

# MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI, MUHASEBE ÇALIŞANLARI VE MESLEK MENSUBU ADAYLARININ HİLE TUTUMLARI VE RAPORLAMA EĞİLİMLERİNİN İNCELENMESİ: YOZGAT ÖRNEĞİ

Hüseyin TEMİZ\*

Tansel HACIHASANOĞLU\*\*

Nurettin ÖZDEMİR\*\*\*

## ÖZ

Bu çalışmanın amacı hile senaryoları karşısında muhasebe meslek mensupları, muhasebe çalışanları ve işletme bölümü öğrencilerinin etik tutumları ve raporlama eğilimlerindeki farklılıkların incelenmesidir. Bu kapsamda çalışmada anket yöntemi uygulanmıştır. Toplam 282 katılımcıya ait veriler ışığında tek yönlü manova ve korelasyon analizi yöntemleri kullanılarak analizler yapılmıştır. Elde edilen bulgular üç katılımcı grup açısından etik tutumlar ve raporlama eğilimleri bakımından anlamlı farklılıklar olduğunu göstermektedir. Söz konusu farklılıklar katılımcı grupları, cinsiyet ve genel akademik not ortalaması alanlarında tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca etik tutum ve raporlama eğilimi arasında anlamlı ilişkiler olduğu da gözlemlenmiştir.

**Anahtar Kavramlar:** Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Mensubu, Muhasebe Çalışanı, İşletme Öğrencileri.

## THE EVALUATION OF FRAUD ATTITUDES AND REPORTING TENDENCIES OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS, ACCOUNTING STAFF AND PROFESSIONAL CANDIDATES': YOZGAT CASE

### ABSTRACT

The aim of this study is to examine the differences in the ethical attitudes and reporting tendencies of accounting professionals, accounting staff and business students against the intended fraud scenarios. Within this framework, survey method was applied in the study. The analysis have been performed in consideration of data belongs to total 282 respondents and one-way manova and correlation analysis methods were used. Obtained results show that there are significant differences with regards to ethical attitudes and reporting tendencies in terms of the three participant groups. These differences have been identified in the participant groups, gender and academic grade point average. It has also been observed that there is a significant relationship between ethical attitude and reporting tendency in the study.

**Keywords:** Business Ethics, Professional Accountants, Accounting Staff, Business Students.

---

\* Dr. Öğr. Üyesi, Yozgat Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü.

\*\* Doç. Dr., Yozgat Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

\*\*\* Doktora Öğrencisi, Yozgat Bozok Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

*Makalenin kabul tarihi: Ekim 2018.*

## GİRİŞ

Her meslek grubunda olduğu gibi muhasebecilik mesleğinde de etik ve hile algısı önemli bir yer tutmaktadır. Finansal olayları konu alan ve dolayısıyla toplumun birçok kesimini yakından ilgilendiren muhasebecilik mesleğinde aktif rol alan meslek mensuplarının etik ve hile algısının arzu edilen seviyede olması gerekmektedir. Finansal bilgilerin, etik kurallar çerçevesinde ve hile anlayışından uzak bir şekilde sunulabilmesi ancak bu şekilde mümkün olabilecektir. Aksi takdirde işletmeler tarafından sunulan finansal bilgiler, gerçeğe uygun bir sunumdan uzak kalacaktır.

Muhasebe meslek mensupları tarafından hazırlanan ve finansal bilgi kullanıcılarının hizmetine sunulan finansal bilgilerin gerçeği yansıtan, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunulabilmesi için yasal düzenlemelere bağlı kalınması önem taşımaktadır. Muhasebecilik mesleğinde hazırlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Muhasebe Standartları, Finansal Raporlama Standartları, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu gibi yasal düzenlemeler mevzuat kısmını oluşturmaktadır. Ancak diğer bir kısım vardır ki, bazı düzenleme eksiklikleri bulunmaktadır. Bu kısım muhasebecilik mesleğinde rol alan kişilerin etik ve hile algısı ile ilgilidir. Her ne kadar Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı 29362 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak 21/05/2015 tarihinde yürürlüğe girmiş olsa da uygulayıcılar olarak muhasebe meslek mensuplarının da etik ilkelere bağlı kalmaları hazırlanan finansal tabloların kalitesini arttıracaktır. Diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebecilik mesleğinde de etik ve hile algısı ile ilgili yasal düzenleme anlamında önemli eksiklikler bulunmaktadır. Bu eksikliklerin giderilmesi için de ciddi çalışmalar yapılması gerekmektedir. Bu çalışmalar, caydırıcı nitelikte hazırlanan yasal düzenlemelerin yanı sıra değerler eğitimi çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Temelinde insanın olduğu muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının etik ve hile algısı bu şekilde olumlu gelişim gösterebilir.

Muhasebecilik mesleğinde etik ve hile algısını etkileyen birçok değişken bulunmaktadır. Bu değişkenlerin başında alınan eğitim gelmektedir. Diğer değişkenler ise, meslek mensubunun işletmedeki pozisyonu, akademik başarı, cinsiyet ve müşteri durumu olarak ifade edilebilir. Bu değişkenler meslek mensubunun etik ve hile ile ilgili olaylar karşısında sergileyecekleri tutum ve davranışları önemli derecede etkilemektedir.

Yakın tarihte gerçekleşen Enron, WorldCom, Parmalat, Xerox ve Lehman Brothers gibi muhasebe skandalları sonunda yaşanan iflaslar, muhasebecilik mesleğinde etik ve hile kavramının gündeme gelmesini sağlamıştır. Başta ABD olmak üzere birçok ülkede, bu skandalların önemli yansımaları olmuştur. Nitekim 2002 yılında ABD’de hazırlanan Sarbanes-Oxley Yasası (SOX), bu sürecin bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Yasa her ne kadar ABD’de hazırlanmış olsa da, başta Türkiye olmak üzere birçok ülkedeki iş hayatını yakından etkilemiştir. SOX kapsamında hazırlanan 11 ana

maddede, iş hayatında sunulan finansal bilgilerin yanıltıcı bir şekilde sunulmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Muhasebe sisteminin, ihtiyaç duyulan finansal bilgileri güvenilir bir şekilde sunma görevi göz önüne alındığında, bu yasanın önemi ve gerekliliği daha iyi anlaşılacaktır.

Bu çalışma muhasebecilik mesleğinde rol alan kişilerin, meslek etiği ve hile ile ilgili bakış açılarının tespit edilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Bu nedenle, muhasebe alanında eğitim alan ve potansiyel meslek mensubu olan lisans öğrencileri ile aktif olarak muhasebecilik mesleğini icra etmekte olan meslek mensupları hedef kitle olarak belirlenmiştir. Çalışma kapsamında Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde eğitim alan öğrencilere ve Yozgat'ta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) bürolarında çalışan kişilere yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Katılımcılara yöneltilen anketin birinci bölümünde demografik özellikler ile ilgili bilgilerin toplanmasına yönelik sorular, ikinci bölümünde ise meslek etiği ve hile algıları ile ilgili tutum ve davranışlarının ölçülmesine ilişkin sorular yer almıştır.

Bu çalışma hedef aldığı kitle bakımından, daha önce yapılan çalışmalardan farklı bir öneme sahiptir. Muhasebe alanında meslek etiği ve hile ile ilgili yapılan çalışmalarda, hedef alınan kitle lisans eğitimi alan öğrenciler ya da muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Bu çalışmada ise hem lisans eğitimi alan öğrenciler hem de meslek mensupları birlikte hedef kitle olarak belirlenmiş ve incelenmiştir.

Bu çalışmanın temel amacı, muhasebe alanında eğitim almakta olan öğrenciler ile muhasebecilik mesleğini icra eden meslek mensuplarının etik olmayan olaylar ve yapılan hileler karşısında sergileyecekleri tutumun ve bu tutum sonucunda gösterecekleri davranışın ölçülmesine yöneliktir. Çalışmada ayrıca, meslek mensupları ile birlikte çalıştıkları personelin genel anlamda bakış açılarının incelenmesi, demografik özellikler açısından bakış açısının ölçülmesi ve ankette yer alan senaryolar karşısında sergilenen tutum ile gösterilen davranış arasındaki ilişkinin belirlenmesi gibi özel amaçlar da yer almaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde meslek etiği ve hile ile ilgili kavramsal çerçeveye, ikinci bölümde bu alanda ulusal ve uluslararası düzeyde yapılan çalışmalarla ilgili literatür taramasına, üçüncü bölümde araştırmaya ilişkin veri ve yönteme, dördüncü bölümde bulgulara, beşinci ve son bölümde ise sonuç ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

## I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Başlangıç aşamasında çalışmada kullanılan suiistimal, yolsuzluk, varlık usulsüzlüğü, finansal tablo hilesi, etik, meslek etiği ve muhasebecilik mesleğinde etik gibi bazı kavramların açıklanması yerinde olacaktır. Suistimal, genel itibarıyla birçok unsuru içinde barındıran bir kavramdır. Türk Dil Kurumunda (TDK) suistimal, “görev, yetki vb. ni kötüye kullanmak” olarak tanımlanmıştır (TDK, t.y.). Çalışanlar, yöneticiler ya da işletme sahipleri

tarafından gerçekleştirilen suistimaller nedeniyle işletmeler büyük zararlara uğratılmaktadırlar. Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (ACFE) tarafından yapılan ve 2 yılda bir tekrarlanan araştırma kapsamında hazırlanan 2016 yılı raporuna göre, işletmeler varlıklarının % 5'ini suistimal nedeniyle kaybetmektedir.

Suistimal kavramı üç farklı kategori altında incelenmektedir. Bu kategoriler yolsuzluk, varlık usulsüzlüğü ve finansal tablo hilesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Suiistimal türlerinden biri olan yolsuzluk, “*çalışanın bir işletme faaliyetinde işverenin ya da bir başkasının haklarını göz ardı ederek, gücünü yanlış bir biçimde kendisine veya bir başkasına yarar sağlama amaçlı kullanması*” olarak tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2009: 73). Yolsuzluk şeklinde gerçekleşen suistimaller, vaka sayısı ve ortaya çıkardığı zarar bakımından ciddi boyutları olan bir suistimal türüdür. ACFE tarafından hazırlanan 2016 yılı raporunda, ortaya çıkan suistimal vakalarının % 35,4'ünün yolsuzluk şeklinde gerçekleştiği ve neden olduğu zararın da vaka başına 850.000 dolar civarında olduğu tespit edilmiştir. Suistimal türlerinden bir diğeri ise varlık usulsüzlüğüdür. Varlık usulsüzlüğü, “*bir çalışanın işletme varlıklarını ele geçirmesi veya kendi yararına kullanması*” şeklinde tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2009: 69). İşletmelerde en çok görülen suistimal türlerinden biri, varlık usulsüzlüğüdür. Varlık usulsüzlüğü en çok görülen suistimal türlerinden biri olmasına rağmen neden olduğu zarar tutarı bakımından diğerlerine göre daha düşük seviyede kalmaktadır. ACFE 2016 yılı raporuna göre, vakaların % 85'inin varlık usulsüzlüğü olarak gerçekleştiği ve vaka başına 125.000 dolarlık bir zarara sebep olduğu belirtilmektedir. Suistimal türlerinden sonuncusu ve en önemlisi ise finansal tablo hilesi şeklinde gerçekleşir. Finansal tablo hilesi, “*işletmenin mali durumunun olduğundan iyi ya da olduğundan kötü gösterilerek tüm işletme ilgililerinin yanıltılması*” şeklinde ortaya çıkan suiistimal türüdür (Bozkurt, 2009: 65). Finansal tablo hilesi, genel itibarıyla üst düzey yöneticiler tarafından yapılır ve ortaya çıkardığı etki bakımından büyük zararlara yol açmaktadır. ACFE tarafından hazırlanan 2016 yılı raporunda işletmelerde gerçekleşen suiistimallerin sadece % 10'unun finansal tablo hilesi olmasına rağmen, olay başına ortalama 975.000 dolarlık zarara sebep olmaktadır. Finansal tablo hileleri, işletmelere verdiği maddi zararların yanı sıra prestij kaybına da yol açmaktadır. İşletmenin görünen yüzü olan finansal tablolarda yapılan hilelerin ortaya çıkması ile birlikte işletmeler, hem devlete karşı hem de finansal tablo kullanıcılarına karşı yasal sorumluluk altına girmektedirler.

Yukarıda belirtilen suistimal olayları genel itibarıyla istenmeyen durum olarak karşımıza çıkmakta ve çözüm üretilmesi gereken bir olgu olarak değerlendirilmektedir. Yolsuzluk, varlık usulsüzlüğü ve finansal tablo hilesi şeklinde gerçekleşebilen suistimal olaylarını ortadan kaldırma noktasında etik değerler devreye girmektedir. Etik genel olarak, insanların olaylar karşısında ahlaki anlamda nasıl davranması gerektiğini açıklayan bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Etik iyi ile kötüyü, doğru ile yanlış birbirinden ayıran bir

kavram olarak açıklanmaktadır. Meslek etiği ise, herhangi bir meslek grubu ile ilgili toplum yararı gözetilerek oluşturulan ve korunan ilkelerdir. Bu ilkeler, kurallara uyulması hususunda meslek mensuplarına emir veren, meslek mensuplarını bu kurallara uymaya zorlayan, meslek mensuplarının kişisel eğilimlerinin önüne geçen, aykırı davranışta bulunan meslek mensuplarını meslekten dışlayan ve meslek içi rekabeti düzenleyen kurallar bütünüdür (Yıldız, 2011: 160). Çalışmanın çıkış noktası olan muhasebecilik mesleğinde etik kavramı ise, finansal bilgilerin tarafsız, doğru, dürüst, gerçeğe uygun, güvenilir ve sorumluluk bilinciyle sunulması olarak tanımlanabilir. Her meslek dalında olduğu gibi muhasebecilik mesleğinde de etik değerlerin varlığı önemli bir yer tutmaktadır. Muhasebecilik mesleğinin yapısı gereği, mali nitelikteki işlem ve olayları konu alması ve toplumun birçok kesimini yakından ilgilendirmesi nedeniyle etik kurallar ciddi bir öneme haiz olmaktadır.

## II. LİTERATÜR TARAMASI

Potansiyel meslek mensubu olan öğrencilerin ve aktif olarak muhasebecilik mesleğini icra eden meslek mensuplarının meslek etiği ve hile algısı ile ilgili bakış açılarının ölçülmesi amacıyla yapılan bu çalışmada konu ile ilgili literatür taraması yapılmıştır. Yapılan literatür taraması sonucunda tespit edilen çalışmalar, ulusal ve uluslararası olmak üzere iki grup halinde listelenmiştir.

### A. ULUSAL ÇALIŞMALAR

Şimga-Mugan ve Önkol-Atay (2003) çalışmasında, işletme bölümündeki kız ve erkek öğrencilerin etik duyarlılık düzeylerini ölçülmüştür. Yapılan çalışmada muhasebe bölümündeki öğrencilerin etik duyarlılık düzeylerinde cinsiyetlere göre bir farklılık tespit edilmemiştir. Ceza ile ilgili önermelerde ise muhasebe ile ilgili senaryoda erkeklerin kızlara göre daha katı cezalara onay verdikleri görülürken, işletme senaryosunda cinsiyete göre bir farklılık görülmemiştir.

Ergün ve Gül (2005) tarafından yapılan çalışmada, dünyadaki ve Türkiye'deki muhasebe mesleğine ilişkin etik kurallar incelenerek, Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan meslek mensuplarının meslek etiği kuralları ile ilgili bilgi, düşünce ve algılamaları ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın ilk aşamasında meslek mensuplarından mesleki açıdan önemli gördükleri etik kuralları sıralamaları istenmiştir. Bu konuda elde edilen verilerden, meslek mensuplarınca sıralanan meslek etiği kuralları 24 başlık altında toplanmıştır. Sıralanan bu 24 etik kuraldan %72' sinin kabul edilebilir, %28'inin de kabul edilmesi güç etik kurallardan oluştuğu belirlenmiştir. Kabul edilebilir etik kurallar önem sırasına göre; dürüstlük, mesleki bilgi ve yeterlilik, güvenilirlik, yasalara bağlılık, sır saklama, tarafsızlık, haksız rekabet yapmama, şeffaflık, bilgi verme, mesleki sorumluluk ve bağımsızlık olarak sıralanmıştır.

Kutlu (2008) tarafından, Kars ve Erzurum illerinde muhasebe mesleğiyle uğraşanların yaşadığı etik ikilem düzeyini belirlemek amacıyla bir çalışma

yapılmıştır. Anket yönteminin uygulandığı çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının etik ikilemler yaşadığı, ancak ikilemin yoğunluğunun gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaşabildiği tespit edilmiştir. Etik ikileme neden olan müşteri kaybetme endişesi de benzer şekilde, değişkenlerin etkisiyle farklılaşmaktadır. İkilemden çıkışta rol oynayan kültürel çevreyle ilgili faktörlere atfedilen önem, özellikle yaş ve eğitim seviyesine bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir.

Sakarya ve Kara (2010) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının etik algılarının cinsiyete göre farklılık gösterdiği, eğitim ve gelir düzeyine göre herhangi bir farklılık bulunmadığı, unvanlarına göre yapılan karşılaştırmada dürüstlük ve mesleki davranış değişkeni arasında anlamlı bir farklılık bulunduğu değerlendirilmiştir. Ayrıca mesleki deneyime göre mesleki yeterlilik, özen ile mesleki davranış değişkenlerine ilişkin farklılık olduğunu, mükellef sayısına göre ise tarafsızlık değişkenine ilişkin farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Kutluk ve Ersoy (2011), muhasebe meslek mensupları üzerinde yaptıkları çalışmada, kadınların etik yargı düzeyinin erkeklerden daha yüksek olduğunu, bununla birlikte muhasebe meslek mensuplarının etik yargı düzeylerinin mesleki unvan, yaş, eğitim durumu, hayatlarının büyük bölümünü geçirdikleri yer ve deneyimlerine göre farklılık göstermediğini tespit etmişlerdir.

Yalçın (2011) yaptığı çalışmada, meslek mensuplarının TURMOB etik yönetmeliğinin bazı hükümlerine katılmadıklarını fakat bununla birlikte yapılan düzenlemeleri benimsediklerini ve bunlara katılım yönünde tutum belirttiklerini tespit etmiştir. İşletmelerin yaptıkları değerlendirmede ise, meslek mensuplarına göre bazı farklılıklar olmakla birlikte, meslek mensupları gibi etik ilkelere katılım gösterdikleri sonucuna ulaşmıştır.

Yıldız (2011), tarafından Kayseri’de faaliyette bulunan bağımsız SMMM’lerin meslek etiği algılamaları ve meslek üyelerini etik dışı uygulamalara yönelten ifadeleri belirlemeye yönelik bir alan çalışması yapmıştır. Çalışma kapsamında birinci kaynaktan veri toplamada en çok tercih edilen teknik olan anket yönteminin yanında, muhasebe meslek mensupları ile görüşmeler yapılarak veriler toplanmıştır. Elde edilen bulgulara göre meslek mensupları %97 oranında muhasebede etik konusunu önemsemekte ve bu konuda eğitimin gerekliliğine inanmaktadırlar.

Ağyar vd. (2012) yaptıkları çalışmada cinsiyete göre etik yargıların farklılaştığını ve kadınların etik konusunda erkeklerden daha duyarlı olduklarını tespit etmişlerdir. Ayrıca meslek lisesi ve muhasebe ile ilgili bölümlerden mezun olanların diğer liselerden mezun olanlara göre daha düşük etik duyarlılık gösterdiklerini tespit etmişlerdir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012) yaptığı çalışmaya göre muhasebe meslek mensuplarının kişilik özelliklerinde meslek etiği ve etik karar verme

arasında bir ilişki olup olmadığı araştırılmış ve elde edilen bulgular meslek mensuplarının etik karar sürecinde kişilik özelliklerini bir kenara bırakarak etik kurallara dayalı karar verdiklerini göstermiştir.

Akın ve Özdaşlı (2014) meslek mensupları ile meslek yüksekokul öğrencilerinin etik ilkelerine uyma düzeylerine yönelik algılarını ölçmeye yönelik anket yönteminin kullanıldığı bir araştırma gerçekleştirmişlerdir. Araştırma sonucunda etik ilkelere uyma düzeyinin orta düzeyde olduğu görülmüştür. Ayrıca öğrencilerin, meslek mensuplarının dürüst ve tarafsız olmaları noktasında olumsuz görüşe sahip oldukları tespit edilmiştir.

Fidan ve Subaşı (2014) İstanbul’da faaliyet gösteren meslek mensubu adaylarının etik algılarını anket yöntemi ile ölçmüşlerdir. Araştırmada etik dışı davranmada en etkili nedenin müşteri kaçırmamak ve en az etkili nedenin ise dinsel sebepler olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca meslek mensuplarının meslek etiği konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları tespiti yapılmış ve TÜRMOB/TESMER ve üniversitelerin meslek etiği konusunda uygulamalı eğitimlere yer vermeleri gerektiği önerisinde bulunmuşlardır.

Yücel ve Kartal (2014) tarafından yapılan çalışmada, muhasebecilerin mesleki uygulamalardaki etik algılarının, mesleki faaliyetleri üzerindeki etkileri incelenmiştir. Bu kapsamda yapılan araştırma, İstanbul’daki 500 muhasebe meslek mensubu dahil edilmiştir. Araştırma sonuçları; muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerindeki haksız rekabeti ve etik dışı davranışları ortaya koymuştur. Araştırma da en dikkat çekici sonuç ise, muhasebe meslek mensuplarının hemen hemen yarısı, etik ilkelerin uygulanmasında önemli zafiyetlerinin olduğuna inanmaktadır.

Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015), geleceğin meslek mensupları olan öğrencilerin mesleki hile ile ilgili algılarının ve hileli davranışları rapor etme eğilimlerinin belirlenmesi amacıyla yaptıkları çalışmada, öğrencilerin finansal tablo hilesi ve varlık suistimalinden ziyade yolsuzluğa karşı daha hassas oldukları ile ilgili sonuçlara ulaşmışlardır. Yine aynı çalışmada öğrencilerin, hile algıları ile raporlama eğilimleri arasında da pozitif yönlü, kimi hile türlerinde güçlü ilişki tespit edilmiştir. Cinsiyet açısından, hile algı düzeyleri ve rapor etme eğilimleri arasında da anlamlı farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre, hileli davranışa daha fazla duyarlı olduğu ve rapor etme eğilimlerinin daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Güney ve Biçer (2016) tarafından Erzincan ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlarına ilişkin algıları hakkında bilgi sunmak amacıyla bir çalışma yapılmıştır. Çalışmaya temel teşkil eden veriler yüz yüze anket yöntemi ile elde edilmiştir. Araştırma sonunda Erzincan ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının “dürüstlük”, “tarafsızlık”, “mesleki yeterlilik ve özen”, “gizlilik” ve “profesyonel davranış” ilkelerine bağlı olarak faaliyet gösterdiklerini destekleyen sonuçlara ulaşılmıştır.

Ancak anketin açık uçlu sorusuna verilen cevaplarda eğitim yetersizliğinden, mevzuata dönük bilgi eksikliğinden, kalifiye eleman eksikliğinden, hizmet karşılığı hak edilen ücretin tahsil edilememesinden, meslek odasının yeteri kadar destek sağlayamamasından, mükelleflerin eğitimsizliğinden, haksız rekabetten, yaptırım yetersizliğinden ve kurumsallaşamamaktan kaynaklanan etik sorunlar yaşandığı katılımcılar tarafından beyan edilmiştir.

## B. ULUSLARARASI ÇALIŞMALAR

Ward vd. (1993) çalışmasında yetkilendirilmiş muhasebecilerin (CPAs) etik ve etik dışı durumları ve etik eğitimi değerlendirmeleri incelenmiştir. Altı kısa hikayenin katılımcılara sunulduğu ve etik olarak kabul edilebilirliğin sorgulandığı çalışma sonuçlarına göre katılımcıların etik ve etik dışı durumları ayırt edebildikleri ifade edilmiştir. Diğer taraftan etik ve spesifik etik dışı davranışların katılımcılar tarafından kolaylıkla tanımlandığı belirtilmiştir. Çalışmada ayrıca katılımcılar etik eğitiminin muhasebe ders müfredatında yer alması gerektiği ifade edilmiştir.

Fatt (1995) çalışmasında muhasebe meslek mensuplarından beklenen kişisel özellikler incelenmiştir. Bu kapsamda muhasebe meslek mensupları, öğrenciler ve halktan oluşan bir örneklem incelenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre, muhasebe meslek mensuplarının etik davranışlar gösteren ve güvenilir kişilik özelliklerine sahip olmaları gerektiği tespit edilmiştir. Çalışmada ayrıca muhasebe eğitiminde etik konusunun önemli olduğu ifade edilmiştir.

Radtke (2000) çalışmasında kamu ve özel sektör muhasebe meslek mensuplarından oluşan bir örneklem kapsamında on altı örnek olay incelenerek etik davranışlarda cinsiyetin farklılık yaratıp yaratmadığı ele alınmıştır. Elde edilen sonuçlara göre on altı örnek olayın yalnızca beşinde cinsiyet farklılığı gözlemlenmiştir. Cinsiyet farklılıklarında ise kadınların erkeklere göre daha etik davranışlar sergiledikleri ifade edilmiştir.

Tsahuridu ve Walker (2001) çalışmasında toplumsal ahlaki değerlerin gerçekleşen olaylarla tutarsız olduğu bakış açısını taşıyan bir anketle kadın ve erkeklerin etik ideolojileri incelenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre kadınların etik açıdan sorgulanabilir olaylarda erkeklerden daha az yer aldıkları, bu olayları desteklemedikleri ifade edilmiştir. Ayrıca kadınların erkeklerden daha idealist bir yöne sahip oldukları belirtilmiştir.

Elias (2002) çalışmasında kâr yönetimi uygulamaları etik olarak muhasebeciler, fakülte üyeleri ve öğrencilerden oluşan bir örneklem üzerinde incelenmiştir. Çalışma kapsamında katılımcıların sosyal sorumluluk duygusu, algılanan etik rolü ve kişisel etik değerleri incelenmiştir. Çalışma sonuçlarına göre sosyal sorumluluk duygusu, uzun dönemli kazanımlar, idealizm ve kâr yönetimi uygulamaları ile etik algısı arasında pozitif ilişki olduğu tespit edilmiştir.



Ahmed vd. (2003) çalışmasında iş etiği kültürel ve kavramsal olarak incelenmiştir. Bu kapsamda farklı ülkelerdeki işletme bölümü öğrencileri iş hayatında karşılaşılan durumlara ilişkin etik algılarına sosyo-kültürel etkilerin olup olmadığı incelenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre etik iş davranışlarının ne olduğu, ülkeler arasında farklılık göstermeden üzerinde hem fikir olunmuştur. Ancak katılımcıların etik dışı davranışlara olan tolerans düzeylerinin farklılaştığı tespit edilmiştir. Çalışmada söz konusu farklılıkların anlaşılmasında sosyo-kültürel boyutun etkisinin olduğu ifade edilmiştir.

Curtis (2006) çalışmasında yanıltıcı finansal raporlamaların yer aldığı senaryolar üzerinde iç denetçiler ve çalışanlar üzerinde bir inceleme gerçekleştirilmiştir. Çalışmadan elde edilen temel sonuç, etik olmayan bir durumun varlığında bireyin davranışını şekillendiren ana etmenin olayın içeriği olduğu ifade edilmiştir. Çalışmada etik olmayan durumun raporlanması ya da ihbar edilmesi ile bireyin sorumluluğu ve olaya verdiği önem arasında pozitif ilişki olduğu ifade edilmiştir. Ancak bireyin olayı rapor etmesinin potansiyel maliyetleri ile raporlama ya da ihbar etme arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu belirtilmiştir.

Liu vd. (2012) çalışmasında muhasebe dersinde etik eğitimi veriliş şekline yönelik sağlık ve hukuk alanlarındaki uygulamalar kapsamında öneriler sunulmuştur. Bu kapsamda muhasebe dersinde etik öğretiminin sağlık ve hukuk alanında etik eğitimine kıyasla daha az formal eğitime sahip olduğu ve daha az işbirliğine yer verildiği belirtilmiştir. Söz konusu durumların da sağlık ve hukuk alanında verilen etik eğitimi alan öğrencilerin daha yüksek ahlaki bilişsel özelliklere sahip olmalarını sağladığı belirtilmiştir.

Mirshakary ve Carr (2015) çalışmasında etik dışı davranışlara maruz kalan muhasebe çalışanlarının söz konusu davranışların kişisel etik tutumları üzerindeki etkileri incelenmiştir. Elde edilen sonuçlara göre muhasebe çalışanlarının etik dışı davranışlara maruz kalmaları arttıkça etik tutumlarının da olumsuz yönde etkilendikleri tespit edilmiştir.

Fiolleau ve Kaplan (2017) çalışmasında temel olarak iki farklı hipotez test edilmiştir. Bunlardan birincisi muhasebe eğitiminde son dönemde etik konusuna ağırlık verilmesinden dolayı muhasebe meslek mensuplarına göre öğrencilerin etik hassasiyetlerinin daha yüksek olduğudur. Çalışma sonuçlarına göre söz konusu hipotez sınırlı olmak üzere kabul edilmiştir. Test edilen ikinci hipotez ise yalnızca finansal çıktılara dayanan bir ödüllendirme sistemine sahip firmalarda çalışan muhasebe meslek mensuplarının finansal ve finansal olmayan bir ödüllendirme sistemine sahip firmalarda çalışan meslektaşlarına göre daha düşük etik hassasiyetlerinin olmasıdır. Elde edilen sonuçların test edilen hipotezi desteklediği belirtilmiştir.

Kong vd. (2017) çalışmasında denetçilerin etik karar verme sürecinde etik kodu ve etik eğitimi almış olmasının etkileri incelenmiştir. Çalışma kapsamında denetçi olarak öğrenciler kullanılmış ve anket yöntemi

uygulanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre etik kod eğitimi verilmesinin öğrencilerin denetimin bağımsızlığı konusu hakkındaki farkındalıklarının arttırdığı, etik muhakeme yeteneği ve amaçlarını güçlendirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

### **III. VERİ VE YÖNTEM**

#### **A. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI**

Muhasebecilik mesleğinde yer alan kişilerin hile algıları ile raporlama eğilimlerini etkileyen birçok faktör söz konusudur. Bu faktörler arasında unvan, şirketteki pozisyon, cinsiyet, genel akademik başarı, eğitim düzeyi, yaş ve mesleki tecrübe gibi hususlar yer almaktadır. Kişilerin hile ile ilgili algılarını ve raporlama eğitimlerini etkileyen diğer bir faktör de, eğitim aşamasında ya da mesleğin icra aşamasında olmasıyla ilgilidir. İşletme alanında lisans eğitimi alan öğrenciler ile meslek mensuplarının hile algısı ve raporlama eğilimi farklı olabilmektedir. Bu noktada çalışmanın temel amacı, lisans eğitimi alan öğrenciler ile muhasebecilik mesleğini icra eden meslek mensuplarının hile algıları ile raporlama eğilimlerinin farklı olup olmadığının tespit edilmesine yöneliktir. Çalışmanın temel amacının yanı sıra çok sayıda alt amacı bulunmaktadır. Bu kapsamda belirlenen alt amaçlardan biri, SMMM bürolarında çalışan ve herhangi bir belgeye sahip olmayan çalışanlar ile belge sahibi meslek mensuplarının hile algısı ile raporlama eğilimlerinin ölçülmesidir. Diğer bir alt amaç da, SMMM bürolarında çalışan ve herhangi bir belgeye sahip olmayan çalışanlar ile muhasebe alanında lisans eğitimi alan öğrencilerin hile algısı ile raporlama eğilimlerinin ölçülmesidir. Ayrıca, anket katılımcılarının cinsiyetlerine göre hile algısının ve raporlama eğiliminin ölçülmesi, lisans eğitimi alan öğrencilerin genel akademik not ortalamalarına (GANO) göre hile algılarının ve raporlama eğilimlerinin ölçülmesi, katılımcıların hile algısı ile raporlama eğilimleri arasındaki ilişkinin ölçülmesi gibi alt amaçlar da belirlenmiştir.

Çalışmanın kapsamına, Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde eğitim almakta olan öğrenciler ve Yozgat İlinde faaliyet gösteren SMMM bürolarında çalışanlar ile meslek mensupları dahil edilmiştir. Bu çerçevede muhasebe alanında eğitim alan 250 öğrenciye, muhasebe bürolarında çalışan ve meslek mensubu 150 kişiye anket dağıtılmıştır. Dağıtılan toplam 400 anketten geri dönen ve değerlendirme tabii olan 170 öğrenci ile 112 çalışan-meslek mensubuna ait veriler analize tabii tutulmuştur.

#### **B. ARAŞTIRMADA KULLANILAN YÖNTEM, VERİ TOPLAMA VE ÖRNEKLEM**

Bu araştırma tanımlayıcı nitelik taşımaktadır. Tanımlayıcı araştırma, elde olan veriler ışığında mevcut durumun tanımlanması olarak ifade edilebilir. Araştırma kapsamına Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde eğitim almakta olan öğrenciler ile Yozgat Merkezde faaliyet

gösteren SMMM bürolarında çalışan elemanlar ve meslek mensupları alınmış, anket yöntemi kullanılarak birincil veriler toplanmıştır. Çalışmanın muhasebe alanında yaşanan etik dışı olaylar karşısında sergilenen hile algısı ve raporlama eğilimlerinin ölçülmesi çerçevesinde yapılması nedeniyle muhasebe alanında eğitim alan öğrenciler ve muhasebecilik mesleğini aktif olarak icra eden çalışan ve meslek mensupları hedef kitle olarak belirlenmiştir. Çalışmanın birinci kısmını oluşturan öğrenci grubunda en yüksek sayıya ulaşabilmek amacıyla işletme alanında öğrenimlerine devam eden toplam 250 öğrenciye anket dağıtılmıştır. Dağıtılan anketlerin geri dönüşlerine ve analize uygun yapıda olmalarına göre toplam 170 anket analiz kapsamına dahil edilmiştir. Çalışmanın ikinci kısmını oluşturan SMMM bürolarında çalışan personellere 90 adet, meslek mensuplarına ise 60 adet olmak üzere toplam 150 anket dağıtılmıştır. Bu grupta dağıtılan anketlerden geri dönen ve değerlendirmeye tabi toplam 68 adet çalışan, 44 adet de meslek mensubu olmak üzere toplam 112 anket analize dahil edilmiştir.

Öğrencilerin, muhasebe bürosunda çalışan personellerin ve meslek mensuplarının etik dışı olaylar karşısında gösterecekleri hile algısı ve raporlama eğilimlerinin ölçülmesi çerçevesinde yapılan bu çalışmada, Baird ve Zelin (2008) çalışmasına dayanan ve Dönmez ve Karausta (2011) ile Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015) tarafından Türkçeye çevrilen ölçek kullanılmıştır. Kullanılan ölçekte 6 adet senaryo yer almaktadır. Bu senaryolardan ikisi varlık usulsüzlüğü, ikisi yolsuzluk ve ikisi de finansal tablo hilesi olarak tasarlanmıştır. Ölçekte yer alan senaryolar, çalışmaya uygun olacak şekilde güncellenmiştir.

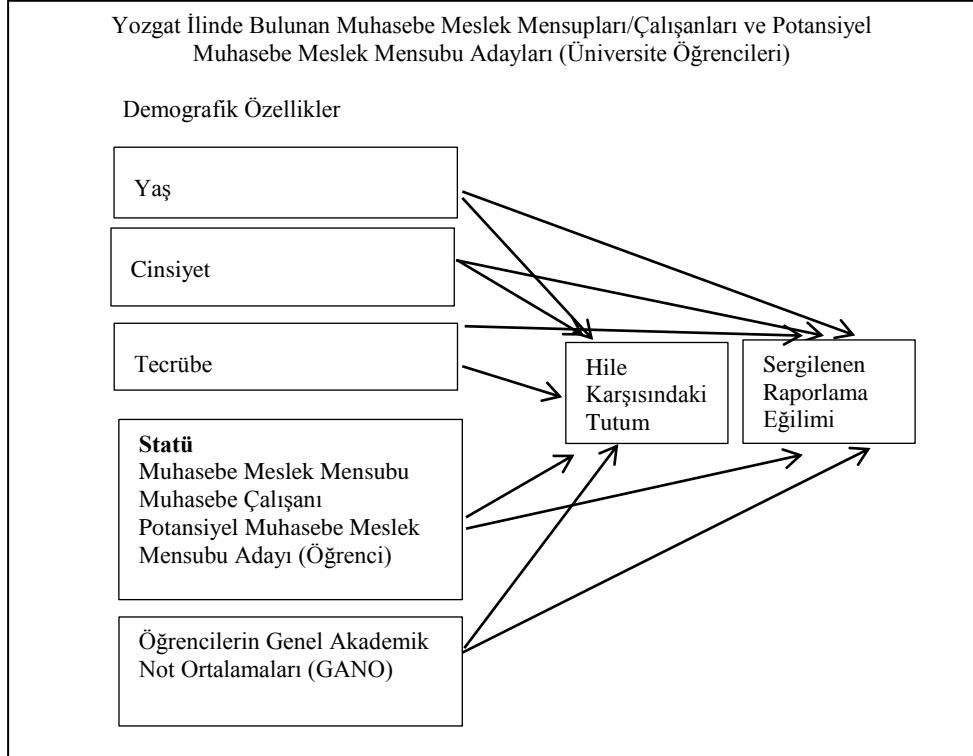
Çalışmada ihtiyaç duyulan bilgilerin toplanması amacıyla uygulanan anket üç bölüm halinde oluşturulmuştur. Anketin birinci bölümünde meslek mensubu ve muhasebe çalışanlarına ait demografik bilgilerin toplanması amacıyla unvan, mezun olunan bölüm, tecrübe, cinsiyet ve yaş gibi bilgiler yer almıştır. İkinci bölümde, öğrencilere ait demografik bilgilerin toplanması amacıyla okudukları bölüm, sınıf, cinsiyet, yaş, genel akademik not ortalaması (GANO) ve muhasebe ile ilgili alınan ders isimleri yer almıştır. Anketin üçüncü ve son bölümünde ise, katılımcıların hile algılarının ve raporlama eğilimlerinin ölçülmesi amacıyla hazırlanan altı adet senaryo yer almıştır. Bu senaryoların her biri için katılımcıların ilgili olaya katılma derecesi ve raporlama eğilimi ölçülmeye çalışılmıştır. Bu ölçümün yapılabilmesi için de beşli likert tipi ölçek kullanılmıştır. Anket dolduran kişilerin senaryolara katılma derecelerini ölçmek amacıyla “1-Kesinlikle Katılmıyorum... 5-Kesinlikle Katılıyorum” aralığında cevap vermeleri istenmiştir. Verilen cevap doğrultusunda katılımcıların gösterecekleri raporlama eğilimlerinin ölçülmesi amacıyla da “1-Kesinlikle Rapor Etmezdim...5-Kesinlikle Rapor Ederdim” aralığında sorular yer almıştır.

### **C. ARAŞTIRMADA KULLANILAN MODEL VE HİPOTEZLER**

Bu çalışmada tanımlayıcı araştırma modeli kullanılmıştır. Modelde, araştırma kapsamına alınan ve Yozgat'ta faaliyet gösteren muhasebe meslek

mensupları/çalışanları ile üniversite öğrenimine devam eden öğrencilerin hile algısı (tutumu) ve raporlama eğilimlerinin çeşitli demografik özellikler açısından farklılaşıp farklılaşmadığı test edilmektedir. Söz konusu model Şekil 1’de verilmiştir.

**Şekil 1:** Araştırmada Kullanılan Model



Bu çalışmada aktif olarak muhasebe mesleğini icra eden muhasebe meslek mensupları, muhasebe çalışanları ve potansiyel muhasebe meslek mensubu adayları olan işletme bölümü öğrencilerinin çeşitli etik olaylar karşısındaki hile algılarının belirlenmesi ve raporlama eğilimlerinin ölçülmesi amaçlanmıştır.

Araştırma kapsamında test edilecek hipotezler aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

*H<sub>1</sub>: Muhasebe meslek mensubu ile muhasebe çalışanlarının hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>2</sub>: Muhasebe meslek mensubu ile muhasebe çalışanlarının hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>3</sub>: Muhasebe meslek mensubu ile öğrencilerin hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>4</sub>: Muhasebe meslek mensubu ile öğrencilerin hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>5</sub>: Muhasebe çalışanı ile öğrencilerin hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>6</sub>: Muhasebe çalışanı ile öğrencilerin hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>7</sub>: Cinsiyet itibarıyla hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>8</sub>: Cinsiyet itibarıyla hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>9</sub>: Katılımcıların yaşları ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>10</sub>: Katılımcıların yaşları ile hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>11</sub>: Katılımcıların tecrübeleri ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>12</sub>: Katılımcıların tecrübeleri ile hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>13</sub>: Öğrencilerin genel akademik not ortalamaları (GANO) ile hile algıları arasında anlamlı ilişki vardır.*

*H<sub>14</sub>: Öğrencilerin genel akademik not ortalamaları (GANO) ile hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı ilişki vardır.*

*H<sub>15</sub>: Katılımcıların hile algıları ile raporlama eğilimleri arasında anlamlı ilişki vardır.*

#### **IV. VERİ ANALİZİ VE BULGULAR**

Araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS paket programı aracılığıyla analiz edilmiştir. Bu araştırma kapsamında ilk olarak güvenilirlik analizi yapılmıştır. Yapılan güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach Alfa değerinin % 79,7 olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe çalışanlarının ve potansiyel muhasebe meslek mensubu aday olan işletme bölümü son sınıf öğrencilerinin hile karşısındaki tutumlarının ve raporlama eğilimlerinin ölçülmesi amacıyla altı senaryo üç hile boyutunun belirlenmesi için kullanılmış ve varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve finansal tablo hileleri ile ilgili tutumlar belirlenmiştir. Verilen cevapların ortalamaları ve standart sapmaları hesaplanmıştır. Bu sayede her bir senaryo grubu için, katılımcıların sergileyecekleri tutum ile bunun sonucunda gösterecekleri raporlama eğilimi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu

hesaplamaların sonucunda da, araştırma kapsamında kurulan hipotezlerin test edilmesi için Tek Yönlü Manova ve korelasyon analizi yöntemleri kullanılmıştır.

## A. KATILIMCILARA AİT DEMOGRAFİK BULGULAR

Çalışma kapsamında Yozgat il merkezinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci, SMMM, muhasebe bürolarında çalışan muhasebe çalışanlarına ve Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü son sınıfta öğrenimlerine devam eden öğrenciye anket dağıtılmıştır. Bu anketlerden muhasebe meslek mensuplarından 44, muhasebe çalışanlarından 68 ve öğrencilerden ise 170 olmak üzere gelen 282 anket değerlendirmeye alınmıştır. Katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin veriler **Tablo 1**'de sunulmuştur.

**Tablo 1:** Katılımcılara Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Demografik Özellik		Frekans	Yüzde
Yaş	22 ve 22-'den küçük	125	% 45,8
	23-30 arası	71	% 26,0
	30-38 arası	38	% 13,9
	39 ve üstü	39	% 14,3
	<b>Toplam</b>	<b>273</b>	<b>% 100</b>
Cinsiyet	Kadın	110	% 39
	Erkek	172	% 61
	<b>Toplam</b>	<b>266</b>	<b>% 100</b>
Statü	Muhasebe Meslek Mensubu (SM ve SMMM)	44	% 15,6
	Muhasebe Çalışanı	68	% 24,1
	Öğrenci (İşletme Bölümü 4 ve 4+)	170	% 60,3
	<b>Toplam</b>	<b>266</b>	<b>% 100</b>
Tecrübe	8 ve 8 yıldan az	43	% 38,4
	9-16 yıl arası	37	% 33
	17 yıl ve üzeri	32	% 28,6
	<b>Toplam</b>	<b>112</b>	<b>% 100</b>

**Tablo 1** incelendiğinde, araştırmaya katılanların % 39,7'sinin muhasebe mesleğini meslek mensubu veya çalışan olarak yürüttüğü, kalan % 60,7'lik kısmın ise meslek mensubu adaylarından oluştuğu görülmektedir.

## B. DEĞİŞKENLERE AİT ORTALAMA VE STANDART SAPMA DEĞERLERİ

Araştırmada kullanılan ölçekte üç farklı hile türü ile her türe ait iki adet senaryo kullanılmıştır. Söz konusu senaryolar ile ilgili verilen cevapların ortalamaları alınarak hile türlerine ilişkin ortalama ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Hile karşısındaki tutumların yanı sıra raporlama eğilimlerinin belirlenmesi için de her senaryo ile ilgili raporlama eğilimlerinin cevaplanması istenmiş ve elde edilen verilerden yola çıkılarak farklı hile türleri karşısındaki

raporlama eğilimleri hesaplanmıştır. Söz konusu veriler **Tablo 2**'de ayrıntılı olarak sunulmuştur.

**Tablo 2:** Değişkenlere Ait Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

	N	Ortalama	Standart Sapma
Varlık Usulsüzlüğü (Hile ile ilgili tutum)	282	2,33	1,03
Varlık Usulsüzlüğü (Raporlama eğilimi)	282	3,39	0,98
Yolsuzluk (Hile ile ilgili tutum)	282	1,97	0,91
Yolsuzluk (Raporlama eğilimi)	282	3,80	0,95
Mali Tablo Hilesi (Hile ile ilgili tutum)	282	2,52	0,99
Mali Tablo Hilesi (Raporlama eğilimi)	282	3,26	1,09

Araştırma kapsamında yer alan bütün katılımcıların hile türleri ile ilgili tutum ve raporlama eğilimlerinin genel ortalamasının yer aldığı **Tablo 2** incelendiğinde, en düşük ortalamanın 1,97 ile yolsuzluk ile ilgili hile türüne ait olduğu görülecektir. Ortalamanın düşük olması bu hile türü ile ilgili katılımcıların diğer hile türlerine nazaran daha etik tutum sergilediklerini göstermektedir. Buna paralel olarak raporlama eğiliminin en yüksek olduğu hile türü de yine 3,80 ortalama ile yine yolsuzluk ile alakalı hile türü olarak gerçekleşmiştir. Katılımcıların en yüksek etik sapma ve en düşük raporlama eğilimi sergiledikleri hile türünün ise mali tablo hilesi olduğu belirlenmiştir.

**Tablo 3:** Statülere Göre Hile Türlerine İlişkin Ortalama Değerler

Hile İle İlgili Tutum/Raporlama Eğilimi	Ortalama Değerler		
	Meslek Mensubu	Muhasebe Çalışanı	Öğrenci
Varlık Usulsüzlüğü (Hile ile ilgili tutum)	2,09	2,25	2,42
Varlık Usulsüzlüğü (Raporlama eğilimi)	3,55	3,37	3,35
Yolsuzluk (Hile ile ilgili tutum)	1,62	2,02	2,05
Yolsuzluk (Raporlama eğilimi)	4,20	3,90	3,66
Mali Tablo Hilesi (Hile ile ilgili tutum)	2,67	2,55	2,47
Mali Tablo Hilesi (Raporlama eğilimi)	2,94	3,35	3,31

Statüler açısından verilen cevapların ortalamasının yer aldığı **Tablo 3**'de, muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe çalışanlarının ve potansiyel muhasebe meslek mensubu adaylarının (öğrencilerin) konu ile ilgili tutum ve raporlama eğilimlerinin ortalaması karşılaştırma yapılabilmesi adına ayrı ayrı sunulmuştur. Tablo incelendiğinde, bu üç grup arasında varlık usulsüzlüğü ve yolsuzluk boyutlarında en yüksek derecede etik tutum algısına ve raporlama eğilimine sahip olan grubun meslek mensupları olduğu; buna karşın bu iki hile

boyutunda en düşük hile tutumu ve raporlama eğilimi sergileyen grubun öğrenciler olduğu belirlenmiştir.

Bu çalışma kapsamında ortaya çıkan en ilgi çekici sonuçlardan biri ise, varlık usulsüzlüğü ve yolsuzluk boyutlarında diğer iki gruba göre daha yüksek etik tutum ve raporlama eğilimi sergileyen meslek mensuplarının, mali tablo hilesi ile ilgili muhasebe çalışanları ve öğrencilere göre daha düşük etik tutum ve raporlama eğilimi sergilemeleridir. Söz konusu bulgu üzerinde düşünülmesi ve daha kapsamlı araştırma yapılması gereken önemli bir husus olarak vurgulanmalıdır.

### C. HİPOTEZLERİN TEST EDİLMESİ

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe çalışanlarının ve öğrencilerin çeşitli etik dışı senaryolar karşısında sergiledikleri tutum ve raporlama eğilimlerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca çeşitli demografik özellikler açısından çalışma kapsamına dahil edilen grup değerlendirmelerinin farklılaşıp farklılaşmadığının ve özellikle öğrenciler açısından genel akademik not ortalaması gibi çeşitli değişkenler ile değerlendirmeler arasında ilişki olup olmadığının test edilmesi amacıyla hipotezler oluşturulmuştur. Bu hipotezlerin test edilmesinde Tek Yönlü Manova ve korelasyon analizi yöntemleri kullanılmıştır. Hipotezlere ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir:

*H<sub>1</sub>: Muhasebe meslek mensubu ile muhasebe çalışanlarının hile alguları arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>2</sub>: Muhasebe meslek mensubu ile muhasebe çalışanlarının hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

Muhasebe meslek mensupları ile muhasebe çalışanlarının hile algısı ve raporlama eğilimleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla H<sub>1</sub> ve H<sub>2</sub> hipotezleri oluşturulmuştur. Hipotezlerin test edilmesinde Tek Yönlü Manova analizi kullanılmıştır. Söz konusu analize ait veriler **Tablo 4**'de yer almaktadır. Analize ait veriler incelendiğinde bu iki hipotezin % 5 anlam seviyesinde kabul edildiği görülmektedir. Çeşitli hile boyutlarında bu iki grubun hile algılarının ve raporlama eğilimlerinin farklılaştığı tespit edilmiştir. Ortalamalara bakıldığında, yolsuzluk ile ilgili ortaya konulan etik dışı davranış karşısında meslek mensuplarının muhasebe çalışanlarına nazaran daha etik tutum sergiledikleri görülmektedir. Diğer taraftan mali tablo hilesi ile ilgili raporlama eğilimlerinin de farklılaştığı, muhasebe çalışanlarının meslek mensuplarına kıyasla daha fazla raporlama eğilimine sahip olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.



**Tablo 4:** Meslek Mensupları İle Muhasebe Çalışanlarının Hile İle İlgili Tutumlarının ve Raporlama Eğilimlerinin Farklılaşım Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Bulguları

Senaryolar ve Raporlama Eğilimleri	Ortalamalar		F	Anlamlılık
	Muhasebe Meslek Mensupları	Muhasebe Çalışanları		
Varlık Usulsüzlüğü (Hile ile ilgili tutum)	2,09	2,25	0,734	0,393
Varlık Usulsüzlüğü (Raporlama eğilimi)	3,55	3,37	1,082	0,301
Yolsuzluk (Hile ile ilgili tutum)	<b>1,62</b>	<b>2,02</b>	<b>4,787</b>	<b>0,031**</b>
Yolsuzluk (Raporlama eğilimi)	4,20	3,90	3,178	0,077
Mali Tablo Hilesi (Hile ile ilgili tutum)	2,67	2,55	0,341	0,560
Mali Tablo Hilesi (Raporlama eğilimi)	<b>2,94</b>	<b>3,35</b>	<b>3,611</b>	<b>0,050**</b>
<i>Pillai's Trace F= 2,456, p=0.029</i>				

\*\* %5 düzeyinde anlamlı sonuçları ifade etmektedir.

*H<sub>3</sub>: Muhasebe meslek mensubu ile öğrencilerin hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>4</sub>: Muhasebe meslek mensubu ile öğrencilerin hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

Muhasebe meslek mensupları ile öğrencilerin hile algısı ve raporlama eğilimleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla H<sub>3</sub> ve H<sub>4</sub> hipotezleri oluşturulmuştur. Yapılan analize ait bulgular **Tablo 5**'de raporlanmıştır. Söz konusu tablo incelendiğinde hile algıları açısından varlık usulsüzlüğü ve yolsuzluk ile ilgili; raporlama eğilimleri açısından ise yolsuzluk ve mali tablo hilesi boyutlarında değerlendirmelerin % 1 ve % 5 anlam seviyesinde farklılaştığı tespit edilmiş ve hipotezler kabul edilmiştir.

**Tablo 5:** Meslek Mensupları İle Öğrencilerin Hile İle İlgili Tutumlarının ve Raporlama Eğilimlerinin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Bulguları

Senaryolar ve Raporlama Eğilimleri	Ortalamalar		F	Anlamlılık
	Muhasebe Çalışanları	Öğrenciler		
Varlık Usulsüzlüğü (Hile ile ilgili tutum)	<b>2,09</b>	<b>2,42</b>	<b>3,811</b>	<b>0,050**</b>
Varlık Usulsüzlüğü (Raporlama eğilimi)	3,55	3,35	1,379	0,242
Yolsuzluk (Hile ile ilgili tutum)	<b>1,62</b>	<b>2,05</b>	<b>8,503</b>	<b>0,004***</b>
Yolsuzluk (Raporlama eğilimi)	<b>4,20</b>	<b>3,66</b>	<b>11,445</b>	<b>0,001***</b>
Mali Tablo Hilesi (Hile ile ilgili tutum)	2,67	2,47	1,388	0,240
Mali Tablo Hilesi (Raporlama eğilimi)	<b>2,94</b>	<b>3,31</b>	<b>3,931</b>	<b>0,049**</b>
<i>Pillai's Trace F= 5,256, p=0.000</i>				

\*\* , \*\*\* sırasıyla %5 ve %1 düzeyinde anlamlı sonuçları ifade etmektedir.

Ortalamalara bakıldığında hem varlık usulsüzlüğü hem de yolsuzlukla ilgili muhasebe meslek mensuplarının hile algısı ve tutumlarının öğrencilere nazaran daha etik olduğu ifade edilebilir. Raporlama eğilimleri açısından ise yolsuzluk boyutunda ortaya konulan etik dışı durumları meslek mensuplarının raporlama eğilimlerinin daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Buna karşın mali tablo hilesi ile ilgili öğrencilerin meslek mensuplarına nazaran daha yüksek derecede raporlama eğilimine sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla bu iki hipotez % 1 ve % 5 anlam seviyelerinde kabul edilmiştir.

*H<sub>5</sub>: Muhasebe çalışanı ile öğrencilerin hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır.*

*H<sub>6</sub>: Muhasebe çalışanı ile öğrencilerin hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

Muhasebe çalışanları ile öğrencilerin hile algısı ve raporlama eğilimleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek oluşturulan H<sub>5</sub> ve H<sub>6</sub> hipotezleri reddedilmiştir. Muhasebe çalışanlarının ve öğrencilerin hile algısı ve raporlama eğilimlerinin farklılaşmadığı tespit edilmiştir.

*H<sub>7</sub>: Cinsiyet itibarıyla hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır*

*H<sub>8</sub>: Cinsiyet itibarıyla hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

Cinsiyet itibarıyla katılımcıların hile algısı ve raporlama eğilimlerinin farklılaşp farklılaşmadığını belirlemek amacıyla yapılan Tek Yönlü Manova analizi sonucunda yukarıda ifade edilen hipotezler (H<sub>7</sub> ve H<sub>8</sub>) % 1 anlam

seviyesinde kabul edilmiştir. Analize ilişkin bulgular **Tablo 6**'da sunulmuştur. Ortalamalar incelendiğinde hile boyutları açısından ortaya konulan ifadelerle ilgili tutum ve raporlama eğilimlerinde kadınlar erkeklere nazaran daha etik tutum ve raporlama eğilimi sergilemişlerdir. İstatiksel olarak ise mali tablo hilesi ile ilgili tutum ve raporlama eğilimi ile ilgili değerlendirmelerin % 1 anlam seviyesinde farklılaştığı belirlenmiştir. Kadın katılımcıların hem etik değerden sapma noktasında, hem de raporlama açısından erkeklere nazaran daha etik yaklaşımda bulunduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 6:** Cinsiyetler İtibarıyla Hile İle İlgili Tutumların ve Raporlama Eğilimlerinin Farklılaşp Farklılaşmadığını Ölçen Tek Yönlü MANOVA Analizi Bulguları

Senaryolar ve Raporlama Eğilimleri	Ortalamalar		F	Anlamlılık
	Erkek	Kadın		
Varlık Usulsüzlüğü (Hile ile ilgili tutum)	2,34	2,31	0,038	0,845
Varlık Usulsüzlüğü (Raporlama eğilimi)	3,33	3,49	1,776	0,184
Yolsuzluk (Hile ile ilgili tutum)	2,00	1,94	0,309	0,579
Yolsuzluk (Raporlama eğilimi)	3,84	3,75	0,575	0,449
Mali Tablo Hilesi (Hile ile ilgili tutum)	<b>2,64</b>	<b>2,33</b>	<b>6,511</b>	<b>0,011***</b>
Mali Tablo Hilesi (Raporlama eğilimi)	<b>3,10</b>	<b>3,51</b>	<b>10,073</b>	<b>0,002***</b>
<i>Pillai's Trace F= 3,719, p=0.001</i>				

\*\*\* %1 düzeyinde anlamlı sonuçları ifade etmektedir.

*H<sub>9</sub>: Katılımcıların yaşları ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır*

*H<sub>10</sub>: Katılımcıların yaşları ile hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

Katılımcıların yaşları itibarıyla hile algısı ve raporlama eğilimleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek oluşturulan H<sub>9</sub> ve H<sub>10</sub> hipotezleri reddedilmiştir. Katılımcıların yaşları itibarıyla hile algısı ve raporlama eğilimlerinin farklılaşmadığı tespit edilmiştir.

*H<sub>11</sub>: Katılımcıların tecrübeleri ile hile algıları arasında anlamlı farklılık vardır*

*H<sub>12</sub>: Katılımcıların tecrübeleri ile hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı farklılık vardır.*

Katılımcıların tecrübeleri itibarıyla hile algısı ve raporlama eğilimleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek oluşturulan H<sub>11</sub> ve H<sub>12</sub> hipotezleri reddedilmiştir. Katılımcıların tecrübeleri itibarıyla hile algısı ve raporlama eğilimlerinin farklılaşmadığı tespit edilmiştir.

*H<sub>13</sub>: Öğrencilerin genel akademik not ortalamaları (GANO) ile hile algıları arasında anlamlı ilişki vardır.*

$H_{14}$ : Öğrencilerin genel akademik not ortalamaları (GANO) ile hile ile ilgili olayları raporlama eğilimleri arasında anlamlı ilişki vardır.

Öğrencilerin genel akademik not ortalamaları ile hile karşısındaki tutumları ve raporlama eğilimleri arasında ilişki olup olmadığının belirlenmesi amacıyla oluşturulan hipotezlerin test edilmesi için korelasyon analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucu hile ile ilgili yolsuzluk boyutunda, raporlama açısından ise yolsuzluk ve mali tablo hilesinin raporlanması boyutunda % 1 ve % 5 seviyelerinde anlamlı ilişkiler tespit edilmiş ve hipotezler kabul edilmiştir. Hile boyutunda öğrencilerin genel akademik not ortalamaları arttıkça, etik değerlerden sapmanın azaldığı sonucuna ulaşılmıştır. Aynı şekilde genel akademik not ortalaması arttıkça raporlama eğiliminin de arttığı belirlenmiştir. Başka bir ifade ile bu çalışma sonucunda, başarılı öğrencilerin etik değerlere daha bağlı olduğu sonucuna ulaşıldığı ifade edilebilir. Bu kapsamda elde edilen bulgular Tablo 7’de sunulmuştur.

**Tablo 7:** Genel Akademik Not Ortalaması (GANO) İle Hile Algısı ve Raporlama Eğilimi Arasındaki Korelasyon Analizi Bulguları

		GANO
Varlık Usulsüzlüğü (Hile ile ilgili tutum)	Korelasyon Değeri	-0,12
	Anlamlılık Düzeyi	0,88
	N	147
Varlık Usulsüzlüğü (Raporlama eğilimi)	Korelasyon Değeri	0,05
	Anlamlılık Düzeyi	0,48
	N	147
Yolsuzluk (Hile ile ilgili tutum)	Korelasyon Değeri	-0,29***
	Anlamlılık Düzeyi	0,00
	N	147
Yolsuzluk (Raporlama eğilimi)	Korelasyon Değeri	0,16**
	Anlamlılık Düzeyi	0,04
	N	147
Mali Tablo Hilesi (Hile ile ilgili tutum)	Korelasyon Değeri	-0,11
	Anlamlılık Düzeyi	0,15
	N	147
Mali Tablo Hilesi (Raporlama eğilimi)	Korelasyon Değeri	-0,18**
	Anlamlılık Düzeyi	0,02
	N	147
GANO	Korelasyon Değeri	1
	Anlamlılık Düzeyi	
	N	147

\*\*,\*\*\* sırasıyla %5 ve %1 düzeyinde anlamlı sonuçları ifade etmektedir.

Çalışmada katılımcıların etik dışı olaylar karşısındaki tutumları ve rapor etme eğilimleri arasında bir ilişkinin olup olmadığının belirlenmesi ve ortaya

konulan hipotezin test edilmesi amacıyla korelasyon analizi yapılmıştır. Bu kapsamda elde edilen bulgular **Tablo 8**'de raporlanmıştır.

**Tablo 8:** Hile Algısı ve Raporlama Eğilimi Arasındaki Korelasyon Analizi Bulguları

		1	2	3	4	5	6
Varlık Usulsüzlüğü- 1 (Hile)	Korelasyon Değeri	1					
	Anlamlılık Düzeyi	-					
	N	282					
Varlık Usulsüzlüğü- 2 (Raporlama)	Korelasyon Değeri	-,43**	1				
	Anlamlılık Düzeyi	0,00					
	N	282	282				
Yolsuzluk- 3 (Hile)	Korelasyon Değeri	-,50**	-,17**	1			
	Anlamlılık Düzeyi	0,00	0,00				
	N	282	282	282			
Yolsuzluk- 4 (Raporlama)	Korelasyon Değeri	-,23**	0,38**	-,40**	1		
	Anlamlılık Düzeyi	0,00	0,00	0,00			
	N	282	282	282	282		
Mali Tablo Hilesi- 5 (Hile)	Korelasyon Değeri	0,43**	-0,14*	0,38**	-,30**	1	
	Anlamlılık Düzeyi	0,00	0,01	0,00	0,00		
	N	282	282	282	282	282	
Mali Tablo Hilesi- 6 (Raporlama)	Korelasyon Değeri	-0,12*	0,33**	-0,09	0,43**	-,47**	1
	Anlamlılık Düzeyi	0,03	0,00	0,12	0,00	0,00	-
	N	282	282	282	282	282	282

\*, \*\* sırasıyla %5 ve %1 düzeyinde anlamlı sonuçları ifade etmektedir.

Hile boyutları ile ilgili etik sapma ne kadar düşük ise, rapor etme eğiliminin o derece yüksek olması beklendiği için  $H_{15}$  oluşturulmuştur. Elde edilen sonuçlar da söz konusu beklentiyi desteklemektedir. Bütün etik dışı durumlar için % 1 ve % 5 anlamlılık düzeylerinde ters yönlü bir ilişki olduğu elde edilen bulgular ışığında ifade edilebilir. Bu nedenle  $H_{15}$  hipotezi bütün senaryolar için kabul edilmiştir. Ayrıca çeşitli hile türleri arasında da farklı düzeylerde ilişki tespit edilmiştir.

## SONUÇ

Firma tarafından yayınlanan finansal bilgilerin finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayan, zamanında sunulmuş, firma hakkında gerçeği yansıtan bir yapıya sahip olmaları arzu edilen bir durumdur. Ancak söz konusu gereklilikler finansal tablolarda her zaman karşılanmamaktadır. Bu durumun pek çok nedeni olabilir. Söz konusu nedenlerden biri de muhasebe mesleğiyle ilgili olan kişilerin (yetkilendirilmiş muhasebeciler, personeller ve meslek mensubu adayları) olaylar karşısında gösterdikleri etik tutumlardır. Bu çalışmanın amacı da muhasebe meslek mensupları, muhasebe çalışanları ve meslek mensup adayları olarak lisans eğitimi alan öğrencilerin hile karşısında gösterdikleri etik tutumların ve söz konusu hileyi raporlama eğilimlerinin incelenmesidir. Bu amaçla çalışmada 170 öğrenci ve 112 meslek mensubu/çalışan olmak üzere toplam 282 katılımcının yer aldığı bir kurgu gerçekleştirilmiştir. Katılımcılara altı senaryodan oluşan ve üç farklı boyutta (varlık usulsüzlüğü, yolsuzluk ve mali tablo hilesi) hileli uygulamalar içeren bir anket sunulmuş ve elde edilen veriler ışığında katılımcıların senaryolar karşısında sergiledikleri etik tutumlar ve olayları raporlama eğilimleri incelenmiştir. Bu kapsamda çalışmada Tek Yönlü Manova ve korelasyon analizi yöntemleri kullanılmıştır.

Çalışmada 15 farklı hipotez test edilmiştir. Bu hipotezler kapsamında elde edilen sonuçlar özetlendiğinde; tüm katılımcıların yolsuzluk ile ilgili hile türüne diğer hile türlerine nazaran daha etik tutum sergiledikleri belirlenmiştir. Buna paralel olarak raporlama eğiliminin en yüksek olduğu hile türü de yine yolsuzluk ile ilgili hile türü olarak belirlenmiştir. Katılımcıların en yüksek etik sapma ve en düşük raporlama eğilimi sergiledikleri hile türünün ise mali tablo hilesi olduğu belirlenmiştir. Yine tüm katılımcılar açısından varlık usulsüzlüğü ve yolsuzluk boyutlarında en yüksek derecede etik tutum algısına ve raporlama eğilimine sahip olan grubun meslek mensupları olduğu; buna karşın bu iki hile boyutunda en düşük hile tutumu ve raporlama eğilimi sergileyen grubun öğrenciler olduğu belirlenmiştir. Ancak muhasebe meslek mensuplarının mali tablo hilesi ile ilgili muhasebe çalışanları ve öğrencilere göre daha düşük etik tutum ve raporlama eğilimi sergiledikleri tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensupları ve çalışanların hile karşısındaki tutumlarının ve raporlama eğilimlerinin üç farklı hile grubunda farklılaştığı yönünde kurulan  $H_1$  ve  $H_2$  hipotez sınamaları kapsamında meslek mensuplarının yolsuzlukla ilgili senaryolarda çalışanlara nazaran daha etik tutum sergiledikleri, ancak mali tablo hilesi kapsamında çalışanların meslek mensuplarından daha yüksek raporlama eğilimine sahip oldukları belirlenmiştir. Yine muhasebe meslek mensupları ve öğrencilerin hile karşısındaki tutumlarının ve raporlama eğilimlerinin üç farklı hile grubunda farklılaştığı yönünde kurulan  $H_3$  ve  $H_4$  hipotez sınamaları kapsamında meslek mensuplarının öğrencilere nazaran daha

etik tutum sergiledikleri ve raporlama eğilimlerinin daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Muhasebe çalışanları ve öğrencilerin hile karşısındaki tutumları ve raporlama eğilimlerinin üç farklı hile grubunda farklılaştığı yönünde kurulan  $H_5$  ve  $H_6$  hipotezleri sınaması sonucunda elde edilen bulguların hipotezi desteklemediği, söz konusu iki grup arasında anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür.

Hile grupları karşısındaki etik tutumların ve raporlama eğilimlerinin tüm katılımcılar açısından cinsiyete göre farklılaşıp farklılaşmayacağını test etmek amacıyla kurulmuş  $H_7$  ve  $H_8$  hipotezlerinin çalışma kapsamında yalnızca mali tablo hilesi grubunda desteklendiği görülmüştür. Bu grupta kadınların erkeklere göre daha etik tutum sergiledikleri ve raporlama eğilimlerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Katılımcıların hile grupları karşısındaki etik tutumlarının ve raporlama eğilimlerinin yaş düzeylerine göre farklılaşıp farklılaşmayacağını test etmek amacıyla kurulan  $H_9$  ve  $H_{10}$  hipotezleri kapsamında elde edilen bulguların söz konusu hipotezleri destekler nitelikte olmadığı tespit edilmiştir. Katılımcıların yaş düzeylerinin etik tutum ve raporlama eğilimlerinde herhangi bir anlamlı farklılığa neden olmadığı görülmüştür. Benzer şekilde katılımcıların hile grupları karşısındaki etik tutumlarının ve raporlama eğilimlerinin deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmayacağını test etmek amacıyla kurulan  $H_{11}$  ve  $H_{12}$  hipotezleri kapsamında elde edilen bulguların söz konusu hipotezleri destekler nitelikte olmadığı tespit edilmiştir. Katılımcıların deneyimlerinin etik tutum ve raporlama eğilimlerinde herhangi bir anlamlı farklılığa neden olmadığı görülmüştür.

Öğrencilerin genel akademik not ortalamaları ile hile grupları karşısında sergiledikleri etik tutum ve raporlama eğilimleri arasındaki ilişkinin test edilmesi amacıyla kurulan  $H_{13}$  ve  $H_{14}$  hipotezleri sonucu elde edilen bulgulara göre yolsuzluk ile ilgili hile grubunda hem sergilenen etik tutum hem de raporlama eğilimi, mali tablo hilesi konusunda ise yalnızca raporlama eğilimi ile genel akademik not ortalaması arasında anlamlı ve negatif korelasyon katsayısı tespit edilmiştir. Söz konusu bulgu, öğrenci not ortalamasının yükselmesinin söz konusu hile grupları karşısındaki etik sapmaları düşürdüğü ve raporlama eğilimlerini arttırdığı şeklinde yorumlanmıştır.

Çalışmada son olarak hile gruplarına karşı gösterilen etik tutumlar ve raporlama eğilimleri açısından bir ilişki olup olmadığının belirlenmesi amacıyla  $H_{15}$  hipotezi kurulmuştur. Bu hipotez sınaması kapsamında elde edilen bulgulara göre katılımcıların tüm hile gruplarında yer alan senaryolar karşısında gösterdikleri etik değerlerden sapma düzeyi azaldıkça söz konusu olayları raporlama eğilimlerinin arttığını destekleyen bulgulara ulaşılmıştır.

Çalışmanın örneklem grubunda yer alan öğrencilerin lisans düzeyinde olması, meslek mensubu ve çalışanların sınırlı bir örneklem grubuna hitap etmesi çalışmanın temel kısıtları olarak ifade edilebilir. Bu kapsamda lisans öğrencilerinin yanı sıra özellikle muhasebe alanında yeterli sayıda lisansüstü eğitim alan öğrencinin ve daha fazla sayıda meslek mensubunun yer aldığı bir yapıda çalışmanın tekrarlanmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir. Diğer taraftan çalışma kapsamında elde edilen meslek mensuplarının mali tablo hilesi grubunda yer alan senaryolar karşısında muhasebe çalışanları ve öğrencilere nazaran en düşük raporlama eğilimi değerine sahip olmaları da dikkat çekici bir bulgu olarak değerlendirilmektedir. Gelecek çalışmalarda bu durumu incelemek üzere kurgulanmış bir araştırmanın literatüre zenginlik katacağı değerlendirilmektedir.



## KAYNAKÇA

- ACFE; (2016) “Hile ve Süistimal Raporu)”, Internet Address: <https://www.acfe.com/rtn2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>, Erişim Tarihi: 06.02.2018.
- AĞYAR, Evren.; Filiz A. KUTLUK ve Emre CENGİZ; (2012), “Meslek Yüksekokulları Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Sosyo-Ekonomik Değişkenler Işığında Mesleki Etiğe Bakış Açılarının İncelenmesi (Akdeniz Üniversitesi Örneği)”, **Journal of Yasar University**, 25(7), ss. 4203-4228.
- AHMED, M. Mohamed; Kun Y. CHUNG and John W. EICHENSEHER; (2003), “Business Students' Perception of Ethics and Moral Judgment: A Cross-Cultural Study”, **Journal of Business Ethics**, 43(1), pp. 89-102.
- AKIN, Osman ve Kürşat ÖZDAŞLI; (2014), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkeler Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz, ss. 59-74.
- BAIRD, Jane. E. and Robert C. ZELIN; (2008), “Understanding Employee Perceptions of Fraudulent Activities and Their Propensity to Report Those Activities Using Anonymous Tip Lines: The Influence of Fraud Type, Propetrator Gender, and Observer Demographics”, **Southern Business Review**, 33, pp. 1-14.
- BOZKURT, Nejat; (2009), **İşletmelerin Kara Deliği Hile**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- CURTIS, Mary Beth; (2006). “Whistleblower Mechanisms: A Study of the Perceptions of Users and Responders”. **The Institute of Internal Auditors**, pp. 1-27
- DÖNMEZ, Adnan ve Tamer KARAUSTA; (2011), “Çalışanların Mesleki Hile Algısı Ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma”, **Mali Çözüm Dergisi**, 104, ss. 17-41.
- ELIAS, Rafik. Z; (2002), “Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants”, **Journal of Business Ethics**, 40(1), pp.33-45.
- ERGÜN, Halil ve Kudret GÜL; (2005), “Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 25, ss. 144-154.
- FATT, J. Poon. Teng; (1995), “Ethics And The Accountant”, **Journal of Business Ethics**, 14(12), 997-1004.

- FIDAN, Meral. E. ve Şerife SUBAŞI; (2014), “Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 64, ss. 111-130.
- FIOLEAU, Krista., & KAPLAN, Steven. E. (2017). “Recognizing ethical issues: An examination of practicing industry accountants and accounting students.” **Journal of Business Ethics**, 142(2), pp. 259-276.
- GÜNEY, Cengiz. ve Mehmet S. BIÇER; (2016), “Muhasebe Meslek Etiği Ve Erzincan İlinde Bir Araştırma”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 9(45), ss. 790-802.
- HACIHASANOĞLU, Tansel ve Nevran KARACA; (2015), “Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi’nde Yapılan Bir Araştırma”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 8(1), ss. 117-130.
- KONG, Chen; Ying H. FAN; Yan CHEN; Ruchuan J. JIANG and Grantley TAYLOR; (2017), “The Codes of Ethics for Accountants (Principles versus Rules)-A Student Sample Evidence”, **Journal of Business Ethics Education**, 14(1), pp. 93-120
- KUTLU, H. Ali; (2008), “Muhasebe Meslek Mensupları Ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 2(63), ss. 143-170.
- KUTLUK, A. Filiz. ve Ayten ERSOY (2011), “Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, **Ege Akademik Bakış Dergisi**, 11(3), ss. 425-438.
- LIU, Chunhui; Lee J. YAO and Nan HU; (2012), “Improving Ethics Education in Accounting: Lessons from Medicine and Law”, **Issues in Accounting Education**, 27(3), pp.671-690.
- MIRSHEKARY, Soheila and Rodney CARR; (2015), “Effects of Exposure to Unethical Practices on the Personal Attitudes of Accountants in Small Accounting Firms”. **Journal of Management & Organization**, 21(1), pp. 98-106.
- ÖZKAN, Azzem ve Tansel HACIHASANOĞLU; (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler”, **Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 5(2), ss. 37-52.
- RADTKE, R. Robin; (2000), “The Effects of Gender and Setting on Accountants' Ethically Sensitive Decisions”. **Journal of Business Ethics**, 24(4), pp. 299-312.

- SAKARYA, Şakir ve Suat KARA; (2010), "Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması", **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 12(18), ss. 57-72.
- ŞIMGA-MUGAN, Can and Dilek ÖNKAL-ATAY; (2003), “Contextual Effects on Ethical Sensitivity and Penalty Judgments”, **Teaching Business Ethics**, 7(4), pp. 341-363.
- TSAHURIDU, E. Eva and Elizabeth WALKER; (2001), “Idealism, Gender and Business Decisions”. **Journal of Management & Organization**, 7(1), pp. 53-62.
- WARD, S. Pinac; Dan R. WARD and Alan B. DECK; (1993), “Certified Public Accountants: Ethical Perception Skills and Attitudes on Ethics Education”, **Journal of Business Ethics**, 12(8), pp. 601-610.
- YALÇIN, Selçuk; (2011), “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 64, ss. 47-66.
- YILDIZ, Gülsevil; (2011), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 36, ss. 155-178.
- YÜCEL, Recep ve Cihat KARTAL; (2014), “Muhasebecilerin Mesleki Uygulamalarındaki Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma”, **Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 4(2), ss. 123-148.

