

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE MANİPÜLASYONUNA KARŞI TUTUMLARI: BURSA İLİNDE BİR UYGULAMA*

The Attitudes of Accounting Professionals Towards Accounting Manipulation: An Implementation In Bursa City

Elif YÜCEL¹ 

Furkan ÖZÇİMEN² 

MAKALE BİLGİSİ

Araştırma Makalesi

Makale Geliş Tarihi : 01/06/2024
Makale Kabul Tarihi : 25/06/2024

ÖZ

Muhasebe mesleği sürekli değişim gösteren ve giderek karmaşık hale gelen muhasebe uygulamalarını gerçekleştirirken aynı zamanda pek çok farklı tarafa karşı sorumlulukları bulunan bir meslektir. Bu sorumluluklar zaman zaman meslek mensuplarını etik ikilemde bırakabilmektedir ve bu ikilemler devamında hile, yolsuzluk ve muhasebe manipülasyonu gibi etik dışı davranışlar ile sonuçlanabilmektedir. Bu çalışmanın temel amacı da Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) mesleki faaliyetlerini sürdürürken muhasebe manipülasyonuna karşı tutumları ve manipülasyona başvurma nedenlerini tespit edebilmektir. Bu amaçla çalışmada öncelikle hile ve muhasebe manipülasyonu kavramları açıklanırken sonrasında Bursa ilinde faaliyetlerine aktif olarak devam eden 420 SMMM ile muhasebe manipülasyonuna ilişkin görüşlerini almak üzere yapılan anket sonuçları analiz edilerek değerlendirilmiştir. Analiz sonucunda SMMM'lerin büyük ölçüde muhasebe manipülasyonuna başvurma konusunda eğilimlerinin olduğu tespit edilmiştir. Bunun en temel nedeni olarak da SMMM'lerin mükelleflerine olan bağlılıkları görülmüştür. Ayrıca çalışmada ankete katılım gösteren meslek mensuplarının demografik özellikleri ile muhasebe manipülasyonuna başvurmaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olup olmadığı analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre erkeklerin muhasebe manipülasyonuna eğilimi daha fazlayken eğitim seviyesi ile muhasebe manipülasyonuna eğilim arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu, mesleki deneyim ile muhasebe manipülasyonuna eğilim arasında ise pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik İkilem, Hile, Muhasebe, Muhasebe Manipülasyonu, SMMM.

ARTICLE INFORMATION

Research Article

Submission Date : 01/06/2024
Accepted Date : 25/06/2024

ABSTRACT

The accounting profession is one that constantly evolves and becomes increasingly complex, while also holding various responsibilities to different parties. These responsibilities can sometimes place professionals in ethical dilemmas, which can subsequently result in unethical behaviors such as fraud, corruption, and accounting manipulation. The primary aim of this study is to identify the attitudes of Certified Public Accountants (CPAs) towards

* Bu makale, Elif YÜCEL danışmanlığında yürütülen Furkan ÖZÇİMEN'in "Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Manipülasyonuna Karşı Eğilim Düzeylerinin İncelenmesi: Bursa İli Uygulaması" başlıklı Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Tezli Yüksek Programı'nda yazılan basılmamış yüksek lisans tezinden türetilmiştir. "5th International Latin American Congress on Economic and Management Sciences" Kongresinde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

¹ Doç. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, e-posta: emugal@uludag.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2708-6778 (Sorumlu Yazar/ Correspondent Author)

² Yüksek Lisans Öğrencisi, Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, e-posta: furkanozcmien@gmail.com, ORCID: 0009-0006-5026-3791

accounting manipulation and the reasons why they resort to manipulation while conducting their professional activities. For this purpose, the study first explains the concepts of fraud and accounting manipulation. Then, the results of a survey conducted with 420 actively practicing CPAs in Bursa, in order to gather their views on accounting manipulation, are analyzed and evaluated. The analysis results reveal that CPAs are largely inclined to resort to accounting manipulation. The most fundamental reason for this is found to be their loyalty to their clients. Additionally, the study examines whether there is a statistically significant relationship between the demographic characteristics of the survey participants and their propensity to engage in accounting manipulation. According to the analysis results, men are more inclined towards accounting manipulation, and there is a negative relationship between the level of education and the propensity to engage in accounting manipulation, whereas there is a positive relationship between professional experience and the propensity to engage in accounting manipulation.

Keywords: Ethical Dilemma, Fraud, Accounting, Accounting Manipulation, CPAs.

1. Giriş

Muhasebe mesleği, ekonomik hayatın temel bileşenlerinden birini oluşturmaktadır. Zira piyasalardaki tüm faaliyetler, muhasebe tarafından sağlanan bilgi akışı ile sürdürülebilmektedir. Bu nedenle, muhasebe mesleğinde gerçeğe uygun ve güvenilir bilgilerin karar alıcılara sunulması önem arz etmektedir. Ancak çok fazla tarafla ilişki içerisinde olan ve sorumlulukları bulunan muhasebe mesleğinde etik sapmaların yaşanabilmesi oldukça muhtemeldir. Etik, iyi veya kötüyü davranışlar ayırt edilirken başvurulabilen kriterler bütünüdür (Meigs ve diğerleri, 1995: 60). Uzun yıllar sosyoloji, psikoloji ve felsefe gibi bilimlerin tartıştığı etik insanın doğası gereği parayla son derece yakından ilişkilidir. Çünkü insanın doğasında para kazanma isteği bulunmaktadır ve bu istek bireyin doğrularının önüne geçerse etik kavramı da ihlal edilebilmektedir. Bu açıdan muhasebe mesleğinde etik ayrı bir öneme sahiptir. Muhasebe meslek etiği ise muhasebe mesleğinin icra edilmesinde neyin doğru neyin yanlış olduğunu belirlemeye yönelik kurallar bütünüdür (Selimoğlu, 2006: 437). Özellikle 2000’li yılların başlarında yaşanan küresel etkili firma skandalları, muhasebe ve denetim mesleklerinde etiğin önemini ortaya koymuştur (Kayacan, 2005: 11).

Muhasebe meslek etiği, meslek mensuplarının yasal düzenlemeler çerçevesinde bağımsız, tarafsız ve dürüst bir biçimde hareket etmelerinin gerekliliğini vurgulamaktadır. Ancak, bunu sağlamak meslek mensupları için her zaman çok kolay olmamaktadır. Zira meslek mensupları tüm diğer baskıların yanı sıra mükellef baskısı ile karşı karşıya kalabilmektedir. Rekabetin yoğun olduğu piyasa koşullarında mükellefini kaybetme riski ile yüz yüze gelen meslek mensupları da zaman zaman ikilemde kalmaktadırlar. Etik ikilem, bir olayın çözülmesi aşamasında bireylerin mesleki muhakemelerini kullanırken yaşadıkları

kararsızlık durumudur. Muhasebe meslek mensubu mevzuatların gerektirdiği görev ve sorumlulukları diğer ilişkili olduğu tarafların çıkarları ile çatıştığında, bu taraflara olan görev ve sorumlulukları veya da kendi çıkarları arasında kalabilmektedir (Mintz, 1995: 250). Etik ikilemlerin sonucunda meslek mensubunun önünde iki yol vardır; etik davranmak ya da etik davranışlardan sapmak. Etik kalabilmek bazen daha zorlu bir yoldur. Etik ikilem zamanla yerini etik gerilime bırakabilir. Etik gerilim; bireyin ilgili ahlaki yükümlülükleri yerine getirme konusundaki belirsizliğinden doğan bir psikolojik durum olarak tanımlanmaktadır (Shabil ve diğerleri, 2012). Çünkü meslek mensuplarının yaşadıkları etik gerilim, baskı ve stres unsurlarını ortaya çıkarmaktadır. Etik gerilim sonucunda da meslek mensuplarında tükenmişlik duygusu başlamaktadır (Huhtala ve diğerleri, 2011). Bir diğer seçenek ise etikten sapmadır. Etik sapma; hile, yolsuzluk ve muhasebe manipülasyonu yoluyla etik dışı faaliyetlerin gerçekleştirilmesidir. Bu çalışmanın temel amacı da muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelerden saparak muhasebe manipülasyonuna yönelme eğilimlerinin ve buna yol açan etkenlerin belirlenebilmesidir.

2. Muhasebe Mesleğinde Etik Sapma ve Sapmaların Nedenleri

Muhasebe mesleğinde etik sapma farklı şekillerde ortaya çıkmakla birlikte başlangıç noktası etik ikilemlerdir. Etik ikilemlere karşı muhasebe mesleğinde de kural ve standartlar bulunmaktadır. Örneğin “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)” tarafından 2014 yılında yayınlanan “*Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı*” ve ilk olarak 2015 yılında “Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)” tarafından yayınlanmış olan Türkiye Denetim Standartları tam seti içerisinde yer alan “*Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*” ülkemizde muhasebe meslek etiği ilkelerini belirleyen başlıca standartlardır. Etik kuralların varlığı etik ilke ve standartların varlığı etik sapmalara sınır getirerek, etik ikilemlere karşı çözüm yolları üretmeyi amaçlamaktadır. Ancak her kural gibi bu kuralların varlığı da etik dışı faaliyetlerin gerçekleşmesine tam olarak engel olamamaktadır (Finn ve diğerleri, 1994: 28).

Söz konusu sapmalar; hile, yolsuzluk veya manipülasyon şeklinde ortaya çıkmaktadır. Hile ve yolsuzluk kavramları genellikle bir arada kullanılmakla birlikte birbirinden farklıdır. Hile, bireylerin kendi çıkarları doğrultusunda üçüncü şahıslar üzerinden menfaat elde etmek amacıyla kasıtlı yaptığı sahtekarlıklardır (Comer, 2003: 4). Muhasebe mesleğinde hile daha çok muhasebe kayıtları, ispat edici belgeler ve finansal raporların gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi veya gizlenmesi olarak ortaya çıkmaktadır (Irmak ve diğerleri, 2002: 39). Hilenin en temel şekli, karar alıcıların kararlarını etkileyebilecek düzeyde gerçeğe aykırı beyanda bulunulmasıdır. Yolsuzluk ise daha çok,

yasalara aykırı ve şahsi çıkar doğrultusunda gerçekleştirilen veya ihmal edilen görevlerdir. Yolsuzluk kavramında görevin kötüye kullanılması esastır. Bireyler ellerinde bulunan gücü kendisi ya da bir başkasının çıkarı için kötüye kullanmaktadır. Rüşvet, mobbing ile yıldırma veya menfaat çatışması yolsuzluğa örnek olarak verilebilir (TEPAV, 2006: 23).

Muhasebe manipülasyonu ise bu kavramlardan daha farklıdır. Muhasebe manipülasyonu muhasebe uygulama ve ilkelerinde yer alan tüm boşluk ve esnekliklerden faydalanarak yasal çerçevenin sınırlarını da zorlamak suretiyle bir işletmenin finansal durumunun olduğundan farklı göstermeyi sağlayan uygulamalar bütünüdür (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 4). Yaratıcı muhasebe uygulamaları olarak da tanımlanabilen muhasebe manipülasyonu; kazanç yönetimi, fiktif gelir yaratılması ve agresif muhasebe uygulamaları gibi finansal manipülasyon yöntemlerini kapsamaktadır. Bu uygulamada, alternatif muhasebe ilkeleri arasında yapılan seçimlerle raporlanan dönem kârı istenildiği şekilde değiştirilebilir (Copeland, 1968: 101). Daha çok finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve nakit akış tablosu üzerinden yapılan muhasebe manipülasyonu nakit akışı, varlık ve gelirleri arttırırken gider ve borçları azaltmak amacıyla kullanılmaktadır (Jones, 2011: 44). Ancak muhasebe manipülasyonu, her ne kadar muhasebe uygulama ve standartlarına uygun olsa da sosyal sorumluluk ve tam açıklama ilkelerine aykırı davranışları kapsadığından finansal tablo kullanıcılarının kararlarını olumsuz etkilenmektedir. Dolayısıyla muhasebe manipülasyonu da etik dışı uygulamalar kapsamındadır.

Tüm bu etik sapmaların nedenini en doğru şekilde açıklayan teori ise Cressey (1953) tarafından ortaya konulan hile üçgenidir. Hile üçgeni etik sapmalara neden olan etmenleri fırsat, baskı ve bahane (meşrulaştırma) unsurlarıyla açıklamaktadır (Lou ve Wang, 2009: 62). Etik ikilemlerin etik sapmalara dönüşebilmesi için öncelikle fırsat unsurunun bulunması gerekmektedir. Meslek mensupları ancak istedikleri sonuca ulaşabilme ihtimali yüksek yakalanma olasılığı ise çok düşük olduğunda hile ya da manipülasyona başvurabilmektedir. Ancak sürekli değişen yönetmelikler, kanunlarda yer alan esneklik ve boşluklar ve her yıl işletmelerin sadece çok küçük bir bölümünün denetlenebilmesi meslek mensuplarının ihtiyaç duyduğu fırsatı sağlamaktadır. Hiç şüphesiz fırsat unsuru tek başına yeterli değildir. Fırsatla birlikte baskı unsuru da varsa etik sapma ihtimali artmaktadır. Baskı, suç işlemede oldukça önemli ve etkin bir motivasyon unsurudur (Wilks ve Zimbelman, 2004: 731). Muhasebe meslek mensupları da günlük rutininde sürekli mükellef baskısı ile karşı karşıya kalmaktadır. Baskı altında kalan ve ihtiyaç duyduğu fırsatı da yakalayan meslek mensupları çeşitli bahanelerle hile veya manipülasyonu meşrulaştırabilmektedir. Böylece bireyler esas olarak kendi vicdanlarını rahatlatmaktadırlar. Muhasebe meslek mensupları da “herkes yapıyor, kimse bundan zarar görmeyecek, zaten vergi oranları çok yüksek ve sürekli vergi affı çıkıyor” vb. bahanelerle hile veya manipülasyona başvurabilmektedirler.

2004 yılında ise Wolfe ve Hermanson bu üç unsura “yetkinlik - beceri” olarak adlandırdıkları dördüncü unsuru eklemişlerdir. Gerçekten de özellikle dijitalleşen dünyada giderek karmaşıklaşan işlemler karşısında hile veya manipülasyon suçlarını gerçekleştirecek kişilerin gerekli yetkinliğe de sahip olması gerekmektedir. Marks (2009) ise hile beşgenini geliştirerek “kibir” kavramını eklemiştir. Ancak yine de literatürde hile üçgeni en açıklayıcı teori olması bakımından kabul görmektedir.

3. Literatür Araştırması

Muhasebe manipülasyonu ile ilgili ulusal ve uluslararası literatür incelendiğinde birçok çalışmanın etik olmayan davranışları etkileyen faktörleri analiz ettiği görülmektedir (Healy, 1985; Bologna ve Lindquist, 1996; Eynon ve diğerleri, 1997; Carpenter ve Reimers, 2005; Smith vd, 2007; Kutlu, 2008; Dellaportas, 2013; Cooper ve diğerleri 2013; Aslan ve diğerleri, 2017). Healy (1985) çalışmasında yöneticilerin kendi gelirlerini arttırmak için muhasebe manipülasyonuna başvurduklarını belirlemiştir. Bologna ve Lindquist (1996), çalışmalarında etik dışı davranışları etkileyen çevresel faktörleri belirlemeye odaklanmışlardır. Eynon ve diğerleri (1997) ise çalışmalarında meslek mensuplarının etik değerlerinin cinsiyet, eğitim düzeyi ve yaş gibi faktörler sebebiyle farklılaştığını tespit etmiştir. Kutlu (2008) de benzer şekilde, yapmış olduğu analiz ile etik ikilemde kalan meslek mensuplarının yaş, eğitim ve gelir düzeyine göre farklı tutumlar sergilediğini ortaya koymuştur. Dellaportas (2013) çalışmasında görev ve yetkilerin kötüye kullanıldığını vurgulamıştır. Aslan ve diğerleri (2017) ise çalışmalarında meslek mensuplarının etik dışı davranışlar konusunda görüşlerini analiz etmişlerdir.

Literatürde muhasebe manipülasyonunun şirket performansı üzerindeki etkisini ölçmeyi amaçlayan çalışmalar da mevcuttur (Varıcı ve Er, 2013; Alabdullah, 2016; Almasarwah ve diğerleri, 2021). Varıcı ve Er (2013), çalışmalarında muhasebe manipülasyonun finansal performans kriterleri üzerindeki etkisini ölçmüşlerdir. Alabdullah, (2016) ise çalışmasında manipülasyonun finansal performans üzerindeki olumlu etkisini kabul ederek bu etkiden arındırılmış farklı bir ölçüm kullanmıştır. Almasarwah ve diğerleri, (2021) de işletmelerde kazanç yönetimi ve firma performansı arasındaki ilişkiyi incelemiştir.

Bazı çalışmalar ise muhasebe manipülasyon yöntemlerine ve tekniklerine odaklanmış ve manipülasyonun finansal veriler kullanılarak nasıl tespit edilebileceğini araştırmıştır (Beneish, 1999; Saltoğlu, 2003; Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004; Schilit ve Perler, 2010; Franceschetti ve Koschtial, 2013; Kara ve diğerleri, 2015; Eusebio, 2016; Mollah ve Sakib, 2020; Elhaldi ve diğerleri, 2021; Günlük, 2023; Peker, 2023). Beneish (1999), manipülasyon ile finansal veriler arasında bir bağ olup olmadığını incelemiştir. Schilit ve

Perler (2010) de benzer şekilde manipülasyon tespitinde incelenmesi gereken finansal verilere odaklanmışlardır. Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, (2004) ise Beneish'in çalışmasını geliştirerek daha farklı oranlar yoluyla manipülasyon yapılıp yapılmadığını ölçmeyi amaçlamışlardır. Saltoğlu (2003) ise çalışmasında Enron Skandalına vurgu yaparak işletmelerde nasıl manipülasyon yapıldığını değerlendirmiştir. Eusebio (2016) manipülasyonu tespit edebilecek kırmızı bayrakları belirlemeye çalışmıştır. Mollah ve Sakib (2020) ve Elhaldi ve diğerleri (2021) çalışmalarında Beneish modelini kullanarak finansal manipülasyon tespitine odaklanmışlardır. Kara ve diğerleri (2015) BİST İmalat sektöründe yer alan şirketlerin muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadıklarını Beneish Modeli kullanarak tespit etmeyi amaçlamıştır. Günlük (2023) de benzer araştırmayı BİST Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe uygulamıştır. Peker (2023) ise çalışmasında muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde kullanılan Beneish TR modelinin, imalat işletmelerinde daha etkili sonuçlara ulaştığını tespit etmiştir.

Literatürde yer alan çalışmaların bir diğer bölümü ise manipülasyonların tespit edilmesini etkileyen faktörleri incelemiştir (Momani ve Obeidat, 2013; Sarwoko ve Agoes, 2014; Kassem, 2016; Mahami ve Kamel, 2020; Akman ve Bitlisli; 2021). Momani ve Obeidat, 2013 yılında yaptıkları çalışmada etik kuralların denetçilerin yaratıcı muhasebe uygulamalarını tespit etme yeteneğini etkilediğini bulmuştur. Sarwoko ve Ageos (2014) çalışmasının sonuçları da benzer şekilde denetçinin sektör uzmanlığının ve denetçinin bağımsızlığının manipülasyonları tespit etmek için denetim prosedürlerine önemli bir etkisi olduğunu göstermektedir. Mahami ve Kamel (2020) de, çalışmalarında denetçinin uzmanlığının ve denetim faaliyetine ilişkin taahhütlerinin, muhasebe manipülasyonunun tespitinde önemli pozitif bir etkiye sahip olduğunu vurgulamışlardır. Kassem (2016) ise yönetim bütünlüğünün manipülasyon tespiti üzerindeki etkisini değerlendirmiştir. Akman ve Bitlisli (2021) de çalışmalarında meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe uygulamaları hakkındaki düşüncelerine göre yaratıcı muhasebe uygulamalarına etki eden unsurları değerlendirmişlerdir.

Literatürde meslek mensuplarının muhasebe manipülasyonuna ilişkin olarak tutumlarını araştıran çalışmalar ise çoğunlukla meslek mensuplarının aşırı özgüven, kendini kandırma yeteneği, ahlaki olarak kendini soyutlama gibi kişilik özelliklerine odaklanmışlardır (Schrand ve Zechman, 2012; Presley ve Abbott, 2013; Hsieh ve diğerleri, 2014; Reckers ve Samuelson, 2016; Agarwalla vd, 2017). Çalışmaların bir diğer bölümü ise meslek mensuplarının etik algılarına yöneliktir (Merchant ve Rockness, 1994; Elias; 2002; Emerson vd, 2006; Marques ve Azevedo-Pereira, 2009). Merchant ve Rockness (1994) çalışmalarında Muhasebe manipülasyonlarının, operasyonel manipülasyonlara kıyasla daha etik dışı olarak algılandığını buldular. Benzer şekilde Elias (2002) yaptığı çalışmada muhasebe

manipülasyonlarının etik ihlal olarak algılandığını tespit etti. Emerson vd (2006) mesleğin uzmanları ile uzaman olmayan kişiler üzerinde yaptığı araştırmada etik tutum açısından önemli bir fark tespit edemedi. Marques ve Azevedo-Pereira (2009) ise çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının idealizm ve görelilik seviyelerini belirleyerek etik ideolojilerini değerlendirmişlerdir.

Bu çalışma ise özellikle ulusal literatürde yer alan çalışmalardan farklı olarak meslek mensuplarının muhasebe manipülasyonuna karşı eğilimlerini ve buna neden olan faktörleri belirlemeyi amaçlamıştır. Bu çalışma Türkiye’ye özgü koşulları da kapsamı bakımından uluslararası literatürden farklıdır.

4. Araştırmanın Metodolojisi

Bu çalışmanın temel amacı muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken muhasebe manipülasyonuna eğilimlerini belirlemek ve muhasebe manipülasyonuna başvurmaya neden olan etkenleri tespit edebilmektir. Bilindiği üzere 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” gereği muhasebe mesleği ülkemizde SMMM ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) tarafından icra edilmektedir. Ancak görev tanımları gereği muhasebe kayıtlarını yapma ve finansal tablo hazırlama yükümlülükleri bulunması bakımından araştırmamızın amacına daha uygun olduğu için SMMM’ler üzerinde çalışma gerçekleştirilmiştir.

Araştırmada maliyet avantajı ve daha çok kişiye ulaşma imkânı sunması nedeniyle anket yöntemi tercih edilmiştir. Anket soruları Doğan ve diğerleri (2018) çalışmasında kullanılan anket güncellenerek hazırlanmıştır. Anket formu yeniden akademisyen ve SMMM’lerden oluşan bir grup tarafından değerlendirilmiştir. Anket formu 3 temel bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin 5 soru, ikinci bölümde etik ikilem ve muhasebe manipülasyonuna başvurup başvurmadıklarını ölçülmeye yönelik “evet / hayır” şeklinde cevaplanan 6 soru, üçüncü bölümde ise SMMM’lerin muhasebe manipülasyonuna eğilimlerini ölçmeye yönelik 5’li Likert ölçeği ile hazırlanmış ve “kesinlikle katılmıyorum – kesinlikle katılıyorum” şeklinde düzenlenmiş olan 27 soru bulunmaktadır.

Araştırmanın evrenini “Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası”na kayıtlı SMMM’ler oluşturmaktadır. Araştırmanın yapıldığı ilde odaya kayıtlı SMMM sayısı 5401 olarak tespit edilmiştir. Örneklem seçilmeden önce örneklem büyüklüğü belirlenmelidir.

Evren büyüklüğüne göre %95 güven aralığında %5 hata payı ile örneklem büyüklüğü 359³ olarak hesaplanmıştır. Araştırmanın evreni homojen bu bir grup olduğu için “basit tesadüfi örnekleme” yoluyla örneklem seçilmiştir. Bu doğrultuda öncelikle BSMMMO aracılığı ile anket soruları e-posta olarak gönderilmiştir. Ancak geri dönüş sayısı yeterli olmadığı için yüz yüze görüşme yoluyla anket Bursa merkez ilçelerinde görev yapan SMMM’ler tarafından cevaplanmıştır. Toplam 420 SMMM’ den geri dönüş alınmıştır. Ankette yer alan soruların güvenilirliği anketin yeni bir kitleye uygulanması sebebiyle SPSS paket programı aracılığıyla test edilmiştir. Yapılan analizle Cronbach α güvenilirlik katsayısı 0,811 (yüksek güvenilirlik) olarak belirlendiğinden anket sorularında herhangi bir değişikliğe gidilmemiştir.

5. Araştırmanın Bulguları

Araştırmamızda ilk olarak ankete katılan SMMM’lerin demografik özelliklerine ilişkin sorular kapalı uçlu sorular analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının “Cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, mesleki tecrübe ve mükellef sayılarına” ilişkin dağılımları aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir:

Tablo 1: Ankete Katılan SMMM’lerin Demografik Özellikleri

Cinsiyet Dağılımı			Mesleki Deneyim		
	Frekans	Yüzde		Frekans	Yüzde
Erkek	212	50,5	0-5 yıl	124	29,5
Kadın	208	49,5	6-10 yıl	128	30,5
	Frekans	Yüzde	11-15 Yıl	68	16,2
Yaş Dağılımı			16-20 Yıl	52	12,4
20-30	152	36,2	21-25 Yıl	16	3,8
31-40	164	39,0	26 yıl ve üstü	32	7,6
41-50	40	9,5	Mükellef Sayısı		
51 ve üstü	64	15,2	Frekans	Yüzde	
Eğitim Düzeyi			0-20	56	13,3
	Frekans	Yüzde	21-40	144	34,3
Lise /Ön Lisans	0	0	41-60	68	16,2
Lisans	328	78	61-80	36	8,6
Lisansüstü	88	21	81-100	40	9,5
Doktora	4	1	101 ve üstü	76	18,1

³ “ $n = (N t^2 p q) / (d^2(N-1) + t^2 p q) - N$: evrendeki birey sayısı, n: örnekleme alınacak birey sayısı, p: incelenen olayın gerçekleşme olasılığı, q: incelenen olayın gerçekleşmeme olasılığı, t: belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer ve d: olayın görülüş sıklığına göre yapılmak istenen + sapma”

Tablo 1’den de görüleceği üzere ankete katılan SMMM’lerin cinsiyet dağılımı neredeyse eşittir. Esas olarak meslekte erkeklerin oranı çok daha yüksektir. Bu durum kadın meslek mensuplarının ankete katılma konusunda daha gönüllü olduğunu göstermektedir. Yaş dağılımını incelediğimizde ise daha çok genç meslek mensuplarının ankete katıldığını görmekteyiz. 51 yaş ve üzeri en deneyimli meslek mensupları ise ankete katılan SMMM’lerin %15’ini oluşturmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarının eğitim düzeylerinin dağılımına baktığımızdan %78’lik büyük çoğunluğun lisans mezunu olduğunu görmekteyiz. Mesleğe giriş şartlarından biri olduğu için bu beklenen bir durumdur. Günümüzde eski meslek mensuplarından lise veya ön lisans mezunu SMMM’ler bulunmakla birlikte sayıları oldukça azdır. Dolayısıyla örnekleme yer almamaları da olağan bir durumdur. Ankete katılanların %21’i ise yüksek lisans mezunudur. Bu durum meslek mensuplarının kendini geliştirmeye önem verdiklerini göstermekle birlikte yüksek lisans eğitiminin staj süresini bir yıl kısaltmasının da etkisi göz ardı edilemez. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyim sürelerini incelediğimizde ise katılımcıların %60’lık önemli bir çoğunluğun 1-10 yıl arası deneyime sahip olduğu görülmektedir. Daha çok genç meslek mensuplarının ankete istekli olarak katılmış olmaları sebebiyle bu durum beklenen bir durumdur. 20’ yıldan daha fazla deneyime sahip meslek mensuplarının ankete katılım oranı ise sadece %10,4’tür. Ankete katılan SMMM’lerin mükellef sayılarını incelediğimizde ise %47,6’sının 40’den daha az mükellef ile çalıştıkları belirlenmiştir. %27,6’sı ise 80’den daha fazla mükellefe sahiptir. Bu noktada mükelleflerin işletme büyüklükleri de önem arz etmekle birlikte katılımcıların büyük çoğunluğunu genç meslek mensupları oluşturduğu için böyle bir sonuca ulaşılması olağandır.

Araştırmanın ikinci kısmında meslek mensuplarına muhasebe mesleğini icra ederken etik ikilemde kalıp kalmadıkları ve bunun sonucunda muhasebe manipülasyonu kapsamındaki faaliyetleri uygulayıp uygulamadıklarına yönelik “Evet / Hayır” cevaplı sorular yöneltilmiştir. Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının sorulan sorulara verdikleri “Evet” cevabının yüzdeleri aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir.

Tablo 2: Ankete Katılan SMMM’lerin Etik İkilemde Kalma Durumları

Etik İkilemde Kalma Durumuna İlişkin İfadeler	Yüzde
Bugüne kadar mükellefleriniz lehine yasalara bağlı kalarak muhasebe ilkelerindeki esnekliklerden faydalandınız mı?	80
Mükellefleriniz bugüne kadar sizden vergi avantajı sağlamanızı istedi mi?	76,2
Mesleğinizle ilgili etik ikilemde kaldığınız oldu mu?	64,8
Ülkemizde var olan mesleki etik kurallarını iyi düzeyde biliyor musunuz?	59
Sizden, farklı amaçlarla finansal tablo sonuçlarında değişiklik yapmanızı talep eden mükellefleriniz oldu mu?	47,6
Ülkemizde muhasebe denetimini yeterli buluyor musunuz?	9,5

Tablo 2’den de görüleceği üzere katılımcıların büyük bir çoğunluğu aslında muhasebe manipülasyonuna başvurduklarını kabul etmişlerdir. Bunun en temel sebebi de esasen yaptıkları uygulamaların suç olmadığını düşüncesiyle hareket etmeleridir. Zira zaman içerisinde bu yaratıcı muhasebe uygulamaları normalleşerek meşrulaştırılmıştır. Bu durumun sebebi de yine muhasebe meslek mensuplarının %76’sının belirttiği üzere mükelleflerin talepleridir. Mükellef baskısı ile karşı karşıya meslek mensuplarının yaklaşık %65’i de etik ikilemde kaldıklarını kabul etmişlerdir. Burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus ankete katılanların %90’dan fazlasının ülkemizde gerçekleşen denetim faaliyetlerini yetersiz bulmasıdır. Görülmektedir ki meslek mensuplarının etik dışı faaliyetlerde bulunmasına neden olabilecek hile üçgeninin üç unsuru da gerçekleşmektedir.

Anketin son bölümünü ise SMMM’lerin muhasebe manipülasyonuna karşı eğilimlerinin tespit edilmesine yönelik sorulardan oluşmaktadır. Bu sorular öncelikle faktör analizi yardımıyla gruplandırılmıştır. Ancak faktör analizinin yapılabilmesi için verilerin normal dağılıp dağılmadığına bakılması gerekmektedir. Likert ölçeklerinde bazı normallik testleri yanıltıcı sonuç verebildiğinden çarpıklık ve basıklık değerlerinden biri +1 ile -1 arasında iken diğerinin +2 ile -2 arasında olması kabul edilebilir (George ve Mallery, 2003; Leech et al., 2015). Yapılan analiz sonucu çarpıklık ve basıklık değerlerinin istenen aralıkta olduğu tespit edilmiş ve testin normal dağıldığına karar verilmiştir. Sonrasında verilerin faktör analizine uygun olup olmadığı ölçülmüştür. Bu amaçla en bilinen testlerden olan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett testleri kullanılmıştır. Test sonuçları Tablo 3’den görüldüğü gibidir:

Tablo 3: KMO ve Bartlett’s Testleri

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliğinin Ölçümü		,609
Bartlett Testi	Yaklaşık Ki-Kare	3415,595
	Anlamlılık Değeri (sig.)	,000

KMO testine göre değişkenler arası korelasyonlar ne kadar büyükse, değişkenlerin ortak faktörler oluşturma olasılıkları da o kadar artar. Bu nedenle, KMO testindeki anlamlılık düzeyi oranının 0,5’ten büyük olması beklenir. Bartlett testi ise değişkenler arasındaki yüksek korelasyon olasılığını sınar, bu da testin anlamlılık düzeyinin 0,05’ten küçük olması gerektiği anlamına gelir. Analiz sonuçlarına göre sorular faktör analizine uygundur.

Tablo 4: Döndürülmüş Faktör Matrisi

	Bileşenler				
	F1	F2	F3	F4	F5
Mükelleflerimin bazıları ile çok uzun yıllardır çalışıyorum	,704	-,213	-,210	,197	-,125
Muhasebe uygulama ve ilkeleri oldukça hakimim	,685	,166	-,419	-,232	,011
Mesleğimi ilgilendiren yasa ve yönetmelikleri iyi biliyorum	,643	,202	-,428	-,230	,053
Mükelleflerimin çıkarları benim için önceliklidir	,623	,103	,174	,149	,073
Mükelleflerimin özellikle birkaç tanesi gelirimden büyük bir bölümünü oluşturuyor	,582	-,142	,299	,135	-,063
Mükelleflerimle iş dışında da görüşüyorum	,514	,068	,034	-,039	,170
Mükelleflerimi kaybetmemek benim için önemlidir	,504	,132	,170	,195	-,082
Sadece üst düzey görevlerde bulunmak isterim	,081	,675	,244	,054	,041
Risk almayı severim	-,033	,655	-,250	,066	-,002
Lüks bir yaşam tercihimdir	,267	,648	,249	,178	,145
Meraklı bir kişiliğe sahibim	-,056	,581	-,188	,070	,137
Ani kararlarla hayatımda büyük değişiklikler yapabilirim	,050	,531	,104	,018	-,210
Genel olarak önemli biri gibi görünmeye çalışırım	-,012	,503	,279	,299	,203
Arkadaşlarımdan olumsuz davranışlarından etkilenerek benzer davranışlar gösterebilirim	-,052	-,111	,671	,000	,083
Kurallar zaman kaybettiği için sevmem, kestirmeden iş yapmayı tercih ederim	,094	,329	,606	-,152	-,083
Ülkemizde meslek etiğine aykırı davranan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterlidir	,077	-,045	,573	-,134	-,030
Kendi çıkarlarıma daha fazla önem veririm	,060	,160	,517	,242	,146
Arkadaşlarımdan benim hakkımda daha iyi düşüncelere sahip olmaları için çaba gösteririm	,071	,195	,506	,268	,200
Çalışma masamın ve eşyalarımın karıştırılmasından hiç hoşlanmam	,119	-,026	-,282	,667	0,059
Gizlilikten hoşlanırım	,144	,073	,051	,580	-0,068
İdeal amaçlarıma ulaşamadığıma düşündüğümde genelde kendime değersiz hissedirim	-,206	,035	,345	,536	-0,141
Çok önemli olsun olmasın her şeye çabuk sinirlenirim	-,172	-,331	,268	,525	0,268
Her zaman sahip olduklarımdan daha fazlasını elde etmek isterim	-,035	,285	,384	,510	0,105
Ülkemizde vergi oranlarını çok yüksek buluyorum	,015	,126	-,061	0,184	,758
Sürekli çıkan vergi afları sebebiyle mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksizliklerini haklı buluyorum	,027	,169	-,124	-0,039	,644
Meslektaşlarımdan etik dışı davranışları üzerimdeki mükellef baskısını artırıyor	,272	-,076	,158	-0,228	,556
Ülkemizde değişen vergi uygulamaları meslek etiğine aykırı davranışların önünü açmaktadır	,111	,312	-,290	-0,135	,516

Soruların faktör analizine uygunluğu belirlendikten sonra faktör sayısı tespit edilerek faktörler isimlendirilir. Yapılan analizde özdeğer istatistiği 1 < olan faktörler anlamlı kabul edildiğinden 5 faktör tespit edilmiştir. Faktörlerin isimlendirilmesi içinse döndürülmüş faktör

matrisinden faydalanılmalıdır. Bu matriste bir değişken mutlak değer olarak büyük ağırlığa sahip olduğu faktör grubuna dahil edilir (Eroğlu, 2008: 222-230).

Tablo 4’de yer alan matristen yararlanılarak faktörler aşağıdaki gibi isimlendirilmiş olup bu faktörlerin ortalama değerleri Tablo 5’deki gibi hesaplanmıştır:

Tablo 5: Manipülasyon Eğilimini Açıklayan Faktör Ortalamaları

Faktörler	Faktör Ortalamaları
F1: “Mükellefe bağlılık ve muhasebe uygulamalarına hâkimiyet”	3,73
F2: “Maddiyata ve statüye önem verme”	3,19
F3: “Başkalarının davranışlarına ve şahsi çıkarlara önem verme”	2,13
F4: “Gizlilikte hoşlanma ve elindekiyle yetinmeme”	3,19
F5: “Ülkemizde vergi uygulamalarındaki sorunlar ve rekabet baskısı”	3,91

Faktör analizi yardımıyla belirlenmiş olan faktörlerin ortalamalarını değerlendirdiğimizde ise ankete katılan meslek mensuplarını manipülasyona yönelten en önemli sebebin mevcut vergi uygulamalarında yaşanan sorunlar ve meslek mensuplarının üzerinde oluşan rekabet baskısı olduğu görülmektedir. Bir diğer önemli etken ise muhasebe uygulamalarına oldukça hâkim olan mesleki yeterliliğe sahip meslek mensuplarının aynı zamanda uzun yıllar çalıştıkları mükelleflerine de bağlı olmaları sebebiyle manipülasyona başvurma eğilimleri bulunmaktadır. Bununla birlikte başarı odaklı meslek mensuplarının maddiyata ve statüye önem vererek ellerinde bulunanla yetinmemeleri ve bununla birlikte gizlilikten hoşlanmaları da manipülasyon yapılmasında etkilidir. Her ne kadar pek çok meslek mensubu bu özelliklerini kabul etseler de kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmediklerini belirtmişlerdir. Ankete katılan SMMM’lerin en fazla benimsedikleri görüşleri analiz ettiğimizde ise sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 6: Ankete Katılan SMMM’lerin En Fazla Katıldıkları Görüşler

Manipülasyon Eğilimini Ölçmeye Yönelik İfadeler	Ortalama	Yüzde
Çalışma masamın ve eşyalarımın karıştırılmasından hiç hoşlanmam	4,0667	80,1
Ülkemizde vergi oranlarını çok yüksek buluyorum	4	78,2
Mükelleflerimin bazıları ile çok uzun yıllardır çalışıyorum	3,9714	77,2
Muhasebe uygulama ve ilkelerine oldukça hâkimim	3,9333	81,9
Sürekli çıkan vergi afları sebebiyle mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksizliklerini haklı buluyorum	3,8667	72,4
Mesleğimi ilgilendiren yasa ve yönetmelikleri iyi biliyorum	3,8	74,2
Meraklı bir kişiliğe sahibim	3,7905	70,5
Gizlilikten hoşlanırım	3,7333	67,7
Ülkemizde değişen vergi uygulamaları meslek etiğine aykırı davranışların önünü açmaktadır	3,7238	66,7
Meslektaşlarımın etik dışı davranışları üzerimdeki mükellef baskısını artırıyor	3,6667	65,8

Tablo 6' dan da görülebileceği üzere ankete katılan meslek mensuplarının en fazla katıldıkları görüş yaklaşık %80 oranla “Çalışma masamın ve eşyalarımın karıştırılmasından hiç hoşlanmam” ifadesidir. Buna paralel olarak ankete katılanların yaklaşık %68'i “Gizlilikten hoşlanırım” ifadesini de desteklemiştir. Bu durum her ne kadar manipülasyon yapma ihtimalini artıran göstergeler arasında sayılsa da esasen sır saklama ilkesi gereği meslek mensubunun bu şekilde davranması çok olağandır.

Ankete katılan meslek mensuplarının en fazla destekledikleri bir diğer görüş “Ülkemizdeki Mevcut Vergi Oranlarının Yüksek Olması”dır. SMMM'lerin yaklaşık 78'inin benimsediği bu görüşe paralel %72'lik büyük çoğunluğunun “Sürekli Çıkan Vergi Afları Sebepiyle Mükelleflerin Vergi Ödeme Konusundaki İsteksizliklerini Haklı Buluyorum” ve 67'sinin de “Değişen Vergi Uygulamalarının Meslek Etiğine Aykırı Davranışların Önünü Açmaktadır” görüşlerine katılmaları meslek mensuplarının manipülasyon karşısındaki tutumlarının vergi uygulama ve politikalarından etkilenebileceğini göstermektedir.

Ankete katılan SMMM'lerin yaklaşık %77'lik önemli bir kısmı ise mükelleflerinin bazıları ile çok uzun süredir beraber çalıştıklarını belirtmiştir. Bu durum insan doğası gereği mükellef ve muhasebe meslek mensubu arasında yakınlık tehdidinin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu yakınlık tehdidi mükellef baskısına dönüşebilmektedir. Gerçekten de ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık %66'sı diğer meslek mensuplarının etiğe aykırı davranışlarının dahi üzerlerinde bulunan mükellef baskısını arttırdığını belirtmişlerdir. SMMM'lerin manipülasyon eğilimlerine etki eden diğer faktörler ise şüphesiz meslek mensubunun yeterliliği ile ilişkilidir. Çünkü manipülasyon aynı zamanda beceri gerektirmektedir ve bunu her meslek mensubu yapamayabilir. Ancak ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık %82'si muhasebe uygulama ve ilkelerine hâkim olduklarını belirtirken yine %74'lük önemli bir çoğunluk ise meslekle ilgili değişen kanun ve yönetmelikleri de iyi bildiklerini ifade etmişlerdir. Bu da manipülasyon riskini arttıran bir diğer husustur.

Çalışmanın son bölümünde ise SMMM'lerin demografik özelliklerinin manipülasyona başvurularındaki etkileri analiz edilmiştir. Veriler normal dağıldığı için parametrik hipotez testleri tercih edilmiştir. İlk olarak cinsiyet dağılımı ile manipülasyona başvuruları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı bağımsız örneklem t -testi ile ölçülmüştür. Test sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 7: Cinsiyet Dağılımı ve Manipülasyon İlişkisi

	Eşit Varyanslar için Levene's Test		Ortalamaların Eşitliği İçin T – Testi	
	F	Sig.	Sig. (2-tailed)	Ortalama Fark.
Eşit Varyans Varsayımı	154,633	,546	,000	-,21335

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere Levene's Testi sonucunda anlamlılık değerinin (sig.) > 0,05 olması nedeniyle eşit dağılım varyansı kullanılmıştır. T-testinin sonucunda da anlamlılık değeri (sig.) < 0,05 olduğu için cinsiyet ile manipülasyon arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılığın olduğu söylenebilmektedir. Ortalama değerler ise 1 ve 2 arasında değişmekte olup sonuç ne kadar 1' yakınsa manipülasyona daha çok başvurulduğu anlamına gelmektedir. Dolayısıyla her iki grubun ortalama değerleri; erkekler için 1,09 kadınlar içinse 1,31 olduğundan kadınların erkeklere oranla daha az muhasebe manipülasyonu yaptığı söylenebilmektedir.

Diğer tüm demografik özellikler ile manipülasyon arasındaki ilişki ise One Way ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre yaş dağılımı ile manipülasyon arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Ancak eğitim seviyesi, deneyim ve mükellef sayıları ile manipülasyon arasındaki ilişkilerin anlamlılık değerleri (sig.) < 0,05 olduğu istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar mevcuttur. Ortalama değerler ise 1 ve 2 arasında değişmektedir. Ortalama değer 1'e yaklaştıkça manipülasyona başvurulduğu anlamına gelmektedir. Analiz bulguları aşağıdaki gibidir:

Tablo 8: Eğitim Düzeyi, Deneyim ve Mükellef Sayısı ile Manipülasyon İlişkisi

	F	Sig.	Ortalamalar					
			Lisans	Y.Lisans	Doktora			
Eğitim	12,261	0,000	1,22	1,39	2			
Deneyim	3,968	0,002	0-5 yıl	6-10 yıl	11-15 Yıl	16-20 Yıl	21-25 Yıl	26 yıl ≤
			1,3558	1,3813	1,1765	1,0769	1,05	1
Mükellef Sayısı	2,27	0,047	0-20	21-40	41-60	61-80	81-100	101 ≤
			1,1143	1,2222	1,2353	1,2322	1,2823	1,3805

Tablo 8'den de görülebileceği üzere ANOVA analizleri sonucunda SMMM'lerin eğitim düzeyi ile manipülasyona başvuruları arasında anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Ortalama değerlere bakıldığında ise lisans eğitimini tamamlayanların ortalaması 1,22, yüksek lisans yapanların ortalaması 1,39 ve doktora yapanların ortalaması ise 2'dir. Bu durumda eğitim seviyesi arttıkça manipülasyon yapma eğiliminin azaldığı söylenebilmektedir. Mesleki deneyim ile muhasebe manipülasyonu arasındaki analiz sonuçlarına bakıldığında ise

aralarında anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının vermiş olduğu yanıtların ortalamalarına göre deneyim yükseldikçe manipülasyona başvuru artış göstermektedir. Mükellef sayıları ile katılımcıların manipülasyon yapması arasında ise istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmakla birlikte ortalama değerler incelendiğinde ise mükellef sayısı arttıkça manipülasyona başvurunun azalış gösterdiği söylenebilmektedir.

6. Sonuç

Muhasebe mesleği, ekonomik hayatın önemli bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Bu meslek, bir ekonomik sistemin içindeki finansal olayların kaydedilmesinden tüm topluma sunulmasına kadar olan süreçte büyük bir sosyal sorumluluğu üstlenmektedir. Gün geçtikçe artan bir öneme sahip olan muhasebe mesleği, küresel piyasalara hizmet etmek amacıyla sürekli değişen ve gelişen bir yapıya sahiptir. Bu değişimleri yakından takip etmek, özellikle meslek mensupları oldukça önemlidir. Zira günümüz dünyasında serbest piyasa koşulları giderek zorlaşmakta, güçlü sermayelerin artmasıyla birlikte rekabetin şiddeti de artmaktadır. İşletmeler, bu rekabet koşullarında ticari güçlerini koruyabilmek adına etik dışı davranışlara başvurabilmektedir. Meslek mensupları ise bu süreçte işletmelerin etik dışı davranışlarına göz yummak, ortak olmak ve hatta zaman zaman yönlendirmek gibi roller üstlenebilmektedirler. Özellikle yasalara uygun olan ancak muhasebe meslek etiğine aykırı davranışlar, zaman içinde normalleşmiş ve kabul görmüştür. Bu bağlamda, literatürde muhasebe manipülasyonu olarak adlandırılan ve işletmelerin finansal performanslarını yanıltıcı bir şekilde sunma pratiği, meslek mensupları tarafından sıkça başvurulan etik sapsmalardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu doğrultuda çalışmada, mesleğin uygulayıcıları olan SMMM'lerin muhasebe manipülasyonuna olan eğilimleri ve bu eğilimlere neden olan faktörler araştırılmıştır. Çalışma kapsamında yapılan ankete katılan SMMM'lerin %80'inin muhasebe manipülasyonuna başvurduğu belirlenmiştir. Bunun en temel nedeni, meslek mensuplarının yaptıklarının suç olmadığına inanmalarındır. Hile ve yolsuzlukların suç unsuru oluşturdukları aşıkardır ve büyük sorumluluklara sahip meslek mensupları bu davranışlardan imtina ederler. Ancak manipülasyon yasalar çerçevesinde sınırlı kaldığından zaman içerisinde normalleşmiştir. Dolayısıyla meslekte bu gibi etik dışı davranışların var olabildiğini gören veya duyan mükellefler ise etik davranmaya çalışan meslek mensupları üzerinde baskı oluşturmaya başlamıştır. Bu baskılardan kaynaklanan etik ikilemlerde muhasebe manipülasyonlarını teşvik etmektedir. Bunun yanı sıra ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık %90'ına göre ülkedeki muhasebe denetimi faaliyetleri de oldukça yetersiz kalmaktadır. Böylece fırsat

unsurunu da elde eden meslek mensupları hile üçgeninin tamamlayarak etik dışı davranışlara yönelebilmektedirler.

Çalışmada ayrıca SMMM'lerin muhasebe manipülasyonuna eğilimleri analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda meslek mensuplarını manipülasyona iten en önemli sebeplerin ülkemizdeki vergi uygulamalarındaki sorunlar ve rekabet baskısı olduğu görülmüştür. Ülkemizde vergi oranları meslek mensupları tarafından da çok yüksek bulunmakla birlikte sürekli çıkan vergi afları ve değişen vergi uygulamaları meslek mensuplarının manipülasyonu meşrulaştırmasına sebep olmaktadır. Mesleki yeterliliğe sahip ve muhasebe uygulamalarına oldukça hâkim olan meslek mensupları mükelleflerine de bağlı olduklarından yine manipülasyon yapma eğilimleri bulunmaktadır. Zira manipülasyon aynı zamanda beceri gerektirmektedir ve bunu her meslek mensubu yapamayabilir. Ancak ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık %82'si muhasebe uygulama ve ilkelerine hâkim olduklarını belirtirken yine %74'lük önemli bir çoğunluk ise meslekle ilgili değişen kanun ve yönetmelikleri de iyi bildiklerini ifade etmişlerdir. Bu da manipülasyon riskini arttıran bir diğer husustur. Ayrıca uzun yıllar birlikte çalışan mükellef ve muhasebe meslek mensubu arasında insan doğası gereği yakınlık tehdidi ortaya çıkabilmektedir. Bu yakınlık tehdidinin mükellef baskısına dönüşmesi ise kaçınılmazdır. Bununla birlikte bir takım meslek mensuplarının maddiyata ve statüye önem vermeleri, ellerindeki ile yetinmemeleri ve gizli işler çevirmeye yatkın olmaları da manipülasyon yapılmasında etkilidir. Manipülasyon riskini hep dış faktörlere dayandıran meslek mensupları kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmediklerini, bir başka ifadeyle manipülasyon yapsalar bile aslında bunu kendi çıkarları doğrultusunda değil de tamamen mükelleflerinin çıkarları doğrultusunda yapabileceklerini belirtmişlerdir.

Araştırmada ayrıca ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerinin muhasebe manipülasyonu üzerindeki etkisi incelenmiştir. Analiz sonuçlarına göre kadınlar erkeklere göre daha az manipülasyona başvururken manipülasyon ve eğitim düzeyi arasında ilişki incelendiğinde eğitim düzeyi arttıkça muhasebe manipülasyon riskinin de azaldığı söylenebilmektedir. Daha eğitilmiş meslek mensuplarının her ne kadar daha yetkin olduğu düşünülse de etiğe ilişkin olarak eğitimin verdiği bilinç düzeyi manipülasyona engel olmaktadır. Mükellef sayısı ile manipülasyon arasında da benzer bir ilişki vardır. Mükellef sayısı arttıkça manipülasyon yapma durumu azalmaktadır. Çünkü mükellef sayısı ne kadar fazla ise meslek mensubu üzerinde oluşacak tehdit o kadar az olacaktır. Mükellef sayısı fazla olan bir meslek mensubu mükelleflerinin bazılarını kaybedebilme riskini üstlenebilir. Bunun yanı sıra mesleki deneyim arttıkça manipülasyona başvurma da artış göstermektedir. Bunun sebebi ise deneyim arttıkça yaratıcı muhasebe uygulamalarını gerçekleştirmek için gerekli yetkinliğin de artmasıdır.

Sonuç olarak, araştırma, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe manipülasyonuna eğilimlerini ve bu eğilimleri etkileyen faktörleri detaylı bir şekilde incelemiştir. Elde edilen bulgular, muhasebe manipülasyonunun geniş bir kapsamda yaygın olduğunu ve bu davranışın temelinde etik dışı uygulamalara karşı duyarsızlaşmanın bulunduğunu göstermektedir. Çalışmanın en temel kısıtı sadece Bursa ilinde uygulanmış olmasıdır. Her ne kadar Bursa sanayi ve ticaret açısından gelişmiş ve kozmopolit yapıya sahip bir büyükşehir olsa da Türkiye ile ilgili genel bir yorum yapmak uygun değildir. İleride bu çalışmanın geliştirilerek ülke genelinde uygulanması önerilebilir.

Kaynakça

- Agarwalla, S. K., Desai, N., & Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. *Advances in Accounting*, 37, 85-93.
- Alabdullah, T. T. Y. (2013). The performance of companies and the board's characteristics from the new perspective of manipulation avoidance. *Corporate Ownership & Control*, 13(4), 279-286.
- Almasarwah, A. K., Sarea, A. M., Afifa, M. A., & Marei, Y. (2021). Earnings manipulation and firm performance: Evidence from Jordan. *International Journal of Critical Accounting*, 12(3), 259-278.
- Aslan, T., Kizil, C., & Din, A. (2017). Muhasebe hata ve hileleri üzerinde etkili faktörlerin muhasebe meslek etiği kapsamında analizi: Yalova örneği. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 4(5), 1125-1138.
- Beneish, M. D. (1999). The detection of earnings manipulation. *Financial Analysts Journal*, 55(5), 24-36.
- Bologna, G. J., & Lindquist, R. J. (1996). *Fraud auditing and forensic accounting: New tools and techniques* (2nd ed.). Wiley & Sons.
- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2005). Unethical and fraudulent financial reporting: Applying the theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 60, 115-129.
- Cooper, D. J., Dacin, T., & Palmer, D. (2013). Fraud in accounting, organizations and society: Extending the boundaries of research. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7), 440-457.
- Copeland, R. M. (1968). Income smoothing. *Journal of Accounting Research - Empirical Research in Accounting: Selected Studies*, 6, 101-116.

- Comer, M. J. (2003). *Investigating corporate fraud*. Routledge.
- Dellaportas, S. (2013). Conversations with inmate accountants: Motivation, opportunity and the fraud triangle. *Accounting Forum*, 37(1), 29-39.
- Doğan, Z., Gülçin, K., & Nazlı, E. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının hile yapmaya eğilim düzeylerinin tespitine ilişkin bir araştırma. *Ömer Halis Demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(4), 64-83.
- Elias, R. (2002). Determinants of earnings management ethics among accountants. *Journal of Business Ethics*, 40, 33-45.
- Elkhaldi, A. H., Flayyih, H. H., Ali, S. I., & Mohammd, Y. N. (2021). The Role of the Beneish Model as a Tool for Forensic Accounting in Fraud Detection in Tourism Industry. *Ishtar Journal of Economics and Business Studies*, 2(4), 124-135.
- Emerson, T., Conroy, S., & Stanley, C. W. (2006). Ethical attitudes of accountants: Recent evidence from a practitioners' survey. *Journal of Business Ethics*, 71, 73-87.
- Eroğlu, A. (2008). Faktör analizi. Ş. Kalaycı (Ed.), *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. Asil Yayınları.
- Eusebio, N. (2016). How to detect account manipulation: The real Gowex case. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 23, 135-156.
- Eynon, G., Hills, N. T., & Stevens, K. (1997). Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. *Journal of Business Ethics*, 16(12-13), 1297-1309.
- Finn, D. W., Munter, P., & McCaslin, T. E. (1994). Ethical perceptions of CPAs. *Managerial Auditing Journal*, 9(1), 23-28.
- Franceschetti, B. M., & Koschtial, C. (2013). Do Bankrupt Companies Manipulate Earnings More Than The Nonbankrupt Ones? *Journal of Finance and Accountancy*, 12(1), 1-23.
- George, D., & Mallery, P. (2003). *SPSS for Windows step by step: A simple guide and reference* (4th ed.). Allyn & Bacon.
- Günlük M. (2023). Muhasebe Manipülasyonlarının Beneish Modeli İle Tespit Edilmesi: Borsa İstanbul (BIST) Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir Uygulama, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 23 (69), 365-386.
- Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7, 85-107.

- Hsieh, T. S., Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2014). CEO overconfidence and earnings management during shifting regulatory regimes. *Journal of Business Finance & Accounting*, 41(9-10).
- Huhtala, M., Feldt, T., Lämsä, A. M., Mauno, S., & Kinnunen, U. (2011). Does the ethical culture of organisations promote managers' occupational well-being? Investigating indirect links via ethical strain. *Journal of Business Ethics*, 101, 231-247.
- Irmak, R., Çağlayan, B., Arslan Kurnaz, G., & Bal, B. (2002). *Muhasebenin genel esasları muhasebe hata ve hileleri ile bunların tespit yöntemleri ve hesapların denetimi*. Şafak Matbaacılık.
- Jones, M. (2011). *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*. John Wiley & Sons.
- Kara, E., Uğurlu, M., & Körpi, M. (2015). Using Beneish Model in Identifying Accounting Manipulation: An Empirical Study in BIST Manufacturing Industry Sector. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(1), 21-39.
- Kassem, R. (2016). Detecting financial reporting fraud: The impact and implications of management motivations for external auditors – Evidence from the Egyptian context (Doctoral dissertation, Loughborough University).
- Kayacan, M. (2005). Anonim şirketlerin sosyal sorumlulukları ve etik değerler. In VII. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu – I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu* (pp. xx-xx). Antalya.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilemleri: Kars ve Erzurum illerinde bir araştırma. *Ankara Üniversitesi SBE Dergisi*, 63(2), 143-170.
- Küçüksözen, C., & Küçükkocaoğlu, G. (2004). Finansal bilgi manipülasyonu: İMKB şirketleri üzerine ampirik bir çalışma. In *1st International Accounting Conference on the Way to Convergence*, MÖDAV.
- Leech, N. L., Barrett, K. C., & Morgan, G. A. (2015). *SPSS for intermediate statistics: Use and interpretation* (5th ed.). Routledge.
- Lou, Y. I., & Wang, M. L. (2009). Fraud risk factor of the fraud triangle assessing the likelihood of fraudulent financial reporting. *Journal of Business & Economics Research*, 7(2), 61-78.
- Mahamii, Z., & Kamel, M. (2020). Factors affecting detection of manipulation in financial statements: An empirical study from auditors' perspective. *Journal of Business Administration and Economic Studies*, 6(1), 11-24.

- Marks, J. T. (2009). Playing offense in a high-risk environment: A sophisticated approach to fighting fraud. Retrieved from https://www.academia.edu/31698128/Playing_Offense_In_A_High_Risk_Environment_A_Sophisticated_Approach_To_Fighting_Fraud (Erişim Tarihi 13.09.2019).
- Marques, P. A., & Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 86(2), 227–242.
- Meigs, R. F., Meigs, W. B., & Meigs, M. A. (1995). *Financial accounting* (8th ed.). McGraw-Hill.
- Merchant, K. A., & Rockness, J. (1994). The ethics of managing earnings: An empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(1), 79–94.
- Mintz, S. M. (1995). Virtue ethics and accounting education. *Issues in Accounting Education*, 10(2), 247-267.
- Mollah, M. T., & Sakib, I. A. (2020). Detection of Financial Statement Frauds Using Beneish Model: Empirical Evidence from Listed Pharmaceutical Companies in Bangladesh. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 7(9), 506-521.
- Momani, M. A. A., & Obeidat, M. I. (2013). The effect of auditors' ethics on their detection of creative accounting practices: A field study. *International Journal of Business and Management*, 8(13), 118-136.
- Peker A.A. (2023). Muhasebe Manipülasyonlarının Tespit Edilmesinde Beneish TR Modeli: Borsa İstanbul Üzerine Sektörel Bazda Bir Uygulama, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 23 (69), 321-346.
- Presley, T. J., & Abbott, L. J. (2013). AIA submission: CEO overconfidence and the incidence of financial restatement. *Advances in Accounting*, 29(1), 74-84.
- Reckers, P., & Samuelson, M. (2016). Toward resolving the debate surrounding slippery slope versus licensing behavior: The importance of individual differences in accounting ethical decision making. *Advances in Accounting*, 34, 1-16.
- Saltoğlu, M. (2003). Yaratıcı muhasebede özel amaçlı şirketlerin rolü ve Enron örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 10, 107-116.
- Sarwako, I., & Agoes, S. (2014). An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 271-281.

- Schilit, H., & Perler, J. (2010). *Financial shenanigans: How to detect accounting gimmicks & fraud in financial reports* (3rd ed.). McGraw-Hill Education.
- Schrand, C. M., & Zechman, S. L. (2012). Executive overconfidence and the slippery slope to financial misreporting. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 311-329.
- Shbail, M. O. A., Salleh, Z., & Nor, M. N. M. (2018). The effect of ethical tension and time pressure on job burnout and premature sign-off. *Journal of Business and Retail Management Research*, 12(4), 43-53.
- Selimoğlu, S. (2006). Ethics in Turkish accounting practices. *Mali Çözüm Dergisi*, 17, 437-456.
- Tepav. (2006). Bir olgu olarak yolsuzluk: Nedenler, etkiler ve çözüm önerileri. *TEPAV Yolsuzlukla Mücadele Kitapları - 1*, 2. Basım.
- Varici, İ., & Er, B. (2013). Muhasebe manipülasyonu ve firma performansı ilişkisi: İMKB uygulaması. *Ege Akademik Bakış*, 13(1), 43-52.
- Wilks, J., & Zimbelman, F. M. (2004). Decomposition of fraud-risk assessments and auditors' sensitivity to fraud cues. *Contemporary Accounting Research*, 21(3), 719-745.
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. *The CPA Journal*, 74, 38-42.
- Zouleykha, M., & Kamel, M. (2020). Factors affecting detection of manipulation in financial statements: An empirical study from auditors' perspective. *Journal of Business Administration and Economic Studies*, 6(1), 11-24.