “Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.”, “Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.”, “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” ve “Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.” ifadelerine katılım düzeyi yüksek olanlar ise Muhasebe Kültüründeki gizlilik eğilimleri yüksek, yani şirketlerin mali durumları ve yönetimin özel bilgilerinin kamuya açık olmaması için finansal raporlamalarda sunulacak bilginin sınırlandırılmasını tercih eden muhasebe meslek mensuplarıdır.

Hileli Finansal Raporlama Ölçeği 6, 7, 9, 10. Maddelerindeki “Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.”, “Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemleri yapılması doğrudur.”, “Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.” ve “Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.” ifadelerine katılım düzeyi yüksek olanların ise muhasebe kültürü açısından profesyonelleşme eğilimleri yüksektir. Bu gruptaki muhasebe meslek mensupları yasal kontrollerden ziyade kendi uzmanlıklarına, bireysel kararlarına saygı ve güven duyulmasını öncelemektedirler.

5.3. Öneriler

5.3.1. Uygulayıcılara Öneriler

Çalışma sonucunda, uygulayıcılara yönelik bazı öneriler de geliştirilmiştir. Bu önerilere aşağıda maddeler halinde özetle yer verilmiştir.

- Bağımsız denetçilerin yeterli düzeyde bağımsız olabilmesi için iyileştirmeler yapılması gerekmektedir.
- Kamu denetçiliğinin hileyi yeterli düzeyde önlemediği dikkate alınarak kamu denetçiliği mevzuatı ve uygulamalarında iyileştirmeler yapılması önerilir.
- Statükoculuktan ziyade profesyonelleşmeyi ön plana çıkaran düzenlemeler yapılması önerilir.
- Muhasebe uygulamalarında standartlaşmaya önem verilmelidir.

5.3.2. Araştırmacılara Öneriler

Çalışma neticesinde araştırmacılara yönelik ortaya çıkan önerilere de aşağıda maddeler halinde kısaca yer verilmiştir.

- Bağımsız denetçilerin yeterli düzeyde bağımsız olmaları için gereken koşulların tespitine yönelik araştırmalar yapılması önerilir.
- Hileli finansal raporlamada işletme büyüklüğünün ve kurumsallaşmanın etkilerinin ayrı bir araştırma konusu olarak incelenmesi önerilir.

- İç denetim ve kamu denetçiliğinin hileli finansal raporlamaya etkilerinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi önerilir.
- Kamu denetçiliğinin hileli finansal raporlamayı önlemedeki yetersizliğinin nedenlerinin denetleme sıklığı, yöntemleri vb. açılardan ayrı bir araştırma konusu olarak ele alınması önerilir.
- Sonuçların objektifliğini tespit edebilmek üzere muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile muhasebe kültürü eğilimlerinin ayrı bir araştırma konusu olarak karşılaştırılmalı olarak incelenmesi önerilir.
- Muhasebe kültüründe gizlilik eğilimi ile şirket büyüklüğü karşılaştırmalarına araştırmalarda daha fazla yer verilmesi önerilir.

5.4. Kısıtlılıklar

Giriş kısmında da detaylı belirtildiği üzere, çalışmanın İstanbul'da görev yapan 214 muhasebe meslek mensubu içeren bir örneklem, ölçeklerdeki sorular, anketle toplanan demografik ve kişisel bilgiler ve gerçekleştirilen istatistiki analizler ile sınırlı olması sebebiyle, sonuç ve bulgular söz konusu örneklem ve zikredilen diğer hususlar bağlamında geçerlidir. Dolayısıyla bu konuyla ilgili ileride araştırma yapacakların bu durumu göz önünde bulundurması ve belirtilen diğer hususlarda (ölçek, ifade, demografik özellikler, yöntem vb.) farklılık yaratacak şekilde değiştirerek/geliştirerek ve/veya çalışma örneklemi daha da genişleterek İstanbul'da görev yapan tüm muhasebe meslek mensuplarını ya da ülkemiz genelinde görev yapan tüm muhasebe meslek mensuplarını kapsayacak tarzda araştırma yapmalarına dikkat etmeleri önerilmektedir.

REFERANSLAR

- Abdioğlu, H. (2007), Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:22, 119-138.
- Acar, D. ve Tetik, N. (2000), *Genel Muhasebe*, Isparta: Tuğra Ofset, s. 13-14.
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007), *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, s.3.
- Aksoy, T. ve Uzay, S. (2021) Relationship Between Fraud Auditing and Forensic Accounting. *Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era. Global Approaches and New Opportunities*. 127-146. Springer Nature, Cham, https://doi.org/10.1007/978-3-030-72628-7_6
- Aksoy, T. ve Aksoy, L. (2020). Increasing Importance of Internal Control in the Light of Global Developments, National and International Standards and Regulations, *Sayıştay Dergisi/ TCA Journal*, 33(118), 9-40
- Aksoy, T. (2018). Risk Odaklı İç Denetim Sürecinde Operasyonel Risklerin Belirlenip Ölçülmesine Yönelik Uygulamalı Bir 3×5 Risk Matriksi ve Risk Analiz Anket Formu Önerisi, *Mali Çözüm /Financial Analysis*, 147, 37-77
- Aksoy, T. (2010). The Role of Modern Internal Auditing and Corporate Governance in Turkey:A Sound Comparison with the Global Internal Auditing Standards and A Benchmark Analysis on Companies with Corporate Governance Rating Scores That Listed In Istanbul Stock Exchange Corporate Governance Index, *World of Accounting Science*, 12(4), 15-45.
- Aksoy, T. (2007). Derecelendirme Süreci Işığında Basel II'nin KOBİ'lere Etkileri ve KOBİ'lerce Atılması Gereken Adımlar: Analitik Bir Bakış, *Mali Çözüm*, İsmmmo, 18(84), 71-102.
- Aksoy, T. (2006). *Etik, Ulusal ve Uluslararası Etik İlkelerine Yönelik Karşılaştırmalı Bir İnceleme: Muhasebe Meslek Etiği*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aksoy, T. (2005e). Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Türmob, 5(16), 117-145
- Aksoy, T. (2005d). Basel I-II Sermaye Yeterliliği Uzlaşmaları Işığında Bilanço Varlıklarında Risk-Bazlı Ağırlıklandırma ve Risk-Odaklı Kredi Fiyatlamasının Çok Yönlü Etkilerine Yönelik Bir İnceleme, *Üçüncü Sektör Kooperatifçilik, (3.Sektör Sosyal Ekonomi)*, Türk Kooperatifçilik Kurumu, 150, 31-51.
- Aksoy, T. (2005c). Müzakere Süreci Işığında AB Muhasebe Hukukundaki Düzenlemeler, *Mevzuat Dergisi*, (e-dergi), 8(93), 1-24.

- Aksoy, T. (2005b). Uluslararası Denetim Standartlarına Geçiş Sürecinde AB Denetim Müktesebatı ve Yeni AB 8.Denetim Direktif Tasarısına Karşılaştırmalı Bir Bakış, *Muhasebe Bilim Dünyası*, Mödav, 7(3), 31-67.
- Aksoy, T. (2005a), Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes-Oxley Yasası ile SPK Düzenlemesinin Karşılaştırılması, *Muhasebe Bilim Dünyası*, Mödav, 7(4), 45-79
- Alagöz, A. (2008), *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*, Konya: Tablet Kitapevi.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. ve Albrecht, C. C. (2008), Current Trends in Fraud and its Detection, *Information Security Journal: A Global Perspective*, Cilt: 17, Sayı:1, s.2-12.
- Alina, C.M., Spataru, E. C. ve Dragoi, M.C. (2017), *Culturel and Accounting Practise*, Ovidius University Annals, Economic Sciences Series, (17(1), 435-438.
- Altıntaş, A. T. (2011), Uluslararası Muhasebe ve Türkiye’de Muhasebe Hukuku, *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1), s. 163.
- Ataman, Ü., Bozkurt, N. ve Hacırüstemoğlu, R. (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basım Yayım, s.168.
- Barth, M.E., Landsman, W. ve Lang, M. H. (2008), International Accounting Standards and Accounting Quality, *Journal of Accounting Research*, 46 (3), 467-498.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012), *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Belkaoui, A.R. (2007), *Behavioral Management Accounting*, London: Quorum Books, s. 88.
- Bonner, S. E., Zoe-Vonna, P. ve Young, S.M. (1998), Fraud Type and Auditor Litigation, An Analusis of Sec Accounting and Auditing Enforcment Releases, *The Accounting Review*, (73) 4, s. 503-532.
- Bozkurt, N. (2009), *İşletmelerin Karadeliği: Hile – Çalışan Hileleri*, 1. Basım, İstanbul: Alfa Basım Yayın. s. 60, 130-131.
- Bulmuş, İ.Ç. (2019), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Finansal Raporların Kalitesi Üzerine Etkisi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Carnes, K. C. ve Gierlasinski, N. J. (2001), Forensic Accounting Skills: Will Supply Finally Catch Up to Demand?, *Managerial Auditing Journal*, (16)6, 378-382.

- Chanchani, S. ve Willet, R. (2004), An Ampirical Assesment of Gray's Accounting Value Constructs, *The International Journal of Accounting*, (39)2,
- Chand, P. (2012), The Effects of Ethnic Cultureand Organizational Culture on Judgments of Accountants, *Advances in Accounting*, 28(2), 298-306.
- Choi, J.S. (2001), *Financial Crisis And Accounting Reform: A Cultural Perspective*, Third Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference in Adelaide Australia, 15-17 July.
- Choi, J. S. (2002), *Financial Crisis and Accounting Reform: A Cultural Perspective*, 4th APIRA Conference, s.71-93, Adelaide: Journal of Accounting and Finance.
- Çatıkkaş, Ö. (2011), *Portföy Yönetim Şirketlerinde Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul: DerinYayınları.
- Çatıkkaş, Ö. ve Çalış Y. E. (2007), İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 9(2), s. 189.
- Çıtak, F. (2013), *Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Daştan, A. (2001), *Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri*, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Dinç, E. Ve Abdioğlu, H. (2009), İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: IMKB 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21): 157-184.
- Doğan, T. (2018), *Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesinde İç Kontrol Sistemi ve İç Denetimin Etkinliği ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Douglas, P.C., Davidson, R.A. & Schwartz, B.N. (2001), The Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments, *Journal of Business Ethics*, 34(2), Netherlands.
- Doupnik, T. S. ve Ricco, E. L. (2006), The Influence of Conservatism and Secrecy on the Interpretation of Verbal Probability Expressions in the Anglo and latin Cultural Areas, *The International Journal of Accounting*, (41), 237-261.
- Doyrangöl, N. C., Gökçen, G. ve İBİŞ, C. (1999), *Genel Muhasebe Defter Tutma Uygulamaları*, 2. Basım, İstanbul: Der Yayınları, s. 378.

- Duman, S., (2007), *ISO 500 Büyük Sanayi Kuruluşunun Muhasebe Kültürünün Araştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Dumanoğlu, S. (2005), Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, (20) 347-358, İstanbul.
- Dunn, P. (1999), *Fraudulent Financial Reporting: A Deception Based on Predisposition Motive and Opportunity*, PHD Thesis, Boston University Graduate School of Management, Boston, USA.
- Durgunböcü, Ö., (2017), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile ile İlgili Algılarının Tespiti: Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M. ve Aydemir, O. (2014), *Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası*, Yalova: Gazi Kitabevi.
- Ergin, A. F. (2021), *Hileli Finansal Raporlamanın Önlenmesinde Kurumsal Yönetimin Önemi-Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Erkan, M. ve Arıcı, N. D. (2011), Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 33, Ocak: 29-43.
- Ertuna, Ö. (2017), Muhasebe Teorisi ve Uygulamalarından Beklentiler, *Accounting and Financial History Research Journal*, 12: 9-10.
- Foo, Y.F. (2008), *A Cross-Cultural Study of Accounting Concepts Applied in International Financial Reporting Standards*, Doktora Tezi, Victoria University, Malaysia.
- Foroghi, D., Amiri H. ve Fallah, Z. N. (2013), Corporate Governance and Conservatism, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(4), 61-71.
- Genç, G. (2009), *Hileli Finansal Raporlama*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Gray, S.J. (1988), Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, The University of Sydney, Vol.24, Issue:1.
- Güneş, N. (2012), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı, Önlemedeki Rolü: Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması, Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.

- Güredin, E. (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 11. Basım, İstanbul: Arıkan Basım Yayım.
- Güven, T. (2019), *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Hilelerin Önlenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Hacıoglu, U. ve Aksoy, T. (2021). *Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era: Global Approaches and New Opportunities*, Springer Nature, Cham, Switzerland. <https://doi.org/10.1007/978-3-030-72628-7>
- Haviland, W. A. (2008), *Kültürel Antropoloji*, Çev. İ. D. Erguvan Sarioğlu, İstanbul: Kaknüs Yayınları, s. 103.
- Healy, P.M. (1985), The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions, *Journal of Accounting and Economics*, 7(1), 85-107.
- Hofstede, G. (1983), The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories, *Journal of International Business Studies*, Vol.14, Issue:2.
- Irmak, R., Kurnaz, G., Çağlayan, B., ve Bal, B., (2002), *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*, 1. Baskı, Ankara.: Şafak Matbaacılık.
- İşıldak, T. (2018), *Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Öneme Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- İnceoğlu, M. (2004), *Tutum Algı İletişim*, Ankara: Elips Kitap.
- Jafarova, S. (2009), *İşletmelerde Hile Yapmanın Nedenleri ve Sosyal Psikoloji Açısından Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kahyaoglu, S. ve Aksoy, T. (2012). An Empirical Analysis on the Determinants of Fraud Cases in Turkey, *International Journal of Business and Social Sciences*, 3(1), 157-164.
- Karabınar, S. (2005), *Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karabınar, S. ve Kışlalıoğlu, V. (2014), Muhasebe Kültürü ile İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(31), 233-254.
- Karaburun, G. (2019), *Muhasebe Kültürü ve Entegre Raporlama Farkındalığı İlişkisi*, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

- Karasar, N. (2005), *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, 15. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kaval, H. (2005), *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaygusuz, S. Y., Aslan, Ü. ve Banar, K. (2012), *Genel Muhasebe I*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Kaymak, C. (1996), *Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Khaligova, J. (2019), *Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheliği Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara.
- Kıymık, H., (2015), *Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: BİST Hizmetler Endeksinde Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Kızılboğa, R., ve Özşahin, F. (2013), Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine ve İç Denetçilere Katkısı, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 6, Sayı 2, s. 226-227.
- Kıracı, M. (2005), Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 4(14), s.106-107.
- Kirik, Z. (2007), *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek lisans tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Koç Yalkın, Y. (2005), *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kutlu, H. (2020), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri Hakkında Algı ve Tutumlarının Belirlenmesi: Osmaniye İlinde Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye.
- Kutluk, F.A. ve Ersoy, A. (2011), Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma, *Ege Akademik Bakış*, 11(3), 425-438.
- McMullen, D. A., Raghunandan, K. ve Rama, D.V. (1996), Internal Control Reports and financial reporting Problems, *Accounting Horizons*, 10(4), 67-75.
- Mohammed, A. ve Aksoy, T. (2020). Assessing bank's internal control effectiveness: The case of Ghanaian listed banks. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 9(4), 196-206.
<https://doi.org/10.20525/ijrbs.v9i4.743>,

- Öndeş, T. (2000), KOBİ'lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sisteminin Kurulması ve Yürütülmesi ile İlgili Bazı İpucu Soruları, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Ekim:79-86.
- Öztürk, E. (2015a), Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, s. 17-33.
- Öztürk, S. (2015b), *Muhasebe Hileleri ile Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Pehlivanlı, D. (2011), *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*, s. 3, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Rezaee, Z. ve Riley, R. (2010), *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*, Ed. 2, New Jersey USA: John Wiley&Sons.
- Saglam, M. ve Aksoy, T. (2020). Examining the effects of internal control system on crisis management skills: The case of IMM fire service department. *International Journal of Research in Business and Social Science*, 9(6), 274-288. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v9i6.922>
- Schipper, K. ve Vincent, L. (2003), Earnings Quality, *Accounting Horizons*, 17, 97-111.
- Skousen, J. S. (2004), *An Emprical Investigation of The Relevance and Predictive Ability of The SAS 99 Fraud Risk Factors*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Oklahoma State University, USA.
- Soltani, B. (2014), The Anatomy of Corporate Fraud: A Comparative Analysis of High Profile American and European Corporate Scandals, *Journal of Business Ethics*, (10)2, s.251-274.
- Spathis, C., Doumpos, M. ve Zopounidis, C. (2002), Detecting Falsified Statements: A Comparative Study Using Multicriteria Analysis and Multivariate Statistical Techniques, *The European Accounting Review*, V.11, N.3, p.528.
- Sürmen, Y. (2007), *Muhasebe*, Trabzon: Celepler Matbaacılık. s. 4.
- Şahin, Ş. (2017), *Muhasebe Meslek Mensupları ve Muhasebe Dersi Alan Öğrenciler Üzerinde Ahlaki Gelişim ve Muhasebe Etiği Tutumları ile İlgili Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- Şengür, E. D. (2010), *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Taner, E. G. (2021), *Muhasebe Kültürünün Hile Üzerine Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Tanyıldızı, İ. (2014), *KOBİ'lerin Muhasebe Kültürünün İncelenmesi- Elazığ İlinde Üretim Yapan KOBİ'lerde Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ.
- Tarhan Mengi, B. (2013), *Hileli Finansal Raporlama*, 1. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım, s. 163-167.
- TDK, (2022), *Hile'nin Tanımı*, sozluk.gov.tr, Erişim Tarihi: 07.03.2022.
_____ *Kültür'ün Tanımı*, sozluk.gov.tr, Erişim Tarihi: 07.03.2022.
- Tekinay, S. S., Akman, S., Burcuoğlu, H. ve Top, A. (1993), *Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 7. Baskı, İstanbul: Filizler Kitapevi.
- Terzi, S. (2012), *Hileli Finansal Raporlama, Ölleme Tespit, İMKB İmalar Sanayiinde Bir Araştırma*, s. 163, İstanbul: Beta Yayınları.
- Topsak, F. (2009), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Toroman, C., Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009), Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi*, 11.
- Uzay, Ş., Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2008), *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Vanasco Rocco, R. (1998), Fraud Auditing, *Managerial Auditing Journal*, Cilt 13, Sayı 1, s. 4-71.
- Varcan Başkaya, A. (2018), *Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Finansal Raporlama İlişkisi İçin Örnek Çalışma*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Vardar, M. K. (2019), *Hilenin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri üzerine Nitel Bir Araştırma*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Varıcı, İ. ve Özdemir, F. (2013), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi, *Mali Çözüm İSMMMMO*, s.28.
- Wolfe, D.T. ve Hermanson, D. R. (2004), The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud, *The CPA Journal*, Cilt 74, Sayı 12, s. 38-42.
- Yalçın, E. (2015), *Yorum, Açıklama ve Örneklerle Uluslararası Finansal Raporlama (TMS-TFRS)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık. s.185.

- Yazıcı, M. (1990), *Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi*, M.Ü.İİBF Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, 439/672, İstanbul. s. 5.
- Yılancı, M. (2006), *İç Denetim*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Yıldız, G. (2010), Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, s. 36, s.155-178, Kayseri.
- Zabihollah, R. (2005), Causes, Consequences and Deterrence of Financial Statement Fraud, *Critical perspectives on Accounting*, V.16, P.277.



EKLER

EK A

KİŞİSEL BİLGİ FORMU

Değerli Meslek Mensubu;

Bu anket Muhammet KAYISI tarafından Prof. Dr. Tamer AKSOY danışmanlığında İbn Haldun Üniversitesi'nde yürütülmekte olan yüksek lisans tez çalışmasına katılımınız için hazırlanmıştır. Bu çalışmada vereceğiniz cevaplar muhasebe uygulamalarının iyileştirilmesine ve literatüre katkı sağlayacaktır

Araştırma SM, SMMM VE YMM meslek mensupları üzerine yapılmaktadır. Çalışmanın amacına ulaşması için sizden beklenen; bütün soruları eksiksiz olarak ve size en uygun gelen seçenekleri içtenlikle cevaplamanızdır. Katkılarınız için teşekkür ederiz.

Muhammet KAYISI
Yüksek Lisans Öğrencisi

Prof. Dr. Tamer AKSOY
Danışman

1. Cinsiyetiniz

☐ Kadın ☐ Erkek

2. Yaşınız

☐ 21-30 ☐ 31-40 ☐ 41-50 ☐ 51 ve üstü

3. Hizmet Yılıınız

☐ 1-5 yıl ☐ 6-10 yıl ☐ 11-15 yıl ☐ 16-20 yıl ☐ 21-25 yıl ☐ 26 yıl ve üstü

4. Öğrenim Durumunuz

☐ Ön Lisans ☐ Lisans ☐ Yüksek Lisans ☐ Doktora

5. Unvanınız

☐ Serbest Muhasebeci ☐ S.M. Mali Müşavir ☐ Yeminli Mali Müşavir

6. İşletmenizin Müşteri Sayısı

☐ 25 veya daha az ☐ 26-35 arası ☐ 36-45 arası ☐ 46-55 arası ☐ 56 üzeri

EK B

MUHASEBE KÜLTÜRÜ ÖLÇEĞİ

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1	Şüphe durumunda kar ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir.					
2	Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye ve SPK tarafından belirlenmelidir.					
3	Bilanço ve gelir tablosu işletme yöneticilerinden ziyade kamuoyuna yönelik olarak düzenlenmelidir.					
4	Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır					
5	Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır					
6	Tüm şirketlerin mali tabloları tek tip olmalıdır					
7	Mali tablolarda minimum düzeyde detaylı bilgiye yer verilmelidir.					
8	Bir firmanın mali yapısını ve performansının nasıl değerlendirileceğini en iyi sadece meslek mensupları bilirler					
9	Tarihi maliyetler yerine genellikle cari piyasa değeri kullanılmalıdır.					
10	Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir					
11	Şirket yöneticileri ve sahipleri hakkındaki bilgiler mali tablolarda yer almamalıdır					
12	Mali tablolarda hangi bilgilerin yer alacağına en iyi muhasebe meslek mensupları karar verebilir					
13	Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LIFO kullanılmalıdır					
14	Mali tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.					
15	Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri mali tablolarda yer almalıdır.					
16	Muhasebe meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartları sürdürmelidirler.					

EK C

HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA ALGISI ÖLÇEĞİ

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1	Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır.					
2	İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.					
3	Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır.					
4	İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.					
5	Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.					
6	Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır					
7	Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemleri yapılması doğrudur.					
8	Hileli finansal raporlama küçük şirketlere göre büyük şirketlerde daha çok görülmektedir.					
9	Borsada yüksek riski olan şirketlerin hileli finansal raporlar oluşturma eğilimi daha yüksektir.					
10	Yasal düzenlemeler ve cezalar hileli finansal raporlamanın önlenmesinde etkilidir.					
11	Kamu denetçileri tarafından yapılan denetim hileli finansal raporlamayı önlemenin en iyi yoludur.					
12	Türkiye’de bağımsız denetçiler finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak için istenen bağımsızlığa sahiptir.					

ÖZGEÇMİŞ

Ad ve Soyad:

Muhammet KAYISI

Eğitim:

2012 – 2016 İşletme Lisans, Anadolu Üniversitesi, Türkiye

2018 – 2022 İşletme Yüksek Lisans, İbn Haldun Üniversitesi, Türkiye

İş Deneyimi:

2007 – 2012 Beşler Et Gıda San. ve Tic. A.Ş.

2012 - 2018 Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi

2018 - İbn Haldun Üniversitesi