

T.C.
KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN
ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN
SORUMLULUĞU HAKKINDA DURUM TESPİTİ
YAPMAYA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Derya MADEN ENGİN

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK

Kars - 2018



**T.C.
KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN
ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN
SORUMLULUĞU HAKKINDA DURUM TESPİTİ
YAPMAYA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Derya MADEN ENGİN

Danışman ve Jüri Üyeleri

Dr. Öğr. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK

Prof. Dr. Hüseyin Ali KUTLU

Doç. Dr. Nuraydın TOPÇU

Kars - 2018

T.C.
KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Derya MADEN ENGİN tarafından hazırlanan **Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğu Hakkında Durum Tespiti Yapmaya İlişkin Bir Araştırma** başlıklı bu çalışma, **04/06/2018** tarihinde yapılan tez savunma sınavı sonucunda **Başarılı** bulunarak, jürimiz tarafından **İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi** olarak **oy birliği ile kabul** edilmiştir.

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ (Unvanı, Adı ve Soyadı)

Başkan : Prof. Dr. Hüseyin Ali KUTLU

İmza: 

Üye : Doç. Dr. Nuraydın TOPÇU

İmza: 

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK

İmza: 

ONAY

Bu tezin kabulü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Dr. Öğr. Üyesi Yaşar KOP

Enstitü Müdürü

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım “**Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğu Hakkında Durum Tespiti Yapmaya İlişkin Bir Araştırma**” adlı çalışmanın başlangıç aşamasından sonuçlanmasına kadar geçen süreçte, bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

SCIENTIFIC ETHIC STATEMENT

I declare that I complied with the rules of academic and scientific ethics from the proposal stage to the process of completion of the study titled “**An Application On the Making Status Determination About the Responsibility of the Business Administrators To Prevent of Accounting Errors and Frauds**” as a Master Thesis I prepared, that I obtained all information in term Project with the framework of scientific ethics and traditions, that I showed sources to the each quotation I made directly or indirectly in this study I prepared as a term Project in accordance with the writing rules and works which I used have been shown in the bibliography.

25 / 04 / 2018
Derya MADEN ENGIN

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	V
ABSTRACT.....	VI
ÖNSÖZ.....	VII
KISALTMALAR	VIII
TABLO LİSTESİ.....	IX
ŞEKİL LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME YÖNETİMİ VE İŞLETME YÖNETİCİLİĞİ İLE İLGİLİ

KAVRAMLAR

1.1.Yönetim Kavramı.....	3
1.1.1.Yönetimin Özellikleri.....	5
1.1.2.Yönetimin Temel Fonksiyonları	6
1.1.3.İşletme Yönetiminin Amaçları.....	9
1.1.4.İşletme Yönetiminin Önemi.....	10
1.2.Yönetişim Kavramı	11
1.3.Yönetici Kavramı	11
1.4.Yönetici Kavramının Yerine Aday Gösterilen Kavramlar.....	14
1.4.1.Girişimci (Entrepreneur)	15
1.4.2.Lider (Leader)	16
1.4.3.Koç (Coach)	17
1.4.4.Kolaylaştırıcı (Facilitator).....	18
1.4.5.Koruyucu (Mentor)	18
1.4.6.Mümkün Kılıcı (Enabler).....	19
1.4.7.Destekleyici (Sponsor)	19
1.5.Genel Olarak Yönetici Tipleri.....	20
1.5.1.Otoriter (Otokratik) Yönetici	20
1.5.2.Demokratik Yönetici.....	21

1.5.3. Sorumluluktan Kaçan veya Sorumluluk Alamayan Yönetici	22
1.5.4. Diğer Yönetici Tipleri	22
1.6. İşletme Yöneticiliğinin Önemi	24
1.7. İşletme Yöneticisinde Olması Gereken Özellikler	24
1.8. İşletme Yöneticisine Etki Eden Çevresel Faktörler	26
1.9. İşletme Yöneticilerinin Yetki ve Sorumlulukları	26

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

2.1. Hata ve Muhasebe Hatası	30
2.2. Hile ve Muhasebe Hilesi	32
2.3. Hile ve Hata Ayrımı	35
2.4. Hilenin Özellikleri	38
2.5. Hile Grupları	39
2.5.1. Genel Sınıflandırma	42
2.5.1.1. Çalışan Hileleri	42
2.5.1.2. Yönetim Hileleri	44
2.5.1.3. Yatırım Hileleri	46
2.5.1.4. Satıcı Hileleri	47
2.5.1.5. Müşteri Hileleri	47
2.5.2. İşletme Varlıklarının Kişisel Amaçlı Kullanımı	48
2.5.2.1. Nakit Varlıklara Dayanan Hileler	50
2.5.2.2. Nakdi Olmayan Varlık Hileleri	52
2.5.3. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar	53
2.6. Hile Yapma Nedenleri	54
2.7. Hile Üçgeni	56
2.7.1. Baskı	58
2.7.2. Fırsat	60
2.7.3. Haklı Gösterme	61
2.8. Hile Elması	63
2.9. Hilenin Tespit Edilmesi	66

2.10. Hata ve Hilenin Önlenmesi	71
2.10.1. Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında İç Denetçinin Sorumlulukları.....	73
2.10.2. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları	74

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞU HAKKINDA DURUM TESPİTİ YAPMAYA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	81
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları	82
3.3. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri	84
3.4. Araştırmanın Yöntemi.....	86
3.4.1. Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklemi	87
3.4.2. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı.....	87
3.4.3. Anketlerin Geçerliliği ve Güvenilirliği	88
3.4.4. Analiz Yöntemi	89
3.5. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirmeleri	93
3.5.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular	93
3.5.2. Araştırmaya Katılanların Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	96
3.5.3. Araştırmaya Katılanların Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	100
3.5.4. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Tespit Edilip Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluklarını Belirlemek İçin Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	106
3.5.5. Muhasebe Hataları İle İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi	115
3.5.6. Muhasebe Hileleri İle İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi	119
3.5.7. İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğu İle İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi...	125

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	131
KAYNAKÇA	137
EKLER.....	170
ÖZGEÇMİŞ.....	173



KAFKAS ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME
YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞU HAKKINDA DURUM TESPİTİ YAPMAYA
İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA
YÜKSEK LİSANS TEZİ
Derya MADEN ENGİN
Dr. Öğr. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK
2018 - XI + 173

ÖZET

Muhasebe işlemlerinde yapılan hata ve hileler, önlem alınmadıkça finansal tablo bilgi kullanıcılarına ciddi kayıplar verdirebilir. Hata ve hile arasındaki temel fark irdelendiğinde hatalarda bilgisizlik, dikkatsizlik ve ihmal varken; hilede çıkar elde etmek amacıyla kasıt unsuru bulunmaktadır. Bu çalışmanın temel amacı; muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticilerine ait demografik özelliklerin, farklılık gösterip göstermediği hakkında bir durum tespiti yapmaktır. Dolayısıyla bu konu ile ilgili Türkiye’de yapılmış ampirik ve teorik çalışmaların kısıtlı ve az sayıda olması, Sinop genelinde ise bu kapsamda yapılmış herhangi bir araştırmanın bulunmaması, çalışmayı özgün kılmaktadır.

Sinop Ticaret ve Sanayi Odası’na kayıtlı olan, Sinop’un Gerze ilçesinde faaliyet gösteren 150 işletme içinden toplam 112 işletmeye, anket yöntemi ile bir araştırma yapılmıştır. Öncelikle anket formunda bulunan her bir yargı cümlesi için verilen cevapların frekansları, yüzdeleri ve ortalamaları açıklanmış ve bulguların kuramsal çerçeveyi desteklediği sonucuna ulaşılmıştır. Daha sonra işletme yöneticilerinin demografik özelliklerine göre muhasebe hataları, hileleri ve işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili yargılar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek için hipotezler, Kruskal Wallis-H testi ile analiz edilmiştir. Çıkan sonuca göre işletme yöneticilerinin demografik özellikleri arasından sadece öğrenim durumu ile muhasebedeki hileler arasında anlamlı bir farklılık olduğu ve bu farklılığın sebebi ise; lisans öğrenimine sahip işletme yöneticilerinin muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin lise öğrenimine sahip işletme yöneticilerine göre daha yüksek olduğu, Mann Whitney U testi ile tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İşletme Yöneticiliği, Hata, Hile, Gerze/Sinop.

KAFKAS UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS
AN APPLICATION ON THE MAKING STATUS DETERMINATION ABOUT THE
RESPONSIBILITY OF THE BUSINESS ADMINISTRATORS TO PREVENT OF
ACCOUNTING ERRORS AND FRAUDS
MASTER'S THESIS
DERYA MADEN ENİN
DOCTOR INSTRUCTOR Seyhan ÖZTÜRK
2018 - XI + 173

ABSTRACT

Errors and frauds made in accounting transactions can cause serious losses to users of financial statement information unless precautions are taken. When the main difference between error and frauds are considered, there are ignorance, carelessness and negligence in the mistakes; but in frauds there is an intentional element in order to obtain benefits. The main purpose of this study is; and to determine whether the demographics of business administrator differ in the prevention of accounting errors and frauds. Thus limited empirical and theoretical studies conducted in Turkey on this issue and have few, if any research on the general lack of Sinop made in this context, the study makes it unique.

A total of 112 enterprises registered in the Sinop Chamber of Commerce and Industry, 150 enterprises operating in the province of Gerze in Sinop were surveyed by questionnaire. First, the frequencies, percentages, and averages of the answers given for each jurisdiction in the questionnaire were explained and the result supported by the theoretical framework of findings was reached. The hypotheses were then analyzed by the Kruskal Wallis-H test to determine if there were any significant differences between accounting judgments, deeds and managerial responsibilities and judgments regarding the demographics of business managers. According to the result, among the demographical characteristics of the business managers, there is a meaningful difference between the education status and the accounting folks, and because of this difference; Mann Whitney U test was used to find out that the level of participation of accounting executives in their jurisdictions with undergraduate education is higher than that of managers with high school education.

Keywords: Business Administration, Error, Fraud, Gerze / Sinop.

ÖNSÖZ

Bir işletmedeki bütün birimlerin yapıları ile ilgili en önemli bilgilere sahip olup, yönetimin tüm fonksiyonlarını -işletmenin amaç ve hedefleri doğrultusunda- sistemli bir şekilde entegre ederek, girişimci adına üstlendikleri görevleri profesyonelce yerine getiren 'işletme yöneticileri' dir. Buna göre bir işletmede tüm faaliyetlerin sürekliliğini sağlayan, işletmenin hedefleri yönünde stratejik kararlar alan, muhasebe hata ve hilelerini önleyebilen, finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgiler sunup makul bir güvence ortamını oluşturan işletme yöneticileri olup, bu tür işlevler onların sorumluluğu altında gerçekleşebilmektedir. Bu bağlamda [Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğu Hakkında Durum Tespiti Yapmaya İlişkin Bir Araştırma] konusu ile ilgili; Türkiye'de yapılmış ampirik ve teorik çalışmaların kısıtlı ve az sayıda olması, Sinop genelinde ise bu kapsamda yapılmış herhangi bir araştırmanın bulunmaması nedeniyle bu çalışmanın yapılmasına gerek duyulmuştur.

Yoğun ve yorucu bir çalışma dönemi neticesinde hazırlanan bu çalışma için her türlü desteğini ve yardımını esirgemeyen, önerileri ve tecrübesi ile bana önderlik eden başta danışman hocam sayın *Dr. Öğrt. Üyesi Seyhan ÖZTÜRK*'e, tez değerlendirme komisyonunda bulunan sayın Prof. Dr. Hüseyin Ali KUTLU ve Doç. Dr. Nuraydın TOPÇU hocalarıma, eğitim hayatım süresince yetişmemde katkısı olan bütün hocalarıma teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Çalışmamı tamamlamam hususunda moral ve motivasyonumu üst düzeyde tutmama yardımcı olan, her daim yanımda olup maddi ve manevi desteğini benden esirgemeyen sevgili eşime ve saygıdeğer aileme, mesai arkadaşlarıma, anket çalışmamda katılan tüm işletme yöneticilerine teşekkürlerimi sunarım.

25/04/2018

Derya MADEN ENGİN

KISALTMALAR

ACFE	Sertifikalı Hile Denetçileri Kuruluşu (Assosication of Certified Fraud Examiners)
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
CAQ	Denetim Kalitesi Merkezi (Center For Audit Quality)
CIMA	Yetkili Yönetim Muhasebecileri Birliği (The Chartered Institute of Management Accountants)
COSO	Sponsor Organizasyonlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)
FEE	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (European Federation of Accountants)
IIA	İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors)
MEB	Milli Eğitim Bakanlığı
MTAL	Mesleki ve Teknik Anadolu Lisesi
MTEM	Mesleki ve Teknik Eğitim Genel Müdürlüğü
SMMMO	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi (Statistical Package for the Social Sciences)
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TDK	Türk Dil Kurumu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TSO	Ticaret ve Sanayi Odası
UNCITRAL	Birleşmiş Milletler Uluslararası Ticaret Hukuku Komisyonu (United Nations Commission On International Trade Law)
vd.	Ve diğerleri
W.	Winslow

TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1: Hile Grupları	42
Tablo 2.2: Hilelerin Tespit Edilmesi	79
Tablo 3.1: Verilerin Normallik Testi Sonuçları	90
Tablo 3.2: Ankete Katılanların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	93
Tablo 3.3: Ankete Katılanların Yaşlarına Göre Dağılımı	93
Tablo 3.4: Ankete Katılanların Görevlerine Göre Dağılımları	94
Tablo 3.5: Ankete Katılanların Öğrenim Düzeylerine Göre Dağılımları.....	95
Tablo 3.6: Ankete Katılanların Tecrübe Sürelerine Göre Dağılımları.....	95
Tablo 3.7: Araştırmaya Katılanların Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	96
Tablo 3.8: Araştırmaya Katılanların Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	101
Tablo 3.9: Muhasebe Hata ve Hilelerinin Tespit Edilip Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluklarını Belirlemek İçin Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	107
Tablo 3.10: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Cinsiyete Göre Değişimi	115
Tablo 3.11: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi	116
Tablo 3.12: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Öğrenim Durumuna Göre Değişimi	117
Tablo 3.14: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Tecrübeye Göre Değişimi.....	119
Tablo 3.15: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Cinsiyete Göre Değişimi	120
Tablo 3.16: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi	121
Tablo 3.17: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Öğrenim Durumuna Göre Değişimi	122

Tablo 3.18: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Görevine Göre Değişimi.....	123
Tablo 3.19: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Tecrübeye Göre Değişimi.....	124
Tablo 3.20: İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Cinsiyete Göre Değişimi	125
Tablo 3.21: İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi	126
Tablo 3.22: İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Öğrenim Durumuna Göre Değişimi	127
Tablo 3.23: İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Görevine Göre Değişimi.....	128
Tablo 3.24: İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Tecrübeye Göre Değişimi.....	129

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 2.1: İşletme Varlıklarının Kişisel Amaçlı Kullanımı	49
Şekil 2.2: Nakit Varlıklara Dayanan Hileler.....	50
Şekil 2.3: Muhasebe Kayıt Öncesi Hırsızlık.....	51
Şekil 2.4: Hileli Ödemeler	52
Şekil 2.5: Nakdi Olmayan Varlık Hileleri	52
Şekil 2.6: Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar.....	54
Şekil 2.7: Hile Üçgeni.....	58
Şekil 2.8: Hile Elması	64
Şekil 2.9: Hile Belirtileri.....	67
Şekil 2.10: Hilenin Tespit Edilmesi Yöntemleri	70
Şekil 2.11: Hilenin Önlenmesinde En Etkin Strateji	72
Şekil 3.1: Araştırmanın Modeli	84

GİRİŞ

İşletme başarısını ölçmede muhasebe sistemi, önemli bir başlangıç noktası olarak görülmektedir. Fakat muhasebe alanındaki çalışmalara bakıldığında, genel kabul görmüş muhasebe standartlarının -birçok nedenle bazen kişisel, bazen de bir gruba yönelik çıkarlarla- ihlal edildiği anlaşılmaktadır. Yapılan ihlaller, muhasebede hata ve hile kavramlarıyla açıklanabilmektedir. Buna göre muhasebe hatası, muhasebe kayıt ve işlemlerinde yapılmış kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır. Muhasebe hilesi, belli amaçlarla çıkar sağlamak için muhasebe işlem, kayıt ve belgeleri ile finansal tablolar üzerinde kasıtlı şekillerde değişikliklerin yapılması durumudur. Bu vaka bir kişiye ya da bir gruba haksız kazanç getirirken, diğer finansal tablo bilgi kullanıcılarına ciddi zararlar verdirebilmektedir. Bu açıdan muhasebe hata ve hilelerini önlemek, yapılan hata ve hileler sonucu oluşan kayıpları asgari düzeyde tutabilmek için en az maliyetli ve etkin bir yöntem olarak görülmektedir.

Bir işletmenin tüm fonksiyonları hakkında en önemli bilgileri bünyesinde bulunduran ve görevlerini profesyonelce yerine getiren işletme yöneticileridir. Bu bağlamda bir işletmede tüm faaliyetlerin sürekliliğini sağlayan, işletmenin hedefleri yönünde stratejik kararlar alan, muhasebe hata ve hilelerini önleyebilen, finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgiler sunup makul bir güvence ortamını oluşturan işletme yöneticileri olup, bu tür işlevler onların sorumluluğu altında bulunmaktadır. Dolayısıyla bu tez çalışmasının amacı; muhasebede yapılan hata ve hileler ile ilgili oluşturulan yargılara işletme yöneticilerinin katılma düzeyini belirleyerek, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğu hakkında durum tespiti yapmaktır.

Bu konu, işletme dünyası bakımından son derece önemli olmasına rağmen yapılan literatür taramasına göre Türkiye’de ampirik ve teorik çalışmaların kısıtlı ve az sayıda olduğu, ayrıca Sinop genelinde bu konu ile ilgili yapılmış kapsamlı, herhangi bir araştırmaya rastlanmadığı görülmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın literatüre önemli bir katkı sağlaması hedeflenmektedir.

Bu tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Buna göre işletme yöneticisinin sorumluluklarını daha iyi analiz edebilmek adına tez çalışmasının birinci bölümünde işletme yönetimi ve işletme yöneticiliği ile ilgili kavramlardan etraflıca bahsedilmektedir. Bu doğrultuda yönetim, yönetişim, yönetici, yönetici kavramının yerine aday gösterilen kavramlar, genel olarak yönetici tipleri, işletme yöneticiliğinin önemi, işletme yöneticisinin özellikleri, işletme yöneticisine etki eden çevresel faktörler ile işletme yöneticisinin yetki ve sorumlulukları ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

Tez çalışmasının ikinci bölümünde muhasebe hata ve hileleri konusu her yönü ile ele alınmıştır. Bu bölümde; hata ve muhasebe hatası, hile ve muhasebe hilesi, hata ve hile ayırımı, hilenin özellikleri, hile grupları, hile yapma nedenleri, hile üçgeni, hile elması, hilenin tespit edilmesi, hata ve hilenin önlenmesi ile muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumlulukları ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

Tez çalışmasının uygulama kısmını oluşturan üçüncü bölümde teorik bilgileri destekleyen, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğu hakkında durum tespiti yapmaya ilişkin bir araştırma yer almaktadır. Bu bağlamda yapılan araştırmanın; amacı ve önemi, kapsamı ve sınırları, geçerliliği ve güvenilirliği, modeli, hipotezleri, yöntemi, bulguları ve değerlendirilmesi gibi konular alt başlıklar halinde incelenmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME YÖNETİMİ VE İŞLETME YÖNETİCİLİĞİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Çalışmanın bu bölümünde konunun daha iyi anlaşılması açısından; yönetim, yönetişim, yönetici, yönetici kavramının yerine aday gösterilen kavramlar, genel olarak yönetici tipleri, işletme yöneticiliğinin önemi, işletme yöneticisinde olması gereken özellikler, işletme yöneticisine etki eden çevresel faktörler ile işletme yöneticilerinin yetki ve sorumlulukları konularına yer verilmektedir.

1.1.Yönetim Kavramı

“Yönetim” olgusunun geçmişinin, insanlık tarihi kadar eskilere dayandığı (Koçel, 2015: 51); ayrıca ilk yazılı kaynak olan Sümer tabletlerinden başlayıp günümüze dek geldiği, farklı bakış açılarına ve anlayışlara konu edilmektedir (Turhan ve Taşseven, 2010: 130). Tarihi süreç içerisinde taşıdıkları niteliklere göre tüm ülkelerin yönetim ile ilgili birikimde bulunduğu ve uygulamalar yaptığı biliniyor olsa da yönetim kavramının bilimsel olarak ele alınması, son yüz yılın ürünüdür denilebilir. Yönetim biliminin öncülerinden Henri Fayol, Frederick W. Taylor ve Max Weber’in çalışmaları, yönetimin bilimsel metotlarla incelenmesi noktasında, yönetim alanında önemli bir gelişim olarak görülmektedir (Efil, 2013: 38). Henri Fayol, kavram ve ilkeleriyle ilk yönetim kuramının mucididir. Bu bağlamda günümüzde yönetim kuramı literatürünün Fayol’un çalışmalarına dayandığı söylenebilir. Frederic W. Taylor, yaşadığı dönem koşullarında yaratıcı ve yenilikçi fikirleriyle işletme yönetimini bir bilim dalı olarak ele alan ilk kişi olmuştur. Bürokrasinin atası olarak bilinen Max Weber’in, işletmelerin yönetim yapılarının çözümlemesini yapan ilk ussal düzenin kuramcısı olduğu bilinmektedir (Livvarçin ve Kurt, 2014: 237, 109, 287).

19. yüzyılın başından itibaren yönetim kavramına yönelik bilimsel araştırmalar yapılmış ve yoğun tartışmalar neticesinde, çeşitli teoriler geliştirilmiştir. Bu kavramın, toplum hayatında uzunca bir süre daha yer edineceği anlaşılmaktadır.

Kavram bakımından çok boyutlu bir anlama sahip olan yönetim, neredeyse her bilim dalı ile ilişkilendirilmiştir (Anameriç, 2005: 26). Ayrıca yönetim kavramının özelliği gereği, geçmişten günümüze tüm sosyal bilimlerin konusu haline gelmesi, işletme yönetimi alanına değişik perspektiften bakılmasına neden olmuştur. Dolayısıyla her bilim dalı, yönetim kavramına farklı şekillerde tanımlama getirmiştir (Koçel, 2015: 53).

Yapılmış araştırmalara göre, yönetimin bir bilim dalı olmasından ziyade bir sanat dalı olduğu görüşü söylene de çağımızda yönetim olgusunun bir sanat ve aynı zamanda bir bilim dalı olduğu görüşü kabul görmektedir (Avcı, 2015: 9). Literatürde yönetim kavramına yönelik, çeşitli tanımlamalara yer verilmiştir. Bu tanımlamalar çeşitli bilim dallarının bakış açısına göre farklılık göstermektedir.

Ekonomistlere göre yönetim; doğa, emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinden birini oluşturmaktadır. Sosyologlara göre yönetim; sınıf, statü ve saygı duyulan bir düzeni ifade etmektedir. Yönetim bilimcilerine göre yönetim; meşru bir güç sistemi olarak görülmektedir. Psikoloji, sosyal-psikoloji, hukuk gibi bilim dallarına göre yönetim; kişilerin uzmanlık alanlarının maksadına uygun olarak tanımlanmaktadır (Gökçe ve Şahin, 2003: 135).

Alanyazın çalışmalarında yapılmış yönetim ile ilgili açıklamaların ana noktasında; yönetimin, belirlenmiş amaçları başka kişilerin gayretleri ile gerçekleştirme faaliyeti bulunmaktadır (Efil, 2013: 7). Bu açıdan yönetim kavramından bahsedebilmek için bir tarafın 'yöneten', diğer tarafın ise 'yönetilen' rolünü üstlenen en az iki kişinin bulunması gerekmektedir (Saruhan vd., 2012: 3). Buna göre yönetimin en basit anlamı, kişinin işletme amaçlarına başkalarının işbirliği ile ulaşabilmesi eylemi olarak tanımlanabilir (Akdemir, 2014: 127). Başka bir ifade ile yönetim, işletmeyi amaçlarına ulaştırmak maksadıyla iş ortaklığının sağlanması ve personelin bu amaçlar neticesinde düzenlenmesi işlemidir. Değişik bir tanımla yönetim, işletme kaynaklarını aktif ve verimli bir şekilde plânlayıp örgütlemesini sağlayarak yöneltme, koordinasyon ve denetleme (kontrol) fonksiyonunu

uygulayarak, işletmeyi amaçlarına ulaştıran bir süreci ifade eder (Turan vd., 2015: 167-168).

Farklı görüşlere istinaden yapılmış tanımlar açısından yönetim; önceden belirlenen hedefe erişmek maksadıyla işbirliğinin sağlanıp, beşeri kaynağın ve nesnelere uyum içinde etkili, verimli, ekonomik biçimde kullanılması yoluyla karar verme ve faaliyete geçirme sürecini ifade eder (Saruhan vd., 2014: 4). Bu sürecin gerçekleşebilmesi, kişisel ve toplumsal gereksinimlerin sağlanması, toplumsal refahın ilerlemesi ve ülke ekonomisinin kalkınması için, işletmelerin var olması büyük önem taşımaktadır (Tengilimoğlu vd., 2012: 27). Buna göre işletmeler; kâr elde etmek, mal üretip hizmet vermek için üretim faktörlerini sistemli bir şekilde bir araya getirip, onları tüketicilerin istek ve gereksinimlerini karşılamak amacıyla örgütleyen fiziki, iktisadi, sosyal ve teknik yapıları oluşturmaktadır (Tutar, 2013 a: 25).

Bu bağlamda işletme yönetiminden söz edebilmek için en az iki beşeri kaynağın var olması ve bu kaynağın bilinçli olarak bir araya getirilmesi, ayrıca önceden belirlenmiş amaçların iktisadi boyut taşması gerekmektedir (Tutar, 2010: 49). Buna göre işletme yönetimi; işletmenin amacına ulaşıp hedefini gerçekleştirebilmesi için işletme içi (beşeri kaynak, makine, teçhizat gibi), işletme dışı (yabancı kaynak, hammadde, pazar gibi) kaynakların plânlanması, örgütlenmesi, yöneltmesi, düzenleştirilmesi ve kontrolünün yapılması sürecini ifade eder (Ünsalan ve şimşeker, 2012: 6).

Genel olarak denilebilir ki ‘yönetim’ ve ‘işletme yönetimi’ kavramları birbirinden temel olarak farklılık arz etmektedir. Yönetim, sevk ve idare etme işini yaparak iktisadi, teknik ve sosyal bir faaliyeti gerçekleştirirken; işletme yönetimi genellikle ekonomik birim olan işletme faaliyetlerini yürütmektedir (Tutar, 2011: 28).

1.1.1.Yönetimin Özellikleri

Yönetim olgusu, insanların birlikte gerçekleştirdiği her zaman ve her durumda olagelen evrensel bir süreci açıklamaktadır. Bu süreçte yönetimin doğasında bulunan

ve bulunması gereken başlıca özellikler şu şekilde sıralanabilir (Şimşek ve Çelik, 2015: 164-166; Saruhan vd., 2013: 3-4; Akdemir, 2014: 128):

- Beşeri özelliği,
- Grup özelliği,
- Amaç özelliği,
- İş birliği özelliği,
- Hiyerarşik yapı özelliği,
- İş bölümü ve uzmanlaşma özelliği,
- Demokratik olma özelliği,
- Evrensellik özelliği,
- Birey özelliği,
- Ayrıklık (istisnalarla yönetim) özelliği,
- İki yönlü süreç olma özelliği,
- Yaratıcı süreç olma özelliği,
- Haberleşmeye dayanma özelliği,
- Rasyonelliğe dayanma özelliği,
- Sanat, bilim, meslek olma özelliği,
- Verimlilik özelliği,
- Etkinlik özelliği,
- İktisadilik özelliğidir.

Ayrıca başarıya yönetimi, iş fırsatlarını fark etme, başkalarını geliştirme, esneklik, ekip çalışması, liderlik, sorun çözme, duygusal direnç gösterme gibi unsurlar da yönetimin diğer özellikleri arasında sıralanabilir.

1.1.2.Yönetimin Temel Fonksiyonları

Yönetim kuramına en geniş kapsamlı açıklamayı getiren ve yönetimin öğelerinden (temel fonksiyonları) bahseden ilk bilim insanı Henri Fayol'dur (Livvarçin ve Kurt, 2014: 239).

Yönetim, bireylerin ve işletmelerin ortak amaçlarını gerçekleştirmek suretiyle beşeri ve diğer faktörleri plânlayarak, faal şekilde işlenmesi, yöneltmesi ve denetlenmesi sürecini ifade etmektedir. Bu süreçte işletmelerin hedeflediklerine varabilmeleri için bazı etkinlikleri yapmaları gerekir. Bu etkinlikler yapılırken yönetimin temel (ana) fonksiyonlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu fonksiyonlar, ortak bir amaç için faaliyette bulunan bütün işletmelerde olması gerekenlerdir. Ancak bu fonksiyonlar var oldukça yönetim süreci gerçekleşir (Kadiş ve Özduman, 2015: 55).

Yönetimin fonksiyonları kavramı ile yöneticilerin uygulaması gereken görevler anlatılmak istenmektedir. Geleneksel anlamda yönetimin fonksiyonları göre beş temel grupta sıralanıp, aşağıdaki gibi açıklanabilir (Ünsalan ve Şimşek, 2012: 125; Akdemir, 2014: 143; Şimşek ve Çelik, 2015: 166):

- **Plânlama:** İşletmelerin gelecekte varmak istedikleri hedeflerin ne olduğunu belirleme ve hedeflere varılacak faaliyetleri sistematize etme eylemidir (Akdemir, 2014: 143). Başka bir ifadeyle işletmelerin ortak amaçlarını gerçekleştirmek suretiyle nasıl görev ve dağılımların olacağını, yapılacak işlemlerin sırasını, zamanlamasını, kimlerle ve hangi yöntemlerle takip edileceğini belirleyen yol haritası hazır edilir. Hazır edilen bu yol haritasına plânlama denilir (MEB, 2014: 13).
- **Organizasyon (Örgütlenme):** Plânlama sürecinde saptanmış iş ve işlemlerin kesinleşmesi, görevleri yerine getirecek çalışanların ve iş ilişkilerinin belirlenerek konum, faktör ve yöntemlerin hazır edilmesini kapsamaktadır. Bu fonksiyonun etkin bir şekilde uygulanabilmesi için bazı ilkeler ışığında eyleme geçilmesi gerekir (Saruhan vd., 2014: 142-143). Buna göre örgütlemenin ilkeleri şu şekildedir (Şimşek ve Çelik, 2015: 169; Ünsalan ve Şimşek, 2012: 131-132):
 - ✓ Amaç birliği ilkesi,
 - ✓ Örgütsel etkinlik ilkesi,
 - ✓ Kumanda (Emir) birliği ilkesi,
 - ✓ Yetki ve sorumluluk denkliği ilkesi,

- ✓ İş bölümü ve uzmanlaşma ilkesi,
- ✓ Görev, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesi ilkesi,
- ✓ Basamaklar sırası (hiyerarşi) ilkesi,
- ✓ Görevlerde fonksiyonel benzerlik ilkesi,
- ✓ Personelin uygun bir işe verilmesi ilkesi,
- ✓ Yönetim birliği ilkesi,
- ✓ Yönetim alanının sınırlandırılması ilkesi,
- ✓ Komuta birliği ilkesi,
- ✓ Yetki devri ilkesi,
- ✓ Çevresel ve teknolojik gelişmelere karşı örgüt esnekliği ilkesi,
- ✓ Merkezden yönetim ilkesi,
- ✓ Denge ilkesi,
- ✓ Örgüt faaliyetlerinde süreklilik ilkesidir.

• **Yöneltme (Yön verme):** İşletmenin belirlenmiş stratejik hedefler istikametinde, çalışanları arzu edilen tarafa sevk etmek, faaliyete geçirmek ve onlara işleri yaptırmak eylemi, şeklinde tanımlanabilir (Saruhan vd.,2014: 169). Yönetici bu eylemi yaparken, plânlamadaki aşamaları takibine alarak çalışanlarını ortak amaçlara ulaştırmak için motive eder. Başka bir ifadeyle yöneticinin çalışanlarına karşı liderlik vasfını üstlendiği yönetim fonksiyonu (Tutar, 2013 b: 131), çalışanlarla iletişime geçip onları ortak amaçlar doğrultusunda ikna ederek, yönlendirme etkinliğini gerçekleştirmesidir (Tutar ve Yılmaz, 2012: 192).

• **Koordinasyon (Eşgüdümleme):** Bir işletmede yapılan tüm eylemlerin birbirini takip etmesine, çalışanların yaptıkları işlerin birbirine uyum sağlamasına ve gerçekleşen faaliyetlerden haberdar olmasına yardımcı olan fonksiyondur (Saruhan vd., 2013: 6). İşletmedeki departmanlar arasındaki iş takipsizliğini ve iletişim kopukluğunu minimize eden koordinasyon fonksiyonu, işletmedeki tüm departmanların uyum içerisinde ve etkin şekilde çalışmasına kolaylık sağlar (Demir ve Coşkun, 2009: 7).

- **Denetleme (Kontrol):** Yönetimin son fonksiyonu olup, önceden kararlaştırılmış standartlarla, işletmenin stratejik hedeflerinin gerçekleşme derecesini belirleyen süreç olup (Tutar, 2013 b: 131), sadece iş ve işlemlerin bitiminden sonra değil, süreklilik gösteren bir faaliyettir (Tutar, 2011: 133). Böylelikle denetim fonksiyonu ile diğer iş ve işleyişlerin nasıl ve ne derecede başarıldığı araştırılıp, sağlıklı bir sonuç elde edilebilir (Sabuncuoğlu vd., 2010: 24).

1.1.3.İşletme Yönetiminin Amaçları

Yönetim tarafından önceden plânlanmış ve ulaşılmak istenilen sonuçlar, işletme yönetiminin amaçlarını oluşturmaktadır. İşletmenin mal üretip hizmet sağlayarak topluma faydalı olma arzusu, işletme yönetiminin genel amacını oluşturmaktadır (Saruhan vd., 2014: 20). Ayrıca işletmenin etkinliğini ve verimliliğini artırmak, yönetimin amaçları arasında yer almaktadır. İyi yönetimin amacı da işletme kaynaklarını en az miktarda kullanarak en üst miktarda verimliliği sağlayabilen ve bunu devam ettirebilen yöntemdir. Yönetimin diğer bir amacı da işletmedeki insan kaynağının performansını revize ederek, hem işletme performansına katkısını hem de işletmeden elde edilecek faydaları ve kazancı en üst noktaya getirmektir. Bu bağlamda yönetimin temel amacı, çalışanların işletmeye olan yaratıcı ve yenilikçi katkılarını ahlaki ve sosyal sorumluluk anlayışı içinde artırmaktır (Çağlar ve Kılıç, 2011: 84-85). Yönetim tarafından gerçekleştirilen bu amaçlar, yöneticinin bulunduğu pozisyona göre şu şekilde açıklanabilir:

İşletmenin üst düzey yönetimi; vizyon ve misyon doğrultusunda kurumsal stratejiler, rekabet stratejileri ve işletme politikaları aracılığıyla verimlilik, kârlılık, büyüme gibi stratejik amaçları gerçekleştirir.

İşletmenin orta düzey yönetimi; bütçe aracılığıyla fonksiyonel amaçları gerçekleştirir. Fonksiyonel amaçlar ise, işletmede bulunan her bir fonksiyonun (bölümün) işletmenin stratejik amaçlarına uygun bir şekilde geliştirdiği alt amaçları ifade eder. Fonksiyonel amaçlar; satış, pazarlama, üretim, insan kaynakları, araştırma ve geliştirme gibi farklı bölümlerin kendi bölüm amaçları olup, bütçe ile ifade edilir.

Bu bağlamda işletmedeki her bölümün kendi bütçesinin hazırlaması, bölümlerin yıllık hedefler doğrultusunda faaliyetlerin denetlenmesi amacını içerir.

İşletmenin alt düzey yönetimi ise; faaliyetleri iyileştirme ve geliştirme için ölçü davranış standartları ve ilgili kuralları gerçekleştirme amacını içerir (Saruhan vd., 2014: 21-22).

1.1.4.İşletme Yönetiminin Önemi

İşletmeler; varlıklarını sürdürmek, talep oluşturup bu talebi karşılamak ve değerini artırıp kâr elde edebilmek için (Tengilimoğlu vd., 2012: 29) beşeri ve finansal kaynakları, donanım, demirbaş, hammadde ile diğer kaynakları etkin ve verimli kullanmayı sağlayacak kararları alır ve faaliyete geçirir. Yönetim ise bu sürecin toplamından oluşur (Ar, 2015: 4).

İşletmelerde yönetim faktörü bulunmadığı zaman fiziki, beşeri ve iktisadi kaynakların ortak bir amacı gerçekleştirilmesi, ayrıca işletmede sinerji oluşturulması zor bir iştir (Tutar, 2013 b: 30). Yönetim işletme faaliyetlerinin her aşamasında bulunduğu ve bu faaliyetleri etkilediğinden, bir dinamo etkisi yaratmaktadır (Yılmaz, 2004: 166). Yönetim faktörü, işletmenin sevk ve idare etme faaliyetini yaptığından, işletmenin diğer işlevlerine göre daha genel bir özelliği bulunmaktadır. İşletme politikaları, yönetim işlevi aracılığı ile belirlenebilir. İşletme politikalarının belirlenmesinde, uygulamaya konulmasında ve diğer işlevler arasındaki sistematik birlikteliği sağlaması yönünden yönetim, işletmeler açısından hayati bir önem taşımaktadır (Şengül, 2007: 261).

Bu nedenledir ki, bir toplumdaki işletmenin yönetim algısı ve faaliyetleriyle o toplumdaki refah ve kalkınma seviyesi arasında dengeli bir bağ bulunduğu söylenebilir. Yönetimin nitelikli olması her kesimi etkiler (Ünsalan ve Şimşeker, 2012: 115). Yani bugünün koşulları göstermektedir ki nitelikli bir yönetim ve yönetici, bir işletmeyi başarıya götüren en önemli faktördür (Tortop, 2009: 123).

1.2.Yönetişim Kavramı

Yönetim kavramından oldukça geniş bir alanı çevreleyen yönetim kavramı; yönetimin normatif unsurlarını da içine alan işletme, normlar ve süreçler arasındaki iç içe geçmiş ilişkilerden oluşmaktadır. Yönetimsel boyutuyla yönetim; kamu hizmetlerinde niteliği ve saydamlığı oluşturabilmek bakımından, olumlu yönde bir değişim potansiyelini ortaya çıkarabilmektir (Demirel, 2010: 66). Yönetişimin yönetimden farkı ise; hiyerarşik yapı yerine, karşılıklı ilişki halindeki faaliyetlerin koordinasyonunu ve kendi başına örgütleme yapan kişiler arası ağları, örgütler arası koordinasyonu kapsamaktadır (Özer, 2006: 62).

Yönetişimin; ekonomik, sosyal ve politik öncelikleri, seçilmiş görevlilerin değişen rolleri, katılımcılık, bürokratik şartlar, saydamlık, yeni liderlik anlayışı, demokratik sorumluluk taşıma gibi özellikleri bulunmaktadır (Özer, 2006: 66-68).

1.3.Yönetici Kavramı

İşletmelerin bir faaliyet sonucunda başarılı ya da başarısız olması, genellikle yöneticilerin sorumluluğu olarak görülmektedir (Gökçe ve Şahin, 2003: 136). Bu bağlamda yönetimin temel fonksiyonlarını uygulayan ve stratejik hedeflere erişmesinde temel sorumluluk, yönetici olmaktadır (Gökmen, 2010: 12). Yönetici, hizmet etmekle sorumlu olduğu işletmesinin tüm fiziki alt yapısı, iktisadi, toplumsal ve kültürel durumu, iç ve dış çevre faktörleri, işletme grupları ayrıca çalışanlarının her türlü tutum ve davranış yapısı hakkında bilgi edinmek mecburiyetindedir (Günay, 2004: 5). Buna göre yeni bir alan olan 'yönetici' kavramı da yönetim bilimi eşliğinde, yeni bir mesleki terim olarak ifade edilmeye başlamıştır (Yılmaz, 2004: 166).

Yönetici, işletme içerisinde bir üst pozisyonda bulunan, çalışanlarının her türlü etkinliklerini sorumluluğuna alan ve onlarla olan iletişimde meşru gücünü kullanan kişidir (Uçkun vd., 2013: 37). Bu bağlamda yönetici, mevcut işletme kaynaklarını en etkili ve verimli bir şekilde kullanarak, olabildiğince en yüksek üretimin gerçekleşmesini sağlayan kişidir. Bu süreçte yönetici, ilkeler koyup ilkeleri faaliyete

geçirir, işletme sahibinden emir alıp çalışanlarına emir vererek onları kumanda eder (Özgür, 2011: 217). Girişimci adına çalışıp ona karşı yükümlülükleri olan yönetici (Şeker, 2016: 4); kârı ve riski başkalarına ait olan üretim araçlarını bilinçlice, düzenli olarak bir araya getiren ve bunlara belirli bir gereksinmeyi karşılamak maksadıyla yönlendirme yapan kişidir (Efil, 2013: 24). Ayrıca yönetici, hazırlanan iş modelinin işletme için uygun olup olmayacağını düşünmeden, işletme sahibi adına işgücünü ve tüm yeteneğini kullanır. Teknik doğruları iş için uygular. Var olan kaynaklarla en etkili ekibini bir araya getirip, yapılacak işlerin mükemmel olmasını sağlayan kişidir (Atalay, 2016: 145).

Yönetici yönetsel bir kültür, kontrol ve mantık üzerine vurgulama yapmaktadır. Enerjisi ister doğrudan kaynaklara, işletme yapılarına yönelik olsun isterse de çalışanlara yönelik olsun, yönetici esasında bir problem çözümdür. Bu bağlamda hangi sorunların çözülmesi gerektiğini, çalışanların işletmeye katkı sağlaması devam etsin diye sonuçları elde etmenin en iyi yollarının ne olduğunu yönetici sorgular (Zaleznik, 1992: 4).

Bir başka tanıma göre yönetici, her süre zarfında ve değişen çevre koşullarında önceden belirlenmiş bazı işletme hedeflerine ulaşmak için emek, mali, fiziksel, bilgi ve teknoloji faktörlerini plânlayıp örgütleyen, yöneltip koordinasyonu sağlayan ve denetleyen kişi olmalıdır. Bu kişinin işletmenin hedeflerini faaliyete geçirmek için işletme yapısından ve gerekli tüm metotlardan yararlanarak, yöneltme eylemini de işlevsel kılmalıdır (Bulut ve Bakan, 2005: 65; Arslan, 2012: 14; Nazlı, 2014: 3). Bu bakımdan yönetici, her zaman işini düşünmek mecburiyetindedir. Yönetici, kısa bir süre için bile olsa sonunda başarıyı yakaladığını ve yapılacak başka hiçbir şeyin olmadığını düşünmek zevkini, hiçbir zaman tatmamalıdır (Koçel, 2015: 87).

1900'lü yılların başından beri ve özellikle 2. Dünya Savaşı sonrasında iktisadi, teknoloji, siyasi, sosyal ve kültürel çevrede ortaya çıkan değişiklikler doğası gereği işletmeleri etkisi altına almış, işletmelerin sosyal hayatındaki değeri yükselmiştir. Bu değişiklik, beraberinde yönetim dünyasını da değiştirmiş; önceden işletme sahibinin

bir işlevi olarak kabul edilen yönetim etkinliği başkalaşarak “profesyonel yöneticilik” olarak anılmaya başlamıştır (Arslan, 2006: 92).

Yönetici, başkalarının aracılığı ile çalışma eylemini gerçekleştiren kimse olarak tanımlanırken; bu çalışma eylemini meslek olarak yerine getiren kişinin de profesyonel yönetici olarak tanımlandığı söylenebilir. Profesyonel yönetici, yönetim faaliyetlerini kendisine meslek edinip işletme sahibi gibi davranmadan, girişimcinin verdiği tüm işleri düzenli olarak yapan ve bu hizmetinin karşılığı olarak maaşını almaya hak eden kişi şeklinde tanımlanabilir (Öztürk, 2008: 111; Ongar, 2011: 44). Başka bir ifadeyle profesyonel yönetici, işletmenin riskine katlanmadan yetki ve sorumlulukların tamamını üstlenen ve bu mesleğini işinin uzmanı olarak gerçekleştiren kişi şeklinde ifade edilebilir (Tutar, 2013 a: 43).

Profesyonel yöneticinin başarılı olması, işletmeyi hedeflerine taşımasıyla değerlendirilebilir (Koçel, 2015: 87). Bu sebeple profesyonel yöneticileri başka yöneticilerden ayıran birtakım özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler şunlardır (Saruhan vd., 2014: 11-14):

- Profesyonel yöneticiler plânlama yapmaya çok fazla zaman harcar.
- Profesyonel yöneticiler katma değeri yüksek olan ve işletme performansını ilgilendiren kararları doğrudan verip, uygular.
- Profesyonel yöneticiler işletmenin kurumsal ve rekabet stratejilerini meydana getirmede yetki sahibidir.
- Profesyonel yöneticiler işletmenin geleceğini etkileyen, katma değeri yüksek iş ve işlemlerle ilgilenir.

Yönetim ile yöneticilik kavramları iç içe olup, birlikte ele alınması gereken olguları oluşturmaktadır (Eroğlu, 2016: 4). Bu olgulardan yöneticilik; yöneticinin yönetim ile ilgili biriktirdiği bilgi ve becerilerini değerlendirip, işgörenleri ile birlikte ortak faaliyette bulunarak tüm işletme fonksiyonlarını ulaşmayı hedefledikleri yere götürme etkinliğidir. Bu noktada yönetici, biriktirdiği bilginin yanında kişisel yeteneğini de kullanarak, yöneticilik etkinliğini yürüten kişi olarak tanımlanabilir (Koçel, 2015: 85).

İşletme faaliyetlerinde önemli işlere öncelik vermek, etkili yöneticiliğin bir gereğidir. Bu bağlamda önemli işlerin neler olduğuna liderler karar verirken, bu işlerin ne zaman yapılacağını belirleyen yöneticiler olmaktadır. Çünkü yöneticilik bir disiplin ve kararları günü gününe uygulama işidir (Covey, 2016: 168). Bakan ve Doğan'a (2013: 7) göre yöneticilik, liderlik kavramını da içinde bulunduran davranışsal olmayan işler toplamını oluşturmaktadır. Şöyle ki yöneticilik, bir mevkiyi elinde tutmanın getirdiği güç ve yetkiyi ifade etmektedir. Fakat yöneticiliğin eğitimle, tecrübeyle, kendini yenileyip geliştirmekle ve sürekli iyileştirmekle yapılabilecek bir faaliyet olduğu da bilinmelidir (Karcı, 2012: 7).

1.4.Yönetici Kavramının Yerine Aday Gösterilen Kavramlar

Yıllar itibari ile yönetim dünyasında meydana gelen değişiklikler, beraberinde yönetici kavramını da etkilemiştir. Bu etkileşimde, yönetici teriminin çok açıklayıcı bir ifade şekli olmadığı düşünülmüştür. Bu bağlamda “yönetici” ifadesinde kavramsal olarak son zamanlarda hem tanım hem de terim olarak değişikliğe gidilmiştir. Gerek İngilizce literatürde gerekse Türkçe kullanımda yönetici ile aynı anlama gelen çok değişik kavramlar bulunmaktadır. Buna göre yönetici teriminin ve kavramının yerini doldurmaya aday gösterilen bu kavramların başlıcaları şunlardır (Tengilimoğlu vd., 2012: 89; Nazlı, 2014: 4; Koçel, 2015: 85, 91; Koç ve Titiz, 2016: 334):

- Girişimci (Entrepreneur),
- Lider (Leader),
- Koç (Coach),
- Kolaylaştırıcı (Facilitator),
- Koruyucu (Mentor),
- Mümkün Kılıcı (Enabler),
- Destekleyici (Sponsor).

1.4.1.Girişimci (Entrepreneur)

Üretim faktörlerinden biri olan girişimci, geleneksel anlamda kâr elde etmek amacı ile riski üstlenen kişiyi ifade etmektedir (Doğan vd., 2010: 23). Girişimci riski üstlenirken elde edeceği faydanın ve katlanacağı zararın, kendisini etkileyeceğini bilmektedir (Eti İçli ve Anıl, 2016: 37). Alanyazın incelendiğinde, girişimci kavramına ilişkin tanımların tümünde, girişimcinin değer yaratma sürecinin temel aktörü olduğu vurgulanmakla birlikte (Kaygın ve Güven, 2013 a: 6); girişimcinin dinamik ve yenilikten yana olma özelliğini ilk defa Joseph A. Schumpeter tarafından gündeme taşındığı da bilinmektedir (Sarıkaya v.d., 2010: 4). Yapılmış çalışmalara göre bir grup bilim insanı, girişimcinin riske katlanıp yöneticilik becerilerini elinde bulundurmasının önemli olduğundan bahsederken; diğer bir grup bilim insanı ise girişimcinin, yalnızca riski göze alıp yöneticilik becerilerini elinde bulundurmasının gerekli olmadığından bahsetmektedir (Ersoy, 2010: 72). Bu bağlamda girişimci; girişimde bulunan, mal ve hizmet üretmek üzere riski göze alan, bağımsız, yenilikçi, fırsatları öngörebilen ve buna göre uygun davranışlarda bulunarak, sahip olduğu sermayeyi yatırıma dönüştürüp başarıyı yakalayan kişidir (Efeoğlu vd., 2016: 19).

Girişimcilik kavramı, neredeyse insanoğlunun geçmişi kadar eskilere dayanmakla beraber (Ercan, 2017: 22), bir süreç olarak da ifade edilmektedir (Yıldırım vd., 2011: 192). Genel olarak girişimcilik, yenilik ve değişim kaynağı olarak tanımlanabilir (Uysal ve Güney, 2016: 28). Girişimcilik kavramı ilk kez, 18. yüzyılın başlarında Fransa'da yaşamış İrlandalı iktisatçı Richard Cantillon tarafından (Başar vd., 2013: 3); şimdilik belirlenmemiş bir fiyat ile satmak üzere, üretim faktörlerinin satın alınarak üretimin gerçekleşmesini sağlama şeklinde tanımlanmış ve girişimciliğin aslında riski üstlenme özelliğinden bahsedilmiştir (Ürper vd., 2015: 4). Başka bir tanıma göre girişimcilik, pazardaki ihtiyaçların karşılanmasında ve fırsatların değerlendirilmesinde, yaratıcı ve yenilikçi fikirleri disiplinli ve sistematik bir şekilde uygulama sürecidir (Manik ve Sidharta, 2016: 626). Ayrıca girişimcilik, yeni işletmeler meydana getirmek demektir (Gartner, 1989: 62). Bu bağlamda faydalı mal üretip kaliteli hizmet veren etkili, yaratıcı, esnek ve dinamik işletmelerin varlığını sürdürebilmesi için girişimcilik; girişimcinin işletme dünyasındaki imkanları

belirleyerek, bu imkanların amaçlara ve ilkelere uygun olduğu anlaşıldığında kâr, büyüme, saygınlık, yeniliklere öncülük etme gibi amaçlar ile riskleri de üstlenerek, diğer üretim araçlarını sistematik bir şekilde entegre etme sürecini oluşturmasıdır (Ataseven, 2014: 22).

Bir girişimcide yaratıcı düşünme yeteneği, hayal kuran, hayalini gerçekleştirmek için risk almaktan çekinmeyen, aşırı derecede çalışma isteği, atılgan, coşkulu ve kararlı, yeniliğe açık ve hevesli, yönetim ve liderlik becerisine sahip, vizyon sahibi ve imkanları kollama alışkanlığı gibi kişilik özelliklerinin olması, başarılı bir girişimcilik süreci için gereklidir (Kaleli Karasakal ve Aksu, 2014: 107; Kaygın ve Güven, 2013 b: 9). Bu açıklamalar dikkate alındığında her profesyonel yöneticinin girişimci olmadığı gibi, yenilik ortaya koyan her profesyonel yöneticinin girişimci olabileceği söylenebilir (Gözek ve Akbay, 2012: 46).

1.4.2.Lider (Leader)

Liderlik, geçmiş zamanlardan bu yana üzerinde irdelenen bir kavram olsa da (Onay ve Heptazeler, 2014: 76), 20. yüzyıla gelindiğinde yönetim alanında yoğun bir şekilde devam eden bilimsel çalışmaların, oldukça mühim konuları arasında yerini almıştır (Doğanay, 2014: 2). Liderlik, yönetim sürecinin temel unsurlarından biri olan yöneltme fonksiyonunun etkinliği açısından çok önemli konudur (Bakan ve Doğan, 2013: 3).

Kavramsal yönüyle lider; önde yürüyen, kılavuzluk eden, öğretici, aydınlık veren kişi olduğu gibi (Kaya vd., 2016: 45) başkalarını etkisi altına alan, ne tarafa, ne şekilde varılacağını gösteren, amaç ve misyon belirleyen (Görmüş vd., 2015: 2), aynı zamanda etrafındakileri yönlendiren, kendindeki yetkinin farkında olup bu yetkiyi en uygun zamanda kullanan kişidir (İrmalı ve Sağır, 2017: 4). Diğer bir ifade ile lider, işletme amaçlarının gerçekleşmesinde, çalışanlarına rehberlik eden gücü de ifade eder (İbrahim vd., 2017: 217).

Liderlik en yalın haliyle uğraşmaya değecek hedefler yolunda grup üyelerini etkisi altına alma ve onlara esin kaynağı olma yetkinliği olarak (Ersoy, 2012: 121)

tanımlanırken; Deliveli'ye (2010: 12) göre belirli bir grubun çalışmalarını ortak hedeflere ulaştırarak şekilde, onlara ısrar etmek, izleyeceği yolları göstermek ve gereken koordinasyonu sağlamak olarak tanımlanmıştır. Liderliğin temelinde, astlarına güven vermek vardır (Sarioğlu Uğur ve Uğur, 2014: 125). Bu bağlamda liderlik, bir güce sahip liderin bu gücü belirli bir grup insana uyguladığı ve onların davranışlarını etkilemek için kullandığı toplumsal bir etki süreci olarak da tanımlanabilir (Macit, 2003: 88). Aslında liderlik bir süreci oluştururken (Bulut ve Uygun, 2010: 31), liderin belli koşullar dahilinde şahsi ya da kendisini takip edenlerin amaçlarını gerçekleştirmek sebebiyle yönlendirme işlemini yaptığı ve gerekli katkıyı sağladığı süreci ifade etmektedir (Keleş ve Kıral Özkan, 2010: 66).

Sonuç itibariyle başarılı bir liderlik sürecinin yaşanabilmesi için işletmelerde hem vizyon ve inisiyatif sahibi liderin bulunması hem de çalışanların ve izleyicilerin olması gerekmektedir. Liderin çalışanlarını ikna ve motive etmesi, güç ve etkinin zorlamasıyla değil, güven içerisinde izleyicilerinin isteğine bağlı olmalıdır (Taşdan, 2012: 21).

1.4.3.Koç (Coach)

Koç kavramı, günümüzde çoğu kez bir kişiyi bulunduğu konumdan ulaşmayı arzuladığı konuma taşımak anlamında kullanılmaktadır (Barutçu ve Özbay, 2009: 48). Tanım olarak koç; işletme çalışanlarının verim gücünü yönetmek ve yükseltmek maksadıyla onlara farklı ve yeni çözüm metotları göstererek, değişik alanlarda danışmanlık hizmeti veren kişi olarak ifade edilmektedir (Gezer, 2016: 13). Temel olarak koç, öğretici olarak kişinin yanında olur, ona müdahalede bulunmaz, kişiyi gözlemler ve tüm soruları cevaplamak için hazırda bekler (Koçel, 2015: 91).

Koçluk ise günümüzde önemi giderek artan bir kavram olup, insanların hayatında uzunca bir süre yer alacağı söylenebilir (Erdem, 2016: 16). Rosinski (2003: 4) koçluk kavramını, insanların anlamlı ve önemli hedeflerine ulaşma potansiyelinin ortaya çıkmasını sağlayan 'kolaylaştırma sanatı' olarak tanımlamıştır. Başka bir ifadeyle koçluk, sorunlara çözüm üretmek, engelleri aşmak ve hedeflere ulaşmak üzere, kişinin kendi performansını ortaya çıkarmaya ve artırmaya yarayan bir geliştirme

sürecidir (Işıklar Pürçek, 2014: 4). Bu bağlamda koçluk, bir yöneticinin meslektaşına, artan sorumluluklar karşısında aktif dinleme, destekleme, teşvik etme, danışma, bilgi verme ve geribildirim sağlama yoluyla mesleki problemleri çözmesine yardımcı olan bir süreci ifade etmektedir (Cheema ve Syed, 2011: 28).

Koç ve koçluk kavramı ile ilgili yapılmış tanımlar irdelendiğinde, genel olarak kişilerde farkındalığı artırmak için cesaretlendirmek, belirlenmiş hedefler için yol gösterici olmak maksadıyla onlara liderlik etmek, her türlü yardımı sağlamak gibi açıklamalar yapılmıştır (Erdem, 2016: 18; Kalkavan, 2014: 11).

1.4.4.Kolaylaştırıcı (Facilitator)

İngilizce'deki "facilitate" fiili, Türkçe'ye kolaylaştırma adıyla çevirisi yapılmış olup, Latince'de işlerin/görevlerin kolay duruma gelmesini sağlayan "facilis" sözcüğünden türemiştir. Kolaylaştırıcı kavramı liderlik literatüründe; işletme çalışanlarının hedeflerini belirli kılmak ve onlara hedeflere ulaşma noktasında yardımcı olmak, bu sebeple örgüt için önemli bir görev verip, işletmenin yapısal öğeleri ile sosyal ağları, bu önemli görev yönünde organize eden kişi olarak ifade edilmiştir (Töremen ve Karakuş, 2008: 2).

Bu bağlamda kolaylaştırıcı, yöneticinin işletme çalışanlarının kariyerleriyle ilgili fikirlerini, eğilim gösterdikleri iş/görev alanlarını ve yeteneklerinden hangilerini ilerletebileceklerini kesinleştirmelerine ortam hazırlar. Kolaylaştırıcı, asıl işi icra edenlerin üstün başarı göstermelerine imkan sağlar. Denilebilir ki, kolaylaştırıcı özelliği baskın olan bir yönetici, etkin bir takım çalışmasını sağlayan kişidir (Koçel, 2015: 92).

1.4.5.Koruyucu (Mentor)

Danışman, rehberlik eden, lala, mesleki yoldaş, dinleyici, rol model ve akıl hocası gibi terimlerle ifade edilen mentor; deneyimli bir kişinin, mesleğinde çok yeni olan bir kişiye, iş hayatında ilerlemesine ve kendini geliştirmesine yardımcı olan kişi olarak tanımlanabilir (Özcan ve Çağlar, 2013: 180-181). Mentorluk; bireyin kişisel ve mesleki becerilerini geliştirmesi için, daha çok sosyal etkileşim üzerine kurulmuş

kişiler arası bir ilişki olarak tanımlanmaktadır (Ambrosetti, 2014: 31). Bir rol model bakımından mentorluk; yeteneği ve deneyimi olmayan bir kişinin, oldukça yetenekli ve deneyimli bir kişi tarafından, kişisel ve mesleki gelişimini sağlamada öğretici olan, destekleyen, teşvik eden ve yönlendiren bir iletişim sürecidir (Altay, 2015: 14). Bu süreç uzun dönemli olup, belirli bir iş merkezli olmasından çok ilişki merkezlidir.

Ayrıca işletmeler açısından bakıldığında yetenekli yöneticiler, resmi ya da resmi olmayan iletişim kanalıyla genç ve deneyimi olmayan yöneticilere mentorluk yapar ve yöneticilik becerilerinin gelişiminde yardımcı olur (Koçel, 2015: 92). Bu bağlamda mesleki sorun ve problemlerin yanında iş ile ilgili deneyimlerden, sosyal yaşamışlıklardan bahsedilmesi, bireylerin mesleki bilgi ve kişisel gelişimin devamlılığı açısından mentor her zaman gereklidir (Aydın Tükeltürk ve Balcı, 2014: 140).

1.4.6.Mümkün Kılıcı (Enabler)

Özelliği yönüyle Koruyucu (Mentor) ile Kolaylaştırıcı (Facilitator) kavramlarının paralelinde giden bir anlamı taşımaktadır. Mümkün kılıcı olarak yönetici, çalışanların mesleki gelişimi için her türlü yolu açan ve en iyi kararlar almasını sağlayan, imkânlar ortaya koyan kişidir (Koçel, 2015: 92). Ayrıca yönetici, çalışanların üstün başarı göstermesi için her türlü sorumluluğu üzerine alır ve var olan yeteneklerini gösterebilmeleri için de onlara fırsat verir (Koç ve Titiz, 2016: 335).

1.4.7.Destekleyici (Sponsor)

İşletmelerde genç ve mesleki deneyimi olmayan çalışanların, zaman içinde çok fazla sorumluluk sahibi olmaları, yetki almaları, kademe atlamaları ve yasal güç elde etmeleri için yöneticiler tarafından desteklenmeleri gerektiğini açıklar. İşletmede faaliyet gösteren çalışanların, herhangi bir kademedeki yönetici tarafından desteklenmedikçe, mesleğinde ilerlemeleri mümkün görünmemektedir (Koçel, 2015: 92). Bu bağlamda yöneticiler destekleyici (sponsor) yönünde davranış sergilediklerinde, çalışanların işe olan doyumunu, işlerinde üstün başarı gösterme

gücünü olumlu yönde etkileyeceği ve işletmeye olan bağlılıklarını artıracığı söylenebilir (Şama ve Kolamaz, 2011: 314).

1.5.Genel Olarak Yönetici Tipleri

Günümüz işletme dünyasında tek düzey yönetici modeli bulunmamaktadır. Bu durumda yöneticilerin içinde buldukları ortama ve şartlara, davranış niteliklerine, uzmanlık alanlarına, kültürlerine, kabiliyetlerine ve işlevlerine göre farklı özelliklere sahip yönetici tipleri bulunmaktadır. Bu bakımdan genel olarak yönetici tipleri şunlardır (Bulut ve Bakan, 2005: 67):

- Otoriter (Otokratik) Yönetici,
- Demokratik Yönetici,
- Sorumluluktan Kaçan ya da Sorumluluk Alamayan Yönetici,
- Diğer Yönetici Tipleri.

1.5.1.Otoriter (Otokratik) Yönetici

Otoriter yöneticiler, genel olarak merkezi meşru güce sahip olup, her türlü kararları tek başlarına verirler. Bu tip yöneticiler emri altında çalışanlarını güdülerken, resmi güçlerini, ceza ve ödüllendirme güçlerini kullanmaktadır. Bu tipteki yöneticiler, iş ile ilgili durumların tümünü daha önce belirleyip, çalışanlarına resmi yollarla iletir ve çalışanlar ne yapacaklarını önceden bilebilir (Özdemir, 2007: 32). Ayrıca yönetici ve çalışan arasındaki etki bağı ve iletişim boyutu oldukça azdır. Bu tip yönetici, çalışanların kararlara katılmasında ve görevlerini yerine getirmesinde özerk davranmalarına imkân vermemektedir (Kanten ve Ülker, 2014: 20). Bu davranış biçimi, genellikle bürokrasi sisteminin etkili olduğu ve geleneklere bağlı yönetim kültürünün devam ettiği kurumsal işletmelerde ilke olarak kabul edilmektedir (Bayram, 2013: 34). Çünkü bürokratik otoritenin hakim olduğu yerlerde, yasayla ya da yönetim normlarıyla sınırları çizilmiş sabit ilkeler ve formel kurallar bulunmaktadır. Çalışanların faaliyetlerinde etkin ve verimli olabilmesi için, belirlenmiş ilke ve kurallara sıkıca bağlı olması gerekmektedir (Taşdan, 2012: 92).

Yapılan değerlendirmelere göre otoriter yöneticilerin, çalışanlar tarafından istenmeyen yönetici tipi olduğu anlaşılmaktadır. Oysaki bir yöneticinin sert görünümlü ve otoriter olması daima olumsuzluk olarak görülmemelidir. Misal olarak; otoriter yöneticiler aynı zamanda doğruluktan ayrılmayan, becerikli, eli açık ve çalışanını her zaman önemseyen kişi olduklarında, çalışanlar tarafından istenilen yönetici tipi olarak kabul edilirler. Gerçekte tehlike oluşturacak olan durum, bir yöneticinin otoriter olmasının yanında maharetsiz, kabiliyetsiz kişi olmasıdır. Bu tipteki yöneticilerin işletmesine ve çalışanlarına faydalı olamayacağı anlaşılmaktadır (Bulut ve Bakan, 2005: 67).

1.5.2. Demokratik Yönetici

Yöneticinin işletme çalışanlarına danışıp, onların fikirlerini, bilgilerini ve onaylarını alarak kararların verildiği bir yönetici tipini oluşurmaktadır. Bu yönetici tipi, çalışanlarının ayrı ayrı düşüncelerini alması sebebiyle muhtemel olarak vakit kaybı oluşturabilir; ancak yöneticinin aldığı düşünceleri önemsemesi ve kararlarında bu düşüncelere yer vermesi, çalışanlarını motive eder ve onların başarılı olmalarını sağlayabilir (şahin vd., 2015: 78). Ayrıca, alışanların faaliyetlerini etkileyen unsurlar yöneticiler tarafından bilgilendirilir ve düşüncelerini aktarması, önerilerini dile getirmesi için özendirilir. Çünkü demokratik yöneticiler her türlü öneri ve düşüncelere açık olup, işletme ile ilgili alacağı tüm kararlardan çalışanlarına bahsetmelidir (etin, 2009: 22). Buna göre yöneticiler çalışanlarına anlayışla yaklaşır; iş süreçlerinde ceza uygulaması yerine ödüllendirme ile güdüleme yoluna gidilir (Bakan ve Büyükbeşe, 2010: 75).

Demokratik yöneticiler iki şekilde olabilir: Gerçek demokratik yönetici ve sözde demokratik yönetici. Bu bağlamda bir yönetici, başka kişilerin düşüncelerine başvurduğunda iten davranıp düşünceleri ile ilgili değerlendirmelerde bulunuyorsa gerçek demokratik bir yöneticiden (Bulut ve Bakan, 2005: 67); fakat yönetici, formalite olarak başkalarının görüşünü alıp bu görüşü dikkate almadan değerlendirmelerde bulunuyorsa, sözde demokratik bir yöneticiden bahsedilebilir (Tortop, 2009: 121).

1.5.3. Sorumluluktan Kaçan veya Sorumluluk Alamayan Yönetici

Bu tipteki yöneticiler, kendisindeki yasal gücü hemen hemen hiç kullanmaz/kullanamaz. Çalışanlar işletme faaliyetlerini yerine getirirken, yönetici kayıtsız kalarak onları serbest bırakır (Kılıç vd., 2014: 252). Bu noktada yönetici yetkilerine sahip çıkmadığı için, yetkilerini uygulama hakkını tümüyle çalışanlarına bırakmıştır. Sadece çalışanlar yöneticiye herhangi bir konuda fikir beyan ettiğinde yönetici görüşünü dile getirir; fakat bu görüş çalışanları ilgilendirecek düzeyde olmamaktadır (Erol ve Köroğlu, 2013: 48). Bu tipteki yöneticilere nemelazımcı, hiçbir işe karışmak istemeyen ya da halk arasında bilinen bir tabirle “etliye sütlüye karışmayan” yöneticiler de denilebilir (Tortop, 2009: 121).

Başka bir ifadeyle yönetici, çalışanlarına faaliyetler süresince ödül ve ceza gibi güdüleme araçlarını vermemektedir. Çalışanlar yöneticiden yardım talep ettiği zaman, onları dikkate almayıp destekleme gayreti içerisine girmez. Soru sorulduğunda ise yanıt vermek istemez veya yanıtı öteler (Çatır, 2015: 20). Böyle bir durumda çalışan ne derecede yetenekli ve kendini iyi yetiştirmiş olursa olsun, yönetici yeterli olmadığı zaman işin verimliliği azalır (Tortop, 2009: 121).

1.5.4. Diğer Yönetici Tipleri

Yönetici kavramını tanımlamadaki zorluk, bu kavramla ilgili birtakım sınıflandırmaların yapılıp, açıklama getirilmesini mecbur kılmıştır (Saruhan vd., 2014: 7). Bu konu başlığındaki yöneticiler farklı sınıflandırmalara ayrılmıştır. Yapılmış sınıflandırmalara göre kurumsal işletmenin hiyerarşik yapısındaki statülerine bakıldığında yöneticiler alt, orta ve üst düzey yöneticilerden oluşmaktadır (Nazlı, 2014: 8).

Alt düzey yöneticiler, hiçbir bir vasfı olmayan çalışanların iş ve işlemlerinin koordinasyonunu sağlayan yöneticilerden oluşmaktadır. Bu tip yöneticiler esasında çalışanların işlerini yapmazlar; fakat gerektiği zaman çalışanlarına yardımcı olmak için onların görevlerini bilmek mecburiyetindedirler (Gökçe ve Şahin, 2003: 139).

Orta düzey yöneticiler, üst düzey yönetim aracılığı ile kararlaştırılmış genel hedeflere ulaşabilmek için uygulama plânlarını gerçekleştirir. Alt düzey yöneticilerin çalışmalarını koordine eder. Ayrıca alt düzey yönetici ile birlikte en alt düzeydeki beşeri kaynağı ve üst düzey yönetim arasındaki iletişimin sağlanmasından da sorumludur (Rüzgar ve Kurt, 2013: 37).

Üst düzey yöneticiler, kurumsal işletmenin tamamından sorumlu olup, işletmenin geleceği için uzun vadeli stratejik kararlar verir (Bulut ve Bakan, 2005: 68). Bu bağlamda yöneticiler, işletme hedeflerini gerçekleştirmek için vizyon ve misyon yönünde kurumsal ve rekabet stratejileri ile işletme politikaları doğrultusunda kârlılık, büyüme gibi stratejik hedeflerin gerçekleştirilmesinden sorumludur (Saruhan vd., 2014: 22).

Başka bir sınıflandırmaya göre yöneticiler, sorumlu oldukları işletme faaliyetlerin türlerine göre fonksiyonel yönetici, genel yönetici ve proje yöneticisi olmak üzere üçe ayrılmıştır (Saruhan vd., 2014: 7). Fonksiyonel yönetici, pazarlama, muhasebe, finansman yöneticisi gibi işletme faaliyetlerinden yalnızca birinden sorumlu; genel yönetici, kurumsal işletmenin tüm faaliyetlerden sorumlu iken (Bulut ve Bakan, 2005: 68); proje yöneticisi de belirli bir projenin uygulanmasından ve proje ekibinin çalışmalarından sorumludur (Saruhan vd., 2014: 7).

Diğer bir sınıflandırmaya göre yöneticiler yetkinlikleri açısından; kavramsal, beşeri ve teknik yetkinliklere sahip yönetici olmak üzere üçe ayrılmıştır. Kavramsal yetkinliklere sahip yönetici; işletmenin iç ve dış çevresi ile ilgili olan ilişkilerinin tamamında bütüncül bir yaklaşım sergiler. Beşeri yetkinliklere sahip olan yönetici; çalışanlarına karşı verimli olabilme, onlarla formel ve informel iletişim sağlayabilme ile onlara güdüleme ve liderlik yapabilme becerisi bulunmaktadır. Teknik yetkinliklere sahip olan yönetici; satın alma, üretim, finans gibi uzmanlık alanlarında faaliyet gösterirler. Makine, araç-gereç gibi donanımları, teknik ve metotları verimli kullanabilme becerisine sahiptir (Saruhan vd., 2014: 8-10; Ürper vd., 2014: 113-114).

1.6.İşletme Yöneticiliğinin Önemi

İşletme yöneticisi fiziksel, mali ve beşeri faktörleri, etkili ve verimli kullanıp plânlama, organizasyon, yöneltme, koordinasyon ve denetim gibi yönetimin temel fonksiyonlarını en uygun şekilde bir araya getirerek, işletmenin belirlediği amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlar (Tutar, 2013 a: 40). Bu bağlamda yönetici işletmenin performansı için değişen çevre şartlarına uyum sağlayarak, iç ve dış çevresini dengede tutmaya çalışır. Bu sebeple yönetici, iç ve dış çevreden işletmeye gelebilecek her türlü tehlikelere karşı proaktif davranmalıdır (Yılmaz, 2004: 167).

Yöneticinin kişisel yeteneğini, deneyim ve teknik becerilerini kullanıp her türlü sorunların üstesinden gelme gayretini göstermesi, işletmenin başarılı olması açısından önemlidir (Bulut ve Bakan, 2002: 97). Yöneticinin davranışları bulunduğu işletmenin kültürünü, iç ve dış pazardaki değerini, emeğin verimini etkilemekte; çalışma ortamının huzur içinde ve verimli olmasını sağlamaktadır (Artar, 2015: 25).

Bu konuyla ilgili çalışmalar incelendiğinde; bugünün koşullarında yönetim ve yöneticilik konularına çok önem verildiğinden, tüm ülkelerin yönetim fonksiyonunun işletmelerdeki etkinliği ve verimliliği konusuna yöneldiğinden ve katalizör etkisi için çözüm yolu arandığından, yıllar itibari ile işletme yöneticisi yetiştirmek ve daha verimli yöneticilik yapmak için pek çok kurumun oluşturulduğundan bahsedilmiştir (Bulut ve Bakan, 2002: 100-101; Bulut ve Bakan, 2005: 69; Tortop, 2009: 122; Nazlı, 2014: 9). Tüm bu çalışmalar işletme yöneticiliğinin ne kadar da önem arz ettiğini göstermektedir.

1.7.İşletme Yöneticisinde Olması Gereken Özellikler

Bir işletme yöneticisinde bulunan özellikler, diğer işgörenlere göre başka olmak zorundadır. Nedeni şu ki bir yöneticiye mesuliyet yüklendikçe, kendisindeki özelliklerin bu mesuliyeti kaldırabilecek çeşitlilikte olması gerekmektedir (Bulut ve Bakan, 2005: 69; Nazlı, 2014: 10).

Divleli (2014: 9-17) çalışmasında, işletme yöneticisinde olması gereken özellikleri “nesnel” ve “öznel” özellikler olmak üzere ikiye ayırmıştır. Yöneticinin yaşı, eğitim

seviyesi, mesleki tecrübesi gibi nesnel özellikleri bulunurken; küresel düşünme şekli, girişimci yapısı, riskle başa çıkabilmesi, esneklik, yenilik yanlısı, kalite ve dinamizm, stresle baş edebilme, öz kontrol gücü, kişisel bütünlük, güç motivasyonu, üstün başarıya odaklılık, duygusal yakınlığa düşük ihtiyaç, algılamalar ve tutumlar gibi öznel özellikleri bulunmaktadır.

Bedük'e (2000: 166-168) göre bir yöneticide bulunması gereken özellikler; doğuştan gelen ve ussal özellikler, bilgi ve tecrübeye dayalı özellikler ile yürütmeye ilişkin özellikler olmak üzere üç başlık altında açıklamıştır. Doğuştan gelen ve ussal özellikler; zeka ve yetenek, kuvvetli bellek, sabır, sadakat, dürüstlük, inandırıcılık, sevecen ve korkusuz gibi özelliklerden oluşmaktadır. Bilgi ve tecrübeye dayalı özellikler; teknik yetenek, insancıl ilişkiler kurma yeteneği ve akli yetenek gibi özelliklerden oluşmaktadır. Yürütmeye ilişkin özelliklerde ise; liderlik becerisine sahip olmak, destekleyici ve yönlendirici olmak, sorunları çözerek çatışmaları iyi yönetmek, işletme ve işgörenin amaçlarını birleştirmek, işletmedeki informel grupları çalıştırmak, inisiyatifini, yetki ve kuvvetini dengeli kullanmak gibi özelliklerden oluşmaktadır.

Covey'in (2016: 61) "Yedi Alışkanlık Paradigması"na göre bir yönetici; proaktif davranmalı, sonunu düşünerek işe başlamalı, önemli işlere öncelik vermeli, kazan kazan prensibiyle hareket etmeli, önce anlamaya çalışıp sonra anlaşılır olmaya çalışmalı, sinerji oluşturmalı ve değişen çevre şartlarına göre kendini yenileyecek özelliklere sahip olmalıdır. Ayrıca yönetici işletme amaçlarına odaklanmalı ve amaçlarının farkına varmalı, yeni ve farklı fikirlere açık olmalı, değişmelere kapalı olan norm ve yöntemlerin tümüne engel olmalı, iletişim becerisine sahip olmalı gibi özellikler de bir yöneticide bulunmalıdır (Erdoğan, 2006: 108).

Bu kısımda bahsedilen özelliklerin yöneticilerde bulunması mutlaka gereklidir. Yöneticiler sahip oldukları özellikleri ile kullanabilecekleri işletme ortamını oluşturup, işletme içerisinde bu özellikleri aktif olarak uygulamalıdır (Ardahan, 2011: 206).

1.8.İşletme Yöneticisine Etki Eden Çevresel Faktörler

Bir işletme yöneticisinin başarılı olması, işletme fonksiyonlarının uyum içinde etkin ve verimli çalışmasıyla değerlendirilir (Nazlı, 2014: 11). Bu başarının devamlılığı, yöneticinin işletmesini sürekli yenileyen ve değişen çevre şartlarına entegre etmesine, çevresel faktörleri çok iyi tanımasına ve analiz etmesine bağlıdır (Ecer ve Canitez, 2004: 35). Çünkü işletmeler -yöneticilerin alacağı kararlar doğrultusunda- hem çevresini etkileyen hem de çevresinden etkilenen açık sistemlerden oluşur. Dolayısı ile işletme yöneticisi bütün kararlarında ve faaliyetlerinde, çevresel faktörleri dikkate almak mecburiyetindedir. Bunun için yönetici, işletmesinin geleceğini belirleyecek stratejileri oluştururken işletme içi ve dışı çevre analizi yapmak zorundadır (S. Yiğit ve A. Yiğit, 2011: 120). Bu bağlamda işletme yöneticisine etki eden çevresel faktörler şu şekilde açıklanabilir:

İşletmenin dış çevresini; siyasi ve hukuki çevre, iktisadi çevre, sosyal ve kültürel çevre, demografik çevre, ekolojik çevre, teknolojik çevre gibi faktörler oluşturmaktadır. İşletmenin sektörel çevresini; rakipler ve rekabet ortamı, müşteriler, tedarikçiler, stratejik ortaklıklar, işgücü piyasası, yasal düzenleyiciler, çıkar grupları gibi faktörler oluşturmaktadır. İşletmenin iç çevresini ise; yönetim tarafından belirlenen işletme misyonu ve vizyonu, yöneticinin ve çalışanların temel becerileri, işletmenin yapısı, işletme kültürü gibi faktörler oluşturmaktadır. Bu bağlamda işletme yöneticisi stratejik kararlarını, tüm çevre faktörlerini yakından takip ederek vermelidir (Ürper vd., 2014: 39, 46, 51).

1.9.İşletme Yöneticilerinin Yetki ve Sorumlulukları

İşletme yöneticilerinin başarı sağlaması, yetkilerini adil bir şekilde kullanmasına bağlıdır. Yöneticiler, işletmelerin devamlılığını sağlamada yetkilerini kullanıp stratejik kararlar verirken, işletme menfaatlerini göz önünde bulundurmalıdır (Gül Yılmaz, 2013: 26). Bu bağlamda işletme yöneticilerinin yetkileri, işletme içinde buldukları pozisyona göre hat (komuta) ya da hiyerarşik, kurmay ve fonksiyonel yetki olarak üç şekilde açıklanabilir (Saruhan vd., 2014: 25):

Hat (komuta) yetkisi; tepe yönetimden en alt kademeye kadar devam eden yetki halkalarından birini oluşturan, sadece işletme çıktıları ve işlemsel etkinliklerden sorumlu tutulan bir yönetici yetkisidir (Kanten vd., 2017: 86). Kurmay yetki; işletmenin faaliyetleriyle ilgili konularda yardımcı olan, öneri sunan, düşünce üreten ve işletme amaçlarının gerçekleşmesinde yeterli desteği veren bir yetkiyi içerir. Yönetici karar verme ve kararları faaliyete geçirme yetkilerinden ve verilen kararların neticelerinden sorumlu olmamaktadır (Şengül, 2007: 265). Fonksiyonel yetki; yöneticinin kendi departmanı dışındaki başka bir departmana emir verme gücüdür. Yönetici bu yetkiyi kendi uzmanlık alanı, bilgi ve tecrübesi ile ilgili başka bir departmandaki çalışana iş yaptırmak için kullanmaktadır (Ergül, 2006: 7).

İşletme yöneticisinin çalışanlarıyla işbirliği içerisinde işletmeyi amacına ulaştırması, işletmedeki en önemli sorumlulukları arasında yer almaktadır (Tat, 2015: 11). Yöneticilerin işletmelerin çıkar (baskı) gruplarının beklentilerine karşı, ekonomik karar ve davranışları ile ilgili sorumlulukları olabilmektedir. Ekonomik sorumluluklarının yanında yasalarla ilgili mevzuatlara uyması, rekabet kurallarına uygun faaliyetlerde bulunması, ahlaki ve iş etiği kurallarına uyması, sosyal ve kültürel değerlere önem vermesi, toplumsal problemlerin çözümüne gönüllü olarak katkı sağlaması, topluma zarar verebilecek faaliyetleri önlemesi ve sosyal yaşamın standartlarını ve kalitesini iyileştirmesi bakımından da sorumlulukları bulunmaktadır (Torlak vd., 2013: 12,16; Kaleli Karasakal, 2012: 158-160).

İşletme yöneticisinin; çalışanlarıyla ortak vizyon oluşturabilme, yenilikçi olup gerektiğinde risk alabilme, çalışanları çok yönlü koordine edebilme, sistematik düşünüp sistem kurabilme gibi sorumlulukları bulunmaktadır (Okumuş vd., 2007: 37). Ayrıca işletme yöneticisi çalışanlarının yeteneklerini ortaya çıkarmalı, kişiliğine saygı göstermeli, onları başarılı olacağı ve daha aktif çalışacağı en uygun alana yönlendirmeli, o alan içinde çalıştırıp performansını değerlendirmeli ve becerilerini geliştirmeli (Can, 1998: 55); yönetici yönetimin temel unsurlarını en iyi şekilde uygulamalı, çalışanlarını interaktif bir şekilde dinlemeli ve çalışanlarının görüşlerini önemsemelidir. Yönetici çalışanları ve işletmesi ile bağıını koparmamalı,

alışanlarına girişimcilik ruhunu vermelidir. Yönetici gerektiğinde çalışanlarına yetkisini devretmede katı olmamalıdır (Tortop, 2009: 124-125).

Yönetici bu çalışmada bahsedilen sorumluluklarını yerine getirdiğinde ve yetki gücünü adil bir şekilde kullandığında; işletme içerisinde karşılıklı güven ortamı oluşabileceği, çalışanların işletmeye olan verimliliğini ve bağlılığını, işletme fonksiyonları arasındaki uyumun sağlanmasındaki süreci artıracakđı ve işletme amaçlarına ulaşılmasındaki sürecin ise azalacakđı düşünölmektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

İnsanoğlunun var olduğu her alanda, hata ve hile kavramlarından bahsedilebilir. Şöyle ki işletmelerin kurulması ve zaman içerisinde büyüyerek karmaşık bir yapı haline gelmesi, ticari ilişkilerde hata ve hilelerin oluşumuna yol açmış (Dumanoğlu, 2005: 348; Göksu, 2011: 37); toplumun tüm kesiminde yapıldığı gibi işletmelerde gerçekleşen hata ve hilelere engel olabilmek adına, bu konu üzerinde uzunca bir süre çalışmalar yürütülmüştür (Dumanoğlu, 2005: 348).

İşletmelerde oluşan iktisadi özellikte ve parayla açıklanabilen ticari faaliyetleri ispat edici belgelere dayandırıp kayıt altına alan, sınıflandırma yapan, özetleme işleminden sonra güvenilir bilgileri analiz ederek raporlayan ve sonuçları işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına aktaran teknik işleri, muhasebe fonksiyonu yerine getirmektedir (Yıldız, 2013: 2). Fakat muhasebe, farklı faaliyetler ile ilgili işlemleri yaparken daima tutarlı, tam ve doğru bir biçimde kayıt yapamama, eksik ve yanlış bilgileri rapor edici yahut çeldirici sonuçlara ulaştıran riskleri de taşımaktadır. Bu risklere neden olan iki önemli unsur ise, muhasebedeki hatalar ve hilelerdir (Cengiz, 2016: 4). Bu hata ve hilelerin her biri, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olmayan davranış biçimi şeklinde idrak edilmektedir. Bu bağlamda muhasebe alanyazın çalışmaları incelendiğinde, “hata ve hile” öğelerinin çoğunlukla aynı cümlede beraber yer aldığı görülmektedir. Fakat bu öğelerin her ikisi de anlam bakımından değişik kavramlardan oluşmaktadır (Zeytin, 2007: 85; Aytekin vd., 2015: 70).

Buna göre çalışmanın ilgili bölümünde konunun daha iyi anlaşılır olması ve muhasebe alanında ne kadar önem arz ettiğini ifade etmek için; hata ve muhasebe hatası, hile ve muhasebe hilesi, hile ve hata ayrımı, hilenin özellikleri, hile grupları, hile yapma nedenleri, hile üçgeni, hile elması, hilenin tespit edilmesi ile hata ve hilenin önlenmesi hakkında açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir.

2.1. Hata ve Muhasebe Hatası

Hata sözcüğü Arapça kökenden gelmiş olup Türkçe dilinde istemeden ve bilmeden yapılmış kusur, yanlış, yanılma, yanılığın şeklinde tanımlama yapılmıştır (<http://www.tdk.gov.tr>, 15.04.2017). Hata eylemi bireylerin, gerek kendi isteğinin gerçekleşmesi anında gerekse kendi isteğini bildirmesi durumunda özensizlik, tedbirsizlik gibi istem dışı sebepler ve kimsenin etkisi altında kalmadan, gerçekteki isteğine uymayan bir bildirimde bulunması aşamasında gerçekleşebilir (Keskin, 2014: 5).

Muhasebe hataları, dar anlamda ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde ifade edilebilir:

Dar anlamda hata, kasıt unsuru içermeden yapılan düzensizlikler şeklinde ifade edilirken; geniş anlamda hata, işletme çalışanları tarafından unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik gibi nedenlerle bilmeyerek (Haftacı, 2016: 83) ya da ihmal, deneyimsizlik durumları gibi muhasebe kayıt ve işlemleri esnasında meydana gelen yanlışlıklardan oluşmaktadır (Kirik, 2007: 39). Bu yanlışlıklarda ya da muhasebe hatalarında bireyler, kendi menfaatleri yönünde bilinçlice yahut istemli olarak fiil ve davranışları sergilemezler. Yanlışlar ve hatalar, bireylerin yeterli muhasebe bilgisine sahip olmadıkları ve muhasebe işlevlerini savsakladıkları için meydana gelmektedir. Fakat muhasebe hataları istemeden de yapılırsa bu yanlışlıkların farkına varılmadığında, işletmelere ciddi zararlar verdirebilir (Ertürk, 2010: 5).

Muhasebede hatalar, özellikle finansal bilgi kullanıcılarını yanıltması nedeniyle TMS'ler tarafından ele alınmıştır. Buna göre hatalar, finansal tablo hesaplarının tanımlanması, değerlendirilmesi, arz edilmesi ve gerekli açıklamaların yapılması esnasında meydana gelmektedir (Aktaş, 2013: 78; Cüre, 2015: 22). Başka bir ifadeyle hatalar; finansal tablolarda kasıtsız olarak yapılan aksamalardan, tutarsızlıklardan ve anlaşılır ifade eksikliklerinden kaynaklanmaktadır (Altıntaş, 2010: 152). Ayrıca finansal tablolar düzenlenirken, muhasebe hesaplarının doğru

olup olmadığına dikkat etmeden yanlış bilgilerin beyan edilmesi de muhasebe hatalarını oluşturmaktadır (Steliana, 2013: 18).

Genel olarak muhasebe hataları; yasalara, talimatname ve yönerge biçimindeki meşru düzenlemelere, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, işletmelerin yol, yöntem ve ahlakına, doğru olduğu bilinen başka kural ve prensiplere aykırı olan fakat kasıt unsurunu taşımayan eylem ve davranış biçimi olarak tanımlanabilir (Bayraklı vd., 2012: 20; Erdoğan vd., 2014: 65; Dinç ve Cengiz, 2014: 227; Alptekin, 2017: 3).

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere muhasebe hataları yapılırken bireyler, maddi bir çıkar sağlamak niyetiyle ussal ve kasıtlı bir davranış sergilememekte; fakat muhasebe faaliyetlerini sürdürürken yeterince itina göstermediğinden genel olarak bazı işlemlerde unutulmalara, eksikliklere, yanlışlıklara ve gerçeği yansıtmayan değerlendirmelere sebebiyet verebilmektedir.

Muhasebe hatalarını oluşturan temel sebepler şunlardır (Genç, 2009: 8; Batı, 2017: 54-55):

- Yeterince hassasiyet gösterip, dikkatli davranmamak,
- İhmalkârlık yapmak,
- Yeterli bilgi, donanım ve tecrübe eksikliği,
- Yoğun tempoda çalışmanın verdiği yorgunluk,
- Kanun, yönetmelik ve mevzuat gibi kuralların gerektiği gibi anlaşılabilmesi,
- Plân ve program yapmadan çalışmak

Günümüzde bilgisayar teknolojileri ve farklı muhasebe programları her ne kadar gelişme gösterse de muhasebe ile ilgili işlemlerde asgari düzeyde de olsa hatalar meydana gelebilmektedir (Aytekin vd., 2015: 71). Kasıt unsuru taşımayan muhtemel hatalar; matematiksel hatalar, kayıt hataları, nakil (virman) hataları, unutma ve tekrarlama hataları, bilanço hataları ile telafi edici hatalar olarak sınıflandırılabilir (Katkat, 2007: 103-105; Okay, 2011: 43):

- **Matematiksel Hatalar:** Muhasebe işlemlerinde tutulan resmi nitelikteki defter ve belgelerde yapılan matematiğin dört ana işleminden kaynaklı, hesaplama hatalarından oluşmaktadır (Akalin, 2017: 11).
- **Kayıt Hataları:** Belgelerin muhasebeleştirilmesi esnasında kayıt işlemleri yapılırken rakamlarda, tutar ve hesap adlarında yanlışlıkların olması durumunu ifade etmektedir (Baskan, 2013: 7).
- **Nakil Hataları:** Muhasebedeki hesap kayıtlarının, yevmiye (günlük) defterinden diğer defter-i kebir (büyük defter) defterine aktarılması esnasında gerçekleşen yanlışlıklardan oluşmaktadır (Katkat, 2007: 104).
- **Unutma ve Tekrarlama Hataları:** İşletmelerin alım, satım, maliyet şeklindeki işlemlerin ait olduğu döneme kayıt edilmemesi ya da hiçbir şekilde kayıt altına alınmaması durumu, unutma hatası olarak bilinirken; muhasebe işlemlerinin deftere birden fazla kayıt edilmesi, tekrarlama hatası olarak adlandırılmaktadır (Güneş, 2012: 36).
- **Bilanço Hataları:** İşletme çalışanlarının muhasebenin temel ilkeleri ile mesleki mevzuat bilgilerine yeterince uyamadığından değerlendirme hataları oluşurken (Batı, 2017: 49); tek düzen hesap plânına göre ilgili hesapların farklı kayıtlarda tutulması gerekirken tek bir hesap kalemi altında tutulması, hesapların birleştirilmesi hatalarını oluşturmaktadır (Akalin, 2017: 16).
- **Telafi Edici Hatalar:** Öncesinde yapılan bir hatanın, işletme çalışanı tarafından yok edilirken ya da düzeltilirken gerçekleşen hatalardan oluşmaktadır. Bu durum yapılan işlemlerin güvenilir olduğu izlenimi verirken, aslında çok tehlikeli olduğu söylenebilir (Nazlı, 2014: 22).

2.2. Hile ve Muhasebe Hilesi

Bugünün çalışma hayatında işletmelerin karşılaştığı en mühim problemlerden birini, yapılan hileler oluşturmaktadır (Çatıkkaş, 2011: 18). Bu hileler dünya tarafından bilinen bir terim olduğu için hile sözcüğünün gerçekte ne anlama geldiğini, bireyler çoğu zaman bilememektedir (Öztürk, 2016: 3). Oldukça geniş bir alanı çevreleyen

hile kavramına dair, günümüzde tek ve kapsayıcı bir açıklamada bulunmak kolay olmadığı için çeşitli tanımlamalar yapılmıştır (Bozkurt, 2009: 60).

Hile kavramının İngilizcedeki karşılığı “Fraud” sözcüğünden gelmiş olup, Latincedeki anlamı ise hasar, yanlış yapma ve aldatma olarak “Fraus” sözcüğünden türediği bilinmektedir. Uluslararası alanyazın çalışmalarında yer alan “Fraud” sözcüğünün ise Türkçedeki karşılığı olarak hangi anlamda kullanılacağına dair kesin bir görüş birliği sağlanamamıştır. Türkiye’de yapılmış alanyazın çalışmalarına bakıldığında “Fraud” sözcüğüne karşılık hile kavramı, yolsuzluk ya da suistimal olarak belirtilmektedir (Şengür, 2010: 3; Batı, 2017: 19).

Hile sözcüğü Arapça kökenli olup Türk Dil Kurumuna göre iki şekilde ifade edilebilir. İlki; bir başkasını aldatmak ve yanıltmak amacı ile düzenbazlık, dolap çevirme, oyuna getirme, entrika yapmak gibi anlamında kullanılırken; ikincisi başka birinden çıkar elde etmek gayesiyle bir şeye değeri olmayan bir şey katmak olarak açıklanabilir (<http://www.tdk.gov.tr>, 15.04.2017).

Hile, sosyal bir ortamda gerçekleştiğinden ülke ekonomisi, işletmeler ve bireyler için ciddi zararlara yol açan bir durumdur (Silverstone vd., 2012: 17). Bir ekonomide ticari ilişkiler ne kadar artarsa, hilenin yapılma fırsatı da bir o kadar artmaktadır (Graycar ve Smith, 2002: 1). Bu sebeple hile; hırsızlık yapmak, yolsuzluklara karışmak, hukuki bir geçerliliği olmayan gizli anlaşmalarda bulunmak, zimmetine para ve kayda değer eşya geçirmek, kara parayı aklamak, rüşvet ve kandırma yoluyla para almak gibi olayları ifade etmektedir (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir, 2011: 8). Pehlivanlı (2011 a: 3) hileyi, bir bireyin ya da işletmenin mal varlıklarına kasıtlı olarak el koymak veya mal varlıklarını haksız yere şahsi çıkar elde etmek gayesiyle kullanmak olarak tanımlamıştır.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü hile terimini ‘suistimal’ yönüyle ele almakta ve hilenin, sahte işler peşinden gitmek, güveni kötü amaçlar için kullanmak gibi kanuna uygun olmayan fiil ve davranış biçimi olduğundan bahsetmiştir (Özeroğlu, 2014: 182).

Hile; tepe yönetiminden sorumlu, yönetim kademesindeki herhangi biri, işletme çalışanları ya da üçüncü kişilerden biri veya daha fazla kişi tarafından hiçbir yasal dayanağı olmadan, aldatma yoluyla maddi bir kazanç sağlamak için gerçekleştirilen bilinçli eylemler olarak tanımlanabilir (BDS 240, 2013: 9). Bu açıdan bakıldığında hile yoluyla yapılan işlemler ve doğurduğu sonuçlar, yalnızca işletme yöneticileri ile çalışan personeli ilgilendirmekle kalmaz, işletmenin iç ve dış çevresini de yakından ilgilendirip etkisi altına alan olaylardan oluştuğu söylenebilir (Küçük, 2008: 3).

Muhasebe hilesi, işletmeye ait muhasebe kayıt, belge ve işlemlerinde belirli bir amaç için kasıtlı olarak tahribata yol açmak (Terzi, 2012: 52); kişilerin bilinçlice ve iyi niyet beslemeden bir işletmenin varlıklarını değersizleştirip zarara yol açmaya yönelik her türlü girişim olarak tanımlanmaktadır (Açık, 2012: 354). Çünkü hile eylemi gerçekleştirilirken öncesinden bir kurgu ve plânlama yapılır (Bayraktar, 2007: 13). Ayrıca hileli işlemlerde daima bir kandırmaca, güvensizlik ve düzmeçilik bulunduğu söylenebilir (Bati, 2017: 19).

Vergi miktarını düşürmek amacı ile yapılan muhasebe hilesi; vergiye ait gelirin yahut ödenmesi lazım olan verginin bir kısmını ya da tamamını indirmek gayesiyle olağan bir vergi teftişi aşamasında meydana çıkmasını zorlaştıracak biçimde, muhasebenin kayıt etme ve teknik işlemlerini kullanarak saklamaya dair her çeşit muhasebe faaliyetleri olarak tanımlanabilir (Oral, 2010: 37).

Geniş anlam olarak hile, muhasebe ile ilgili işlemlerin belgeye dayandırılması, kayıt altına alınması, işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına raporlanması esnasında, kötü zihniyet ile işletme bilgi kullanıcılarının haberi olmadan, maddi kayıba neden olacak şekilde yazılı ve veri kayıt ortamlarında yasa, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları dışına çıkarak, suça ortak olmak biçiminde tanımlanmıştır (Erol, 2008: 231; Bircan, 2013: 26). Bu bağlamda muhasebe hileleri şunlardır (Bunget vd., 2009: 281):

- Muhasebe kayıt ve belgelerinde manipülasyona başvurarak, sahtekârlık yapma ve değişikliğe gitme,
- İşletme varlıklarını olduğundan eksik gösterme,
- Muhasebe kayıt ve belgelerdeki işlemleri bilerek unutmak ve yok etmek,

- Hayali işlemler yaparak hesapları kayıt etmek,
- Muhasebe politikalarının bilinçlice hatalı uygulanmasıdır.

Ayrıca muhasebe hilesi, işletmedeki bir telefonla işle ilgili olmayan görüşmelerde bulunmak gibi önemsiz durumlardan, işletmenin finansal varlıklarını art niyetle gasp etmek ya da yasa dışı para almak gibi önemli durumlara kadar varan büyük bir alana yayılabilmektedir (Çalış vd., 2014: 95).

Bu konuyla ilgili yapılan açıklamalar değerlendirildiğinde hile; kişilerin ve işletmelerin güveni kötüye kullanarak sahtekârca davranmaları, kanuna aykırı olarak yapılan bir durum olduğu söylenebilir. Hile olayı, farklı kişiler ya da işletmeler tarafından resmi olmayan yöntemlerle mal ve hizmet elde etmek, borçlarını yahut sorumluluklarını karşılamaktan çekinmek, kişisel ya da mesleği ile ilgili konularda azami kazanç sağlama fikri ile yapılabilmektedir (Avşarlıgil, 2010: 38). Ayrıca finansal tablolarda yapılmış önemli derecedeki yanlışlıkların doğru gibi beyan edilmesi durumu olan (Erol ve Aslan, 2016: 22) muhasebe hileleri her şeyden öte; dünyada yaşanmış Enron, Parmalat, Worldcom, Xerox, Waste Management, Sunbeam, Cendant gibi (Atmaca, 2012: 193-194) finansal skandalların oluşumuna zemin hazırladığı için çok tehlikeli olarak kabul edilmektedir (Karcıoğlu ve Öztürk, 2016: 22).

2.3. Hile ve Hata Ayrımı

Finansal bilgilerin güvenilir olması yönündeki belirsizlikler, muhasebe hata ve hilelerinden kaynaklanabilir (Yılancı vd., 2013: 85). Fakat muhasebe işlemlerinde oluşan düzensizliklerin hatalardan mı yoksa hilelerden mi kaynaklandığını belirlemek, çoğu zaman kolay olmamaktadır. Çünkü işlemlerin hileli olması çoğunlukla yapılan hatalar aracılığıyla gerçekleşmekte veya hileli işlemlere ‘hata süsü’ verilmektedir. Dolayısıyla hatalı işlemlerde hile özelliğinin bulunması, onların ‘kasıt’ unsuru taşıdığı söylenebilir (Hatunoğlu vd., 2012: 176; Öztürk, 2015: 6-7).

Hile olayı; bilerek yapılan bir eylemi ifade ettiği için kasıt unsuru bulunmayan hatalı davranış biçimlerinden ayrı tutulmaktadır (Küçük ve Uzay, 2009: 240). Hukuk ile

ilgili alanların tümünde yer alan ve çoğu kez kanuni düzenlemelere ve kararlara konu edilen hile; aldatma, aldatılma ve gerçekleşen olaylar üzerine kurgulanmış bir içerikten oluşmaktadır. Bu kurguda aldatan taraf, bilinçli olup düşünme yetisiyle hileli eylemlerde bulunabilir. Hilekâr yarar sağlamak için aldatılan tarafı -kasıtlı olarak- hata yapmaya yönlendirme konusunda çok istekli olup, kendinden emin bir tavır sergilemektedir (Saban, 2006: 59-60).

Muhasebe hatası ise; kişilerin dalgın olması, yeterince dikkat etmemesi, bazı hususları gözden kaçırmaması, tecrübesiz olması ya da yeterince donanımlı olmaması nedeniyle muhasebe kayıt işlemlerinde, dokümanlarında ve hesap kalemlerinde gerçekleşen istenmeyen yanlışlıklardan oluşmaktadır (Doğan ve Kayakıran, 2017: 169). Muhasebede yapılan yanlışlıklar, işletmelerde kayıpların oluşumuna yol açan unsurlardan birini taşısa da hile gibi 'suç' faktörü olarak görülmemektedir (Öztoprak, 2017: 51). Muhasebe hataları, hesapların kayıt edilmesi aşamasında oluşurken; muhasebe hileleri, çoğunlukla belgelerin düzenlenmesi sırasında yasa dışı işlemler bilerek yapıldığında gerçekleşmektedir. Bu sebeple hileler, bilinçli yapıldığı için kendiliğinden meydana gelmemektedir (Yardımcıoğlu vd., 2014: 178).

Hatayı gerçekleştirenlerin başkalarına zararı dokunduğu söylenebilir; fakat bu durumdan onların herhangi bir çıkar beklentisi içine girdiğinden bahsetmek, doğru olmayabilir. Oysaki hileyi gerçekleştirenler kendilerine çıkar sağlamak amacıyla birilerine ciddi derecede zararlar verebilmektedir (Kısacık, 2013: 39-40). Hilekârın, kendi iyiliği için başkalarını kandırmak suretiyle değerli olan herhangi bir varlığa sahip olması ya da borçlarından kaçmak istemesi, hile olarak değerlendirilebilir (Hacıhasanoğlu ve Karaca, 2015: 118).

Bir işletmenin finansal tablolarında hatalar bilerek yapılmassa dahi, bir hesap kaleminin unutulması ya da bir faaliyetin gözden kaçırılması halinde (Özbirecikli, 2013: 217) yatırımcılar, çalışanlar, kredi verenler, müşteri, devlet, satıcılar ve tedarikçiler gibi finansal tablo kullanıcılarını yanıltmaya ve ilgili işletme hakkında yanlış değerlendirmelere sebep olabilmektedir (Demir, 2006: 3). Ayrıca hileler kişilere maddi ziyan vermekle birlikte, işletmelerin rekabet ortamında saygınlığının

azalmasına ve işletme çalışanlarında motive kaybına sebep olabilmektedir (Bekçioğlu vd., 2013: 11).

Muhasebe hata ve hileleri arasındaki ayrımı, yapılarındaki ‘niyet’ faktörü belirlemektedir (Bayraklı vd., 2012: 93). Şöyle ki dürüst bilinen kişiler muhasebe işlemlerini gerçekleştirirken, gerçekte belgelerde oynama yapmamakta, suç içerikli delilleri gizlememekte veya onları yok etme eyleminde bulunmamaktadır. Fakat belge ve delillerin manipülasyona uğraması, kişilerin kötü niyetli bir eylemde bulunduğu göstergesi olabilir. Ayrıca yapılan bir hatayı düzeltmek yerine gizlemeye çalışmak, çoğunlukla sahtekârlıkta ve suç içerikli olayları örtbas etmede aktif bir rol alan kötü niyetli kişiler tarafından gerçekleştiği söylenebilir (Coenen, 2008: 8).

Muhasebe hata ve hilelerini ilgilendiren çalışmalara bakıldığında; genel olarak işletme çalışanı tarafından hataların kasıtsız olarak meydana geldiği; hilelerin ise sıklıkla işletmenin üst yönetimi ve yönetimin paydaşları aracılığıyla türlü sebeplere bağlı olarak yapıldığı anlaşılmaktadır (Bulca ve Yeşil, 2014: 51). Şayet çalışanlar tarafından işletmelerde türlü hatalar yapıldığında, işletme yönetimi bu tür hataları belirleyemediğinde hatanın tespit edilemediğini anlayan işletme çalışanı, hilenin de ortaya çıkarılamayacağını akıl ederek hileli işlemlere başvurabilir. Bu sebeple hileyi başlatan faktörün hata olabileceğini öngörüp, bu durum dahilinde iç kontrol tekniklerini etkili kılmak fayda sağlayabilir (Güvenç, 2009: 22; Kısacık, 2013: 40). Çünkü hile, çoğunlukla yeteri ölçüde bir kontrol sisteminin var olmaması sebebiyle oluşmaktadır (Demirci Ece, 1998: 28).

Başka bir ifade ile muhasebedeki hata ve hileleri ayırt etmede ana kriter ‘kasıt’ unsuru iken, bazen muhasebede yapılan düzensizliklerin hata ya da hile olup olmadığının belirlenmesinde aşağıdaki prensiplere de başvurulabilir (Kirik, 2007: 53; Ertürk, 2010: 11-12; Öztoprak, 2017: 51-52):

- Muhasebedeki düzensizlikler aynı şekilde devamlı yapılıyorsa hile,

- Muhasebedeki düzensizlik ile hesap karşının çabucak farkına varılması mümkünken, yapılan yanlışlığı düzeltmek için başka bir yanlışlık yapılırsa hile,
- Mikro işletmelerde büyük miktarlarda düzensizlik yaşanmışsa hile,
- Makro işletmelerde küçük miktarlarda düzensizlikler yapılmışsa hata,
- Muhasebe düzensizlikleri girişimci, işletme yöneticileri ve çalışanlar için kazançlı; başkalarına ise doğrudan ya da dolaylı şekilde kayıplara neden oluyorsa hile olarak değerlendirilebilir.

Sonuç itibari ile bir yanlışlığın hata ya da hile olup olmadığını anlayabilmek için ilk olarak ‘kasıt’ faktörüne odaklanmalı ve birbirinden ayırıcı unsurlar ise tespit edilmelidir (Öztürk, 2016: 9; Bulca ve Yeşil, 2014: 49).

2.4. Hilenin Özellikleri

Hile olayının temelinde ‘kurban’ kişi ya da işletmenin başkaları tarafından mutlaka kandırılması durumu bulunmaktadır (Bozkurt, 2016: 60). Bu bağlamda ortaya çıkan tüm hilelerde ortak olan dört temel özellikten bahsedilebilir. Bunlar (ACFE, 2006: 6):

- Hile eylemi, hilekâr tarafından gizlice yapılan bir faaliyettir.
- Hileyi yapan, işletmeye veya kişilere karşı olan güveni ortadan kaldırıp, kasıtlı davranmaktadır.
- Hileyi yapan kendisine dolaylı ya da doğrudan finansal bir yarar edinmektedir.
- Hilenin yapılması sonucunda işletmenin gelirleri asgari düzeyde, maliyetleri ise azami ölçüde olduğundan, işletme zarara uğrar.

Ayrıca bu ortak özelliklere ek olarak şunlar söylenebilir:

- Kurban kişi ya da işletme bir şekilde aldatılır (Bozkurt, 2016: 60).
- Hile olayı ‘Hile Üçgeni’ olarak bilinen baskı, fırsat ve haklı gösterme öğelerinin bir arada bulunması sonucunda oluşmaktadır (Kaya, 2013: 3).

Hileli eylemlerin başrolünde çoğunlukla ‘güven’ faktörü bulunmaktadır. Çünkü güvenin, hile olaylarının başarıyla sonuçlanmasında vazgeçilmez bir faktör olduğu söylenebilir (Bozkurt, 2016: 61). Bu bağlamda güven duyulan kişilere sorumluluklar verildiğinde, hile yapma imkanı doğar ve bu durum hilenin yapılmasını kolaylaştırabilir (Göçgüner, 2013: 11).

Hiledeki özellikler genel olarak aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Abdioğlu, 2007 b: 163; Öztoprak, 2017: 54):

- Bütün işletmelerde ve işletmelerin her kademesinde hile olabilir.
- Hilenin uluslardan hiçbirine ait olamayacağı gibi kültürel çizgisi de bulunmamaktadır.
- Oluşturulan sistemlerden biri bile hileyi tamamen yok edemediğinden, hileyi daima asgari düzeyde tutmak amaç olmuştur.
- Hile yapılmasına engel olmaya garanti veren bir teknik ve düzenleme bulunmamaktadır.

2.5. Hile Grupları

İşletme dünyasında yapılmış ya da yapılabilecek hilelerin tamamını kayıt altına alarak, sınıflandırma yapmak çok zor bir durumdur. Çünkü insanoğlunun yaratıcı zihni, yeni bir hile türünü ortaya çıkarmada önemli rol oynamaktadır (Bozkurt, 2009: 64). Bu yüzden hile konusunda türlü araştırmalarda bulunmuş bilim insanları, hileyi engellemek için uğraş verenlere başarılı olmaları için, oluşmuş ya da oluşabilecek hilelerin tamamını kayıt edip, sınıflandırmak yerine ‘tıpkı bir hilekâr gibi düşünüp davranmaları’ hususunda açıklamalarda bulunmuştur (Erdem, 2014: 5; Bozkurt, 2016: 64).

Hileler çeşitli şekillerde sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir. Bu sınıflandırmalara ait örneklerden bazıları aşağıdaki gibidir (Abdioğlu, 2007 a: 121):

- İşletme çalışanlarının işletmelerine yaptıkları hileler,
- Beyaz yakalıların yaptıkları hileler,

- İşletmedeki üst yönetimin işletme bilgi kullanıcılarını yanıltmak için finansal tablolarda yaptığı hileler,
- Yatırımlar ile ilgili yapılmış hileler,
- Ticari rüşvet ve komisyonlar ile ilgili hileler,
- Banka işlemlerinde yapılan hileler,
- Elektronik fon transferleri (EFT) ile ilgili yapılmış hileler,
- Bilgisayar hileleri,
- İnternet aracılığı ile yapılmış hilelerdir.

CIMA (2008: 7) tarafından yapılmış hile sınıflandırması aşağıdaki gibidir:

- Müşterilere ya da iş adamlarına karşı kişilerin yaptıkları hileler,
- İşletme çalışanlarının başka çalışanlara karşı yaptıkları hileler,
- İşletmelerin yatırımcılar, tüketiciler ve çalışanlara karşı yaptıkları hileler,
- Finans işletmelerine karşı yapılmış hileler,
- Kişilerin ya da işletmelerin devlete karşı yaptıkları hileler,
- Profesyonel hilekârların büyük işletmelere yaptıkları hileler,
- Bilgisayar ve teknolojinin kullanılarak yapılan elektronik suçlardır.

ACFE (2010: 7) tarafından hileler üç ana başlık altında toplanmıştır. Bunlar:

- Yolsuzluk,
- İşletme varlıklarının kötüye kullanılması,
- Hileli finansal tablolar ve sahte belgeler.

İşletmelerde yapılan iki tür hile bulunmaktadır (Özkul ve Pamukçu, 2012: 20):

- İşletme kaynaklarının kişisel menfaat için kullanılması,
- İşletmenin finansal tablolarında bilerek yanlışlıkların yapılmasıdır.

İşletmelere karşı yapılmış hilelerden özellikle 'işletme çalışanlarına karşı' hile türleri için genel bir liste bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2016: 75-76):

- İşletme kasasından nakit para, çek, pul veya benzer şeylerin çalınması,

- Gelen ödemelere el koymak,
- Banka kayıtlarında değişiklik yapmak,
- Belge düzmeciliği yapmak,
- Yazar kasaya yönelik sahtecilik yapmak,
- İşletmeye ait çekleri, kişisel fatura ödemelerinde kullanmak,
- Sahte kişiler adına çek düzenlemek,
- Gerçekte olmayan kişilere ödeme çıkarmak,
- Sahte düzenlenmiş faturalar ile ödeme almak,
- Mal ve hizmet faturalarını şişirmek,
- Stok kayıtlarında değişikliğe gitmek,
- Rüşvet almak,
- Şişirilmiş fiyat teklifleri almak,
- Yapılmamış işler için ödeme yapmak,
- Yetkisi olmayan işlemlerde bulunmak,
- Hayalet çalışanlar yaratmak,
- Fazla mesailerin şişirilmesi,
- İşletmeden ayrılan çalışanı, çalışıyor göstermek,
- Vaktinden önce ödeme yaparak fayda sağlamak,
- Performans çıktılarında oynama yapmak,
- Kişisel harcamaları işletme giderlerine yansıtmak,
- Duran varlıkları kişisel amaç için kullanmak,
- Teknoloji hırsızlığı yapmak,
- İşletme bilgilerinde sızdırma yapmak.

Yukarıdaki listeden de anlaşılmaktadır ki hileli işlemleri çevreleyen alan genişledikçe, verilen zararların ciddiyet boyutu da bir o kadar artabilmektedir (Karacan, 2012: 112).

2.5.1. Genel Sınıflandırma

İşletme merkezli yapılan hileler, beş temel grupta toplanabilir. Genel olarak hile türleri Tablo 2.1'deki gibidir:

Tablo 2.1: Hile Grupları

Hile Türü	Kurban	Hileyi Yapan	Eylem
Çalışan Hileleri	İşveren	İşletme Çalışanları	İşletme çalışanı hırsızlık yapar.
Yönetim Hileleri	Finansal Tablo Kullanıcıları	Tepe Yöneticileri	Finansal tablolar olduğundan farklı gösterilir.
Yatırım Hileleri	Yatırım Yapanlar	Kişiler	Yatırım için para yatırır.
Satıcı Hileleri	Alım İşlemlerini Yapan İşletmeler	Satıcılar	Fiyatlar şişirilir, sevkiyat yapılmadan para transferi yapılır.
Müşteri Hileleri	Satış İşlemlerini Yapan İşletmeler	Müşteriler	Satıcı aldatılır.

Kaynak: Bozkurt (2016: 65).

2.5.1.1. Çalışan Hileleri

Ekonomik bir sistemin parçası olan işletmeler, çalışanları vasıtasıyla faaliyetlerini yürütmektedir. Dolayısıyla çalışanlar, kamuya açık olmayan işletme içi bilgilere (gizli bilgiler ya da işletme sahibine ait özel bilgiler) kolaylıkla ulaşabilmekte, etkili ve güven sağlayıcı pozisyonlarda yer alabilmektedir (UNCITRAL, 2013: 60). Hileler işletme yönetimin her kademesinde bulunan nitelikli çalışanlar tarafından yapıldığı için, mesleki hileler olarak da adlandırılmaktadır (Gündüz, 2014: 21). Bu hileler işletme çalışanları ile orta ve üst kademedeki yöneticilerin uygun olmayan eylemleri sonucunda meydana gelmektedir (Dönmez ve Karausta, 2011: 19).

Çalışan hileleri; bir kişinin mesleki bilgilerini, işletmesinin varlık ya da kaynaklarını, kişisel menfaat elde etme isteği ile art niyet yönünde kullanması durumunu ifade etmektedir (Dönmez ve Karausta, 2013: 63). Ayrıca bir çalışanın yasal olmayan yöntemler ile işletmeye ait varlıkları ele geçirip, işletme sahibini dolandırması da

çalışan hileleri olarak kabul edilebilir (Zengin, 2016: 83). Genel olarak bu tür hilelerde çalışan, işletme varlıklarını çalma veya zimmetine geçirme eylemini yapmaktadır (Anuk, 2015: 60). Çalışanlar bu eylemi doğrudan ya da dolaylı yöntemler olmak üzere iki şekilde yapabilmektedir.

Doğrudan yapılan hilelerde; çalışanlar gerçek olmayan işletmeler kurarak, kasadan nakit para, çek, demirbaş, stok gibi varlıkların çalma işlemini gerçekleştirmektedir. Bu tür işlemlerde üçüncü bir kişi bulunmamakta, yapılan hırsızlıklar ise direkt çalışanın kişisel hesabına aktarılmaktadır (Bozkurt, 2016: 64).

Dolaylı yapılan hilelerde ise üçüncü bir taraf bulunmakta olup; bulunduğu işletmenin vasıtası ile çalışan, satıcılardan ya da müşterilerden rüşvet alma karşılığında onlara fayda sağlamaktadır. Sağlanan bu faydanın maliyeti ise ilgili işletme tarafından karşılanmaktadır (Kırık, 2016: 6). Bu bağlamda işletme çalışanları aracılığı ile yapılan hile olaylarından bazıları aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Karakaya, 2016: 166):

- İşletme hesaplarında oynama yapıp nakit paranın çalınması,
- Tahsilâtı yapılan paranın kayıtlara yansıtılmadan zimmete alınması,
- İşletme çeklerinin değiştirilip çalınması,
- Banka kayıtlarında oynama yapıp getiri elde edilmesi,
- Muhasebe belgelerinde düzmecilik yapıp kişisel menfaat sağlama,
- Hayali satıcılara ve gerçeği yansıtmayan borçlara ödemelerin yapılması,
- Depoda bulunan malların çalınması,
- Düzmece belgelerle gider hesaplarının şişirilip kendi hesabına ödemenin yapılması,
- Gezi harcamalarının fazla gösterilerek çıkar elde edilmesi,
- Kural dışı iskonto uygulanıp menfaat sağlanması,
- Rüşvet alınması,
- İşletmenin önemli sırlarını, menfaat karşılığında üçüncü kişilere yetiştirmesidir.

İşletme çalışanlarının yukarıda bahsedilen hile olaylarını gerçekleştirmelerindeki en büyük etken, çalışana gereğinden fazla güven duyulması olabilir. Meydana gelen hile olaylarında sorumlu tutulan ise, güvenin denetimi engelleyemeyeceği, kuralına aykırı bir davranışta bulunulmasıdır (Ulucan Özkul ve Özdemir, 2013: 76). Bu sebeple hile yapan işletme çalışanlarında gözlemlenebilen bazı durumlar bulunmakta olup, aşağıdaki gibi açıklanabilir (DiNapoli, 2016: 5):

- İşletme çalışanının yaşam biçiminde değişikliğe gitmesi; örneğin lüks arabalara binmesi, pahalı evlerde oturması, yeni ve markalı elbiseler alması gibi,
- Yüksek meblağlarda kişisel borçlarının olup, kredi işlemleri ile ilgili sorunlar yaşaması,
- Belirgin şekilde tavırlarında değişimler olması; örneğin uyuşturucu kullanması, alkol alması, kumar oynaması ya da işini kaybetme kaygısı yaşaması gibi,
- Dikkat çekmemek için gereğinden fazla çalışması,
- Dinlenme ve hastalık izinlerini kullanmak istememesidir.

Açıklamalara göre denilebilir ki çalışan hileleri işletmelerin geleceği açısından önemli kayıplara neden olmakla kalmayıp; hükümete, kurumsal işletmelere ve tüketicilere karşı güvenin asgari düzeyde olması gibi pek çok toplumsal kayıplara da yol açabilmektedir (Ahmad ve Norhashim, 2008: 146).

2.5.1.2. Yönetim Hileleri

İşletme yönetiminde finansal tablolar, tepe yöneticilerinin sorumluluğunda bulunmaktadır. Bu nedenle işletme yönetimi, finansal tablolarda yasa dışı düzenlemeler yaparak (Çelik, 2007: 42), işletmenin finans durumunu görünenden daha iyiye yahut daha kötüye taşıdığına, finansal bilgi kullanıcılarından olan yatırımcıları, işletme ortaklarını, tasarruf sahiplerini, devlet kurumu ve diğer finans kurumlarını yanıltması sonucunda, yönetim hileleri oluşabilmektedir (Gümüş ve Gögebakan, 2016: 21).

Yönetim hileleri, işletme yönetiminin izni ve bilgisi dahilinde yapıldığı için finansal tablo hileleri olarak da adlandırılmaktadır (Intal ve Do, 2003: 18). Bu nedenle yönetim hileleri olarak bilinen finansal tablo hileleri; hile yapma yönünde olan üst düzey yöneticilerin, işletmedeki finansal tabloların gerçeği yansıtmasına engel olacak biçimde oynamalarda bulunarak, finansal bilgilerin manipüle edilmesi olarak da tanımlanmaktadır (Bayrak, 2016: 41). Hileyi gerçekleştirenin nitelikleri ve hilenin yapılma şekli yönünden, öteki hile türlerinden ayrı tutulan (Çıtak, 2013: 7) finansal tablo hileleri, çoğunlukla sonuç içerikli olmasının yanında sonuca ulaştırma aracı olarak da görülebilmektedir (Çıtak, 2007: 23). Buna göre yönetim hilelerinden bazıları şunlardır (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 37; Çıtak, 2013: 7):

- Yöneticilerin hayali gelirleri veya gerçeği yansıtmayan satış işlemlerini kayıt altına alması,
- Vadesi kısa olan borçları, vadesi uzun olan borçlar altında göstererek, bilançoyu 'doğru dışı' yansıtip değerlendirmelerde bulunulması,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini finansal tablolarda kasıtlı şekilde hatalı uygulamak,
- İşletme kârını bilinenden azami gösterip, yöneticinin kendisine ek getiri sağlamasıdır.
- Finansal tabloları oluşturmada kullanılan muhasebe kayıtlarında ya da belgelerinde değişikliğe giderek, evrak sahteciliğinin yapılması ya da usulüne uygun olmayan belgelerin kullanılması,
- İşletme için önem arz eden birtakım bilgilerin, yöneticinin haberi dahilinde kasıtlıca gizlenmesi ya da açıklama yapılmasından kaçınmak,
- Finansal tablolarda bulunması lazım bilgilerin tutarı, gruplandırma ya da açıklamalı not şeklindeki hesap kayıtlarının ve bilgilerinin bilerek gizlenmesi ya da eksik verilmesidir.

Yönetim hileleri ile ilgili genel olarak; muhasebe tablolarında gerçek bilgilerin yanlış sunumu, işletme varlıklarının kötü yönde kullanılması, sahici bilgilerin gizlenmesi, işletme varlıklarında hırsızlık yapılması, kanun ve yönetmeliklere uygun olmayan yöntemlerin uygulanması ve ilgili finansal raporların hile ile sonuçlanması

neticesinde gerçekleşebilmektedir (Uçma, 2011: 3). Yönetim tarafından yapılan bu tür hileli muhasebe uygulamaları, işletme ortaklarına pahalıya mal olabilmektedir. Ancak işletme ortaklarına verilen ciddi kayıpların kapsamı geniş olduğu bilinse de ülke ekonomisine ne derecede etkisi dokunduğu, kesin olarak bilinmemektedir (Kedia ve Philippon, 2006: 2).

2.5.1.3. Yatırım Hileleri

Yönetim hileleri ile yakından ilişkilendirilmiş olan (Çelik, 2007: 45; Öztürk, 2016: 20) yatırım hileleri, menkul kıymetler hilesi olarak da ifade edilmekte olup; sermaye piyasasının en mühim ve gerçek sorunları arasında yer alabilmektedir (Aslan, 2014: 63). Finansal piyasaların gelişmişlik düzeyine bakılmadan her şekilde oluşabilen yatırım hileleri, yatırımcıların kişileri aldatmaya bağlı olarak maddi bir çıkar sağlamayı amaç edindiği her çeşit eylemi kapsayabilir (Carvajal vd., 2009: 4). Buna göre yatırım hileleri; hileli, işe yaramaz, değerli olmayan ya da hiç yapılmamış yatırımların, yaşanan durumdan şüphe bile duymayan yatırımcılara satılması şeklinde tanımlanabilir (Artar, 2016: 39).

Yatırım hilesi; hilekârın, doğru bilgileri amacından saptırarak kişilerin yatırımda bulunmasına aracılık edip, işletmenin hileli olan finansal tablolarını kişilere yatırım yapması gayesiyle hazırlamakta; ancak kişiler doğru olmayan finansal bilgiler ile aldatıldığından, onların ilgili işletmeye yatırımda bulunmasına sebep olması sonucunda ortaya çıkabilmektedir (Tarhan Mengi ve Yılmaz Türkmen, 2013: 33). Bu tür hileler genel olarak kooperatiflerde, bankacı/banka sahiplerinde ya da gayrimenkul yatırım ortaklıklarında görülebilmektedir (Anuk, 2015: 61).

Yatırım hilesi türleri; piramid hilesi, değerli eşya hileleri, borsa hilesi, uluslararası yatırım hileleri ve ponzi hilesi olarak bilinmekte olup (Çelik, 2007: 45) bunlardan geçmişi çok eskilere dayanan ve fazlaca kâr sağladığı için yaygın yapılan hile türünün, 'ponzi hilesi' olduğu bilinmektedir (Tarhan Mengi ve Yılmaz Türkmen, 2013: 34).

2.5.1.4. Satıcı Hileleri

İşletmelere ürün ya da hizmetin satışını gerçekleştiren satıcıların, ürün ya da hizmetin alış işlemlerini yapmakta olan kişilere, işletme dışı herhangi bir yerde düzenledikleri hileli eylemler olarak kabul edilmektedir (Tarhan Mengi, 2013: 127). Bu hileler, satış eylemini yapanın bir başına ya da işletme çalışanından herhangi biri aracılığı ile gerçekleştirmesi neticesinde olabilmektedir (Bozkurt, 2016: 66).

Satıcı hilelerinin, işletme ile kararlaştırılan birimden çok yetersiz sayıda ve nitelik olarak ise en kötü ürünün satış işlemlerini gerçekleştirmekle başlayan bir hile türü olduğu söylenebilir (Özeroğlu, 2014: 186). Bunun dışında satıcı, işletmeye ödeme karşılığında ya eksik veya defolu ürün teslimatı yapmakta ya da ürün teslimatını hiç yapmamaktadır. Ayrıca fatura tutarlarının ise çok yüksek meblağlarda olması ya da hayali faturaların düzenlenmesi de satıcı hileleri olarak kabul edilebilir (Bayrak, 2017: 50-51).

2.5.1.5. Müşteri Hileleri

Ürün ya da hizmet alış işlemlerini satıcı işletme ile birlikte tamamlayan müşterilerin, bu işlemi yaparken ilgili işletme karşısında bir başına ya da oradaki işletme çalışanından herhangi biri ile birlik olup, gerçekleştirilen hileli eylemler olarak ifade edilebilir (Erkan ve Demirel Arıcı, 2011: 32). Başka bir ifadeyle müşteri hileleri; malın üretimini ve satışını yapanlara kötü niyet besleyerek, olağan koşullar ve ilkeler karşısında sahip olamayacakları üstünlükleri, üretici ve satıcıları aldatmak maksatıyla yapılan hileli olaylar şeklinde tanımlanabilir (Çelik, 2007: 48). Bu hile olayında müşteri, alımını gerçekleştirdiği mal ya da hizmetin bedelini, satıcı işletmeye ödenmesi lazım olan bedelin çok aşğısında bir ödemeyi, türlü dalaverelerde bulunarak gerçekleştirmek istemektedir.

Müşterinin bir başına gerçekleştirdiği çok fazla rastlanılan hile şekli; alımını yaptığı malın bozulmuş ya da eksik olduğu yönünde yanıltan, kandıran ve doğru olmayan beyanlarda bulunmasıdır. Müşterinin satıcı işletme içinden bir çalışan aracılığıyla gerçekleştirdiği çok fazla rastlanılan hile şekli ise; asgari tutarda mal ya da hizmet

almak istemesi, ilgili tutarı karşılamadan mal ya da hizmeti edinmesi, malın ya da hizmetin tutarını karşılamadığı halde karşılanmış gibi göstermesi durumudur (Yılmaz, 2013: 33).

2.5.2. İşletme Varlıklarının Kişisel Amaçlı Kullanımı

İşletme varlıklarının suistimal edilmesi olan bu hile türü, çoğu kez işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen en yaygın dolandırıcılık eylemi olduğu söylenebilir (Golden vd., 2016: 5). Bu durumun sebebi, işletme çalışanlarının işletmeye ait varlıklara erişebilmesinin zor olmaması ve bununla birlikte eline fırsat geçtiği zaman hırsızlık yapabilmesidir (Kaya, 2013: 5). Bu bağlamda işletme çalışanın işletmeye ait nakit para, çek, stok gibi varlıkları çalması ya da envanter hırsızlığı yapması, işletme gelirlerini olduğundan düşük göstererek zimmetine para geçirmesi, işletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı hilesi olarak tanımlanabilir (Golden vd., 2016: 5).

İşletme varlıklarının kötüye kullanımı, işletme çalışanı tarafından işletmeye ait nakdi ya da gayri nakdi varlıkları, kendi menfaati yönünde kullanmak amacıyla çalma eylemini gerçekleştirdiğinde ortaya çıkmaktadır (Perdue vd., 2011: 14). Fakat bu eylemde, çalışanın hırsızlığa başvurması ve zimmetine para aktarması gibi durumlardan çok kapsamlı bir anlamı ifade edebilir (Öztürk, 2016: 21). Örnek vermek gerekirse, bir çalışanın işletmeye ait bir bilgisayarı ya da herhangi bir programı şahsi menfaati yönünde kullanıyor olması, hırsızlıkta bulunma eylemi içine girdiğini göstermemektedir (Bozkurt, 2016: 69).

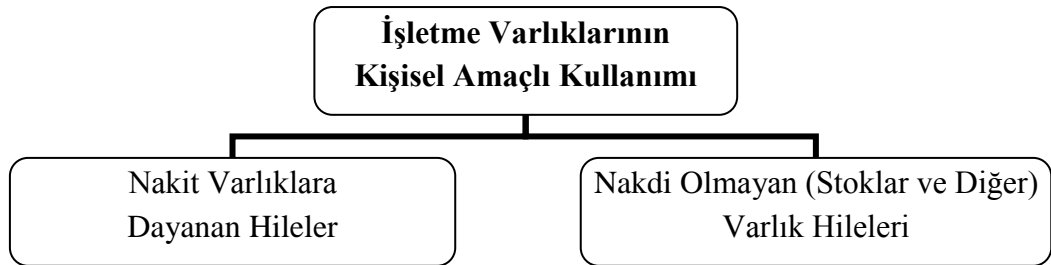
İşletme varlıklarını kişisel amaçlı kötü yönde kullanma eylemini, işletme yöneticileri de nadiren yapabilmektedir (Şengür, 2010: 14). Bu hile eylemi, çoğunlukla mülkiyeti kişilere ait olan işletmelerde yaygın bir şekilde gerçekleşebilir. İşletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanılmasından kaynaklı olan ciddi tahrifat olayı, aynı zamanda işletmenin finansal tablolarının, muhasebenin standartlarına ve temel prensiplerine uyulmadan doğru dışı ve hileli bir biçimde sunulduğunda, işletme varlıklarında hırsızlıklara sebep olabilir (Varıcı, 2012: 126).

İşletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı çeşitli yöntemlerle yapılabilir (BDS 240: 18-19):

- Farklı hesaplarda bulunan tahsilatların zimmet altına alınması, alacak hesaplarına yönelik tahsilat işlemlerinin kötü niyet yönünde değerlendirilmesi ya da muhasebe kayıt hesaplarından silinen fakat alacaklardan gelmiş tahsilatı, şahsi banka hesaplarına nakil işleminin yapılması,
- Fiziki varlık ya da fikri (telif veya sınai) haklarda hırsızlığın olması, şahsi kullanmak ya da satmak gayesiyle stokların, hurdaların çalınması, işletmenin olan teknolojik bilgilerin -gizliden anlaşma yapılarak- çıkar sağlamak amacıyla rakip işletmelere verilmesi,
- İşletmeye teslim edilmeyen mal ve hizmetlere, ödeme yapılmasına neden olmak, hayalet satıcılara ödemenin gerçekleşmesi, fiyatların olması gerekenden azami gösterip, akabinde işletmedeki satın alma departmanı çalışanlarına tedarikçi vasıtasıyla ödemenin yapılması,
- Özel amaçlar nedeniyle işletme varlıklarını kullanmak, şahsi kredi alımlarında işletme varlıklarını güvence olarak gösterme olabilir.

Yukarıda işletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı ile ilgili olarak genel bir açıklama yapılmıştır. Fakat daha iyi anlaşılması bakımından bu konu başlığı Şekil 2.1'deki gibi iki temel türe ayrılmıştır:

Şekil 2.1: İşletme Varlıklarının Kişisel Amaçlı Kullanımı



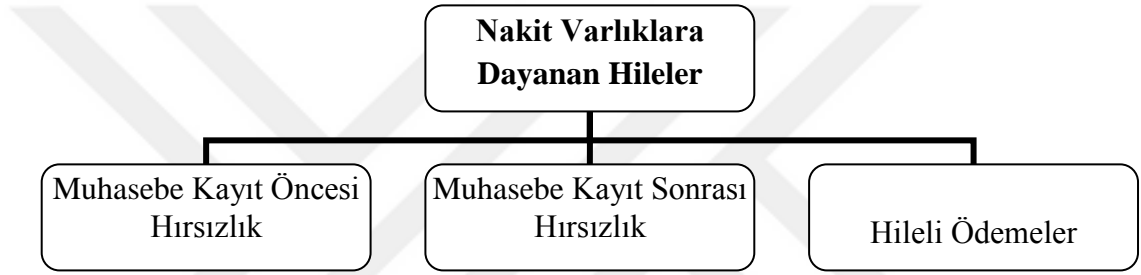
Kaynak: ACFE (2016: 11).

İşletme varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı hilesi, işletme çalışanları tarafından yapılan -diğer hile türlerine nazaran- en yaygın hile türü olduğu bilinmektedir (ACFE, 2016: 12).

2.5.2.1. Nakit Varlıklara Dayanan Hileler

Çalışan tarafından işletmenin nakit varlıklarına yönelik yapılan hilelerden oluşmaktadır (Bozkurt, 2016: 70). Bu hile türü ise Şekil 2.2'deki gibi üç temel başlıktan oluşmaktadır:

Şekil 2.2: Nakit Varlıklara Dayanan Hileler

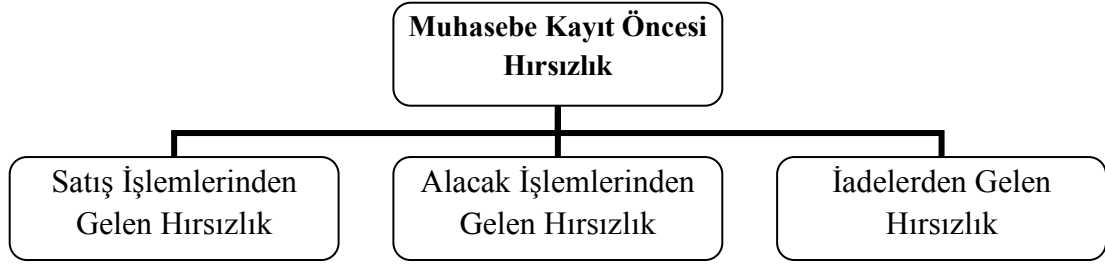


Kaynak: ACFE (2016: 11).

- **Muhasebe kayıt öncesi hırsızlık:** İlgili işletmenin, tahsilatını yaptığı nakit ve benzeri varlık hesaplarını muhasebe kaydına henüz yansıtmadığı için işletme çalışanının şahsi hesabına aktarması yoluyla gerçekleştirilen hırsızlık eylemidir. Bu tür varlık hesapları kayıt altına alınmadığı için, kayıt dışı hileler şeklinde de ifade edilebilir (Şengür, 2010: 15; Anuk, 2015: 68-69).

Muhasebe kayıt öncesi hırsızlık yöntemi ile gerçekleşen hileler, ilgili tutarın geldiği yere göre (Bozkurt, 2016: 297), Şekil 2.3'teki gibi üç şekilde yapılabilmektedir:

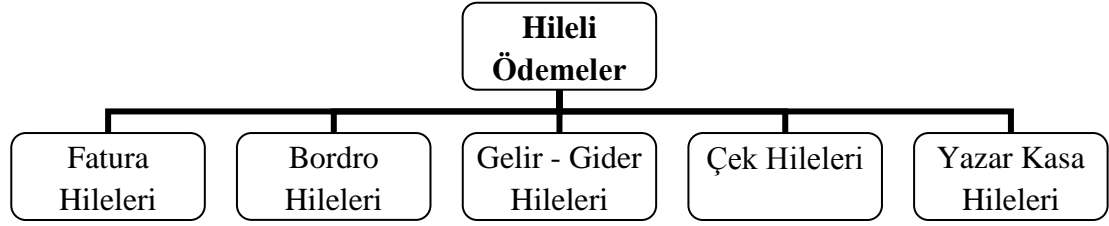
Şekil 2.3: Muhasebe Kayıt Öncesi Hırsızlık



Kaynak: ACFE (2008: 7).

- Satış işlemlerinden gelen hırsızlıklar; işletme çalışanı vasıtasıyla tahsilatı yapılan satış hesaplarının kayıt altına alınmaması ve ilgili satışların ederinden çok düşük bir tutarda gösterilmesi şeklinde yapılabilir.
- Alacak işlemlerinden gelen hırsızlıklar; işletme kayıtlarında bulunan alacak hesabının tahsilatı yapılmasına rağmen, muhasebe kaydına yansıtılmadan hırsızlık eyleminin gerçekleşmesi durumudur.
- İadelerden gelen hırsızlık; bir işletmenin diğer bir işletmeye fazladan ödediği tutarın ilgili işletmeye ödemesi yapıldığında, bu tutarın işletme çalışanı tarafından çalınması durumudur (Şengür, 2010: 17-19).
- **Muhasebe Kayıt Sonrası Hırsızlık:** Muhasebe kayıtlarına yansıtılmış nakit ve benzeri varlıkların, işletme çalışanı tarafından çalınmış olması durumudur (Bayrak, 2017: 53). Bu tür hırsızlık eylemini muhasebe kayıt öncesi hırsızlık eyleminden ayırıcı özelliği, zamanlama farklılığının olmasıdır. Yani bu hırsızlık eyleminde yakalanma ihtimali, muhasebe kayıt öncesi gerçekleşen hırsızlık eylemine göre çok daha kolay olabilmektedir (Öztürk, 2016: 24).
- **Hileli Ödemeler:** İlgili işletmenin gerçekleştirdiği ödemelerde, işletme çalışanının kendi lehine türlü yasa dışı işlemlerde bulunarak, kazanç sağlaması şeklinde olabilir (Bayrak, 2017: 56). Bu bağlamda hileli ödemeler Şekil 2.4.'teki gibi beşe ayrılabilir:

Şekil 2.4: Hileli Ödemeler

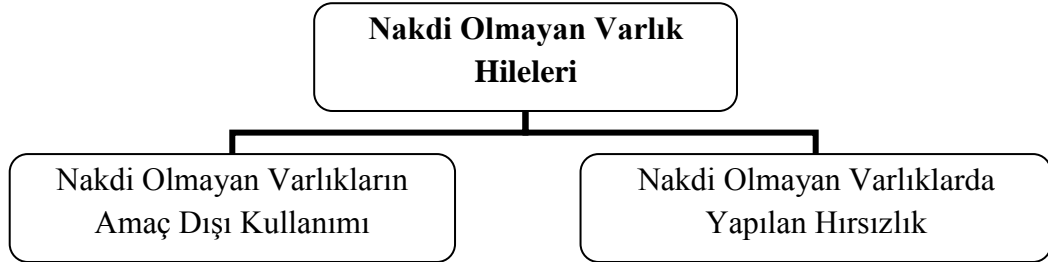


Kaynak: ACFE (2016: 11).

2.5.2.2. Nakdi Olmayan Varlık Hileleri

Nakdi olmayan varlık hileleri, işletme çalışanlarının yaptıkları hile olayları ile işletme yönetiminin finansal tablolarda yaptıkları manipülasyon sonucunda, meydana gelen hile eylemlerini içine alacak kadar kapsamlı olabilmektedir (Çelik, 2007: 81). Ayrıca bu hile türü nakit varlıklara dayanan hile türüne karşılık genellikle stok, demirbaş, menkul kıymet ve bilgi hırsızlıkları gibi alanlarda çok fazla miktarlarda yapılabilmektedir (Bayrak, 2017: 67). Bu hile Şekil 2.5'teki gibi iki şekilde olabilmektedir:

Şekil 2.5: Nakdi Olmayan Varlık Hileleri



Kaynak: ACFE (2016: 11).

- Nakdi olmayan varlıkların amaç dışı kullanımı; ilgili işletmenin zimmetinde bulunan nakit olmayan varlıkların, işletme çalışanlarının bizzat şahsi amaçlarını yerine getirmek suretiyle kullanması sonucu oluşabilmektedir (Şengür, 2010: 34). Örneğin; bir işletme çalışanının mesai saatindeyken işletmeye ait bilgisayarını, yazıcıyı ya da başka elektronik araçları şahsi işleri nedeniyle kullanması durumudur (Anuk, 2015: 69).

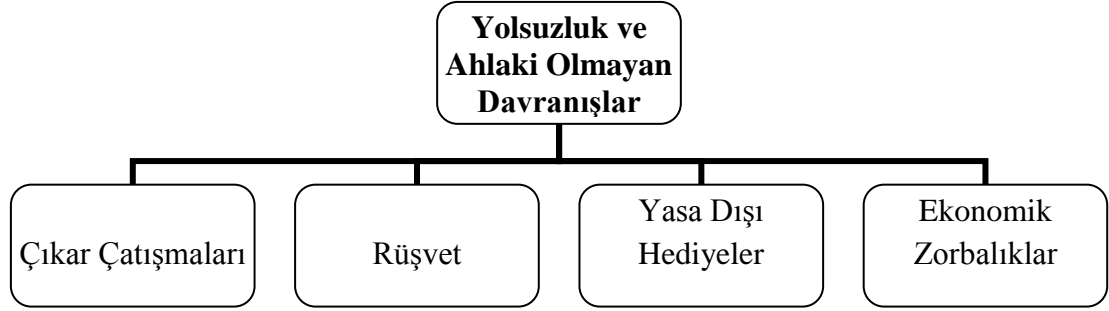
- Nakdi olmayan varlıklarda yapılan hırsızlık; bir işletme çalışanının işletmeye ait nakdi olmayan bir varlığı alıp, doğal yollarla işletme dışına çıkarması şeklinde kolay bir iş olduğu kadar, işletme defterlerini ve kayıtlarını değiştirmesi de oldukça zor bir iştir (Çelik, 2007: 86). Örneğin; stokları şahsi işlerde kullanmak maksadıyla hırsızlık, stokları satma maksadıyla yapılan hırsızlık, hurda hırsızlığı ve zimmete geçen varlıkları stok hesaplarda gizlemeye çalışma şeklinde olabilir (Bozkurt, 2016: 72).

2.5.3. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar

Yolsuzluk eylemi; bir işletme çalışanının, işletme tarafından kendisine duyulan güven unsurunu, özel bir menfaat sağlamak amacı ile iyi olmayan iş ve işlemler için kullanması şeklinde tanımlanabilir (Erol, 2016: 7). İşletme içerisinde faaliyetlerini sürdüren çalışanlar, işletme sahibine ya da başka birine ait her türlü hakları suistimal ederek, iradesini doğru olmayan şekilde ya kendisine ya da başka birine faydalı olmak için kullandığında, 'yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar' gösterdiği söylenebilir (Bircan, 2015: 99).

Yolsuzlukta rüşvet, sahtecilik, şantajda bulunma ve kayırmacılık, zimmete para geçirme, ihbarcılık, işletme varlıklarının özel olarak kullanımı gibi eylemler yaygın olarak yapılabilmektedir (Myint, 2000: 35; Hutchinson, 2005: 3). Etik olmayan bu eylemler, genelde işletme çalışanı ile işletme dışındaki birisinin ortak girişimde bulunması durumunda gerçekleşebilir (Bozkurt, 2016: 73). Bu tür hileler Şekil 2.6'daki gibidir:

Şekil 2.6: Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar



Kaynak: ACFE (2016: 11).

2.6. Hile Yapma Nedenleri

Hile olayı, türlü sebepler bakımından görünümü ve konumu hiç fark etmez, herkesin yapabileceği bir eylemi ifade etmektedir (Elhakan, 2017: 4). Bir işletmenin ise her kademesinde hile olayları gerçekleşebilir. Bu bakımdan işletmedeki hileleri yapanlar; işletmenin sahipleri (hissedarlar/ortaklar), işletme yöneticileri (tepe yönetici) ve işletme çalışanları olmak üzere üç gruba ayrılmıştır (Akdemir, 2010: 40). Hile olayının gerçekleşmesi ani bir durum olmasından ziyade, çok belirgin aşamalardan oluşan bir sürece benzetilebilir (Kandemir, 2010: 19). Hilede amaçlar birbirine benzemese de netice olarak davranışlar kasıtlı ve yanıltıcı olduğundan, önceden plânlanmış bir özelliğe sahiptir (Batı, 2017: 30). Bu bağlamda bir işletmede çalışanların ortam ve koşullara göre gösterdikleri ‘dürüst olma’ oranları ile ilgili araştırmalar yapılmış ve yapılan araştırmalar birtakım bulguları ortaya çıkarmıştır (Bozkurt: 2016: 96):

- İşletmede çalışanların % 10’u hiçbir koşul ve ortam fark etmeden hile eylemini gerçekleştirmektedir.
- İşletmede çalışanların % 15’i hangi ortam ve koşullar altında olursa olsun, hile eylemini gerçekleştirmemektedir.
- İşletmede çalışanların % 75’i elverişli bir ortam ve koşullar sağlandığında, hile eylemini gerçekleştirmektedir.

Buna göre sonuçlara bakıldığında hile eylemi için önlemler alınması gereken oran % 75’lik kısımdır. Çünkü bu kısımda hile eylemini gerçekleştirenler oldukça fazla görünmektedir.

Yukarıdaki oranlara ithafen işletme sahiplerinin (hissedarlar/ortaklar) hile eyleminde bulunma sebepleri için şunlar söylenebilir (Öztürk, 2016: 26; Anuk, 2015: 57; Yıldız ve Başkan, 2014: 3; Bayraktar, 2007: 17-18):

- Kişisel çıkarlarını maksimize etmek ve öteki ortaklarına en düşük oranda kâr payı verdirmek için onları dolandırması,
- İşletmesinin finansal değerini olduğundan yüksek göstererek, banka veya diğer finans kuruluşlarına karşı kredibilitelerini artırması,
- Borsada işlem gören hisse senetlerini manipüle ederek, hisse senetlerinin fiyatlarını yükseltmesi,
- İşletmesinin toplumdaki imajını artırarak, yeni ortakları işletmeye çekme isteği,
- Vergi kaçırmak ya da daha düşük miktarda vergi ödeme isteğinde bulunmasıdır.

Finansal tabloların yasalara ve muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmesi, yorumlanıp rapor edilmesinin çoğunlukla işletme yöneticilerinin bilgisi ve sorumluluğu altında gerçekleştiğinden, ‘yönetim hileleri’ başlıklı konuda bahsedilmiştir. Buna istinaden, belirlenmiş ortam ve koşullar dahilinde işletme yöneticilerinin (tepe yönetici) hileli eylemlere başvurmasının nedenleri şunlardır (Bayraktar, 2007: 15-16; Öztürk, 2015: 24):

- İşletme yöneticilerinin, işletmenin hissedarlarına işletmenin en iyi seviyede olduğunu göstermek amacı ile finansal tablolar üzerinde kasıtlı düzenlemelerde bulunması,
- İşletmesinden hak etmediği halde teşvik almak istemesi,
- Belgeler üzerinde hileli değişiklikler yapıp, işletmenin gelirlerini olduğundan yüksek göstererek ikramiye almak istemesi,
- Yakalanma ihtimalinin zayıf olduğunu düşünerek hileli yollara başvurusu,

- Yüksek rekabet ortamının getirdiği baskılara karşı zorda kalması,
- İşletme yöneticisine hesap sorulamayacağı düşüncesine inanması,
- İşletmeye ait mal varlıklarını zimmetine geçirme düşüncesi,
- Daha iyi kazanç sağlamak amacı ile rakip işletmelere ihbarcılık yapması,
- Kazancı çok iyi ve imkanları fazla olan başka bir işletme ile anlaşma sağlanması durumunda, kendisini olduğundan çok yetenekli göstermesidir.

Son olarak işletme çalışanlarının hile eyleminde bulunma nedenleri şunlardır (Öztürk, 2016: 28; Jafarova, 2009: 42-43; Tanç, 2004: 32-33):

- İşletmesinin verdiği maaşı oldukça yetersiz bulması,
- Hileli eylemlerde buldukları sürece yakalanamayacağına olan inancı,
- Yapacakları yasa dışı işlemlerin suç unsuru taşımadığı düşüncesi,
- Daha iyi şartlarda yaşamak istemesi,
- Çok fazla borcu olması,
- Çalışanın kumar, uyuşturucu, alkol gibi kötü alışkanlıklarının olması,
- İşletmesinden yeterince memnun olmaması,
- Aile fertlerinden birinin veya kendisinde bulunan önemli sağlık problemleri nedeni ile acilen gerekli parayı bulma isteği,
- Hak ettiğini düşündüğü terfi olayının gerçekleşmemesi,
- Psikolojisinin bozulması ve ruhsal bunalım yaşaması durumudur.

2.7. Hile Üçgeni

İşletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlayan çalışanlar, genellikle geçmişten bugüne dek işletme varlık ve kaynaklarını hak etmedikleri şekilde kullanmış ya da zimmetlerine almak maksadıyla işletmelerinde devasa zararlara yol açmıştır. Bu bağlamda hile ile ilgili türlü araştırmalarda bulunan bilim insanları ise hilenin neden olduğu zararları olabildiğince asgari düzeyde tutabilmek adına, işletme çalışanlarının hile yapmasına yol açan etmenlerin kaynağını bulmaya çalışmışlardır (Tarhan Mengi, 2012: 114). Yapılmış çalışmalara bakıldığında, hile eyleminin oluşumuna neden olan kaynağı “hile üçgeni” kavramıyla açıklamışlardır (Dönmez ve

Çavuşoğlu, 2015: 38). Hile üçgeni kavramı, bireyin hile eylemini gerçekleştirmesine neden olan ve bu eylemin kolaylaşmasını sağlayan unsurlar olarak tanımlanabilir (KPMG, 2009: 15).

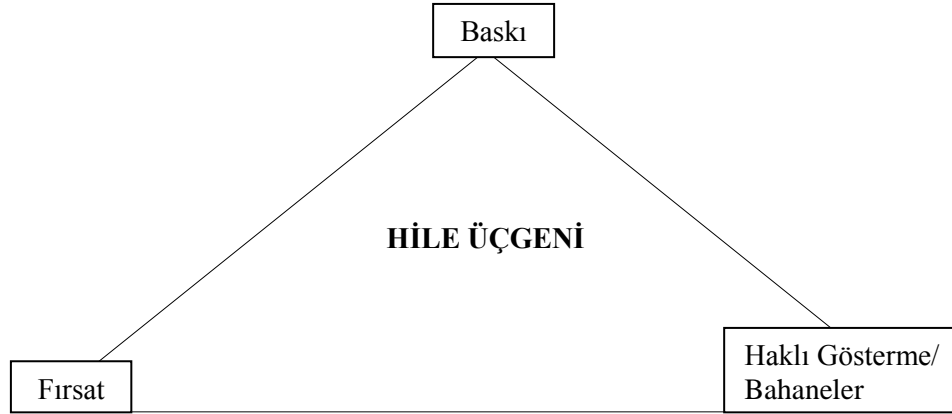
1950'li yıllarda ilk kez sosyolog ve suçbilim uzmanı Donald R. Cressey tarafından hile üçgeni kavramı dile getirilmiş (Güvenç, 2009: 24; Türedi ve Alıcı, 2014: 125) ve hilenin oluşması için ise üç unsurun var olduğunu belirten hile üçgeni modelini geliştirmiştir. Bu unsurlar:

- Baskı (teşvik-ihitiyaç),
- Algılanan Fırsat (Ortam),
- Haklı Gösterme (Bahane Bulma) olarak ifade edilebilir (Watson, 2004: 3).

Bu bağlamda hile olayının genel olarak baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının bir arada bulunması sonucunda gerçekleştiği söylenebilir. Bu durumla ilgili adli tıp uzmanlarının, akademisyenlerin ve önemli diğer uzmanların görüşlerine bakıldığında; denetçiler buradaki üç unsuru birlikte değerlendirdikleri takdirde, hile ile ilgili gerekli bilgiye sahip olabilmektedir (Turner vd., 2003: 4).

Hile üçgeni, ayrıca hile eyleminin farkına varılmasında ve önlenmesinde önemli değerlendirmelerde bulunmak maksadıyla incelenmesi gerekli olan ana bir kavram olarak da görülebilmektedir (Öztürk, 2016: 29). Buna göre hile üçgeni Şekil 2.7'deki gibi gösterilebilir (CAQ, 2010: 3):

Şekil 2.7: Hile Üçgeni



Kaynak: CAQ (2010: 3).

Şekil 2.7’de gösterildiği gibi hile üçgeninin üst kısmında baskı unsuru bulunmaktayken, alt kısmında ise fırsat ve haklı gösterme/rasyonalizasyon unsuru bulunmaktadır (Abdullahi ve Mansor, 2015: 40). Hile üçgeninde bulunan bu üç unsur bir arada bulunmadığı zaman, hile eyleminin gerçekleşmesi pek de mümkün olmadığı söylenebilir (Bozkurt, 2016: 111). Bu bağlamda hile üçgeni, hile yapmanın ana nedenlerini ve kişileri hile yapmaya güdüleyen gerçekteki davranış mekanizmalarını anlamada işletme sahiplerine, tepe yöneticilerine ve denetçilere fayda sağlayıcı bir kavramsal çerçeve sunmaktadır (Ramamoorti, 2008: 530). Hile üçgeninin unsurları ayrıntılı olarak sonraki alt başlıklarda verilmektedir.

2.7.1. Baskı

Hile üçgeninin ilk basamağı olan baskı unsuru kısaca, kişinin işletme içerisinde veya kendi yaşantısında ortaya çıkan olayları ifade etmektedir. Oluşan baskılar neticesinde kişinin bireysel gereksinimleri, bireysel etik duyguları, işletmenin gereksinimleri ve amaçlarından çok fazla önem arz etmektedir (Gönen ve Rasgen, 2016: 95). Çünkü bir işletme çalışanının baskı unsuruyla karşı karşıya kalması, ona hile eyleminde bulunması bakımından bir sebep oluşturmaktadır (Karavardar, 2015: 29). Bu baskılar finansal konulardan oluşabileceği gibi, kişinin kötü alışkanlıklara sahip olması hem

de işletmesinde meydana gelen sıkıntılı işlerin olması sebebiyle de gerçekleşebilmektedir (Tarhan Mengi, 2012: 116).

Baskı unsuruna küçük bir örnek verilebilir: Bir işletme çalışanı, kumara aşırı eğilim göstermesi nedeni ile azami tutarda borç yüküne girmiştir. Bu çalışanın gelir düzeyi yeterli olmadığı için, borcunu ödeyememekte hatta öldürülmekle tehdit edilmektedir. Bu durumun yaşanması, işletme çalışanı için baskı unsurunu oluşturmaktadır (Çelik, 2010: 23). Ayrıca çalışanın suça yatkınlığının olması, yanlış davranma yetisinin fazla olması ve maaşının karşılamayacağı ölçüde kaliteli yaşama şeklinin olması, kişisel baskı sebepleri arasında yer alabilir (Kandemir, 2010: 15). Baskı unsuruna neden olabilecek durumlar, finans konusu dışında da olabilir. Şöyle ki; işletme çalışanının olabildiğince iyi performansa ulaşmaya çalışması veya başka birinin gösterdiği yetersiz bir performansı gizlemeye çalışması, örnek olarak verilebilir (Öztürk, 2015: 27).

İşletme yöneticilerinin ya da diğer çalışanların hile eylemini gerçekleştirmeleri hususunda bazı teşvik edici sebepler yahut baskı unsurları bulunabilir. Bir taraftan bireyler gerçekleştirdikleri davranışlar için akıllarında sözde sebepler üretirken öteki taraftan bireyleri bu şekil davranış göstermeye yönelten birtakım motivasyon araçları bulunmaktadır. Bu durumda ilk olarak güç faktörü oldukça önem arz eden ve etkisi olan bir motivasyon aracıdır. Güç, aile bireylerinin ya da aynı mesleği icra edenlerin karşısında iyi bir imaj ve itibar kazandıran bir faktörü ifade edebilir. Diğer motivasyon aracı ise bireylerdeki hırslı olma durumunun tatminkâr olmasıdır. Son motivasyon aracı ise fiziki gerilimler ve işletme dışından bireylerin ya da bir grubun sebep olduğu baskı durumudur (Emir, 2008: 118). İşletme yöneticilerini ya da diğer çalışanları hile eyleminde bulunmaya yönelten bazı baskı unsurları; işletme kârlılığının hedeflenmesi, performans ölçülü ücretlendirme gibi sistemler olabilmektedir (Uzay ve Küçük, 2009: 44).

Bireylerin özenme ve oluşan baskının sebebiyle meydana gelen düzensizlikler, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesi ve çalışanın tutum ve davranış analizi sayesinde önlenabilir. Baskı unsurları için şunlar söylenebilir (Koyutürk, 2015: 5-6):

- İktisadi, işlemsel ve endüstri ile ilgili koşullar sebebiyle işletme kârlılığında tehlikenin ortaya çıkması (Sektörel bazda rekabet eğiliminde artış yaşanması, yüksek oranda işlemsel zararların olması gibi),
- Yöneticilerin gerçekleştirilmesi gereken zor hedefleri olması,
- Bireysel maddi gereksinimlerin belirmesi (Bir anda gelişen harcamalar, hastalanmalar, kötü alışkanlıklara eğilim gösterme, kumar oynama gibi),
- İşletmenin çalışanların beklentilerini karşılayamaması (İşinden olma korkusu, hak ettiği maaşı alamaması gibi),
- Ahlaki olmayan ve paraya ihtiyaç duyulan kötü alışkanlıklar,
- Yaptığı iş ile ilgili oluşan baskı durumu (Kıdemli olanlardan ve ilgili yöneticilerden gereken takdiri ve beğeniyi görememesi, piyasa koşullarına göre oldukça az ücret alması gibi).

Yukarıda açıklananlara istinaden, “Bir Suistimalcinin Profili 2016” raporuna göre, hilekârın öne çıkan baskı kaynakları arasında; kişisel maddi kazanca sahip olma ve hırsı (% 66), istemesi ya da yapabilme duygusunun olması (% 27), organizasyonel kültür odaklı (% 13), bonus kazanma amacıyla hedeflerini tutturma isteği (% 12), işini kaybetmek istemediği için bütçeyi tutturma isteği (% 12), işletmeyi korumak amacıyla hedefleri tutturma isteği (% 11), sayılmayan diğer nedenler (% 10) ve diğer baskılar (kendine olan güvenin yok olması, düzenleyici uyum sağlama araçlarından kaçınması, operasyonların aksaması gibi nedenler) (% 5) olarak yer almıştır (KPMG, 2016: 12). Bu sonuca göre; kişinin bireysel amaçlarını gerçekleştirme isteğinin, diğer baskı kaynaklarına nazaran oldukça fazla olması, onu hile yapmaya güdüleyen önemli bir etken olduğu söylenebilir.

2.7.2. Fırsat

Hile üçgeninin ikinci basamağı olan fırsat unsuru, hileli eylemi gerçekleştiren bir çalışanın suçu işlerken yakalanabileceği korkusunu taşımadan, uygun bir mekanın varlığını algılaması durumunu ifade etmektedir (Kandemir, 2010: 16). Fırsat unsuru, bir işletmenin iç denetim mekanizmasını ne ölçüde işlevsel kılıp kılmadığı ile ilgili bir durumdur (Ercinler, 2014: 5). Bu unsur muhasebe alanyazında iç kontrol

zayıflıkları ya da eksiklikleri olarak adlandırılmaktadır (Abdullahi vd., 2015: 33). Başka bir ifade ile bir işletmede etkili bir iç kontrol sisteminin olmaması nedeniyle meydana gelen kontrol boşluğundan faydalanan bir çalışanın, hileli işlemlere başvurması durumudur (Koca, 2010: 57).

İşletmedeki fırsatlar her şeyden önemlisi üst kademedeki yöneticileri, işletme sahip ve ortaklarını direkt bağlayan bir unsur olarak kabul edilmektedir. İşletme içinde çalışan bir gruba, hile eyleminde bulunma fırsatı verildiğinde, bu durum hileli işlemlerin meydana gelmesine yol açan önemli sebeplerden biri olarak görülmektedir (Jafarova, 2009: 16). Bir çalışanın işletmedeki konumunun güçlü olması, işletmenin etkinliği ile ilgili üst düzey bilgiye sahip olması ve işletmenin genellikle yasalara ve kurallara uygun olmayan faaliyetlerde bulunması, bir çalışana hile yapması için fırsat sunabilmektedir. Çalışanlara fırsat oluşturabilecek unsurlar şunlardır (Dönmez ve Bağışlar, 2017: 172; Jafarova, 2009: 16; Karabınar ve Akyel, 2009: 694):

- Etkin olmayan kontroller ya da fiziki kontrollerin tam olmaması,
- İşletmedeki gözetimin ve denetimin olmaması,
- Üst yönetim kademesinde bulunanların cahilliği, umursamazlığı, yeterli olmayan donanımsızlığı ve yetenekli olmaması,
- Hileyi gerçekleştirenler için ceza verilebilecek bir disiplin ortamının olmaması,
- Bir işletmenin yetki ve sorumlulukları kesin bir şekilde belirlememiş olması,
- Yeterli olmayan muhasebe kayıt sistemi,
- İşletme varlıklarının yeteri kadar korunamaması,
- İşletme çalışanlarına uzunca bir süre izin hakkı tanınmaması,
- Çalışanların rotasyona tabi tutulmayıp aralıksız çalıştırılması,
- İşletme politikalarında eksikliklerin ve boşlukların olmasıdır.

2.7.3. Haklı Gösterme

Hile üçgeninin son basamağını oluşturan haklı gösterme unsuru, hileyi gerçekleştiren kişinin kendisinin dürüstçe davrandığını düşünmesi, ayrıca suça iştirak edecek bir

davranışta bulunduğunda ise gerçekleştirdiği olayın doğru olduğunu savunacak kadar bahaneler üretmesi durumudur (Çelik, 2010: 26). Bu bakımdan haklı gösterme hilekârın sergilediği davranışlar neticesinde, kendisinin haklı olduğunu belgeleyen içsel bir söylemi olabilir. Başka bir ifade ile çalışanın doğru olmayan bu davranışın bedeli aslında, işletmenin kendisine olan bir borcunun karşılığında yaptığını düşünmesi olarak kendisini inandırması durumudur (KPMG, 2009: 15). Çünkü işletme çalışanı kendini baskıda hissettiği için fırsatını yakaladığında hak etmediği varlıklara sahip olup, işletme politikalarına ve yasalara aykırı davranmasını mantıklı bir gerekçe ile ifade ederek, vicdanını rahatlatmak istemektedir (Elhakan, 2017: 7).

Rasyonelleştirme olarak da ifade edilen haklı gösterme, hile üçgeni unsurları arasında en tehlikelisi olarak bilinmektedir. Çünkü rasyonelleştirme, bir işletmenin en az iç kontrol gücüne sahip olduğu durumda kendini gösterebilmektedir. Şöyle ki işletme yönetimi çalışanların nasıl bir düşünce yapısına sahip olduklarını bilemedikleri için, onların düşüncelerini kontrol altında tutamamaktadır. Bu yüzden bu unsuru ortadan kaldırmanın neredeyse mümkün olmadığı söylenebilir (Coenen, 2008: 13).

Kimi zaman çokça bilinen haklı gösterme unsuruna yönelik, hile yapanın savunma mekanizmaları bulunmaktadır. Bu mekanizmalardan bazıları şunlardır (Akyel, 2009: 39-40):

- Çalışanın hileyi bir kereye mahsus yaptığını ve bu durumun geçici olduğunu düşünmesi,
- Çalışanın, işletme yönetiminin iç kontrol sistemini gerçekte takip etmediğini ve hileli davranış gösterdiğinde ceza almayacağını bilmesi,
- İşletme yönetiminin denetim esnasında oluşabilecek problemlere çözüm üretemeyeceğini bilmesi,
- İşletme yönetimi hedeflere ulaşılma noktasında doğru olmayan davranışlara bazen göz yumduğu, bu hedeflere nasıl ve ne şekilde ulaşıldığını irdelemeden çalışanlarını ödüllendirmesi,

- Hile eyleminin gerçekleşmesi işletmeye maddi bir kayıp yaşatmadığının ve bu durumda kimsenin incinmediğinin hatta işletme için faydalı olduğunun söylenmesi,
- Çalışanın hak ettiği terfiyi alamadığını, işletmeye verdiği değer ve hizmetleri karşılığında piyasa şartlarına göre oldukça az maaş aldığını ifade etmesi,
- İşletmenin çalışanlara olan bağlılığının olmadığını ve çalışanın bu yüzden her an işletmeden kovulabileceğini bilmesi,
- Çalışanın yaptığı hilekârlıkların işletmenin ödemekten vazgeçtiği ikramiyeyi zar zor karşıladığını, söylemesi durumudur.

Sonuç olarak; bir işletmede yeteri kadar baskı olduğunda, hileli davranışlarda bulunma ihtimali olmayan çalışanların dahi hile yapabileceğinden bahsedilebilir. Dolayısıyla bir işletmede baskılar ve fırsatlar ne ölçüde artarsa, bir çalışanın hile eylemini gerçekleştirme durumunu meşru kılma olasılığı da o ölçüde artabilmektedir (Uçma, 2010: 29-30).

2.8. Hile Elması

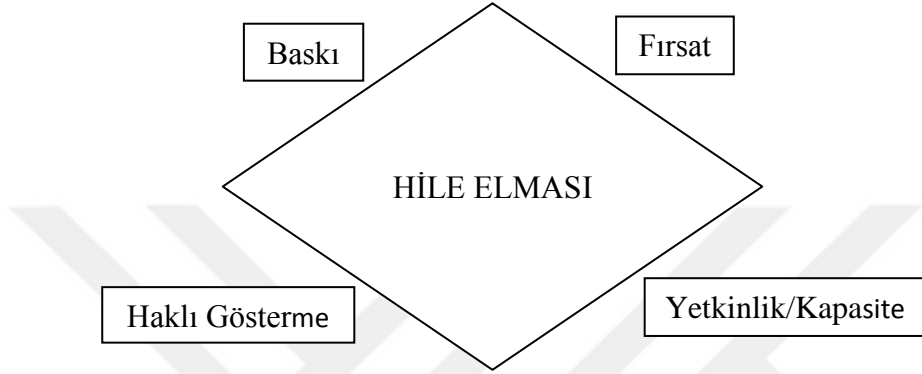
Bir işletmede çalışanları hile yapmaya iten nedenlerin kaynağı baskı/teşvik, fırsat ve haklı gösterme unsurlarından oluştuğu ‘hile üçgeni’ modeli çerçevesinde, bir önceki konu alt başlıklarında bahsedilmiştir. Bununla birlikte David T. Wolfe ve Dana R. Hermanson’un 2004 yılında yaptıkları araştırmalarına göre; bir işletmede hile üçgeninin varlığı, daima hileli eylemlerin gerçekleşmesinin yeterli görülmemesi nedeniyle hile üçgenine ek olarak dördüncü bir unsurun var olabileceğinden bahsedilmiştir. Bu unsur ise “kapasite/yetkinlik” kavramından oluşmaktadır (Ruankaew, 2016: 474).

Wolfe ve Hermanson, bir çalışanda baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurunun bulunmasına rağmen yetkinlik unsuru mevcut olmadığı sürece, işletmede hile olayının gerçekleşemeyebileceğini savunmuşlardır (Gbegi ve Adebisi, 2013: 134). Böylelikle çalışanların hile yapmasına neden olabilecek hile üçgeninin değerlendirilmesinin yanında, yetkinlik unsurunu da göz önünde bulundurmak

gerektiğinden bahsedilmiş olup; hile üçgeni modeli genişletilerek “hile elması” modeli halini almıştır (Mohamed Yusof vd., 2015: 129).

Hile üçgeni modeline alternatif bir bakış açısı olarak hile elması modeli, Şekil 2.8.’deki gibi gösterilmektedir:

Şekil 2.8: Hile Elması



Kaynak: Wolfe ve Hermanson (2004: 38).

Yetkinlik unsuru; bir çalışanın doğuşundan gelen yetenekleri, sonradan edindiği becerileri (Artar, 2016: 38), yeterli bilgi düzeyi ve belirli davranış şekillerini kapsayan, sergileyebildiği özelliklerinden oluşmaktadır (Geylan, vd., 2013: 114). Çalışanın işletmedeki görev ve sorumluluklarını önemli derecede etkilediği, görevindeki performansı ile ilişkili, kabul edilebilir standartlarda ölçülen, eğitim ve geliştirme yöntemleri sayesinde ilerletebildiği, bireysel kabiliyet alanları bulunmaktadır (Biçer ve Düztepe, 2003: 14).

Bireysel kabiliyet/yetkinlik alanları; başarılı olma yönündeki yetkinlikler (başarıya güdülenme, gelişim gösterme uğraşısı, kaliteli ve düzenli çalışma kaygısı gibi), yardımlaşabilme ve hizmet edebilme yetkinliği (empati kurabilme, hizmet odaklı çalışabilmesi gibi), etkileme yetkinliği (bireyler arası ilişkilerde güçlü olabilme, etkili iletişim becerisi, işletme duyarlılığı göstermesi gibi), yönetsel yetkinlikler (iyi bir takım çalışması ve işbirliği sağlaması, inisiyatif alma, lider, koç, kolaylaştırıcı olması gibi), mantıklı düşünebilme ve sorun çözebilme yetkinlikleri (analitik ve kavram yönünden düşünmesi, teknik donanım gibi), bireysel etkinlik ile ilgili yetkinliklerden

(öz kontrolü sağlaması, kendisine güvenmesi, işletmeye olan bağlılığı, esnek olması gibi) oluşabilmektedir (Ünsar, 2009: 46).

Fırsatlar, hileli eylemlerin gerçekleştirilmesinde çalışanlara hile kapısını açmakta iken, baskı ve haklı gösterme unsurları da çalışanları hile yapmaları için motive etmektedir. Halbuki çalışanların kendisi için açılan bu kapıyı, fırsat olarak görebilmesi ve bu fırsattan sadece bir defalığına değil pek çok kez faydalanabilmesi için kendi yetkinliklerine sahip olmaları gerekmektedir (Wolfe ve Hermanson, 2004: 38-39). Bu bağlamda hileli eylemlerin gerçekleşebilmesi için bir hilekârda bulunması gereken birtakım temel yetkinlikler şunlardır (Wolfe ve Hermanson, 2004: 39-40; Kassem ve Higson, 2012: 194; Abdullahi vd., 2015: 34-36):

- **İşletmedeki konumu veya görevi:** Hilenin oluşmasına yol açacak fırsatların ortaya çıkarılmasında ya da mevcut olan fırsatlardan yararlanabilmek için, bir çalışanda yetkinlik unsurunun zamanla biçimlenmesini ve gelişmesini sağlayan bir durum olduğu söylenebilir.
- **Zeka düzeyi:** Bir çalışanın işletmedeki iç kontrol zayıflıklarını ya da eksikliklerini anlayabilmesi ve bunlardan istifade edebilmesi, sahibi olduğu konumunu ve önemli bilgilere erişebilme yetkisini de kullanabilmesi için, hile eylemini gerçekleştirebilecek yeterlilikte zeka düzeyi olmalıdır.
- **Güven ve Ego:** Hileli eylemlerde bulunabilme becerisine sahip bir çalışan, gerçekleştirdiği hilekârlıkların başkaları tarafından anlaşılamayacağını yahut hile yaparken yakalandığında kendisini kolaylıkla bu beladan kurtarabileceğine inanacak kadar yüksek bir güvene ve egoya sahip olmalıdır.
- **Baskı/İkna becerileri:** Hileli davranışta bulunma becerisine sahip bir çalışanın, başkalarının da hile yapabilmesini sağlamak için ikna becerisine sahip olabilmeli; yaptığı hilenin gizlenebilmesi için de başkaları üzerinde baskı oluşturarak onları etkileyebilmelidir.
- **Etkili yalan söyleme becerisi:** Başarılı bir hilekâr, yaptığı hilelerin anlaşılmasını önlemek için denetçilere, yatırımcılara ve diğer ilgili taraflara

etkili ve tutarlı bir şekilde yalan söyleyebilmeli ve onları ikna edip takibinden kaçırmamalıdır.

- **Stresi kontrol edebilme becerisi:** Başarılı bir hilebaz, her türlü stresin üstesinden gelebilme becerisine sahip olmalıdır. Çünkü hile eyleminde bulunmak ve bu eylemin uzunca bir süre devamlılığını sağlamak, hilebaz için önemli derecede stresli bir durum oluşturabilir.

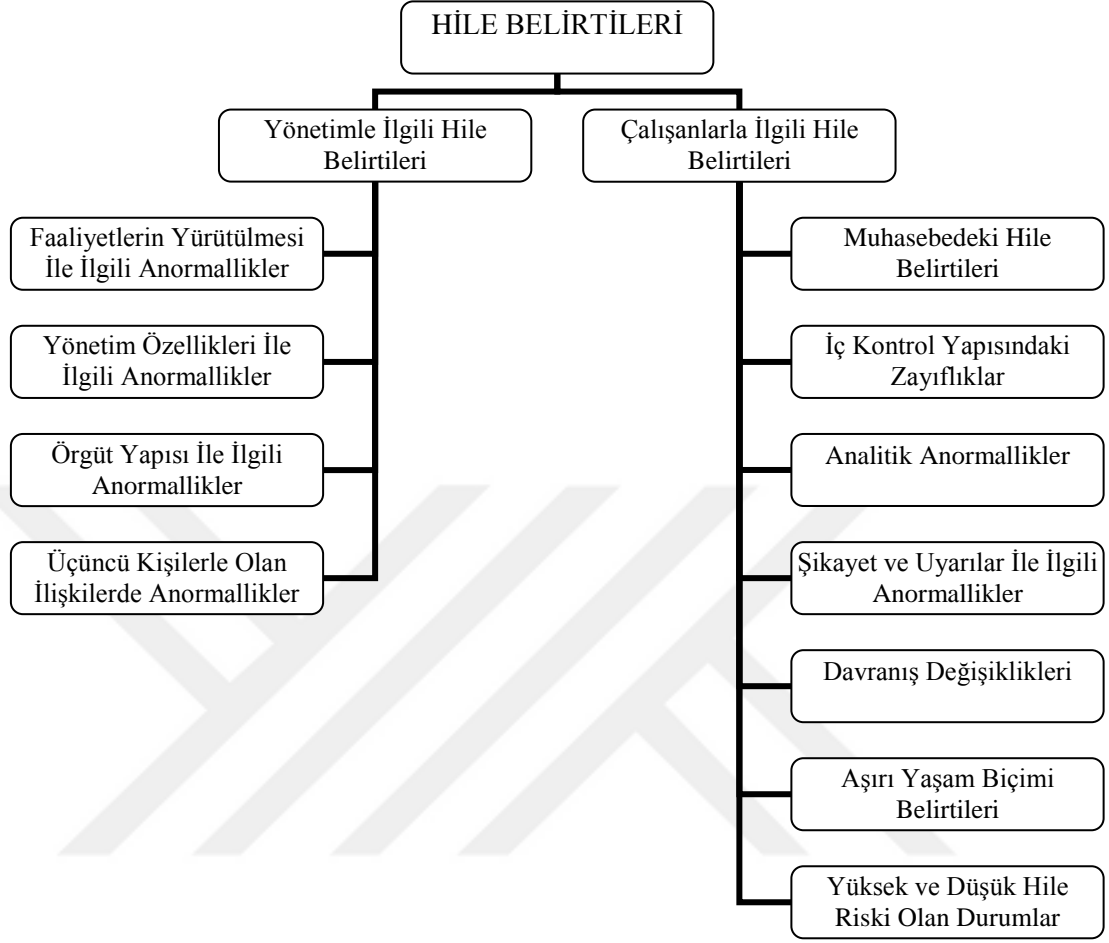
Denilebilir ki; hile üçgeni modelinin bir uzantısı olduğu düşünülen ve alternatif bir yaklaşım olabilmesi açısından geliştirilmiş hile elması modeli, hileli eylemlerin tespit edilebilmesinde ve önlenbilmesinde üst düzey yöneticilerin ve denetçilerin değerlendirmelerde bulunabilmesi açısından önemli görülmektedir (Kassem ve Higson, 2012: 194; Silverstone vd., 2012: 161). Hilenin tespit edilmesi ve önlenbilmesi kavramlarına bir sonraki konu başlıklarında yer verilmektedir.

2.9. Hilenin Tespit Edilmesi

Bir işletmede yapılan hileli işlemler, farklı nedenlerden dolayı değişik yöntemler kullanılarak gizli tutulmaya çalışılır. Hileli işlemler ne kadar ustaca gizli tutulmuş olsa da hileli olayların tespit edilmesi işlemi, bir işletmede varlığı bilinen olayların ya da hile potansiyeli olabilen bulguların, izlerin ya da “kırmızı bayrak”ların tanımlanabilmesi ile başlamaktadır (Akyel, 2009: 44).

Kırmızı bayrak; işletmedeki hilelerin ortaya çıkarılmasında gereken deliller yokken, bazı durumlarda yanlışlıklar olabileceğinin tespitini yapan bir gösterge (Bozkurt, 2016: 130) ve hile riskinin değerlendirilmesi aşamasında erkenden uyarı veren sinyaller olarak tanımlanabilir (Bayrak, 2017: 90). Fakat kırmızı bayraklar kişilerin mutlak bir suçlu ya da masum olduğunu bildirmeyip, muhtemel hileli eylemler hususunda ilgililere uyarı veren konumundadır (Öztoprak, 2017: 68). Buna göre alanyazın çalışmaları incelendiğinde çok sayıda hile belirtileri sınıflandırmasına yer verildiği görülmüş olup, genel olarak Şekil 2.9’daki gibi şematize edilebilir:

Şekil 2.9: Hile Belirtileri



Kaynak: Bozkurt (2016: 129-167).

Şekil 2.9'daki hile belirtilerine bakıldığında; kusursuz bir suçun olamayacağı gibi kusursuz bir hilenin de yapılamayacağı ve bir çalışanın hileli eylemlerde bulunurken muhakkak bir iz bırakacağı söylenebilir. Bu yüzden tecrübeli bir denetçi de bu izlerin peşini sürerek, hile olayının ve hilekârın tespitini yapabilir (Akyel, 2009: 52).

Hileli işlemlerin tespit edilmesi yahut ortaya çıkartılmasında, genellikle reaktif yöntemler (örn. hile raporlarına bakılarak), proaktif yöntemler (örn. risk değerlendirmesi yapılarak), manuel yöntemler (örn. nokta denetimi yapılarak) ve otomatik yöntemler (örn. uzman veri madenciliği analizinde bulunarak) uygulanmaktadır (Harvey ve Campbell, 2011: 4). Bunların dışında başka yöntemler den de yararlanılmaktadır.

- **Reaktif yöntemler:** Genel olarak bir hile göstergesinin farkına varılması ya da hileli bir işlemde şüphe duyulması yoluyla başlanmakta olup, ihbarda bulunma, şikayetin olması ya da tesadüfen olması gibi geleneksel yöntemlerden oluşmaktadır.
- **Proaktif yöntemler:** Hileyle ilgili herhangi bir belirtiyeye gerek duyulmadan ya da şüpheye kapılmadan öngörülebilir durumda bulunup, oluşabilecek anormal durumların aranması olarak ifade edilebilir (Akdemir, 2016: 3-4). Bu yöntemde bir işletmenin iç kontrolünde zayıflık olmamasına rağmen, hilenin olduğuna dair bir beklenti içine girilerek tespit işlemi yapılabilmektedir (Pehlivanlı, 2011 b: 16).
- **Manuel kontrol yöntemleri:** İşletme yöneticileri ve denetçiler gerekli denetlemeleri yaparken sadece otomatik kontrol sistemine güvenmemeli, bazı manuel teknikleri düzenli olarak yapılabilmelidir. Bunlar (Harvey ve Campbell, 2011: 5):
 - Çalışma ihtimali olan kişilerin işe başlatılmadan önce araştırılması,
 - Hilenin oluşabilme ihtimalinin fazla olduğu birimlerde çalışan görevlinin, rotasyonu ve mecburi izin kullanımı sağlanmalı,
 - Stok, satış işlemleri ve satın alma defterleri denetimden geçilmeli,
 - Gelir tablosu hesapları yeniden incelenmeli,
 - Operasyonel ve işlemsel bilgiler incelenip, bağımsız kişiler tarafından kontrolü sağlanmalı,
 - Yönetim politikaları ve yöntemleri yeniden gözden geçirilmeli,
 - Önemli görülen noktalarda etraflıca ve esnek kontroller sağlanmalıdır.
- **Veri analizi (veri madenciliği):** Muhasebeyle ilgili verilerin analiz edilmesi esnasında kayıt altına alınmış bilgilerin ortaya çıkmasına ve yeni bilginin üretilmesine imkan sağlayan (Alagöz ve Ortakarpuz, 2018: 10); gizlenmiş bilgileri açığa çıkaran ve geçmiş dönem faaliyetlerini baz alarak, gelecek dönem için tahminde bulunup yeni karar verme yöntemleri geliştirmek olduğu söylenebilir (Koyuncuğu, 2007: 6). Tanımı itibarıyla hileli işlemlerin

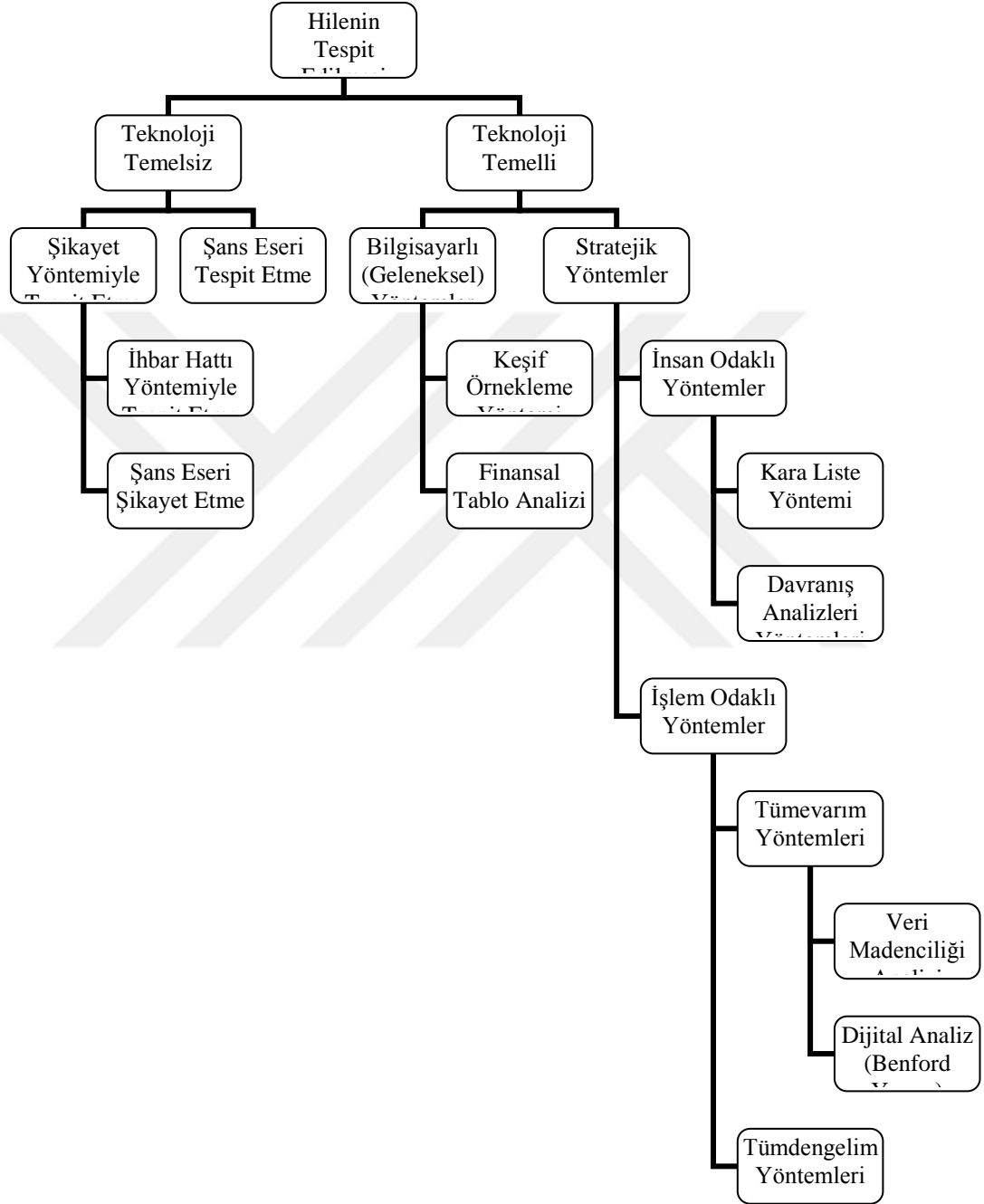
tespit edilmesi ve önlenmesinde etkisi büyük bir veri teknolojisi aracı olarak kullanılmaktadır (Akdemir, 2016: 61).

- **Sürekli kontrol:** İşletmenin varlıklarını koruyabilmek, muhasebe verilerinin bütünlüğünü ve finansla ilgili güvenilir bilgilerin üretilmesini sağlayabilmek için, gerekli delillerin toplanarak değerlendirilmenin yapıldığı bir süreci ifade etmektedir (Rezaee vd., 2001: 151). Sürekli kontrol değerlendirmeleri sayesinde işletmedeki kontrol zayıflıklarına karşı hızlıca denetleme yapılırken; sürekli hile riski değerlendirmeleri sayesinde de işletmenin yüksek risk kapsamında olan alanları tespit edilerek, bu tip riskler için gerekli tedbirler alınabilmektedir (Cankar, 2006: 71).
- **Dijital analiz (Benford Yasası):** Finansal tabloların oluşmasını sağlayan muhasebe hesaplarındaki hileli işlemlerin; istatistiksel bir metot yardımıyla tahmin edilen ve gerçekleşen rakamların oransal dağılımını kıyaslayarak (Ertikin, 2017: 87-88), muhasebe verilerinin tahrif edilme olasılığının tespit edilmesini sağlayan bir tekniktir (Pazarçeviren, 2005: 6). Dolayısıyla muhtemel şüpheli kişilerin bu analizin, hileleri tespit etmek amacıyla kullanıldığını idrak etmesi oldukça zor görünebilir. Ayrıca işletmenin veri tabanına bu analizin düşük maliyette uygulanması da işletmeye ayrı bir avantaj sağlayabilir (Çankaya ve Gerekan, 2009: 100).

Hilenin gerçekleşmesinde rastlanılan en önemli problem, hilenin tespit edilmesi sonrasında tekrarlanması durumuna engel olunamamasıdır. Bilhassa, yapılmış hileli eylemlerin gizlenebilmesi hususunda, teknoloji fırsatlarından faydalandığı zaman hilenin tespit edilebilmesi oldukça zorlaşabilmektedir (Yıldırım ve Turgut, 2016: 216). Denilebilir ki, muhasebe hilelerinin tespit edilmesi yahut ortaya çıkartılması özel bir bilgiye ve tecrübeye gerek duyulan, bir uzmanlık saha çalışması olduğudur. Çünkü muhasebe hileleri gizli tutularak yapıldığı için, ister bağımsız denetçi isterse de iç denetçi olsun fark etmez, geliştirmiş oldukları farklı yöntem ve teknikler sayesinde bu hilelere karşı mücadele verilmektedir (Kiracı, 2004: 125). Bu konuyla ilgili bahsedilenlere istinaden, muhasebe hilelerinin tespit edilmesinde kullanılan

yöntemlerin özeti niteliğinde olabilecek genel bir sınıflandırma da Şekil 2.10'daki gibi gösterilmiştir:

Şekil 2.10: Hilenin Tespit Edilmesi Yöntemleri



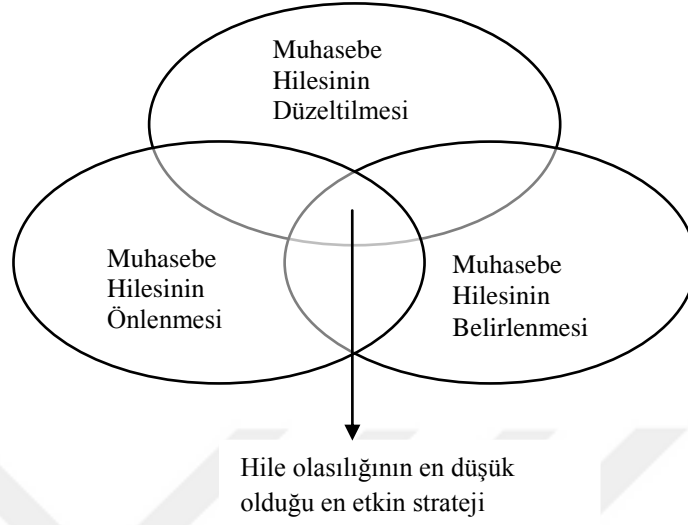
Kaynak: C. C. Albrecht ve W. S. Albrecht (2004: 27); Şengür (2010: 87); Bozkurt (2016: 173).

2.10. Hata ve Hilenin Önlenmesi

Muhasebe hatası –kasıt unsuru taşımadığından- ihmal, dikkatsizlik gibi istem dışı nedenlerle oluşabildiği için -muhasabe hilesindeki gibi gizleme durumu olmağından- yapılabilecek basit ya da rutin kontrollerle tespit edilebilmektedir. Bunun dışında muhasabe hilesinin tespit edilebilmesi veya önlenbilmesi amacıyla yapılmakta olan çalışmalar da aslında, otomatik olarak hatalı işlemlerin oluşabilmesinin önüne geçebilecek gerekli hamlelerin atılabilmesine imkan sağlayabilmektedir (Güvenç, 2009: 32-33; Nazlı, 2014: 59).

Muhasebe hilesinin önlenbilmesi; işletmeler için gerekli politikaların, prosedürlerin, eğitimlerin ve etkili iletişimin unsurlarını da kapsayabilen yöntemler olarak ifade edilebilir. Bu unsurlar, hilelerin önlenbilmesinin devamlılığını sağlamada oldukça etkili olabilmektedir. Fakat bir işletme ne derecede etkin bir ‘hile önleyici politikalar’ oluşturmuş olsa da bundan sonra -kati surette- hileli eylemlerin olamayacağı anlamı taşımamalıdır. Çünkü hilenin önlenmesinde kullanılacak olan politikalar, hile riskinin oluşumuna karşılık, birincil derecede savunma mekanizmasını oluşturabilmektedir (Çubukçu, 2009: 119; Çıtak, 2013: 28).

Şekil 2.11: Hilenin Önlenmesinde En Etkin Strateji



Kaynak: Çubukçu (2009: 121).

Şekil 2.11’de; muhasebe hilesinin önlenmesi, belirlenebilmesi ve düzeltilebilmesine ait yöntemler gerektiği zaman ve oranlar dahilinde kullanıldığında, bir işletmede hilenin oluşma ihtimalinin asgari düzeyde oluşabileceği ve otomatik olarak hatalı işlemlerin de önüne geçilebileceği ‘en etkin strateji’ nin olduğunu göstermeye çalışmaktadır.

Başka bir ifade ile tüm işletmelerin üzerinde önemle durması gereken konulardan biri de hile olaylarının önlenmesi durumunun olabileceğidir. Bu durum, hileli eylemler henüz meydana gelmediği için hilenin önlenmesi aşaması, işletmeler açısından daha da etkili bir rol olarak görülebilmektedir. Şöyle ki, hileli eylemler yapıldıktan sonra hilenin tespit edilebilmesi yorucu, zorlayıcı ve de fazlaca maliyetli olabilmektedir. Bu yüzden işletmelerin zorunda oldukları bir husus da hile eylemlerinin oluşumuna sebep olabilecek -hile üçgeni unsurlarından- fırsat faktörünün kontrolünü sağlayabilmesidir (Çelik, 2007: 62). Çünkü işletme çalışanlarının oldukça önemli bir bölümü, fırsat faktörünü yakaladığında hile yapmaya kalkışabilmektedir. Bu bağlamda hileli işlemlerin önlenmesi için

faaliyette bulunulacak tüm çalışmalar, muhtemel fırsatları azaltarak hileli eylemlerin asgari düzeyde görülebilmesini sağlamalıdır (Bozkurt, 2016: 401).

Yukarıda açıklanmaya çalışılan ‘hilenin tespit edilmesinde kullanılan yöntemler’, aynı zamanda hilenin önlenmesinde kullanılan yöntemler arasında da yer alabildiği, bu çalışmada atıf yapılan kaynaklarda görülmüştür.

Muhasebe hilelerinin önlenmesi, tespit edilebilmesi işlevi ve sorumluluğunun çoğunlukla bağımsız denetime ait olduğu yönünde yanıltıcı, bir o kadar da inanılan bir görüş bulunabilir (C. Kandemir ve Ş. Kandemir, 2012 a: 42). Fakat muhasebe hileleri ile mücadele edebilme sorumluluğu, sadece denetçinin yapabileceği bir süreci kapsamamalıdır. Bu süreçte öncelikle işletme yönetiminin sorumluluğunda; hile olayından etkilenmiş ilgili tarafın ya da etkilenme ihtimali bulunan herkesin, hile riskine karşı denetçinin çalışmalarına kolaylık sağlamalıdır. Bu yüzden muhasebe hilesine karşı mücadele vermenin bir yolu da işletmede alınabilecek önleme yöntemlerinin olmasıdır (Şevkin, 2011: 214; Yardımcıoğlu vd., 2014: 182; Bayraktaroğlu, 2016: 192).

2.10.1. Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında İç Denetçinin Sorumlulukları

IIA’ya göre iç denetim; bir işletmenin faaliyetlerini geliştirip onlara değer kazandırmak amacını taşıyan, bağımsız, tarafsız ve objektif bir güvence sağlayan bir danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. İç denetim; işletmenin nihai hedeflerine ulaşabilmesi noktasında, işletmenin risk yönetimi, denetleme ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirip, geliştirmek amacına dair sistemli ve disiplinli bir bakış açısı sağlamaktadır (Parlak, 2011: 63; Çıtak, 2013: 44).

Bir kontrol faaliyeti olan iç denetimin diğer işletme içi kontrollerin etkinliğini, verimliliğini ve yeterliliğini araştırma hususunda önemli bir sorumluluğu bulunmaktadır (Sevim ve Eliuz, 2007: 62). İç denetçiler işletme faaliyetlerinin, performansının ve finansal tabloların denetimini yaparak, tepe yönetimine rapor vermekle sorumludur (Doğan ve Çıtak, 2017: 50). Bununla birlikte iç denetçilerin;

- İşletme sözleşmelerini ve anlaşmalarını tekrardan gözden geçirmek,

- İşletme çalışanlarına rehber olacak bir hile politikası oluşturmak ve yürütmek,
- Hilelere karşı ihbar hattını oluşturup izlemek,
- Çalışanların referanslarını kontrol etmek,
- İşletme içi bilgi sistemlerini korumak,
- Sürpriz hile denetimleri yapmak (Kiracı, 2004: 143-149),
- İşletmedeki etik kurallara, hileye karşı mücadele eğitimlerine destek olmak,
- İletişim kanallarının yönetime yeterli ve güvenilir bilgi iletmesini sağlamak,
- Yüksek risk taşıyan alanlardaki faaliyetleri gözlemlemek,
- İşletme varlıklarını korumak için gerekli politika, prosedür ve diğer mekanizmaların olup olmadığını belirlemek,
- İç denetim bulgularını dikkate alınarak hazırlanan hile kontrollerinin geliştirilmesine imkan sağlamak (Akdemir, 2010: 78),
- Uygunluk ilkesine göre onay verme aşamalarının oluşmasını sağlamak,
- Görevler ayrılığı prensibine göre hareket edilmesini sağlamak gibi sorumlulukları bulunmaktadır (KPMG, 2009: 27).

2.10.2. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları

Muhasebe hata ve hilelerini önlemede işletme yöneticilerinin sorumlulukları:

Dürüst kişilerin işletmeye istihdamını sağlamak: Olması gereken mesleki değerler ile ahlak kurallarına sahip olamayan kişilerin, istihdam edilmesini asgari düzeyde tutabilmek oldukça önemli görülmelidir. Dolayısıyla göreve yeni başlayanların gelecekteki durumunu tahmin edebilmek için, işe başlamadan önce geçmişinin iyice araştırılması, referans takibinin yapılması gerekmektedir (Çelik, 2007: 63-64). Bunu da iyi işleyen bir insan kaynakları politikası sayesinde, profesyonelce görüşmeler ve araştırmalar yapıldığında; kişilerin almış olduğu eğitim, genel zeka ve beceri düzeyleri, sahip olduğu yetenekleri gibi borcu, kötü alışkanlıkları ve sabıkalı olup olmadığı hakkında bilgiler edinilebilir (Bozkurt, 2016: 402-403). Doğal olarak bu yöntemin gayesi de öncesinde hile olayına karışmış ya da dürüstçe davranmamış kişilerin, işletmeye istihdam edilebilmesinin önüne geçebilmektir (Çıtak, 2013: 29).

İşletme çalışanlarına hileli işlemlerden kaçınmaya yönelik eğitim vermek: İşletme çalışanlarının hile ile mücadele edebilmesinde etkili olabilecek eğitim programları yapılmalıdır. Bu eğitim programında yapılması gerekenler (Mac, 2012: 2):

- Çalışanlara eğitim verebilmek için işletmede uygun görülen alanlara, iç kontrol biriminin temin edilmesi,
- Çalışanların hile belirtilerini tanımlayabilmelerine yardımcı olabilecek bazı dikkat çekici yerler konusunda bilgi verilmeli,
- Çalışanların en güncel ve yaygın olan hile plânlarını anlayabilmeleri konusunda yardımcı olunmalı,
- Çalışanlar, işletmeye ait çalışma standartlarını iyi bildiği hususunda kendine güvenmeli,
- Hile ile ilgili güvenilir prosedürlerin uygulanabilir olduğu hususunda bağımsız denetçiler ya da düzenleyiciler bilgilendirilmelidir.

Etik temeline dayalı eğitimlerin bir kereye mahsus olması yerine, devamlı ve revize edilerek güncellenmiş bir şekilde verilmesi, hile üçgeninin unsurlarını işletme çalışanlarının en etkili ve hızlı anlayabilmesi noktasında, bütünleştirici bir önlem olarak görülebilir (C. Kandemir ve Ş. Kandemir, 2012 b: 28).

İşletmede pozitif bir çalışma havası oluşturmak: İşletme yönetimi dürüst, şeffaf ve yardımcı olma kültürünü oluşturamadığı sürece, pozitif bir çalışma havasının işletmede yer alması zor olabilir (Çelik, 2007: 64). Bu durumu kolaylaştırabilmek için, işletme yönetiminin yapması gereken bazı uygulamaları olmalıdır. Bunlar; işletme amaç ve hedeflerine hizmette bulunacak tanımlamalar yapabilmek, ödüllendirme sistemi oluşturabilmek, işletmedeki herkese bütün imkanları aynı derecede sağlayabilmek, takım ruhunu oluşturabilmek, demokratik katılım ortamı sağlayabilmek, terfi işlemlerinde adilce davranıp eşitliği dengeleyebilmek, açık iletişim kanalını oluşturabilmesi olarak ifade edilebilir (Kaya, 2013: 140; Bozkurt, 2016: 406).

İşletmeye ait etik prensipler oluşturmak: Etik prensipler, kısaca hangi davranışın uygun olduğu ya da olmadığını ifade edebilmektir (Bozkurt, 2016: 406). Etik dışı davranmak, hile eyleminin temelini oluşturduğu için, hile riskini azaltabilmenin yolu da dürüst ve etik davranma kültürünü çalışanlara benimsetmekten geçebilmektedir. Bunun için öncelikle işletme yönetimi, etik prensipler hususunda nasıl davranılması gerektiğini çalışanlarına göstererek, örnek olmalı ve bu prensipleri açıkça bildirmelidir (FEE, 2005: 17).

Müşteri ve satıcıları işletmenin politikaları hakkında bilgilendirmek: İşletme yöneticileri tüm işletme çalışanları dahil olmak üzere, müşterilere, satıcılara, tedarikçilere -kısacası işletmenin varlıklarına erişebilen herkese- işletme politika ve prosedürlerine uyum sağlayabilmeleri konusunda gerekli bilgilendirmeleri aralıklarla yapabilmelidir (Kovacich, 2008: 82).

İşletme çalışanlarına destek programları hazırlamak: Çalışanların türlü sebepler yüzünden baskıya maruz kalması, onları yalnızlığa itebilmekte; ayrıca çalışanlar sorunlarını paylaşmadığı için hileye başvurma dışında, yapabileceği bir şeyin olmadığını düşünebilir (Akdemir, 2010: 63). Bu aşamada, çalışanların üzerindeki baskı faktörünü azaltabilmeleri amacıyla işletmede destekleme birimleri oluşturulmalıdır. Destekleme birimi sayesinde örneğin; çalışanların sağlığına kavuşabilmesi, ailevi ya da bireysel problemlerini çözebilmesi hususunda önemli hizmetler verilebilir (Kaya, 2013: 141). Bu yöntem çalışanların hileli eylemleri gerçekleştirmelerine engel olabilmeye, etkin bir rolü üstlenmektedir (Bozkurt, 2016: 413).

İşletmede etkin bir iç kontrol yapısını oluşturmak: İşletme yönetiminin, finansal tabloları finansal raporlama standartlarına göre hazırlayıp dürüst ve şeffaf bir şekilde sunması gibi sorumluluğu bulunmaktadır. Başka bir ifade ile; finansal tabloların hata ve hilelerden kaynaklı ciddi yanlışlıklardan oluşmayacak şekilde hazırlanması, gerçek durumunun şeffaflık ve dürüstlük içerisinde yansıtılabilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, faaliyete geçirilmesi, standartlara uygun muhasebe

tahminlerinin yapılması ve muhasebe politikalarının seçilmesini içeren sorumluluklar işletme yönetimine aittir (Erkan ve Demirel Arıcı, 2011: 36-37).

Bir işletmenin direkt önleyemeyeceği çeşitte 'doğal risk' faktörü bulunmaktadır. Pek çok işletme çalışanı fırsatı yakaladığında hile yapıyorsa, işletme tarafından direkt önlenemediği için doğal risk olarak görülmektedir. Bu sebeple işletmede oluşabilen doğal riskler belirlenip, asgari düzeyde tutulmaya çalışılmalıdır. Bunu sağlayabilmenin en iyi yolu da etkin bir iç kontrol yapısını oluşturabilmektir (Bozkurt, 2016: 417).

İç kontrol; bir işletmedeki yönetim kurulunun, üst yönetimin ve diğer çalışanların vasıtasıyla işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini, finansal raporların güvenilirliğini ve yürürlükte olan kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğunun sağlanması hususunda, belirlenmiş amaçların gerçekleştirilebilmesine ilişkin makul olabilecek bir güvenceyi sağlayabilmek üzere, yürütülmekte olan bir süreci ifade etmektedir (COSO, 2013: 3).

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi ve devamlılığının sağlanabilmesi, işletme yönetiminin temel sorumlulukları arasında yer almaktadır. Yönetimin sorumluluğunda olan iç kontrol; işletme faaliyetlerinin verimliliğini artırmaya, işletmedeki varlık kaybı riskini azaltmaya, finansal tablolarda bulunan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına (Ratcliffe ve Landes, 2009: 2) ve yönetimin belirlediği işletme politikalarının çalışanlar tarafından bağlı kalınmasına yardımcı olabilmektedir. Böylelikle etkin bir iç kontrol sistemi çalışandaki olası bilgi eksikliğini önüne geçip işletmenin zarar görmesini engelleyerek, muhasebedeki hata ve hile risklerini azaltabilir (Bozkurt, 2015: 125-126).

Çalışanların gözlenmesi: Bir çalışanın işletme içindeki ve dışındaki hal ve hareketleri, aralıklarla gözlenebilmelidir. Hile yapanların ortak özellikleri arasında, lüks ve rahatlık içinde yaşayabilme tutkusu bulunmaktadır. Çalışanın bu şekilde yaşıyor olması, kendisinde bir hile belirtisinin olabileceğine işaret edebilir. Bu yüzden çalışanların gözleme tabi tutularak, anormal davranış gösterenler için araştırmalar yapılabilir (Kaya, 2013: 142).

İhbar hattı uygulaması: İşletme yönetimi, doğru ve uygun şartlar altında işletme çalışanlarının hile ile mücadele edebilmelerinde doğrudan caydırıcı olabilmelerini sağlayıp, hile ile ilgili herhangi bir şüpheye düşmeleri durumunda yetkili birime bildirmeleri konusunda çalışanları teşvik etmelidir (HM Treasury, 2003: 3). Dolayısıyla bilgi ifşası (Whistleblowing) ya da fisiltı yöntemi ile bir işletmede mevcut çalışanların veya daha önceden çalışmışlığı olanlar tarafından, işletmede kanun dışı, etik olmayan ve kural ihlali yapılmış eylemlerin, yetkili kişilere veya üst yönetime bildirilmesi sağlanabilmektedir (Uyar ve Yelgen, 2015: 86).

Bu bildirimler, ihbar hatları yoluyla gerekli bilgi ve olayların hızlıca iletilmesi gayesiyle uygulamaya konulan, doğrudan telefon hatları ve diğer elektronik haberleşme kanallarından oluşmaktadır (Öztoprak, 2017: 111). Bu uygulama sayesinde, yapılmış veya yapılmakta olan her türlü hileli eylemler, ilgili kişiler tarafından tespit edilip kontrol altına alınabilir. Hatta ihbar hattı uygulaması, bir işletmede zayıf bir iç kontrol sistemi olmadığı sürece, işletme içerisinde muhtemel hileler oluşmadan da engellenebilir (Yıldız ve Baskan, 2014: 7).

Çalışanlarda cezalandırma korkusunu oluşturmak: Şüphe duyulan ya da ortaya çıkarılan hileli eylemlere karşı işletme yöneticilerinin vereceği tepkinin, işletmenin tüm çalışanlarına yönelik caydırıcı olabilecek yaptırımlar olmalıdır (Şengür, 2010: 76). Bu bağlamda dengeli bir cezalandırma politikasının oluşturulduğunu bilen çalışanlar, hile yapma düşüncesinden hızlıca vazgeçebilmektedir. Çünkü çalışanlarda; hileli eylemde bulunduğu zaman yakalanabileceği, disiplin cezası alabileceği, işten çıkarılabileceği, hapis cezası alabileceği ve hırsız olarak adı çıktığında ise çevresi tarafından dışlanabileceği korkusunun oluşması, onların hile yapmasını engelleyebilir (Çelik, 2007: 66; Güvenç, 2009: 38).

Şifre koruması yöntemi: İnternet kullanımının artması ve e-ticaretin her geçen gün yaygınlaşması, işletmenin bilgisayar ağlarına giren bağlantı noktaları sayısının artmasına ve dolayısıyla işletmelerde hileli işlemlerin kolaylıkla yapılabilmesine neden olmaktadır. İşletme yöneticileri güvenlik duvarının aşılmasının önüne geçebilmek için; çözülebilmesi çok zor parola kullanımı sağlamalı, aralıklarla şifreler

yenilenmeli, orijinal şifre oluşturma yöntemleri geliştirilmeli, sadece meşru kullanıcıların bilgisayar ağına ve ilgili verilere erişebildiğinden emin olmalıdır. Bu güvenlik duvarının bilgiye erişimi denetleyebilmede en etkili ve verimli yöntem olduğu söylenebilir (Bierstaker vd., 2006: 525).

Yukarıdaki açıklamalar dahilinde ACFE'nin raporlarına göre hilelerin tespit edilmesine yönelik bilgiler Tablo 2.2'de gösterilmektedir:

Tablo 2.2: Hilelerin Tespit Edilmesi

YIL TÜR	2010	2012	2014	2016
İhbar/Şikayet	% 40,2	% 43,3	% 42,2	% 39,1
Yönetim İncelemesi	% 15,4	% 14,6	% 16	% 13,4
İç Denetim	% 13,9	% 14,4	% 14,1	% 16,5
Tesadüfen	% 8,3	% 7	% 6,8	% 5,6
Hesap Mutabakatı	% 6,1	% 4,8	% 6,6	% 5,5
Belge İncelemesi	% 5,2	% 4,1	% 4,2	% 3,8
Bağımsız Denetim	% 4,6	% 3,3	% 3	% 3,8
Gözetim/İzleme	% 2,6	% 1,9	% 2,6	% 1,9
Polis	% 1,8	% 3	% 2,2	% 2,4
İtiraf	% 1	% 1,5	% 0,8	% 1,3
Diğer Kontroller	% 0,8	% 1,1	% 1,1	% 1,3

Kaynak: ACFE (2010: 16; 2016: 21).

Tablo 2.2'ye bakıldığında, geçmiş yıllarda olduğu gibi 2016 yılında da hilelerin tespit edilip önlenmesi için yapılan ihbarlar, büyük bir farkla ortalama % 40'ını oluşturarak en yaygın hile tespit ve önleme yöntemleri arasında bulunmaktadır. 2016 yılında ise en yaygın hile tespit ve önleme yöntemleri arasında, işletmelerde yapılan iç denetimler % 16,5 oranında olup önceki yıllara göre artış göstererek, ilk sırada yerini alırken; yönetim incelemeleri yöntemi de % 13,4 oranında olup ikinci sırada yer aldığı görülmektedir. Fakat bu bulgular, işletmelerdeki bilgilerin güvenilirliğini sorgulatabilmekte olup, risk alanları üzerinde denetim ve iç kontrol zayıflığı olarak

yorumlanabilir. Çünkü işletmelerin hile riskini etkili yönetebilmeleri için, etkin bir iç kontrol sisteminin payını oldukça artırmaları gerektiği söylenebilir.

Yukarıdaki açıklamalara göre; hileleri önlemede kullanılan yöntemlerden hiçbirisi, diğer bir yöntemin ikamesi olmamalıdır. Çünkü bir işletmede her türlü hileye karşı etkin bir koruma sağlayabilmenin yolu, tüm hile önleme yöntemlerinin bütünlük içerisinde -devamlılığının sağlanarak- uygulanabilir olmasından geçmektedir. Hile önleme yöntemlerinin tümü, işletmeyi hilelerden korumaya çalışsa da yüzde yüzlük bir koruma sağlayamamaktadır. Bu yüzden hile eylemine neden olabilecek fırsat unsurlarının tümünü yok edebilmek pek de mümkün görünmemektedir (CIMA, 2008: 24; Akdemir, 2010: 64).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞU HAKKINDA DURUM TESPİTİ YAPMAYA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi, işletme yöneticilerinin sorumluluğu bakımından büyük bir önem arz etmektedir. Dolayısıyla ilgili çalışmanın uygulama bölümünü oluşturan bu kısımda, Sinop Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı olup bu ilin Gerze ilçesinde faaliyet gösteren işletmelerin yöneticilerine yönelik, ankete dayalı bir araştırmaya ve bulguların değerlendirilmesine yer verilmektedir. Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğu hakkında durum tespiti için yapılan bu araştırmanın; amacı ve önemi, kapsamı ve sınırları, geçerliliği ve güvenilirliği, modeli, hipotezleri, yöntemi ve sonuçların değerlendirilmesi gibi konular alt başlıklar halinde incelenmektedir. Ayrıca araştırma için hazırlanan anket formu da ilgili çalışmanın bitiminde 'ekler' kısmında bulunmaktadır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

İşletmelerde meydana gelen muhasebe hata ve hileleri, öncelikle işletme dünyası olmak üzere pek çok kesimi ciddi kayıp ve zararlara uğratabilmektedir. Meydana gelen bu kayıp ve zararlar da hem muhasebe mesleğine hem de işletme yöneticilerine olan güvenin azalmasına sebep olabilmektedir. Bu bağlamda muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilip önlenmesi hususunda, işletme yöneticilerinin sorumluluğunun neler olduğunu açıklamaya yönelik yapılan bu araştırmanın temel amacı; muhasebe hata ve hilelerini önlemede, işletme yöneticilerine ait demografik özelliklerin, farklılık gösterip göstermediği hakkında bir durum tespiti yapılmasıdır. Bu temel amacın yanı sıra ulaşılmaya çalışılan diğer amaçlar ise aşağıdaki gibidir:

- Anket çalışmasına katkıda bulunan işletme yöneticilerinin demografik özelliklerini belirlemeye çalışmak,

- Muhasebede yapılan hatalar ile ilgili oluşturulmuş yargılara, işletme yöneticilerinin katılma düzeyini belirlemeye çalışmak,
- Muhasebede yapılan hileler ile ilgili oluşturulmuş yargılara, işletme yöneticilerinin katılma düzeyini belirlemeye çalışmak,
- Muhasebede yapılan hata ve hilelerin tespit edilip önlenmesi hususunda, işletme yöneticilerin sorumluluklarını açıklamaya ilişkin oluşturulmuş yargılara katılma düzeyini belirlemeye çalışmaktır.

Muhasebe hata ve hileleri kavramı, işletmeler bazında son derece önemli olmasına rağmen, yapılan literatür taramasına göre Türkiye’de ampirik ve teorik çalışmaların sınırlı ve az sayıda olduğu görülmüştür. Bu bağlamda Sinop genelinde bu tez çalışması ile ilgili yürütülmüş kapsamlı, ayrıca muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğu hakkında durum tespiti yapmaya ilişkin herhangi bir araştırmaya rastlanmamış olması nedeniyle önemli görülmektedir. Ayrıca bu araştırma bulgularının, hem işletme yöneticilerinin gelecekteki çalışmalarına hem de işletme ve muhasebe literatürüne önemli bir katkı sağlaması hedeflenmektedir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Bu alan araştırması, 12.07.2017 tarihli resmi yazı ile alınan Sinop Ticaret ve Sanayi Odası’na kayıtlı olup bu ilin Gerze ilçesinde faaliyet gösteren toplamda 150 işletmeye yapılmıştır. Bu işletmelerin sermayesi, büyüklüğü ve çalışma alanları farklılık göstermekle birlikte; işletme sahibi ve ilgili birim yöneticileri baz alınarak anket çalışması yapılmıştır. Bu işletmelerden 112’si araştırmaya katılmayı kabul etmiştir.

Anket soruları için gerekli izin alınarak, Elif Nazlı (2014) tarafından hazırlanan “Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma” başlıklı yüksek lisans tezinde bulunan anket çalışmasından faydalanılmıştır.

Alan çalışmasının Sinop Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı olup il merkezi yerine, Gerze ilçesinde faaliyet gösteren işletmelerle sınırlı tutularak uygulanmasının bazı sebepleri bulunmaktadır. Bunlar;

- Araştırmanın bizzat yaşanılan ve bilinen bir yerde yapılması, işletme yöneticilerine ulaşmada yaşanabilecek sorunları en aza indirerek, daha güvenilir ve tutarlı bilgilerin elde edilebileceği ve anketin kısa sürede tamamlanabileceği düşüncesinin olması,
- Bununla birlikte zaman ve maliyet kısıtlılığı nedeniyle anket çalışmasına ayrılacak finansal kaynağın verimli kullanılmasını sağlamak,
- İşletmeler açısından çıkacak sonuçların, işletme yöneticileri tarafından uygulanabilirliğini tespit edebilmek,
- Eğer ki bu sonuçlar uygulanamıyorsa buna ileri sürülen nedenleri belirleme düşüncesinin olmasıdır.

Bilimsel çalışmaların genelinde olduğu gibi bu alan araştırmasında da çeşitli yönlerden birtakım sınırlamalar yer almaktadır. Bunlar;

- Araştırma tasarımının kesitsel nitelikte olması ve belirli bir dönemi kapsamaması, araştırmanın sınırlarından birini oluşturmaktadır. Bu bağlamda zaman kavramına dayanarak, meydana gelebilecek farklılıkları açıklamaktan uzak olduğu için net sonuçların çıkarılması mümkün görünmemektedir.
- Araştırmadan elde edilen verilerin doğruluğu ve geçerliliği; veri toplama yöntemi için kullanılan anket formunda bulunan yargı cümleleri, yargı cümlelerin özellikleri ve kullanılan ölçek ile sınırlı tutulmuştur.
- Araştırma kapsamında tetkik edilen kavramlara bağlı olarak ölçüm araçlarının her ne kadar geçerliliği ve güvenilirliği olsa da sosyal bilimler yönünden bir kesinlik oluşturmadığı için, araştırma sonuçlarının yorumlanabilmesi bakımından önem arz eden diğer bir kısıtı ortaya koymaktadır.
- Araştırmadaki veriler ve ortaya çıkan bulgular, araştırmaya katılanlar ve onların anketteki sorulara katılma düzeyleri ile sınırlı olmaktadır.

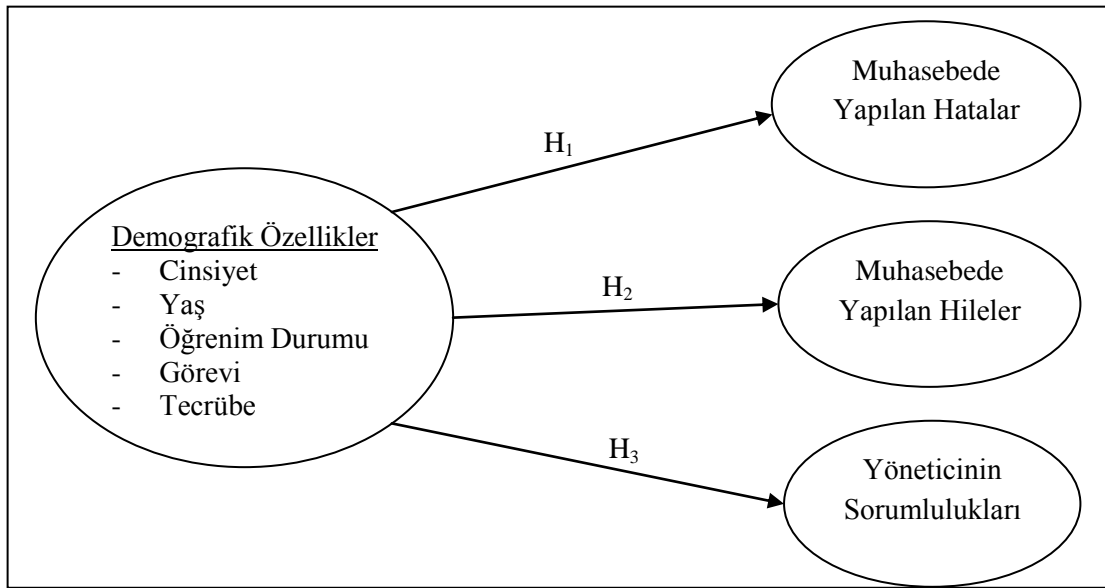
- Bu tez çalışmasında tüm bilgi, konuyla ilgili varılan yargı ve değerlendirmeler, faydalanılan bilimsel kaynaklar; istatistiksel analizlerin sonuçları, araştırmacının kullandığı bilimsel kaynaklar ve analiz sonuçlarına bağlı ulaştığı yargılar ile sınırlı tutulmuştur.

Bu anket çalışması 13.07.2017 - 15.08.2017 tarihleri arasında yapılmıştır. Dolayısıyla işletme yöneticilerinin araştırmaya katılmada istekli ve çalışmaya katkı sağlama noktasında yardımcı olmaları, bu anketin kısa sürede tamamlanmasını sağlamıştır.

3.3. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilip önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğunu belirlemek için yapılan bu alan araştırmasında, nitel araştırma yöntemlerinden tanımlayıcı araştırma modeli kullanılmıştır. Buna göre tanımlayıcı araştırma; iki değişken arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Araştırmacının belirli bir zaman dilimi içerisinde, elde ettiği bilgiler ile araştırdığı konuya ışık tutmakta, konunun sınırlarını belirlemekte ve görüntüsünü yansıtabilmektedir (Nakip, 2013: 180). Buna göre bu model aşağıdaki Şekil 3.1'deki gibi oluşturulmuştur:

Şekil 3.1: Araştırmanın Modeli



Yukarıdaki model, araştırmanın amaçları doğrultusunda oluşturulmuş ve aşağıdaki gibi hipotezler geliştirilmiştir:

H₁: İşletme yöneticilerinin demografik özelliklerine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{1a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{1b}: İşletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{1c}: İşletme yöneticilerinin öğrenim durumuna göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{1d}: İşletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{1e}: İşletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₂: İşletme yöneticilerinin demografik özelliklerine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{2a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{2b}: İşletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{2c}: İşletme yöneticilerinin öğrenim durumuna göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{2d}: İşletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{2e}: İşletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H₃: İşletme yöneticilerinin demografik özelliklerine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerinin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{3a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerinin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{3b}: İşletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hata ve hilelerinin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{3c}: İşletme yöneticilerinin öğrenim durumuna göre muhasebede yapılan hata ve hilelerinin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{3d}: İşletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerinin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{3e}: İşletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerinin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Bilimsel çalışma sürecinde izlenen yöntem, araştırmada elde edilen bulguların ve ulaşılan sonuçların anlamlı ve etkin bir biçimde ortaya konulabilmesi bakımından önemli görülmektedir. Dolayısıyla ilgili çalışmanın bu başlığı altında; araştırmanın anakütlesi, bu anakütleden yapılan örneklem seçimi, veri toplama yöntemi ve aracı, anketlerin geçerliliği ve güvenilirliği ile verilerin analizinde kullanılan yöntemler hakkında bilgilere yer verilmektedir.

3.4.1. Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklemi

Alan çalışması kapsamında bulunan bu araştırmanın ulaşılabilir anakütlesini (evren), 12.07.2017 tarihli resmi yazı ile belirlenen, Sinop Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı olan ve bu ilin Gerze ilçesinde faaliyet gösteren toplam 150 işletme oluşturmaktadır. Bu işletmelerin; tamamına ulaşılmış fakat işlerinin yoğun olması ve işletme politikası gereği, işletme dışına bilgi verilmemesi gibi mazeret bildirmeleri nedeniyle 150 işletmeden 112 tanesi araştırmaya katılmayı kabul etmiş ve anket formundaki soruları yanıtlamıştır.

Araştırma için uygun bir örneklem belirlenirken; anakütleyi iyi temsil edebilecek bir örneklem büyüklüğüne, örneklemin geçerlilik ve güvenilirlik düzeyinin yüksek olmasına, maliyete, zaman aralığına ve araştırma verilerinin analiz edilme koşullarına dikkat edilmiştir (Padem vd., 2012: 63). Bu bağlamda araştırma örnekleminin belirlenmesinde, olasılıklı örnekleme yöntemlerinden basit tesadüfî örnekleme yöntemi tercih edilmiştir.

Araştırmanın örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde, örneklem hesaplama programından yararlanılmış ve örneklem büyüklüğü bu doğrultuda oluşturulmuştur (http://www.cozumrastirma.com.tr/orneklemlhesaplama_1_60.htm, 22.02.2018). Örneklem hesaplama programına göre % 95 güven aralığında ulaşılması yeterli olan örneklem sayısı 108 olup, bu araştırmada ulaşılan örneklem sayısı ise 112 olmuştur. Dolayısıyla ulaşılan örneklem sayısı (112), olması gereken örneklem sayısının (108) üstünde olması bakımından, bu araştırmadan elde edilecek bulguların ve sonuçların geçerli ve güvenilir olacağı şeklinde yorumlanmaktadır. Ayrıca bu sayı oran olarak anakütlenin % 75'ini (112/150) oluşturmaktadır.

3.4.2. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

Bu araştırmada, sosyal bilimler alanında yaygın olarak kullanılan birincil veri toplama yöntemlerinden biri olan, anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yöntemi ile araştırmanın hipotezlerini sınamak için seçilen temel veri toplama aracı ise işletme

yöneticileriyle yüz yüze yapılan görüşmelerde kullanılan anket formundan oluşmaktadır.

Araştırmada kullanılan anket formu, dört ana bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde, işletme yöneticilerin demografik özelliklerine yönelik 5 soru; ikinci bölümünde, muhasebedeki hatalar ile ilgili 9 yargı cümlesi; üçüncü bölümünde, muhasebedeki hileler ile ilgili 12 yargı cümlesi; dördüncü bölümde, işletme yöneticilerin sorumluluğu ile ilgili 18 yargı cümlesi bulunmaktadır. Bu bağlamda faydalanan kaynaktaki soru sayısı fazla olduğu için, anket formunun tasarımı, zamanın sınırlı olması ve katılımcıların sorulara sıkılmadan sağlıklı cevaplar verebilmesi bakımından soru sayısı 44'e indirilmiştir.

Anket formunda aralık düzeyinde ölçümlere olanak sağlayan, beşli likert tipi ölçek kullanılmıştır. Çünkü beşli likert tipi derecelmeli ölçeğin, sosyal bilimler sahasında geniş bir kullanım alanı olduğu bilinmektedir. Ayrıca bu ölçek daha fazla, kişilerin eğilim ve tutumunu ölçmek için kullanılmaktadır (Büyüköztürk, 2010: 4). Dolayısıyla bu ölçek katılımcıların, anket formunda bulunan yargı cümlelerine karşı ne derecede eğilim ve tutum gösterdiğini, araştırmacı ölçebilmektedir.

Anket formunda bulunan 39 adet yargı cümlesine verilen yanıtların katılma dereceleri; (1) “Kesinlikle Katılmıyorum”, (2) “Katılmıyorum”, (3) “Kararsızım”, (4) “Katılıyorum”, (5) “Kesinlikle Katılıyorum” üzerinden değerlendirme yapılmıştır.

3.4.3. Anketlerin Geçerliliği ve Güvenilirliği

Araştırma için geçerlilik; bir ölçme aracının amacına uygun, doğru ve yeterli düzeyde yanıtlar alabilme derecesini göstermektedir. Yani bir anket formunun neyi ölçtüğünün ve neyi ne derecede iyi ifade ettiğinin göstergesi, geçerlilik kavramını açıklamaktadır. Bu kavram içerik, yapı ve kapsam geçerliliği olarak üç çeşit geçerlilikten oluşmaktadır (Padem vd., 2012: 63). Bu araştırmada kullanılan anket formunun geçerliliğini sağlamak için bu konuda uzman birçok akademisyen, anket sorularının uygulanabileceği noktada olumlu görüşünü bildirmiştir.

Ölçme aracı olarak bir anket formunda bulunması gereken önemli bir özellik anketteki soruların güvenilir olmasıdır. Çünkü güvenilirlik; bir anket formunda bulunan yargıların birbirleriyle olan tutarlılığını ve kullanılan ölçeğin ilgilenilen sorunu ne derece yansıttığını ifade etmektedir. Dolayısıyla Cronbach's Alpha katsayısı 0 ile 1 arasında bir değer alıp, kullanılan ölçeğin güvenilirliği; $0.00 \leq \alpha < 0.40$ aralığında ise ölçeğin güvenilir olmadığı, $0.40 \leq \alpha < 0.60$ aralığında ise ölçeğin güvenilirliğin düşük olduğu, $0.60 \leq \alpha < 0.80$ aralığında ise ölçeğin oldukça güvenilir olduğu, $0.80 \leq \alpha < 1.00$ aralığında ise ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu yönünde yorumlanmaktadır (Kalaycı, 2006: 403, 405).

Bu bağlamda anket verilerinin içsel tutarlılığını ölçmek için yapılan güvenilirlik analizinde, Cronbach's Alpha katsayısı testi uygulanmıştır. Araştırma için Cronbach's Alpha katsayısı 0.65 olarak tespit edilmiş olup, bu katsayının $0.60 \leq \alpha < 0.80$ aralığında yer alması ölçeğin oldukça güvenilir olduğu, bu bağlamda ulaşılan araştırma bulgularının da güvenilirlik düzeyinin yüksek olacağı yargısına varılmaktadır.

3.4.4. Analiz Yöntemi

Anket sonucunda elde edilen verilerin analiz edilmesi için SPSS 24 (Statistical Package for Social Sciences) istatistik paket programı kullanılmıştır. Hipotezlerin test edilmesinde, parametrik mi ya da parametrik olmayan (non-parametrik) testlerin mi kullanılacağını belirleyebilmek için verilerin, normal bir dağılım gösterip göstermediği incelenmiştir.

Normal dağılım; sürekli bir dağılım olup burada gözlemler çan biçiminde olmakta ve ortalama etrafında simetrik bir dağılım göstermektedir. Bu dağılımda birer ortalama türü olan aritmetik, mod ve medyan (ortanca) birbirine eşit olmaktadır (Nakip, 2013: 241). Nitel ve nicel değişkenlerin normal bir dağılım gösterip göstermediğini test edebilmek için; Z istatistiği, Kolmogorov-Smirnov (K-S) ve Shapiro-Wilks testleri kullanılmaktadır. Buna göre çarpıklık katsayısının standart hatasına bölünmesi sonucunda z- istatistiğinin; $\alpha = 0,05$ için 1,96 ve $\alpha = 0,01$ için 2,58'den küçük çıkması durumunda, dağılımın normalden aşırı sapma göstermediği şeklinde

yorumlanabilir. Eğer örneklem büyüklüğü; 50'den küçük olursa Shapiro-Wilks testi, 50'den büyük olursa Kolmogorov-Smirnov testi kullanılmaktadır. Bu iki testte p değerinin 0,05'ten büyük çıkması durumunda, bu anlamlılık düzeyinde puanların normal dağılımdan aşırı sapma göstermediği şeklinde yorumlanmaktadır (Büyüköztürk, 2010: 42).

Bu araştırmada örneklem büyüklüğü 50'den büyük olması nedeniyle Kolmogorov-Smirnov testi kullanılmıştır. Buna göre verilere normal dağılıma uygunluk testi yapılmış olup, sonuçlar aşağıdaki Tablo 3.1'de gösterilmiştir.

Tablo 3.1: Verilerin Normallik Testi Sonuçları

Veriler	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	df	İstatistik Değeri	P.
Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	112	0,393	0,000
İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	112	0,390	0,000
Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılır.	112	0,297	0,000
Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.	112	0,389	0,000
Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	112	0,421	0,000
İşin uzmanları tam ve donanımlı olmadığı için hatalar meydana gelmektedir.	112	0,353	0,000
İşin uzmanlarının kullandığı teknoloji, yetersiz olduğu için meydana gelmektedir.	112	0,232	0,000
İşin uzmanları hata konusunda donanımlı olsa da yapılan hatayı engelleyemez.	112	0,311	0,000
Çalışanın hata yapmasında, bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.	112	0,393	0,000
Hile, belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan davranışlardır.	112	0,445	0,000
Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	112	0,347	0,000
Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.	112	0,356	0,000
Çalışanın bulunduğu koşullar, hile yapması için fırsat oluşturabilir.	112	0,366	0,000
Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	112	0,376	0,000
Hile yapan dürüst olduğunu düşünür.	112	0,258	0,000
Yapılan her kasıtlı hata, hile değildir.	112	0,351	0,000
Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.	112	0,294	0,000
Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.	112	0,330	0,000
İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	112	0,232	0,000
Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur.	112	0,363	0,000

Hilede kimse aldatılmaz.	112	0,375	0,000
İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi, muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır.	112	0,358	0,000
İşletme yöneticisinde yeterli muhasebe eğitiminin olmaması, muhasebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır.	112	0,406	0,000
Yöneticilerin seminer, panel ve konferanslar hazırlanıp çalışanını gerekli eğitime tabi tutması, onların bilgi düzeylerinin artırılması hata ve hilelerin azaltılmasını sağlar.	112	0,352	0,000
İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması, muhasebedeki hata ve hile riskini artırır.	112	0,277	0,000
Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler, muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır.	112	0,382	0,000
İşletme yöneticileri, muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır.	112	0,294	0,000
Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır.	112	0,196	0,000
Yöneticilik bir rütbe ve ayrıcalık değil, bir sorumluluktur.	112	0,368	0,000
Yöneticilerin hile ve hatalar konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir.	112	0,394	0,000
Otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma riskleri azdır.	112	0,242	0,000
Hata ve hilelerin azaltılması için yöneticilerin güvenilir olmasına gerek yoktur.	112	0,345	0,000
İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri artırır.	112	0,429	0,000
Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olmasına gerek yoktur.	112	0,335	0,000
Yapılan hata ve hilelerin azaltılmasında, çalışanların düşünce ve yorumlarına değer verilmesi önemli değildir.	112	0,413	0,000
Yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur. Sadece liderlik özelliğini kullanması hata ve hileleri azaltmaya yeter.	112	0,410	0,000
Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde, yöneticinin gerekli eğitimi alması yeterlidir.	112	0,200	0,000
Yöneticinin personel alırken, kişinin özel hayatını dikkate almasına gerek yoktur.	112	0,361	0,000
Yöneticilerin dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması ile yapılan muhasebe hata ve hileleri arasında bir bağ yoktur.	112	0,385	0,000

Tablo 3.1’de verilerin normallik testi sonuçları bulunmaktadır. Kolmogorov-Smirnov test sonuçlarına göre, yargı cümlelerindeki veriler normal dağılım göstermemektedir. Çünkü test sonuçlarında yer alan anlamlılık düzeyleri her yargı cümlesi için de 0,05 değerinden küçüktür. Başka bir ifade ile $\alpha = 0,05$ anlamlılık düzeyinde $P = 0,000 < 0,05$ olduğu için normal dağılmadığı görülmüştür. Bu bağlamda veriler normal

(simetrik) dağılım göstermedikleri için, parametrik olmayan testlerden Kruskal Wallis-H testinin kullanılması uygun görülmüştür.

Kruskal Wallis - H testi, parametrik olmayan testlerden tek yönlü varyans analizi yöntemidir. K bağımsız örneğin benzer ortanca değerli toplamların rastgele örnekleri olup olmadığını test etmekte kullanılmaktadır (Çolak, 2014: 50; Öztürk, 2015: 138). Dolayısıyla bu analiz, ilişkisiz iki veya daha çok örneklem ortalamasının birbirinden anlamlı farklılık gösterip göstermediğini test etmekte uygulanmaktadır (Büyüköztürk, 2010: 158).

Ayrıca hipotezlerin test edilmesinde kullanılan Kruskal Wallis - H testi sonucuna göre; hipotezlerde belirtilen yargılara katılma düzeyinin gruplar arasında anlamlı bir şekilde farklılaşması durumunda, bu anlamlı farkın kaynağını bulabilmek ve hangi gruplar arasında farklılık olduğunu tespit edebilmek için non-parametrik testlerden Mann Whitney U testi de uygulanmıştır.

Mann Whitney U testi, iki ilişkisiz örneklemden elde edilen puanların birbirinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterip göstermediğini test etmek için kullanılmaktadır. Yani bu test, iki ilişkisiz grubun ilgilenilen değişken bakımından evrende benzer bir dağılıma sahip olup olmadığını test etmektedir. Dolayısıyla bu testte bağımlı değişkenin en az sıralama ölçeğinde, gözlemlerin ise birbirinden bağımsız olmasını ifade etmektedir (Büyüköztürk, 2010: 155).

Katılımcıların demografik özellikleri, betimleyici istatistiklerden frekans ve yüzde olarak açıklanmıştır. Anket formunda bulunan her bir yargı cümlesi için verilen cevapların frekansları, yüzdeleri ve ortalamaları açıklanmıştır.

Araştırmaya katılanların anket formunda bulunan yargı cümlelerine verdikleri cevaplar, olması gereken yargıyı açıklama düzeylerine göre 5 puan üzerinden değerlendirme yapılmıştır. Dolayısıyla 'tamamen katılıyorum' cevabı 5 puan, 'hiç katılmıyorum' cevabı ise 1 puan üzerinden değerlendirme yapılmıştır. Ayrıca 'kararsızım' cevabı ise 3 puan üzerinden değerlendirmeye alınmıştır. Bu bağlamda anket formunda bulunan her bir yargı cümlesinin ankete katılanlar tarafından kabul

edildiğini ifade edebilmek için, anketteki yargı cümlelerine verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 3 puandan $[(1+2+3+4+5)/5=3]$ büyük olmalıdır.

3.5. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirmeleri

Araştırma bulgularının analiz edildiği bu konu başlığında; ilk olarak araştırmaya katılanların demografik özellikleri tablolar halinde açıklanmakta, sonrasında ise anket formunda bulunan yargı cümlelerine verilen cevaplar analiz edilmektedir. Analizin sonuçları ise her yargı cümlesine verilen cevaplar ayrı ayrı ele alınarak açıklanmaktadır.

3.5.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Ankete katılanların cinsiyetleri, yaş aralıkları, görevleri, öğrenim durumları ve tecrübe sürelerini belirlemeye yönelik soruların cevapları aşağıda verilmektedir.

Tablo 3.2: Ankete Katılanların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Erkek	87	77,7
Kadın	25	22,3
Toplam	112	100

Tablo 3.2’de ankete katılanların cinsiyetlerine göre dağılımı bulunmaktadır. Buna göre ankete katılanların 87’si (% 77,7) erkek, 25’i (% 22,3) ise kadındır. Bu verilerden anlaşılmaktadır ki, ankete katılım sağlayanların çoğunluğu erkeklerden oluşmaktadır.

Tablo 3.3: Ankete Katılanların Yaşlarına Göre Dağılımı

Yaş Aralığı	Frekans	Yüzde (%)
0-25 yaş	5	4,5
26-35 yaş	24	21,4
36-45 yaş	40	35,7
46-50 yaş	24	21,4
51 ve üzeri yaş	19	17,0
Toplam	112	100

Tablo 3.3'te ankete katılanların yaşlarına göre dağılımı bulunmaktadır. Buna göre ankete katılanların 5 (% 4,5)'i 0-25 yaş aralığında, 24 (% 21,4)'ü 26-35 yaş aralığında, 40 (% 35,7)'si 36-45 yaş aralığında, 24 (% 21,4)'ü 46-50 yaş aralığında ve 19 (% 17)'si 51 yaş ve üzerinde bulunmaktadır. Bu verilerden anlaşılmaktadır ki, ankete katılanların çoğunluğunu 36-45 yaş aralığında bulunan orta yaş grubu oluşturmaktadır.

Tablo 3.4: Ankete Katılanların Görevlerine Göre Dağılımları

Görev	Frekans	Yüzde (%)
İşletme Sahibi	41	36,6
İşletme Müdürü	43	38,4
Müdür Yardımcısı	5	4,5
Muhasebe Müdürü	7	6,3
Finans Müdürü	2	1,8
Oda Başkanı	1	0,9
Şube Müdürü	1	0,9
Bireysel Kontrol Yetkilisi	1	0,9
İşletme Ortağı	5	4,5
Mağaza Sorumlusu	3	2,7
Mağaza Sorumlusu Yardımcısı	3	2,7
Toplam	112	100

Tablo 3.4'te ankete katılanların görevlerine göre dağılımları bulunmaktadır. Buna göre ankete katılanların 41 (% 36,6)'sı işletme sahibi, 43 (% 38,4)'ü işletme müdürü, 5 (% 4,5)'i müdür yardımcısı, 7 (% 6,3)'ü muhasebe müdürü, 2 (% 1,8)'i finans müdürü iken; oda başkanı, şube müdürü ve bireysel kontrol yetkilisi olarak görev yapmakta olanların oranları birbirine eşit olup 1 (% 0,9) olduğu; 5 (% 4,5)'i işletme ortağı iken, mağaza sorumlusu ve mağaza sorumlusu yardımcısı olarak görev yapanların oranları birbirine eşit olup 3 (% 2,7) olduğu görülmektedir. Bu verilerden anlaşılmaktadır ki ankete katılanların çoğunluğunu işletme sahibi ve işletme müdürü oluşturmaktadır.

Tablo 3.5: Ankete Katılanların Öğrenim Düzeylerine Göre Dağılımları

Öğrenim Düzeyi	Frekans	Yüzde (%)
Lise	36	32,1
Önlisans	20	17,9
Lisans	53	47,3
Yüksek Lisans	3	2,7
Toplam	112	100

Tablo 3.5’te ankete katılanların öğrenim düzeylerine göre dağılımları bulunmaktadır. Buna göre ankete katılanların 36 (% 32,1)’i lise, 20 (% 17,9)’u önlisans, 53 (% 47,3)’ü lisans, 3 (% 2,7)’si yüksek lisans düzeyinde eğitim aldığı görülmektedir. Ayrıca ankete katılanlar arasında doktora düzeyinde eğitim alan olmadığı için tabloda yer verilmemiştir. Bu verilerden anlaşılmaktadır ki ankete katılanların çoğunluğunun lisans düzeyinde eğitim aldığı ve eğitim düzeylerinin yüksek olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 3.6: Ankete Katılanların Tecrübe Sürelerine Göre Dağılımları

Tecrübe Süresi	Frekans	Yüzde (%)
0-5 yıl	15	13,4
6-15 yıl	40	35,7
16-25 yıl	34	30,4
26 yıl ve üzeri	23	20,5
Toplam	112	100

Tablo 3.6’da ankete katılanların tecrübe sürelerine göre dağılımları bulunmaktadır. Buna göre ankete katılanların 15 (% 13,4)’ü 0-5 yıl, 40 (% 35,7)’si 6-15 yıl, 34 (% 30,4)’ü 16-25 yıl aralığında, 23 (% 20,5)’i ise 26 yıl ve üzeri tecrübe süresi bulunmaktadır. Bu verilerden anlaşılmaktadır ki ankete katılanların çoğunluğunun tecrübe süreleri yüksektir.

3.5.2. Araştırmaya Katılanların Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Araştırmanın bu kısmında ankete katılanların muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin dağılımı, frekans, yüzde ve ortalamaları ayrıntılı olarak Tablo 3.7’de verilmektedir.

Tablo 3.7: Araştırmaya Katılanların Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

MUHASEBEDEKİ HATALAR İLE İLGİLİ YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	Ort.
	Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsız	Katılmıyor	Kesinlikle Katılmıyor	
Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	19 (17,0)	77 (68,8)	7 (6,3)	7 (6,3)	2 (1,8)	3,92
İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	18 (16,1)	85 (75,9)	6 (5,4)	2 (1,8)	1 (0,9)	4,04
Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılır.	29 (25,9)	63 (56,3)	16 (14,3)	4 (3,6)	0 (0,0)	4,04
Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.	4 (3,6)	75 (67,0)	25 (22,3)	5 (4,5)	3 (2,7)	3,64
Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	5 (4,5)	81 (72,3)	16 (14,3)	7 (6,3)	3 (2,7)	3,69
İşin uzmanları tam ve donanımlı olmadığı için hatalar meydana gelmektedir.	16 (14,3)	65 (58,0)	12 (10,7)	19 (17,0)	0 (0,0)	3,69
İşin uzmanlarının kullandığı teknoloji, yetersiz olduğu için meydana gelmektedir.	7 (6,3)	28 (25,0)	30 (26,8)	42 (37,5)	5 (4,5)	2,91
İşin uzmanları hata konusunda donanımlı olsa da yapılan hatayı engelleyemez.	2 (1,8)	26 (23,2)	18 (16,1)	56 (50,0)	10 (8,9)	2,58
Çalışanın hata yapmasında, bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.	3 (2,7)	14 (12,5)	5 (4,5)	72 (64,3)	18 (16,1)	2,21

Araştırmaya katılanların muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ve verdikleri cevapların ortalamaları, Tablo 3.7’ye göre aşağıdaki gibi açıklanabilir:

- “Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir” yargı cümlesine verilen cevapların % 85,8’i (96 kişi) olumludur. Bu yargıya olumsuz yanıt verenlerin oranı % 8,1 (9 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 6,3 (7 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu durum, yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olduğu ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 3,92 olduğu için “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir” yargı cümlesine verilen cevapların % 92’si (103 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 5,4 (6 kişi), olumsuz yanıt verenlerin oranı ise % 2,7 (3 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu durum, yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olduğu ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 4,04 olması bakımından “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılır” yargı cümlesine verilen cevapların % 82,2’si (92 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 14,3 (16 kişi), olumsuz yanıt verenlerin oranı ise % 3,6 (4 kişi) olmuştur. Bu bağlamda yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 4,04 olması bakımından “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır” yargı cümlesine verilen cevapların % 70,6’sı (79 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 22,3 (25 kişi), olumsuz yanıt verenlerin oranı ise % 7,2 (8 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu durum, yargının kabul düzeyinin yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 3,64 olması bakımından

“Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.

- “Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır” yargı cümlesine verilen cevapların % 76,8’i (86 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 14,3 (16 kişi), olumsuz yanıt verenlerin oranı ise % 9 (10 kişi) olmuştur. Nitekim bu durum, yargının kabul düzeyinin yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değerin 3,69 olması nedeniyle “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “İşin uzmanları tam ve donanımlı olmadığı için hatalar meydana gelmektedir” yargı cümlesine verilen cevapların % 72,3’ü (81 kişi) olumludur. Bu yargıya olumsuz yanıt verenlerin oranı % 17 (19 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 10,7 (12 kişi) olmuştur. Nitekim bu durum, yargının kabul düzeyinin yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değerin 3,69 olması nedeniyle “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir.
- “İşin uzmanlarının kullandığı teknoloji, yetersiz olduğu için meydana gelmektedir” yargı cümlesine verilen cevapların % 42’si (47 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya olumlu cevap verenlerin oranı % 31,3 (35 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 26,8 (30 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı, ifadenin kabul edilmediği yönünde olduğu ve bu yargı cümlesi için ortalama değer 2,91 düzeyinde olması nedeniyle “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların; işin uzmanların muhasebe kayıt ve işlemlerini yaparken kullandıkları bilgisayarların ve muhasebe paket programların yeterli olması, muhasebedeki hataların önüne geçilmesinde tek başına bir faktör olmadığı, bunun dışında başka faktörlerin de olabileceği ve diğer yargı cümlelerini de dikkate alabileceği yönünde cevap vermeleri muhtemel bir sonuç olabilir.

- “İşin uzmanları hata konusunda donanımlı olsa da yapılan hatayı engelleyemez” yargı cümlesine verilen cevapların % 58,9’u (66 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya olumlu cevap verenlerin oranı % 25 (28 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 16,1 (18 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı, ifadenin kabul edilmediğini açıkça göstermektedir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değer 2,58 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların çoğunluğunun, işin uzmanları hata konusunda donanımlı olursa muhasebede yapılan hataların asgari düzeyde olabileceği yönünde düşünmesi olumlu bir durumu göstermektedir.
- “Çalışanın hata yapmasında, bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur” yargı cümlesine verilen cevapların % 80,4’ü (90 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya olumlu cevap verenlerin oranı % 15,2 (17 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 4,5 (5 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı oldukça yüksek olup, ifadenin kabul edilmediğini açıkça göstermektedir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değer 2,21 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların büyük bir çoğunluğunun, muhasebede yapılan hataların bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünmektedir. Ayrıca bu yargıya verilen cevapların, ilk yargı cümlesindeki ifadeyi destekliyor olması da olumlu bir durumu göstermektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre benzer sonuçlar, Özçelik vd. (2017: 207) tarafından yapılmış bir araştırmada da ortaya konulmuştur. Buna göre muhasebe meslek mensupları tarafından muhasebede yapılan hataların; matematiksel hatalardan, bilgi eksikliğinden, personelin tecrübe yetersizliğinden, unutma ve tekrar kayıtlarından, iş yoğunluğu ve dikkatsizlikten kaynaklandığı yargılarına yüksek düzeyde katılım sağlandığının, teknoloji yetersizliğinden kaynaklandığı yargısına ise katılımın düşük düzeyde olduğu ve hatta katılmadıklarının sonucuna varılmıştır.

Aslan vd. (2017: 1134) tarafından yapılmış bir araştırmada; muhasebe ile ilgili yapılan hataların en çok dikkatsizlik ve tecrübeksizlik nedeniyle meydana geldiği, muhasebe meslek mensuplarının verdiği cevaplar arasında yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anuk (2015: 91-92) tarafından yapılmış bir tez çalışmasında benzer sonuçlara ulaşıldığı; Doğan ve Nazlı (2015: 200) tarafından yapılmış bir araştırmaya göre ise; sonuçların benzerlik gösterdiği fakat işin uzmanlarının kullandığı teknoloji yetersiz olduğu için hataların meydana geldiği yargısına, işletme yöneticilerinin katılmaları yönüyle farklılık gösterdiği sonucuna varılmıştır.

Topsak (2009: 99) tarafından yapılmış bir tez çalışmasında meslek mensupların hatalara ilişkin görüşleri arasında; kullanılan teknolojinin yetersizliği sonucu hataların yapıldığı ifadesine katılmadığı, çalışanların mesleki deneyim ve bilgiye sahip olmadıkları için hatalı işlemlerin yapıldığı ifadesine katılmasına yönelik benzer sonuca ulaşılmıştır.

3.5.3. Araştırmaya Katılanların Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Araştırmanın bu kısmında ankete katılanların muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin dağılımı, frekans, yüzde ve ortalamaları ayrıntılı olarak Tablo 3.8'de verilmektedir.

Tablo 3.8: Araştırmaya Katılanların Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

MUHASEBEDEKİ HİLELER İLE İLGİLİ YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	Ort.
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
Hile, belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan davranışlardır.	85 (75,9)	26 (23,2)	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (0,9)	4,73
Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	43 (38,4)	66 (58,9)	2 (1,8)	1 (0,9)	0 (0,0)	4,34
Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.	25 (22,3)	73 (65,2)	9 (8,0)	3 (2,7)	2 (1,8)	4,03
Çalışanın bulunduğu koşullar, hile yapması için fırsat oluşturabilir.	13 (11,6)	69 (61,6)	15 (13,4)	12 (10,7)	3 (2,7)	3,68
Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	13 (11,6)	75 (67,0)	18 (16,1)	4 (3,6)	2 (1,8)	3,83
Hile yapan dürüst olduğunu düşünür.	4 (3,6)	47 (42,0)	25 (22,3)	23 (20,5)	13 (11,6)	3,05
Yapılan her kasıtlı hata, hile değildir.	2 (1,8)	18 (16,1)	12 (10,7)	64 (57,1)	16 (14,3)	2,33
Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.	2 (1,8)	54 (48,2)	27 (24,1)	23 (20,5)	6 (5,4)	3,20
Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.	64 (57,1)	38 (33,9)	5 (4,5)	4 (3,6)	1 (0,9)	4,42
İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	1 (0,9)	42 (37,5)	25 (22,3)	25 (22,3)	19 (17,0)	2,83
Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur.	0 (0,0)	9 (8,0)	11 (9,8)	72 (64,3)	20 (17,9)	2,08
Hilede kimse aldatılmaz.	6 (5,4)	1 (0,9)	4 (3,6)	70 (62,5)	31 (27,7)	1,93

Araştırmaya katılanların muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ve verdikleri cevapların ortalamaları, Tablo 3.8'e göre aşağıdaki gibi açıklanabilir:

- “Hile, belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan davranışlardır” yargı cümlesine verilen cevapların % 99,1'i (111 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalan olmayıp, olumsuz cevap verenin oranı sadece % 0,9 (1 kişi) dur. Dolayısıyla bu durum için; yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olması, yargıya olumlu cevap verenlerin içerisinde kesinlikle katılanların % 75,9 (85 kişi)

oranında olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değerin ise 4,73 olması yönüyle “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.

- “Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir” yargı cümlesine verilen cevapların % 97,3’ü (109 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 1,8 (2 kişi), olumsuz cevap verenlerin oranı ise % 0,9 (1 kişi) olmuştur. Nitekim bu durum, yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olduğu ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değerin 4,34 olduğu için “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır” yargı cümlesine verilen cevapların % 87,5’i (98 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 8 (9 kişi), olumsuz cevap verenlerin oranı ise % 4,5 (5 kişi) olmuştur. Bu bağlamda yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değerin 4,03 olması bakımından “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Çalışanın bulunduğu koşullar, hile yapması için fırsat oluşturabilir” yargı cümlesine verilen cevapların % 73,2’si (82 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 13,4 (15 kişi), olumsuz cevap verenlerin oranı ise % 13,4 (15 kişi) olup, sonuçların eşit çıktığı görülmüştür. Nitekim bu durum, yargının kabul düzeyinin yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değerin 3,68 olması bakımından “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.

- “Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır” yargı cümlesine verilen cevapların % 78,6’sı (88 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 16,1 (18 kişi), olumsuz cevap verenlerin oranı ise % 5,4 (6 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu durum, yargının kabul düzeyinin yüksek olduğu ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 3,83 olduğu için “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Hile yapan dürüst olduğunu düşünür” yargı cümlesine verilen cevapların % 45,6’sı (51 kişi) olumlu, % 32,1’i (36 kişi) olumsuz cevap vermiştir. Bu ifadeye kararsız kalanların oranı ise % 22,3 (25 kişi) olup, olumlu ve olumsuz cevap verenler karşısında yüksek bir oran olduğu düşünülmektedir. Çünkü muhasebe kayıt ve işlemlerinde hile yapanın dürüst olduğunu ya da olmadığını düşünmesi hususunda, katılımcıların kesin bir yargıya varamamaları, bu ifadeye çekimser yaklaştıklarını göstermektedir. Dolayısıyla bu ifade için verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 3,05 düzeyinde olması “Kararsızım” şeklinde yorumlanabilir.
- “Yapılan her kasıtlı hata, hile değildir” yargı cümlesine verilen cevapların % 71,4’ü (80 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya olumlu cevap verenlerin oranı % 17,9 (20 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 10,7 (12 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı oldukça yüksek olup, ifadenin kabul edilmediğini açıkça göstermektedir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değer 2,33 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların büyük bir çoğunluğunun; muhasebe işlemlerine hile faktörünün karışması sıklıkla gerçekleşen hatalar vasıtasıyla yapıldığı ya da hileli işlemlere bilerek hata süsünün verildiği, dolayısıyla hatalı işlem ve davranışlarda hile faktörünün bulunması, muhasebede yapılan her kasıtlı hatanın hileli olduğu yönünde düşündükleri söylenebilir. Ayrıca bu yargıya verilen cevapların, ilk

yargı cümlesindeki ifadeyi destekliyor olması da olumlu bir durumu göstermektedir.

- “Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur” yargı cümlesine verilen cevapların % 50’si (56 kişi) olumludur. Bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı % 25,9 (29 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 24,1 (27 kişi) olmuştur. Buna göre bu ifadeye olumlu cevap verenlerin oranı ile olumsuz cevap verenler ve kararsız kalanların toplam oranı birbirine eşittir. Ayrıca bu ifade için verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 3,20 düzeyinde olması “Kararsızım” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü katılımcıların; çalışanların hileye yönelmelerinde ekonomik faktörün tek başına motive edici bir güç olup olmadığı noktasında kesin bir yargıya varamamaları, bu faktör dışında başka motive edici ihtiyaç unsurlarının olabileceği yönünde düşünceleri olabilir.
- “Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür” yargı cümlesine verilen cevapların % 91’i (102 kişi) olumludur. Bu yargıya olumsuz cevap verenler ile kararsız kalanların oranı birbirine eşit olup % 4,5 (5 kişi) tir. Dolayısıyla bu durum için; yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olması, yargıya olumlu cevap verenlerin içerisinde kesinlikle katılanların % 57,1 (64 kişi) oranında olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 4,42 olması yönüyle “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargıya verilen cevapların, ilk yargı cümlesindeki ifadeyi destekliyor olması da olumlu bir durumu göstermektedir.
- “İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır” yargı cümlesine verilen cevapların % 39,3’ü (44 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya olumlu cevap verenlerin oranı % 38,4’ü (43 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 22,3 (25 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı kararsız kalanların oranından yüksek olması, ifadenin kabul edilemeyeceği yönünde olduğu; ayrıca cevapların oluşturduğu ortalama değer 2,83 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde

yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların; kişileri hile yapmaya iten bireysel ihtiyaçların ve çıkarların, işletmenin çıkarlarından ve imajından daha çok önemli gördüğü söylenebilir.

- “Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur” yargı cümlesine verilen cevapların % 82,2’si (92 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 9,8 (11 kişi), olumlu cevap verenlerin oranı ise % 8 (9 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı oldukça yüksek olup, ifadenin kabul edilmediğini açıkça göstermektedir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değerin 2,08 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların büyük bir çoğunluğunun; muhasebede yapılan hilelerin kendiliğinden oluşmadığı, çalışanın işletmede uygun bir ortamın olması ve bunun dışında pek çok unsurun varlığını algılaması durumunda hileli eylemlerde bulunacağı yönünde düşündüğü yargısına varılabilir. Bu nedenle bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Hilede kimse aldatılmaz” yargı cümlesine verilen cevapların % 90,2’si (101 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya olumlu cevap verenlerin oranı % 6,3 (7 kişi), kararsız kalanların cevabı ise % 3,6 (4 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı oldukça yüksek olup, ifadenin kabul edilmediğini açıkça göstermektedir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değerin 1,93 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların büyük bir çoğunluğu, hile yapanın karşı tarafı kasıtlı olarak aldattığını düşünmektedir. Bu nedenle bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre; Anuk’un (2015: 92-93) tez çalışmasında meslek mensuplarının muhasebede yapılan hilelerin vergi kaçırmak amacıyla yapıldığı, belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemler olduğu görüşleri ile benzerlik

gösterirken, işletmenin imajını güçlendirmek için yapıldığı görüşü ile de farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu duruma benzer bir sonuç Özçelik vd. (2017: 209) tarafından yapılmış bir araştırmada da ortaya konulmuştur.

Doğan ve Nazlı'nın (2015: 202-203) araştırmasına göre, işletme yöneticilerinin muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında bazı sonuçlar benzerlik gösterirken; yapılan her kasıtlı hata hile değildir, hile için herhangi bir fırsat gerekmez kendiliğinden oluşur, hilede kimse aldatılmaz, yargılarına katılma düzeyleri arasında sonuçların ise farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

Benzer sonuçlara Çıtak (2013: 95) tarafından yapılmış tez çalışmasında da ulaşıldığı; fakat meslek mensuplarına göre hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur, hile yapan dürüst olduğunu düşünür, yargılarına katılma düzeyleri ile ilgili sonuçların farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

3.5.4. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Tespit Edilip Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluklarını Belirlemek İçin Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Araştırmanın bu kısmında muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilip önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemek için oluşturulan yargılara katılma düzeylerinin dağılımı, frekans, yüzde ve ortalamaları ayrıntılı olarak Tablo 3.9'da verilmektedir.

Tablo 3.9: Muhasebe Hata ve Hilelerinin Tespit Edilip Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluklarını Belirlemek İçin Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

İŞLETME YÖNETİCİSİNİN SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	Ort.
	Kesinlikle Katılıyor	Katılıyor	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi, muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır.	42 (37,5)	66 (58,9)	4 (3,6)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,33
İşletme yöneticisinde yeterli muhasebe eğitiminin olmaması, muhasebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır.	23 (20,5)	80 (71,4)	1 (0,9)	5 (4,5)	3 (2,7)	4,02
Yöneticilerin seminer, panel ve konferanslar hazırlanıp çalışanını gerekli eğitime tabi tutması, onların bilgi düzeylerinin artırılması hata ve hilelerin azaltılmasını sağlar.	28 (25,0)	77 (68,8)	5 (4,5)	1 (0,9)	1 (0,9)	4,16
İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması, muhasebedeki hata ve hile riskini artırır.	13 (11,6)	52 (46,4)	28 (25,0)	15 (13,4)	4 (3,6)	3,49
Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler, muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır.	19 (17,0)	83 (74,1)	7 (6,3)	2 (1,8)	1 (0,9)	4,04
İşletme yöneticileri, muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır.	41 (36,6)	58 (51,8)	8 (7,1)	3 (2,7)	2 (1,8)	4,18
Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır.	20 (17,9)	33 (29,5)	26 (23,2)	28 (25,0)	5 (4,5)	3,31
Yöneticilik bir rütbe ve ayrıcalık değil, bir sorumluluktur.	62 (55,4)	50 (44,6)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,55
Yöneticilerin hile ve hatalar konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir.	39 (34,8)	71 (63,4)	2 (1,8)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,33
Otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma riskleri azdır.	2 (1,8)	31 (27,7)	33 (29,5)	43 (38,4)	3 (2,7)	2,87
Hata ve hilelerin azaltılması için yöneticilerin güvenilir olmasına gerek yoktur.	6 (5,4)	4 (3,6)	13 (11,6)	64 (57,1)	25 (22,3)	2,12

İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri artırır.	16 (14,3)	87 (77,7)	4 (3,6)	1 (0,9)	4 (3,6)	3,98
Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olmasına gerek yoktur.	0 (0,0)	3 (2,7)	8 (7,1)	75 (67,0)	26 (23,2)	1,89
Yapılan hata ve hilelerin azaltılmasında, çalışanların düşünce ve yorumlarına değer verilmesi önemli değildir.	2 (1,8)	6 (5,4)	6 (5,4)	82 (73,2)	16 (14,3)	2,07
Yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur. Sadece liderlik özelliğini kullanması hata ve hileleri azaltmaya yeter.	3 (2,7)	6 (5,4)	10 (8,9)	80 (71,4)	13 (11,6)	2,16
Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde, yöneticinin gerekli eğitimi alması yeterlidir.	6 (5,4)	36 (32,1)	38 (33,9)	29 (25,9)	3 (2,7)	3,11
Yöneticinin personel alırken, kişinin özel hayatını dikkate almasına gerek yoktur.	1 (0,9)	18 (16,1)	16 (14,3)	67 (59,8)	10 (8,9)	2,40
Yöneticilerin dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması ile yapılan muhasebe hata ve hileleri arasında bir bağ yoktur.	2 (1,8)	6 (5,4)	21 (18,8)	75 (67,0)	8 (7,1)	2,27

Araştırmaya katılanların muhasebe hata ve hilelerin tespit edilip önlenmesinde işletme yöneticilerin sorumluluklarını belirlemek için oluşturulan yargılara katılma düzeyleri ve verdikleri cevapların ortalamaları, Tablo 3.9'a göre aşağıdaki gibi açıklanabilir:

- “İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi, muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır” yargı cümlesine verilen cevapların % 96,4’ü (108 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 3,6 (4 kişi) olup, olumsuz cevap veren olmamıştır. Nitekim bu durum, yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olduğu ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 4,33 olduğu için “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.

- “İşletme yöneticisinde yeterli muhasebe eğitiminin olmaması, muhasebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır” yargı cümlesine verilen cevapların % 91,4’ü (103 kişi) olumludur. Bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı % 7,2 (8 kişi), kararsız kalanların oranı ise sadece % 0,9 (1 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu durum, yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 4,02 olması bakımından “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Yöneticilerin seminer, panel ve konferanslar hazırlanıp çalışanını gerekli eğitime tabi tutması, onların bilgi düzeylerinin artırılması hata ve hilelerin azaltılmasını sağlar” yargı cümlesine verilen cevapların % 93,8’i (105 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 4,5 (5 kişi), olumsuz cevap verenlerin oranı ise % 1,8 (2 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu durum, yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 4,16 olması bakımından “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması, muhasebedeki hata ve hile riskini artırır” yargı cümlesine verilen cevapların % 58’i (65 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 25 (28 kişi), olumsuz cevap verenlerin oranı ise % 17 (19 kişi) olmuştur. Nitekim bu durum, yargının kabul düzeyinin yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 3,49 olması bakımından “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.

- “Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler, muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır” yargı cümlesine verilen cevapların % 91,1’i (102 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 6,3 (7 kişi), olumsuz cevap verenlerin oranı ise % 2,7 (3 kişi) olmuştur. Nitekim bu durum, yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 4,04 olması bakımından “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “İşletme yöneticileri, muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır” yargı cümlesine verilen cevapların % 88,4’ü (99 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 7,1 (8 kişi), olumsuz cevap verenlerin oranı ise % 4,5 (5 kişi) olmuştur. Nitekim bu durum, yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değer 4,18 olması bakımından “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır” yargı cümlesine verilen cevapların % 47,4’ü (53 kişi) olumludur. Bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı % 29,5 (33 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 23,2 (26 kişi) olmuştur. Buna göre bu yargıya verilen olumlu cevapların oranı % 50’ye yakın olması, kararsız kalanların oranı olumlu cevap verenlere göre yüksek olması ve cevapların oluşturduğu ortalama değer 3,31 düzeyinde olması bakımından “Kararsızım” şeklinde yorumlanabilir.
- “Yöneticilik bir rütbe ve ayrıcalık değil, bir sorumluluktur” yargı cümlesine verilen cevapların % 100’ü (112 kişi) olumludur. Bu yargıya olumsuz cevap veren ve kararsız kalan olmayıp, olumlu cevap verenler içerisinde kesinlikle

katılanların oranı % 55,4 (62 kişi) olmuştur. Bu durum, yargının kesinlikle kabul edildiğini açıkça göstermektedir. Dolayısıyla bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değerin 4,55 düzeyinde olması bakımından “Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.

- “Yöneticilerin hile ve hatalar konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir” yargı cümlesine verilen cevapların % 98,2 (110 kişi) olumludur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 1,8 (2 kişi) olup, olumsuz cevap veren olmamıştır. Dolayısıyla bu durum, yargının kabul düzeyinin oldukça yüksek olması ve bu yargıya verilen cevapların oluşturduğu ortalama değerin 4,33 düzeyinde olması bakımından “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma riskleri azdır” yargı cümlesine verilen cevapların % 41,1’i (46 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya olumlu cevap verenlerin oranı ile kararsız kalanların oranı birbirine eşit olup % 29,5 (33 kişi) tir. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin olumlu cevap verenlere ve kararsız kalanlara göre oranı yüksek olması, verilen cevapların oluşturduğu ortalama değerin 2,87 düzeyinde olması bakımından “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir.
- “Hata ve hilelerin azaltılması için yöneticilerin güvenilir olmasına gerek yoktur” yargı cümlesine verilen cevapların % 79,4’ü (89 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 11,6 (13 kişi), olumlu cevap verenlerin oranı ise % 9 (10 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı oldukça yüksek olup, ifadenin kabul edilmediğini açıkça göstermektedir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değerin 2,12 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların büyük bir çoğunluğunun,

güvenilir yöneticilerin olduğu bir işletmede yapılan hata ve hilelerin azalacağını düşündükleri söylenebilir.

- “İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri arttırır” yargı cümlesine verilen cevapların % 92’si (103 kişi) olumludur. Bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı % 4,5 (5 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 3,6 (4 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumlu cevap verenlerin oranı oldukça yüksek olup, ifadenin kabul edildiğini açıkça göstermektedir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değerin 3,98 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olmasına gerek yoktur” yargı cümlesine verilen cevapların % 90,2’si (101 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 7,1 (8 kişi), olumlu cevap verenlerin oranı ise % 2,7 (3 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı oldukça yüksek olup, ifadenin kabul edilmediğini açıkça göstermektedir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değerin 1,89 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların büyük bir çoğunluğunun, yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olması gerektiğini düşündükleri söylenebilir. Ayrıca bu sonuç, katılımcıların 9. yargı cümlesine verdikleri cevap ile uyuşması bakımından önemlidir. Dolayısıyla bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Yapılan hata ve hilelerin azaltılmasında, çalışanların düşünce ve yorumlarına değer verilmesi önemli değildir” yargı cümlesine verilen cevapların % 87,5’i (98 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya olumlu cevap verenlerin oranı % 7,2 (8 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 5,4 (6 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı oldukça yüksek olup, ifadenin kabul

edilmediğini açıkça göstermektedir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değerin 2,07 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların büyük bir çoğunluğunun, muhasebedeki hata ve hilelerin azaltılması hususunda çalışanların görüşlerine önem verilmesi gerektiğini düşünmektedir. Dolayısıyla bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.

- “Yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur. Sadece liderlik özelliğini kullanması hata ve hileleri azaltmaya yeter” yargı cümlesine verilen cevapların % 83’ü (93 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 8,9 (10 kişi), olumlu cevap verenlerin oranı ise % 8,1 (9 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı oldukça yüksek olup, ifadenin kabul edilmediğini açıkça göstermektedir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değerin 2,16 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların büyük bir çoğunluğunun; yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlaması gerektiğini ve sadece liderlik yönünü kullanarak, muhasebedeki hata ve hileleri azaltmada yeterli olmadığını düşündükleri söylenebilir. Dolayısıyla bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.
- “Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde, yöneticinin gerekli eğitimi alması yeterlidir” yargı cümlesine verilen cevapların % 37,5’i (42 kişi) olumlu, % 33,9’u (38 kişi) kararsız, % 28,6’sı (32 kişi) olumsuz olmuştur. Buna göre bu yargıya kararsız kalanların oranı, olumlu cevap verenler bakımından yüksek olduğu söylenebilir. Dolayısıyla cevapların oluşturduğu ortalama değerin 3,11 düzeyinde olması ve bu yargıya çekimser kalmaları yönünden “Kararsızım” şeklinde yorumlanabilir.
- “Yöneticinin personel alırken, kişinin özel hayatını dikkate almasına gerek yoktur” yargı cümlesine verilen cevapların % 68,7’si (77 kişi) olumsuzdur.

Bu yargıya olumlu cevap verenlerin oranı % 17 (19 kişi), kararsız kalanların oranı ise % 14,3 (16 kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı yüksek olup, ifadenin kabul edilmediği söylenebilir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değerin 2,40 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların çoğunluğunun, yöneticinin kişinin özel hayatını dikkate alarak işletmeye personel alımı yapılması gerektiğini düşündükleri söylenebilir. Dolayısıyla bu yargı için verilen cevap araştırma kapsamında beklenen bir durum olup, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.

- “Yöneticilerin dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması ile yapılan muhasebe hata ve hileleri arasında bir bağ yoktur” yargı cümlesine verilen cevapların % 74,1’i (83 kişi) olumsuzdur. Bu yargıya kararsız kalanların oranı % 18,8 (21 kişi), olumlu cevap verenlerin oranı % 7,2 (8kişi) olmuştur. Dolayısıyla bu yargıya olumsuz cevap verenlerin oranı yüksek olup, ifadenin kabul edilmediği söylenebilir. Nitekim cevapların oluşturduğu ortalama değerin 2,27 düzeyinde olması, bu yargı cümlesi için “Katılmıyorum” şeklinde yorumlanabilir. Çünkü araştırmaya katılanların çoğunluğunun, yöneticilerin dürüst ve ahlaki niteliklere sahip olması ile muhasebe yapılan hata ve hileler arasında bir bağ olduğunu düşündükleri söylenebilir. Ayrıca bu sonuç, katılımcıların 5. yargı cümlesine verdikleri cevap ile paralellik göstermesi ve araştırma kapsamında beklenen bir durum olması bakımından, ilgili çalışmanın teorik kısmını desteklemektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, Doğan ve Nazlı (2015: 204-205) tarafından yapılmış bir araştırmada işletme yöneticilerin muhasebe hata ve hilelerin önlenmesi ile ilgili; geçmişi karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır, otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma riskleri azdır, yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur, sadece liderlik özelliğini kullanması hata ve hileleri azaltmaya yeter, yargılarına katılma düzeyleri arasında farklılık olduğu tespit edilmiştir.

3.5.5. Muhasebe Hataları İle İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi

Araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyinin demografik özelliklerine göre bir farklılık gösterip göstermediğini tespit edebilmek için oluşturulan hipotezler ve uygulanan “Kruskal Wallis-H Testi” analizinin sonuçları ve elde edilen bulgular, tablolar halinde aşağıda gösterilmektedir.

H_{1a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.10: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Cinsiyete Göre Değişimi

Cinsiyet	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
Erkek	87	55,20	0,634	1	0,426
Kadın	25	61,02			
Toplam	112				

Tablo 3.10’da görüldüğü üzere, işletme yöneticilerin muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyinin cinsiyete göre değişiminden elde edilen sıra ortalamaları; erkek yöneticilerde 55,20 puan, kadın yöneticilerde ise 61,02 puan olduğu belirlenmiştir. Buna göre, muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara kadın yöneticilerin katılma düzeyinin sıra ortalaması erkek yöneticilere göre yüksektir.

Analiz sonucuna göre H_{1a} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha=0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=1, N=112) = 0,634 ve P= 0,426 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0a} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{1b} : İşletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0b} : İşletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.11: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi

Yaş Grubu	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
0-25	5	35,90	2,801	4	0,592
26-35	24	60,23			
36-45	40	54,29			
46-50	24	59,31			
51 ve üzeri	19	58,32			
Toplam	112				

Tablo 3.11’de görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin gruplandıkları yaş seviyelerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri karşılaştırıldığında, en yüksek sıra ortalamasının 26-35 yaş grubuna ait işletme yöneticilerinde (60,23 puan) olduğu belirlenmiştir. Bunu 46-50 yaş grubu (59,31 puan), 51 ve üzeri yaş grubu (58,32 puan), 36-45 yaş grubu (54,29 puan) işletme yöneticileri izlemekte ve en düşük sıra ortalamasının ise 0-25 yaş grubu (35,90 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{1b} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=4, N=112) = 2,801 ve P= 0,592 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0b} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{1c} : İşletme yöneticilerinin öğrenim durumuna göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0c} : İşletme yöneticilerinin öğrenim durumuna göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.12: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Öğrenim Durumuna Göre Değişimi

Öğrenim Durumu	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
Lise	36	49,32	5,055	3	0,168
Önlisans	20	52,58			
Lisans	53	63,55			
Yüksek Lisans	3	44,33			
Toplam	112				

Tablo 3.12’de görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin gruplandıkları öğrenim durumlarına göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri karşılaştırıldığında, en yüksek sıra ortalamasının lisans grubuna ait işletme yöneticilerinde (63,55 puan) olduğu belirlenmiştir. Bunu önlisans grubu (52,58 puan), lise grubu (49,32 puan) işletme yöneticileri izlemekte ve en düşük sıra ortalamasının ise yüksek lisans grubu (44,33 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{1c} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin öğrenim durumlarına göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=3, N=112) = 5,055 ve P= 0,168 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0c} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{1d} : İşletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0d} : İşletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.13: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Görevine Göre Değişimi

Görev	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
İşletme Sahibi	43	64,40	14,234	10	0,163
İşletme Müdürü	41	56,12			
Müdür Yardımcısı	5	62,50			
Muhasebe Müdürü	7	54,79			
Finans Müdürü	2	53,00			
Oda Başkanı	1	23,50			
Şube Müdürü	1	55,50			
Bireysel Kontrol Yetkilisi	1	4,00			
İşletme Ortağı	5	31,70			
Mağaza Sorumlusu	3	16,00			
Mağaza Sorumlusu Yrd.	3	55,50			
Toplam	112				

Tablo 3.13'te görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin görevine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri karşılaştırıldığında, en yüksek sıra ortalamasının işletme sahibine (64,40 puan) ait olduğu belirlenmiştir. Bunu müdür yardımcısı (62,50 puan), işletme müdürü (56,12 puan), şube müdürü ve mağaza sorumlusu yardımcısı (55,50 puan), muhasebe müdürü (54,79 puan), finans müdürü (53,00 puan), işletme ortağı (31,70 puan), oda başkanı (23,50 puan), mağaza sorumlusu (16,00 puan) izlemekte ve en düşük sıra ortalamasının ise bireysel kontrol yetkilisi (4,00 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{1d} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=10, N=112) = 14,234ve P= 0,163 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0d} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{1e} : İşletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0e} : İşletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.14: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Tecrübeye Göre Değişimi

Tecrübe Süresi	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
0-5 yıl	15	53,60	0,830	3	0,842
6-15 yıl	40	56,60			
16-25 yıl	34	60,09			
26 yıl ve üzeri	23	52,91			
Toplam	112				

Tablo 3.14'te görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin gruplandıkları tecrübe süresine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri karşılaştırıldığında, en yüksek sıra ortalamasının 16-25 yıl grubuna ait işletme yöneticilerinde (60,09 puan) olduğu belirlenmiştir. Bunu 6-15 yıl grubu (56,60 puan), 0-5 yıl grubu (53,60 puan) işletme yöneticileri izlemekte ve en düşük sıra ortalamasının ise 26 yıl ve üzeri grubu (52,91 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{1e} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha=0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=3, N=112) = 0,830 ve P= 0,842 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0e} hipotezi kabul edilmektedir.

3.5.6. Muhasebe Hileleri İle İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi

Araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyinin, demografik özelliklerine göre bir farklılık gösterip göstermediğini tespit edebilmek için oluşturulan hipotezler ve uygulanan “Kruskal Wallis-H Testi” analizinin sonuçları ve elde edilen bulgular, tablolar halinde aşağıda gösterilmektedir.

H_{2a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.15: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Cinsiyete Göre Değişimi

Cinsiyet	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
Erkek	87	55,95	0,114	1	0,736
Kadın	25	58,42			
Toplam	112				

Tablo 3.15'te görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyinin cinsiyete göre değişiminden elde edilen sıra ortalamaları; kadın yöneticilerde 58,42 puan, erkek yöneticilerde ise 55,95 puan olduğu belirlenmiştir. Buna göre, muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara kadın yöneticilerin katılma düzeyinin sıra ortalaması, erkek yöneticilere göre yüksektir.

Analiz sonucuna göre H_{2a} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=1, N=112) = 0,114 ve P= 0,736 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0a} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{2b}: İşletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0b}: İşletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.16: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi

Yaş Grubu	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
0-25	5	44,90	4,103	4	0,392
26-35	24	56,27			
36-45	40	50,50			
46-50	24	62,88			
51 ve üzeri	19	64,42			
Toplam	112				

Tablo 3.16’da görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin gruplandıkları yaş seviyelerine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri karşılaştırıldığında, en yüksek sıra ortalamasının 51 ve üzeri yaş grubuna ait işletme yöneticilerinde (64,42 puan) olduğu belirlenmiştir. Bunu 46-50 yaş grubu (62,88 puan), 26-35 yaş grubu (56,27 puan), 36-45 yaş grubu (50,50 puan) işletme yöneticileri izlemekte ve en düşük sıra ortalamasının ise 0-25 yaş grubu (44,90 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{2b} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=4, N=112) = 4,103 ve P= 0,392 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0b} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{2c} : İşletme yöneticilerinin öğrenim durumuna göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

H_{0c} : İşletme yöneticilerinin öğrenim durumuna göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.17: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Öğrenim Durumuna Göre Değişimi

Öğrenim Durumu	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
Lise	36	41,69	13,854	3	0,003*
Önlisans	20	53,93			
Lisans	53	66,36			
Yüksek Lisans	3	77,17			
Toplam	112				
Öğrenim Durumu	Grup Düzeyi	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı	U	P
Lise	1. grup	25,69	925,00	259,000	0,82
Önlisans	2. grup	33,55	671,00		
Lise	1. grup	33,81	1217,00	551,000	0,001
Lisans	3. grup	52,60	2788,00		
Lise	1. grup	19,19	691,00	25,000	0,124
Yüksek Lisans	4. grup	29,67	89,00		
Önlisans	2. grup	29,88	599,50	389,500	0,080
Lisans	3. grup	39,65	2101,50		
Önlisans	2. grup	11,40	228,00	18,000	0,268
Yüksek Lisans	4. grup	16,00	48,00		
Lisans	3. grup	28,10	1489,50	58,500	0,440
Yüksek Lisans	4. grup	35,50	106,50		

Tablo 3.17’de görüldüğü üzere, analiz sonucuna göre H_{2c} hipotezi kabul edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin öğrenim durumlarına göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=3, N=112) = 13,854 ve P= 0,003 < 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmaktadır. Bu yüzden H_{0c} hipotezi red edilmektedir. Dolayısıyla işletme yöneticilerinin gruplandıkları öğrenim durumları arasındaki anlamlı farklılığın kaynağını ve hangi öğrenim durumları arasında anlamlı bir farklılık gösterdiğini tespit edebilmek için, Mann Whitney U testi uygulanmıştır.

Mann Whitney U testi sonucuna göre; 3. grup işletme yöneticilerin sıra ortalaması (52,60 puan), 1. grup işletme yöneticilerin sıra ortalamasından (33,81 puan) daha yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca 1. grup ile 3. grup işletme yöneticilerinin, muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$

anlamlılık düzeyinde $U= 551,000$ ve $P= 0,001 < 0,05$ olduğu için istatistikî açıdan anlamlı bir farklılık olduğu bulunmuştur. 3. grup işletme yöneticilerinin, muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri, 1. grup işletme yöneticilerine göre daha yüksek olması farklılığın sebebidir.

H_{2d}: İşletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0d}: İşletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.18: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Görevine Göre Değişimi

Görev	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
İşletme Sahibi	43	59,28	11,235	10	0,340
İşletme Müdürü	41	61,76			
Müdür Yardımcısı	5	65,50			
Muhasebe Müdürü	7	50,79			
Finans Müdürü	2	54,25			
Oda Başkanı	1	29,50			
Şube Müdürü	1	14,00			
Bireysel Kontrol Yetkilisi	1	7,00			
İşletme Ortağı	5	35,90			
Mağaza Sorumlusu	3	45,33			
Mağaza Sorumlusu Yrd.	3	29,83			
Toplam	112				

Tablo 3.18’de görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin görevine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri karşılaştırıldığında, en yüksek sıra ortalamasının müdür yardımcısına (65,50 puan) ait olduğu belirlenmiştir. Bunu işletme müdürü (61,76 puan), işletme sahibi (59,28 puan), finans müdürü (54,25 puan), muhasebe müdürü (50,79 puan), mağaza sorumlusu (45,33 puan), işletme ortağı (35,90 puan), mağaza sorumlusu yardımcısı (29,83 puan), oda başkanı (29,50

puan), şube müdürü (14,00 puan) izlemekte ve en düşük sıra ortalamasının ise bireysel kontrol yetkilisi (7,00 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{2d} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=10, N=112) = 11,235 ve $P= 0,340 > 0,05$ olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0d} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{2e}: İşletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0e}: İşletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.19: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Tecrübeye Göre Değişimi

Tecrübe Süresi	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
0-5 yıl	15	45,40	2,743	3	0,433
6-15 yıl	40	55,94			
16-25 yıl	34	57,71			
26 yıl ve üzeri	23	62,93			
Toplam	112				

Tablo 3.19’da görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin gruplandıkları tecrübe süresine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri karşılaştırıldığında, en yüksek sıra ortalamasının 26 yıl ve üzeri grubuna ait işletme yöneticilerinde (62,93 puan) olduğu belirlenmiştir. Bunu 16-25 yıl grubu (57,71 puan), 6-15 yıl grubu (55,94 puan) işletme yöneticileri izlemekte ve en düşük sıra ortalamasının ise 0-5 yıl grubu (45,40 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{2e} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin tecrübe süresine göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=3, N=112) = 2,743 ve $P= 0,433 > 0,05$

olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0e} hipotezi kabul edilmektedir.

3.5.7. İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğu İle İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi

Araştırmaya katılan işletme yöneticilerinin, muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumluluğu ile ilgili yargılara katılma düzeyinin demografik özelliklerine göre bir farklılık gösterip göstermediğini tespit edebilmek için oluşturulan hipotezler ve uygulanan “Kruskal Wallis-H Testi” analizinin sonuçları ve elde edilen bulgular, tablolar halinde aşağıda gösterilmektedir.

H_{3a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.20: İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Cinsiyete Göre Değişimi

Cinsiyet	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
Erkek	87	56,60	0,004	1	0,952
Kadın	25	56,16			
Toplam	112				

Tablo 3.20’de görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyinin cinsiyete göre değişiminden elde edilen sıra ortalamaları; erkek yöneticilerde 56,60 puan, kadın yöneticilerde ise 56,16 puan olduğu belirlenmiştir. Buna göre, işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyinin cinsiyetler arasındaki sıra ortalamalarının birbirine çok yakın olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{3a} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=1, N=112) = 0,004 ve P= 0,952 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0a} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{3b} : İşletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0b} : İşletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.21: İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi

Yaş Grubu	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
0-25	5	62,20	8,665	4	0,070
26-35	24	72,42			
36-45	40	48,51			
46-50	24	55,52			
51 ve üzeri	19	52,95			
Toplam	112				

Tablo 3.21’de görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyi, yaş seviyelerine göre karşılaştırıldığında en yüksek sıra ortalamasının 26-35 yaş grubuna ait işletme yöneticilerinde (72,42 puan) olduğu belirlenmiştir. Bunu 0-25 yaş grubu (62,20 puan), 46-50 yaş grubu (55,52 puan), 51 ve üzeri yaş grubu (52,95 puan) işletme yöneticileri izlemekte ve en düşük sıra ortalamasının ise 36-45 yaş grubu (48,51 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{3b} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin yaşına göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=4,

N=112) = 8,665 ve P= 0,070 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0b} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{3c} : İşletme yöneticilerinin öğrenim durumuna göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{3c} : İşletme yöneticilerinin öğrenim durumuna göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.22: İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Öğrenim Durumuna Göre Değişimi

Öğrenim Durumu	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
Lise	36	58,47	5,108	3	0,164
Önlisans	20	67,40			
Lisans	53	50,18			
Yüksek Lisans	3	71,83			
Toplam	112				

Tablo 3.22’de görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyi, öğrenim durumuna göre karşılaştırıldığında en yüksek sıra ortalamasının yüksek lisans grubuna ait işletme yöneticilerinde (71,83 puan) olduğu belirlenmiştir. Bunu önlisans grubu (67,40 puan), lise grubu (58,47 puan) işletme yöneticileri izlemekte ve en düşük sıra ortalamasının ise lisans grubu (50,18 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{3c} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin öğrenim durumuna göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=3, N=112) = 5,108 ve P= 0,164 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0c} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{3a}: İşletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0a}: İşletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.23: İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Görevine Göre Değişimi

Görev	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
İşletme Sahibi	43	55,23	11,990	10	0,286
İşletme Müdürü	41	52,82			
Müdür Yardımcısı	5	46,80			
Muhasebe Müdürü	7	60,50			
Finans Müdürü	2	72,25			
Oda Başkanı	1	91,00			
Şube Müdürü	1	21,50			
Bireysel Kontrol Yetkilisi	1	21,50			
İşletme Ortağı	5	62,40			
Mağaza Sorumlusu	3	97,17			
Mağaza Sorumlusu Yrd.	3	82,67			
Toplam	112				

Tablo 3.23'te görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyi, görevine göre karşılaştırıldığında en yüksek sıra ortalamasının mağaza sorumlusu grubuna ait işletme yöneticilerinde (97,17 puan) olduğu belirlenmiştir. Bunu oda başkanı (91,00 puan), mağaza sorumlusu yardımcısı (82,67 puan), finans müdürü (72,25 puan), işletme ortağı (62,40 puan), muhasebe müdürü (60,50 puan), işletme sahibi (55,23 puan), işletme müdürü (52,82 puan), müdür yardımcısı (46,80 puan) izlemekte olduğu, en düşük sıra ortalamasının ise şube müdürü ve bireysel kontrol yetkilisi grubunun (21,50 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{3d} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin görevine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık düzeyinde χ^2 (sd=10, N=112) = 11,990 ve P= 0,286 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0d} hipotezi kabul edilmektedir.

H_{3e} : İşletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

H_{0e} : İşletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 3.24: İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyinin Tecrübeye Göre Değişimi

Tecrübe Süresi	N	Sıra Ortalaması	χ^2	sd	P
0-5 yıl	15	61,30	1,874	3	0,599
6-15 yıl	40	60,54			
16-25 yıl	34	52,16			
26 yıl ve üzeri	23	52,76			
Toplam	112				

Tablo 3.24'te görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyi, tecrübeye göre karşılaştırıldığında en yüksek sıra ortalamasının 0-5 yıl grubuna ait işletme yöneticilerinde (61,30 puan) olduğu belirlenmiştir. Bunu 6-15 yıl grubu (60,54 puan) takip etmekte olduğu, en düşük sıra ortalamasının ise 16-25 yıl grubu ile 26 yıl ve üzeri grubunun (52,16 puan) olduğu görülmektedir.

Analiz sonucuna göre H_{3e} hipotezi red edilmektedir. Çünkü; işletme yöneticilerinin tecrübesine göre muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumlulukları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında $\alpha= 0,05$ anlamlılık

düzeyinde χ^2 (sd=3, N=112) = 1,874 ve P= 0,599 > 0,05 olduğu için, istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden H_{0e} hipotezi kabul edilmektedir.



SONUÇ ve ÖNERİLER

Teknolojinin her geçen gün gelişme kaydetmesi ve bilgiye erişimin kolaylaşması, bir ülkenin ekonomik yapısının değişmesine ve işletme faaliyetlerinin bu durumdan etkilenecek daha da karmaşıklaşmasına neden olmuştur. Bu değişim karşısında işletme yöneticisi, işletme faaliyetleri ile ilgili stratejik kararlar verirken yaratıcı, yenilikçi ve değişime açık fikirlere sahip olmalı; işletme bilimindeki çağdaş yaklaşımları bilgisine entegre etmeli, liderliğin ve girişimciliğin özelliklerini tutum ve davranışlarına yansıtılabilmelidir. Çalışanlarıyla interaktif iletişim kurmada devamlılık gösterip onların her türlü fikirlerini önemsemeli, işletme çevresini yakından takip etmeli, tüm görev ve sorumluluklarını yüksek ahlak ve iş etiği çerçevesinde, profesyonelce yapmalıdır. Açıkçası ezber bozan bir yönetimin ve yöneticinin olması, bir işletmeyi başarılı kılmada önemli bir faktördür.

Muhasebe sistemindeki bilgilerin doğru ve güvenilir olmaması, çoğunlukla hatalı ve hileli işlemlerden kaynaklanmaktadır. Muhasebedeki hatalar, genellikle yeterince dikkat etmeden, bilmeden ya da yanlışlıkla yapılan işlemlerden oluşurken; hileler ise yasalara, kanuni düzenlemelere, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına, işletme politikalarına ve meslek ahlakına aykırı olan, her türlü bilinçli davranış ve işlemlerden oluşmaktadır. Muhasebe hilelerini hatalardan ayıran en önemli fark ise yapılarındaki niyet faktörü olan kasıt unsurudur. Muhasebe hata ve hileleri işletmenin herhangi bir kademesinde meydana gelmektedir. Muhasebe hatalarının farkına varılamaması ve özellikle muhasebe hilelerinin; işletme sahibi, yönetici konumundaki herhangi biri ya da işletme çalışanının kendi çıkarını işletmenin çıkarlarından önemli görüp, bulunduğu konumunu kasıtlı işlerde kullanması durumunda, getireceği olumsuz sonuçlar dinamo etkisi yaratabilmektedir. Bu sebeple muhasebe hata ve hilelerinin asgari düzeyde olması hususunda proaktif yöntem ve davranışlar geliştirilebilir. Dolayısıyla muhasebede yapılan hata ve hilelerin tespit edilip önlenmesi, öncelikle işletme yöneticilerinin sorumluluğunda olup bu durum kritik bir önem arz etmektedir.

Tezin üçüncü ve son bölümünde ise yukarıda bahsedilen teorik bölümleri desteklemek amacı ile yapılan anket çalışmasının verileri ve sonuçların değerlendirmeleri bulunmaktadır. Yapılan bu tez çalışması; muhasebede yapılan hata ve hileler ile ilgili oluşturulan yargılara işletme yöneticilerinin katılma düzeyini belirleyerek, muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğu hakkında durum tespiti yapmayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda Sinop Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı olup bu ilin Gerze ilçesinde faaliyet gösteren 150 işletme içerisinde, araştırmaya katılmayı kabul eden toplam 112 işletmenin görüşleri, anket yöntemi ile yöneltilen yargılar kapsamında ölçülmeye çalışılmıştır.

Muhasebede yapılan hatalar ile ilgili yargılara işletme yöneticilerinin katılma düzeylerine göre elde edilen sonuçlar, teoride bahsedilenleri desteklemektedir. Bu sonuçlar aşağıdaki gibidir:

- İşletme yöneticileri; muhasebede yapılan hataların kasıt unsuru taşımayıp bilinçsiz bir şekilde yapıldığını, ihmal, dikkatsizlik, bilgisizlik, tecrübesizlik, unutma ve tekrarlama nedeniyle meydana geldiği,
- İşletme yöneticileri, işin uzmanlarının kullandığı teknoloji yetersiz olduğu için muhasebede hataların meydana geldiğini; çünkü işin uzmanlarının muhasebe kayıt ve işlemlerini yaparken kullandıkları bilgisayarların ve muhasebe paket programlarının yeterli olması, muhasebe hatalarının yaşanmaması için tek başına bir faktör olmadığı yönünde düşündükleri ve diğer muhtemel hataları da dikkate aldıkları sonucuna ulaşmıştır.

Muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara, işletme yöneticilerinin katılma düzeylerine göre elde edilen sonuçlar, teoride bahsedilenleri desteklemektedir. Bu sonuçlar aşağıdaki gibidir:

- İşletme yöneticileri, muhasebede yapılan hilelerin belirli bir kasıt taşıdığını, bilinçli bir şekilde yapılan davranışlardan oluştuğunu ve gizlilik içerisinde sürdürüldüğünü kesinlikle belirtmekte olup, bu ifadelerle çok yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir.

- İşletme yöneticileri muhasebe hilelerinin, muhasebe faaliyetlerinin belgelere dayandırılmadan ve kayıt altına alınmadan gerçekleşen işlemler nedeniyle meydana geldiğini ve işletmede oluşan otorite boşluğundan faydalanılarak yapıldığını belirterek, bununla ilgili oluşturulan yargılara yüksek düzeyde katıldıklarını belirtmişlerdir.
- İşletme yöneticilerinin, çalışanların hileye yönelmelerinde ekonomik faktörün tek başına motive edici bir güç olup olmadığı noktasında kararsız kalmaları, bu faktör dışında başka motive edici ihtiyaç unsurlarının (işletmede yüksek bir performans sergileme, işletme içi ve dışında iyi bir imaja sahip olma isteği gibi) olabileceği yönünde düşündükleri söylenebilir.
- İşletme yöneticileri, hileyi gerçekleştiren işletmenin imajını güçlendirmek için yaptığı, yargısına katılmadıkları için bu durumdan kişileri hile yapmaya iten bireysel ihtiyaç ve çıkarların, işletmenin çıkarlarından ve imajından daha çok önemli görüldüğü sonucuna ulaşılabilir.

Muhasebede yapılan hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik yargılara verdikleri cevaplara göre aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir. Bu sonuçlar teoride bahsedilenleri desteklemektedir:

- İşletme yöneticilerinin; yöneticiliğin bir rütbe işi olmadığını, kişilere ayrıcalık tanımayıp tamamen sorumluluk getirdiğini, dolayısıyla muhasebe hata ve hileleri konusunda yöneticilerin yeterince bilgili ve bilinçli olması gerektiğini, işletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi sayesinde muhasebede hata ve hilelerin yapılma riskinin azalacağını düşünmeleri, bununla ilgili oluşturulan yargılara yüksek düzeyde katılım sağladıkları sonucuna ulaşılmıştır.
- İşletme yöneticilerinin; muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulanmalı, yöneticilerin çalışanlarını seminer, panel ve konferanslara göndererek gerekli eğitime tabi tutup, onların bilgi düzeylerinin artırılması muhasebede hata ve hilelerin azaltılmasını sağladığı, dürüst ve ahlaki niteliklere sahip olan yöneticilerin muhasebede hata ve hile yapılma

riskini azaltacağı yönündeki yargılara yüksek düzeyde katılım sağladıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Bununla birlikte işletme yöneticilerinin demografik özelliklerine göre muhasebe hataları, hileleri ve işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek için oluşturulan hipotezler, Kruskal Wallis-H testi ile analiz edilmiştir. Buna göre sonuçlar aşağıdaki gibidir:

- İşletme yöneticilerin demografik özelliklerine göre, muhasebedeki hatalar, muhasebede yapılan hata ve hilelerinin önlenmesi hususunda işletme yöneticilerinin sorumluluklarına yönelik yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Çünkü işletme yöneticilerinin cinsiyeti, yaşı, öğrenim düzeyi, görevi ve tecrübe süresi ne olursa olsun bu tür yargılara katılma düzeylerini değiştirmeyip herhangi bir farklılığa yol açmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
- İşletme yöneticilerin demografik özellikleri içinden sadece, öğrenim durumlarına göre muhasebede yapılan hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılığın olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu anlamlı farklılığın kaynağını ve hangi öğrenim durumları arasında oluştuğunu tespit etmek için Mann Whitney U testi yapılmıştır. Sonuca göre; lisans öğrenimine sahip işletme yöneticilerinin muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri, lise öğrenimine sahip işletme yöneticilerine göre daha yüksek olması, farklılığın sebebini oluşturmuştur.

İlgili tezin teorik kısmında yapılan açıklamalar ile araştırma kısmında elde edilen sonuçlara göre aşağıdaki önerilere yer verilebilir:

- İşletme varlıklarının korunması ve faaliyetlerinin devamlılığı için etkin bir iç kontrol sistemi oluşturulup, bu sistemin devamlılığı sağlanmalıdır. Çünkü bu sistemin hem işletme çalışanlarına hem de yönetimin faaliyetlerine katma değer oluşturacağı düşünülmektedir.

- Muhasebe faaliyetlerinin takibi ve denetimi, disiplinli bir şekilde –haber verilmeden- aralıklarla yapılmalıdır. İç denetçi kontrollerini yaparken, işletme yöneticisi her türlü kolaylığı sağlamalıdır.
- İşletme yöneticileri; güncel muhasebe mevzuatı bilgisine sahip olmalı, çalışanların alanında yeterli mevzuat bilgisiyle muhasebe işlemlerini yapmaları ve bu işlemleri yaparken daha çok dikkat etmeleri gerektiği, görevlerini hassasiyetle yerine getirmeleri hususunda onları uyarmalıdır.
- İşletme yöneticileri mesleki değerleri önemseyen, ahlaklı ve dürüst kişilerin istihdam edilmesinde titizlik göstermelidir. Bu hassasiyeti de iyi işleyen bir insan kaynakları yönetimi sayesinde sağlamalıdır.
- İşletme yöneticileri işletme politikasına uygun etik kurallar oluşturmalı, bu kurallara nasıl uyulması gerektiğini çalışanlarına göstererek örnek olmalı ve onlara hissettirmeden davranışlarını gözlemlemelidir.
- İşletme yöneticileri muhasebe hata ve hilelerini önleme noktasında caydırıcı tedbirler almalıdır. Bunun için işletmede hata ve hile ile ilgili en ufak bir şüphe duyulduğunda, yetkili yöneticilere bildirmeleri hususunda çalışanları her şekilde teşvik etmelidir. Her koşulda yetkili yöneticilere ulaşabilecek doğrudan uyarı telefon hatları ve elektronik iletişim kanalı oluşturulup, bu yöntem gizlice faaliyete geçirilmelidir.
- İşletme yöneticileri bilgisayarlara ve kurulu muhasebe paket programlarına güvenlik duvarı oluşturmalı ve çözülmesi çok zor olan şifre uygulamasını getirmelidir.
- Kuşku edilen ya da tespit edilen kasıtlı hatalara ve hileli eylemlere karşı işletme yöneticileri cezalandırma politikaları oluşturmalıdır.
- Yönetim-organizasyon, muhasebe hata ve hileleri ile mücadele konularında, işletme yöneticilerine Sinop yerel yönetimin desteği ile yönetim alanında Sinop yönetim danışmanlık firması, Sinop SMMMO,

Sinop TSO ve Sinop Üniversitesi işbirliğince eğitim, seminer, konferans ve sempozyumlar aralıklarla verilmeli ve bu plânlı eğitim etkinlikleri işletme çalışanlarına da yapılmalıdır.

- MEB'e bağlı MTAL'in muhasebe ve finansman alanı çerçeve öğretim programı, MTEM tarafından yeniden güncellenip muhasebe meslek derslerine ek olarak, 'muhasebede hata ve hileler' adında yeni bir zorunlu ders konulmalı ve alan öğretmenleri tarafından ilgili bölüm öğrencilerine, bu dersin eğitimi verilerek temel bilgi ve beceriler kazandırılmalıdır. Çünkü; muhasebe alanına, nitelikli ara eleman yetiştiren muhasebe eğitim sistemine, yeni bir bakış açısı getireceği düşünülmektedir.
- Üniversitelerin ilgili öğretim programlarına 'muhasebede hata ve hilelerin önlenmesi' adında zorunlu dersler konulup, müfredat değişikliğine gidilmelidir. Öğrencilere bu tür dersler uzman akademisyenler tarafından verilerek, hayat boyu öğrenme ilkeleri kapsamında öğrencilere meslek edinimi öncesinde ulusal ve uluslararası alanda yeterlilik sağlanması hedeflenerek bunun alt yapısı oluşturulmalı ve bu bilince sahip mezunlar çalışma hayatına kazandırılmalıdır.

Bu tez çalışmasında ulaşılan bulgular, bulgular neticesinde yapılan öneriler, Sinop ilinin Gerze ilçesinde faaliyetlerine devam eden işletme yöneticilerine yönelik, yapılan anket çalışmasından elde edilen verilerle sınırlı tutulmuştur. Dolayısıyla ulaşılan sonuçların aslında genelleştirilemeyeceği, araştırmanın kısıtı olması nedeniyle düşünülmeli ve bu yönüyle ele alınması öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007 a). “Hilelerin Önlemesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (22): 119-137.
- Abdioğlu, H. (2007 b). “Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (35): 160-172.
- Abdullahi, R. and Mansor, N. (2015). “Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory. Understanding the Convergent and Divergent For Future Research”. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5 (4): 38-45.
- Abdullahi, R., Mansor, N. and Nuhu, M. S. (2015). “Fraud Triangle Theory and Fraud Diamond Theory: Understanding the Convergent and Divergent for Future Research”. *European Journal of Business and Management*, 7 (28): 30-37.
- ACFE (2006). *Association of Certified Fraud Examiners*, The ACFE’s Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse.
- ACFE (2008). *Association of Certified Fraud Examiners*, The ACFE’s Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse.
- ACFE (2010). *Association of Certified Fraud Examiners*, The ACFE’s Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse.
- ACFE (2016). *Association of Certified Fraud Examiners*, Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2016 Global Fraud Study.
- Açık, S. (2012). “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (3): 351-366.

- Ahmad, Z. and Norhashim, M. (2008). "The Control Environment, Employee Fraud and Counterproductive Workplace Behaviour: An Empirical Analysis". *Communications of the IBIMA*, 3, 145-155.
- Akalın, S. E. (2017). *TMS 8 Kapsamında Muhasebe Hata ve Hilenin Tespiti ve Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi*. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Akdemir, A. (2014). *Meslek Yüksekokulları İçin İşletmeciliğin Temel Bilgileri*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Akdemir, Ç. (2010). *İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Akdemir, Ç. (2016). *Hilenin Veri Madenciliği İle Ortaya Çıkartılması ve Perakende Sektöründe Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Aktaş, R. (2013). *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akyel, N. (2009). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Alagöz, A. ve Ortakarpuz, M. (2018). "Muhasebe Bilgi Sisteminde Kurumsal Bilgelik Anlayışı". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (77): 1-26.
- Albrecht, C. C. and Albrecht, W. S. (2004). "Strategic Fraud Detection: A Technology-Based Model". *Rollins Center for eBusiness*, 1-30.
- Alptekin, M. (2017). *İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Kaynak Plânlaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Altay, M. (2015). *Implementation of a Mentor Training Programme for English Language Teachers: Perceptions of Stakeholders in the Mentoring Programme*. Çanakkale Onsekiz Mart University Graduate School of Educational Sciences, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çanakkale.
- Altıntaş, N. N. (2010). “Denetimde Hata ve Hile”. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (1): 151-161.
- Ambrosetti, A. (2014). “Are You Ready to be a Mentor? Preparing Teachers for Mentoring Pre-service Teachers”. *Australian Journal of Teacher Education*, 39 (6): 29-42.
- Anameriç, H. (2005). “Yönetim Bilgi Sistemlerinin Yönetim Fonksiyonları Üzerine Etkisi”. *Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi*, 45 (2): 25-43.
- Anuk, S. A. (2015). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik*. Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ar, Ş. (2015). *İşletme Yönetiminde Tasarruf Tedbirleri Duyarlılığının Geliştirilmesi*. Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ardahan, F. (2011). “Yöneticilerin Oldukları ve Olmak İstedikleri Yöneticilik İle Çalışanların Beklendikleri Yönetici İle Gerçek Yöneticilerinin Yönetimsel Özellikleri Arasındaki Farkların Sorgulanması ve Antalya İli Örneği”. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11 (21): 203-226.
- Arslan, E. T. (2006). *Aile Şirketlerinde Profesyonel Yöneticinin İkilemleri*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

- Arslan, M. (2012). *İşletme Yönetimi – 1 Ders Notları*. Harran Üniversitesi Birecik Meslek Yüksekokulu: Şanlıurfa.
- Artar, Y. (2015). “Yönetici, Lider ve Yönetimde Verimlilik-I”. *Kalkınmada Anahtar Verimlilik Dergisi*, (313): 24-29.
- Artar, Y. (2016). “Türkiye’de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları”. *Vergi Dünyası Dergisi*, (418): 36-47.
- Aslan, L. (2014). *Assessient Of Investment Fraud By Internal Audit: An Empirical Study On Turkish Intermediary Institutions*. Yeditepe University Institute Of Social Sciences, Unpublished Master's Thesis, İstanbul.
- Aslan, T., Kızıl, C. ve Din, A. (2017). “Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi: Yalova Örneği”. *Journal of Social And Humanities Sciences Research (JSHSR)*, 4 (5): 1125-1138.
- Atalay, Ö. (2016). *Yöneticinin Başarısızlık Rehberi*. İstanbul: Ceres Yayınları.
- Ataseven, M. (2014). *Girişimcilik Ders Kitabı*. Nobel Yayınevi: Ankara.
- Atmaca, M. (2012). “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, XIV (I): 191-205.
- Avcı, M. (2015). *Öğretmen Görüşlerine Göre Lise Yöneticilerinin Yöneticilik Beceri Düzeylerinin İncelenmesi*. Marmara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Avşarlıgil, N. (2010). *Finansal Tabloların Manipülasyonunda Yaratıcı Muhasebe Uygulama Teknikleri ve Beneish Modeli İle Bir Uygulama*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

- Aydın Tükeltürk, Ş. ve Balcı, M. (2014). “Üniversitelerde Mentorluğun Kurumsallaştırılması Süreci, Önemi ve Kazanımları; Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Üzerine Bir İnceleme”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6 (1): 137-155.
- Aytekin, S., Sezgin, H. ve Yalçın, M. (2015). “Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler İle Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (44): 69-90.
- Bakan, İ. ve Büyükbeşe, T. (2010). “ Liderlik “Türleri” ve “Güç Kaynakları”na İlişkin Mevcut-Gelecek Durum Karşılaştırması: Eğitim Kurumu Yöneticilerinin Algılarına Dayalı Bir Alan Araştırması”. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12 (19): 73-84.
- Bakan, İ. ve Doğan, İ. F. (2013). *Liderlik Güncel Konular ve Yaklaşımlar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Barutçu, E. ve Özbay, Ö. (2009). “Koçluk Yaklaşımının Yönetici ve İş Gören Üzerine Etkilerine İlişkin Bir Araştırma”. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 1 (1): 47-62.
- Baskan, T. D. (2013). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama*. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kırıkkale.
- Başar, M., Ürper, Y. ve Tosunoğlu, B. T. (2013). *Girişimcilik*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Batı, M. (2017). *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Bayrak, N. (2016). *Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde.

- Bayrak, T. (2017). *Perakende Marketçilik Sektöründeki Hile Risklerinin Ölçülmesi Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M. ve Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
- Bayraktaroğlu, H. (2016). “İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (1): 185-214.
- Bayram, Ş. (2013). *Liderlik Kavramı ve Liderlik Türlerinin İnovasyon Üzerindeki Etkileri*. Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gebze.
- Bedük, A. (2000). “Başarılı Bir Yöneticinin Özellikleri Ve Başarıya Giderken Üzerinde Durulması Gereken Hususlar”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, (4): 164-174.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A. ve Gümüş, U. T. (2013). “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (59): 1-15.
- Biçer, G. ve Düztepe, Ş. (2003). “Yetkinlikler ve Yetkinliklerin İşletmeler Açısından Önemi”. *Havacılık ve Uzay Teknolojileri Dergisi*, 1 (2): 13-20.
- Bierstaker, J. L., Brody, R. G. and Pacini, C. (2006). “Accountants’ Perception Regarding Fraud Detection and Prevention Methods”. *Managerial Auditing Journal*, 21 (5): 520-535.
- Bircan, G. (2015). “Kâr Amaçsız İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat: 93-115.

- Bircan, N. G. (2013). *Kâr Amaçsız İşletmelerde Hile Denetimi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Bozkurt, N. (2016). *İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Bulca, H. ve Yeşil, T. (2014). “Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı”. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1 (2): 47-58.
- Bulut, Y. ve Bakan, İ. (2002). “Yöneticilerin Eğitimi: Kahramanmaraş’taki Yöneticiler Üzerinde Bir Uygulama”. *Amme İdaresi Dergisi*, 35(2): 93-117.
- Bulut, Y. ve Bakan, İ. (2005). “Yönetici ve Yöneticilik Üzerine Kahramanmaraş Kentinde Bir Araştırma”. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (9): 63-89.
- Bulut, Y. ve Uygun, S. V. (2010). “Etkin Bir Yönetim İçin Vizyoner Liderliğin Önemi: Hatay’daki Kamu Kurumları Üzerinde Bir Uygulama”. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7 (13): 29-47.
- Bunget, O. C., Grigori, L. and Dumitrescu, A. C. (2009). “Detecting and Reporting the Frauds and Errors by the Auditor”. *Megatrend Review*, 6 (2): 279-292.
- Büyüköztürk, Ş. (2010). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem Akademi Yayınevi.
- Can, N. (1998). “Öğretmen ve Yöneticinin Etkililiğinin Öğretimdeki Rolü”. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi*, 4 (1): 55-69.

- Cankar, İ. (2006). “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”. *Sayıştay Dergisi*, 17 (61): 69-81.
- Carvajal, A., Monroe, H., Wynter, B. and Pattillo, C. A. (2009). “Ponzi Schemes in the Caribbean”. *IMF Working Paper*, 1-44.
- Cengiz, S. (2016). *Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerde Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma*. Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kars.
- Center For Audit Quality (CAQ). (2010). “Deterring and Detecting Financial Reporting Fraud: A Platform For Action”, October: 1-43.
- Cheema, F. ve Syed, N. (2011). “Prospects of Coaching & Mentoring as HRD Intervention in Pakistan: A Conceptual Study”. *Journal of Management and Social Sciences*, 7 (1): 27-37.
- CIMA (2008). *The Chartered Institute of Management Accountants, Fraud Risk Management: A Guide To Good Practise*.
- Coenen, T. L. (2008). *Essentials of Corporate Fraud*. Canada: John Wiley & Sons, Inc.
- COSO (2013). *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. “Internal Control - Integrated Framework”. May.
- Covey, S. R. (2016). *Etkili İnsanların 7 Alışkanlığı*. (Çev. O. Deniztekin ve F. Nayır Deniztekin). İstanbul: Varlık Yayınları.
- Cüre, S. (2015). *Muhasebenin Temel Kavramlarının İslam Dini Açısından Değerlendirilmesi*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- Çağlar, İ. ve Kılıç, S. (2011). *Genel İletişim*. Ankara: Nobel Yayınevi.

- Çalış, Y. E., Keleş, E. ve Engin, A. (2014). “Hilenin Ortaya Çıkarılmasında Bilgi Teknolojilerinin Önemi ve Bir Uygulama”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (63): 93-108.
- Çankaya, F. ve Gerekan, B. (2009). “Hile Denetçiliği Mesleği ve Sertifikalı Hile Denetçiliği Mesleki Standartları ve Ahlak Kuralları”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (28): 93-108.
- Çatıkkaş, Ö. (2011). “İşletmelerde Mali Tablo Hileleri”. *Denetim Dergisi*, (8): 18-30.
- Çatır, O. (2015). *Dönüşümcü ve Etkili Liderliğin Örgütsel Sessizlik Üzerine Etkisi: Otel İşletmelerinde Bir Uygulama*. Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Çelik, A. (2007). *Stok Hileleri ve Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Çelik, T. (2010). *Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Çetin, T. (2009). *Tam Serbesti Taniyan Liderlik Anlayışının Orta Kademe Yöneticilerin Yenilikçilik Eğilimleri Üzerindeki Etkisi: Ege Bölgesindeki Mobilya İşletmelerinde Bir Uygulama*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- Çıtak, F. (2013). *Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma*. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Çıtak, N. (2007). *Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

- Çolak, E. (2014). “Varyans Analizi (ANOVA) Kruskal Wallis H Testi”, http://eczacilik.anadolu.edu.tr/bolumSayfaları/belgeler/ecz2014%2011_20140527094539.pdf (25.02.2018).
- Çubukçu, S. (2009). “Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkarmada Benford Modelinin İlk İki Basamak Yaklaşımı İle Kullanılması”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (3): 113-142.
- Deliveli, Ö. (2010). *Yönetimde Yeni Yönelimler Bağlamında Lider Yöneticilik*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Demir, V. (2006). “SPK Muhasebe Standartları Çerçevesine Hata Kavramı ve Düzeltilmesi -Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği-”. *Mali Çözüm Dergisi*, (77): 1-14.
- Demir, Y. ve Coşkun, D. (2009). “Finansal Bilgi Sistemlerinin İşletmelerin Yönetim Fonksiyonu Üzerine Etkisi: Aydın İli Örneği”. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (2): 1-21.
- Demirci Ece, N. (1998). *Muhasebede Hata ve Hile*. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.
- Demirel, D. (2010). “Yönetimde Yeni Bir Boyut: E- Yönetişim”. *Türk İdare Dergisi*, (466): 65-94.
- DiNapoli, T. P. (2016). “Red Flags for Fraud”. New York: Source: https://www.osc.state.ny.us/localgov/pubs/red_flags_fraud.pdf. (22.12.2017).
- Dinç, Y. ve Cengiz, S. (2014). “Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği”. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (1): 221-236.

- Divleli, M. S. (2014). *Farklı Düzeydeki Yönetici Becerilerinin Yönetici Etkililiği ve Verimliliği Üzerine Etkileri*. Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gebze.
- Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017). “İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi”. *Maliye Finans Yazıları*, (108): 167-188.
- Doğan, S., Altın, H. ve Başar, E. (2010). *Meslek Yüksekokulları için Girişimcilik*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Doğan, Z. ve Çıtak, F. (2017). “Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma”. *İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi*, 5 (2): 49-62.
- Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015). “Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma”. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (4): 195-212.
- Doğanay, A. (2014). *Liderlik Tarzlarının Çalışanların Bağlılık Seviyesi ve Performansına Etkisi: Başakşehir Belediyesinde Bir Uygulama*. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Dönmez, A. ve Bağışlar, H. (2017). “Bankacılık Sektöründe Yaşanan Hile Olaylarına Yönelik Bir Araştırma”. *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)*, 3 (16): 170-180.
- Dönmez, A. ve Çavuşoğlu, K. (2015). “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1 (3): 34-67.
- Dönmez, A. ve Karausta, T. (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): 17-42.

Dönmez, A. ve Karausta, T. (2013). “Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de Spk’dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”. *Mali Çözüm Dergisi*, (115): 59-88.

Dumanoğlu, S. (2005). “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XX (1): 347-358.

Ecer, H. F. ve Canitez, M. (2004). *Pazarlama İlkeleri*. Ankara: Gazi Kitapevi

Efeoğlu, İ. E., Pekkan, N. Ü., Ciritci, S. ve Çanşali, T. (2016). “Girişimcilik Eğitiminde Yeni Metotlar: Girişimcilik Oyunu Örneği”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 8 (2): 17-26.

Efil, İ. (2013). *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*. Bursa: Dora Yayınevi.

Elhakan, N. (2017). *Hile Soruşturması ve Denetimin Yürütülmesi*. İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Emir, M. (2008). “Hile Denetimi”. *Mali Çözüm Dergisi*, *İSMMM Yayın Organı*, (86): 109-121.

Ercan, S. (2017). *Duygusal Zekâ İle Girişimcilik Arasındaki İlişki: Karabük Üniversitesi Girişimcilik Bölümü Öğrencileri Örneği*. Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karabük.

Ercinler, S. (2014). *Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması*. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Erdem, Z. (2014). *Hile Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Erdem, Z. (2016). *İş Hayatında Performans Yönetimi İçin Koçluk*. Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Erdoğan, İ. (2006). “Okul Yöneticilerinin Genel Özellikleri Ve Yöneticilik Tutumlarıyla İlgili Bir Araştırma”. *Hasan Ali Yücel Eğitim Fakültesi Dergisi*, (1): 103-118.
- Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M. ve Aydemir, O. (2014). *Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Ergül, B. (2006). *Yönetimde Yetki Devri ve Uygulamalı Bir Çalışma*. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
- Erkan, M. ve Demirel Arıcı, N. (2011). “Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (33): 29-44.
- Eroğlu, E. (2016). *Yöneticilik ve Liderlikte Duygusal Zekâ*. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Erol, G. ve Köroğlu, A. (2013). “Liderlik Tarzları ve Örgütsel Sessizlik İlişkisi: Otel İşletmelerinde Bir Araştırma”. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 10 (3): 45-64.
- Erol, M. (2008). “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (1): 229-237.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2016). “Muhasebe Manipülasyon Yöntemlerinden Agresif Muhasebe ve Bir Uygulama”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (49): 19-28.

- Erol, S. (2016). *Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar*. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ersoy, H. (2010). “Kültürel Çevrenin Girişimcilik Tercihine Etkisi”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2 (1): 71-77.
- Ersoy, H. (2012). “Etkin Liderlik Konusunda Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Yönetenlerin ve Yönetilenlerin Algılamaları ve Beklentileri”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4 (2): 119-131.
- Ertikin, K. (2017). “Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti İçin Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (75): 71-94.
- Ertürk, A. (2010). *İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkliliği ve Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Eti İçli, G. ve Anıl, N. K. (2016). *Sosyal Franchising Bir Sosyal Girişimcilik Yöntemi*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- European Federation of Accountants (FEE) Guide (2005).”How Sme’s Can Reduce Risk of Fraud - Limiting Fraud Risk - What Sme’s Can Do”. November: 1-28.
- Gartner, W. B. (1989). “Who Is An Entrepreneur? Is The Wrong Question”. *Entrepreneurship Theory And Practice*, 47-68.
- Gbegi, D. O. and Adebisi, J. F. (2013). “The New Fraud Diamond Model- How Can It Help Forensic Accountants In Fraud Investigation In Nigeria?”. *European Journal of Accounting Auditing and Fiance Research*, 1 (4): 129-138.
- Genç, G. (2009). *Hileli Finansal Raporlama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Geylan, R., Tonus, H. Z., Kağnıcıoğlu, D., Benligiray, S., Baraz, A. B. ve Ergun Özler, D. (2013). *İnsan Kaynakları Yönetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Gezer, H. (2016). *Yönetici Koçluk Davranışının Çalışan Tatminine Etkisi Üzerine Bir Araştırma*. Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Golden, T. W, Skalak, S. L. and Clayton, M. M. (2006). *A Guide to Forensic Accounting Investigation*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Göçgüner, S. (2013). *Tekstil Sektöründe Hile Riskinin Ölçülmesi - Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Gökçe, O. ve Şahin, A. (2003). “Yönetimde Rol Kavramı ve Yönetimsel Roller”. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (6): 133-156.
- Gökmen, A. (2010). “Yönetici Değişiminin İşletme Performansına Etkisi”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2 (2): 11-17.
- Göksu, S. (2011). *Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri İle Kars İlinde Adli Vakalar Analizi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Gönen, S. ve Rasgen, M. (2016). “Hile Denetiminde Benford Yasası: Borsa İstanbul Örneği”. *Journal of International Trade, Finance and Logistics*, 1 (1): 93-113.
- Görmüş, A. Ş., Derer, E., Gökakın, E., Titiz, A. ve Şahin, T. (2015). “Bankacılık Sektöründe Astların Yöneticilerinin Mevcut Liderlik Davranışları ile İdeal Liderlik Davranışlarına İlişkin Algılamaları”. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2 (1): 1-14.

- Gözek, S. ve Akbay, C. (2012). "Girişimci Adaylarının Girişimcilik Eğilimleri ve Sorunları". *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 9 (2): 45-60.
- Graycar, A. and Smith, R. (2002), *Identifying and Responding to Corporate Fraud in the 21st Century*. Australian Institute of Management, Sydney.
- Gül Yılmaz, E. (2013). *Otel Yatırımcıları İle Profesyonel Yöneticilerin Sözleşmeden Doğan İlişkileri Üzerine Bir Araştırma*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir.
- Gümüş, U. T. ve Gögebakan, H. (2016). "Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma". *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, (3): 12-27.
- Günay, Ö. F. (2004). *Üst Düzey Kamu Yöneticilerinin İyileştirilmesi*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- Gündüz, A. (2014). *İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler ve Çalışan Hilelerinin Tespitiyle İlgili Bir Uygulama*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Güneş, N. (2012). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolü: Kahramanmaraş'ta Bir Alan Çalışması*. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş.
- Güvenç, Z. (2009). *Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama*. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale.

- Hacıhasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2015). “Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi’nde Yapılan Bir Araştırma”. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1): 117-130.
- Haftacı, V. (2016). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Harvey, T. and Campbell, M. (2011). “Fraud Facts - An Introduction to Fraud Detection”. *Fraud Advisory Panel*, Issue: 12, April.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılıç, M. (2012). “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (20): 169-189.
- HM Treasury (2003). *Managing The Risk of Fraud a Guide For Managers*, May.
- http://www.cozumrastirma.com.tr/orneklemhesaplama_1_60.htm (22.02.2018).
- Hutchinson, F. (2005). “A Review of Donor Agency Approaches to Anti-Corruption”. *The Australian National University, Policy and Governance Discussion Paper*, 5 (3): 1-21.
- Ibrahim, R., Ghani, M., Hashim, N. and Amin, A. (2017). “Does Leader-Member Exchange Impact on Organizational Citizenship Behaviour Readiness? Evidence from State Government Agency”. *International Review of Management and Marketing*, 7 (1): 216-221.
- Intal, T. and Do, L. T. (2003). Financial Statement Fraud. *rapport nr.: Masters Thesis*, (2002).
- Irmalı, R. S. ve Sağır, G. (2017). “Liderlik Kültürü Ve İnsan Doğası Üzerine: Yusuf Has Hacib ve Niccolo Machiavelli Üzerinden Adnan Menderesi Okumak”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 9 (1): 1-13.

- Işıklar Pürçek, K. (2014). "Coach and Coaching in Education". *Journal of Education and Future*, 6: 1-14.
- Jafarova, S. (2009). *İşletmelerde Hile Yapmanın Nedenleri ve Sosyal Psikoloji Açısından Değerlendirilmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kadiş, A. ve Özdoğan, Ü. (2015). *Ortaöğretim Yönetim Bilimi Dersi*. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları.
- Kalaycı, Ş. (2006). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayıncılık.
- Kaleli Karasakal, N. (2012). "İşletmeler İçin Sosyal Sorumluluk Bilincinin Yerine Getirilmesinde Toplam Kalite Yönetimi Yönetim Felsefesinin Etkileri". *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4 (2): 157-166.
- Kaleli Karasakal, N. ve Aksu, B. (2014). "Meslek Yüksekokulu Teknik ve Sosyal Program Öğrencilerinin Sosyal Karşılaştırılması Sonucu Girişimci Kişilik Eğilimlerini Ortaya Koymaya Yönelik Bir Alan Araştırması". *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6 (2): 102-116.
- Kalkavan, S. (2014). *Farklı Örgütsel Kültürlerde Yönetici Koçluk Davranışının Çalışanların İş Tatmini, Örgütsel Bağlılık ve Örgütsel Performans Algularına Etkisi*. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Kandemir, C. (2010). *Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana.

- Kandemir, C. ve Kandemir, Ş. (2012 a). “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler”. *Mali Çözüm Dergisi*, (113): 39-77.
- Kandemir, C. ve Kandemir, Ş. (2012 b). “Muhasebe Hilelerini Önlemede Çözüm Yolu Olarak Kullanılacak Stratejilerin Bileşenleri”. *Mali Çözüm Dergisi*, (111): 15-42.
- Kanten, P. ve Ülker, F. (2014). “Yönetim Tarzının Üretkenlik Karşıtı İş Davranışlarına Etkisinde İşe Yabancılaşmanın Aracılık Rolü”. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (32): 16-40.
- Kanten, P., Uyargil, C. ve Kanten, S. (2017). “Factors Affecting Line Managers’ Management Styles: Organizational Structure and Strategic Role of the Human Resource Department”. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 46 (1): 84-97.
- Karabınar, S. ve Akyel, N. (2009). “Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri”. *1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi*, 691-704.
- Karacan, S. (2012). “Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, (8): 105-128.
- Karakaya, G. (2016). “Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi”. *Vergi Sorunları Dergisi*, (330): 159-172.
- Karavardar, A. (2015). “Hile Üçgeni Faktörlerinin Kanaat Fonksiyonları İle Tayini: Bir Türkiye Uygulaması”. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11 (43): 27-45.
- Karcı, A. (2012). *Yöneticilik Yaklaşımında Cinsiyet Faktörü- Afyonkarahisar İli Banka Yöneticileri Üzerinde Bir Araştırma*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon.

- Karcioğlu, R. ve Öztürk, S. (2016). “Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü ve İSO 500 İşletmelerinde Bir Uygulama”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (48): 21-44.
- Kassem, R. and Higson, A. (2012). “The New Fraud Triangle Model”. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS)*, 3 (3): 191-195.
- Katkat, M. (2007). *Muhasebede Vergi Yönünden Denetimin Kayıt Dışı Ekonomi Üzerindeki Başarısı*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum.
- Kaya, A., Balay, R. ve Taşdemir, A. (2016). “İl Eğitim Denetmenlerinin Liderlik, Yöneticilik ve Rehberlik Rollerine İlişkin Öğretmen Görüşleri”. *Harran Maarif Dergisi*, 1 (1): 44-60.
- Kaya, G. (2013). *Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Mali Analize Etkileri*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kaygın, E. ve Güven, B. (2013 a). *Güçlü Kadınlar Türkiye’de Kadın Girişimciliği*. İstanbul: Çatı Yayıncılık.
- Kaygın, E. ve Güven, B. (2013 b). *Farklı Boyutlarıyla Kadın Girişimcilik*. İstanbul: Veritas Yayıncılık.
- Kedia, S. and Philippon, T. (2006). “The Economics of Fraudulent Accounting”. *The Review of Financial Studies*, September, 22 (6): 1-41.
- Keleş, H. N. ve Kıral Özkan, T. (2010). “Liderlik, Kültür ve Performans Arasındaki İlişkinin Örgütsel Zeka Modelinden Hareketle İncelenmesi”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2 (1): 65-70.

- Keskin, S. (2014). *Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Kılıç, R., Keklik, B. ve Yıldız, H. (2014). “Dönüştürücü, Etkileşimci ve Tam Serbesti Tanıyan Liderlik Tarzlarının Örgütsel Sessizlik Üzerindeki Etkisini Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 21 (2): 249-268.
- Kırık, U. (2016). *Şirketlerde Hilenin Tespiti ve Önlenmesi*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kısacık, H. (2013). *Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma*. Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çorum.
- Kıracı, M. (2004). *Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Alan Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir.
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- Koca, N. (2010). *Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması*. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş.
- Koç, M. ve Titiz, H. (2016). “Kadın Yöneticilerde İş Tatmin Düzeylerinin Orta Yetişkinlik Dönemi Açısından İncelenmesi”. *ODÜ Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi (ODÜSOBİAD)*, 6 (15): 331-364.
- Koçel, T. (2015). *İşletme Yöneticiliği*. İstanbul: Beta Yayınevi.

- Kovacich, G. L. (2008). *Fighting Fraud How To Establish and Manage an Anti-Fraud Program*. USA: Elsevier Academic Press.
- Koyuncugil, A. S. (2007). *Veri Madenciliği ve Sermaye Piyasalarına Uygulanması*. Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Raporu.
- Koyutürk, Ö. (2015). *İşletmelerde Hile Tespitinin Önemi ve ABC Hastanesinde Bir Uygulama*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- KPMG (2009). "Türkiye Suistimal Önleme ve İnceleme Bölümü- Yöneticilerin Bakış Açısı İle Türkiye'de Suistimal: Riskler, Etkiler ve Alınması Gereken Dersler". *Türkiye'de Suistimal Raporu*.
- KPMG (2016). "Bir Suistimalcinin Profili 2016". *Suistimal Raporu*.
- Küçük, E. ve Uzay, Ş. (2009). "Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32): 239-258.
- Küçük, İ. (2008). *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Livvarçin, Ö. ve Kurt, D. (2014). *Yönetim Biliminde 49 İnsan Teori*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Mac, F. (2012). "Fraud Prevention and Best Practices". *Single Family, Fraud Prevention*, June: 1-34.
- Macit, M. (2003). "Leadership And Bass Transactional And Transformational Leadership Theory". *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 3 (5): 87-114.

- Manik, E. ve Sidharta, I. (2016). "Entrepreneurial Intention on Studentpreneurs to Become Entrepreneur". *International Review of Management and Marketing*, 6 (3): 625-630.
- MEB (Milli Eğitim Bakanlığı) (2014). *Mesleki Gelişim İşletme Faaliyetlerini Yürütme*. Ankara: Milli Eğitim Bakanlığı Yayınları.
- Mohamed Yusof, K., Ahmad Khair, A. H. and Jon, S. (2015). "Fraudulent Financial Reporting: An Application of Fraud Models to Malaysian Public Listed Companies". *The Macrotheme Review, A Multidisciplinary Journal of Global Macro Trends*, 4 (3): 126-145.
- Myint, U. (2000). "Corruption: Causes, Consequences and Cures". *Asia Pacific Development Journal*, 7 (2), 33-58.
- Nakip, M. (2013). *Pazarlama Araştırmalarına Giriş (SPSS Uygulamalı)*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Nazlı, E. (2014). *Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Okay, S. (2011). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman.
- Okumuş, F., Avcı, U. ve Kılınc, İ. (2007). "Öğrenen Örgütlerin Oluşturulmasında Üst Kademe Yöneticilerin Rolü". *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (13): 31-50.
- Onay, M. ve Heptazeler, O. (2014). "Kadın ve Erkek Yöneticilerin Liderlik Davranışları Arasındaki Farklılıklar". *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6 (2): 73-85.

- Ongar, C. (2011). *Profesyonel Yöneticilerin Aile İşletmelerinin Yönetiminde Yaşadıkları Sorunlar: Eskişehir'deki Aile İşletmeleri Üzerinde Bir Araştırma*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- Oral, H. (2010). *Muhasebe Hileleri ve Vergi Usul Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Özbirecikli, M. (2013). "TTK İle Hile Denetimi Süreci: Denetim Uygulamaları ve Denetçi Eğitimi Çerçevesinde Bir İnceleme" [Sempozyum]. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi XXXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 24-28 Nisan 2013*, (ss. 215-230). Antalya: Sirene Belek Hotel.
- Özcan, K, ve Çağlar, Ç. (2013). "İl Eğitim Denetmenlerinin Mesleki Gelişiminde Mentorluk". *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 6 (13): 177-204.
- Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö. N. ve Keskin, S. (2017). "Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma". *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (29): 197-214.
- Özdemir, S. (2007). *Yönetici Tarzlarının Astlar Tarafından Değerlendirilmesi ve Bir Araştırma*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Özer, M. A. (2006). "Yönetişim Üzerine Notlar". *Sayıştay Dergisi*, (63): 59-89.
- Özeroğlu, A. İ. (2014). "Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri". *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2 (2): 180-196.
- Özgür, B. (2011). "Yönetim Tarzları ve Etkileri". *Maliye Dergisi*, (161): 215-230.

- Özkuş, F. U. and Pamukçu, A. (2012). "Fraud Detection and Forensic Accounting". In *Emerging Fraud, Berlin Heidelberg: Springer-Verlag*, 19-41.
- Öztoprak, Y. (2017). *Denetimde Hata ve Hile, Önleme ve Tespit Yöntemleri İle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata ve Hileler İle İlgili Bilinç ve Tutumları*. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Öztürk, A. T. (2008). "Değişen Çağın Aile İşletmelerinde Kurum Kültürünün Yerleştirilmesinde Profesyonel Yöneticilerden Beklentiler". *Cankaya University Journal of Arts and Sciences*, 1 (10): 109-116.
- Öztürk, S. (2015). *Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü ve Bir Uygulama*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Erzurum.
- Öztürk, S. (2016). *Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Padem, H., Göksu, A. ve Konaklı, Z. (2012). *Araştırma Yöntemleri (SPSS Uygulamalı)*. Saraybosna: IBU Publications.
- Parlak, M. (2011). "İç Denetçi İle İç Denetim Raporları Arasındaki İlişkinin Ekonometrik Analizi". *Denetişim Dergisi*, (6): 62-70.
- Pazarçeviren, S. Y. (2005). "Adli Muhasebecilik Mesleği". *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2): 1-19.
- Pehlivanlı, D. (2011 a). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Pehlivanlı, D. (2011 b). "Denetim Yaklaşımlarından Butik Denetime". *Denetişim Dergisi*, (8): 14-17.

- Perdue, P. E., McDonald, C. K. and PLLC, W. D. (2011). "Responding to Workplace Embezzlement and Asset Misappropriation—A Legal and Forensic Accounting Guide". *Michigan Defense Quarterly*, 27(3): 14-18.
- Ramamoorti, S. (2008). "The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component Into Fraud and Forensic Accounting Curricula". *Issues In Accounting Education*, 23 (4): 521-533.
- Ratcliffe, T. A. and Landes, C. E. (2009). "Understanding Internal Control and Internal Services". *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*, New York.
- Rezaee, Z., Elam, R. and Sharbatoghlie, A. (2001). "Continuous Auditing: The Audit of The Future", *Managerial Auditing Journal*, 16 (3):150-158.
- Rosinski, P. (2003). *Coaching Across Cultures*. London: Nicholas Brealey Publishing.
- Ruankaew, T. (2016). "Beyond the Fraud Diamond". *International Journal of Business Management and Economic Research (IJBMER)*, 7 (1): 474-476.
- Rüzgar, N. ve Kurt, M. (2013). "Yöneticiler Aslında Ne Yapar? Yönetici Rollerini Hakkında Bursa Merkezli İşletmelerde Bir Araştırma". *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 5 (4): 35-49.
- Saban, N. (2006). "Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31): 59-62.
- Sabuncuoğlu, Z., Paşa, M. ve Kaymaz, K. (2010). *Zaman Yönetimi*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Sarıkaya, M., Biçerli, M. K., Özdemir, B. K., Kara, F. Z., Özdemir, A. A., Kümbül Güler, B. ve Aksöz, E. O. (2010). *Sosyal Girişimcilik*. İstanbul: Beta Yayınevi.

- Sarioğlu Uğur, S. ve Uğur, U. (2014). “Yöneticilik ve Liderlik Ayrımında Kişisel Farklılıklarının Rolü”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6 (1): 122-136.
- Saruhan, Ş. C., Öztürk, A. S., Kağnıcıoğlu, H., Başar, M., Ekergil, V., Uztuğ, F., Çınar, N., Suvacı, E. ve Selçuk, A. (2013). *İşletme Fonksiyonları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Saruhan, Ş. C., Yıldız, M. L., Şakar, A. N., Tonus, Z., Besler, S., Ulukan, C. ve Ergun Özler, N. D. (2014). *İşletme Yönetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Sevim, Ş. ve Eliuz, A. (2007). “Denetim Komitelerinin İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Roller ve İMKB’de Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36): 60-70.
- Silverstone, H., Sheetz, M., Pedneault, S. and Rudewicz, F. (2012). *Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts*. Canada: John Wiley & Sons, Inc.
- Steliana, B. (2013). “Correcting Accounting Errors And Acknowledging Them In The Earnings To The Period”. *Annals Of Constantin Brancusi'University Of Targu-Jiu. Economy Series*, (5): 18-23.
- Şahin, A., Taşpınar, Y., Eryeşil, K. ve Örselli, E. (2015). “Kamu Yönetiminde Liderlik: Yönetici ve Çalışanların Liderlik Algısı”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 18 (2): 73-96.
- Şama, E. ve Kolamaz, C. (2011). “Destekleyici ve Geliştirici Liderlik Özellikleri İle Örgütsel Bağlılık Arasındaki İlişki”. *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 9 (2): 313-342.
- Şeker, G. (2016). *İşletme Yönetiminde Liderlik Tarzlarının, Çalışanların Motivasyonuna ve İşletme Bağlılığına Etkilerine Yönelik Bir Araştırma*.

İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Şengül, R. (2007). “Henri Fayol’un Yönetim Düşüncesi Üzerine Notlar”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 14 (2): 257-273.

Şengür, E. D. (2010). *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Şevkin, S. (2011). *Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri ve Denetimi*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Şimşek, M. Ş. ve Çelik, A. (2015). *İşletme Bilimine Giriş*. Konya: Eğitim Yayınevi.

Tanç, A. (2004). *Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar ve Hileli Finansal Raporlama: Vak’a Analizleri*. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.

Tarhan Mengi, B. (2012). “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu”. *Mali Çözüm Dergisi*, (114): 113-128.

Tarhan Mengi, B. (2013). “Satıcı Hileleri”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (39): 125-140.

Tarhan Mengi, B. ve Yılmaz Türkmen, S. (2013). “Yatırım Hileleri”. *Öneri Dergisi*, 10 (39): 31-39.

Taşdan, N. (2012). *Kaymakamlık Mesleği Özelinde Türk Kamu Yönetiminde Liderlik Sorunları*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta.

Tat, F. (2015). *Kadın Yöneticilerle Çalışan Öğretmenlerin ve Yöneticilerin, Kadın Yöneticilerin Yeterliklerine İlişkin Görüşleri*. Fırat Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Elazığ.

TDK (Türk Dil Kurumu), <http://www.tdk.gov.tr> (15.04.2017).

TDS (Türkiye Denetim Standartları) (2013). BDS 240 (Bağımsız Denetim Standartları 240), “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”, 1-48.

Tengilimoğlu, D., Atilla, E. A. ve Bektaş, M. (2012). *İşletme Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Terzi, S. (2012). “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (54): 51-64.

Topsak, F. (2009). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Torlak, Ö., Arslan, M., Bayrak Kök, S., Dalyan, F., Kırel, Ç., Erdemir, E., Özdemir, Ş. ve Yaman, F. (2013). *İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.

Tortop, N. (2009). *Halkla İlişkilere Giriş*. Ankara: Nobel Yayınevi.

Töremen, F. ve Karakuş, M. (2008). “Okullarda İşleri Kolaylaştırma Çabası: Okul Yönetiminde Kolaylaştırıcı Liderlik”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (25): 1-11.

Turan, N., Baraz, A. B., Sayın, H. C., Dalyan, F., Kurulgan, M., Sayılır, Ö., Hepkul, A. ve Besler, S. (2015). *İşletme İlkeleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.

- Turhan, M. ve Taşseven, Ö. (2010). “Yönetim Fonksiyonlarının Uygulandığı Alanlarda Ortaya Çıkan Hata Değerlerinin Oluşturduğu Yeni İlişkilerin Panel Veri Modelleri İle İrdelenmesi”. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonomi ve İstatistik Dergisi*, (11): 128-153.
- Turner, J. L., Mock, T. J. and Srivastava, R. P. (2003). “An Analysis of The Fraud Triangle”. *The University of Memphis Working Paper*, 1-33.
- Tutar, H. (2010). *İşletme Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Tutar, H. (2011). *Meslek Yüksekokulları İçin İşletme Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Tutar, H. (2013 a). *İşletme Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Tutar, H. (2013 b). *Meslek Yüksekokulları İçin İşletme Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Tutar, H. ve Yılmaz, M. K. (2012). *Genel ve Örgütsel Boyutuyla İletişim*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Türedi, H. ve Alıcı, Ü. (2014). “Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi”. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 6 (11): 119-133.
- Uçkun, G., Latif, H. ve Öztürk, Ö. F. (2013). “İşletmelerde Yönetici Adayı Havuzu Yöntemiyle, Yönetici Adaylarının Belirlenmesi (Thy Uygulaması)”. *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 3 (3): 36-46.
- Uçma, T. (2010). *Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.

- Uçma, T. (2011). “Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçi ve Denetim Komitesi Sorumluluğunun Belirlenmesi: Bir Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 4 (1):1-32.
- Ulucan Özkul, F. ve Almalı Özdemir, Z. (2011). *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Ulucan Özkul, F. ve Özdemir, Z. (2013). “Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma”. *Öneri Dergisi*, 10 (40): 75-89.
- United Nations Commission On International Trade Law (UNCITRAL) (2013). *Recognizing and Preventing Commercial Fraud Indicators of Commercial Fraud*. Prepared by the UNCITRAL Secretariat, United Nations, Newyork.
- Uyar, S. ve Yelgen, E. (2015). “Bilgi İfşası (Whistleblowing) ve Denetim”. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 13 (1): 85-106.
- Uysal, B. ve Güney, S. (2016). “Entrepreneurial Intentions of Turkish Business Students: An Exploration Using Shapero’s Model”. *Journal of Administrative Sciences*, 14 (28): 27-47.
- Ünsalan, E. ve Şimşeker, B. (2012). *İşletme Yönetimi I-II*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ünsar, S. (2009). “Yetkinliğe Dayalı Ücret Yönetiminin Genel Bir Değerlendirilmesi”. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 10 (1): 43-56.
- Ürper, Y., Ağlargöz, O., Tokgöz, N., Paşaoğlu, D., Ulukan, C., Eroğlu, E., Tonus, Z. ve Önce, S. (2014). *Genel İşletme*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Ürper, Y., Tosunoğlu, B. T., Kağnıcıoğlu, C. H., Başar, M., Demirci, A. E. ve Sağlam, N. (2015). *Girişimcilik ve İş Kurma*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını.

- Varıcı, İ. (2012). “Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi”. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 3 (5): 122-144.
- Watson, S. F. (2004). *The Effect of The Implicit Theory of Integrity on An Internal Auditor’s Assessment of Management Fraud Risk*. Louisiana State University LSU Digital Commons, LSU Doctoral Dissertations.
- Wolfe, D. T. and Hermanson, D. R. (2004). “The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud”. *The CPA Journal*, December: 38-42.
- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y. ve Kocamaz, H. (2014). “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri”. *KSÜ İİBF Dergisi*, 4 (2): 171-187.
- Yılandıcı, F. M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2013). *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldırım, M. H., Demirel, Y. ve İçerli, L. (2011). “İşletme Sahibi Yöneticilerin Girişimci Kişilik Özellikleri İle Girişimcilik Becerileri Arasındaki İlişkinin Tespiti: Aksaray Örneği”. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 3 (2): 189-199.
- Yıldırım, S. ve Turgut, Ö. (2016). “Yönetim Hilelerinin Demografik Analizi ve Bir Uygulama”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (1): 215-236.
- Yıldız, E. ve Başkan, T. D. (2014). “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62): 1-18.
- Yıldız, G. (2013). *Genel Muhasebe 1*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yılmaz, K. (2013). *İşletmelerde Hile, Nedenleri, Önlenmesine İlişkin Uygulamalar ve Örnek Olaylar*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Yılmaz, M. (2004). “Bir Örgüt Olarak Bilgi Merkezlerinde Yönetim ve Yönetici”. *Türk Kütüphaneciliği*, 18 (2): 163-184.
- Yiğit, S. ve Yiğit, A. M. (2011). “Stratejik Yönetimde Dış Çevre Analizi: Kobi’ler Ve Büyük İşletmeler Arasında Bir Karşılaştırma”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (38): 119-136.
- Zaleznik, A. (1992). “Managers and Leaders: Are They Different?”. *Harward Business Review*, Vol: March – April: 1-13.
- Zengin, H. (2016). *Muhasebe Mesleğinde Meslek Mensubunun Problemleri ve Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler, Meslek Mensubunun Tutumu*. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Zeytin, M. (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

EKLER

EK 1. ANKET FORMU

İşletme Yöneticilerin Muhasebe Hata ve Hilelerini Önlemedeki Sorumluluğu

Değerli Katılımcı;

Bu anket çalışması Yüksek Lisans tez çalışması kapsamında olup, “**Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğu**”nu tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Bu çerçevede vereceğiniz objektif cevaplar, ilgili çalışmanın verimli bir şekilde tamamlanmasına katkı sağlayacaktır.

Tamamen bilimsel amaçla yapılan bu araştırma sorularına vereceğiniz cevaplar kesinlikle gizli tutulacak; işletmenin ve yöneticinin ismi araştırma sonuçlarında yer almayacaktır. Değerli zamanınızı ayırarak ankete ve çalışmaya yapmış olduğunuz katkıdan dolayı çok teşekkür eder, aşağıdaki irtibat numaralarından öneri ve eleştirilerinizi iletebileceğinizi belirtiriz.

Yrd. Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK
Kafkas Üniversitesi İ.İ.B.F.

Derya MADEN ENGİN
Kafkas Üni. Yüksek Lisans Öğrencisi

ANKET SORULARI

1-) Cinsiyet:

Erkek Kadın

2-) Yaş :

25 yaş altı 26-35 36-45 46-50 51 ve üzeri

3-) İşletmedeki göreviniz (Lütfen belirtiniz):

.....

4-) Öğrenim durumu:

Lise Önlisans Lisans Yüksek Lisans Doktora

5-) Tecrübe:

0-5 6-15 16- 25 26 ve üzeri

Aşağıda belirtilen yargılara katılma derecenizi belirtiniz.

1. Kesinlikle Katılmıyorum, 2. Katılmıyorum, 3. Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5.

Kesinlikle Katılıyorum

MUHASEBEDEKİ HATALAR İLE İLGİLİ YARGILAR

Yargılar	1	2	3	4	5
1. Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.					
2. İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.					
3. Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılır.					
4. Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.					
5. Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.					
6. İşin uzmanları tam ve donanımlı olmadığı için hatalar meydana gelmektedir.					

7. İşin uzmanlarının kullandığı teknoloji, yetersiz olduğu için meydana gelmektedir.					
8. İşin uzmanları hata konusunda donanımlı olsa da yapılan hatayı engelleyemez.					
9. Çalışanın hata yapmasında, bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.					

MUHASEBEDEKİ HİLELER İLE İLGİLİ YARGILAR

Yargılar	1	2	3	4	5
1.Hile, belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan davranışlardır.					
2.Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.					
3.Hileler otorite boşluğundan yaralanılarak yapılmaktadır.					
4. Çalışanın bulunduğu koşullar, hile yapması için fırsat oluşturabilir.					
5. Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.					
6. Hile yapan dürüst olduğunu düşünür.					
7. Yapılan her kasıtlı hata, hile değildir.					
8. Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.					
9. Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.					
10. İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.					
11. Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur.					
12. Hilede kimse aldatılmaz.					

İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ YARGILAR

Yargılar	1	2	3	4	5
1. İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi, muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır.					
2. İşletme yöneticisinde yeterli muhasebe eğitiminin olmaması, muhasebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır.					
3. Yöneticilerin seminer, panel ve konferanslar hazırlanıp çalışanını gerekli eğitime tabi tutması, onların bilgi düzeylerinin artırılması hata ve hilelerin azaltılmasını sağlar.					
4. İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması, muhasebedeki hata ve hile riskini artırır.					
5. Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler, muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır.					
6. İşletme yöneticileri, muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır.					
7. Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır.					
8. Yöneticilik bir rütbe ve ayrıcalık değil, bir sorumluluktur.					
9.Yöneticilerin hile ve hatalar konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir.					
10.Otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma riskleri azdır.					
11.Hata ve hilelerin azaltılması için yöneticilerin güvenilir olmasına gerek yoktur.					
12. İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri artırır.					
13. Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli					

olmasına gerek yoktur.					
14. Yapılan hata ve hilelerin azaltılmasında, çalışanların düşünce ve yorumlarına değer verilmesi önemli değildir.					
15. Yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur. Sadece liderlik özelliğini kullanması hata ve hileleri azaltmaya yeter.					
16. Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde, yöneticinin gerekli eğitimi alması yeterlidir.					
17. Yöneticinin personel alırken, kişinin özel hayatını dikkate almasına gerek yoktur.					
18. Yöneticilerin dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması ile yapılan muhasebe hata ve hileleri arasında bir bağ yoktur.					



ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı	Derya MADEN ENGİN
Doğum Yeri	Samsun
Doğum Tarihi	1985

LİSANS EĞİTİM BİLGİLERİ

Üniversite	Ondokuz Mayıs Üniversitesi
Fakülte	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (Ünye)
Bölüm	İşletme

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı şimdiki kurum	Sinop MEM
Görevi	Öğretmen
Çalışma Süresi	2017- ...

İLETİŞİM

E-Mail	derya182015@gmail.com
---------------	-----------------------