

Hile Algısının Raporlama Eğilimine Etkisi: SMMM Stajyerleri Üzerine Bir Araştırma

Effect of Fraud Perception on Reporting Tendency: A Research on CPA Interns

Osman Seyitoğulları¹, Nazan Güngör Karyağdı²

Öz

Bu çalışmanın esas amacı, stajyer SMMM hile algısının raporlama eğilimi üzerindeki etki düzeyinin belirlenmesidir. Bununla birlikte, hile katılım düzeyi ile raporlama eğilimi arasındaki ilişkinin incelenmesi de çalışma kapsamında ulaşılmak istenen bir diğer amaçtır. Bu kapsamda, Diyarbakır Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nda stajlarını devam ettiren 110 stajyer SMMM'den yüz yüze anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Veriler, basit doğrusal regresyon ve korelasyon analizi kullanılarak analiz edilmiştir. Verilerin analizi sonucunda katılımcı stajyerlerin gerek algı gerekse raporlama eğilimi açısından yolsuzluk ile ilgili senaryolara karşı daha duyarlı oldukları keşfedilmiştir. Hile algısına yönelik varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hilesi algılarının raporlama eğilimleri üzerinde etkiye sahip oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca ilgili stajyerlerin varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hilesi katılım düzeyleri ile raporlama eğilimleri arasında negatif yönlü ve güçlü bir ilişki gözlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hile, Hile algısı, Raporlama, Muhasebe, SMMM Stajyerleri.

Abstract

The main objective of this study is to determine the level of influence of trainee CPA fraud perception on reporting tendency. In addition, another objective of the study is to examine the relationship between level of fraud participation and reporting tendency. In this context, data were collected from 110 trainee CPAs continuing their internship at Diyarbakır Chamber of Certified Public Accountants by face-to-face survey method. Data were analyzed using simple linear regression and correlation analysis. As a result of the data analysis, it was discovered that the participant interns were more sensitive to scenarios related to corruption in terms of both perception and reporting tendency. In terms of fraud perception, asset misappropriation, corruption and financial statement fraud perceptions were found to have an impact on reporting tendencies. In addition, a negative and strong relationship was observed between the trainees' participation levels in asset misappropriation, corruption and financial statement fraud and their propensity to report.

Keywords: Fraud, Perception of Fraud, Reporting, Accounting, CPA Interns.

Jel Codes: M40, M41, M42.

Araştırma Makalesi [Research Paper]

Araştırma ve Yayın Etiği Beyanı: Çalışmanın araştırma kısmı Bitlis Eren Üniversitesi Etik İlkeleri ve Etik Kurulundan 30.12.2022 tarih ve E.76726 sayılı kararı ile alınan izin doğrultusunda gerçekleştirilmiştir.

Submitted: 02 / 02 / 2024

Accepted: 09 / 09 / 2024

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Hakkari Üniversitesi İ.İ.B.F., Sağlık Yönetimi Bölümü Öğretim Üyesi, Hakkari, Türkiye, osmanseyitogullari@hakkari.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4585-7265>.

² Doç. Dr., Bitlis Eren Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı Öğretim Üyesi, Bitlis, Türkiye, ngkaryagdi@beu.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3938-4147>.

Giriş

Yakın bir tarihte Amerika ve İtalya gibi ülkelerde yaşanan muhasebe, finans ve denetim alanındaki skandallar tüm dünya ülkelerini büyük ölçüde etkilemiştir. Ülkelerin ekonomisinde önemli rol oynayan işletmeler ve meslek mensupları da bu skandallar ve beraberinde getirdiği olumsuzluklardan etkilenen gruplar arasında yer almaktadır. İşletmelerde iflaslar artmaya başlamış ve istihdam konusunda sorunlar yaşanmaya başlamıştır. Bu skandalların temel sebebi irdelendiğinde işletmelerin muhasebe, finans ve denetim uygulamalarında hileli işlemlerin var olması gibi sebepler görülmektedir.

Yaşanan skandallara bağlı olarak işletmelerini ayakta tutmak isteyen işletme sahipleri ya da muhasebe, finans gibi önem arz eden bölüm çalışanlarının “her türlü bilgiye müdahale edebilme” anlayışı bu alanlarda hatalı ve hileli uygulamalara olan eğilimi arttırmıştır. Giderek artan ve ekonomik olduğu kadar sosyal hayatı da derinden etkilemeye başlayan bu tutum ve davranışlar tepe yöneticiler tarafından bile zaman zaman kurtarıcı bir yaklaşım olarak kabul görmeye başlamıştır. Mali tabloların maskelenmesi, hileli ve hatalı uygulamalara başvurulması gibi geçici çözümler kurtarıcı gibi düşünülse de çok büyük ölçüde zararlara sebebiyet vermektedir (Kılı ve Kutlu, 2021: 2). Hileli uygulamaların dışında bunların şeffaf bir şekilde denetlenmesi ve raporlanması durumu bile göz ardı edilmeye başlanmıştır. Bu durum skandalların daha da artmasına ve geniş çaplı ekonomik krizlerin yaşanmasına sebep olduğu gibi yatırımcıların işletmelere ve meslek mensuplarına olan bakış açılarını da olumsuz etkilemiştir. Bütün bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması finansal tabloların şeffaf, güvenilir, açıklanabilir bir şekilde hazırlanması ve istenildiği zaman taraflara sunulması ile mümkün olabilmektedir. Ayrıca ortaya çıkan olumsuzluklar karşısında hatalı ve hileli uygulamalara eğilim gösterilmemesi varsa böyle durumların raporlanması ile minimize edilmelidir. Çalışanların özellikle muhasebe ve finans alanlarında çalışan meslek mensuplarının hileli uygulamalara başvurma sebepleri iyice araştırılmalı, raporlama eğilimleri sorgulanmalı ve bununla ilgili birtakım öneriler geliştirilmelidir.

Son dönemlerde her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da giderek artan etik tutum ve davranışlar önem kazanmaya başlamıştır. Meslek mensupları piyasada güven sağlamak amacıyla yaratıcı muhasebe uygulamaları, hileli muhasebe uygulamaları gibi durumlardan kaçınmaya başlamıştır. Bu durum yatırımcıların, muhasebe meslek mensuplarının, meslek mensubu adaylarının, muhasebe eğitimi alan öğrencilerin ve akademisyenlerin ilgisini çekmeye başlamıştır. Konuyla ilgili çalışan akademisyenler tarafından akademik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Yapılan çalışmalar daha çok meslek mensupları, öğrenciler ya da diğer grupların hatalı ve hileli uygulamalara olan eğilimleri bu uygulamalara olan başvuru sebepleri gibi konular çerçevesindedir. Hatalı ve hileli uygulamaların engellenmesi kadar raporlanması da büyük önem taşımaktadır. Konuya yönelik hem ulusal hem de uluslararası boyutta çalışmaların sayısı ise sınırlıdır. Literatürde hile algısı ve raporlama eğilimi konusundaki çalışmalar genel olarak öğrenciler ve SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)ler üzerine yapılmıştır. Konuyu farklı bir bakış açısı sunma adına çalışmada stajyer SMMM hile algısının raporlama eğilimi üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

1. Hile Kavramı ve Hile Eylemine İlişkin Teoriler

Aldatma, yanıltma anlamına gelen hile, çıkar sağlamak amacıyla bir şeye değersizlik kazandırma şeklinde tanımlanmaktadır (Gümüş ve Göğebakan, 2016: 21). Başka bir tanıma göre ise hile, gerçeklere, adalete, dürüstlüğe karşı kasıtlı olarak yapılan dolandırma ve yalan söyleme eylemleridir (Bozkurt, 2011:60; Hacıhasanoğlu ve Karaca, 2015: 119). Mesleki hile, bir çalışanın mesleğini işverenin sunduğu kaynakları ve varlıkları kasıtlı bir şekilde kötüye kullanma, çıkarlar için kullanma olarak ifade edilmektedir (ACFE, 1196:2; Dönmez ve Karausta, 2011: 19). Ekonomik sistem içerisinde aktif olarak rol almaya çalışan işletmeler için son dönemlerde hile kavramı önem kazanmaya başlamıştır. İşletmeye ait olan varlık ve kaynakların işletme yöneticileri ve çalışanları lehine kullanılması, kişisel çıkarların sağlanması için işletme aleyhine yapılan faaliyetlerin tümü ise işletmeler açısından hile olarak tanımlanabilir. Bu tanımlamalar dikkate alındığında hilenin birtakım özellikler taşıdığı görülmektedir. Bunlar (Okutmuş ve Uyar, 2014: 37):

- Kasıt unsuru hilelerde her zaman mevcuttur.
- İşletmeler her zaman hileler sebebiyle zarar görür.
- Hile yapanlar her zaman kendilerine çıkar sağlama amacı içindedir.
- Hileler her zaman gizli yapılan faaliyetlerdir.

Hile yapanlar ve hileye maruz kalanlar bakımından hileler çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. İşletme çalışanları tarafından işletmeye ait olan varlık ve kaynakların kötüye kullanılması çalışanlar tarafından yapılan hileler, satıcı işletmenin müşterilere kusurlu, defolu mal satması, yüksek fiyatlı satış işlemi ya da mal tesliminde gerçekleşen zafiyetlerin oluşması ise satıcılar tarafından yapılan hilelerdir. Satıcılara olması gerekenden daha az ödeme yaparak hileye başvurulması ise müşteriler tarafından yapılan hilelere örnek olarak gösterilebilir. Yönetim tarafından yapılan hileler ise genellikle daha çok tepe yöneticileri kapsayan hileler olmakla birlikte işletmenin mali tablolarının

makyajlanarak olduğundan farklı gösterilmesi çabaları şeklindedir. Yatırım hileleri ise bir değeri olmayan ya da gerçekte var olmayan yatırımların yapılmasıyla yatırımcıların aldatılmasıdır (Ulucan Özkul ve Özdemir, 2013:76; Hacıhasanoğlu ve Karaca, 2015: 119).

Hileleri tespit etmek için hilelerin nedenlerini anlamak önemlidir. Hilelerin nedenlerini öğrenebilmek hilelerin nasıl saklanabileceği, hile eylemlerinin adımlarının neler olduğu, insan doğasını anlayabilmek gibi konuları anlamakla mümkündür. Bu hususları anlamak hile teorilerinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Hilenin nedenlerini ortaya çıkarmak için “*Hile Üçgeni Teorisi*” oluşturulmuş ve hile teorilerinin öncüsü olarak kabul edilmiştir. Daha sonra hile üçgenine bağlı olarak “*hile karosu (elması)* ve *hile beşgeni*” olarak ifade edilen alternatif hile teorileri ortaya çıkmıştır (Aydın ve Akbaş, 2023: 319).

1.1.Hile Üçgeni Teorisi

Hile üçgeni teorisini doktora çalışmasıyla ortaya koymaya çalışan Sosyolog ve Kriminolog Donald R. Cressey, çalıştığı kurumlarda zimmetine para geçirmiş olan 250 suçlu ile 5 ay içinde görüşmeler yapmış ve hileye başvurma nedenlerini araştırmış ve hile teorisinin temellerini oluşturmuştur (Kazan, 2021:248). Cressey’den sonra Josept T. Wells 2001 yılında Cressey’in çalışmasını geliştirerek “*Fraud Triangle (Hile Üçgeni)*” terimini gündeme getirerek, hile üçgeninde hile nedenlerini baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları şeklinde açıklamıştır (Aydın ve Akbaş, 2023: 319). *Bu unsurlar hakkındaki detaylı açıklamalar aşağıdaki gibidir:*

Baskı: Baskı unsuru, kişilerin hileye neden olmasına sebep olan finansal veya finansal olmayan nedenlerden kaynaklanabilir. Bu baskılar; genellikle mali içerikli baskılar, kötü alışkanlıklar sonucu ortaya çıkan baskılar ve işle ilgili baskılar şeklinde sınıflandırılmaktadır (Sujeewa vd., 2020: 17). Baskı unsuru, çalışanlar üzerinde terfi alamama, düşük ücret ve takdir görmeme gibi işle ilgili birtakım baskı unsurlarını oluşturmaktadır. Hilenin ortaya çıkmasındaki ilk kıvılcım olarak ifade edilse de baskı unsuru baskı altında olan her bireyin hile yapacağı anlamı taşımamaktadır.

Fırsat: Cressey, hile için açıklanan fırsat unsurunu iki bileşene dayandırmaktadır. Bunlar; genel bilgi ve teknik beceridir. Çalışanların sahip olduğu güven pozisyonu ihlal edilebileceği genel bilgiyi tanımlarken, ihlali gerçekleştirmek için sahip olunması gereken yetenekler ise teknik bilgiyi ifade etmektedir (Kazan, 2021:249). Bireyler üzerinde baskı ne kadar yoğun olursa olsun fırsat unsuru yok ise hile meydana gelemez. Örgütün hile içi yatkinliği ve hilenin gerçekleşmesine zemin hazırlayabilecek koşullar sağlanması halinde fırsat unsuru meydana gelebilmektedir. Bu sebeple hile üçgeni içerisinde en önemli görülen unsur fırsat unsurudur. Fırsat unsuru, işletme yönetimini ve sahiplerini yakından ilgilendiren ve müdahalesini kolaylaştıran bir unsurdur (Abdullahi ve Mansor, 2015: 39).

Haklı Gösterme: Hile üçgenindeki bir diğer unsur ise haklı göstermedir. Cressey’a göre, haklı gösterme (rasyonalizasyon) suç gerçekleşmeden önce gerekli bir bileşen ve suçun motivasyonunun bir parçasıdır (Sujeewa vd., 2020: 19). Rae ve Subramaniam (2008:107) ise rasyonalizasyonu herhangi bir çalışanın kişisel dürüstlüğü veya ahlaki muhakemesi sebebiyle hileli davranışına bir neden bulma çabası şeklinde ifade etmektedir.

1.2.Hile Karosu (Elması)

Wolfe ve Hermanson (2004) tarafından hile üçgeni teorisinin genişletilmesiyle hile karosu teorisi geliştirilmiştir. Baskı, fırsat ve haklı göstermenin her zaman hileye neden olabilecek unsurlar olmadığını bunlara ek olarak bir diğer unsurlarda gerçekleşmesiyle hilenin oluşabileceğini ileri sürmüşlerdir. Yetkinlik unsuru olarak ifade edilen bu unsur, bireyin doğasında var olan ya da sonradan elde edilen beceriler şeklindedir. Wolfe ve Hermanson kişinin bu yetkinlikleri edinmeden hile yapamayacağını savunmuş, pozisyon, ego, zekâ, baskı, aldatma ve stres unsurlarının yetkinliğin destekleyici unsurları olduğunu belirtmiştir. Bunların dışında Kasseem ve Higson (2012) hile yapmak için doğru yeteneklere sahip olunmasının gerekli olduğunu savunmaktadır (Kazan, 2021: 251).

Hile karosu teorisi bağlamında yetkinliklerin kullanılması koşuluyla hile eyleminin gerçekleşmesine engel olabilecek tedbirler alınmaya başlanmıştır. Alınan tedbirler şunlardır (Köksal, 2015:20-21):

- Organizasyon yapıları günümüze göre dizayn edilmelidir.
- İşletmeler etik değerle oluşturmalı ve bunlara önem vermelidir.
- İşe alımlarda yetkinlikler ön planda olmalı ve personeller sürekli eğitilmelidir.
- Görevlerin ayrılığı ilkesi dikkat edilmelidir.
- İşletmelerin kurumsal kimlikleri korunarak hilelerin önlenmesi amacıyla çeşitli tedbirler alınmalıdır.

1.3.Hile Beşgeni

Bir diğer önemli teori olan hile beşgeni teorisi ise, 2009 yılında Jonathan T. Marks tarafından ileri sürülmüştür (Aydın ve Akbaş, 2023: 320). Hile üçgenine kibir ve becerinin eklenmesiyle geliştirilen bu teoriye göre, sahtekârlık yapmak isteyen

çalışanların gerekli olan davranışlara sahip olup olmadığının belirlenmesinde beceri ve kibir etkin bir role sahiptir. Bu teoride yer alana beceri kavramı, “*çalışanların iç kontrolleri önemsememe, gizlilik stratejileri geliştirme ve sosyal durumu kontrol etme becerisi*” şeklinde ifade edilmektedir. Kibir ise, “sahip olunan haklar üzerindeki üstünlük yaklaşımı” olarak tanımlanır (Nindito, 2018:6). Yüksek kibire sahip olan bireyler gerçekleştirdikleri her eylemin kabul edilebilir bir şey olduğuna inanmaktadır (Jonhson vd., 2012: 410). Bu sebeple hile beşgeni teorisine göre beceri unsurunda hile eyleminde bulunan çalışanın işletmenin iç kontrol sistemini kendi çıkarları için aşabilme ve hileyi gerçekleştirebilme yeteneği ön planda iken kibir unsurun da ise hileli eylemi gerçekleştirmeyi isteyen çalışanın kendini işletmeden ve çalışanlarından üst tutması ve yakalanmayacağı düşüncesine inanması ön plandadır (Aydın ve Akbaş, 2023: 320).

2. Hilelerin Raporlama Sürecine Etkileri

Hilelerin önlenmesi işletmeler için büyük önem taşımaktadır. Her geçen gün hile eğilimlerinin farklı yollarla ortaya çıktığı ve işletmelerde yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Farklı yollarla vuku bulan hileli eylemler son zamanlarda daha çok finansal raporlama olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşletmelerde yöneticiler tarafından tercih edilen bir hile türü olan hileli finansal raporlama, bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyen, yasal olmayan ve büyük risk taşıyan bir suçtur (Karabınar ve Akyel 2009, 696). İşletmelerde hileli finansal raporlamanın meydana gelme sebepleri şunlardır (Kaya ve Uzay, 2018:725):

- Piyasa beklentilerini karşılayabilme,
- Vergileri indirme,
- Banka finansmanı konusunda garanti oluşturma,
- Performansa dayalı olan ücreti düşük düzeye indirme.

İşletme yöneticilerinin hileli finansal raporlamaya başvurmalarının altında bazı faktörler söz konusudur. Bunlar; teşvikler, baskılar, fırsatlar, tutumlar ve rasyonelleştirme gibi faktörlerdir (Kaya ve Uzay, 2018: 726). Hileli finansal raporlamada hasılatın zamanından önce kaydı, gerçekte var olmayan hasılatların kaydı, aktiflerin artırılması, borçların azaltılması gibi işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterme tekniği kullanılmaktadır. Bunun dışında cironun saklanması, gider kalemlerinin olduğundan fazla gibi gösterilmesi, cari dönem gelirlerinin bir sonraki döneme aktarılması gibi işletmenin finansal durumunu olduğundan daha kötü gösterme teknikleri de mevcuttur (Altıntaş, 2010: 154; Ertikin, 2017: 76). Bu tür hileli finansal raporlama eğilimleri işletmeler için kısa vadede kurtarıcı gibi görünse de uzun vadede birçok sorunu beraberinde getirmektedir. Yöneticiler hileli finansal raporlama eyleminden hem işletmeleri adına hem de kendi çıkarlarına bir takım fayda elde edebilirler. Ancak yatırımcılar, finansal analistler ve kreditorler bu hileleri finansal tablolarda fark ettiği zaman işletmeye olan güvenleri yok olabilmekte ve bu hileler sermaye piyasasına ciddi boyutta zararlar verebilmektedir. Bu durum ise ülke ekonomisinde büyük çaplı zararlara sebep olabilmektedir (Ata ve Seyrek, 2018: 58; Kaya ve Uzay, 2018: 727). Sadece yöneticiler değil çalışanlar, bu tür işletmelere olumlu görüş bildiren denetçiler de bu durumdan zarar görmektedir. Söz konusu zararların engellenmesinde işletme çalışanlarına büyük sorumluluklar düşmektedir. İşletmelerde bu tür hileli eylemlerin engellenmesinde yöneticiler, çalışanlar, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerin hileye ilişkin görev ve sorumluluklarını yerine getirmesi büyük önem taşımaktadır (Terzi, 2012: 61). İşletmelerde hilelerin önlenmesi ya da azaltılmasında iç denetim ve iç kontrol etkinliğinin artırılması, personellerin bu konuda daha hassas davranmasının sağlanması, bağımsız denetim birimlerine güvenilir bilgilerin sunulması, hilelerin ortaya çıkarılmasında büyük rol oynamaktadır. Hilelerin ortaya çıkarılması amacıyla denetim komitelerinin kurulması ve iç kontrol, iç denetim etkinliklerinin artırılması, hileleri önlemek için programların geliştirilmesi ve ihbar hattı gibi birimlerin oluşturulması etkili olabilmektedir (Yıldız ve Baskan, 2014:6). İhbar hattı yöntemi ile çalışanlar hile yapanların bildirilmesine ve ortaya çıkarılmasına katkı sunabilmektedir. İşletmede çalışan herhangi birinin fark ettiği hileli eylemleri ilgili birimlere bildirmesi sonucu yapılan yanlışlıkların yetkili kişilerce çözülmesini amaçlayan ihbar hattı son dönemlerde en çok kullanılan yöntemlerden biridir. İhbar hattına yapılan bildirimler doğrudan hileler ile ilgili durumu yansıtabileceği gibi, bu durumlarla ilgili ipucu vermek şeklinde de olabilir. İhbar hatlarının etkin bir şekilde işlemesi şu özelliklere bağlıdır (Rezaee vd., 2002:105; Hacıhasanoğlu ve Karaca, 2015: 121):

- Bireyler hilelere karşı olmalı ve hile ile mücadele konusunda kararlı olmalıdır,
- Hilelerin farkına varabilmeli ve bunlara karşı strateji geliştirme yeteneğine sahip olabilmelidir,
- Ahlaki açıdan duyarlılığa sahip olmalıdır.

İşletmelerde ihbar hattının kurulması ve benimsenmesine yönelik önlemlerin alınması ile hilelerin ihbar edilmesi kolaylaştırılmalı böylece işletmelerde hileleri eylemlere eğilim gösteren personellerin varlığı azaltılmalıdır. Bu durumun azalması ise işletmelerde hileli durumların ortadan kalkmasına ya da en aza indirilmesine katkı sağlayarak hem

yatırımcıların ve kreditorlerin hem de diğer bilgi kullanıcılarının işletmeye olan güvenini artırmaktadır. Ayrıca işletmenin piyasalarda prestij elde etmesine katkı sağlamaktadır. Güvenin oluşması sermaye piyasalarında da hissedilerek ekonomiye büyük fayda sağlamaktadır. Hileli eylemleri raporlayan çalışanlar hem işletme içinde hem de toplumda büyük güven inşa etmektedir. Bu durum çalışanların işe olan motivasyonları, aidiyetleri vb. konulara olumlu yansımakta hem işletmeler hem de çalışanlar bu durumdan yarar görmektedir. Bu sebeple hileli eylemlerin raporlanması bilinci ve ahlaki işletmelerde tepeden tırnağa tüm çalışanlara tarafından benimsenmeli ve bir kültür haline getirilmelidir. Gerekirse bununla ilgili eğitimler, seminerler vb. düzenlenerek personeller desteklenmelidir.

3. Literatür

Hile kavramı son zamanlarda üzerinde durulması gereken önemli bir konu haline gelmiştir. Tüm bireyler için hassasiyet taşıyan bu kavrama sadece kavramsal olarak değil uygulama bazında da önem verilmesi gerekmektedir. Her alanda ve meslekte olduğu gibi muhasebe alanında da son dönemlerde hileli uygulamaların, etik dışı davranışların yoğun bir şekilde arttığı görülmektedir. Bu gibi durumların engellenmesi kadar denetlenmesi de büyük ölçüde önem taşımakta ve bu konuda meslek mensuplarına, ilgili kurum ve kuruluşlara büyük sorumluluklar düşmektedir. Bunun yanı sıra akademik çalışmalarda da bu gibi konulara değinilerek ilgililere bilgilendirmeler yapılması son derece etkin olabilmektedir. Bu sebeple gittikçe önemi artan bu konuyla ilgili hem ulusal hem de uluslararası bazda akademik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Yapılan akademik çalışmaların bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

3.1.Ulusal Çalışmalar

Çalışmanın bu kısmında hile, hile algısı, hile algısının raporlanması ve etik dışı davranışların ortaya çıkarılmasına yönelik literatürde yer alan ulusal çalışmaların bazılarında yer verilmiştir.

Kutlu (2008), Kars ve Erzurum illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanların etik ikilemde kalma nedenlerini bireysel ve çevresel özellikleri dikkate alarak incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre bu nedenlerin başında müşteri kaybetme kaygısı gelmekte ve demografik özelliklere göre farklılık göstermektedir.

Kısakürek ve Alpan (2010) çalışmalarında Sivas ilinde muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği kurallarına uyma nedenlerini, etik dışı davranışlarının nedenlerini ve etik değerlere ilişkin görüşlerini ölçmüştür. Araştırma sonuçlarına göre, Sivas ilindeki muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği kurallarına uyma nedenleri; toplumsal baskı, eğitim düzeyi, meslek birliğinin denetim düzeyi, cezai yaptırımlar ve vicdani yaptırımlar olarak belirlenmiştir.

Kutluk ve Ersoy (2011) Antalya ilindeki muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeylerini ve demografik değişkenlere göre etik yargı düzeyi puanlarında farklılaşma olup olmadığını araştırmışlardır. Değer Belirleme Testi ölçümüne göre yapılan araştırmada meslek mensuplarının etik yargı düzeyi puanları ile unvan, yaş, eğitim durumu, yer ve tecrübe puanları arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Yalnızca cinsiyet açısından anlamlı bir farklılık bulunmuş ve kadınların etik yargı puanlarının erkeklere göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Dönmez ve Karausta (2011) muhasebe eğitimi alan 229 öğrencinin hile ve hileli işlemlere ilişkin algılarını, raporlama eğilimlerini incelemeyi amaçlamışlardır. Senaryo kurgulaması yoluyla gerçekleştirilen çalışma sonucunda, kadın öğrencilerin erkek öğrencilere oranda hileli durumları raporlama da daha duyarlı olduğu sonucuna varılmıştır. Çalışma kapsamında ulaşılan bir diğer sonuç ise, öğrencilerin çoğunluğunun finansal tablo ve varlık usulsüzlüğü ile ilgili hileli senaryolar karşılaştırıldığında yolsuzluk özelindeki olaylara daha fazla hassasiyet gösterdikleri belirlenmiştir.

Güney ve Bozkurt (2012) muhasebede hata, hile ve etik kavramlarının gözden geçirilmek istendiği çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre mesleğe ilişkin görüşlerini ve sorunlarını analiz etmişlerdir. Çalışmada Erzurum ilinde 77 meslek mensubunun unvan gruplarına ilişkin olasılık oranları kullanılarak olasılıksal çıkarımlar yapılmıştır. Çalışma sonucunda SMMM merkezi etik kurulunun kurulmasına onay verme olasılığının, onaylamamaya göre 5.455 kat daha fazla olduğu, vergi kanunlarındaki yasal boşlukların kullanılmama olasılığının, kullanılma olasılığından 3.731 kat daha fazla olduğu yönünde sonuçlara ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada ulaşılan bir diğer sonuç ise, SMMM'lerin meslek hukukuna aykırı davranışları nedeniyle ceza almama ihtimalinin, alma ihtimalinin 10.869 katı olduğudur.

Aytekin vd. (2015), Balıkesir ilinde faaliyet gösteren bağımlı ve bağımsız olan SMMM'lerin karşılaştıkları muhasebe hataları ve hilelerine yönelik tutumları, hile belirteçleri ile karşılaşma sıklıklarını belirlemeye çalıştıkları araştırmada 117 meslek mensubu ile anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler SPSS aracılığıyla analiz edilmiştir. Analizler sonucunda, kadın meslek mensuplarının hile belirteçleri ile daha yoğun bir şekilde karşılaştıkları, eğitim seviyesi yükseldikçe meslek mensuplarının hata ve hile ilgili yargılara katılım düzeylerinde farklılık gözlemlendiği, hataların teknolojik yetersizlik temelli olduğu düşüncesinin zayıfladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015), muhasebe mesleğini icra etmeyi düşünen ve muhasebe eğitimi alan öğrencilerin mesleğe ilişkin hile ve hile algılarının raporlanması eğilimini incelemek amacıyla yaptıkları çalışmada 6 adet senaryo kullanılarak öğrencilerin finansal tablo, yolsuzluk ve varlık usulsüzlüğü başlıklarına yönelik algıları ve raporlama eğilimleri ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma sonucunda, öğrencilerin finansal tablo hilesi ve varlık suiistimaline oranla yolsuzluğa yönelik olaylara daha fazla duyarlılık sergiledikleri ve kız öğrencilerin erkeklere göre hileli davranışa daha fazla hassas oldukları tespit edilmiştir.

Temiz vd. (2018) tarafından yapılan çalışmada, hile senaryoları karşısında muhasebe çalışanları, işletme bölümü öğrencileri ve muhasebe meslek mensuplarının etik tutumları ve raporlama eğilimlerindeki farklılıkların ortaya çıkarılması amacıyla, 282 katılımcıya anket uygulanmıştır. Tek yönlü anova ve korelasyon analizlerinin kullanıldığı çalışmada, katılımcı gruplar arasında gerek etik tutumlar gerekse raporlama eğilimleri açısından anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçlara göre, kadınların erkeklere oranla etik tutumlarının ve raporlama eğilimlerinin daha yüksek olduğu, katılımcıların yaş düzeyinin ise anlamlı farklılık ortaya çıkarmadığı tespit edilmiştir.

Kayhan ve Çakmak (2020), muhasebe meslek mensuplarının ihbar niyeti algısına etki eden faktörlerin Planlanmış Davranış Teorisi ile irdelenmesini amaçladıkları çalışmalarında, anket tekniği kullanılmıştır. Çalışmada Zonguldak, Bartın ve Karabük İllerinde faaliyetlerini yürüten 238 meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Elde edilen veriler SPSS 22 ve Smart PLS 3.2.8 paket programları aracılığıyla analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının ihbar niyetinin tutumlar ve algılanan davranışsal kontrol değişkenlerinden oldukça etkilendiği, tutumların ihbar niyetine yansımada içsel ihbar kanallarının kullanıldığı ve algılanan davranışsal kontrol değişkeninin içsel ve dışsal kanalları aracılığıyla hile ihbar niyetinin oluşacağı belirlenmiştir.

Özcan ve Bilen (2021) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının algıları, hilelerin türleri, tutarları, hilenin yapılma amaçları, hilelerin en çok yapıldığı hesap dönemleri gibi konuları araştırmak istemişlerdir. Çalışma anket tekniğiyle Bolu, Sakarya ve Kocaeli illerinde aktif olarak faaliyet gösteren 440 meslek mensubu ile yapılmıştır. Çalışmada t-test, KMO Barlett gibi istatistik testlerden faydalanılmıştır. Analiz sonucunda, hilenin türüne, hilenin tutar büyüklüğüne, hilenin yapılış amacına göre meslek mensuplarının algılarında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılaşma olduğu gözlemlenmiştir.

Yanık ve Yılmaz (2021), muhasebe meslek mensubu adayları olan öğrencilerin hile algısının değerlendirilmesini amaçlayan çalışmalarında, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesinde muhasebe eğitimi alan 509 öğrenciye anket uygulaması yapılmıştır. Veriler SPSS paket programında değerlendirilmiş ve t-testi, tek yönlü varyans, korelasyon analizleri yapılmıştır. Analiz sonucunda, öğrencilerin hile algısının beklenenden yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

3.2. Uluslararası Çalışmalar

Çalışmanın bu kısmında hile, hile algısı, hile algısının raporlanmasına ve etik dışı davranışların belirlenmesine yönelik uluslararası çalışmaların bazılarında yer verilmiştir.

Ward vd. (1993) çalışmalarında muhasebecilerin (CPA) etik ve etik dışı durumları tanıma ve değerlendirme konusundaki yeterliliğini araştırmışlardır. Çalışmada, katılımcılardan çıkar çatışması sorularından kişisel onur sorunlarına kadar çeşitli etik ikilemleri içeren altı örnekte sunulan CPA davranışının etik olarak kabul edilebilirliğini değerlendirmeleri istenmiştir. Araştırmadan elde edilen ampirik bulgular, CPA'lerin bir dereceye kadar etik ve etik olmayan davranışları ayırt edebildiğini göstermiştir. Etik davranışların ve çok spesifik etik dışı davranışların uygulayıcılar tarafından daha kolay tanımlandığı görülmüştür. Ek olarak, CPA'lerin kendilerini meslektaşlarına göre daha etik odaklı görme eğiliminde olduklarını belirlemişlerdir.

Baird ve Zelin (2008) farklı senaryoların kullanımı ile çalışanların ve öğrencilerin dolandırıcılık faaliyetleri ve hile eğilimlerinin raporlanmasını ele aldıkları çalışmalarında, öğrenciler ve çalışanlarda dolandırıcılık durumunun ve farkındalığın cinsiyete göre farklılık gösterdiği, bayanların erkeklere göre daha hassas olduğu, öğrenciler arasında ise yaşa göre farklılık olduğu yönünde sonuçlar elde edilmiştir.

Lau vd. (2009) öğrencilerin etik uyumlarını ve algılarını araştırmak istedikleri çalışmalarında, erkek öğrencilerin kız öğrencilere göre genel olarak daha az etik olduğunu, devlet üniversitesi öğrencilerinin ise özel üniversiteye göre daha etik olduğunu tespit etmişlerdir.

Eweie ve Brunton (2009) çalışmalarında işletme bölümünde eğitim gören öğrencilerin etik konusundaki algılarını ve tutumlarını ortaya koymayı hedeflemişlerdir. Bu çerçevede 655 öğrenciye anket uygulamışlardır. Çalışma sonucunda, kadınların erkek meslektaşlarına göre etik açıdan daha bilinçli olduğunu, yani etik değerlendirme konusunda erkeklerle kadınlar arasında farklılıklar olduğunu, yaşın etik yargıyı etkileyen bir faktör olduğunu ve iş deneyiminin etik yargıyı önemli ölçüde etkilediğini tespit etmişlerdir.

Othman vd. (2015) Malezya'da kamu sektöründeki dolandırıcılık ve yolsuzluğun tespit edilmesi ve önlenmesine yönelik yöntemlerin belirlenmesinin amaçlandığı çalışmada, Malezya kamu sektöründen muhasebeciler ve iç denetçilerden

oluşan bir örneklem grubuna yapılandırılmış anket tekniği uygulanmıştır. Araştırma sonucunda, operasyonel denetimler, geliştirilmiş denetim komiteleri, geliştirilmiş iç kontroller ve dolandırıcılık uygulamaları, raporlama politikası, personel rotasyonu, dolandırıcılık yardım hatları ve adli muhasebecilerin en etkili dolandırıcılık tespit yöntemleri arasında yer aldığı belirlenmiştir.

Liu ve Ren (2017) denetim görev ekibinin etik liderliğinin, stajyer denetçilerin raporlama niyetinin ve seçilen diğer faktörlerin müşterinin usulsüzlüklerini raporlama olasılıkları üzerindeki etkilerini araştırmak istedikleri çalışmalarında muhasebe (CPA) firmaları için çalışan 150 stajyer denetçi ile anket yapmışlardır. Regresyon modelleri ve korelasyon analizinin kullanıldığı çalışmada, stajyer denetçilerin müşterinin usulsüzlüklerini raporlama olasılıkları ile denetim ekibi liderinin etik anlayışına ilişkin algıları arasında anlamlı derecede pozitif bir korelasyon olduğu tespit edilmiştir.

Awang vd. (2019), çalışmalarında Malezya bankalarındaki Müslüman muhasebe uygulayıcıları arasında tutumun, öznel normların ve İslami meslek etiğine bağlılığın finansal raporlamada dolandırıcılık niyeti üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada Malezya bankalarının mali raporlama sürecine katılan 121 Müslüman muhasebe uygulayıcısına anket uygulanmıştır. Veriler kısmi en küçük kareler yapısal eşitlik modellemesine başvurularak analiz edilmiştir. Ampirik sonuçlar, finansal raporlamada dolandırıcılık niyetini etkilemede tutum ve öznel normların olumlu yönde anlamlı olduğunu gösterirken İslami meslek etiğine ilişkin kuralların önemsiz olduğunu göstermektedir. Bu durum Müslüman muhasebe uygulayıcılarının finansal raporlamada hile yapma niyetleri konusunda İslami meslek etiği kurallarından önemli ölçüde etkilenmeyebileceğini göstermektedir.

Sarikhani vd. (2021) İranlı muhasebecilerin ihbar niyetlerini (WBI) etkileyen faktörleri, hile-beşgeni ve genişletilmiş planlı davranış teorisine entegre ederek araştırmayı hedeflemişlerdir. Çalışmada, Tahran Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören 400 şirketin muhasebecileri arasından tesadüfi örnekleme yoluyla 300 muhasebeciye anket uygulanmış ve uygulama sonucunda 171 geçerli anket analiz için kullanılmıştır. Araştırmada, önerilen hipotezleri incelemek ve araştırma modelini analiz etmek için kısmi en küçük kareler yapısal eşitlik modelleme analizi kullanılmıştır. Araştırmadan elde edilen sonuçlara bakıldığında, genişletilmiş planlı davranış teorisi bileşenlerinin (algılanan davranışsal kontrol, algılanan öznel normlar algılanan ahlaki yükümlülük ve ihbara yönelik tutumlar) muhasebecilerin iç WBI'sı üzerinde olumlu etkileri olduğu belirlenmiştir.

Sahla ve Ardianto (2022), hile beşgeninin beş bileşeni tarafından tetiklenen dış denetçi algısı üzerindeki hile eğilimini incelemeyi amaçlamışlardır. Çalışmalarında baskı (P), fırsat (O), rasyonelleştirme (R), yeterlilik (C) ve kibir (A) unsurlarını ele almışlardır. Ayrıca etik değerler (EV) bu ilişki için düzenleyici değişken olarak yerleştirilmiştir. Çalışma kapsamında Endonezya'da bulunan dış denetçilere anket uygulanmıştır. Araştırma sonucunda, dolandırıcılık beşgeni teorisinin beş bileşeninin, dış denetçilerin algısında dolandırıcılığın tetikleyicileri olarak tam olarak kanıtlanmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca dolandırıcılık eğilimi algısını (SFT) etkilemede yalnızca C ve A unsurlarının anlamlı bir değere sahip olduğu EV'nin C ve A ile SFT arasındaki ilişkiyi düzenlediğine dair kanıtlar tespit edilmiştir. Bu, EV'nin dış denetçi ortamında dolandırıcılığı önleme stratejisi olarak kullanılabilirliğini göstermektedir.

Natour vd. (2023) çalışmalarında Mısır'da denetçinin sahtekârlık tespitine yönelik öz yeterliliğini artırmada adli muhasebe becerilerinin rolünü araştırmayı ve bunları raporlamayı amaçlamışlardır. Ayrıca, bilgisayar destekli denetim teknikleri ve araçları (Computer Assisted Auditing Techniques and Tools / CAATT) uygulamasının muhasebe ve denetim becerileri ile denetçinin öz yeterliliği arasındaki ilişki üzerindeki düzenleyici etkisini ve ayrıca sahtekârlık tespitini artırmadaki rolünü araştırmışlardır. Çalışma için kesitsel bir anket geliştirilmiş ve Mısır'da çalışan 117 dış denetçiye uygulanmıştır. Çalışmanın hipotezlerini incelemek için kısmi en küçük kareler yapısal eşitlik modellemesi kullanılmıştır. Analiz sonuçları; etkili iletişim becerileri, psikososyal beceriler, muhasebe ve denetim becerileri ile denetçinin öz yeterliliği arasında anlamlı doğrudan ilişki olduğunu göstermektedir. Ayrıca, sonuçlar, denetçinin öz yeterliliği ile sahtekârlık tespiti arasında anlamlı bir doğrudan ilişki olduğunu göstermektedir. CAATT uygulamasının denetçi öz-yeterliliği ile sahtekârlık tespiti arasındaki ilişki üzerinde orta düzeyde etkisi olduğu keşfedilmiştir. Buna karşılık, analiz sonuçları teknik alan ve analitik beceriler ile denetçinin öz-yeterliliği arasında anlamlı bir ilişki göstermemektedir.

4. Yöntem

Bu çalışmanın temel amacı, stajyer SMMM hile algısının raporlama eğilimi üzerindeki etkisini tespit etmektir. Hile katılım düzeyi ile raporlama eğilimi arasında hangi düzeyde bir ilişki bulunduğunun araştırılması da çalışma kapsamında ulaşılmak istenen bir diğer amaçtır. Vergi, Türkiye Cumhuriyeti devletinin en önemli gelir kaynağıdır. Bu kaynağın hesaplanması sürecinde SMMM'ler önemli bir rol üstlenmektedir. Bu süreçte hile içeren olaylara başvurulması ülke açısından ciddi gelir kayıplarına yol açmaktadır. Böyle bir durumun önüne geçilmesi için gerek meslek mensupları gerekse geleceğin potansiyel SMMM'leri olan stajyerlerde farkındalık oluşturulması elzemdir.

Çalışma, mevcut görünümü ortaya çıkarması açısından, tanımsal bir nitelik göstermektedir. Çalışmanın ana kitlesini Diyarbakır SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası) bünyesinde stajlarını sürdüren stajyer SMMM'ler oluşturmaktadır. İlgili odaya kayıtlı 168 stajyer bulunmaktadır. Saha araştırması öncesinde Bitlis Eren Üniversitesi Etik İlkeleri ve Etik Kurulundan 30.12.2022 tarih ve E.76726 sayılı etik kurul izni alınmıştır. Çalışmanın örnekleme sürecinde basit tesadüfi örnekleme yöntemine başvurulmuştur. Bu bağlamda, Diyarbakır SMMM bünyesinde stajlarını devam ettiren 110 stajyer SMMM'den yüz yüze anket yöntemiyle veri toplanmıştır. Veri toplama sürecinde Baird ve Zelin (2008) tarafından geliştirilen, Dönmez ve Karausta (2011) tarafından Türkçeye uyarlanan ölçekten ve demografik sorulardan yararlanılmıştır. Çalışmada kullanılan ölçekte hileli olaylara ilişkin 6 adet senaryo bulunmaktadır. Bu senaryolar; varlık usulsüzlüğü (Senaryo 1 ve Senaryo 4), yolsuzluk (Senaryo 2 ve Senaryo 5) finansal tablo hilesi (Senaryo 3 ve Senaryo 6) çerçevesinde şekillenmiştir. Çalışma kapsamında stajyerlerin senaryolara yönelik katılım düzeyleri ile hile algıları ve senaryolarda paylaşılan olaylarla ilgili raporlama (ihbar etme) eğilimleri ölçülmeye çalışılmıştır. Katılımcıların hile algıları ve raporlama eğilimleri 5'li Likert tarzındaki ölçekle ölçülmüştür. Araştırmaya katkı sağlayan katılımcıların senaryolarla ilgili hile algıları "(1) Hiç Katılmıyorum'dan (5) Tamamen Katılıyorum'a" uzanan seçenek dizesi ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Katılımcıların senaryolarda paylaşılan olaylarla ilgili raporlama eğilimleri ise "(1) Kesinlikle Rapor Etmezdim'den (5) Kesinlikle Rapor Ederdim'e" uzanan yanıt dizisi ile belirlenmeye çalışılmıştır. Saha araştırması sonucunda ulaşılan verilerin analizi sürecinde frekans dağılımları, betimsel istatistikler, basit doğrusal regresyon ve korelasyon analizi kullanılmıştır. Değişkenler arası ilişkinin gücü ve yönünü belirlemek amacıyla korelasyon, bağımsız değişkeninin bağımlı değişkeni hangi oranda açıkladığını belirlemek amacıyla da basit doğrusal regresyon analizine başvurulmuştur. Basit doğrusal regresyon, bağımsız değişken (X) ile bağımlı değişken (Y) arasındaki ilişkiyi modellemek için kullanılır. Bu yöntem, (X)'deki her bir birimlik artışın (Y) üzerinde ne kadar etki yarattığını belirlemeyi hedefler (Alpar, 2013: 416).

Çalışma kapsamında test edilmesi amaçlanan hipotezler şunlardır:

H1a: Varlık usulsüzlüğü algısının raporlama eğilimi üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.

H1b: Yolsuzluk algısının raporlama eğilimi üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.

H1c: Finansal tablo hilesi algısının raporlama eğilimi üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir etkisi bulunmaktadır.

H2a: Varlık usulsüzlüğü katılım düzeyi ile raporlama eğilimi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki vardır.

H2b: Yolsuzluk katılım düzeyi ile raporlama eğilimi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki vardır.

H2c: Finansal tablo hilesi katılım düzeyi ile raporlama eğilimi arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki vardır.

5. Bulgular

Çalışmaya katkı sağlayan stajyer SMMM'lerin demografik özelliklerini yansıtmak amacıyla frekans dağılımları incelenmiştir. Sonuçlar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Katılımcı Stajyerlerin Demografik Özellikleri

Demografik Özellikler	Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet		
Erkek	75	68,2
Kadın	35	31,8
Yaş		
20 – 25	17	15,5
26 – 30	25	22,7
31 ve üzeri	68	61,8
Eğitim		
Lisans	69	62,7
Yüksek Lisans	38	34,6
Doktora	3	2,7

Tablo 1’de görüldüğü üzere çalışmaya katılan stajyerlerin %68,2’si erkek, %31,8’i kadındır. Erkek katılımcıların kadınların iki katından fazla olduğu mevcut oran kapsamında görülmektedir. Yaş değişkenine göre incelendiğinde stajyerlerin %15,5’i 20 – 25 yaş, %22,7’si 26 – 30 yaş aralığında bulunurken geri kalan %61,8’i ise 31 yaş ve üzerindedir. Bu bağlamda stajyerlerin çoğunluğunun 31 yaş üzerinde olduğu ifade edilebilir. Eğitim durumu açısından katılımcıların dağılımı irdelendiğinde, %62,7’si lisans, %34,6’sı yüksek lisans ve geri kalan %2,7’si ise doktora derecesine sahiptir. Doktora mezuniyetinin katılımcı stajyerler arasında yaygın olmadığını ilgili oran kapsamında söylemek mümkündür.

Senaryolar çerçevesinde hile algısının ortaya çıkarılmasına hizmet eden ölçek ile ilgili betimsel istatistikler Tablo 2’de paylaşılmaktadır.

Tablo 2. Hile Algısı Ölçeğine İlişkin Betimsel İstatistikler

Hile Algısı Boyutları	Ortalama (X)	Standart Sapma
Varlık Usulsüzlüğü	2,40	1,06
Yolsuzluk	1,98	1,09
Finansal Tablo Hilesi	2,37	1,08

Araştırmada kullanılan hile algısı ile ilgili ölçek üç boyut çerçevesinde şekillenip, *Hiç Katılmıyorum*’ dan (1) *Tamamen Katılıyorum*’ a (5) uzanan 5’li likert şeklindedir. İlgili ölçekten alınabilecek puanlar; en düşük 1 ve en yüksek ise 5’tir. Tablo 2’den de görüleceği üzere, ortalamalar açısından bakıldığında, araştırmaya katılan stajyerlerin “*yolsuzluk*” algılarının ($x = 1,98$) “*varlık usulsüzlüğü*” ($x = 2,40$) ve “*finansal tablo hilesi*” ($x = 2,37$) algılarına göre daha yüksek olduğu gözlenmiştir. Yolsuzluk ortalamasının düşük çıkması, katılımcıların etik dışı olayları barındıran ilgili senaryoları kabul etmediklerinin göstergesidir. Bu bağlamda, katılımcıların yolsuzluk içeren olaylara karşı daha fazla duyarlılık sergiledikleri söylenebilir.

Araştırmaya katkı sunan stajyer SMMM’lerin hileli olaylara yönelik raporlama eğilimleri ile ilgili betimsel istatistikler Tablo 3’te gösterilmektedir.

Tablo 3. Raporlama Eğilimine Yönelik Betimsel İstatistikler

Raporlama Eğilimi Boyutları	Ortalama (X)	Standart Sapma
Varlık Usulsüzlüğü Raporlama	3,60	1
Yolsuzluk Raporlama	4,13	1,01
Finansal Tablo Hilesi Raporlama	3,63	1,13

Araştırmada öncelikle senaryolar özelinde katılımcı stajyerlerin hile algıları ölçülmüştür. Sonrasında ise senaryolarda paylaşılan olayları raporlama eğilimleri incelenmiştir. Katılımcıların raporlama eğilimleri, *Kesinlikle Rapor Etmezdim*’den (1) *Kesinlikle Rapor Ederdim*’e (5) uzanan seçenek dizgisi ile belirlenmeye çalışılmıştır. Tablo 3 irdelendiğinde, katılımcıların yolsuzluk ile ilgili olayları raporlama eğilimlerinin ($x = 4,13$) gerek varlık usulsüzlüğü ($x = 3,60$) gerekse finansal tablo hilesi ($x = 3,63$) özelinde karşılaşılan olayları rapor etme eğilimlerinden daha yüksek düzeyde olduğu görülmüştür. Bu bağlamda, katılımcıların yolsuzluk barındıran etik dışı olaylar karşısında daha fazla sorumluluk alarak raporlama yoluna başvuracakları ifade edilebilir.

Varlık usulsüzlüğü algısının raporlama eğilimi üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla basit doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 4’te özetlenmektedir.

Tablo 4. Varlık Usulsüzlüğü Algısının Raporlama Eğilimine Etkisi

Bağımlı Değişken	R ²	F	Bağımsız Değişken	B	Beta	t	p
Varlık Usulsüzlüğü Raporlama	0,377	65,426	Varlık Usulsüzlüğü Algısı	4,984	-0,578	-8,089	0,000

Tablo 4'te görüldüğü gibi, varlık usulsüzlüğü algısının raporlama eğilimi üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı ($F = 65,426$; $p < 0,01$) bir etkisi bulunmaktadır. Bu nedenle, H_{1a} hipotezi kabul edilmiştir.

Tablodan da görüleceği üzere, varlık usulsüzlüğü algısının raporlama eğilimini %38 oranında açıkladığı görülmektedir. Bu oran, varlık usulsüzlüğü ortalamasında meydana gelebilecek bir birimlik değişimin raporlama eğilimi ortalamasında 0,38 birimlik bir değişime neden olacağını temsil etmektedir.

Yolsuzluk algısının raporlama eğilimi üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla basit doğrusal regresyon analizine başvurulmuş olup ilgili sonuçlar Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Yolsuzluk Algısının Raporlama Eğilimine Etkisi

Bağımlı Değişken	R ²	F	Bağımsız Değişken	B	Beta	t	p
Yolsuzluk Raporlama	0,418	77,534	Yolsuzluk Algısı	5,313	-0,596	-8,805	0,000

Basit doğrusal regresyon analizi sonuçlarının özetlendiği Tablo 5'te görüldüğü üzere yolsuzluk algısının raporlama eğilimi üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ($F = 77,534$; $p < 0,01$) bir etkisi bulunmaktadır. Böylelikle, H_{1b} hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 5'te yer alan R² değeri dikkate alındığında araştırmaya katılan stajyerlerin yolsuzluk algılarının raporlama eğilimlerine % 42 oranında etkide bulunduğu gözlenmiştir. Bu kapsamda, yolsuzluk ortalamasındaki bir birimlik değişimin raporlama eğilimi ortalamasında 0,42 birimlik bir değişime neden olacağını söylemek mümkündür.

Finansal Tablo Hilesi algısının raporlama eğilimi üzerindeki etkisini tespit etmek için basit doğrusal regresyon analizine başvurulmuştur. Analiz sonuçları Tablo 6'daki gibidir.

Tablo 6. Finansal Tablo Hilesi Algısının Raporlama Eğilimine Etkisi

Bağımlı Değişken	R ²	F	Bağımsız Değişken	B	Beta	t	p
Finansal Tablo Hilesi Raporlama	0,301	46,400	Finansal Tablo Hilesi Algısı	4,990	-0,572	-6,812	0,000

Tablo 6'da görüldüğü üzere, finansal tablo hilesi algısının raporlama eğilimi üzerinde istatistiksel bakımdan anlamlı ($F = 46,400$; $p < 0,01$) bir etkisi vardır. Bu bağlamda, H_{1c} hipotezi kabul edilmiştir.

İlgili tabloda yer alan R² değerine bakıldığında, finansal tablo hilesi algısının katılımcıların raporlama eğilimlerine % 30 oranında etkide bulunduğu anlaşılmaktadır. Bu oran çerçevesinde, finansal tablo hilesi ortalamasındaki bir birimlik değişimin raporlama eğilimi ortalamasında 0,30 birimlik bir değişime neden olacağı sonucuna varmak mümkündür.

Hile katılım düzeyine yönelik varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hilesi boyutları ile raporlama eğilimleri arasındaki ilişki düzeyini ortaya koymak amacıyla korelasyon analizinden yararlanılmıştır. Analiz sonuçları Tablo 7'de gösterilmektedir.

Tablo 7. Hile Katılım Düzeyi ile Raporlama Eğilimi Arasındaki İlişki

	1	2	3	4	5	6
1. Varlık Usulsüzlüğü	1	,602**	,585**	-,614**	-,415**	-,234**
2. Yolsuzluk		1	,613**	-,359**	-,646**	-,266**
3. Finansal Tablo Hilesi			1	-,432**	-,448**	-,548**
4. Varlık Usulsüzlüğü Raporlama				1	,567**	,525**
5. Yolsuzluk Raporlama					1	0,543**
6. Finansal Tablo Hilesi Raporlama						1

** Korelasyon 0,01 seviyesinde anlamlı (çift yönlü).

Hile boyutları ile ilgili raporlama eğilimleri arasındaki ilişkinin belirlenmesi sürecinde Pearson korelasyon katsayısına bakılmıştır. Katsayıların yorumlanması amacıyla Cohen (1988) tarafından ileri sürülen sınıflandırma esas alınmıştır. Cohen (1988) değişkenler arasındaki korelasyon katsayısının 0.1 – 0.29 arasında bulunması ile zayıf, 0.3 ile 0.49 aralığında olması halinde orta düzeyde, 0.5 – 1.0 aralığında yer alması ile güçlü bir ilişki varlığından söz etmiştir. Tablo 7 incelendiğinde, Varlık usulsüzlüğü katılım düzeyi ile raporlanması eğilimi arasında negatif yönlü, güçlü ve anlamlı ($r = -0,614$; $p < 0,01$) bir ilişki ile karşılaşılmıştır. Bu nedenle, H_{2a} hipotezi kabul edilmiştir. Yolsuzluk katılım düzeyi ile raporlanması eğilimi arasında negatif yönlü, güçlü ve anlamlı ($r = -0,646$; $p < 0,01$) bir ilişki keşfedilmiştir. Bu sayede, H_{2b} hipotezi kabul görmüştür. Finansal tablo hilesi katılım düzeyi ile raporlanması eğilimi arasında negatif yönlü, güçlü ve anlamlı ($r = -0,548$; $p < 0,01$) bir ilişki gözlenmiştir. Böylelikle, H_{2c} hipotezi kabul edilmiştir. Korelasyon analizi sonucunda karşılaşılan negatif yönlü ilişki ile katılımcıların varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hilesine yönelik senaryolara katılım düzeyleri düştükçe raporlama eğilimlerinin artacağını ifade etmek mümkündür.

Hile katılım düzeyine yönelik ortaya konan tüm boyutlar ile ilgili raporlama eğilimleri arasında gözlenen güçlü negatif ilişkinin varlığı, senaryolar çerçevesinde ileri sürülen olayların katılımcılar tarafından kabul görmediğini ve böyle bir durumu raporlama eğilimlerinin yüksek olduğunu göstermektedir.

Sonuç ve Değerlendirme

İşletmeler için küreselleşen finansal piyasalarda yer almak ve rekabet üstünlüğü sağlamak artık daha zor bir hal almaya başlamıştır. Finansal piyasalara olan güvenin yaşanan muhasebe ve finansal skandallar nedeniyle azalması tüm dünya ülkelerinde hem yatırımcıları hem de işletmeleri derinden etkilemiştir. Güvenilir, şeffaf, karşılaştırılabilir bilgiye olan güven ihtiyacı artmış ve bu doğrultuda bütün taraflar için etik davranışlar iş hayatında önem kazanmaya başlamıştır. İşletmelerin hileli davranışları yok etmesi ya da azaltabilmesi iyi bir denetim ve iç kontrol sistemine sahip olmasına bağlıdır. Bu hususların dışından hileli davranışları engellemenin önemli yollarından birisi de çalışanların hileli davranışları raporlama eğilimidir. Bu raporlama eğilimi çalışanlarda bir kültür haline gelmeli ve bunun teşvik edilmesi için işletme yönetimi tarafından gerekli çalışmalar yapılmalıdır. Etkin bir ihbar hattının kurulması ve güvenilir bir şekilde işlemesi buna bir örnek niteliğindedir. İhbar hattının etkin kullanılması işletmelerde hileli davranışların ihbar edileceği korkusunu oluşturacak böylece çalışanların hileli eylemlerine ilişkin yönelimleri azaltılabilecektir. Hilelerin raporlanması eğilimi meslek mensuplarının özellikle hileli eylemlere yoğun bir şekilde başvuru alanında çalışan muhasebe meslek mensuplarının etik tutumları olarak nitelendirilmektedir. Böylesine önemli işi üstlenen meslek mensuplarının etik

tutum ve ilkelere riayet etmesi hem çalıştıkları kamu kurum ve kuruluşlarına, hem topluma hem de devlete karşı olan görev ve sorumluluklarının temelini oluşturmaktadır. Bu bilgiler çerçevesinde çalışmada ileride muhasebe mesleğini icra edecek olan stajyer SMMM'lerin hile algılarının ölçülmesi ve raporlama eğilimine etkilerinin araştırılması amaçlanmıştır.

Hile algısının raporlama eğilimi üzerinde ne düzeyde bir etkiye sahip olduğunun araştırıldığı çalışma stajyer SMMM'ler ile gerçekleştirilmiştir. Bu çerçevede stajyerlerin hile algılarının raporlama eğilimleri üzerindeki etkisi değerlendirilmiş ve hile katılım düzeyi ile raporlama eğilimi arasındaki ilişki düzeyi incelenmiştir. Geleceğin SMMM adayları olan stajyerlerde hileli olaylar karşısında farkındalık oluşturduğundan ve stajyerlerin tepkilerini yansıttığından dolayı bu çalışmanın önem taşıdığı ifade edilebilir.

Çalışma sonucunda, "varlık usulsüzlüğü" ve "finansal tablo hilesi" etkenlerine kıyasla katılımcıların "yolsuzluk" özelinde sunulan olaylara hem hile algısı hem de raporlama eğilimi açısından daha fazla duyarlılık gösterdikleri belirlenmiştir. "Yolsuzluk" açısından karşılaşılan bu bulgu, Temiz ve diğerleri (2018), Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015) ile Dönmez ve Karausta (2011) tarafından yapılan araştırma sonuçlarına benzerlik göstermektedir. Çalışma kapsamında, raporlama eğilimlerinin hile algısına yönelik "varlık usulsüzlüğü", "yolsuzluk" ve "finansal tablo hilesi" algılarından etkilendiği gözlenmiştir.

Hile katılım düzeyi ile raporlama eğilimleri arasındaki ilişkiler değerlendirildiğinde; varlık usulsüzlüğü katılım düzeyi ile raporlanması eğilimi arasında negatif yönlü güçlü bir ilişki, yolsuzluk katılım düzeyi ile raporlanması eğilimi arasında negatif yönlü güçlü bir ilişki ve finansal tablo hilesi katılım düzeyi ile raporlanması eğilimi arasında negatif yönlü bir ilişki düzeyi ile karşılaşılmıştır. Varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hilesi boyutları özelinde ulaşılan negatif yönlü ilişkiler, senaryolar çerçevesinde ileri sürülen olaylara katılım düzeyi düştükçe raporlanma eğilimlerinin artacağını yansıtmaktadır. İlgili boyutlar ve raporlanmaları açısından rastlanan mevcut bulgu, Temiz ve diğerleri (2018) tarafından gerçekleştirilen çalışma sonuçları ile örtüşmektedir.

Günümüzde muhasebe sürecinde gerçekleştirilen hileli girişimler hem ülkeler açısından ciddi bir gelir kaybına yol açmakta hem de işletmeler adına olumsuz bir imaj oluşturmaktadır. Böyle bir durumun önüne geçilmesi için eğitim önemli bir araçtır. Muhasebe sürecinde aktif rol oynayan meslek mensupları, geleceğin potansiyel meslek mensubu adayları olan stajyerler ve lisans eğitimi alan öğrencilere yönelik vergi bilinci, etik değerler ile hileli işlemler ve sonuçları ile ilgili eğitimsel programlar uygulanmalıdır. Bu sayede etik dışı uygulamalardan kaçınmak mümkün hale gelebilmektedir.

References

- Abdullahi, R. ve Mansor, N. (2015). Fraud triangle theory and fraud diamond theory: Understanding the convergent and divergent for future research. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5(4), 38-45.
- Alpar, R. (2013). Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemler. Detay Yayıncılık.
- Altıntaş, N. N. (2010). Denetimde hata ve hile. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 1, 151-161.
- Ata, H. A. ve İ. H. Seyrek. (2009). The use of data mining techniques in detecting fraudulent financial statements: An application on manufacturing firms. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 157-170.
- Aydın, R. ve Akbaş, H.E. (2023). Hile teorilerinin bağımsız denetim sürecindeki yeri: fenomenolojik bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 33(176), 317-334.
- Aytekin, S., Sezgin, H. ve Yalçın, M. (2015), Uygulamacıların muhasebede hata ve hileler ile hile belirteçlerine yönelik yaklaşımları: Balıkesir ili örneği, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 14(44), 69- 85.
- Awang, Y., Abdul Rahman, A.R. ve Ismail, S. (2019), "The influences of attitude, subjective norm and adherence to Islamic professional ethics on fraud intention in financial reporting", *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 10(5), 710-725.
- Baird, J. E. ve Zelin, R. (2008). Understanding employee perceptions of fraudulent activities and their propensity to report those activities using anonymous tip lines: The influence of fraud type, perpetrator gender, and observer demographics. *Southern Business Review*, 33, 1-14.
- Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences*, 2nd ed. Hillsdale, NJ: Erlbaum
- Dönmez, A. ve Karausta, T. (2011), Çalışanların mesleki hile algısı ve ihbar hattı kullanarak rapor etme eğilimleri üzerine Akdeniz Üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesinde yapılan bir araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, 104, 17-42.

- Ertikin, K. (2017). Hile denetimi: Kırmızı bayrakların tespiti için kullanılan proaktif yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 75, 71-94.
- Eweie, G. ve Brunton, M. (2009). Ethical perceptions of business students in a New Zealand University: Do gender, age and workexperience matter?. *Journal of Business Ethics*, (19), 95-111.
- Güney, S. ve Bozkurt, R. (2012). The problems and ethical attitudes of accounting professionals toward accounting errors and frauds: A model practice in city of Erzurum. *International Journal of Business and Social Science*, 3(20), 255-268.
- Gümüş, U., ve Göğebakan, H. (2016). Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik, Aydın ilinde muhasebeciler üzerine bir araştırma. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 1(3), 12-27.
- Othman, R., Aris, N.A., Mardziah, A., Zainan, N. ve Amin, N.M. (2015). Fraud detection and prevention methods in the malaysian public sector: Accountants' and internal auditors' perceptions. *Procedia Economics and Finance*, 28, 59-67.
- Özcan, M. ve Bilen, H. (2021), Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilelerine Yönelik Algı Farklılıkları, *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(1), 177-201.
- Rae, K. ve Subramaniam, N. (2008). Quality of internal control procedures: Antecedents and moderating effect on organisational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 104-124.
- Karabınar, S. ve N. Akyel. (2009). Hileler ve muhasebe denetimindeki yeri. 1.U Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi, 10-16 Mayıs 2009, Kosova-Priştine, s. 691-704.
- Kassem, R. ve Higson, A. (2012). The new fraud triangle model. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Science*, 3(3), 191-195.
- Kaya, H. P. ve Suzay, Ş. (2018). Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 721- 740.
- Kayhan, M. G., ve Çakmak, A. F. (2020). Hileli finansal raporlama faaliyetinin ortaya çıkarılmasında ihbar niyetinin planlanmış davranış teorisi ile irdelenmesi. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10(3), 762-775.
- Kazan, G. (2021). Hile üçgeni, hile elması ve hile beşgeni: Hile eylemlerinin nedenlerine ilişkin teorilere kavramsal bakış. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(62), 245-258.
- Kıllı, M., ve Kutlu, H. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri hakkında algı ve tutumlarının incelenmesi: Osmaniye ilinde bir araştırma. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), 1-16.
- Kısakürek, M. ve Alpan, N., (2010). Muhasebe meslek etiği ve Sivas ilinde bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 47, 213-228.
- Kutlu, H. A., (2008). Muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilemleri: Kars ve Erzurum illerinde bir araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(2), 143-170.
- Kutluk, F. A. ve Ersoy, A., (2011). Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri üzerine bir araştırma. *Ege Akademik Bakış*, 11(3), 425-438.
- Köksal, İ. (2015). *Dijital ortamdaki finansal hile kontrolünde adli muhasebe: bağımsız denetçiler üzerinde bir araştırma.* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi. Kütahya.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2015). Potansiyel muhasebe meslek mensuplarının hile algısı üzerine Bozok Üniversitesi'nde yapılan bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 117-130.
- Lau, T.C., Choe, K. L. ve Bin Ramly, Z. (2009), Ethical orientation of future business leaders: An exploratory research. *International Review of Business Research Papers*, (5), 109120.
- Liu, G. ve Ren, H. (2017), "Ethical team leadership and trainee auditors' likelihood of reporting client's irregularities", *Journal of Financial Crime*, 24 (1), 157-175.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. ve McMickle, P.L. (2002). Continuous auditing: Building automated auditing capability. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, (21), 147-163.

- Natour, A.R.L., Mawali, H., Zaidan, H. ve Said, Y.H.S. (2023). The role of forensic accounting skills in fraud detection and the moderating effect of CAATTs application:evidence from Egypt. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.16, 1-19.
- Nindito, M. (2018). Financial statement fraud: Perspective of the Pentagon Fraud model in Indonesia. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(2), 1-9.
- Sahla, W.A. ve Ardianto, A. (2023), Ethical values and auditors fraud tendency perception: testing of fraud pentagon theory, *Journal of Financial Crime*, 30(5), 966-982.
- Sarikhani, M. ve Ebrahimi, F. (2022), Whistleblowing by accountants: an integration of the fraud pentagon and the extended theory of planned behavior, *Meditari Accountancy Research*, 30(6),1740-1763.
- Johnson, R. E., Silverman, S. B., Shyamsunder, A., Swee, H. Y., Rodopman, O. B., Cho, E. ve Bauer, J. (2012). Acting superior but actually inferior?: Correlates and consequences of workplace arrogance. *Human Performance*, 23(5), 403-427.
- Sujeewa , G., Yajid , M., Khatibi , A. ve Azam , S. (2020). The relevance of fraud diamond theory in determining employee frauds in public sector entities in Sri Lanka. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 8(4), 15-25.
- Terzi, S. (2012). Hile ve usulsüzlüklerin tespitinde veri madenciliğinin kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 54, 51-63.
- Temiz, H., Hacıhasanoğlu, T., ve Özdemir, N. (2018). Muhasebe meslek mensupları, muhasebe çalışanları ve meslek mensubu adaylarının hile tutumları ve raporlama eğilimlerinin incelenmesi: Yozgat örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (52), 213-240. <https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.399422>
- Yanık, A., ve Yılmaz, N. (2021). Muhasebe meslek mensubu adaylarının hile algısı üzerine bir araştırma: Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi örneği. *EKEV Akademi Dergisi* (87), 19-36.
- Yıldız, E. ve Baskan, T.D. (2014). Muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar: BİST şirketleri üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62),1-18.
- Ward, S.P., Wrad, D.R. ve Deck, A. B. (1993). Certified public accountants: Ethical perception skills and attitudes on ethics education. *Journal of Business Ethics*, 12, 601-610.
- Wolfe, D., ve Hermanson, D. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. *CPA Journal*, 74 (12), 38-42.

Extended Abstract

Aim and Scope

The main objective of this study is to determine the effect of trainee CPA (Certified Public Accountant) fraud perception on reporting tendency. Another objective of the study is to investigate the level of relationship between fraud perception and reporting tendency. In this context, a questionnaire survey was conducted for the trainee CPA candidates who continue their internship obligations within Diyarbakır Chamber of Certified Public Accountants (Chamber of Certified Public Accountants).

Methods

The main population of the study consists of intern CPAs who continue their internships within Diyarbakır Chamber of Certified Public Accountants (CCPA). There are 168 interns registered to the relevant chamber. Simple random sampling method was used in the sampling process of the study. In this context, data were collected from 110 trainee CPAs who continue their internships at Diyarbakır CCPA through face-to-face survey method. In the data collection process, the scale developed by Baird and Zelin (2008) and adapted into Turkish by Dönmez and Karausta (2011) and demographic questions were utilized. The scale used in the study includes 6 scenarios related to fraudulent events. These scenarios are shaped around asset misappropriation (Scenario 1 and Scenario 4), corruption (Scenario 2 and Scenario 5) and financial statement fraud (Scenario 3 and Scenario 6). Within the scope of the study, it was tried to measure the level of participation of the interns towards the scenarios, their perceptions of fraud and their tendency to report (whistleblowing) about the events shared in the scenarios. The participants' fraud perceptions and reporting tendencies were measured using a 5-point Likert scale.

Findings

It was determined that the trainees' perceptions of "corruption" ($x = 1.98$) were higher than their perceptions of "asset irregularity" ($x = 2.40$) and "financial statement fraud" ($x = 2.37$). On the other hand, it was observed that the tendency of the relevant interns to report incidents related to corruption ($x = 4.13$) was higher than the tendency to report incidents related to both asset misappropriation ($x = 3.60$) and financial statement fraud ($x = 3.63$).

When the effect of the perception of fraud on the propensity to report is examined, it is observed that the perception of asset irregularity has a statistically significant effect on the propensity to report ($F = 65,426$; $p < 0,01$), the perception of corruption has a statistically significant effect on the propensity to report ($F = 77,534$; $p < 0,01$) and on the other hand, the perception of financial statement fraud has a statistically significant effect on the propensity to report ($F = 46,400$; $p < 0,01$).

A negative, strong and significant ($r = -0.614$; $p < 0.01$) relationship was found between the level of participation in asset misappropriation and the propensity to report. A negative, strong and significant ($r = -0.646$; $p < 0.01$) relationship was found between the level of corruption participation and the propensity to report. Finally, a negative, strong and significant ($r = -0.548$; $p < 0.01$) relationship was observed between the the level of financial statement fraud participation and the propensity to report.

Conclusion

As a result of the study, it was determined that interns showed more sensitivity to the events presented in the "corruption" dimension in terms of both fraud perception and reporting tendency compared to the "asset misappropriation" and "financial statement fraud" dimensions. This finding in terms of "corruption" is similar to the results of Temiz et al. (2018), Hacıhasanoğlu and Karaca (2015) and Dönmez and Karausta (2011). Within the scope of the study, it is observed that reporting tendencies are affected by the perceptions of "asset misappropriation", "corruption" and "financial statement fraud".

When the relationships between the level of fraud participation and reporting tendencies are evaluated, a strong negative relationship between asset fraud participation and reporting tendency, a strong negative relationship between the level of corruption participation and reporting tendency, and a negative relationship between financial statement fraud participation and reporting tendency are found. Therefore, it can be said that there is a strong negative relationship between all dimensions of fraud participation level and reporting tendencies. The current finding in terms of the related dimensions and their reporting is in line with the results of the study conducted by Temiz et al. (2018).