ASOS JOURNAL
The Journal of Academic Social Science

Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 11, Sayı: 138, Mart 2023, s. 265-277

ISSN: 2148-2489 Doi Number: http://dx.doi.org/10.29228/ASOS.67660

Yayın Geliş Tarihi / Article Arrival Date *12.01.2023*

Yayımlanma Tarihi / The Publication Date *29.03.2023*

İpek YAYLALI
İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Doktora Öğrencisi,
yaylaliipek@gmail.com,
Orcid: 0000-0001-7171-7752

HİLE YAPMA EĞİLİM DÜZEYLERİNİN FİRMA ÖZELLİKLERİ VE ÇALIŞANLARIN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİNE GÖRE FARKLILIKLARIN İNCELENMESİ

Öz

Hile, işletmelerin faaliyetlerle ilgili amaçlara ulaşmasında ve işletme varlıklarının yok edilmesinde en büyük risktir. İşletmeler için tehlike oluşturan bu risk faktörleri ağır kayıplara neden olmaktadır. Yaşanan bu hileler sadece işletmelere maddi zararlara yol açmamakta, aynı zamanda işletmenin sürdürebilirliğini de tehdit etmektedir. Bu riskleri en alt seviyeye indirmek için öncelikle işletmeler tarafından hile algısının değerlendirilmesi ve hileye neden olan unsurların tanınması ve buna ilişkin gerekli önleyici ve tespit edici uygulamaların yapılması önem teşkil etmektedir. İşletmelerde hilelerin oluşmasında en büyük etken işletme yapısı ve çalışanlardır. Bu gereklilikten yola çıkarak araştırmada, işletmelerde ortaya çıkan hilelerin görülme sıklıklarının firma özellikleri ve çalışanların demografik özelliklerine göre farlılıkların incelenmesine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

Anahtar kelimeler: Hile, Demografik Özellikler, Hile Analizi.

INVESTIGATION OF DIFFERENCES ACCORDING TO THE LEVELS OF FRAUD TENDENCY, ACCORDING TO THE FEATURES OF THE COMPANY AND THE DEMOGRAPHIC CHARACTERISTICS OF THE EMPLOYEES

Abstract

Fraud is the biggest risk for businesses to achieve operational objectives and destroy business assets. These risk factors, which pose a danger to businesses, cause heavy losses. These frauds do not only cause financial damage to businesses, but also threaten the sustainability of the business. In order to minimize these risks, it is important to evaluate the perception of fraudby businesses and to recognize the factors that cause fraud and to carry out the necessary preventive and detective practices. The most important factor in the occurrence of fraud in businesses is the structure of the business and the employees. Based on this requirement, the research includes information on the examination of the differences in the frequency of fraud occurring in businesses according to company characteristics and demographic characteristics of employees.

Keywords: Fraud, Demographical Properties, Fraud Analysis.

Giriş

İnsan ihtiyaçlarının artması ve ihtiyaçların en iyi şekilde karşılanabilmesi işletmelerin sayısında artışa neden olmuştur. İşletme sayısının artması teknoloji ve uluslararası boyutlarda iş yapabilme imkanlarını arttırmış ve faaliyetlerin genişlemesine yol açmıştır. Gelişen bu yeniliklerle birlikte işletmeler daha fazla maddi kazanç sağlama hırsına girmişlerdir. Bununla birlikte insan ihtiyaçlarının artması işletme faaliyetlerinde birtakım hilelerin doğmasına zemin hazırlamıştır.

İş dünyasında işletmenin içinde bulunduğu farklı özellikler işletmelerin farklı sorunlarla karşılaşabilmesine yol açmaktadır. Bunun yanında çalışanların beklenti, demografik özellikleri, özel ve sosyal hayatları ile mesleki bilgi ve tecrübeleri sektör ve yapacakları işi seçmede önemlidir ve ayrıca çalışanların seçtiği işletmedeki yönetim tarzı ve çalışma şartları beklentileri etkilemektedir. Bu bakımdan iş hayatında çalışanlar tarafından yapılan hileler göz ardı edilemeyecek kadar önemlidir.

İki yılda bir ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) tarafından yayımlanan raporlara bakıldığında; işletmelerin içinde bulundukları sektör, çalışma sermayesi, büyüklük, ciro, çalışan sayısı vb durumlar ile çalışanların demografik özelliklerinin her yıl hilelerin artışında önemli bir etken olduğu görülmektedir.

1.Hileye İlişkin Kavramsal Çerçeve

2000'li yıllarda yaşanan ve hala günümüze kadar etkisini sürdüren finansal bilgilerin güvenilirliği "hile" kavramının üzerinde daha çok durulması gerekliliğini ortaya koymuştur.

Hile; başkaları üzerinden yarar sağlamak ve haksız kazanç elde etmek için aldatmaya dayalı dürüstlükten sapmalar şeklinde ifade edilebilir (Karabınar ve Akyel, 2009:692). Sharma ve Panigrahi, (2012:37)'e göre hile, kişilerin ve grupların menfaat elde etmek amacıyla muhasebe kayıtlarının yasalara ve kurallara aykırı bir şekilde değiştirmeye yönelik bilinçli olarak gerçekleştirilen davranışlar şeklinde tanımlamaktadır. Bir başka tanıma göre ise işletme

yöneticileri, çalışanlar ve üçüncü kişiler taraflarından kasıtlı olarak muhasebe işlemlerine ait belge ve kayıtların değiştirilmesi, muhasebe politiklarının yanlış uygulanması ve işletme varlıklarının gereksiz tüketilmesine neden olan eylemler olarak ifade edilmektedir (Bunget ve Dumitrescu, 2009:118).

İşletmelerde hilenin en basit tanımı, çalışanların veya tepe yönetiminin genellikle kişisel menfaatleri için işletme kaynaklarını çeşitli yollarla gizlice kullanmaları olarak tanımlanabilir (Çatıkkaş, 2011: 18).

ACFE'de hileyi *"kişi veya kişilerin çalıştıkları veya ilişki halinde bulundukları işletmelerin varlık ya da kaynaklarını, bilinçli olarak kendi çıkarları için değiştirerek yararlanılması"* şeklinde tanımlamıştır (ACFE, 2020: 6).

İşletmelerde yapılan hile türleri işletmeden işletmeye farklılıklar göstermektedir. Yapılan hile eylemleri, hileyi gerçekleştiren kişinin işletmedeki yeri, konumu, yapacağı hile ile ilgili olarak değişmektedir. İşletmelerde yapılmış ve yapılabilecek hileleri kayıt altına almak ve sınıflandırmak zordur. Çünkü hilenin temeli insandır. İnsan unsuru daha da açıklarsak insan beyni, zekâ düzeyi, yani yaratıcılığı sınırsızdır (Aslanzade, 2017: 61).

Hile dört unsurdan oluşmaktadır (Davia v.d., 1992).

• Hileyi gerçekleştiren suçlu kişi (hilekâr),

• Suçlunun hile yapmada istekli olması (kasıt),

• Bir varlığın değerinin gözardı edilmesi,

• Suçlunun bu hareketten çıkar sağlaması.

2.Hilelerin Görülme Sıklıklarının Firma Özellikleri ve Çalışanların Demografik Özelliklerine Göre Değerlendirilmesi

İşletmenin yasal tipi, sermaye büyüklüğü, çalışan personel sayısı, kurucusu, aile üyelerinin işletmede sahiplik oranı, işletme yönetiminin eğitim durumu ve kimlerden oluştuğu vb. gibi durumlar ile çalışanların cinsiyet, medeni durumu, eğitim durumu, zeka düzeyi, benlik düzeyi, risk alma düzeyi, yaş ve ilgi düzeyleri, çalışma koşulları, çalışanların kurallara uyma potansiyeli, kişilik durumları, yaşam koşulları, işletmedeki konumları ve işletme dışı ilişkilerinin ilgililer tarafından hilelerin ortaya çıkartılmasında dikkate almaları gereken özelliklerdir. Uzun yıllar yapılan araştırmalarda hilelerin görülme düzeyleri ile hile eylemi sonucu yakalananlar üzerinde karşılaşılan örneklerde %100 kesinlik olmamakla birlikte "hilekâr Profili"ni ortaya koymaktadır (Bozkurt, 2016:78).

ACFE tarafından 2022 yılında yayımlanan raporda; hilelerin görülme sıklıklarının sektörlere göre türleri, çalışan sayısı, işletme geliri ile çalışanların yaş, cinsiyet ve eğitim düzeylerindeki gerçekleşme payları aşağıdaki Tablo 1'de görselleştirilmiştir.

Tablo 1: İşletmenin Sektör, Çalışan Sayısı, Gelir Düzeyi ve Statü Özellikleri ile Çalışanların Demografik Özelliklerinin Yaratığı Yüzdelik Dilim ve Ortalama Kayıp Tutarları

	Vaka Sayısı	%25'lik Dilim	%50 Tutar	%75'lik Dilim	Ortalama
İşletme türü:					
Özel Şirket	851	$20,000	$120,000	$550,000	$1,389,000
Kamu Şirketi	484	$25,000	$118,000	$735,000	$1,694,000
Kar Amacı gütmeyen Şirket	180	$14,000	$60,000	$266,000	$851,000
Devlet	346	$20,000	$138,000	$800,000	$2,522,000
Ulusal	157	$40,000	$200,000	$1,450,000	$3,319,000
Eyalet/İl	91	$15,000	$56,000	$503,000	$2,306,000
Yerel	84	$17,000	$125,000	$521,000	$1,370,000
Çalışan sayısı:					
<100 çalışan	423	$25,000	$150,000	$550,000	$1,373,000
100–999 çalışan	468	$20,000	$100,000	$500,000	$1,641,000
1,000–9,999 çalışan	543	$16,000	$100,000	$500,000	$1,704,000
10,000+ çalışan	476	$24,000	$138,000	$900,000	$1,973,000
İşletme geliri:					
<$50 milyon	720	$20,000	$100,000	$400,000	$1,027,000
$50 million–$499 milyon	496	$20,000	$105,000	$644,000	$1,821,000
$500 million–$999 milyon	222	$27,000	$150,000	$1,150,000	$2,840,000
$1 milyarn+	455	$25,000	$150,000	$973,000	$2,076,000
Pozisyon:					
Çalışan	671	$10,000	$50,000	$200,000	$623,000
Yönetici	699	$28,000	$125,000	$600,000	$1,265,000
Şirket Sahibi	411	$80,000	$337,000	$2,380,000	$3,928,000
Cinsiyet:					
Erkek	1,311	$25,000	$125,000	$700,000	$1,961,000
Kadın	480	$15,000	$100,000	$382,000	$753,000
Yaş:					
<26	78	$5,000	$40,000	$200,000	$836,000
26-30	174	$6,000	$36,000	$154,000	$388,000
31-35	261	$12,000	$80,000	$300,000	$778,000
36-40	348	$20,000	$100,000	$500,000	$1,235,000
41-45	315	$40,000	$185,000	$900,000	$1,376,000
46-50	233	$34,000	$200,000	$600,000	$2,013,000
51-55	151	$49,000	$300,000	$1,800,000	$3,347,000
56-60	89	$73,000	$347,000	$1,802,000	$3,153,000
>60	47	$125,000	$800,000	$7,978,000	$6,487,000
Eğitim Seviyesi:					
Lise mezunu ve altı	289	$10,000	$65,000	$350,000	$1,196,000
Bazı üniversite	228	$24,000	$115,000	$543,000	$1,469,000
Universite derecesi	681	$25,000	$150,000	$641,000	$1,729,000
Lisansüstü derecesi	251	$33,000	$135,000	$1,000,000	$2,613,000

Kaynak: (ACFE 2022: 87-88).

Tabloda da görüldüğü üzere; sektör, çalışan sayısı, eğitim seviyesi, yaş aralığı, cinsiyet ve işletmenin gelir düzeyi hilelerin artmasında önemli bir paya sahiptir. Sektör türleri içerisinde en çok vakaların görüldüğü özel şirketlerdir. Özel şirketlerde hilelerin görülme sayısının fazla olması genellikle yönetim tarafından hile algısına gereken önemin verilmemesi olarak düşünülebilir. Çalışan sayısı ve işletme gelir düzeyi arttıkça hilenin görülme sıklığı da artmaktadır. Buradaki en temel nokta kontrol mekanizmalarının yarattığı eksiklik olabilir. İlgili tabloda işletme pozisyonuna göre en çok vakalar yöneticiler tarafından gerçekleşmektedir. Yöneticiler tarafından yapılan hilelerin artmasının temel nedeni birinci elden verilere ulaşamada yetkili olmalarıdır. Cinsiyet kapsamında erkeklerin hilelere daha yatkın olduğu ve genellikle daha tecrübeli, eğitimli ve yaş aralığı orta düzeyde seyrettiği, ancak yaşanan maddi zararların daha çok yaş aralığı yüksek olan kişilerden oluştuğu görülmektedir.

3.Literatür Araştırmaları

Literatürde hilelerin görülme düzeylerinin firma özellikleri ve çalışanların demografik özelliklerinde farklılıkların analiz edilmesine yönelik çok az sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu konuda yapılmış teorik ve uygulamalı çalışmalardan bazıları aşağıda sunulmuştur.

Doğan vd., (2018), Osmaniye Korkut Ata Üniversitesinde meslek yüksek okulunda muhasebe eğitimi alan öğrenciler üzerinde hile yapmaya eğilim düzeylerini ölçmek için gerçekleştirdikleri araştırmada; hile yapmaya eğilim seviyesinin cinsiyet ve sınıfa göre farkın olmadığı, fakat bölümlere göre bir farkın olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, hile yapan kişilerin karakteristik özellikleri yönünden sorulan sorulara verilen cevaplar yönünden bu özelliklerinden bazılarını taşıdıkları gözlemlenmiştir.

Özbirecikli ve Süslü (2005), 197 denetim firması ve 21 denetçi üzerinde müşterilerinin hile yapma olasılıklarına ne derecede dikkatli oldukları ve bu hile risklerinin dikkate alınıp alınmadığını ölçmek için denetçilerin çeşitli demografik özellikleri üzerinde yaptıkları çalışmada; hilekarların öğrenim düzeylerinin yüksek olmasının hile riskli eğilimini arttırmadığı, denetçilerin mesleki tecrübelerinin fazla olması denetimi yapılan işletmelerde hilelerin gerçekleştirmede artırıcı bir etken olmadığı, risk değerlendirmesi yapan meslek mensuplarının 15 yıl mesleki tecrübesi bulunanların daha fazla risk değerlemesi yaptıkları gözlemlenmiştir. Fakat çalışmada, 60 yaş ve üstündeki denetçilerin özellikle risk değerlemesi yapmadıkları ancak bazı risk faktörlerini dikkate aldıkları tespit edilmiştir.

Yıldırım ve Turgut (2016), Erzurumda adliyesinde 2010 ve 2014 yıllarında dava açılmış yönetim hileleri ile ilgili demografik özelliklerin, tespit edilen hilelerin boyutu incelenmiş ve %95,7 oranında hilekarların erkek olduğunu, hileyi gerçekleştirenlerin işletmedeki ilgili pozisyonları arasında negatif ve ters yönlü bir ilişkinin olduğu, hileye katılanların yaş oranı arttıkça hile tutarlarının gerçekleşme oranının düştüğü, hileyi gerçekleştirenlerin tecrübeleri arttıkça hile tutarının azaldığı ve kişilerin gelir düzeyi artıkça hile potansiyelinin de buna bağlı olarak arttığı görülmüştür.

Meriç (2020), hile algısını ölçmek için muhasebe eğitimi gören 112 öğrenci üzerinde yaptığı araştırmada; yaş, cinsiyet, öğrenim durumu, harçlık düzeyi, sosyal çevre ile ilişki düzeyi vb. gibi durumların hile algıları arasında anlamlı bir farklılaşmanın olmadığı görülmüştür. Ayrıca araştırmada aileleriyle iyi ilişkilere sahip olan öğrencilerin hile algılamaları seviyesinin daha düşük olduğu gözlemlenmiştir.

Beller vd., (2019), Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulunda muhasebe eğitimi alan öğrencilerin hile yapma potansiyelerini belirlemek üzere yaptıkları çalışmada; ilgili meslek yüksekokulunda bulunan öğrencilerin hile yapma eğilimlerinin düzenlenen cümlelere katılma oranları arasında anlamlı farklılıkların bulunduğu, sınıf ve memleket değişkenleri için bu farklılığın olmadığı saptanmıştır.

Mirshekary ve Carr (2015), muhasebe meslek mensuplarının etik dışı uygulamaları kabul etme düzeylerini ölçmek amacıyla gerçekleştirdikleri çalışmada; muhasebe meslek mensuplarının etik dışı işlemlerle karşılaşma oranının yüksek olduğu ve zamanla bu duruma alıştıkları gözlemlenmiştir. Ayrıca, uygulamada etik dışı işlemlerin muhasebe meslek mensuplarının yaşlarının artmasına bağlı olarak bu tür davranışları daha az kabul ettikleri ve etik dışı işlemler ile cinsiyet arasında herhangi anlamlı bir ilişkinin olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015) muhasebe eğitimi gören 409 öğrenci üzerinde hile algıları ve hileli işlemleri rapor etme süreçlerini değerlendirmek üzere gerçekleştirdikleri çalışmada; hile algısındaki artışın raporlama işlemlerini arttırdığını ve hile algıların ile raporlama eğilimdeki artışın kadınların erkeklere oranla daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Aytekin vd., (2015), Balıkesir ilinde 117 meslek mensubu üzerinde muhasebe hata, hile ve hile belirteçlerine yönelik yaptıkları araştırmada; kadın meslek mensuplarının hile belirteçlerine daha çok rastladıkları, unvan değişikliğinin olması ve eğitim düzeyinin artmasıyla birlikte hata ve hile ile ilgili konulara katılma boyutlarında farklılıkların oluştuğu görülmüştür.

Ataman vd., (2018), Türkiye'de faaliyet gösteren 183 işletmede 8-9 yıl mesleki tecrübesi olan, hile denetçisi, muhasebeci, iç denetim, üst düzey yönetici ve diğer çeşitli alanlarda görev yapan 288 kişi üzerinde hileleri tespit etme ve önleme mekanizmalarının verimliliğini değerlendirmek, hilekârın demografik özelliklerini tespit ederek işletmelerin hileleri önlemede rehberlik sağlamak amacıyla gerçekleştirdikleri çalışmada; işletmede hile algısının mevcut olması ve etik değerlerinin uygulanması hile sayısı arasında anlamlı ve pozitif bir ilişkinin olduğu, hile ile ilgili gerekli eğitimlerin çalışanlara verilmesinin hile sayısı üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu saptanmıştır. Araştırmada ayrıca, işletmelerde özel hile birimlerinin kurulmasının hile tutarları ile pozitif yönde bir ilişkinin olduğu, fakat işletmelerde kurulan ihbar hatlarının hile tutarları arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığı gözlemlenmiştir. Demografik açıdan değerlendirildiğinde; erkeklerin kadınlara oranla hilelerde daha başarılı oldukları ve uzun süre yakalanma risklerinin olmadığı, işletmede yapılan hilelerin daha çok 26-45 yaş aralığında ve 6-10 yıllık iş tecrübesine sahip kişilerden oluştuğu ve 50'li yaşlardan sonra yapılan hile tutarlarının yükseldiği görülmüştür. Araştırma sonuçları yaş ve cinsiyet ile tespit süresi arasında anlamlı ve pozitif yönde bir ilişkinin olduğunu, araştırmada mesleki tecrübe ile hileleri gerçekleştirme arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı tespit edilmiştir.

PwC Ekonomik Suç Araştırması (2016), 115 ülkede yapılan ve 6.337 adet yanıtın elde edilmesi sonucu gerçekleştirilen ekonomik suç araştırmasında; işletmede çalışanların %36'sının hileye karıştığı, profil olarak hilekarların erkek, 31-40 yaş aralığında, işletmede 3-5 yıldır çalıştığı ve iyi eğitimli olan bireylerden oluştuğu görülmüştür.

Gümüş ve Göğebakan (2016), Aydın ilinde muhasebe meslek mensupları üzerinde muhasebede meydana gelen hile ve hata konuları ile meslek mensuplarının etiğe karşı tutumlarını ölçmek için yaptıkları çalışmada; meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ve eğitim düzeylerinin

meslekte gerçekleştirdikleri hile, hata ve meslek etiği arasında anlamlı bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir.

KPMG Bir Suistimalcinin Profili Araştırması (2016), Mart 2013 ve Ağustos 2015 yılları arasında gerçekleşen hilelerde kişilerin demografik özelliklerini incelemek amacıyla 81 ülkeden 750 hile vakasını değerlendirmek üzere yaptıkları çalışmada; hilelerin %79'u erkekler tarafından 36-45 yaşları arasındaki kişilerce gerçekleştirildiği, hilelerin %65'inin işletme içi kişilerce yapıldığı ve hilelerin %35'inin yönetici ve daha üst pozisyonda bulunan kişiler tarafından gerçekleştirildiği saptanmıştır.

Yanık ve Yılmaz (2021), Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesinde muhasebe meslek mensubu adayı olan öğrenciler üzerinde hile algılarını ölçmeye yönelik yaptıkları çalışmada; muhasebe meslek mensubu adayı olan öğrencilerin aile gelir düzeyi ve muhasebe mesleğinin tercih etme istekleri konusunda hile algılarının belirlenmesi hususunda yöneltilen sorulara katılma düzeyleri arasında bir farklılık olmadığı saptanmıştır. Muhasebe meslek mensubu adayı olan öğrencilerin cinsiyet, yaş, eğitim gördüğü fakülte ve/veya yüksekokul, bölüm açısından bazı durumlarda farklılık mevcut iken, bazı durumlarda ise farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Zahra vd., (2007), hile eğilimi olanların demografik özelliklerinin hile üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla yaptıkları çalışmada; tecrübe, yaş, cinsiyet, özdenetim seviyelerine göre hileye yaklaşımları değerlendirilmiştir. Araştırma sonucuna göre, erkek yöneticilerin amaçlarına ulaşmak için teklif edilen ya da yasal olmayan fırsatları elde etme konusunda kadınlara oranla daha istekli ve genç yaşta olanların risk alma konusunda daha hevesli oldukları gözlemlenmiş olup, bu tür olayların hileye iten faktörler arasında olduğu tespit edilmiştir. Özdenetim seviyelerinde düşük orana sahip olanların risk alma hususlarında daha fazla istekli oldukları saptanmıştır.

Özçelik vd., (2017), Antalya, Isparta ve Burdur'da faaliyet gösteren 400 SMMM ve YMM meslek mensupları üzerinde muhasebe hataları ve hileleri ile ilgili düşüncelerini tespit etmek amacıyla gerçekleştirdikleri çalışmada; muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hata ve hileleri konusunda belirtilen yargılara katılma düzeyleri arasında; cinsiyetlerine, yaşlarına, öğrenim durumlarına, meslek ünvanlarına ve mesleki deneyimlerine göre bir farkın olmadığı tespit edilmiştir. Araştırmada, mükelleflerinin kârını düşük gösterme hususunda istekli olduğu ve elektronik ortamlarda verilen BA-BS formlarının sahte fatura kullanımını önemli derecede azalttığı tespit edilmiştir.

Özcan ve Bilen (2021), Bolu, Sakarya ve Kocaeli illerinde 440 SMMM ve mesleki stajyer ile sertifikasız muhasebe çalışanı ve yöneticilerinden oluşan farklı unvan ve pozisyondaki muhasebe meslek mensupları üzerine muhasebe hileleri konusundaki tutumlarının hile türleri, hilelerin tutar büyüklüğü, yapılma amaçları, hilelerin etki dönemi bakımından farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymak amacıyla yaptıkları çalışmada; katılımcıların hile konusundaki algılarının finansal tablo hileleri, yolsuzluk ve varlıkların kötüye kullanılması olmak üzere hile türleri açısından istatistiki olarak anlamlı şekilde farklılaştığı tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının farklı unvan ve pozisyonda olması hile düzeyi algılarının hile türlerine göre farklılaştığı görülmüştür.

4. Hilelerin Görülme Düzeylerinin Firma Özellikleri ve Çalışanların Demografik Özellikleri Bakımından Karşılaştırılması

Bu araştırma, işletmede hile yapmaya eğilim düzeylerinin belirlenmesinde, firma özelliklerinin ve çalışanların demografik özelliklerinin bir farklılığa yol açıp açmadığını tespit etmektir. Çalışmaya üretim sektörlerinde faaliyette bulunan 389 adet işletmede gerçekleştirilmiştir. İşletmede önemli pozisyonlarda yer alan yönetici, sorumlu, iç denetçi, iç kontrol ve CEO'larla anket görüşmesi yapılarak ilgili veriler elde edilmiştir.

4.1. Araştırmanın Yöntemi

Verilerin analizi konusunda; tanımlayıcı istatistikler frekans, yüzde, ortalama, standart sapma değerleri ile sunulmuştur. Çalışma katılımcıların ve firmaların özelliklerine göre hile görülme sıklıklarının incelenmesinde bağımsız örneklem t testi ve ANOVA testi (varyans analizi) uygulanmıştır. Varyans analizi testi farklı olan ölçümlerin değerlendirilmesi için Sidak post.hoc testi yapılmıştır. Çalışmada 0,05'ten küçük p değerleri istatistiksel olarak anlamlı kabul edilmiştir. Analizler SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) 25.00 paket programı ile yapılmıştır. Elde edilen sonuçlar tablo halinde düzenlenerek anlamlı hale getirilmeye çalışılmıştır.

4.2. Araştırmanın Hipotezleri

H1: Çalışan bazında hileler ve kurumsal Bazda hileler firma özelliklerine göre farklılık göstermektedir.

H2: Çalışan bazında hileler ve kurumsal bazda hilelerin algılanması çalışanların demografik özelliklerine göre farklılık göstermektedir.

4.3. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Çalışmada kullanılan hile ölçeği, hilelerin kurumsal ve bireysel düzeyde görülmelerine ilişkin sıklık düzeylerini belirlemektedir. Araştırmaya katılan işletmelerin yapısal özellikleri ile çalışanların demografik özelliklerinin hile sıklıklarının görülmesinde bir farklılığa etkisi bu bölümde değerlendirilmiştir. 5'li likert tarzda tasarlanan ölçekte ölçek puanlarının yüksek olmasının hilelerin görülme sıklık düzeylerinin yüksek olduğunu göstermektedir. Genel ölçeğin güvenilirlik düzeyinin 0,92, bireysel hile boyutunun 0,85 ve kurumsal hile boyutunun 0,85 düzeyinde güvenilirliğe sahip olduğu tespit edilmiştir. Kurumsal bazda hilelerin görülme sıklıklarının 1,75±0,61 ve bireysel bazda görülme sıklıklarının 1,76±0,77 seviyesinde ve düşük sayılabilecek seviyelerde olduğu görülmüştür. İlgili veriler aşağıda Tablo.2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Boyut Puanlarının İncelenmesi

Alt Boyutlar	X±s.s.	Güvenilirlik
Çalışan Bazında Hileler	1,76±0,77	0,85
Kurumsal Bazda Hileler	1,75±0,61	0,85

Genel Özellikler

Çalışmadaki firmaların tipi % 69,9 ile anonim, % 30,1 ile limited olduğu görülmüştür. Firmaların sermaye büyüklüğü % 42,5 ile 50 milyon TL altında % 57,5 ile 50 ve üzeri olduğu tespit edilmiştir. Çalışan sayıları incelendiğinde ise firmaların % 12,9'nun 11-50, % 17,2'nin 51-250, % 7,7'nin 251-500, % 62,2'nin 501 ve üzerinde olduğu görülmüştür. Firmalardaki aile oranı % 19,3 ile %100, % 29,8 ile %75-99, %5,9 ile %50-74 ve % 45 ile %50 ve altında olduğu saptanmıştır.

Tablo 3: Firma Özellikleri

		n	%
Şirketinizin yasal tipi nedir?	Anonim Şirket	272	69,9%
	Limited Şirke	117	30,1%
Şirketinizin sermaye büyüklüğü ne kadardır? (Milyon TL)	50 altında	165	42,5%
	50 ve üzeri	224	57,5%
Şirkette çalışan personel sayısı	11-50	50	12,9%
	51-250	67	17,2%
	251-500	30	7,7%
	501 ve üzeri	242	62,2%
Aile üyelerinin şirketteki sahiplik oranı? (% olarak) ne kadardır?	%50 ve altında	175	45,0%
	%50-74	23	5,9%
	%75-99	116	29,8%
	%100	75	19,3%
Şirketiniz dış ticaret işlemleri var mı?	Evet	340	87,4%
	Hayır	49	12,6%
Şirket, kurumsal yönetim politika ve prosedürlerine ne ölçüde uyduğunu açıklıyor mu?	Evet	320	82,3%
	Hayır	69	17,7%
Şirketin etik (mesleki ahlak) kuralları var mı?	Evet	297	76,3%
	Hayır	92	23,7%
Şirketin kurumsal yönetim politikalarına ve etik (mesleki ahlak) kurallarına uyumu sağlamaktan sorumlu atanmış bir yetkilisi var mı?	Evet	298	76,6%
	Hayır	91	23,4%
Şirketin bağımsız denetimi, Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun mu?	Evet	330	84,8%
	Hayır	59	15,2%

Firmaların % 87,4'de dış ticaret işlemleri yapıldığını, % 82,3'de kurumsal yönetim politika ve prosedürlerine ne ölçüde uyduğunu açıkladığını ifade etmiştir.

Firmaların %76,3'te etik (mesleki ahlak) kurallarının olduğu görülmüştür. Firmaların %76,6'da kurumsal yönetim politikalarına ve etik (mesleki ahlak) kurallarına uyumu sağlamaktan sorumlu atanmış bir yetkilisinin olduğu görülmüştür. Firmaların %84,4'de bağımsız denetimi, Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4: Çalışan Özellikleri

		n	%
Yaş	21-30	61	15,7%
	31-40	39	10,0%
	41-50	289	74,3%
Eğitim Düzeyi	Önlisans	152	39,1%
	Lisans	180	46,3%
	Lisansüstü	57	14,7%
Cinsiyet	Erkek	277	71,2%
	Kadın	112	28,8%
Kıdem Yılı	1-5 yıl	80	20,6%
	6-10 yıl	38	9,8%
	11-15 yıl	104	26,7%
	16 yıl ve üzeri	167	42,9%

Katılımcıların %15,7'nin 21-30 yaş, % 10'nun 31-40 yaş, % 74,3'nün 41-50 yaş arasında olduğu tespit edilmiştir. Katılımcılar % 39,1 ile önlisans, %46,3 ile lisans ve %14,7 ile lisansüstü düzeyde eğitime sahiptirler. Katılımcıların %71,32'nin erkek ve % 28,8'nin kadın olduğu görülmüştür. Kıdem yıllarının % 20,6 ile 1-5 yıl, % 9,8'nin 6-10 yıl, % 26,7'nin 11-15 yıl arasında ve %42,9'nun 16 yıl ve üzerinde olduğu tespit edilmiştir.

4.4. Hile ile Kurumsal ve Bireysel Özelliklerin İncelenmesi

Tablo 5: Hilelerin Görülme Düzeyleri ile Firma Özellikleri

		Kurumsal Bazda Hileler		Çalışan Bazında Hileler	
		X±s.s.	p	X±s.s.	p
Yasal Tipi	Anonim Şirket	1,78±0,82	0,32	1,8±0,65	0,09
	Limited Şirke	1,70±0,64		1,65±0,5	
Şirketinizin Sermaye Büyüklüğü (Milyon TL)	50 altı	2,31±1,00	0,01*	1,95±0,50	0,01*
	50 ve üzer	1,31±1,02		1,45±0,57	
Şirkette Çalışan Personel Sayısı	11-50	1,99±0,86	0,01*	1,80±0,71	0,01*
	51-250	1,72±0,88		1,73±0,62	

	251-500	1,88±0,37		1,77±0,25	
	501 ve üzeri	1,28±0,73		1,27±0,57	
Aile Üyelerinin Şirketteki Sahiplik Oranı	%50 ve altında	1,67±0,58	0,02*	1,65±0,49	0,04*
	%50-74	1,96±0,85		1,66±0,46	
	%75-99	1,77±0,20		1,67±0,71	
	%100	2,01±0,94		1,95±0,69	
Şirketiniz Dış Ticaret İşlemleri Var Mı?	Evet	1,54±0,76	0,01*	1,72±0,57	0,01*
	Hayır	1,95±0,82		2,03±0,78	
Şirket, Kurumsal Yönetim Politika Ve Prosedürlerine Ne Ölçüde Uyduğunu Açıklıyor Mu?	Evet	1,68±0,68	0,01*	1,52±0,57	0,01*
	Hayır	2,14±1,01		2,02±0,74	
Şirketin Etik (Mesleki Ahlak) Kuralları Var Mı?	Evet	1,61±0,56	0,01*	1,65±0,48	0,01*
	Hayır	2,25±1,09		2,08±0,83	
Kurumsal Yönetim Politikalarına Ve Etik (Mesleki Ahlak) Kurallarına Uyumu Sağlamaktan Sorumlu Atanmış Bir Yetkilisi Var Mı?	Evet	1,74±0,74	0,13	1,72±0,56	0,14
	Hayır	1,82±0,86		1,87±0,75	
Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun	Evet	1,54±0,77	0,01*	1,69±0,55	0,01*
	Hayır	1,98±0,79		2,14±0,75	

*0,05 düzeyinde anlamlı farklılık

Çalışmada kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme sıklıklarının firmaların anonim ve limited tipi olması durumuna göre farklılık göstermediği tespit edilmiştir(p>0,05).

Çalışmada kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme sıklıklarının şirket büyüklüğü 50 milyon TL altında olan firmalarda daha yüksek düzeylerde olduğu görülmüştür(p=0,01).

Çalışmada kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme sıklıklarının çalışan sayısı 501 ve üzerinde olan firmalarda daha düşük düzeylerde olduğu görülmüştür(p=0,01).

Kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme sıklıklarının çalışan sayısı aile sahipliği %100 olan firmalarda daha yüksek düzeylerde olduğu görülmüştür(p=0,01).

Kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme sıklıklarının dış ticaret ile ilgili olmayan firmalarda daha yüksek düzeylerde olduğu görülmüştür(p=0,01).

Firmalarda kurumsal yönetim politikalarına ve etik (mesleki ahlak) kurallarına uyumu sağlamaktan sorumlu atanmış bir yetkili olma durumunun hilelerin görülme sıklık düzeyleri ile ilişkili olmadığı tespit edilmiştir(p>0,05).

Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygunluğu olan firmalarda Kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme sıklıklarının daha düşük seviyelerde olduğu görülmüştür (p=0,01).

Tablo 6: Hilelerin Görülme Düzeyleri ile Katılımcıların Özellikleri

		Kurumsal Bazda Hileler		Çalışan Bazında Hileler	
		X±s.s.	p	X±s.s.	p
Yaş	21-30	2,07±1,06	0,04*	2,01±0,75	0,04*
	31-40	1,73±0,76		1,72±0,75	
	41-50	1,70±0,68		1,70±0,54	
Eğitim Düzeyi	Önlisans	1,75±0,76	0,12	1,74±0,62	0,26
	Lisansüstü	1,66±0,98		1,81±0,65	
	Lisansüstü	1,81±0,69		1,75±0,58	
Cinsiyet	Erkek	1,66±0,65	0,04*	1,47±0,54	0,03*
	Kadın	1,99±0,98		1,97±0,72	
Kıdem Yılı	1-5 yıl	1,71±0,7	0,32	1,66±0,56	0,34
	6-10 yıl	1,82±0,75		1,72±0,5	
	11-15 yıl	1,74±0,83		1,83±0,7	
	16 yıl ve üzeri	1,80±0,74		1,71±0,55	

*0,05 düzeyinde anlamlı farklılık

Çalışmada katılımcıların yaşlarının kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme algı düzeylerinin farklılık olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada 21-30 yaş arasındaki bireyler kurumsal ve bireysel bazda hilelerin çalıştığı firmalarda daha yüksek düzeyde olduğu görülmüştür(p=0,04).

Katılımcıların eğitim durumuna göre kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme algı düzeylerinin farklılık göstermediği tespit edilmiştir(p>0,05).

Katılımcıların kıdem yıllarına göre kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme algı düzeylerinin farklılık göstermediği tespit edilmiştir(p>0,05).

Katılımcıların cinsiyetlerine göre hilelerin görülme sıklık düzeylerinin farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme sıklıklarını erkek katılımcıların daha düşük düzeyde tanımladığı ifade edilebilir (p=0,01).

4.5. Hipotezlerin Değerlendirilmesi

H1: Çalışan bazında hileler ve kurumsal bazda hileler firma özelliklerine göre farklılık göstermektedir. Hipotez 1 kısmen kabul kısmen reddedilir. Sermaye büyüklüğü, çalışan sayısı Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygunluk, Mesleki Ahlak Kurallarının belirlenmesi gibi faktörlere göre hileler farklı olarak görülürken diğer firma özellikleri farklılık göstermemektedir.

H2: Çalışan bazında hileler ve kurumsal bazda hilelerin algılanması çalışanların demografik özelliklerine göre farklılık göstermektedir. H2 ise yaş, eğitim ve kıdem düzeyine göre kabul edilmez iken cinsiyete göre kabul edilir. Sonuç olarak H1 gibi H2 hipotezi de kısmen ret kısmen kabul edilir.

Sonuç

Yaşanan ekonomik ve teknolojik gelişmeler ister istemez işletmeleri faaliyetlerinde farklı değişimlere yönlendirmiştir. İşletmeler bu gelişmeler karşısında daha fazla kar elde etme ve ekonomi bağlamında sürekliliği sağlama düşüncesi olası hilelerle karşılaşma potansiyelini de arttırmıştır. Her ne kadar işletmeler hilelerle ilgili mücadelede yetkin olduklarını düşünselerde elde edilen başarı azdır. Çünkü işletmeler her alanda gerekli olan kontrolleri sağlayabilmeleri ve hileleri tamamen ortadan kaldırabilmeleri imkansızdır. Dolayısıyla, işletmelerin olası hile risklerini minimum seviyeye indirebilmeleri için bütün değerlendirmeleri analiz etmeleri gerekir. Örneğin, işletmeler hilelerle ilgili etkin bir mücadele planını hazırlamadan önce firmanın yapı ve özelliklerini gözden geçirmeli ve çalışanların hile eğilimine yatkın olup olmadıklarını ölçümleyebilmeleri riskin boyutu için önemli bir adımdır.

ACFE tarafından yayımlanan raporlara ve literatür çalışmalarına bakıldığında hilelerle karşılaşma eğilimlerinin genellikle firma özellikleri ve çalışanların demografik özelliklerinin etkili olduğu gözlemlenmiştir.

Yapılan istatistiki analizler çerçevesinde, hile düzeylerinin firmaların anonim ve limited tipi olması bakımından bir farklılık göstermediği ve her iki sektör türünde hem kurumsal hem de bireysel bazda yaygın hilelerin görüldüğü saptanmıştır. Sermaye büyüklüğü 50 milyon TL altında olan firmalarda kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme sıklıklarının daha yüksek düzeylerde olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme sıklıklarının çalışan sayısı 501 ve üzerinde olan firmalarda daha düşük düzeylerde olduğu görülmüştür.

Araştırmada katılımcıların yaşlarının kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme algı düzeylerinde farklılık olduğu tespit edilmiştir. Genellikle 21-30 yaş arasındaki bireylerde kurumsal ve bireysel bazda hilelerin daha yüksek düzeyde olduğu saptanmıştır. Çalışmada hilelerin görülme sıklık düzeylerinin cinsiyetlerine göre farklılaştığı görülmüştür. Kadın katılımcıların kurumsal ve bireysel bazda hilelerin görülme sıklıkları oranı erkek katılımcılara göre daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

İnsan faktörünün olduğu her yerde hile kaçınılmazdır. Hilelerin meydana gelmesinde en büyük etken çalışanların içinde bulunduğu yaşam koşullarıdır. İkinci etken ise işletme alt yapısının hile yapmaya müsait olmasıdır. Bu açıdan, işletmeler hile risklerini önleyebilmek adına gerekli olan kontrol düzenlemelerini sağlamalı ve stratejilerini bu yönde geliştirmelidirler. Bunun bakımdan, maliyet faktörleri ikinci planda tutularak maddi ve manevi zararların etkisi yok edebilir. İç kontrol sisteminin kurulması olası riskleri azaltacaktır. Bu kapsamda, hile risklerinin işletmeler için ciddi ve önemli maddi kayıplar yaratmaması için yöneticiler tarafından işletmenin tüm yapı ve özellikleri ile çalışanların demografik özelliklerine dikkat edilerek bu iki unsurun birlikte değerlendirilmesi faaliyet alanlarında ortaya çıkacak olası hileleri azaltacağı öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) (2020). *"Report to The Nation on Occupational Fraud and Abuse"*, http://www.acfe.com/report-to-the-nations/2020/

Aslanzade, Ş. (2017). Çalışan Hileleri, İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi, 9(4), 61 - 75, 01.10.2017.

Ataman, B., Ayboğa, M.H. ve Yılmaz, G. (2018). Hile Önlenme ve Tespit Etme Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Hilekâr Profili: Türkiye Araştırması, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3(3), 646-664.

Aytekin, S., Sezgin, H. ve Yalçın, M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, 69-89.

Beller Dikmen, B. ve Köksal, A. G. (2019). Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Hile Yapma Eğilim Düzeylerinin Tespiti: Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu'nda Bir Alan Çalışması. Business, Management Studies: An International Journal, 7(3), 221-241.

Bozkurt, N., (2016), "İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri", (Genişletilmiş 3.Basım), Alfa Yayınları, İstanbul.

Bunget, O. C. ve Dumitrescu, A. C. (2009), Detecting and Reporting The Frauds and Errors By The Auditor, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 11(1), 117-125.

Çatıkkaş, Ö.(2011). İşletmelerde Mali Tablo Hileleri. Denetişim Dergisi, 2011/8

Davia, R.Howard C.Patrick Coggins, John C. Wideman, Joseph Kanstantin (1992), Management Accountant's Guide to Fraud Discovery and Control, John Wiley & Sons Inc.

Doğan, Z., Nazlı, E. ve Gülçin, K. (2018). Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Hile Yapmaya Eğilim Düzeylerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11(61), 799-810.

Gümüş, U. T. ve Göğebakan, H. (2016). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, (3), 12-27.

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.

Karabınar, S. ve Akyel, N. (2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, 1.Uluslararası Balkanlar Tarih ve Kültür Kongresi, 10-16 Mayıs, Priştine-Kosova.

KPMG (2016). Bir suistimalcinin profili. https://assets.kpmg.com

Meriç, A. (2020), Muhasebe Öğrencilerinin Hile Algısı: Kayseri Üniversitesi Örneği, MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi, 9(1), 313-326.

Mirshekary, S. ve Carr, R. (2015), Effects of Exposure to Unethical Practices on the Personal Attitudes of Accountants in Small Accounting Firms, Journal of Management & Organization, 21(1), 98-106.

Özbirecikli, M; Süslü, C., (2005), Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (27), 67-85.

Özcan, M; Bilen, H., (2021), Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilelerine Yönelik Algı Farklılıkları, Abant Sosyal Bilimler Dergisi, 21(1), 177-201.

Özçelik, H., Aracı, Ö. N. Karataş. ve Keskin, S. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 29, 197-214.

PwC (2016). Global Economic Crime Survey, https://www.pwc.com

Sharma, A. ve Panigrahi, P. K. (2012), A Review of Financial Accounting Fraud Detection Based on Data Mining Techniques, International Journal of Computer Applications, 39(1), 37-47.

Yanık, A; Yılmaz, N., (2021), Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Hile Algısı Üzerine Bir Araştırma: Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Örneği, Ekev Akademi Dergisi, (87), 19-36.

Yıldırım, S; Turgut, Ö., (2016), "Yönetim Hilelerinin Demografik Analizi ve Bir Uygulama", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18(1), 215-236.

Zahra, S.A., Priem, R.L.ve Rasheed, A.A. (2007), Understanding the Causes and Effects of Top Management Fraud, Organizational Dynamics, 36(2), 122-139.