

Bir Ölçek Geliştirme Çalışması: Bağımsız Denetçilere Yönelik Etik Eğitiminin Bağımsız Denetçilerin Muhasebe Hile Türleri Algı Ölçeği

A Scale Development Study: Ethical Training For Independent Auditors Types Of Accounting Fraud Perception Scale of Independent Auditors

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, Bağımsız denetçilerin aldıkları mesleki etik eğitimin görevlerini yaparken hile algısına etkisini belirleyebilecek bir ölçme aracı geliştirmektir. Hile türleri algı ölçeği : “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” yasal düzenlemesi ve Bağımsız Denetim Standardı 240’da yer verilen Varlıkların Kötüye Kullanılması ve Hileli Finansal Tablo düzenleme şeklinde iki hile türü kullanılarak geliştirilmiştir. Bağımsız denetim standardından faydalanarak hazırlanan anket formu basit random belirlenen 400 bağımsız denetçiye ölçek geliştirmek için birincil uygulanarak veri seti AFA çalışmasında öncelikle veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığı KMO ve Bartlett testi sonuçlarına göre belirlenmiştir. İkincil olarak da uygulanan anket verileri SPSS ve LISREL programı ile Anova testi ve regresyon analizi yöntemleri kullanılmıştır. Çalışmada elde edilen bulgulara göre; mesleki etik eğitimini alan muhasebe hile türlerine göre algılama düzeyleri arasında anlamlı bir fark tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Hile Türü Algısı, Etik Eğitimi

ABSTRACT

The aim of this study is to develop a measurement tool that can determine the effect of the professional ethics training received by independent auditors on the perception of fraud while performing their duties.

Fraud types perception scale: It was developed by using two types of fraud, namely the legal regulation of "The Independent Auditor's Responsibilities for Fraud in the Independent Audit of Financial Statements" and the Misuse of Assets and Fraudulent Financial Statement issuance, which are included in the Independent Audit Standard 240. The questionnaire form prepared using the independent auditing standard was applied to 400 independent auditors, who were determined according to the simple random method, to develop a scale, and in the AFA study, first of all, whether the data set was suitable for factor analysis was determined according to the results of KMO and Bartlett tests.

Secondary questionnaire data were used with SPSS statistical package program and LISREL program as well as Anova test and regression analysis methods. According to the findings obtained in the study; A significant difference was determined between the perception levels of the auditors who received and did not receive professional ethics training according to the accounting fraud types.

Keywords: External Audit, Scale Of Fraud Type Perception, Ethic Education

GİRİŞ

Özel sektörde hızla artan sahte belge kullanımı, gerçeği yansıtmayan muhasebe kayıtları, yanıltıcı finansal tablolar düzenlenmesi, şirketi gerçekte olduğundan daha yüksek karlı göstererek ortakları yanlış bilgilendirmek suretiyle etik dışı davranışlarla muhasebe hileleri yaygınlaşmaktadır.

Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği'nin (Association of Certified Fraud Examiners - ACFE) 2022 yılında yaptığı bir araştırmaya göre; Hileli işlemleri; Varlıkların Kötüye Kullanılması, Hileli Finansal Raporlama ve Zimmete Geçirme şeklinde 3 ana grupta toplamıştır. Bu çalışmada tespit edilen hilelerin şirketlere maliyeti küresel ölçekte yaklaşık 4,7 trilyon dolarlık yıllık kayıp anlamına gelmektedir. (ACFE,2022).

Devletler hile ve etik dışı davranışlarla mücadele etmek için yasalar çıkartırken. Hileye karşı sorumlu olan bağımsız denetçiler acaba denetim görevi sırasında karşılaştıkları olaylarda hile türlerine göre etik dışı davranışları algılamaları konusunda nasıl bir tutum içine girebilirler. İşte tam bu noktada bu çalışma etik eğitiminin, bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini türlerine göre algılama durumlarını ölçmeye çalışmaktadır.

Cenk Kiritoglu ¹ 
Mehmet Özbirecikli ² 

How to Cite This Article

Kiritoglu, C. & Özbirecikli, M. (2023). “Bir Ölçek Geliştirme Çalışması: Bağımsız Denetçilere Yönelik Etik Eğitiminin Bağımsız Denetçilerin Muhasebe Hile Türleri Algı Ölçeği” International Social Sciences Studies Journal, (e-ISSN:2587-1587) Vol:9, Issue:107; pp:4952-4960. DOI: <http://dx.doi.org/10.29228/sss.67544>

Arrival: 05 December 2022
Published: 31 January 2023

Social Sciences Studies Journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

¹ Dr. Öğr. Üyesi., Tarsus Üniversitesi, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Mersin, Türkiye

² Mustafa Kemal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi, Mersin, Türkiye

Çalışmanın Önemi ve Amacı

Bir işletmenin yönetiminde en önemli işlevlerden birini yerine getirmekte olan muhasebe meslek mensupları, mesleki süreçteki sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla ihtiyaç duyduğu teknik bilgiye zaman içinde sahip olmaktadır. Ancak muhasebenin etik boyutu gelişmiş ülkelerde dahi 1980'lere kadar fazla önemsenmemiş ve bu konuda bir farkındalık oluşmamıştır. Belki de bu ihmalin altında muhasebecilerin mesleklerini icra ederken yardımcı oldukları veya göz yumdukları etik ihlallerin etkisinin günümüzde olduğu kadar yaygın olmaması yatmaktadır.

Muhasebe mesleği genellikle Masa başı bir iş ve işin özü gereği matematiksel kesinlik içeren bir alandır. Dolayısıyla, kamuoyunda muhasebede etiksel karar alanı olmadığı yönünde bir inanç mevcuttur (Chryssides ve Kaler, 1999, 348). Oysa sahte belge kullanımı, finansal tabloların şirketin finansal durumunu gerçekte olduğundan daha farklı gösterecek şekilde düzenlenmesi gibi hileli işlemler bu inancın pek de doğru olmadığını göstermektedir. İşletme etiği literatüründe birçok yazarın, muhasebe mesleği ile ilgili etik ilkelerin oluşturulmasına yönelik öneriler sunduğu görülmektedir. Ancak bu etik ilkeler etiksel davranışı teşvik edebilecek bir içeriğe sahip olsa da, iş dünyasında yaşanan muhasebe hileleri bu kuralların yeterli olmadığını göstermektedir.

Bağımsız denetçiler için zorunlu olacak bir mesleki etik eğitiminin hileye karşı sorumluluk duygusunu ve farkındalığını artıracığı düşünülmektedir.

Böylece etik davranışın temelini oluşturan etik algının eğitimle geliştirilmesinin mümkün olup olmadığını tespit edilmesi suretiyle muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik eğitimin yarattığı fark hakkında fikir sahibi olunması mümkün olabilir. Bu itibarla çalışmanın muhasebe ve bağımsız denetimde etik eğitimi üzerine yapılan akademik çalışmalara ve kurumsal eğitim faaliyetlerine katkı sağlaması beklenmektedir.

Bağımsız denetim mesleğinde hile kavramı, bağımsız denetçinin hileye karşı sorumlulukları, etik algı, etik eğitim gibi birçok konuları kapsayan bu çalışmanın teorik kısmı birincil ve ikincil kaynakların araştırılmasıyla oluşturulmuştur. Teorik çerçevenin oluşturulması için tezler, makaleler, kitaplar ve mesleki dergiler incelenmiştir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda bir araştırma yapılmıştır. Araştırma verilerinin toplanmasında anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın ana kütleli KGK'dan bağımsız denetçi belgesi almış 14.000 bağımsız denetçidir.

Araştırmanın amacına yönelik oluşturulan araştırma modeli, anket çalışması, verilerin toplanması ve analiz çalışması ile ilgili bilgiler diğer bölümlerde verilecektir.

YÖNTEM

Ölçek geliştirme süreci belirli aşamalarda gerçekleştirilmiştir. Ölçekle ilgili maddeleri için havuz oluşturulurken alan yazın taraması yapılmış ve bu alanda uzman olan 3 kişiyle görüşülmüş, alan yazındaki benzer çalışmalar ve farklı hile algıları ölçeği geliştirme çalışmaları incelenmiştir. Öncelikle oluşturulan taslak anket formu 150 bağımsız denetçiyle uygulanmıştır. Bu uygulamadan faydalanarak hile algısı ve hilenin türleri ölçeklerinin maddeleri, uzman görüşleri ve alan yazından Hilenin türleri ölçeği ; finansal tablo hileleri ve varlıkların kötüye kullanılması şeklinde tanımlanan iki temel hile türü esas alınarak oluşturulmuştur.

Ölçek geliştirme sürecinde verilerin 323 bağımsız denetçiden toplanması planlanmış, ancak araştırmaya 313 kişi katılmıştır. Eksik ya da tutarlı veri girişi yapmayan 15 kişi çıkartıldıktan sonra 308 kişiden elde edilen verilere faktör analizi uygulanmıştır.

Faktör analizinin gerçekleştirilebilmesi için örneklem sayısı olarak 200 orta, 300 iyi, 500 ise çok iyi olarak kabul edilmektedir (Can, 2014;68). Dolayısıyla araştırmaya katılan bağımsız denetçi sayısı, faktör analizinin gerçekleştirilebilmesi için yeterli örneklem büyüklüğünü iyi derecede karşılamaktadır.

Madde Havuzu Oluşturma	<ul style="list-style-type: none"> • Alan yazın incelemesi • 30 maddelik hile algısı madde havuzu • 20 maddelik hile türleri madde havuzu
Kapsam ve Görünüş Geçerliğinin Sağlanması	<ul style="list-style-type: none"> • 3 alan uzmanı ve 1 Türkçe dil uzmanı kontrolü
Veri Toplama	<ul style="list-style-type: none"> • Online Ortamda
Yapı Geçerliğinin Sağlanması	<ul style="list-style-type: none"> • Açımlayıcı Faktör Analizi • Doğrulayıcı Faktör Analizi
Güvenirlik Hesaplama	<ul style="list-style-type: none"> • Cronbach-Alfa güvenilirlik katsayısı
Ölçeklerin Son Hali	<ul style="list-style-type: none"> • 3 faktörlü 25 maddeden oluşan Hile Algısı Ölçeği • 2 faktörlü 15 maddeden oluşan Hile Türleri Ölçeği

AFA Aşamaları

Ölçeğin yapı geçerliğinin sağlanması amacıyla önce açıklayıcı, sonra da doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır.

DFA'nın Aşamaları,

1	• Ön Koşulların Sağlanması
2	• Matrisin Oluşturulması
3	• Kestirim Yönteminin Seçilmesi
4	• Uyum İyiliği İndekslerinin İncelenmesi
5	• PATH diyagramı ve sonuç çıktısını incelenmesi
6	• Modifikasyonların İncelenmesi

DFA Aşamaları

DFA'nın birinci aşaması SPSS veya EXCEL'de oluşturulmuş veri tabanının LISREL'e aktarılması ve modelin belirlenmesidir. Bu çalışmada ikinci düzey DFA analiz yapılmıştır. Gözlenen değişkenler soru maddeleri, örtük değişkenler ise alt boyutlar ve testin tamamı olarak belirlenmiştir.

Gözlenen 0.91'lik KMO değeri önerilen KMO değerinden yüksektir. Bu durumda ölçek verilerinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir. (Büyüköztürk, 2011:102).

Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin iki faktörde toplandığı görülmüştür. Ancak yapılan faktör analizi sonucunda beş maddenin binişik madde olduğu ortaya çıkmıştır.

Araştırma problemleri doğrultusunda aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur:

H₁ TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen mesleki etik eğitime katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitime katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile türleri algısı konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark vardır.

H₂ TESMER tarafından bağımsız denetçilere verilen mesleki etik eğitime katılan bağımsız denetçiler ile mesleki etik eğitime katılmayan bağımsız denetçiler arasında hile türlerinin alt boyutları algısı konusunda istatistiki olarak anlamlı bir fark vardır.

H₃ Bağımsız denetçilerin hile türleri algısı, eğitim durumlarına göre istatistiki olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₄ Bağımsız denetçilerin hile türlerinin alt boyutları algısı, eğitim durumlarına göre istatistiki olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₅ Bağımsız denetçilerin hile türleri algısı, mesleki unvana göre istatistiki olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir.

H₆ Bağımsız denetçilerin mesleki etik eğitimi alma sürelerinin, hile türleri algısı üzerinde anlamlı bir belirleyici etkisi vardır.

Yukarıdaki hipotezleri test etmek amacıyla yapılan Anova analizine ilişkin bulgular Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin eğitim durumu ile hile algısı ölçeği alt boyutu olan fırsatlar boyutu arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık ortaya çıkmıştır ve hipotezlerin tümü doğrulanmıştır.

Hile Türleri Ölçeğinin Geçerlilik Çalışması

Hile Türleri Ölçeğinin yapı geçerliliğini sağlamak ve ölçekte yer alan maddelerin faktör yüklerinin belirlenerek işlevsel bir boyutlandırmanın elde edilmesi (Büyüköztürk, 2011:102) amacıyla faktör analizi yapılmıştır.

Faktör analizi yapılmadan önce verilerin faktör analizine uygunluğu Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) ve Bartlett testiyle test edilmiştir. Değerlendirmeye alınan 20 maddeden oluşan ölçek için KMO değeri 0,91, Bartlett testi sonucu $\chi^2 = 8256,4563$ ($p \leq .05$) olarak bulunmuştur. KMO'nun .60'dan yüksek, Bartlett testinin anlamlı çıkması verilerin faktör analizi için uygun olduğunu gösterir (Büyüköztürk, 2011:102).

Gözlenen 0.91'lik KMO değeri önerilen KMO değerinden yüksektir. Bu durumda ölçek verilerinin faktör analizi yapmaya uygun olduğu görülmektedir.

Hilenin Türleri Ölçeğinin KMO Ve BARLETT Testi Sonuçları aşağıda tablo 1 de verilmiştir.

Tablo 1. Ölçeğin KMO Ve BARLETT Test Sonuçları Tablosu

Kaiser-Mayer-Olkin (KMO) Değeri		.964
Barlett Testi	Chi-square	7878,664
	df	136
	Sig.	.000

İstatistiki olarak , bir maddenin faktör yük değerinin 0,40 ya da daha yüksek olması seçim için iyi bir ölçüttür. Ancak uygulamada az sayıda madde için bu sınır değer 0,30'a kadar inebilir (Büyüköztürk, 2011).

Analizlerde faktör boyutlarının isimleri sırasıyla “Finansal Tablo Hileleri” ve “Varlıkları Kötüye Kullanma” olarak belirlenmiştir. Madde toplam korelasyonları incelendiğinde tüm maddelerin madde toplam korelasyon değerlerinin 0,30'dan yüksek olduğu görülmektedir. Maddelerin faktör yüklerinin .67 ile .88 arasında değiştiği görülmüştür. Belirlenen bu iki boyut toplam varyansın % 48,143'ünü açıklamaktadır.

“Ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,83$ ve ortalaması 4,10 olarak bulunmuştur. Buna göre ölçek güvenilir ve kullanılabilir bir ölçektir. Aşağıda tabloda gösterilmektedir.

Hile Türleri Ölçeğinin Doğrulamalı Faktör Analizi Sonuçları

Yol diyagramına bakıldığında, gizil değişken olan “Finansal Tablo Hileleri” ve “Varlıkları Kötüye Kullanma”da gözlenen değişkene doğru yönelen tek yönlü oklar tek yönlü doğrusal ilişkiyi göstermektedir. Diyagramda, standardize edilmiş parametre değerlerine bakıldığında “Finansal Tablo Hileleri faktörü”nü en fazla etkileyen boyut 0,74'lük bir yükü “Müşteri firmanın gerçekleşmemiş satışları gerçekleşmiş gibi gösterdiğinin tespit edilmesi” maddesi ve en az etkileyen boyut ise 0,15'lik bir yükü “Müşteri firmada giderlerin izleyen dönemde yapılmış gibi gösterildiğinin tespit edilmesi” maddesidir. Diyagramda, standardize edilmiş parametre değerlerine bakıldığında “Varlıkları Kötüye Kullanma” faktörünü en fazla etkileyen boyut 0,67'lik bir yükü “Müşteri firmanın stoklarında bulunan malların çalışanlar tarafından satıldığının tespit edilmesi” maddesi ve en az etkileyen boyut ise 0,50'lik bir yükü “Müşteri firmanın gerçekte almadığı mallar için hayali satıcılara ödeme yaptığının tespit edilmesi” maddesidir.

Tablo 2: Ölçeğin Madde Toplam Korelasyonu, Cronbach Alfa katsayısı α , Maddelerin Faktör Yükleri ve Faktör Ortak Varyansı Tablosu

İfadeler	Açıklanan Varyans %	Cronbach Alfa katsayısı α	\bar{X}	SS	Faktör Yüktü
Finansal Tablo Hileleri	26,765	0,81	4,05	,85885	11,563
FTH1					,887
FTH2					,885
FTH3					,881
FTH4					,879
FTH5					,874
FTH6					,872
FTH7					,864
FTH8					,834
Varlıkları Kötüye Kullanma	21,378	0,82	4,2950	,55254	1,521
VKKH1					,864
VKKH2					,821
VKKH3					,777
VKKH4					,701
VKKH5					,695
VKKH6					,694
VKKH7					,678
Genel Toplam	48,143	0,83	4,1096	,74829	

“Finansal Tablo Hileleri” boyutu yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 1. boyuttur. Bu boyut toplam varyansın %26,765’ini açıklamaktadır. Bu boyutun Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,81$ ve ortalaması 4,05 olarak bulunmuştur.

Varlıkları Kötüye Kullanma” boyutu yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda ortaya çıkan 2. boyuttur. Bu boyut toplam varyansın %21,37’sini açıklamaktadır. Bu boyut Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,82$ ve ortalaması 4,29 olarak bulunmuştur.

“Hile Türleri Ölçeği”ne ilişkin bu iki boyut toplam varyansın %48,143’ünü açıklamaktadır. Ölçeğin Cronbach Alfa katsayısı $\alpha = 0,83$ ve ortalaması 4,10 olarak bulunmuştur. Buna göre ölçek güvenilir ve kullanılabilir bir ölçektir.

Alan yazında, bir maddenin faktör yük değerinin 0,40 ya da daha yüksek olması seçim için iyi bir ölçüttür. Ancak uygulamada az sayıda madde için bu sınır değer 0,30’a kadar inebilir (Büyüköztürk, 2011). Maddelerin faktör yük değerlerini incelediğimizde her bir alt boyuttaki maddelerin faktör yük değerinin 0,40’dan yüksek olduğu görülmüştür. Yapılan temel bileşenler analizi sonucunda ölçek maddelerinin iki faktörde toplandığı ve 15 maddeden oluştuğu belirlenmiştir.

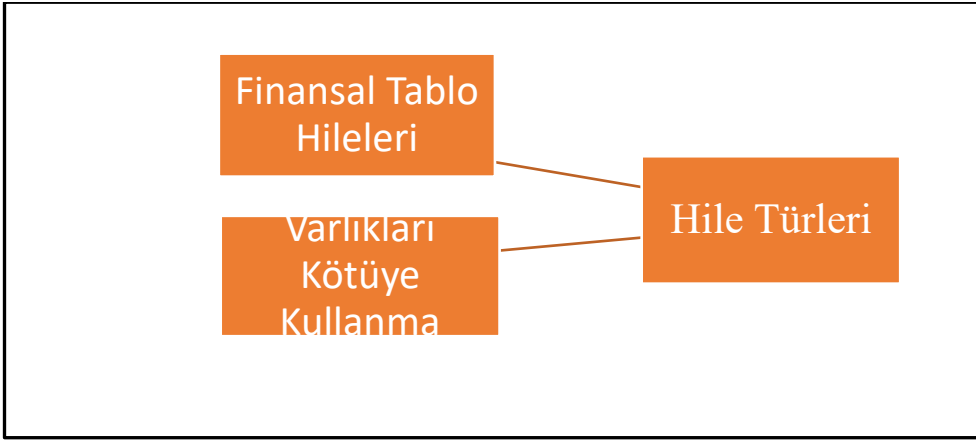
Anlamlılık değeri, $P = .000$; $p < .05$ olarak elde edilmiştir. DFA’da öncelikle incelenmesi gereken uyumluluk indeksi Ki-kare (X^2) uyum istatistiğidir ve serbestlik derecesine olan oranı 3’ün altında olması mükemmel uyuma 5’in altında olması iyi uyum olduğunu söyler (Kline, 2005). Bu oran 2,163 olarak bulunmuştur. Model mükemmel uyum göstermektedir.

Verilerin Analizi

Araştırma kapsamında geliştirilen ölçeklerin açıklayıcı faktör analizi ve madde analizi çalışmaları SPSS paket programıyla, doğrulayıcı faktör analizi çalışmaları ise Lisrel yazılımı ile gerçekleştirilmiştir.

BULGULAR VE YORUM

Araştırma modeli “Hile Türleri Algı Modeli” olarak isimlendirilmiştir. Bulgulara göre ,Bağımsız denetçilerin aldıkları etik eğitimin hile türlerini algımla da etkisini ölçmektedir. Varlıkların kötüye kullanılması ve hileli finansal tablo düzenleme şeklindeki hile türlerini içermekte ve şekil de gösterilmektedir.



Şekil 1: Hile Türleri Algı Modeli

Araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin hile türleri ölçeğine verdikleri yanıtların frekans dağılımları, ortalamaları ve standart sapma değerleri aşağıda tabloda gösterilmektedir.

Finansal Tablo Hileleri Açısından Değerlendirme;

Finansal tablo hileleri açısından, müşteri firmada düzenli ve sürekli ödenen bir giderin, fatura değerinin altında kaydedildiğinin tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 17 kişi az önemli, 83 kişi orta düzeyde önemli, 148 kişi oldukça önemli ve 152 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmada düzenli ve sürekli ödenen bir giderin, fatura değerinin altında kaydedildiğinin tespit edilmesi durumunu hileli finansal tablo düzenleme açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Finansal tablo hileleri açısından, müşteri firmada maddi duran varlıklara ilişkin amortisman giderlerinin kasıtlı olarak düşük gösterildiğinin tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden bir kişi önemsiz, 15 kişi az önemli, 38 kişi orta düzeyde önemli, 145 kişi oldukça önemli ve 201 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmada maddi duran varlıklara ilişkin amortisman giderlerinin kasıtlı olarak düşük gösterilmesini hileli finansal tablo düzenleme açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Finansal tablo hileleri açısından, müşteri firmada bankadan alınan kredinin sözleşme tutarının altında gösterdiğinin tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 3 kişi az önemli, 79 kişi orta düzeyde önemli, 275 kişi oldukça önemli ve 173 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmada bankadan alınan kredinin sözleşme tutarının altında gösterilmesini hileli finansal tablo düzenleme açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Finansal tablo hileleri açısından, müşteri firmada gerçekleşmemiş satışların gerçekleşmiş gibi gösterildiğinin tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 79 kişi orta düzeyde önemli, 160 kişi oldukça önemli ve 161 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmada gerçekleşmemiş satışların gerçekleşmiş gibi gösterilmesini hileli finansal tablo düzenleme açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Finansal tablo hileleri açısından, müşteri firmada stokların net gerçekleşebilir değeri, maliyet değerinin altında olduğu halde stokların maliyet değeri ile gösterildiğinin tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden bir kişi önemsiz, 11 kişi az önemli, 81 kişi orta düzeyde önemli, 153 kişi oldukça önemli ve 154 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmada stokların yüksek değerle gösterilmesini hileli finansal tablo düzenleme açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Finansal tablo hileleri açısından, müşteri firmada giderlerin izleyen dönemde yapılmış gibi gösterildiğinin tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 94 kişi orta düzeyde önemli, 138 kişi oldukça önemli ve 168 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmada giderlerin dönemsellik ilkesine aykırı kaydedilerek dönem karının yüksek hesaplanmasını hileli finansal tablo düzenleme açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Finansal tablo hileleri açısından, müşteri firmada aktifte yer alan duran varlıkların TFRS'ye göre olduğundan daha yüksek değerli gösterildiğinin tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 19 kişi az önemli, 69 kişi orta düzeyde önemli, 75 kişi oldukça önemli ve 237 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmada aktifte yer alan duran varlıkların TFRS'ye göre olduğundan daha yüksek değerle gösterilmesini hileli finansal tablo düzenleme açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Finansal tablo hileleri açısından, müşteri firmaya ait bir maddi duran varlığın banka tarafından rehinli olduğu halde dipnot açıklamalarında bu bilginin yer almadığının tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden bir kişi önemsiz, 10 kişi az önemli, 85 kişi orta düzeyde önemli, 132 kişi oldukça önemli ve 172 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmaya ait bir maddi duran varlığın banka tarafından rehinli olduğu halde bu bilgiye dipnot açıklamalarında yer verilmemesini hileli finansal tablo düzenleme açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Varlıkların Kötüye Kullanılması Açısından Değerlendirme;

Varlıkların kötüye kullanılması açısından, müşteri firmanın stoklarında bulunan malların çalışanlar tarafından satıldığının tespit edilmesi durumunu, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 2 kişi az önemli, 22 kişi orta düzeyde önemli, 167 kişi oldukça önemli ve 209 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmanın stoklarında bulunan malların çalışanlar tarafından satılmasını varlıkların kötüye kullanılması açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Varlıkların kötüye kullanılması açısından, müşteri firmanın kasa tahsilâtlarının çalışanlar tarafından zimmete geçirilmesinin tespit edilmiş olması durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 4 kişi az önemli, 56 kişi orta düzeyde önemli, 174 kişi oldukça önemli ve 166 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmanın kasa tahsilâtlarının çalışanlar tarafından zimmete geçirilmesini varlıkların kötüye kullanılması açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Varlıkların kötüye kullanılması açısından, müşteri firmada kullanılan bir maddi duran varlığın yönetim kadrosunda bulunan biri tarafından habersizce satıldığının tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 1 kişi az önemli, 54 kişi orta düzeyde önemli, 222 kişi oldukça önemli ve 123 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmada kullanılan bir maddi duran varlığın yönetim kadrosunda bulunan biri tarafından habersizce satılmasını varlıkların kötüye kullanılması açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Varlıkların kötüye kullanılması açısından, müşteri firmanın gerçekte almadığı mallar için hayali satıcılara ödeme yaptığının tespit edilmesini araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 1 kişi önemsiz, 3 kişi az önemli, 85 kişi orta düzeyde önemli, 139 kişi oldukça önemli ve 172 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmanın gerçekte almadığı mallar için hayali satıcılara ödeme yapmasını varlıkların kötüye kullanılması açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Varlıkların kötüye kullanılması açısından, müşteri firmanın ambar sorumlusunun hurdaları kendi namına sattığının tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 5 kişi az önemli, 83 kişi orta düzeyde önemli, 147 kişi oldukça önemli ve 165 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmanın ambar sorumlusunun hurdaları kendi namına satmasını varlıkların kötüye kullanılması açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Varlıkların kötüye kullanılması açısından, müşteri firmanın muhasebe müdürünün kayıtlardan silinmiş alacaklardan gelen tahsilâtları zimmetine geçirdiğinin tespit edilmesi durumunu, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 2 kişi önemsiz, 3 kişi az önemli, 75 kişi orta düzeyde önemli, 162 kişi oldukça önemli ve 158 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmanın muhasebe müdürünün kayıtlardan silinmiş alacaklardan gelen tahsilâtları zimmetine geçirmesini varlıkların kötüye kullanılması açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

Varlıkların kötüye kullanılması açısından, müşteri firmada satın alma birimi çalışanlarının tedarikçilerden mal alımlarında satın alma fiyatlarını gerçekte olduğundan daha yüksek göstermek suretiyle tedarikçilerden menfaat sağlamalarının tespit edilmesi durumunu araştırmaya katılan bağımsız denetçilerden 5 kişi az önemli, 75 kişi orta düzeyde önemli, 161 kişi oldukça önemli ve 159 kişi ise çok önemli bulunduğunu belirtmiştir.

Bu bağlamda bağımsız denetçilerin, müşteri firmada satın alma birimi çalışanlarının tedarikçilerden mal alımlarında menfaat sağlamalarını varlıkların kötüye kullanılması açısından önemli bir gösterge olarak gördükleri anlaşılmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırma kapsamında elde edilen sonuçlara göre hile türleri algısı ölçeğinin %26,765'ini Finansal Tablo Hileleri boyutunda yer alan maddelerle, %21,37'si ise Varlıkları Kötüye Kullanma boyutunda yer alan maddelerle açıklanmaktadır. Dolayısıyla ölçeğin maddeleri hile türleri algısının %48,143'ünü açıklamaktadır.

“Finansal Tablo Hileleri faktörü”nü en fazla etkileyen boyut “Müşteri firmanın gerçekleşmemiş satışları gerçekleşmiş gibi gösterdiğinin tespit edilmesi” maddesi ve en az etkileyen boyut ise “Müşteri firmada giderlerin izleyen dönemde yapılmış gibi gösterildiğinin tespit edilmesi” maddesidir.

Hile türleri algısı ölçeğine göre, bağımsız denetçiler müşteri firmanın gerçekleşmemiş satışları gerçekleşmiş gibi gösterdiğinin tespit edilmesini işletme yönetiminin finansal tablo hilesi yaptığını gösteren en güçlü unsur olarak görmektedir.

“Varlıkları Kötüye Kullanma” faktörünü en fazla etkileyen boyut “Müşteri firmanın stoklarında bulunan malların çalışanlar tarafından satıldığının tespit edilmesi” maddesi ve en az etkileyen boyut ise “Müşteri firmanın gerçekte almadığı mallar için hayali satıcılara ödeme yaptığının tespit edilmesi” maddesidir.

Hile türleri algısı ölçeğine göre, bağımsız denetçiler müşteri firmanın stoklarında bulunan malların çalışanlar tarafından satıldığının tespit edilmesini, işletme çalışanlarının işletme varlıklarını bireysel amaçları doğrultusunda kullandığını gösteren en güçlü unsur olarak görmektedir.

Araştırma kapsamındaki bağımsız denetçilerin teorik ve uygulama olarak mesleki etik eğitimi almasının hile türlerine yönelik duyarlılıkları artmaktadır.

Bu çalışma diğer çalışmalardan farklı olarak etik eğitiminin yarattığı farkı, hile algısına mesleğin icrası sürecinde ihtiyaç duyabilecek olan bağımsız denetçiler üzerinde araştırma konusu etmiştir. Bu çalışmanın konusu literatürde az sayıda bulunan çalışmalara katkıda bulunacak seviyededir.

Öte yandan çalışmada etik eğitimi bağımsız denetçilerin hileli işlemleri algılamalarında fark yaratıp yaratmadığını tespit etmek hile türleri algısı ölçeği şeklinde iki ölçek geliştirilmiştir. Bu ölçek gelecekte bağımsız denetçilerin hile türleri algısı üzerine yapılacak çalışmalarda kullanılabilir.

KAYNAKÇA

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) (2022), “Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, <http://www.acfe.com/>, Erişim Tarihi: 01.11.2022.

Bennie, N.M., ve d Pflugrath, G., 2009. “The Strength of an Accounting Firm’s Ethical Environment and the Quality of Auditors’ Judgments”, *Journal of Business Ethics*, Volume. 87, Issue 2, pp. 237-253

BDS 240 2015.Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları,Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurumu yayınları

Büyüköztürk, Ş. (2011). Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı. Ankara: PegemA Yayıncılık

Can, A. (2014). SPSS ile bilimsel Araştırma sürecinde Nicel Veri Analizi. Ankara: PegemA Yayıncılık

Chryssides G.D.,& Kaler J.H. (1999). An Introduction to business ethics, International Thomson Business Press, Londra, p.360.

Dinçer, D . (2014). How Does Ethical Perception Change in Business Environment?. Galatasaray Üniversitesi İletişim Dergisi, 15 (15), 61-78. Retrieved from

Kline, R. B. (2005). Principle and practice of structural equation modelling.(Second Edition). New York: The Guilford Press

Özbirecikli Mehmet (2006). “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*” Nisan 2006 Sayı:18.

Özbirecikli Mehmet ve Süslü Cemil (2005). “Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-I” *Muhasebe-Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi*, 2005 Temmuz, Sayı:28.

Özbirecikli Mehmet ve Ural Tulin. (2004). “*Muhasebe Mesleği Mensuplarının Etiksel Davranışlarına Etki Eden Faktörler Üzerine Bir Araştırma*” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2004 Haziran. Cilt:6 Sayı:2

Özbirecikli Mehmet ve Ural Tulin. (2006). “*Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etikdışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği*” *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, Sayı: 248, Yıl: 2006.

Özbirecikli Mehmet ve Ural, Tulin. (2007). “*Muhasebecilerin Mesleki Kararlarında Etik ve Sosyal Sorumluluğun Önemi Algilama Düzeyleri ve Etiksel Karar Alma Süreci: Türkiye Örneği*” *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, Sayı: 254, Yıl: 2007.

Özbirecikli, Mehmet ve Kıymetli Şen, İlker. (2017). “*Ethics Education And Vocational Training Process Of Accounting And Auditing Professions In Turkey: A Historical Perspective*” 13. Uluslararası Muhasebe Kongresi, Tiran, Arnavutluk, 13-14 Ekim 2017.

Ramos, L. (2009). “Outside the box ethics”. *Leadership Excellence*, s.19.

Selimoğlu, Seval Kardeş, Özbirecikli, Mehmet, Kurt, Ganite, Uzay, Şaban, Alagöz, Ali, Yanık, Serap (2009), *Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara

Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2004). *Spss Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara, Detay Yayıncılık.