



ASOS JOURNAL

The Journal of Academic Social Science

Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 8, Sayı: 110, Kasım 2020, s. 417-434

ISSN: 2148-2489 Doi Number: <http://dx.doi.org/10.29228/ASOS.46451>

Yayın Geliş Tarihi / Article Arrival Date
20.09.2020

Yayınlanma Tarihi / The Publication Date
29.11.2020

Doç. Dr. Meral EROL FİDAN

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü
meral.fidan@bilecik.edu.tr

Öğr. Gör. Dr. Erdoğan CEYLAN

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Gölpaazarı Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü
erdogan.ceylan@bilecik.edu.tr

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI MUHASEBE HİLELERİNE YÖNLENDİREN FAKTÖRLERİN HİLE ÜÇGENİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ*

Öz

Muhasebe hileleri, işletme karlılığını daha yüksek ya da düşük göstermek, daha yüksek kredi sağlamak veya daha az vergi ödemesi gerçekleştirmek gibi çeşitli amaçlarla yapılabilmektedir. Amacı ne olursa olsun bireyleri hileye yönlendiren faktörler “hile üçgeni” olarak adlandırılan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarından oluşmaktadır. Bu çalışmada, hile üçgeni teorisi kapsamında muhasebe hilelerinin incelenmesi ve muhasebe meslek mensuplarının algılarıyla hile üçgeni boyutları arasındaki ilişkilerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda hazırlanan anket İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı bağımsız meslek mensuplarına uygulanmıştır. Elde edilen veriler nicel analiz yöntemlerinden korelasyon analizi tekniği ile test edilmiştir. Bu çalışma sonunda, hile üçgenini oluşturan baskı, fırsat ve haklı sebepler boyutlarının

* Bu çalışma Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde, Doç. Dr. Meral EROL FİDAN danışmanlığında hazırlanan ve 05.10.2020 tarihinde yapılan tez savunma sınavında oy birliği ile kabul edilen “Türk Vergi Hukuku Kapsamında Muhasebe Düzensizliklerinin Değerlendirilmesi ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma” adlı doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

birbirleriyle anlamlı bir ilişki içerisinde olduğu ve muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde birbirlerini doğrusal yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar kelimeler: Muhasebe Hileleri, Hile Üçgeni, Muhasebe Meslek Mensupları

THE EVALUATION OF FACTORS THAT LEAD ACCOUNTING PROFESSIONALS TO ACCOUNTING FRAUDS IN TERMS OF THE FRAUD TRIANGLE

Abstract

Accounting frauds can be practiced for a variety of purposes such as reporting the business profitability higher or lower, providing higher credit or paying lower taxes. No matter what the incentives are, factors that lead individuals to resort to fraud are known as the “fraud triangle” which is made up of these components: pressure, opportunity and rationalization. This study aims to examine accounting frauds in the scope of the fraud triangle theory and to discover the relations between the perceptions of accounting professionals and the dimensions of the fraud triangle. The questionnaires prepared for this purpose were completed by public accountants of İstanbul Chamber of Certified Public Accountants. The data obtained were tested with correlation analysis technique, which is one of the quantitative analysis methods. At the end of this study, it was concluded that the dimensions of pressure, opportunity and justifications that constitute the cheating triangle are in a meaningful relationship with each other and they affect each other linearly in the occurrence of accounting fraud.

Keywords: Accounting Frauds, Fraud Triangle, Accounting Professionals

1. GİRİŞ

Dolandırıcılık ve hile herhangi bir şekilde binlerce yıldır yaşamın bir gerçeği olmuştur (Golden vd., 2011, s. 47). Eski çağlara ait ulaşılabilen en eski muhasebe hilesi, milattan önce üç bin yılına ait Mezopotamya’da Sippar şehrindeki “Cruciform (haçlı) Anıtı” örneğidir (Jones, 2011, s. 116). Anıtın üzerinde kraldan alınan yüksek miktartlı gelirler ve tapınağın tadilatı ile ilgili kayıtlar bulunmaktadır. Bu kayıtlara göre, gelirlerle ilgili sahtecilik yapıldığı düşünülmektedir (Parker, 1991, s. 10). M.Ö. 1800 yıllarına dayanan tarihin en eski yazılı kanunlarından biri olan Hammurabi’nin Babil Yasalarında, dolandırıcılık suçu ve suça verilecek cezalarla birlikte (Golden vd., 2011, s. 48) çeşitli hile ve suistimallere de yer verildiği görülmektedir (Saygılı, 2015, s. 4).

Finansal hileler muhtemelen ticaret hayatının başlangıcından bugüne değin var olmuştur (Gürsoy, 2018, s. 21). Jones (2011, s. 116-132)’deki çalışmasında, geçmişten modern zamana dek yaşanan yaratıcı muhasebe ve hileye bağlı finansal skandalları kronolojik sıraya koyarak tarihin her döneminde hile ve dolandırıcılık vakalarının varlığını ortaya koymuştur. Sistematik bir yaratıcı muhasebenin ilk örneği, ortaçağ İtalyan tüccarları tarafından uygulanan yöntemlerdir. İtalyan tüccarlar, faiz yasağı koyan Hristiyan kilisesinin yasaklarını farklı yöntemlerle bir şekilde aşmayı başarmışlardır. (Jones, 2011, s. 117). Halka açık şirketlerde ilk mali tablo hilesi ise 15. yüzyıl sonlarında British East India adlı şirkette yapılmıştır. Ayrıca Adam Smith, 1776’da yayımladığı “Wealth of Nations” adlı kitabında hileli işlemlerin ve

varlıkların kötüye kullanımının hisse değerlerinin düşmesine neden olduğundan bahsetmiştir (Dorminey vd., 2012, s. 556). Bunun örnekleri 17. ve 18. yüzyılda Fransa’da yaşanan “Mississippi” ve İngiltere’de yaşanan “South Sea” (Güney Pasifik) finansal skandallarıdır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013, s. 45). Fransa’da Mississippi işletmesinin hisseleri spekülasyon sebebiyle aşırı değerlenmiş ve 1720 yılında hisselerini toplu olarak paraya çevirmek isteyenler sebebiyle hisse değerleri adeta çakılmıştır. İngiltere’de ise Güney Pasifik işletmesinin yöneticileri, aşırı değerlenen işletme hisselerinden, kendi paylarını satmaya başlamasıyla oluşan panik havası ile hisse değerleri aniden düşmüştür (Gray vd., 2007, s. 860-866).

21’inci yüzyılın başlamasıyla birlikte dünyanın önde gelen birçok firmasında yaratıcı muhasebe ve hilelere bağlı birtakım muhasebe skandalları patlak vermiştir. Skandalların meydana gelmesinde finansal tablo hilelerinin önemli rol oynadığı görülmüştür (Rezaee, 2005, s. 288). Ancak bu skandallarda muhasebe hilelerinin gerçek boyutunu ortaya koyan kesin bir sonuca ulaşılamamıştır (Button vd., 2012, s. 67). Yaşanan bu skandalların birçoğu özellikle muhasebe uygulamalarında etkinliğiyle örnek olarak gösterilen ABD’de ortaya çıkmıştır (Tiscini ve Donato, 2006, s. 1).

Skandallara karışmış işletmelerin başında, yarattığı küresel etki bakımından literatür kapsamında oldukça önemli yer tutan Enron, WorldCom ve Parmalat gibi şirketler bulunmaktadır. Enron ve muhasebe sahtekarlığı kelimeleri ayrılmaz bir şekilde birbirine bağlıdır. Şirket çeşitli muhasebe hileleriyle gelirlerini şişirmiş, yükümlülüklerini bilanço dışında bırakmış ve borçlarını düşük beyan etmiştir (Jones, 2011, s. 420). Muhasebe sahtekarlığı ile anılan bir diğer şirket, işletme satın almaları ile büyüyen bir Amerikan iletişim firması olan WorldCom’dur. Şirket 1999 yılında “Sprint” firması ile birleşme çabasının başarısız sonuçlanmasıyla büyük bir çöküşe geçmiştir. Şirketin üst yöneticileri bu çöküşün önüne geçebilmek ve şirketi karlı göstermek için hayali gelir yaratılması, giderlerin aktifleştirilmesi ve düşürülmesi gibi bir takım muhasebe hilelerine başvurmuştur (Lyke ve Jickling, 2002, s. 1). Avrupa’nın Enron’u olarak adlandırılan İtalyan Parmalat şirketi de tıpkı Enron ve WorldCom gibi karmaşık finansal işlemlerle pek çok usulsüz muhasebe işlemleri gerçekleştirmiş, geçersiz muhasebe hesapları açmış ve aynı belgeden birden fazla düzenlenmiştir (Göçen, 2010, s. 116-117). Türkiye’de de dünya skandallarıyla aynı dönemlerde ve benzer yöntemlerle finansal skandallar meydana gelmiş ve bankacılık sektörü 1999-2001 yılları arasında önemli bir krizinden geçmiştir (Kiefer, 2014, s. 33). Bu skandalların en önemlisi hiç şüphesiz İmar Bankası olayıdır. Bunun dışında Pamukbank, Egebank, Etibank ve Bank Kapital gibi birçok bankada benzer skandallar meydana gelmiştir. Küresel anlamda yaşanan bu skandallar dikkatleri muhasebe ve denetim alanına çevirmiş ve muhasebe hilelerinin nedenlerine ilişkin çalışmalara olan ilgi artmıştır.

2. MUHASEBE HİLELERİ

Hile, etik olmayan davranışlar, varlıkların ve işletme fonlarının zimmete geçirilmesi, kaynakların kötüye kullanılması ve hileli finansal raporlama gibi çeşitli şekillerde gerçekleşmektedir (Soltani, 2014, s. 259). Muhasebe hileleri, muhasebe kayıtlarına dayanak olan ve destekleyen belgelerin tahrifatı, değiştirilmesi veya manipülasyonu şeklinde ortaya çıkabileceği gibi muhasebe standart ve ilkelerine aykırı şekilde, bilerek yapılan yanıltıcı kayıtlar, yanlış beyanlar veya geçek dışı işlemler şeklinde de ortaya çıkabilmektedir (Nazlıoğlu ve Özerhan, 2012, s. 106).

Muhasebe literatüründe kayıtlar üzerinde yapılan hilelerin sınırının belirlenmesinde bazı güçlüklerin yaşandığı görülmektedir. Bu durumu temelde iki sebebe dayandırmak mümkündür. Bunlardan ilki muhasebe hilelerini muhasebe hatalarından ayırmanın güçlüğüdür. Çünkü her ikisinde de maddi unsur aynıdır. Aralarındaki temel fark yapılan eylemin manevi unsuru olan niyettir. Ancak bu niyeti net olarak tespit etmek kolay değildir (Gürsoy, 2009, s. 7). Diğer bir sorun ise, hileleri yaratıcı muhasebe uygulamalarından ayırmada yaşanan zorluklardır. Amerikan literatürü incelendiğinde yaratıcı muhasebenin hileyi de içeren bir kavram olduğu görüşü varken İngiliz literatüründe bu uygulamaların hileyi içermediği ve yasal düzenlemelerin esnekliklerinden yararlanma biçiminde yapılan uygulamalar olduğu görüşleri bulunmaktadır (Özçelik, 2018, s. 495). Ancak, muhasebeye ilişkin genel kabul görmüş ilkeleri açık bir şekilde ihlal eden manipülasyonların doğrudan finansal hile içerdiğini söylemek mümkündür (Lev, 2003, s. 34). Ülkeler arasında farklı görüşler bulunmasına rağmen hilenin ayırt edici dört unsuru bulunmaktadır. Bunlar; yasal düzenlemeleri ve muhasebe ilkelerini ihlal ederek, yanıltıcı finansal rapor sunma, kasıt unsuru bulunma, eylemi yapanın niyeti ve üçüncü kişilere verdiği zarardır (Golden vd., 2011, s. 2).

Uluslararası Denetim Standartları No: 240, hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılması olmak üzere iki tür hileden bahsetmektedir (Gullkvist ve Jokipii, 2013, s. 49). Ancak literatürde genel kabul görmüş üç tür hile vardır. Bunlar; varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve hileli finansal raporlamadır (Wells ve Gill, 2007, s. 63). Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners- ACFE) 2018 raporuna göre, hileli eylemlerin ortaya çıkma sıklıkları sırasıyla; varlıkların kötüye kullanılması (zimmet, hırsızlık) yüzde 89, yolsuzluk (çıkar çatışması, rüşvet, haraç) yüzde 38, finansal tablo hileleri (finansal ve finansal olmayan) yüzde 10 olarak tespit edilmiştir (ACFE, 2018, s. 10). Finansal tablo hileleri gerçekleşme sıklığı bakımından düşük orana sahip olsa da ortaya çıkardığı zararlar bakımından diğer hile türlerine göre çok daha önemlidir (Golden vd., 2011, s. 42).

2.1. Hile Nedenleri

Hile yapanlar genellikle kredi alabilmek, işletme değerini yükseltmek, daha düşük kar dağıtmak veya daha az vergi ödemek amacıyla finansal tablo hilelerine yönelmektedir (Şengür, 2010, s. 47). Hile alanında çok sayıda çalışması bulunan Joseph T. Wells, hile yapma nedenini en kısa şekilde “açgözlülük ya da ihtiyaç” olarak belirtmiştir (Wells, 2001, s. 89). Ancak, hile sebeplerini belli bir koşula bağlamak mümkün değildir. Nitekim hile bir suç olup insanları bu suça iten çeşitli nedenler bulunmaktadır. Hile nedenlerini ortaya koymaya çalışan biyolojik, psikolojik, sosyal ve diğer bazı suç bilimi teorileri bulunmaktadır. Bu teorilerden yola çıkarak hile nedenlerini; fayda-maliyet tercihi, uygun hedefler, güvenlik zafiyeti, motivasyon, suça eğilim, zihinsel süreç, sosyal yapı ve suça yönelik davranışların öğrenilmesi olarak sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2016, s. 101-103).

Cressey’in hile denetimi üzerine yaptığı pek çok araştırmada katılımcıların çoğunun finansal yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla hileye başvurdukları ortaya çıkmıştır (Mengi, 2012, s. 115). Hileye başvuranların bu hileleri yapabilmek ve gizleyebilmek için bir fırsat doğması ve ayrıca yaptıkları hileyi haklı gösterecek bir mazeretlerinin olması gerekmektedir. Bunlar da hile nedenlerini oluşturan unsurlardır. Ancak yapılan ampirik araştırmalar, sahtekarlık yapan çalışanların fırsatla daha az ilgisinin olduğunu, daha çok motivasyonla çalıştıklarını göstermektedir (Wells, 2001, s. 89).

Geçmişten günümüze hilenin sebeplerine ilişkin birçok araştırma yapılmış ve çeşitli modeller oluşturulmuştur. Bu çalışmalar neticesinde oluşturulan ilk ve en çok kabul gören model, 1953 yılında Cressey tarafından ortaya konulan “Hile Üçgeni” teorisidir. Zaman içerisinde hile üçgenine ilaveler veya değişiklikler yapılarak çeşitli modeller oluşturulmuştur.

Tablo 1: Yıllar İtibariyle Hile Modelleri

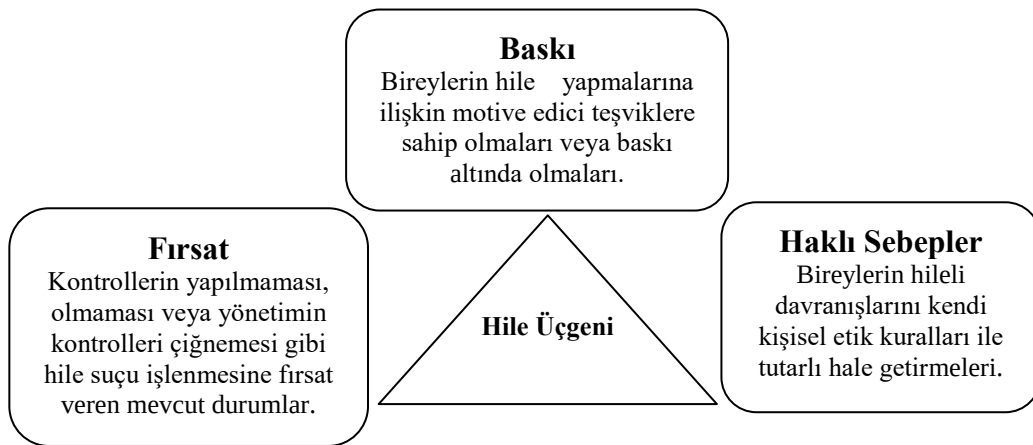
Yıl	Yazar	Model	Kavram
1953	Cressey	Hile Üçgeni	Bireyleri hileye iten sebepler üç boyutta ele alınmaktadır. Bunlar; bireyin algıladığı baskı veya hileye teşvik edilme, hileye uygun ortam veya fırsat, meşrulaştırma veya haklı sebebe dayandırma.
1984	Albrecht, Howe, Romney	Hile Ölçeği (1)	Hile üçgeninde yer alan meşrulaştırma çabası yerine, bireyin hileye yaklaşımı dikkate alınmıştır.
1990	Doost	Hile Küpü	Bilgisayar suçlarıyla ilgili üç temel unsurdan bahsedilmiştir. Bunlar; bireyin çevreyle olan ilişkisi, alanında uzmanlık ve harekete geçebilmesi için gerekli içgüdüdür.
2004	Wolfe ve Hermanson	Hile Elması	Hile üçgeninden sonra en çok kabul gören modeldir. Hile üçgenine ilave olarak dördüncü bir unsur olan “beceri-yetenek” eklenmiştir. Diğer unsurlar oluşsa dahi potansiyel hilekarda, hile yapabilecek kabiliyetin olması gerekmektedir.
2005	Carpenter ve Reimers	Planlanan Davranış Teorisi	Dört boyuttan oluşmaktadır. Bireyin iradesine bağlı olan bu unsurlar; bireysel tutum, öznel normlar, davranışların kontrolü ve ahlaki boyuttur.
2007	Bressler ve Bressler	Hile Karesi (1)	Hile elmasında yer alan unsurların dışında farkındalık ve kabullenme boyutu yer almaktadır.
2007	Free, Macintosh ve Stein	Örgütsel Hile Üçgeni	Örgütsel hile ortamına değinen bu modeldeki unsurlar; performans baskıları, yönetsel kontroller ve örgütsel kültürdür.
2008	Ramamoorti	ABC Modeli	Bu modelde hileye iten unsurlar A, B, C, harfleri ile ifade edilmektedir. “A” kişiyi hileye sevk eden bireysel özellikler, “B” ortak grup davranışları (hileleri) ve “C” ise hileye sebep olan toplumsal faktörler olarak ele alınmaktadır.
2009	Marks	Hile Beşgeni (1)	Hile elmasına ek olarak “kibir” beşinci boyut olarak eklenmiştir. Kibir, potansiyel hilekarın kendini diğerlerinden üstün görme anlayışıdır.
2010	Cieslewicz	Hile Karesi (2)	Hile üçgenine “sosyal etki” boyutunun eklenmesiyle oluşturulan modelde, hileli davranışlarda toplumsal etkinin önemi vurgulanmaktadır.
2010	Goldman	Hile Beşgeni (2)	Hile üçgenine “kişisel açgözlülük” ve “çalışanları haklarından mahrum bırakma” boyutlarının eklenmesiyle oluşturulan modeldir.
2012	Dorminey, Fleming, Kranacher ve Riley	Hile Eylemi Üçgeni	Hile üçgeni, hilenin doğmasına sebep olan unsurları açıklarken, hile eylemi üçgeni, hilenin sürdürülmesi için gerekli unsurları ele almaktadır. Bu unsurlar, temsili hareket, zimmete geçirme ve gizlemedir.
2012	Dorminey, Fleming, Kranacher ve Riley	MICE	Bu modelde “M” parayı, “I” ideolojiyi, “C” zorlamayı “E” ise egoyu ifade etmektedir. Bireyin egosu ve para hırsı hileye sebep olan en önemli faktördür. İdeolojiden kasıt, hileli davranışla uyumlu ahlaki değerlere sahip olmaktır. Zorlama ise yönetsel baskıları ifade etmektedir.

2013	Mackevicius ve Giriunas	Hile Ölçeği (2)	Hile ölçeği modelinin unsurları; motivasyon, koşullar, kapasite ve farkındalık-kabullenme olmak üzere dört boyuttan oluşmaktadır.
2015	Mailley	Suç Üçgeni	Hile üçgeninin bir tamamlayıcısı olarak tanımlanmıştır. Hile üçgeni, hilenin mikro boyutuyla ilgilenirken suç üçgeni ise makro boyutlarını ele almaktadır.
2016	Raval	Karaktere Dayalı Hile Modeli	Bu model hileyi bir eylem olarak çerçeveler. Hilekarın karakteri, ahlaki yapısı ve çevresel etki bireyi hileye yönlendiren bileşenlerdir.

Kaynak: (Vassiljev ve Alver, 2016, s. 478; Gökten, 2018, s. 659-664).

Hilenin çok çeşitli yapıları vardır. Bu sebeple tanımlarında da farklılıklar ortaya çıkmıştır. Her araştırmacı, hilenin farklı boyutlarını ortaya koymuş ve çeşitli hile modelleri oluşturmuştur (Vassiljev ve Alver, 2016, s. 479). Tablo 1 incelendiğinde de hilenin gerçekleşme sebeplerine yönelik ileri sürülen teori sayısının oldukça fazla olduğu görülmektedir. Buna rağmen ortaya konulan tüm modellerde Cressey'in "hile üçgeni" olarak adlandırdığı baskı, fırsat ve haklı sebepler boyutlarının oluşturduğu modelin temel alındığı görülmektedir.

Aşağıda Şekil 1'de görüleceği üzere hile eylemi bireyin iç dünyasında oluşan baskı ile ortaya çıkmaktadır (Batı, 2017, s. 36). Baskı, finansal sıkıntı şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, bireyin işini kaybetme korkusu şeklinde de ortaya çıkabilir. Finansal baskılar gerçekte var olup olmaması veya ihtiyaç şiddeti ile ilgili olmayıp, bireyin kendi duyguları ve hissettikleri doğrultusunda kişisel özellikler gösterebilir (Küçük, 2008, s. 22). Fırsat, bireyler tarafından hileyi gerçekleştirebilecek uygun bir ortamın mevcut olduğunu hissetmesidir. Etkin işlemeyen bir iç kontrol yapısı, bireyleri hile yapmaya motive eden en büyük fırsattır (Şengür, 2010, s. 7). Hileli eylemlerin haklı sebeplerle yapıldığının öne sürülmesi ise meşrulaştırma çabalarıdır. Finansal zorluk, ücret bağımlılığı ve hakkı olanı alma düşüncesi gibi bahaneler bireylerin yaptıkları hileli eylemleri kendilerince haklı göstermektedir (Ertikin, 2017, s. 76). Hile üçgeninde yer alan bu üç boyut hilenin sebeplerini ortaya koymasına rağmen her bir boyutun birbirleriyle olan ilişkisini test eden çok az sayıda çalışma bulunmaktadır (Dellaportas, 2013, s. 32).



Şekil 1. Hile Üçgeni

Kaynak: (Ramos, 2003, s. 28)

2.2. Muhasebe Hilelerinin Meydana Gelmesinde Meslek Mensuplarının Rolü

Muhasebe literatürü incelendiğinde muhasebe hilelerinin işletme karlılığını yüksek göstermek, işletme itibarını yükseltmek, yüksek kredi alabilmek ve daha az vergi ödemek gibi çeşitli nedenlerle yapıldığı ortaya konmaktadır. Ancak bağımsız muhasebe meslek mensupları açısından bakıldığında muhasebe hilelerinin özellikle daha düşük vergi ödemesi çıkarmak amacıyla meydana geldiği belirtilmektedir. İşletmelerde vergi, ekonomik işlemler üzerinden muhasebe aracılığı ile tespit edilmektedir. Bu nedenle düşük vergi ödemek isteyen işletmeler muhasebe hilelerine başvurmaktadır (Özçelik, 2018, s. 499).

Ancak, vergi düzenlemelerinin mükelleflere getirmiş olduğu yükümlülükler muhasebe meslek mensupları tarafından yerine getirildiğinden, muhasebe hileleri de ağırlıklı olarak muhasebeciler tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Devlet, vereceği hizmetlerin finansmanı olarak yüksek miktarda vergi geliri elde etmek isterken mükellefler ise düşük vergi ödemek istediğinden aralarında kaçınılmaz bir çatışma çıkmaktadır (Bedir vd., 2016, s. 6). Muhasebe meslek mensupları vergi dairesi ile mükellef arasında köprü görevi gördüğünden bu çatışmanın tam ortasında kalmakta ve kazancını mükelleflerden sağlamasından dolayı onların çıkarlarını ön planda tutarak bir takım etik dışı tutumlar sergileyebilmektedir (Taştan, 2006, s. 110).

Verginin beyan usulüne göre belirlenmesi, vergi beyannamelerinin mükellefler adına muhasebeciler tarafından verilmesi ve meslek mensuplarının da mükelleflere ücret açısından bağımlı olması, onları ister istemez mükelleflerin isteklerini yerine getirme zorunluluğunda bırakabilmektedir. Ayrıca vergilendirme sistemi ve bir takım yasal çelişki ve boşluklar vergi uzmanı olan muhasebecileri müşteri memnuniyeti açısından muhasebe hilelerine yönlendirebilecek çeşitli fırsatlar yaratabilmektedir. Sonuç olarak gerek mükellef ve ücret baskısı, gerek vergi sisteminden kaynaklanan fırsatlar muhasebecilerin tutum ve davranışlarını etkilemekte ve muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde meslek mensuplarını önemli bir unsur haline getirmektedir.

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Muhasebe hilelerine yönelik tutum, davranış ve düşüncelerin genel olarak etik kapsamında ele alındığı görülmektedir. Yapılan ampirik çalışmalarda hem yerli hem de yabancı kaynaklarda, gerek mesleki sorunların gerekse muhasebe ve vergi sisteminden kaynaklanan bir takım uygulamaların meslek mensuplarını hileye yönlendirdiği sonuçlarına ulaşıldığı görülmektedir. Bu çalışmaların bazılarını aşağıda kısaca değinilmiştir.

Finn, Ckonko ve Hunt (1988, s. 613), Amerika'da 332 muhasebe meslek mensubu üzerinde yaptığı çalışmada, ücret problemi sebebiyle baskı hisseden meslek mensuplarının bağımsızlık sorunu yaşayarak muhasebe hilelerine yönelebildiklerini belirlemiştir.

Ward, Ward ve Deck (1993, s. 609), Amerika' da 197 Sertifikalı Kamu Muhasebecisi üzerinde yaptığı çalışmada, neyin etik olup olmadığı konusundaki belirsizliklerin evrensel bir kural yerine duruma özgü bir temel oluşturduğu ve bu durumun meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten meşrulaştırmayı ortaya çıkardığı sonucuna varmıştır.

Eynon, Hill ve Stevens (1997, s. 1306), Amerika'da 121 muhasebeciyle anket çalışması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının müşterilerinden ücret almaları ve baskı hissetmeleri sebebiyle onların etik dışı taleplerini karşılamaları gerektiği algısının olduğu ortaya çıkmıştır.

Kutlu (2008, s. 166-167), Kars ve Erzurum illerinde 136 muhasebeci ile anket çalışması yapmıştır. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının müşteri kaybetme kaygısıyla baskı hissederek etik ikilem yaşadıkları ve hileye başvurabildikleri ortaya çıkmıştır.

Topsak (2009, s. 108-109), Balıkesir ve Ankara illerinde 212 meslek mensubu ile anket çalışması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının mükellef baskısı sebebiyle hileli işlemlere yönelebildikleri tespit edilmiştir.

Stuebs ve Wilkinson (2010, s. 33), kişisel çıkarlarına odaklanan muhasebecilerin bu baskıyla müşteri beklentilerini ön planda tutarak kamu yararı anlayışını kaybettiğini ve etik ikilem yaşadığını belirlemiştir.

Güney ve Çınar (2012, s. 104), Erzurum'da 102 meslek mensubu ile anket uygulaması yapmıştır. Araştırmada, muhasebecilerin mükellefler tarafından seçilmesinin, meslek mensuplarına baskı yapma açısından mükelleflere bir imkan yarattığı ve bu durumun hata ve hileye sebep olduğu sonucu ortaya konmuştur.

Dellaportas (2013, s. 37), Avustralya'da mahkum olan 10 meslek mensubu ile yüz yüze mulakat şeklinde araştırma yapmıştır. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarını hileye yönlendiren asıl faktörün motivasyonda değil, kişinin ayrıcalıklı konumunun yarattığı fırsatlarda yatmakta olduğu ortaya konmuştur.

Takrıl ve Sanusi (2014, s. 227), Malezya'da 121 muhasebe meslek çalışanıyla anket çalışması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonuçları, meslek mensuplarının müşteri ihtiyaçlarını mı yoksa toplum ihtiyaçlarını mı karşılayacakları konusunda baskı hissettiklerini ve etik ikilem içerisinde olduklarını göstermektedir.

Borrego (2014, s. 117), Portekiz'de 994 muhasebeciyle anket çalışması yapmıştır. Araştırmada muhasebecilerin uzmanlık bilgisini ve vergi karmaşıklığını fırsat bilerek müşteri çıkarları için hileli işlemlere giriştikleri belirlenmiştir.

Plecnik (2015, s. 110), Amerika'da 94 muhasebeciyle anket çalışması gerçekleştirmiştir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yarısının fırsat ortaya çıktığı durumda hileye başvurabilecekleri sonucu ortaya çıkmıştır.

Gümüş ve Göğebakan (2016, s. 26), Aydın'da 71 meslek çalışanı ile anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, mükelleflerin az vergi ödemek için muhasebecilere baskı yaptığı, meslek mensuplarının da yasal boşlukları ve denetim yetersizliğini fırsat bilerek hileli işlemlere giriştikleri belirlenmiştir.

Brown, Hays ve Stuebs (2016, s. 49), Amerika'da 284 profesyonel muhasebe çalışanı ile anket çalışması yapmıştır. Araştırmada, fırsat gibi çevresel faktörlerin ve meşrulaştırma gibi bireysel faktörlerin muhasebecilerin hileye karşı tutumlarını ve etik davranışlarını etkilediği sonucuna varılmıştır.

Aytekin (2017, s. 279), Gaziantep, Adıyaman ve Kilis'te 408 meslek mensubu ile anket çalışması yapmıştır. Araştırma sonucunda, mükelleflerin daha az vergi ödemek için muhasebecilere baskı yaptığı ve mükelleflere maddi anlamda bağımlı olan muhasebecilerin de bu baskıya boyun eğerek hileli işlemlere yönelebildikleri tespit edilmiştir.

Bayrakdar (2019, s. 153), Sivas ilinde 142 meslek mensubuna ulaşarak anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda, kişileri hileye iten nedenlerin belirlenmesinde hile

üçgeni teorisinin yetersiz kaldığını, başta özgüven olmak üzere, rakebet, adaletsizlik ve denetim yetersizliğinin de hile nedenlerine eklenmesi gereken faktörler olduğunu ileri sürmüş ve “altı köşeli özgüven hile sembolü” ismiyle yeni bir hile modeli önermiştir.

4. ALAN ARAŞTIRMASI

4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmadaki amaç, muhasebe hilelerini hile üçgeni teorisi kapsamında incelemek ve hile üçgeni boyutları arasındaki ilişkiyi belirlemektir. Literatürde muhasebecilerin hileli işlemlere yönelik davranışlarını hile üçgeni teorisi kapsamında ele alan ve bu üç boyutun ilişkisini ortaya koyan bir çalışmaya rastlanmaması araştırmayı önemli kılmaktadır. Bu çalışmanın alanında ilk olmasından dolayı literatüre önemli katkı sunacağı düşünülmektedir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırma “İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası” na (İZSMMMO) kayıtlı bağımsız meslek üyeleri üzerinde yapılmıştır. 2018 yılı İZSMMMO faaliyet raporuna göre odaya kayıtlı 3.565 bağımsız meslek mensubu bulunmaktadır. Evren büyüklüğü göz önünde bulundurulduğunda 0,95 güvenilirlik seviyesinde en az 346 örnek sayısına ulaşılması gerekmektedir (Coşkun vd., 2015, s. 137). Bu kapsamda 312 katılımcıya bire bir görüşme ile, 107 katılımcıya ise Google anket uygulaması ile ulaşılmış ve toplamda 419 anket elde edilmiştir. Toplanan anketlerden 18 adedi yapılan uygunluk incelemesi neticesinde analiz kapsamından çıkarılmış ve kalan 401 anket analize tabi tutulmuştur. Analize tabi tutulan 401 anket ile evren büyüklüğüne göre istenen en az sayıda örnek büyüklüğüne ulaşıldığı görülmektedir. Araştırmada çıkan sonuçlar örneklem seçimi, ankette yer alan sorular, cevaplayıcıların dürüstlüğü ve şeffaflığı ile sınırlı olup çalışmanın en önemli kısıtıdır. Bu sebeple Türkiye’deki muhasebe meslek çalışanlarının tamamını bağladığı ifade edilemez.

4.3. Yöntem

Çalışma kapsamında katılımcılara yöneltilen sorular, ampirik çalışmalarla literatüre girmiş, etik tutum ve vergi uyumunu etkileyen faktörler esas alınarak hazırlanmıştır. Bu bağlamda vergi uyumunu etkileyen ekonomik, sosyal ve psikolojik faktörlere yönelik ifadeler ile anket soruları hazırlanmıştır. Ayrıca mükellef baskısı, rekabet koşulları, ücret kaygısı ve ekonomik kaygılar gibi meslek mensuplarına özgü baskı boyutunu ilgilendiren ifadeler de anket sorularına eklenmiştir. Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket tekniği kullanılmıştır. Anket formu, gerekli etik kurul izni¹ alındıktan sonra kolayda örnekleme yöntemi ile seçilen katılımcılara uygulanmıştır. Anket formunda katılımcılara demografik bilgiler dışında 5’li likert ölçeği ile hazırlanan 15’i baskı, 16’sı fırsat ve 17’si haklı sebepler boyutuna ilişkin olmak üzere toplam 48 soru yöneltilmiştir. Cevaplar “1-Kesinlikle Katılmıyorum”, “2- Katılmıyorum”, “3-Kararsızım”, “4-Katılıyorum” ve “5-Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde belirlenmiştir. Verilerin analizinde SPSS-21 programı yardımı ile korelasyon analizi tekniği uygulanmıştır. Korelasyon analizi iki değişken arasındaki ilişkinin ve bağımlılığın gücünü belirlemeye yönelik bir analiz tekniğidir. Amaç, bir değişkendeki değişikliğin diğer değişkeni ne yönde etkileyeceğini görmektir (Coşkun vd., 2015, s. 228).

¹ Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 25.02.2019 tarih ve E.6677 sayılı izin yazısı.

4.4. Araştırma Hipotezleri

Araştırma kapsamında hile üçgenini oluşturan baskı, fırsat ve haklı sebepler boyutları arasındaki ilişki düzeylerinin belirlenmesi amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

H₁: Muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde baskı boyutu ile fırsat boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₂: Muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde baskı boyutu ile haklı sebepler boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₃: Muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde fırsat boyutu ile haklı sebepler boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.

5. ANALİZ SONUÇLARI

5.1. Güvenilirlik Testi

Sosyal bilimler alanında yapılan araştırmalarda güvenilirlik düzeyinin 0,70 seviyesinde olması kabul görmektedir. Araştırma kapsamında hazırlanan ankette yer alan 48 ifadenin Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı $\alpha=0,902$ olarak tespit edilmiştir. Bu sonuç araştırma anketinin güvenilirlik düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir.

5.2. Tanımlayıcı İstatistikler

Tablo 2'de araştırmaya katılan 401 meslek mensubunun demografik özellikleri yer almaktadır. Buna göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının 91'i (%23) kadın, 310'u (%77) erkektir. Katılımcıların 93'ü (%23) 35 yaş ve altı, 169'u (%42) 36-45 yaş arası ve 139'u (%35) 46 yaş ve üzeridir. Katılımcıların 14'ü (%3) lise ve öncesi, 12'si (%3) önlisans, 325'i (%81) lisans ve 50'si (%12) lisansüstü eğitim düzeyindedir. Meslek mensuplarının 17'si (%4) serbest muhasebeci, 384'ü (%96) mali müşavirdir. Katılımcıların 106'sı (%26) 0-10 yıl arası, 162'si (%40) 11-20 yıl arası ve 133'ü (%33) 21 yıl ve üzeri deneyime sahiptir. Ayrıca 132'si (%33) 1-25 arası, 133'ü (%33) 26-50 arası, 70'i (%17) 51-75 arası, 66'sı (%16) 76 ve üzeri mükellef sayısına sahiptir.

Tablo 2: Demografik Özelliklere İlişkin İstatistikler

Cinsiyet (n=401)	f	%	Mesleki Unvan (n=401)	f	%
Kadın	91	23	Serbest Muhasebeci	17	4
Erkek	310	77	Mali Müşavir	384	96
Yaş (n=401)	f	%	Mesleki Deneyim (n=401)	f	%
35 ve altı	93	23	0-10 yıl arası	106	26
36-45 arası	169	42	11-20 yıl arası	162	40
46 ve üzeri	139	35	21 yıl ve üzeri	133	33
Eğitim Düzeyi (n=401)	f	%	Mükellef Sayısı (n=401)	f	%
Lise ve Öncesi	14	3	1-25 arası	132	33
Ön Lisans	12	3	26-50 arası	133	33
Lisans	325	81	51-75 arası	70	17
Lisansüstü	50	12	76 ve üzeri	66	16

Tablo 3'te muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileye yönelik algı düzeylerine ilişkin katılım düzeyleri yer almaktadır. Tablo incelendiğinde; katılım düzeyi en yüksek çıkan ifadenin

“4,55” ortalama ile “vergi kanunlarımız sık değişikliğe uğramaktadır” şeklinde sorulan 21. ifadenin olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının neredeyse tamamına yakınının bu ifadeye kesinlikle katılmakta oldukları görülmektedir. Bu ifadeye katılma düzeyinin yüksek çıkması “vergi kanunlarının sık değişmesi takip edilmesini zorlaştırarak hata ve hileye sebep olmaktadır” şeklinde sorulan ve “4,33” ortalaması olan 22. ifadeyi de anlamlı kılmaktadır. Bu ifadelere verilen cevaplar, sık değişen vergi kanunlarının muhasebe hilelerinin temel nedenlerinden biri olduğu sonucunu ortaya koymaktadır. Diğer taraftan ortalaması en düşük çıkan ifade “3,13” ortalama ile “mükelleflerin ağır vergi yükü nedeniyle, vergi kaçırma isteklerini normal karşılıyorum” şeklinde sorulan 41. ifade olmuştur. Ancak, ortalaması en düşük çıkmasına karşın meslek mensuplarının vergi yükü nedeniyle mükelleflerin vergi kaçırma isteklerini kısmen de olsa kabul görmekte olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının İfadelere Katılım Düzeylerinin Aritmetik Ortalaması

	Sorular	Ort.
1	Mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için müşteri beklentilerini karşılayabilmek önemlidir.	3,81
2	Meslek mensuplarının görevlerinden biri müşterilerinin çıkarlarını üst düzeyde tutmaktır.	3,19
3	Türkiye’de vergi için muhasebe anlayışı geçerlidir.	3,92
4	Mükellefler “en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir” anlayışına sahiptir.	3,97
5	Türkiye’de mükellefler vergi kaçırmanın yaygın olduğunu düşünmektedir.	4,23
6	Mükellefler sektördeki emsal işletmelerden daha fazla vergi ödemekten rahatsız olur.	4,26
7	Mükelleflerime, ödeyecekleri vergi miktarı arttığı zamanlarda, bahse konu artışın açıklamasını yapmakta zorlanırım.	3,23
8	Mükellefler az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadır.	3,91
9	Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranmalarına sebep olmaktadır.	3,57
10	Vergilendirme sürecinde mükellef ile muhasebeci çatışması vardır.	3,80
11	Sahte veya yanıltıcı belgelerle işlem yapılmasını isteyen mükellefler vardır.	3,47
12	Müşteri kazanma/kaybetme kaygısıyla tarifenin altında ücret alan meslektaşlar vardır.	4,52
13	Ekonomik kaygı hileye yönlendiren önemli bir sebeptir.	3,89
14	Müşteri kaybetme kaygısıyla, etik dışı müşteri isteklerini kabul eden meslektaşlar vardır.	4,12
15	Muhasebe ücretleri mükellefler tarafından ödendiği için hata ve hileye karşı tutum ve davranışlar mükellef lehine olmaktadır.	3,80
16	Mevcut vergilendirme sistemi ekonomik gelişme ve şartlara yeterli uyumu sağlamamaktadır.	4,15
17	Meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hilelerin temel sebebi vergilendirme sistemidir.	3,65
18	Beyana dayalı vergi sistemi, hata ve hile yapma olasılığını artırmaktadır.	3,46
19	Vergi kanunlarımız karmaşık bir yapıya sahiptir.	4,22
20	Karmaşık vergi sistemi muhasebe hata ve hilelerine sebep olmaktadır.	4,07
21	Vergi kanunlarımız sık değişikliğe uğramaktadır.	4,55
22	Vergi kanunlarının sık değişmesi takip edilmesini zorlaştırarak hata ve hileye sebep olmaktadır	4,33
23	Vergi kanunlarında suistimale açık çelişki ve boşluklar vardır.	4,03
24	Vergi kanunlarındaki çelişki ve boşluklar hata ve hileye uygun ortam hazırlamaktadır.	4,01
25	Türkiye’de vergi denetimleri yeterli değildir.	4,07
26	Vergi denetimlerinin yetersiz olması vergi kaçırma cesaretlendirir.	4,04
27	Türkiye’de vergi kaçırmanın birinin yakalanma ihtimali düşüktür.	3,56
28	Sık vergi denetimleri muhasebe hata ve hilelerini azaltıcı etki gösterir.	3,97
29	Vergi suçları için uygulanan cezalar yeterli değildir.	3,20
30	Düşük vergi cezaları hileye teşvik eder.	3,56
31	Ağır vergi cezaları daha dikkatli davranılmasını sağlayarak hata ve hileleri azaltır.	3,60
32	Kanunda açıkça belirtilmeyen muhasebe hata ve hilelerinin suç olduğunu düşünmüyorum.	3,42
33	Yasal boşlukları mükellef lehine kullanmak doğaldır.	3,33
34	Türkiye’de adil bir vergi sistemi yoktur.	4,35
35	Adil olmayan bir vergi sistemi hileye teşvik eder.	4,27
36	Vergisini düzenli ödeyenler vergi aflarıyla cezalandırılmaktadır.	4,29

37	Vergi afları nedeniyle vergi ahlakı olumsuz etkilenmektedir.	4,25
38	İşletmeler üzerindeki vergi yükü oldukça ağırdır.	4,31
39	Ağır vergi yükü hileli işlemlere sebep olmaktadır.	4,12
40	Vergi yükünün azalmasıyla birlikte, muhasebe hilelerinin de azalacağını düşünüyorum.	4,14
41	Mükelleflerin ağır vergi yükü nedeniyle, vergi kaçırma isteklerini normal karşılıyorum.	3,13
42	Vergi kaçırın mükellefler diğer mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkiler.	4,13
43	Yolsuzluk haberleri vergi kaçırma teşvik etmektedir.	3,80
44	Vergi kaçırmak yaygınsa, vergi ödememek etik dışı davranış olarak kabul edilmemelidir.	3,28
45	Bazı meslek mensuplarına göre yasal boşlukları mükellef lehine kullanmak normaldir.	3,47
46	Bazı meslek mensuplarının hileye yönelik etik dışı davranışlarının yaygın olduğunu düşünüyorum.	3,57
47	Meslektaşlarımla etik dışı davranışları, hata ve hileye karşı tutum ve davranışlarımla olumsuz etkilemektedir.	3,45
48	Muhasebe meslek mensuplarına etik ile ilgili daha fazla eğitim verilmelidir.	4,07

5.3. Korelasyon Analizi ile Araştırma Hipotezlerinin Testi

Korelasyon analizi sonucunda, değişkenler arasındaki ilişki durumunu ve şiddetini gösteren, korelasyon katsayısı olarak adlandırılan ve “r” ile ifade edilen -1 ile +1 arasında bir değer ortaya çıkmaktadır (Kalaycı, 2018, s. 115). Bu değer ± 1 ’e ne kadar yakınsa değişkenler arasındaki ilişki o derece güçlü demektir. Korelasyon katsayısının işareti pozitif (+) ise değişkenler arasında doğrusal yönde bir ilişki, negatif (-) ise ters yönlü bir ilişki söz konusudur. Katsayı değerinin sıfır veya sıfıra yakın olması değişkenler arasında ilişkinin olmadığı veya çok zayıf olduğu sonucunu verir (Can, 2014, s. 347-348). Korelasyon katsayısının $\pm 0,1$ düzeyinde olması durumunda değişkenler arasında düşük bir ilişkinin olduğu kabul edilmektedir. Bu oran $\pm 0,3$ düzeyine olursa orta düzeyde bir ilişki, $\pm 0,5$ düzeyinde olursa yüksek düzeyde bir ilişki olduğu yaygın olarak kabul edilmektedir (Field, 2009, s. 173)

Korelasyon analizinde veri setinin normal dağılım gösterdiği durumlarda Pearson korelasyon katsayısı kullanılmaktadır. Ancak veri setinin sıralı (örneğin; Likert ölçeği) olduğu durumlarda Spearman sıra korelasyonu kullanılmaktadır (Kalaycı, 2018, s. 117). Bu çalışmada ifadeler katılımlı düzeyde Likert ölçeği ile ölçüldüğünden Spearman sıra korelasyonu uygulanmıştır. Araştırma kapsamında baskı, fırsat ve haklı sebepler boyutlarına ilişkin ifadeler birleştirilerek aritmetik ortalamaları alınmış ve analize tabi tutulmuştur.

Tablo 4: Hile Üçgeni Boyutlarına İlişkin Korelasyon Testi

Spearman Korelasyon Testi				
		Baskı	Fırsat	Haklı Sebepler
Baskı	Korelasyon Katsayısı	1,000	,491**	,457**
	Anlamlılık		,000	,000
Fırsat	Korelasyon Katsayısı	,491**	1,000	,603**
	Anlamlılık	,000		,000
Haklı Sebepler	Korelasyon Katsayısı	,457**	,603**	1,000
	Anlamlılık	,000	,000	

** . Korelasyon 0,01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 4’te hile üçgeni boyutlarının karşılıklı ilişkilerine ait korelasyon katsayıları ve istatistiksel anlamlılık düzeyleri yer almaktadır. Tablodan da görüleceği üzere baskı boyutu ile fırsat boyutu arasındaki ilişki düzeyi $p<0,01$ olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde algılanan baskı ile algılanan fırsat arasında 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. İki değişken arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,491$ olarak hesaplanmıştır. Korelasyon katsayısına göre muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde iki boyut arasında doğrusal yönde ve orta düzeyde bir ilişki olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile baskı unsurundaki artış algılanan fırsatlardaki artışın yüzde 49’unu açıklayabilmektedir. Çıkan bu sonuçlar meslek mensupları üzerindeki baskı unsurunun artmasının algılanan fırsatlarda da artış meydana getirdiğini göstermektedir. Korelasyon testi sonucunda “ H_1 : Muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde baskı boyutu ile fırsat boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır” hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 4’te baskı boyutu ile haklı sebepler boyutu arasındaki ilişki düzeyi $p<0,01$ olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde algılanan baskı ile haklı sebepler algısı arasında 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. İki değişken arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,457$ olarak hesaplanmıştır. Korelasyon katsayısına göre muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde iki boyut arasında doğrusal yönde ve orta düzeyde bir ilişki olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile baskı unsurundaki artış muhasebe hilelerinin haklı sebeplerle yapıldığı algısındaki artışın yüzde 45’ini açıklayabilmektedir. Çıkan bu sonuçlar meslek mensupları üzerindeki baskı unsurunun artmasının muhasebe hilelerinin haklı sebeplerle meydana geldiği algısında da artış meydana getirdiğini göstermektedir. Korelasyon testi sonucunda “ H_2 : Muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde baskı boyutu ile haklı sebepler boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır” hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 4’te ayrıca fırsat boyutu ile haklı sebepler boyutu arasındaki ilişki düzeyi $p<0,01$ olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde algılanan fırsat ile haklı sebepler arasında 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. İki değişken arasındaki korelasyon katsayısı $r=0,603$ olarak hesaplanmıştır. Hesaplanan korelasyon katsayısına göre aralarında en yüksek ilişki düzeyi çıkan boyutlar fırsat ve haklı sebepler olmuştur. Bu sonuca göre muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde iki boyut arasında doğrusal yönde ve yüksek düzeyde bir ilişki olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile fırsat unsurundaki artış muhasebe hilelerinin haklı sebeplerle yapıldığı algısındaki artışın yüzde 60’ını açıklayabilmektedir. Çıkan bu sonuçlar meslek mensuplarının algıladığı fırsatlardaki artışın muhasebe hilelerinin haklı sebeplerle meydana geldiği algısında da artış meydana getirdiğini göstermektedir. Korelasyon testi sonucunda “ H_3 : Muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde fırsat boyutu ile haklı gösterme boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır” hipotezi kabul edilmiştir. Hipotezlerin testine yönelik yapılan korelasyon testi sonuçları Tablo 5’te özetlenmiştir.

Tablo 5: Hipotez Testi Sonuçları

Hipotez	Korelasyon Katsayısı (r)	Anlamlılık Düzeyi (p)	Hipotez Kabul/Ret
H ₁ : Muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde baskı boyutu ile fırsat boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	,491	,000	Kabul
H ₂ : Muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde baskı boyutu ile haklı sebepler boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	,457	,000	Kabul
H ₃ : Muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde fırsat boyutu ile haklı sebepler boyutu arasında anlamlı bir ilişki vardır.	,603	,000	Kabul

6. SONUÇ

Hile üçgeni teorisi, bireyleri hile yapmaya iten sebepleri baskı, fırsat ve haklı gösterme olmak üzere üç faktöre bağlamaktadır. Muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirildiğinde mükelleflere ücret bakımından bağımlı olan muhasebeciler, üzerlerinde hissettikleri bu baskıyla, karmaşık kanunlar, denetim yetersizliği ve düşük cezalar gibi vergilendirme sisteminde algıladıkları bazı fırsatları değerlendirerek müşteri istek ve beklentilerini karşılamak adına hileli muhasebe işlemleri gerçekleştirebilmektedir. Bu eylemleri ise vergi adaletsizliği, vergi afları, meslekte etik olmayan davranışların yaygın olması, mesleki bir görev ve/veya mesleğin bir gerçeği olduğu gibi mazeretlerle meşrulaştırabilmektedir.

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarını muhasebe hilelerine yönlendiren faktörler hile üçgeni kapsamında ele alınarak incelenmiştir. Araştırma kapsamında muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde hile üçgeni teorisi kapsamında yer alan baskı, fırsat ve haklı sebepler boyutları arasındaki ilişkilerin gücünün belirlenmesi amacıyla üç hipotez oluşturulmuş ve bu hipotezler korelasyon analizi ile test edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda $p < 0,01$ anlamlılık düzeyinde, “baskı-fırsat” boyutları arasındaki korelasyon katsayısı $r = 0,491$, “baskı-haklı sebepler” boyutları arasındaki korelasyon katsayısı $r = 0,457$ ve “fırsat-haklı sebepler” boyutları arasındaki korelasyon katsayısı $r = 0,603$ olarak belirlenmiştir. Bu değerler “baskı-fırsat” ve “baskı-haklı sebepler” boyutları arasında doğrusal yönde ve orta düzeyde, “fırsat-haklı sebepler” boyutları arasında ise doğrusal yönde ve yüksek düzeyde anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Analiz sonuçlarına göre meslek mensupları üzerindeki baskı unsurunun artmasıyla fırsat algısında ve hile yapmaya yönelik haklı sebeplerin olduğu algısında artış görülmektedir. Ancak hile üçgeni boyutları arasındaki en güçlü ilişki “fırsat-haklı sebepler” boyutları arasında ortaya çıkmıştır. Bu sonuca göre hile yapmaya yönelik haklı sebeplerin olduğu algısında artış meydana geldiğinde, algılanan fırsatlarda diğer boyutlardaki ilişkilere kıyasla daha yüksek bir artış görülmektedir. Araştırma sonuçları değerlendirildiğinde, müşteri beklentileri ve ücret kaygısı yaşayan meslek mensuplarının üzerlerinde baskı hissederek mükelleflerin düşük vergi ödeme isteklerini dikkate alabileceği ve mevcut fırsatları değerlendirebileceği ayrıca bu yönde tutum ve davranışların haklı sebeplerle yapılacağı algısının olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak hile üçgenini oluşturan baskı, fırsat ve haklı sebepler boyutları birbirleriyle anlamlı bir ilişki içerisinde olup muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde birbirlerini doğrusal

yönde etkilemektedir. Bu araştırma İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı bağımsız muhasebeciler üzerinde gerçekleştirilmiştir. Sonuçlar tüm meslek mensuplarına genellenemeyecek olsa da aynı veya benzer ampirik çalışmaların alan yazına önemli katkılar sunacağı düşünülmektedir.

KAYNAKLAR

- ACFE (2018). Report To The Nations 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse. Association of Certified Fraud Examiners.
- Aytekin, İkrabin, (2017). SMMM ve YMM Mesleklerinde Etik Algısı ve Bunun Muhasebe Hata ve Hilelerine Etkisi: TRC 1 Bölgesi Analizi. (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Batı, Murat, (2017). Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı (2 b.). Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bayrakdar, Muhsin, (2019). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkileri ve Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Bedir, S.; Özdemir, D.; Ateş, A., (2016). Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları TRA1 Örneği (1 b.). İmaj Yayınevi., Ankara.
- Borrego, Ana Clara da Conceição, (2014). Tax compliance and tax complexity in Portugal: Essays on the perception of tax professionals. (Unpublished Doctoral Thesis), Universidade do Minh, Braga, Portugal.
- Bozkurt, Nejat, (2016). İşletmelerin Kara Deliği Hile 'Çalışan Hileleri' (3 b.). Alfa Basım Yayım, İstanbul.
- Brown, O. J.; Hays, J.; Stuebs, M. T., (2016). Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle. Accounting and the Public Interest, 16(1), 28-56.
- Button, M.; Gee, J.; Brooks, G., (2012). Measuring the cost of fraud: an opportunity for the new competitive advantage. Journal of Financial Crime, 19(1), 65-75.
- Can, Abdullah, (2014). SPSS ile Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi (3 b.). Pegem Akademi, Ankara.
- Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2015). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı (8. b.). Sakarya Kitabevi, Sakarya.
- Dellaportas, Steven, (2013). Conversations With Inmate Accountants: Motivation, Opportunity And The Fraud Triangle. Accounting Forum, 27, 29-39.
- Dorminey, J.; Fleming, A. S.; Kranacher, M. -J.; Richard, A., (2012). The Evolution of Fraud Theory. Issues in Accounting Education, 27(2), 555-579.
- Ertikin, Kıvanç, (2017). Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti için Kullanılan Proaktif yaklaşımlar. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 75, 71-93.

- Eynon, G., Hill, N. T.; Stevens, K. T., (1997). Factors That Influence The Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications For Universities And The Profession. Journal of Business Ethics, 16, 1297-1309.
- Finn, D. W.; Ckonko , L. B.; Hunt, S. D., (1988). Ethical Problems in Public Accounting: The View from the Top. Journal of Business Ethics, 7, 605-615.
- Field, Andy, (2009). Discovering Statistics Using SPSS (3. b.). Sage Publications, London.
- Finn, D. W.; Ckonko , L. B.; Hunt, S. D., (1988). Ethical Problems in Public Accounting: The View from the Top. Journal of Business Ethics, 7, 605-615.
- Golden, T. W.; Skalak, S.; Clayton , M., (2011). A guide to forensic accounting investigation. Erişim: <https://ebookcentral.proquest.com>.
- Göçen, Ceren Ayça, (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası. Mali Çözüm, 97, 107-129.
- Gökten, Pınar Okan, (2018). Hileli Eylemlerin Nedenlerine İlişkin Paradigma Değişimleri: Üçgen, Elmas ve Diğerleri. İşletme Araştırmaları Dergisi, 10(3), 655-669.
- Gray , K. R.; Frieder, L. A.; Clark, G. W., (2007). Financial Bubbles and Business Scandals in History. International Journal of Public Administration, 30(8-9), 859-888.
- Gullkvist, B.; Jokipii, A., (2013). Perceived importance of red flags across fraud types. Critical Perspectives on Accounting, 24, 44-61.
- Gümüş, U. T.; Göğebakan, H., (2016). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. International Journal of Business, Economics and Management Perspectives, 3, 12-27.
- Güney, S.; Çınar, O., (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (Smmm) Etik Algıları: Erzurum Örneği. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26(2), 91-106.
- Gürsoy, Hakan, (2009). Muhasebe Hilesi. Yaklaşım, 203, 1-21.
- Gürsoy, Kemal, (2018). Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Beden Dilinin Kullanılması. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Jones, Michael John, (2011). Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals. West Sussex: JohnWiley&SonsLtd.
- Kalaycı, Şeref, (2018). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri (9. b.). Dinamik Akademi, Ankara.
- Kiefer, Meral Varish, (2014). Bank failures and mergers in Turkey: 1992-2014. Journal of Economic & Financial Studies, 2(5), 31-49.
- Kutlu, Hüseyin Ali, (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 63(2), 143-170.
- Küçük, İsmail, (2008). Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Lev, Baruch, (2003). Corporate Earnings: Facts and Fiction. Journal of Economic Perspectives, 17(2), 27-50.
- Lyke, B.; Jickling, M., (2002). WorldCom: The Accounting Scandal. CRS Report for Congress, (1-6).
- Mengi, Banu Tarhan, (2012). Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu. Mali Çözüm, 114, 113-126.
- Nazlıoğlu, B.; Özerhan, Y., (2012). Fraudulent Financial Reporting (FFR) Detection: A Perspective From Turkey. World of Accounting Science, 14(2), 99-114.
- Özçelik, Münevver Katkat, (2018). Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir İnceleme. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20, 493-517.
- Parker, R. Henry, (1991). Misleading Accounts? Pitfalls for Historians,. Business History, 33(4), 1-18.
- Plecnik, James Matthias, (2015). Three Essays on: Ethics and Responsibility in Taxation. (Unpublished Doctoral Thesis), The University of Memphis, Tennessee.
- Ramos, Michael. (2003). Auditor's Responsibility For Fraud Detection. Journal of Accountancy, 195(1), 28-35.
- Rezaee, Zabihollah, (2005). Causes, Consequences, And Deterrence Of Financial Statement Fraud. Critical Perspectives on Accounting, 16, 277-298.
- Saygılı, Tahsin, (2015). Babil Hukuku ve Hamurabi Kanunları. Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi, 2(2), 1-22.
- Soltani, Bahram, (2014). The Anatomy of Corporate Fraud: A Comparative Analysis of High Profile American and European Corporate Scandals. Journal of Business Ethics, 120, 251-274.
- Stuebs, M.; Wilkinson, B., (2010). Ethics And The Tax Profession: Restoring The Public Interest Focus. Accounting and the Public Interest American Accounting Association, 10, 13-35.
- Şengür, Evren Dilek, (2010). İşletmelerde Hile, Hilenin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Takril, N.; Sanusi, S., (2014). An Exploratory Study Of Malaysian Tax Practitioners Perception On The Practice Of Aggressive Tax Avoidance. E-proceedings of the Conference on Management and Muamalah, 218-231.
- Taştan, Hakan, (2006). Vergi Kayp ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tiscini, R.; Donato, F., (2006). The Relation Between Accounting Frauds And Corporate Governance Systems: An Analysis Of Recent Scandals. 1-16. Erişim: <http://ssrn.com/abstract=1086624>.

- Topsak, Fatih, (2009). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Vassiljev, M.; Alver , L., (2016). Concept and Periodisation of Fraud Models: Theoretical Review. 5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016), 473-480, Atlantis Pres.
- Ward, S. P.; Ward, D. R.; Deck, A. B., (1993). Certified Public Accountants: Ethical Perception Skills and Attitudes on Ethics Education. Journal of Business Ethics, 12(8), 601-610.
- Wells, Joseph T., (2001). Why Employees Commit Fraud. Journal of Accountancy, 191(2), 89-91.
- Wells, J. T.; Gill, J. D., (2007). Assessing Fraud Risk. Journal of Accountancy, 204(4), 63-65.
- Yardımcıoğlu, M.; Ada, Ş., (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, 3(1), 43-55.