



**SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Ana Bilim Dalı**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ÜZERİNE  
ETKİLERİ VE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE  
BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA:  
SIVAS ÖRNEĞİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Muhsin BAYRAKDAR**

**Sivas**

**Temmuz 2019**

**SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Ana Bilim Dalı**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ÜZERİNE  
ETKİLERİ VE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE  
BAKIŞ AÇILARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA:  
SİVAS ÖRNEĞİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Muhsin BAYRAKDAR**

**Tez Danışmanı**

**Dr. Öğr. Üyesi SAİD ALPAGUT ŞENEL**

**Sivas**

**Temmuz 2019**

## KABUL VE ONAY

**Üniversite:** : Sivas Cumhuriyet Üniversitesi  
**Enstitü** : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
**Ana Bilim Dalı** : İşletme Ana Bilim Dalı  
**Tezin Başlığı** : Muhasebe Hata ve Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkileri ve Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği  
**Savunma Tarihi** : 20/06/2019  
**Danışmanı** : Dr. Öğr. Üyesi Said Alpagut ŞENEL

Unvanı - Adı Soyadı

İmza

**Jüri Başkanı** : Dr. Öğr. Üyesi Said Alpagut ŞENEL

**Üye** : Dr. Öğr. Üyesi Yüksel AYDIN

**Üye** : Dr. Öğr. Üyesi Mustafa GÜL

**Oy Birliği**

**Oy Çokluğu**

Muhsin BAYRAKDAR tarafından hazırlanan Muhasebe Hata ve Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkileri ve Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma başlıklı tez, kabul edilmiştir. ..../..../.....

Prof. Dr. Ahmet ŞENGÖNÜL  
Enstitü Müdürü

## ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

1. Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
2. Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
3. Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dâhil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
4. Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

.16./07./2019

Muhsin BAYRAKDAR



## TEŐEKKÜR

Tez çalıőmamın baőından sonuna kadar desteği ve katkılarından dolayı değerli hocam ve tez danıőmanım Sayın **Dr. Öğr. Üyesi SAİD ALPAGUT ŞENEL**'e, tezin çeşitli aőamalarında görüş ve önerilerini esirgemeyen anket sorularına katkıda bulunan sayın **Doç. Dr. MEHMET DEMİR**'e, anket sorularının güçlölüğünü sınavan sayın **Dr. Öğr. Üyesi YÜKSEL AYDIN**'a, anket çalışmasının uygulanabilirliğini inceleyen **Prof. Dr. Yalçın KARAGÖZ**'e, sayın adalet öğretmeni **FATMA DEMİR**'e katkılarından dolayı sonsuz teőekkürlerimi sunarım.

# İÇİNDEKİLER

<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>i</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	<b>v</b>
<b>TABLO LİSTESİ</b> .....	<b>ix</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>xi</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>xiii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>I. BÖLÜM</b> .....	<b>3</b>
<b>MUHASEBEYE GENEL BAKIŞ</b> .....	<b>3</b>
1.1. Muhasebe Kavramı ve Tanımı .....	3
1.2. Muhasebenin Doğuşu ve Evrimi .....	3
1.3. Muhasebe Mesleği.....	6
1.3.1. Muhasebe Mesleğinin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi.....	8
1.3.2. Muhasebe Mesleğinin Önemi ve Özellikleri .....	8
1.3.3. Etik Kavramı ve Mesleki Etik .....	10
1.3.3.1. Muhasebe Mesleğinde, Etik Düzenlemeler ve İlkeler .....	11
1.3.4. Gelişmiş Bazı Ülkelerde Muhasebe Mesleği.....	21
1.3.4.1. Amerika Birleşik Devletleri.....	22
1.3.4.2. İngiltere .....	23
1.3.4.3. Almanya.....	24
1.3.5. Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Mesleki Unvanlar.....	25
1.3.5.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM).....	27
1.3.5.2. Yeminli Mali Müşavir (YMM).....	29
1.4. Muhasebe ile İlgili Uluslararası Kuruluşlar .....	29
1.4.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi .....	31
1.4.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu .....	32
1.4.3. ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu.....	34
1.4.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu .....	35
1.5. Türkiye’de Muhasebe ile İlgili Kuruluşlar .....	37
1.5.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD).....	37

1.5.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB).....	38
1.5.3. Temel Eğitim Staj Merkezi (TESMER) .....	39
1.5.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK).....	40
1.5.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	41
1.5.6. Kamu Gözetim ve Denetim Kurulu (KGK).....	43
<b>II. BÖLÜM.....</b>	<b>47</b>
<b>MUHASEBEDE YAPILAN HATA VE HİLELER İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....</b>	<b>47</b>
2.1. Muhasebe Hataları ve Nedenleri .....	47
2.2. Muhasebe Hatalarının Çeşitleri .....	48
2.2.1. Matematiksel Hatalar .....	48
2.2.2. Kayıt Hataları.....	49
2.2.3. Nakil Hataları.....	49
2.2.3.1. Rakamsal Hatalar .....	49
2.2.3.2. Hesap Hataları.....	50
2.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları .....	50
2.2.5. Bilanço Hataları .....	51
2.2.5.1. Değerleme Hataları .....	52
2.2.5.2. Hesapların Birleştirilmesi Hatası .....	52
2.2.6. Telafi Edici Hatalar.....	52
2.3. Muhasebede Hile Kavramı ve Tanımı.....	53
2.4. Muhasebe Hilelerinin Altında Yatan Amaçlar .....	54
2.4.1. İşletme Yönetiminin Hile Yapma Amaçları .....	54
2.4.2. İşletme Çalışanlarının Hile Yapma Amaçları.....	55
2.4.3. Bireyleri Hile Yapmaya İten Dürtüler .....	56
2.5. Muhasebede Hile Belirtileri .....	58
2.5.1. Muhasebeyle İlgili Anormallikler.....	58
2.5.2. Olağandışı Davranışlar .....	59
2.5.3. Analitik Anormallikler.....	60
2.5.4. İç Kontrol Zayıflıkları.....	62
2.5.5. Şikayetler, Uyarılar ve İmalar.....	63

2.5.6. Aşırı Yaşam Biçimleri .....	64
2.6. Muhasebede Hile Yapma Yöntemleri .....	64
2.6.1. Kasti Hata Yoluyla Hile.....	65
2.6.2. Kayıt Dışı İşlem Hileleri.....	65
2.6.3. Zamanlama Hilesi.....	66
2.6.4. Vergi Kaçırma Hileleri .....	66
2.6.5. Finansal Tablolarda Hile .....	67
2.6.6. Bilanço Hileleri.....	68
2.6.6.1. Bilanço Güzelleştirme.....	68
2.6.6.2. Bilanço Kötüleştirme .....	69
2.6.7. Hayali Hesaplarla Hile.....	70
2.6.8. Sahte Belge Düzenleme Hilesi .....	70
2.6.9. Bilgisayar Yoluyla Hileler.....	71
2.6.10. Muhasebe Verilerinin Saldırıya Uğraması .....	72
<b>III. BÖLÜM.....</b>	<b>73</b>
<b>MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ.....</b>	<b>73</b>
3.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı.....	73
3.2. Muhasebede Doğru Bilginin Önemi.....	76
3.3. Muhasebe Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Etkisi.....	79
3.3.1. Muhasebe Manipülasyonu/Hilesi ve Kavramsal Açıklamalar .....	79
3.3.2. Muhasebe Manipülasyonunun Amaçları ve Zararları .....	81
3.3.3. Muhasebe Manipülasyonlarının Yöntemleri .....	82
3.3.3.1. Kar Yönetimi (Earnings Management).....	83
3.3.3.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing).....	83
3.3.3.3. Agresif Muhasebe (Aggressive Accounting).....	84
3.3.3.4. Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting).....	84
3.3.3.5. Finansal Hile (Fraud) .....	84
<b>IV. BÖLÜM.....</b>	<b>87</b>
<b>MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE</b>	
<b>BAKIŞ AÇILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA .....</b>	<b>87</b>
4.1. Araştırmanın Amacı .....	87
4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları.....	87



4.3. Araştırmanın Yöntemi .....	88
4.4. Verilerin Analizi .....	89
4.4.1. Ölçeğin Yapı geçerliliği (Güvenirlilik Analizi) .....	89
4.4.2. Verilerin Frekans Dağılımları ve Değerlendirilmesi .....	90
4.4.3. Homojenite Testi.....	126
4.4.4. Normal Dağılım Testi .....	127
4.4.5. Verilerin Ortalaması .....	129
4.4.6. Independent Student t Testi. ....	130
4.4.7. One Way Anova Testi.....	132
4.4.8. Regresyon Analizi.....	141
4.4.9. Korelasyon analizi .....	148
<b>SONUÇ</b> .....	<b>151</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>155</b>
<b>EKLER</b> .....	<b>171</b>
Ek 1. Anket Formu .....	171
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	<b>179</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>ACCA</b>	: İngiltere Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği
<b>Act</b>	: Serbest Muhasebe Kanun Modeli
<b>AIA</b>	: Amerika Muhasebeciler Enstitüsü
<b>AICPA</b>	: Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>C</b>	: Cilt
<b>CBT</b>	: Bilgisayar Tabanlı Test
<b>CIA</b>	: Sertifikalı İç Denetçiler
<b>CIMA</b>	: Yetkili Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
<b>CIPFA</b>	: Yetkili Devlet Muhasebeciler Enstitüsü
<b>CPA</b>	: Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri
<b>EG</b>	: Edinburgh Grubu
<b>FAF</b>	: Finansal Muhasebe Vakfı
<b>FASB</b>	: Amerika Birleşik Devletleri Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>FCM</b>	: Akdeniz Muhasebeciler Federasyonu
<b>FEE</b>	: Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
<b>IAAER</b>	: Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği
<b>IASB</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>IASC</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>ICA</b>	: Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü
<b>ICAEW</b>	: İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü
<b>ICAI</b>	: İrlanda Yetkili (Ruhsatlı) Muhasebeciler Enstitüsü
<b>ICAS</b>	: İskoçya Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü

<b>IDW</b>	: Almanya İşletme Denetçileri Enstitüsü
<b>IEG</b>	: Uluslararası Eğitim Yönergeleri
<b>IESBA</b>	: Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartlar Kurulu
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IFRIC</b>	: Standart Yorumlama Komitesi
<b>IPSASB</b>	: Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>M.Ö.</b>	: Milattan Önce
<b>M.S.</b>	: Milattan Sonra
<b>NASBA</b>	: Muhasebe Kurulları Devlet Ulusal Kurumu
<b>PA</b>	: Kamu Muhasebecisi
<b>S</b>	: Sayı
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>SAC</b>	: Standart Danışma Konseyi
<b>SEC</b>	: ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
<b>SEEPAD</b>	: Güney Doğu Avrupa (Balkanlar) Muhasebe Gelişimi Ortaklığı
<b>SM</b>	: Serbest Muhasebeci
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TESMER</b>	: Temel Eğitim Staj Merkezi
<b>TCK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TL</b>	: Türk lirası
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UAA</b>	: Tek Düzen Muhasebe Kanunu
<b>vd.</b>	: Ve diğerleri
<b>vs.</b>	: Vesaire
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>WPK</b>	: Almanya İşletme Denetçileri Odası
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir
<b>Yy.</b>	: Yüzyıl



## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 4.4.1.1.</b> Güvenirlik Analizi Sonuçları .....	90
<b>Tablo 4.4.2.1.</b> Meslekte Bulunma Süre Tablosu .....	90
<b>Tablo 4.4.2.2.</b> Cinsiyet Dağılımı Tablosu .....	91
<b>Tablo 4.4.2.3.</b> Yaş Dağılımı Tablosu .....	91
<b>Tablo 4.4.2.4.</b> Öğrenim Durumu Tablosu .....	91
<b>Tablo 4.4.2.5.</b> Aylık Gelir Tablosu.....	92
<b>Tablo 4.4.3.1.</b> Anket Verilerinin Homojenite Testi.....	126
<b>Tablo 4.4.4.1.</b> Normal Dağılım Tablosu .....	128
<b>Tablo 4.4.5.1.</b> Verilerin Ortalaması.....	129
<b>Tablo 4.4.6.1.</b> Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Cinsiyete Göre Değerlendirilmesi.....	131
<b>Tablo 4.4.7.1.</b> Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Meslekte Çalışma Sürelerine Göre Değerlendirilmesi.....	132
<b>Tablo 4.4.7.2.</b> Gruplar arası LSD testi .....	134
<b>Tablo 4.4.7.3.</b> Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Yaşa Göre Değerlendirilmesi.....	135
<b>Tablo 4.4.7.4.</b> Gruplar Arası LSD Testi .....	136
<b>Tablo 4.4.7.5.</b> Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Öğrenim Durumlarına Göre Değerlendirilmesi .....	137
<b>Tablo 4.4.7.6.</b> Gruplar arası LSD testi .....	138
<b>Tablo 4.4.7.7.</b> Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Kazanç Durumlarına Göre Değerlendirilmesi .....	139
<b>Tablo 4.4.7.8.</b> Gruplar arası LSD testi .....	141
<b>Tablo 4.4.8.1.</b> Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması .....	141
<b>Tablo 4.4.8.2.</b> Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması .....	143
<b>Tablo 4.4.8.3.</b> Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması .....	144
<b>Tablo 4.4.8.4.</b> Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması .....	145

<b>Tablo 4.4.8.5.</b> Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması.....	146
<b>Tablo 4.4.8.6.</b> Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması.....	147
<b>Tablo 4.4.8.7.</b> Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması.....	148
<b>Tablo 4.4.9.1.</b> Pearson Korelasyon Analizi .....	149

## ÖZET

Muhasebenin tarihsel süreçte sürekli bir değişim ve gelişim aşamasında olduğu ve bu değişim ve gelişimin beraberinde getirdiği olumlu gelişmelerin yanı sıra birtakım sorunları da barındırması, uluslararası muhasebe çevrelerini harekete geçirmeye zorlamış ve muhasebenin ve de muhasebe mesleğinin belirli standartlara oturtulması amacıyla uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur. Bu standartlar çerçevesinde muhasebe hatalarının ve muhasebe hilelerinin tespiti ve önlenmesi amaç edinilmiş olup, uluslararası muhasebe ülkelerinin birbiriyle uyumlu halde çalışması hedeflenmiştir. Bu hedeflerden bir diğeri de meslek mensubunun sorumlulukları ve meslekle ilgili sorunlarının çözüme kavuşturulması olmuştur.

Muhasebede yapılan hata ve hilelerin, Muhasebe Bilgi Sistemine etkileri çalışmamızın konusunun bünyesinde olup, ayrıca meslek mensuplarının muhasebe hatalarına ve muhasebe hilelerine bakış açılarına yönelik Sivas ilinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerine ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırma kapsamında elde edilen verilerin güvenilirlik analizi, grupların frekans dağılımı, normal dağılım ve homojenite testi yapıldıktan sonra istatistiksel olarak anlamlılık için student t testi, one way anova testi ve regresyon analizi yapılmıştır. Son olarak pearson korelasyon testi ile gruplar arası korelasyon incelenmiştir. Araştırmada elde edilen bulgular ve varılan sonuçlar sonuç kısmında verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe mesleği, meslek mensubu, muhasebede hata, muhasebede hile, hile belirtileri ve hile yöntemleri, muhasebe bilgi sistemi.





## ABSTRACT

In addition to the positive developments brought by this change and Development, Accounting has forced the international accounting environment to take action and international accounting standards have been established in order to set certain standards for accounting and accounting profession. In accordance with these standards, accounting errors and accounting fraud are determined and prevented, and international accounting countries are intended to work in harmony with each other. One of these goals was to resolve the responsibilities and problems of the professional staff.

The effects of errors and irregularities in accounting on Accounting Information System in our study, a survey was carried out on occupational professionals working in the province of Sivas regarding accounting errors and accounting fraud perspectives of professional members. The student t test, one way ANOVA test and regression analysis were performed after the reliability analysis of the data obtained from this research, frequency distribution of the groups, normal distribution and homogeneity test were performed. The Pearson correlation test was used to determine the correlation between the two groups. The results of the study and the results obtained are given in the results section.

**Key Words:** Accounting profession, professional member, error in accounting, cheating in accounting, cheating symptoms and cheating methods, accounting information system.



## GİRİŞ

İşletmelerin öncelikli amaçları arasında, kâr amacı gütmeleri ve bu amaç doğrultusunda işletmenin devamlılığını ve sürdürülebilirliğini sürekli kılmak için yenilik peşinde koşmaları yatmaktadır.

Tüm bu arayış çabaları işletmelerin gün geçtikçe büyümeleri ve gelişmeleri anlamına gelmektedir ki, bu değişim ve gelişim çabası işletmelerin iç yapılarının da karmaşık bir yapıya dönüşmesine neden olmaktadır. Bütün bu karmaşık sarmal, işletmeyle ilgili tarafların işletmenin genel durumu konusunda bilgi edinebilmelerini zorlaştırmaktadır.

İşletmeden işletmeye, ülkeden ülkeye, bölgeden bölgeye hatta kıtadan kıtaya değişen farklı muhasebe uygulamaları, muhasebeyle ilgili tarafları çözüm arayışları içerisine sokmuş ve sonuç itibarıyla uluslararası muhasebe standartları getirilmesi amacıyla birçok kuruluş, muhasebenin aynı yöntem ve tekniklerle uygulanabilirliğini sağlamak adına standartlar oluşturmaya başlamıştır.

Bütün bu standartlar muhasebeyi, anlamlı kılabilmek, çift başlılığı ortadan kaldırabilmek, herkes tarafından kabul edilebilecek bir yapıya kavuşmasını sağlamak adına oluşturulmuştur. Bu hedefler doğrultusunda yapılan çalışmalarla, muhasebenin tam manasıyla matematik bilimi kadar uluslararası genellebilirlik standardına sahip olamasa da uygulanabilirlik açısından yeterli bir seviyeye ve saygınlığa kavuştuğu tezi kabul edilebilir.

Günümüzde muhasebeyi, ülkelerin örf ve adetlerinden kaynaklı farklı uygulamaların yol açtığı karmaşıklıktan kurtarmak, muhasebe standartlarının ödevi ve görevi sayılmaktadır.

Muhasebenin güvenilirliğine ve saygınlığına zarar veren bir başka husus ise, muhasebede yapılan hatalar ve yapılan hilelerdir. Bütün bu yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi adına uluslararası örgütlerin çalışmaları sürekli güncel vaziyette devam etmektedir.

Yapılan bu hilelerin, mikro seviyeden makro seviyeye doğru adeta bir domino etkisi yaparak çok büyük zararlar ve yıkımlar meydana getirdikleri tüm

muhasabe çevreleri tarafından kabul edilmektedir. Hilenin kim/kimler veya hangi kurum/kuruluşlar tarafından yapıldığı fark etmeksizin bu zarar ve yıkımların başta muhasabe bilgi sisteminin güvenilirliğini ve işlerliğini sekteye uğratması, ardından da işletme yöneticileri de dahil, yatırımcılar, ortaklar, çalışanlar ve devlet gibi kısacası tüm toplumu olumsuz yönde etkilediği açıktır.

Dolayısıyla uluslararası muhasabe standartlarını oluşturan kuruluşlar, hilelerin önüne geçilmesi amacıyla birçok yöntem ve teknik geliştirmişler ve bunların uygulanması için çaba sarf etmeyi kendilerine görev edinmişlerdir.

Çalışmanın amacı, muhasabe hata ve hilelerinin muhasabe bilgi sistemi üzerine etkileri ve meslek mensuplarının muhasabe hata ve hilelerine bakış açısı oluşturmaktadır. Bu sayede bireyleri hile yapmaya yönelten etkenler belirlenerek, birbirlerine kıyasla ağırlık dereceleri ölçülmeye çalışılmıştır.

Ana faktör olarak muhasabe de bireyleri hileye yönelten etkenler araştırma konumuzu oluşturmaktadır. Bireyi hile yapmaya yönelten etkenleri araştırmak ve bu etkenleri ortaya koymak adına muhasabe mesleğini icra eden muhasabe meslek mensuplarına yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışma ile meslek mensuplarının muhasabeye karşı sorumluluklarından yola çıkılarak; muhasabede yapılan hataların nedenleri, muhasabede yapılan hilelerin nedenleri ve meslek mensuplarının bunları önlemek adına dile getirmiş oldukları çözüm yollarını ortaya koymak amaçlanmıştır.

# I. BÖLÜM

## MUHASEBEYE GENEL BAKIŞ

### 1.1. Muhasebe Kavramı ve Tanımı

Muhasebe kavramı dilimize, Arapça kökenli bir kelime olan *muhasaba* kelimesinden geçmiş olup, Arapça da *hesaplaşma*, *hesap ilmi* anlamlarına gelmektedir. Aritmetik anlamda karşılık bulan Arapça *muhasaba* kelimesi *hesap* (*hisap*) sözcüğünden türemiştir. Sayı sayma anlamına karşılık gelen aritmetik kelimesi ise eski Yunancadan Fransızcaya, Fransızcadan da Türkçeye geçmiştir (Yılmaz, Yılmaz 2016:926). Muhasebede geçen hesap sözcüğü, batı Avrupa ülkelerinin dillerinde aynı sözcükle kullanılmamakta olup, İtalyanca kökenli *conto* sözcüğünden türemiş çeşitli sözcükler şeklinde kullanılmaktadır. Fransızcada *Compte*, İspanyolcada *Cuento*, Almancada *Konto* ve İngilizcede ise *Account* gibi hesap sözcüğüne karşılık gelen sözcükler kullanılmaktadır. Bilindiği üzere, Türkçede hesap sözcüğü kullanılmakta ve bu sözcük *ödeşke* anlamına karşılık gelmektedir (Güvemli 1995:3).

Muhasebenin tanımı, birbiriyle paralellik gösteren birçok tanımlamalarla açıklanabilir. Daha çok bir bilgi sistemi olarak görülen muhasebeyi Sürmeli vd., (2002:9) ‘‘işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme meydana getiren ve para ile ifade edilen (malî) işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi veya kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir.’’ şeklinde tanımlamıştır.

Son olarak Cemalcılar ve Erdoğan (1997:8), farklı bir bakış açısıyla muhasebeyi şu şekilde tanımlamışlardır; Muhasebe, işletmenin faaliyet gösterdiği süre boyunca fonksiyonlarını gerçekleştirmesinde gerekli olan kararların alınması ve yerine getirilmesi sonucu varlık ve kaynaklardaki parasal hareketi belirler ve yeni kararlara ışık tutacak bilgiler haline getirir.

### 1.2. Muhasebenin Doğuşu ve Evrimi

Yazının icat edildiği dönemlerin öncesi de dahil, insanların birbirleriyle alışveriş yaptıkları bilinmektedir. Daha çok takas usulü şeklinde alışverişlerin

yapıldığı eski dönemlerde insanlar, isim olarak hesap sözcüğünü kullanmasalar dahi zihinlerinde bu sözcüğe karşılık gelen davranışı sergilemekteydiler. Bu yüzden bazı muhasebe tarihçileri muhasebenin doğuşunu, insanoğlunun varlığının başlangıcıyla eş tutmaktadırlar. Muhasebenin bir hesaplaşma ihtiyacı sonucu zaruri bir şekilde ortaya çıktığı kanısı, muhasebe tarihçileri tarafından benimsenmiş ve kabul edilmiştir. Dolayısıyla muhasebe, insanlık tarihi kadar eskiye dayanmaktadır (Can 2007:95).

Muhasebe tarihi, günümüzden beş bin yıl öncesini de kapsayan süreç içerisinde bir kayıt tutma düzeni haline gelen geniş bir kapsama alanına sahiptir. Mısırda M.Ö. 3400'li yıllarda, mısır hanedanlığına mensup I. ve II. sülaleler döneminde, papirüsler üzerine yazılmış *hesaplaşma metinleri* ve *hesap icmalleri* en eski muhasebe kayıtları olarak bilinmektedir. Daha sonra bugünkü Mezopotamya sınırlarını kapsayan bölgede M.Ö. 2000 yıllarına ait kil tabletler üzerine yazılmış kayıtlara rastlanmıştır. Aynı şekilde, M.Ö. 490'lı yıllarda pers imparatoru (İran) *dairus* zamanında da muhasebe kayıtlarının varlığına rastlanmıştır (Güvemli 1995:103). Ancak tüm bu kayıtlar günümüzde kullanılan çift taraflı kayıt yönteminden farklı olarak, tek taraflı (basit usul) kayıt yöntemi şeklinde tutulmuşlardır.

Tek taraflı kayıt yöntemi, Batı Avrupa'da 15. yüzyılın ortalarına kadar muhasebe sistemine hâkim olmuştur. Basit kayıt yöntemi de denilen tek taraflı kayıt yönteminde belirli tarihte mali tablo düzenleniyordu. Envanter çıkarılarak, bütün varlıklar, kasa, alacaklar, stoklar alt alta yazılır ve toplanırdı. Bu hesapların altına borçlar yazılır ve tutarları toplanırdı. Tek taraflı kayıt yöntemi, muhasebe de defter düzenine önem veriyordu. Bu yöntemde en önemli defter günlük kayıtların yapıldığı defterdi. İlk olarak bu deftere tarih sırası ile gelişmeler, sınıflandırılmaksızın yazılıyordu. Fakat sonra bu defterin kullanımında iki yönlü bir değişiklik oldu. İlk olarak bir kişiye ait işlemler bir arada gösterilmeye başlandı. İkinci değişiklik ise alıcı ile satıcıların hesaplarının ayrı defterlerde izlenmeye başlanmasıdır. Bu kayıt düzeninin Avrupa'da birçok ülkede kullanıldığı bilinmektedir. İtalya, Hollanda ve Almanya'da örneklerini görmek mümkündür. 1211 yılında İtalya Bologna'da bir bankere ait hesaplar bilinen en eski örnektir. Orta Çağ'da bu yöntemle alacaklar ve borçlar izlenebiliyordu. Bu defterlere kasa işlemleri ile envanter kayıtları da

geçiriliyordu. Bazen vadeli işlemler de bu defterlerde yer alıyordu fakat tüm kayıtlar tek yanlı basit kayıt yöntemiyle yapılıyordu (Cemalcılar Erdoğan, 1997:8).

Bazı bakkalların, günümüzde de kullandığı ve müşterilerine veresiye yaptığı satışları izleme şekli tek taraflı kayıt yöntemine örnektir. Satıcı, ürünü alan kişinin sayfasına sattığı ürünün tutarını işler. Ay sonunda o kişi adına yapılan kayıtların tutarı alıcıdan tahsil edilir ve hesabından düşülür fakat kasa mevcudundaki artış için herhangi bir kayıt yapılmaz. Bu yöntemde sermaye ve sonuç hesaplarına yer verilmez. Sermayeyi bulabilmek için mevcutların ve alacakların belirlenerek toplamalarının alınması ve bundan borçların düşülmesi gerekecektir. Böylece dönem başı ve dönem sonu sermayeleri birbiri ile karşılaştırılır ve sermayedeki artışlar karı, azalışlar zararı gösterir (Sevilengül 2008: 63).

Tek taraflı kayıt yöntemiyle hesap sayısı artırılıyor ve hesaplar daha akılcı tutuluyordu. Fakat varlıklardaki değişikliklerin tüm yönleriyle izlenmesi ihtiyacı doğduğu zaman, tek taraflı kayıt sisteminin de yetersizlikleri ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu yetersizliklerin bilinmesine rağmen çift taraflı kayıt yöntemine geçilmesi uzun zaman almıştır. Bunun nedenleri arasında muhasebe yazarlarının iş yaşantısıyla fazla ilgilerinin bulunmaması olduğu ileri sürülmektedir. Muhasebe alanıyla ilgili yazarların çoğu matematikle uğraşıyordu ve defter tutmamışlardı. 15. yüzyıldan itibaren tek taraflı kayıt yönteminin yanında büyük defterlerin kullanımı yaygınlaşmıştır. Bu gelişmeler çift taraflı kayıt yönteminin yerleşmesine ve gelişmesine neden oluyordu (Güvemli 2007:1-7).

Çift taraflı kayıt yöntemini ilk ortaya çıkaran kişiyle ilgili literatürde bir bilgi olmasa da bu konuda ilk eserin Luca Pacioli'ye ait olduğu bilinmektedir. Aynı zamanda din adamı da olan Luca Pacioli'nin matematik konularının ağırlıkta olduğu kitabında çift taraflı kayıt yöntemi de tasvir edilmektedir. *Summa Arithmetica* isimli kitap 1494 yılında Venedik'te basıldığı için "Venedik Usulü" olarak da tanınmıştır. Çift taraflı kayıt yönteminin o bölgede kullanılmasında, o bölgedeki ticari hayatın canlı olmasının katkısı büyüktür. Bu yöntem 14. yüzyılın başlarından itibaren o bölgede kullanılmıştır. Avrupa'da ekonomik hayatın ve ticaretin bu dönemde hızlı ilerleme kaydetmesi tek taraflı kayıt yönteminin yetersizliğini ortaya çıkarmıştır. İtalyan tüccarların ticaretteki başarıları, hesaplarını geliştirmelerine ve muhasebeyi



yönetim aracı olarak kullanmaya başlamalarına sebep olmuştur. Romen rakamlarında sıfır olamaması ve çok yer kaplaması İtalyan tüccarları Arapların kullandığı sayı düzenine itmiş ve böylece muhasebe işlemlerinde kolaylık sağlarken çift taraflı kayıt sisteminin de gelişmesine katkıda bulunmuşlardır. Büyük defterlerin kullanılmaya başlanmasıyla çift taraflı kayıt zorunlu hale gelmiştir (Güvemli 2007:3-10).

### 1.3. Muhasebe Mesleği

Dünyada farklı iş kategorileri vardır. Bu iş kategorileri, belli başlı kurallar çerçevesinde yürütülür ve karşılında bir kazanç sağlanır. Bu belli başlı iş kategorileri meslek olarak tanımlanır. Örneğin Demir ve Acar meslek kavramını, ‘‘ belirli bir düzeyde beceri, teorik bilgi, eğitim ve diploma gerektiren, niteliği toplumdaki topluma değişmekle beraber yüksek statü, prestij ve gelir kazandıran iş’’ (Demir, Acar 1996:155) olarak tanımlamışlardır. Türk Dil Kurumunun güncel sözlüğünde meslek kavramı, ‘‘ belirli bir eğitim ile kazanılan, sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş’’ (Güncel Türkçe Sözlük, 2018:-) olarak tanımlanmıştır. Seyitoğlu ise meslek kavramını, ‘‘bir kimsenin geçimini sağlamak için sürekli çalıştığı iş, ileri düzeyde bilgi, eğitim veya yaratıcı güç gerektiren faaliyet grubundaki insanların oluşturdukları topluluk’’ (Seyitoğlu, 2002:424) olarak tanımlamaya çalışmıştır.

Yapılan bir işin meslek olarak kabul edilebilmesi için;

- i) Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içermesi,
- ii) Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılması ve
- iii) Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması, gereklidir. Bu nitelikleri sağlayan iş faaliyetleri meslek olarak kabul edilmektedir (Marşap 1996:119; Ertaş 2002:117).

Yukarıda özellikleri sıralanan tanımlamalar doğrultusunda ‘‘muhasebe mesleği’’, tüm dünyada kabul görmüş evrensel bir meslek olarak görülmektedir (Altan 2004:30). Bahsedilen üç özelliğe göre muhasebe mesleğinin değerlendirilmesi şu şekilde yapılabilir (Dinç, Kaya 2006:141):

- i) Teknolojik gelişmelere ve mevzuat değişikliklerine sürekli uyum sağlayan muhasebe mesleği, kullanıcılarına yeni bilgiler sağlayabilmektedir.
- ii) Çoğu mesleğe kıyasla muhasebe mesleği, farklı yönleriyle ağır basmaktadır. Mesleğin icra edilmesi esnasında karşılaşılan problemler, muhasebe standart ve ilkeleri doğrultusunda çözüme kavuşturulabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında bazı mesleklerde standart ve ilkelerin varlığından bahsetmek mümkün değildir.
- iii) Öte yandan muhasebe mesleğinin üretim sunduğu bilgiler, mikro seviyeden makro seviyeye geniş bir kesimi ilgilendirmesi açısından önem arz etmektedir. Ayrıca muhasebe mesleğinin topluma karşı sosyal sorumluluklarının olduğunu belirtmek gerekir.

Tüm bu özellikleri bünyesinde barındırması açısından muhasebe mesleğini, karmaşık bir yapıya sahip olması ve de sürekli kendini geliştirmeye müsait olması, karşılaştığı sorunları mesleki ilkelere göre aşması, kamuya ve özel sektöre sorumluluk çerçevesinde hizmet etmesi gibi özelliklere sahip bir meslek olarak tanımlamak mümkündür (Kutlu 2008:71). Tüm bu şartları sağlamasından dolayı muhasebe mesleği bir meslek olarak görülmüş ve mesleğe zaman içerisinde profesyonellik katan nitelikler kazandırılmıştır (Akbulut 1999:126).

Muhasebe mesleğini Kısakürek ve Pekcan, ‘‘muhasebeden elde edilen bilginin ekonomik değere sahip, birbirinden farklı amaçlar için kullanıcısı bulunan ve ekonomik sistem ile kullanıcıların davranışlarını etkileyen, değişik süreçlerin bir araya gelerek oluşturduğu sistemli bir bütündür’’ (Kısakürek, Pekcan 2005:107) şeklinde tanımlayarak farklı bir bakış açısı yaratmışlardır.

Başka bir ifadeyle ise; bir ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan yasa ve ilkelere sosyal sorumluluğu içinde hizmet eden, tarafsız doğru ve güvenilir bir şekilde özel ve kamu sektörlerine bağlı olan meslek mensuplarınca iş ve uğraşı olarak uygulanan bir meslek dalı olarak tanımlanmaktadır (Yıldız 2010:157).

Meslek mensubunun, başta kendisi olmak üzere çalışanlarına, müşterilerine, bağlı bulunduğu meslek örgütlerine, devlete ve kısacası tüm topluma karşı sorumlulukları vardır (Pekdemir 1999:19). Diğer farklı mesleklerde görüldüğü gibi muhasebe mesleğinde de kural ve değer yargılarıyla ilgili problemler

yaşanabilmektedir. Meslek mensubu, ne kadar çelişkiler ve ikilemler arasında kalırsa kalsın icra ettiği mesleğe karşı saygısını her zaman gösterebilmeli ve aynı zamanda da dürüst ve tutarlı olmalıdır (Ayboğa 2003:327).

### **1.3.1. Muhasebe Mesleğinin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi**

Daha önce ‘‘muhasebenin doğuşu ve evrimi’’ başlığı adı altında muhasebe tarihinin çok eski çağlara dayandığı konusuna değinilmişti. Ancak muhasebenin bir meslek olarak görülmesi 18. yüzyıldan itibaren önce İngiltere de sonraki yıllarda ise Fransa da ortaya çıkmıştır. Ardından bu ülkeleri Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Hollanda, Almanya ve İsviçre gibi ülkeler takip ederek muhasebe mesleğini tanımışlardır (Yayla, Cengiz 2005:150).

Muhasebe mesleğiyle ilgili olarak ilk yasal düzenleme İngilizler tarafından yapılmıştır. Bu düzenleme, 1870 yılında gerçekleştirilmiş olup, *Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants ICA)* adı altında ilk meslek örgütü kurulmuştur. Daha sonra bu örgüt, 1880 yılında Kraliyet Ruhsatı (Royal Charter) ile resmiyet kazanmıştır. İngiltere’de yaşanan bu gelişmeleri yakından takip eden batı Avrupa ülkeleri de bu oluşumu benzer meslek kuruluşlarıyla sırasıyla şu şekilde takip etmişlerdir; Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895 ve Almanya 1899 (Pur 1995:106).

Muhasebe mesleği bir ihtiyaç unsuru olduğundan tüm ülkelere hızla yayılarak resmiyet kazanmıştır. Globalleşen dünya ihtiyacını karşılamak adına süreç içerisinde gelişimini sürdüren muhasebe mesleği; ticaret, din, devlet, hukuk gibi etkenlerden etkilenecek günümüze kadar gelmiştir. Bu etkileşim beraberinde birçok sonuç doğurmuş, muhasebe mesleği giderek daha da önem kazanmıştır (Daştan 2017: 1253; Gökgöz 2001:169; Karakaya 1994:51; Kurtcebe 2008:42; Terzi 2010:35).

### **1.3.2. Muhasebe Mesleğinin Önemi ve Özellikleri**

Muhasebe mesleği, diğer mesleklerden farklı olarak hem kişilere hem de kurumlara karşı sorumluluk taşımaktadır. Bu sebeple muhasebe mesleğinin çalışma sahası tüm toplumu ilgilendiren bir meslek olduğundan tüm toplumu etkileyebilecek bir öneme sahiptir (Marşap 1996:119). Bu önem çerçevesinde diğer mesleklerden

farklı bir yönü de ilgililerin bilgilendirilmesi için “bilgi” üreten bir hizmet sağlamasıdır.

Muhasebenin/muhasebe meslek mensubunun temel görevleri arasında; işletme yönetimi başta olmak üzere, hissedarlara, işletmeye yatırım yapmak isteyen yatırımcılara tam, doğru ve güvenilir bilgiler sağlama hedefi vardır (Schaltegger, Burritt 2000:76).

İşletmeler arası rekabetin giderek önem kazandığı günümüzde, bir adım önde olma arzusu, beraberinde “temel yetkinlik” (core competence) arayışını da getirmektedir. Bu yetkinliğe ulaşmak ise doğru bilgi üretmekten ve bu bilgiyi doğru yönetmekten geçmektedir (Barca 2002:519).

Ticaretin hızla büyümesinin yanı sıra yaşanan ekonomik gelişmelere ayak uydurabilmek adına işletmelerin rekabet silahı, üretilen bilgi olmuştur. Muhasebe mesleğinin ürettiği bu bilgi, işletmeler için çok değerli bir hazinedir (Karasioğlu, Altan 2004:53). Bu sebepten ötürü, çağımız artık bilgi çağı olarak görülmektedir. Muhasebe mesleğinin ürettiği bilgi, işletmeler için temel güç ana sermaye olarak görülmektedir. Öğrenme ve bilgi edinme hakkı, toplumsal ve ekonomik açıdan olmazsa olmaz bir durum haline gelmiştir (Öğüt 2002:5).

Muhasebe mesleğinin önemi, muhasebe uygulamaları yoluyla ortaya çıkan bilginin; yöneticileri, yatırımcıları, finansörleri, ekonomistleri ve de hükümet politikalarını etkilemesi açısından daha da önem kazanmaktadır. Dolayısıyla muhasebenin ürettiği bilgide, bir yanlışlık bir hata çıkması halinde işletmenin olumsuz etkilenmesi durumu ortaya çıkacağından, makro düzeyde de bir deprem etkisi yaratabileceği göz ardı edilmemelidir (Marşap 1996:122).

Muhasebe mesleğinin önemini daha iyi açıklamak adına, mesleğin önemli özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Kutlu 2008:75; Ertuş 2002:119; Ulukol 1972:219):

- i) *Muhasebe Mesleği Önemlidir*: Çünkü ekonomilerin temel direği olan işletmelerin, kendilerini geliştirmeleri ve ticaret hacimlerini büyütmeleri, muhasebe mesleğinin ürettiği bilgilerin ışığında gerçekleşebilmektedir. Bu bağlamda ekonominin ve mali yapının sıkıntısız bir şekilde işlemesi, muhasebe mesleğinin ürettiği bilgiden

etkilendiğinden, devlet için muhasebe mesleği son derece önemlidir ve saygındır.

- ii) *Muhasebe Mesleği Nitelikli Bilgi Gerektirir:* Meslek mensubu, muhasebe bilgisinin yanı sıra hukuk, ekonomi, finans gibi muhasebeyle iç içe olan dallar hakkında da bilgi sahibi olmalıdır.
- iii) *Muhasebe Mesleği Uzun Tecrübe Gerektirir:* Muhasebe mesleğini icra edecek olan meslek mensubu, uzun yıllar gerektiren bir tecrübe safhasından geçmektedir. Muhasebe mesleği hem teori hem de uygulama gerektiren bir meslek dalıdır.
- iv) *Muhasebe Mesleği Sorumluluk Gerektirir:* Muhasebe mesleğinin ürettiği bilgiler hem işletme içini hem de işletme dışını ilgilendirdiği için ve bu taraflar içinde devletinde olduğu düşünülürse, muhasebe mesleği toplumu ilgilendiren sorumluluk duygusunu gerektirir.
- v) *Muhasebe Mesleği Sır Saklamayı Gerektirir:* Meslek mensupları işletmeler açısından çok önemli ve gizli tutulması gereken bilgileri, yasal sınırlar bağlamında kimseye açıklamamalı veya da kendi çıkarları için kullanmamalıdır. Bu çerçeveden bakıldığında muhasebe mesleği, sır saklama konusunda ketum davranmayı gerektiren bir meslektir.
- vi) *Muhasebe Mesleği Yorucudur:* Muhasebe mesleği hataları kaldırmayan, yüksek enerji ve dikkat gerektiren, kimi zaman uzun saatler boyunca hesaplamalar ve işlemler gerektiren yorucu ve yıpratıcı bir meslektir.

### **1.3.3. Etik Kavramı ve Mesleki Etik**

Eski Yunancada *Ethikos* ve de *Ethos* kelimelerinden türemiş olan (Okay 2011:16) aynı zamanda örf, adet, davranış biçimi ve de karakter anlamlarına gelen etik; insanların başka varlıklarla belli başlı kurallara göre kurulan ilişkiler bütünü veya da değerler bütünü olarak ifade edilir (Cevizci 2002:3).

Etik kavramı, kişi ya da grupların, hangi davranışın doğru hangi davranışın yanlış olduğu davranış biçimlerini yönlendiren, ahlaki değerlere ve ilkelere dayanan kurallar topluluğu şeklinde tanımlanabilir (Ülgen, Mirze 2004:439). Etik kavramı, doğru ve yanlış davranma biçimleriyle ilgilidir, temel anlamda insanın bir başka

insana özünde nasıl davranması gerektiğini ve bu davranışın hangi ilkelere bağlı olması gerektiğini ortaya koyar (Doğan, Karataş 2011:3).

Diğer yandan etik kavramı, bir ahlak felsefesi (Uzun 2015:8) veya bir ahlâk bilgisi (Güriz 2012:15) anlamlarına gelmektedir. Bu sebepten ötürü kavramsal çerçevede düşünüldüğünde etik ve ahlak kelimeleri birbirlerinin yerine kullanılabilir. Ancak bu iki kelime özünde özdeş değildir (Tutar 2013:193). Bunun nedeni, etiğin bir ahlak felsefesi olması, ahlakın ise etiğin bir araştırma konusu olmasından kaynaklıdır. Ahlak, kültürel değerlerle ilgili olarak doğru ve yanlışlarla ilgili davranışları ve bu davranışların uygunluğunu gösterirken, etik daha soyut davranışlara işaret eder. (Ülgen, Mirze 2004:442). Daha açık ifadeyle etik, ahlak kavramını içeren bir disiplini ifade eder. Ve etik, toplumca kabul edilen ilkeler bütünü olarak görülmektedir (Bayrak 2001:2).

İnsanlar mesleklerini yerine getirirken, nasıl davranacaklarına dair kendilerini denetim altında tutarlar. Bu denetim yoluyla başkalarına zarar vermemeyi ve kendi saygınlıklarını korumayı hedefler. Bu etik davranış biçimi, aynı zamanda da hukuk kurallarıyla desteklenmektedir (Özel 2018:685).

Meslek dallarında hangi davranışın doğru, hangi davranışın yanlış olduğu konularını ortaya koyan meslek etiği, (Selimoğlu 2001:5) belli başlı meslek gruplarına ve mesleği icra edenlerin nasıl davranması gerektiğini ortaya koyan kurallar bütünüdür (Daştan 2009:284).

Meslek etiği, belirli bir meslek grubu adına, mesleğini yerine getirenlerin mesleki etik kurallarına uymalarını emreder. Mesleğini düzgün yapmayanları ayırır ve meslekten dışlar. Meslek içi rekabetleri düzenler ve bu rekabet davranışlarını ilkelere bağlar (Aydın 2012:4).

### **1.3.3.1. Muhasebe Mesleğinde, Etik Düzenlemeler ve İlkeler**

Uluslararası kuruluşlarca, muhasebe alanında meslekle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeleri yapan belli başlı kuruluşlar şunlardır:

- i) *Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants AICPA),*
- ii) *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants IFAC),*

iii) *Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors IIA)*  
(Bilen, Yılmaz 2014:59; Çukacı 2006:100; Demir 2015:345; Koçberber  
2008:76; Önder 2001:26; Pekdemir 1999:22; Topsak 2009:38).

Bu kuruluşların muhasebe mesleğinde yaptıkları belli başlı düzenlemeler aşağıda verilmiştir:

**i) *Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)*  
*Tarafından Yapılan Düzenlemeler:***

Muhasebe mesleğiyle ilgili yapılan ilk çalışma, *Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)* tarafından 1966 yılında gerçekleştirilmiş olup, bu çalışma muhasebe mesleğinde meslek etiği standartlarından oluşmaktadır. Uzun yıllar bu standartlar muhasebe mesleğine yön vermiş olup, 1988 yılında enstitü, *mesleki davranış* yasasında değişikliklere giderek standartlara yeni kurallar katmıştır. Dolayısıyla oluşturulan tüm bu standartlar; meslek mensuplarının nasıl davranması gerektiğini, mesleğin prensiplerini ve muhasebe meslek etiğinin nasıl olması gerektiğini ortaya koymak adına oluşturulmuştur. Standartlar, kuruluşa üye ülkeleri bağlayıcıdır ve uyulması zorunlu kurallardan oluşmaktadır. (Bilen, Yılmaz 2014:59).

*Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA)* tarafından çıkarılan *Mesleki Davranış Yasası*, 6 ilke ve 11 etik kuraldan oluşmaktadır.

Mesleki Davranış Yasasında yer alan ilkeler;

- *Dürüstlük,*
- *Tarafsızlık ve Bağımsızlık,*
- *Sorumluluk,*
- *Kamu çıkarı,*
- *Özenli çalışma ve*
- *Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği, şeklindedir.*

Mesleki Davranış Yasasının etik kuralları ise;

- *Bağımsızlık,*
- *Genel standartlara uyum,*
- *Muhasebe ilkeleri ve uyum,*
- *Müşteri bilgilerinin gizliliği,*

- *Dürüstlük ve tarafsızlık,*
- *Meslek onuru ile bağdaşmayan davranış,*
- *Şartlı ücret,*
- *Reklam yapma yasağı,*
- *Komisyon ve danışma ücretleri ve*
- *Meslek unvanı ve mesleği icra biçimi olarak belirtilmiştir (Önder 2001:26; Çukacı 2006:100).*

**ii) *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler:***

1990 yılında çalışmalarına başlayan, *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)*, iki yıllık bir çalışmanın ardından nihayet 1992 senesinde, bünyesinde üye tüm profesyonel muhasebecileri, serbest çalışan meslek mensuplarını ve de bağımlı çalışan meslek mensuplarını ilgilendiren üç ana başlıktan oluşan, *Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Etiği Kuralları* adlı çalışmasını tüm dünyaya duyurmuştur (Topsak 2009:38). Ardından 1998 yılında çıkarttığı, *Muhasebe Mesleği için Meslek Yasası* bildirisini üyelerine sunmuştur. Bağlayıcı nitelikte olan bu kurallar:

- *Kurula üye tüm meslek mensuplarınca uyulması gereken kurallar* (Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik, Yapılan İşe Gerekli Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış),
- *Bağımsız çalışanlarca uyulması gereken kurallar* (Mesleki Görevlendirme, Çıkar Çatışması, Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması, Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler, Hediye ve İkramlar, Müşteriden Emanet Alınan Varlıklar, Bağımsızlık, Tarafsızlık, Denetim ve İnceleme Hizmetleri) ve
- *Bağımlı çalışanlarca uyulması gereken kurallar* (Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması, Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme, Potansiyel Anlaşmazlıklar, Rüşvetler ve Finansal Çıkarlar,) olarak üç başlık altında toplanmıştır (Pekdemir 1999:22; Demir 2015:345).



**iii) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler:**

4 temel ilke ve 11 davranış kuralı, *Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)*, tarafından uyulması gereken ilke ve kurallar şu şekildedir (Koçberber 2008:76):

Uyulması gereken temel ilkeler;

- Dürüstlük,
- Sır Saklama,
- Tarafsızlık ve
- Meslekî Ehliyet

Uyulması gereken kuralları ise;

- *Sertifikalı İç Denetçiler (Certified Internal Auditor CIA)* ve üyeler, sorumluluk çerçevesinde görevlerini yerine getirirken objektif, gayretli ve dürüst olacaktır,
- *Sertifikalı İç Denetçiler (CIA)* ve üyeler, kurumlarının meseleleriyle ilgili konularda, hizmet sağladıkları kişilere bağlılık gösterecektir. Bilerek uygunsuz bir durumun veya yasa dışı bir faaliyetin tarafı olmayacaktır.
- Kurumun çıkarlarına uymayan, görev ve sorumluluklarıyla bağdaşmayan faaliyetlerden kaçınılacak,
- Kurumun çıkarı ile çatışan veya görev ve sorumluluklarını objektif olarak yerine getirmelerini engelleyici faaliyetlere girmekten kaçınılacak,
- Mesleki yönde alınacak kararları olumsuz yönde etkileyebilecek, çalışanlardan, müşterilerden, satıcılardan hediyeler kabul edilmeyecek,
- Mesleki yeterliliklerin kapsamında faaliyetler sürdürülerek, kapsam dışı işlemlerde bulunulmayacak,
- *İç Denetim Standartlarına* uyumlu yöntemler uygulanacak,
- Faaliyetlerin sonuçları raporlanırken belgelere dayandırılacak,
- Üyeler uzmanlıklarını geliştirebilmek için kendilerini gelişime açık tutacaklardır.

Bu kurallar çerçevesinde üyeler, enstitünün yayımladığı tüm kurallara uymakla yükümlüdürler.

Türkiye’de, bu uluslararası kuruluşlar gibi muhasebe mesleğiyle ilgili olarak etik düzenlemelere gitmiştir. Bu düzenlemeleri getiren ulusal kuruluşlar ise şunlardır:

- i) *Hazine ve Maliye Bakanlığı (Maliye ve Gümrük Bakanlığı),*
- ii) *Sermaye Piyasası Kurulu (SPK),*
- iii) *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve*
- iv) *Kamu Gözetim Kurumu (KGK) (Topsak 2009:27; Özkan, Hacıhasanoğlu 2012:39; Çetin, Dağlı 2014:60; Bilen, Yılmaz 2014:65; Güney, Biçer 2016:791; Kaya 2016:184; Tuğay, Kılıç 2017:545).*

Türkiye’de muhasebe meslek etiğiyle ilgili olarak düzenlemeler şu şekildedir:

***i) Hazine ve Maliye Bakanlığı (Maliye ve Gümrük Bakanlığı) Tarafından Yapılan Düzenlemeler:***

Bakanlık tarafından, muhasebe meslek etiği kuralları iki başlık altında toplanmıştır:

- “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik<sup>1</sup>*”: Söz konusu yönetmelikte yer alan;
- “Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartının mesleğin temelini oluşturduğu (mad:6),”
- “Meslek mensuplarının ve bunların yanında çalışanlarının mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemeyecekleri (mad:7),”
- “Meslek mensuplarının mesleği ifa ederken, toplum ve devlete, işletme sahip ve yöneticilerine, meslektaşlarına karşı sorumlu oldukları (mad:8),”
- “Çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürüttükleri (mad:9) “ve
- “Meslek mensuplarının bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları gerektiği, mesleki bağımsızlığın mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsuru olduğu (mad:10)” ifadeleri mesleki etik ile ilgili düzenlemelerdir.

---

<sup>1</sup> 03.01.1990 tarihli ve 20391 sayılı Resmî Gazete (Söz konusu yönetmekte yer alan *Serbest Muhasebeci* ibaresi 22.05.2015 tarihli ve 29363 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan yönetmelik ile kaldırılmıştır).

- *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Sıra No:1)*<sup>2</sup>: Söz konusu tebliğde muhasebenin temel kavramları 12 başlıkta toplanmıştır. Bu kavramlardan;
- “Sosyal Sorumluluk,”
  - “Tarafsızlık ve Belgelendirme,”
  - “Tutarlılık,”
  - “Tam Açıklama” ve
  - “Özün Önceliği” kavramları mesleki etik ile ilgili düzenlemelerdir (Ünsal 2008:5; Özkan, Hacıhasanoğlu 2012:39; Demir 2015:347; Güney, Biçer 2016:792).

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın, muhasebe meslek etiğini *sosyal sorumluluk kavramı* çevresinde toplaması, muhasebe ilkelerinden sosyal sorumluluğun devlet tarafından ne denli önemli görüldüğüne işaret eder. Meslek mensubu görevinin ve sorumluluğunun bilincinde hareket etmeli, tüm çevrelere tarafsız yaklaşmalıdır (Selimoğlu, Kardeş 2006:443).

**ii) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler:**

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), iki yasal düzenleme yayımlayarak, muhasebe meslek etiğine belli başlı kurallarla katkıda bulunmuştur. Bunlar:

- *Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:1)*<sup>3</sup>: Söz konusu tebliğde Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kurallar belirlenmiştir. Ancak bu tebliğ *Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)*<sup>4</sup> ile yürürlükten kaldırılmıştır.
- *Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22)*<sup>5</sup>: Söz konusu tebliğin Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları başlıklı ikinci kısmının üçüncü bölümünde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler,

<sup>2</sup> 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmî Gazete

<sup>3</sup> 29.01.1989 tarihli ve 20064 sayılı Resmî Gazete

<sup>4</sup> 13.06.2013 tarihli ve 28676 sayılı Resmî Gazete

<sup>5</sup> 12.06.2006 tarihli ve 26196 mükerrer sayılı Resmî Gazete

- “Mesleki şüphecilik (mad:11),”
- “Bağımsızlık (mad:12),”
- “Mesleki özen ve titizlik (mad:14),”
- “Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı (mad:15),”
- “Reklam yasağı (mad:16),”
- “Sır saklama yükümlülüğü (mad:17)” ve
- “Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet (mad:18)” olarak sayılmıştır.

**iii) Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Tarafından Yapılan Düzenlemeler:**

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yayımlanan muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemeler içeren üç yasal metin bulunmaktadır.

- *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı*<sup>6</sup>: Türkiye’de muhasebe meslek etiği ile ilgili doğrudan yapılmış ilk düzenleme olan söz konusu kararda meslek ahlakının öneminden bahsedilmekte, meslek mensuplarının yeterli, güvenilir, tarafsız ve bağımsız olmaları gerektiği belirtilmektedir. Muhasebe mesleğinin genel ahlak standartları olarak ifade edilebilecek kavramların ortaya konduğu kararda yer alan etik kurallar;

- “Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık (mad:7),”
- “Mesleki Özen ve Titizlik (mad:8),”
- “Sır Saklama (mad:10),”
- “Haksız rekabet yasağı (mad:14),”
- “Reklam ve Teşvik Yasağı (mad:17),”
- “Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı (mad:18)”
- “Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı (mad:20)” olarak belirlenmiştir.

<sup>6</sup> 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmî Gazete (Söz konusu Kararda yer alan *Serbest Muhasebecilik* ibaresinin kaldırıldığına dair herhangi bir yasal düzenleme bulunamamıştır).

➤ *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik*<sup>7</sup>: Söz konusu yönetmelikte, meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden birinin kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğu olduğu belirtilmekte ve bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için meslek mensubunun bu Yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerektiği ifade edilmektedir. Yönetmelikte yer alan etik ilkeler; tüm meslek mensuplarının uymaları gereken temel etik ilkeler, bağımsız çalışan meslek mensuplarının uymaları gereken etik ilkeler ve bağımlı çalışan meslek mensuplarının uymaları gereken etik ilkeler olarak üç başlık altında toplanmıştır.

- Tüm Meslek Mensuplarının Uymaları Gereken Temel Etik İlkeler;
  - “Dürüstlük (mad:6),”
  - “Tarafsızlık (mad:8),”
  - “Mesleki Yeterlilik ve Özen (mad:10),”
  - “Gizlilik (mad:12)” ve
  - “Mesleki Davranış (mad:16)” olarak,
- Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uymaları Gereken Etik İlkeler;
  - “Müşteri Kabulü (mad:33),”
  - “Sözleşme Kabulü (mad:34),”
  - “Çıkar Çatışmaları (mad:36),”
  - “İkincil Görüşler (mad:39),”
  - “Ücretler ve Diğer Gelirler (mad:40),”
  - “Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması (mad:44),”
  - “Hediyeler ve Ağırlamalar (mad:46),”
  - “Müşteri Varlıklarının Muhafazası (mad:47),”
  - “Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık (mad:48),”
  - “Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi (mad:51)” olarak,

---

<sup>7</sup> 19.10.2007 tarihli ve 26675 sayılı Resmî Gazete (Söz konusu yönetmekte yer alan *Serbest Muhasebeciler* ibaresi 25.12.2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan yönetmelik ile kaldırılmıştır).

- Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uymaları Gereken Etik İlkeler ise;
  - “Giriş, Tehdit ve Önlemler (mad:62),”
  - “Potansiyel Çıkarlar (mad:70),”
  - “Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması (mad:73),
  - Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme (mad:75)” ve
  - “Finansal Çıkarlar (mad:79)” olarak ifade edilmektedir.
- *Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkındaki Tebliğ*<sup>8</sup>: “Söz konusu tebliğin amacı; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemektir. Tebliğ hükümlerine göre etik eğitimi tamamlayarak etik eğitimi tamamlama belgesi almış meslek mensupları ile bağlı oldukları Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası veya Yeminli Mali Müşavir Odası arasında *Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi* imzalanır. Etik sözleşmesi ile meslek mensupları, Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi’nde belirtilen hususlara uyacaklarını taahhüt etmektedirler. Bağlı oldukları Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası veya Yeminli Mali Müşavir Odası ile muhasebe mesleği etik sözleşmesini imzalayan meslek mensuplarına, bağlı oldukları Oda tarafından işyerlerinin görünür bir yerine asabileceği şekilde düzenlenmiş, *Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi* verilir. Ayrıca muhasebe mesleği etik sözleşmesi imzalayan meslek mensuplarının listesi, bağlı oldukları Odanın internet sitesinde ilan edilir.”

**iv) *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)***

***Tarafından Yapılan Düzenlemeler:***

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan etik ile ilgili düzenlemeler içeren iki yasal metin bulunmaktadır. Bunlar şu şekildedir;

<sup>8</sup> 27.03.2014 tarih ve 28954 sayılı Resmî Gazete

- *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:44*<sup>9</sup>: “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan etik ile ilgili düzenlemeler içeren ilk Tebliğdir.” Ancak bu Tebliğ, *Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:54 (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar)*<sup>10</sup> tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır.
- *Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:54 (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar)*: söz konusu Tebliğ’de denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden birinin kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesi ve denetçinin kamu yararı doğrultusunda hareket ederken etik kuralları gözetmesi ve bu kurallara uyması gerektiği ifade edilmektedir. Söz konusu etik kurallar;
- “Dürüstlük,”
  - “Tarafsızlık,”
  - “Mesleki Yeterlilik ve Özen,”
  - “Sır Saklama” ve de
  - “Mesleğe Uygun Davranış” olarak belirtmiştir.

Yukarıda verilen ulusal kuruluşlarca getirilen, muhasebe mesleği etik düzenlemeleri, Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) açısından inceleyecek olursak; bu iki kurumun daha çok bağımsız denetim faaliyetleri yapacak meslek mensuplarına ağırlıkla yer verdiğini görebiliriz. Çiftçi ve Çiftçi tarafından yapılan bir çalışmada bu konuya açıkça değinilmiştir (2003:87); “*SPK mevzuatı incelendiğinde sadece bağımsız denetim faaliyeti yapacak meslek mensupları açısından birtakım kurallar konulmuş olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, bu kuralları tüm muhasebe meslek mensuplarına genellemek mümkün değildir*” ifadeleri yer almaktadır.

Nitekim bu çalışmadaki görüşe katılmak çokta mümkün değildir. Çünkü *muhasebe ve denetim* hem uygulamada (fiili olarak) hem de yasal olarak birbirleriyle yakın ilişki içinde olan kavramlar olup, uygulamada denetim gerekliliği muhasebeye

<sup>9</sup> 21.05.2015 tarihli ve 29362 sayılı Resmî Gazete

<sup>10</sup> 30.11.2017 tarihli ve 30256 mükerrer sayılı Resmî Gazete

duyulan gerekliliğini beraberinde getirmektedir. Muhasebenin güvenilirliğini artırmak adına muhasebenin ürettiği mali tabloların, denetim faaliyetleri ile standartlara uygunluğu ölçülür (Uzay vd., 2009:127). Yasal olarak ise, 3568 sayılı *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*'na göre serbest muhasebeci mali müşavirler (mad:2/A/c) ve yeminli mali müşavirler (mad:2/B) denetim yetkisine sahiptirler. Öte yandan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de bağımsız denetçi, “*bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*'na göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen kişilerdir” olarak tanımlanmıştır (mad:2).

Sonuçta bağımsız denetçiler, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)* ya da *Yeminli Mali Müşavir (YMM)* unvanlarını kullanarak, aşamalı bir biçimde bu göreve gelmektedir. Dolayısıyla muhasebe ve denetim hem uygulamada (fiili olarak) hem de yasal olarak birbirleriyle yakın ilişkileri olan iki kavramdır. Dolayısıyla *Sermaye Piyasası Kurumu (SPK)* ve Kamu Gözetimi, *Denetim Standartları Kurumu (KGK)* diğer düzenleme yapan kurumlarla üç aşağı beş yukarı aynı kapıya çıkmaktadır.

Türkiye de muhasebe mesleği etik kuralları belirlenirken uluslararası kuruluşların kurallarından etkilenilmiştir.

#### **1.3.4. Gelişmiş Bazı Ülkelerde Muhasebe Mesleği**

Muhasebe mesleğinin ilk olarak meslek kabul edildiği ülke daha öncede belirtildiği gibi İngiltere'dir. İngilizler, muhasebe mesleğinin önemini ilk kavrayan toplumdur. İngilizlerin muhasebe mesleğine önem vermesi ve mesleği icra edenleri ruhsatlı göstermesi diğer Avrupa ülkelerini de etkilemiştir. İngiltere'den sonra muhasebe mesleğinin, diğer ülkelerde hangi aralıklarla resmiyete kavuştuğuna bakacak olursak (1870 İngiltere, Fransa 1881, Amerika Birleşik Devletleri 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955) (Aysan, 1974:18; Ayboğa, 2003:33). Tüm bu ülkelere kıyasla, Türkiye maalesef muhasebe mesleğinde 1989



yılında yasal bir yapıya kavuşabilmiştir. Bu açıdan bakıldığında Türkiye de muhasebe mesleğinin önemi geç fark edilmiştir.

Yukarıda sayılan ülkeler ışığında, muhasebe mesleğine ciddi anlamda katkılar sunan, yasal düzenlemeler getiren bazı devletler ise şunlardır;

#### **1.3.4.1. Amerika Birleşik Devletleri**

18. yüzyılda Amerika Birleşik Devletleri (ABD), iç savaşlarla mücadele içindeydi. Nitekim iç savaş sonrasında bu ülkeye gelen İngiliz muhasebeciler, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki mevcut muhasebe mesleğini etkileyerek kurumsallaşma yolunda ilk adımların atılmasını hızlandırmışlardır. Sonuçta 1887 yılına gelindiğinde *Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)* kurulmuştur (Usta 2007:63).

O dönemde Amerika Birleşik Devletleri, 55 eyaletten oluşmaktaydı. Bu eyaletleri, muhasebe adına tek bir çatı altında toplamak için *Muhasebe Kurulları Devlet Ulusal Kurumu'nun (National Association of State Boards of Accountancy NASBA)* kurulması kararlaştırılmıştır. Bu kurum tarafından 1980 yılında *Serbest Muhasebe Kanun Modeli (Model Public Accountancy Act)* ve *Mesleki Davranış Kuralları Modeli (Model Code of Professional Conduct)* oluşturularak yayımlanmıştır. 1984 yılına gelindiğinde ise, *Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)* ve *Muhasebe Kurulları Devlet Ulusal Kurumu (NASBA)* bir araya gelerek ilk ortak yasa modeli olan *Tek Düzen Muhasebe Kanunu'nu (Uniform Accountancy Act UAA)* yayımlayarak, dünya muhasebe düzenine katkı sağlamışlardır (Alkan 2011:133).

Amerika Birleşik Devletleri'nde, muhasebe meslek mensupları iki meslek unvanı adı altında toplanmıştır. Bunlardan biri, *Kamu Muhasebecileri (Public Accountants PA)* diğeri ise *Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA)* 'dir. Bu iki unvan arasında en önemlisi *Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA)* 'dir (Usta 2007:64; Alkan 2011:133).

Amerika Birleşik Devletleri'nde bu iki unvana sahip olabilmek için belli başlı şartlar aranmaktadır. Bunlardan ilki olan, *Sertifikalı Kamu Muhasebecisi (CPA)* olabilmenin temel şartları; eğitim şartı, sınav şartı ve de staj şartı olarak belirlenmiştir (Alkan 2011:134):

- *Eğitim Şartı:* En az lisans düzeyinde eğitim almak koşuluyla iktisat, hukuk, iş idaresi ve muhasebe gibi bölümlerin herhangi birinden mezun olmak. Bu bölümlerde en az 150 saat eğitimi tamamlamış olmak. (İstisna olarak bazı eyaletlerde 2 yıllık ön lisans mezunları da kabul edilmektedir.)
- *Sınav Şartı:* Sınav dili yalnızca İngilizce olmaktadır. Sınav, bilgisayar tabanlı bir ortamda *Bilgisayar Tabanlı Test (Computer Based Testing CBT)* şeklinde yapılmaktadır. Sınav yılda 6 defa belirli aralıklarda yapılırken, geçme notu 75 olarak belirlenmiştir. Sınavda çıkan konular; finansal muhasebe ve raporlama, işletme çevresi ve kavramlar, denetim-tasdik ve düzenlemelerden oluşmaktadır.
- *Staj Şartı:* Staj süresi, eyaletlere göre değişkenlik göstermekle birlikte, sınav kazanıldıktan sonra en az 1 yıl (2000 çalışma saati) ve en fazla 4 yıl (8000 çalışma saati) olarak belirlenmiştir. Staj yapılacak yerler ise; işletmelerde muhasebe, denetim, iç kontrol, vergilendirme gibi muhasebeyi ilgilendiren departmanlar olarak belirlenmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde, muhasebe mesleğiyle ilgili olarak verilen bir diğer unvan olan *Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA)* unvanına sahip olabilmek ise, sınav sürecinin başarıyla geçilmesinin hemen ardından ruhsat verilmesiyle gerçekleşmektedir. Staj isteyen bazı eyaletlerde ise staj süresi tamamlanır tamamlanmaz hak sahiplerine ruhsatlarının teslim edilmesiyle süreç tamamlanmaktadır.

#### **1.3.4.2. İngiltere**

İngiltere'de muhasebe mesleği '*Anglo Sakson*' sistemle uyumlu bir muhasebe anlayışına sahip olarak, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki sistemle yakın özellikler göstermektedir (Karahana 2017:280).

Hatırlanacağı üzere İngilizler, muhasebe mesleği adına ilk yasal düzenlemeyi yapan toplumdur. Süreç içerisinde 1880 yılında çıkartılan Kraliyet Ruhsatıyla yasal bir statüye kavuşan muhasebe mesleği, gelişen ticaret hayatı nedeniyle belli başlı değişikliklere uğrayarak kendini sürekli geliştirmiştir (Usta 2007:57).

Muhasebe mesleğiyle ilgili olarak, İngiltere’de kurulan birçok meslek kuruluşundan bahsedilebilir. Bu meslek kuruluşları ana başlıklar halinde şunlardır (Alkan 2011:135):

- *İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW)),*
- *İskoçya Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)),*
- *Yetkili Sertifikalı Muhasebeciler Birliği (The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)),*
- *Yetkili Devlet Muhasebecileri Enstitüsü (The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)),*
- *Yetkili Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)),*
- *İrlanda Yetkili (Ruhsatlı) Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants of Ireland (ICAI)).*

İngiltere’de muhasebecilere verilen unvanlar ise, ‘‘Ruhsatlı Muhasebeci (Chartered Accountant), Yönetim Muhasebecisi (Management Accountants), Yeterlilik Belgesi Muhasebeci (Certified Accountants), Kamu Muhasebecisi (Public Finance Accountants) ve son olarak Muhasebe Teknikeri (Accounting Technician)’’ (Alkan 2011:137; Usta 2007:58) unvanlarıdır.

#### **1.3.4.3. Almanya**

Muhasebe mesleğine büyük katkı sağlayan devletlerden birisi de Almanya’dır. Almanlar da İngiltere’de başlayan akımdan hızla etkilenerek muhasebe mesleğine katkı sunmaya, 1897 yılında çıkarılan *Prusya Ticaret Odası Yasası*’yla katkı sunmuşlardır (Güvemli 2007:15; Usta 2007:59).

Federal Almanya Cumhuriyeti’nin kurulması ile 1 Kasım 1961 yılında yürürlüğe giren *Serbest Mali Danışmanlık Yasası* ile serbest muhasebeci mali müşavirler ile serbest muhasebecilerin hukuki durumu yasalaşmış ve 1945 yılından itibaren farklı eyaletlerde yürürlükte olan yasalar *Serbest Mali Danışmanlık Yasası* bünyesinde tek bir çatı haline getirilmiştir. 1975 yılında meslekle ilgili yeni

düzenlemeler yapılmış ve bu yasa günümüze kadar devam etmiştir (Alkan 2011:138; Usta 2007:60).

Muhasebe mesleğiyle ilgili olarak Almanya’da halen mevcut durumda iki kuruluş vardır. Bunlar; *İşletme Denetçileri Odası (Wirtschaftsprüfer Kammer WPK)* ve *İşletme Denetçileri Enstitüsü (Institut de Wirtschaftsprüfer IDW)*’dür (Alkan 2011:139).

Almanya’da muhasebe meslek mensuplarına verilen unvanlar ise; işletme denetçisi, yeminli muhasebe denetçisi ve vergi danışmanı, şeklinde adlandırılan unvanlardır (Usta 2007:60).

### **1.3.5. Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Mesleki Unvanlar**

Uzun yıllar bağımsızlık mücadelesi veren Türkiye’de muhasebecilik mesleği, ancak cumhuriyet döneminde düzenlemelere tabi tutulmuştur. Bu dönemde *Kazanç Vergisi Kanunu*’nun yürürlüğe girmesiyle, muhasebe mesleğindeki yasal düzenlemelerde hız kazanmıştır. Ancak o dönemde çıkarılan kanun tasarıları yeterli olamamış, beklentileri karşılayamamıştır. Örneğin 1932 yılında çıkarılan kanun tasarısı, *avukatlık kanunu* tasarısıyla aynı akıbeti yaşayarak herhangi bir etki gösterememiştir. Bu başarısızlıkla sonuçlanan hamleler sonrasında 1947 yılında *Vergi Usul Kanunu (VUK)* içerisinde serbest mali müşavirlik konusuna sadece bir bölümde değinilerek yasal süreç başlatılmıştır (Baltaoğlu 1979:57).

Ancak tüm bu çabalara rağmen, vergi usul kanunu tasarısı görüşmeleri sürerken, “*usul kanununda bir meslek düzenlenemez, bu ayrı bir kanun konusudur*” itirazı nedeniyle çoğunluğun da bu görüş etrafında toplanması sebebiyle, serbest mali müşavirlikle ilgili hükümlerin tamamı yasadan çıkarılmıştır. 1958 yılına gelindiğinde dönemin başbakanı Adnan Menderes, muhasebe sisteminde olan kargaşaya son vermek için “*serbest hesap mütehassırları kanunu lâhiyası*” adı altında kurmaylarına bir tasarı hazırlatmıştır. Andan Menderes, bu tasarıyı süratle *Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (TBMM)* göndermiş, ancak o günlerin siyasi fırtınalarının baş göstermesi nedeniyle bu tasarı uzun bir süre TBMM de beklemek zorunda kalmıştır. Ülkede yaşanan kaoslar nedeniyle, Demokrat Partinin (DP) iktidardan düşürülmesi üzerine, tasarı TBMM Genel Kurulu’na bir türlü gelememiştir. Daha sonra 1963 yılında başbakan İsmet İnönü ve sonraki yıllarda ise Süleyman Demirel

(1966) döneminde, çeşitli aşamalardan geçen ‘‘serbest mali müşavirlik kanunu’’ tasarısı TBMM ye sunulmuştur. Ne yazık ki, tasarı burada da engellere takılmış ve genel kurulca reddedilmiştir (Karayalçın 1979:128).

Türkiye, muhasebe mesleği ile ilgili ilk kanun tasarısını 1932 yılında çıkarmasına rağmen istenilen hedeflere ulaşamamış, muhasebe mesleği adına 60 yıllık bir esaret dönemi geçirmiştir. Ta ki, 1989 yılına gelindiğinde yoğun çalışmaların ve sert tartışmaların sonuç vermesi üzerine, 3568 sayılı *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu*<sup>11</sup> yürürlüğe girmiştir. Bu kanuna göre mesleki unvanlar;

- i) Serbest Muhasebeci (SM),
- ii) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve
- iii) Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak belirlenmiştir.

2008 yılına gelindiğinde ise, 5786 sayılı *Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*<sup>12</sup> ile 3568 sayılı, serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu, *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu* olarak değiştirilmiştir. Eski ismiyle *serbest muhasebecilik* unvanı kaldırılmış olup, mevcut durumda hali hazırda bu unvana sahip olanlar ise, sınav hakkı tanılanarak serbest muhasebeci mali müşavirliğe geçişleri sağlanmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun amacı, ‘‘işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine,

<sup>11</sup> 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmî Gazete

<sup>12</sup> 26.07.2008 tarihli ve 26948 sayılı Resmî Gazete

*organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir'' (3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, mad:1).*

Serbest muhasebecilik (SM) unvanı kaldırıldığı için Türkiye’de muhasebe meslek mensupları Serbest Muhasebeci Malî Müşavir (SMMM) ve Yeminli Malî Müşavir (YMM) unvanları ile mesleklerini icra etmektedirler.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre (mad: 4) meslek mensubu olabilmenin genel şartları;

- i) *''T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır),''*
- ii) *''Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,''*
- iii) *''Kamu haklarından mahrum bulunmamak,''*
- iv) *''Türk Ceza Kanununun 53. maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak'',*
- v) *''Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak'' ve*
- vi) *Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.''*

Yukarıda sayılan genel şartların dışında meslek mensubu olabilmenin özel şartları her iki unvan (SMMM ve YMM) için ayrı ayrı belirlenmiştir.

#### **1.3.5.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)**

*''3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre (mad: 2-A)'' Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin çalışma konuları şu şekilde belirtilmiştir:*

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- *“Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,”*
- *“Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, malî mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,”*
- *“Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, malî tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.”*

“3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre (mad: 5-A)” Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler olabilmenin özel şartları;

➤ *“Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,”*

- *“En az üç yıl staj yapmış olmak,”*
- *“Serbest muhasebeci malî müşavirlik sınavını kazanmış olmak (Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz),”*
- *“Serbest muhasebeci malî müşavirlik ruhsatını almış olmaktır.”*

### 1.3.5.2. Yeminli Mali Müşavir (YMM)

“3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre (mad: 2-B)” Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma konuları şu şekilde belirtilmiştir:

- *“Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,”*
- *“Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,”*

“Yeminli mali müşavirler yukarıda yazılı işleri yapmanın yanında, gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler (3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, mad:12).”

“3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu hükümlerine göre (mad: 9)” Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları;

- *En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,*
- *Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,*
- *Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmaktır.*

“Yeminli malî müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar. Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde yemin ederler.”

### 1.4. Muhasebe ile İlgili Uluslararası Kuruluşlar

Dünya çapında muhasebeyle ilgili olarak uluslararası nitelikte birçok kuruluş vardır. Bu kuruluşların belli başlı amaçları arasında, muhasebede farklı



uygulamalardan doğan olumsuz sonuçları engellemek, muhasebede uyulması gereken kuralları belirlemek ve devletler arası muhasebe uyumunu sağlamak yer almaktadır. Sonuç olarak muhasebe mesleğini düzenli ve sistemli bir meslek yapmak amaçlı birçok kuruluş standartlar getirmiştir (Choi vd., 1999:8).

Ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar şu şekilde daha iyi açıklanabilir;

- Ülkelerin hukuki ve mali yapıları, bu ülkelerdeki işletmelerin ortaklık yapısı yine aynı şekilde uyguladıkları finansman yöntemleri ve muhasebe mesleği açısından gelişmişlik düzeyleri (Lawrance 1996:5),
- Ülkelerin öz sermaye hesaplama farklılıkları, mevcut ekonomik faktörleri ve geleneksel kültürel farklılıkları (Joumal, Vulin 2004:18),
- Ülkelerin finansal kaynakları nasıl sağladıkları, sermaye piyasalarındaki farklılıklar, ulusal kültürleri ve enflasyon seviyeleri (Çankaya, Aydoğan 2008:302),

Giderek işletmeler arası rekabetin artması, bireylerin tercih ve ihtiyaçlarındaki değişimler, dünya ekonomisine katkı sağlayan ülkelerin pazar güçleri, uluslararası sermaye piyasalarının gelişmesi, yeni dünya ekonomisinin yeniden yapılanma isteği gibi gelişmeler işletmelerin, uluslararası pazarlara açılmasını zorunlu hale getirmiştir (Ayboğa 2002:41).

21. yüzyılın beraberinde getirdiği küreselleşme ve piyasalar arasındaki sınırların daralması (Oksay, Acar 2005:16) neticesinde ülkeler arası farklı muhasebe uygulamalarını ortadan kaldırma ve standartlar geliştirme zorunluluğunun olması (Korkmaz vd., 2007:97), ülkelerin bu oluşturulan muhasebe standartlarına tam manasıyla aynı katılım düzeylerini sağlaması ve uyumsuzluğun kısmen ortadan kaldırılması gibi çabaları gerekli kılmaktadır (Nobes 2001:3). Başka bir ifadeyle küresel boyutta yaşanan ekonomik gelişmeler, gelişen ticaretin ülkeleri birbirine bağımlı hale getirmesi, ülkelerin finansal tablolarını ve raporlamalarını küresel paydada buluşturması gerekliliği, uluslararası uyum çalışmalarını zorunlu kılmıştır (Kocamaz 2012:106).

Tüm bu gelişmelerin ışığında, muhasebeye katkıda bulunmak ve muhasebe mesleğini belli başlı standartlara kavuşturmak adına çok sayıda uluslararası kuruluş

ortaya çıkmıştır. Bu kuruluşlar muhasebe meslek örgütleri olarak da adlandırılmaktadır. Dünya çapında ortak bir muhasebe sisteminin oluşması adına, muhasebeye standartlar ve ilkeler kazandıran bazı uluslararası kuruluşlar şunlardır;

- “*Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee IASC),*”
- “*Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board IASB),*”
- “*Amerika Birleşik Devletleri Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board FASB)*” ve
- “*Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants IFAC)*” olarak sayılabilir.

Aşağıda söz konusu kuruluşlar (meslek örgütleri) hakkında bilgi verilmektedir;

#### **1.4.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi**

Bu komite Almanya, Avustralya, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa, Meksika, Hollanda, Japonya, İrlanda, İngiltere ve Kanada'nın temsilcilerinin aralarında anlaşması neticesinde, 1973 yılında kurulmuştur. Komitenin adı, *Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee IASC)* olarak belirlenmiştir (Çiftçi, Erserim 2008:236).

Komitenin kuruluş sırasında alınan kararlara göre, üye ülkelerin uyması gereken kurallar şu şekildedir (Akgün 2007:86):

- Komite tarafından alınan kararları uygulamak ve oluşturulan standartları desteklemek,
- Üye ülkelerce hazırlanacak finansal tabloların, çıkarılan standartlara uygunluğu sağlamak,
- Üye ülkelerin denetçilerinin incelemeleri esnasında komite standartlarını uygulamalarını sağlamak ve
- Finansal tabloların hazırlanmasında, standartlara uyulmadığının farkına varılması üzerine, bunları raporlar halinde komiteye bildirmek.

*Türkiye muhasebe uzmanları derneği (TMUD)*, bu uluslararası kuruluşu tam üyedir. Derneğin üyeliği 1979 yılında bakanlar kurulunca onaylanmıştır. Derneğin

yürüttüğü çalışmalar ve uğraşları neticesinde *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)* de komite üyeliğine kabul edilmiştir (Akgül, Akay 2004:36).

Komitenin görevi, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı (International Accounting Standards IAS) belirlemektir. Amacı ise, hazırlanan mali tabloların belirlenen standartlara göre denetlenmesini sağlayarak, standartların küresel çapta benimsenmelerini sağlamaktır. Bu amaçtan yola çıkılarak, *Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)* tarafından *Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS)* adı altında, 41 tane muhasebe standardı, üye ülkelerin kullanımına sunulmuştur. Komite, üyelerinin özel durumlarını göz önünde bulundurarak, bazı ülkelere göre standartları esnek tutmuştur. Komitenin ilk aşamalarda bu tutumu sergilemesindeki amaç, üyelerini ağır kurallarla bunaltmamak ve ikna yoluyla kuralların uygulanmasını sağlamaktır (İbiş, Akarçay 2003:6).

*Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)*, kurulmuş olduğu 1973 yılından bu yana, yüksek kalitede çalışmalar yaparak, muhasebe uygulamalarını standartlara sokabilmenin mücadelesini vermiş ve kısmen başarılı olabilmıştır. Komite 1981 yılında kendi bünyesinde, *Danışmanlık Grubunu* ve 1995 yılında ise *Danışmanlık Konseyini* oluşturmuştur (Şensoy 2008:68). Tüm çalışmalarına ve çabalarına rağmen üyeler üzerinde tam manasıyla bir yaptırım gücüne ulaşamayan komite (Çiftci, Erserim 2008:236). Aralık 2000 tarihinde tüm görevlerini, *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (International Accounting Standards Board IASB)* devretmiştir (Oksay, Acar 2005:23-24).

#### **1.4.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu**

Londra da kurulan *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board IASB)*, *Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (International Accounting Standards Committee IASC)* tüm görev ve sorumluluklarını üstlenerek, 1 Nisan 2001 tarihinde kurulmuştur. Amacı uluslararası muhasebe standartları oluşturmak ve bu standartların kullanılmasını küresel boyutta yaygınlaştırmaktır. Bu tarihten sonra muhasebe standartları açısından, güçlü otoritesi açısından çalışmalarına devam etmiştir (Oksay, Acar 2005:24).

Yenilenmiş yapısıyla *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)*, görev yetkisini üstlendiği bir önceki komiteye göre, birçok alanda başarılar sağlayarak saygın bir otorite haline gelmiştir. Kurul, üç farklı alanda yenilik getirmiştir. Bu yeniliklerden ilki, kurula atanma önceliği konusudur. Daha önceleri kurula seçilen üyeler, yeteri kadar muhasebeye hâkim olmayan sadece ülke temsilcisi konumunda olan kişilerden seçilirken, bu kuralda değişikliğe gidilerek, alanında teknik deneyime sahip, bilgi birikimi yüksek uzmanlardan temsilci seçilmesi yoluna gidilmiştir. Kurulun ikinci yeniliği ise, seçilen üyeleri tam zamanlı çalışmaya başlatmasıdır. Bu sayede toplantıların hızlı bir şekilde gerçekleştirilmesinin önü açılmış ve kararların daha hızlı bir şekilde alınması sağlanmıştır. Kurulun, üçüncü ve son yeniliği ise üyelerin, kendi ülkeleri ile kurul arasında iletişimi sağlamaları ve bu sayede kurulun iletişim ağına katkıda bulunmaları sağlanmıştır (Uysal 2006:97).

*Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)*, şu kuralları kendisine görev bilmiştir (Oksay, Acar 2005:27):

- Şeffaf anlaşılır ve kaliteli muhasebe standartları oluşturmak,
- Ülkelerin ulusal standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirleriyle uyumlu hale getirmek,
- Muhasebe sorunları hakkında taslaklar çıkartarak, bunları geliştirmek ve çözüm yolları üretmek,
- *Standart Yorumlama Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee IFRIC<sup>13</sup>)* tarafından oluşturulan yorumları inceleyerek, onaylamak,
- Uzmanlardan oluşan komiteler kurarak, daha büyük projelerde bu komitelerden yararlanmak,
- Oluşturulma aşamasındaki standartlara ilişkin, ulusal standartları ve yerel uygulamaları gözden geçirerek, yeni oluşturulacak standartları güçlü kılmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin *Standart Danışma Konseyi'ne (Standard Advisory Council SAC<sup>14</sup>)* danışmak ve

---

<sup>13</sup> Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamaya yönelik yorumlar yayınlamak, bu standartların uygulanmasında rehber görevi görmektedir.

- Her zaman şart olmamakla birlikte, yeni bir standart oluşturmadan önce, uygulanabilirliğine yönelik, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde saha çalışması yapmak.

*Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation IASCF<sup>15</sup>)* tarafından kurula atanan, toplam 14 üyenin 2'si yarı zamanlı, 12'si tam zamanlı çalışmakta olup alınacak kararlar, 9 üyenin olumlu görüş bildirmesiyle alınabilmektedir (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 2005:13; Uysal 2006:99-100).

*Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB)* dünyada birçok ülke ve örgütlerini etkileyecek standartlar oluşturması, kurulun saygınlığını ve bağlayıcılığını gün geçtikçe artırmıştır. Öte yandan uluslararası alanda muhasebeye katkı sunan birçok kuruluştaki, kurulun çalışmalarında aktif roller almışlardır. Bu kuruluşlardan bazıları şu şekilde sayılabilir; *Avrupa Komisyonu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants IFAC), ABD Sermaye Piyasası Kurumu (Us Securities and Exchange Commission SEC) ve ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Us Financial Accounting Standards Board FASB)* (Oksay, Acar 2005:28).

### **1.4.3. ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu**

*ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (US Financial Accounting Standards Board FASB)*, her biri 5 yıl için seçilen ve iki kez seçilebilmenin mümkün olduğu, toplamda 7 üyeye sahip ve kırka yakın çeşitli personele sahip uluslararası bir kuruluştur. Bu kurul, 1973 yılında kurulmuş olup, *Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Accountants AICPA)* tarafından oluşturulmuş ve başka bir bağımsız kuruluş olan *Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation FAF)* tarafından finansmanı sağlanan ve birçok üyeden oluşan uluslararası bir kuruluştur. Kurulun görevi; daha çok yol gösterici bir

---

<sup>14</sup> Standart Danışma Konseyi (SAC) yüksek kaliteli standartlar oluşturabilmek amacıyla, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) çalışmalarından etkilenecek olan kişi ve kuruluşların görüşlerinin alındığı bir tartışma platformudur.

<sup>15</sup> Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), 8 Mart 2001 tarihinde, kâr amacı gütmeyen bir vakıf olarak kurulmuştur. Vakfın temel görevleri, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB), stratejilerini ve bütçesini belirlemek ve çalışmalarını denetlemektir.

kimliğe sahip olarak denetçilere ve bilgi kullanıcılarına istikamet belirlemek, finansal muhasebe ve raporlama standartlarını oluşturmak ve bu standartların geliştirilmesini sağlamaktır (Bostancı 2002:3-4).

Ayrıca kurulun faaliyetleri arasında, *Finansal Muhasebe Vakfı (FAF)* dışında diğer birçok organizasyonların gönüllü yardımları ile finansmanı sağlanan *ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB)* oluşturmuş olduğu standartlara açıklık getirmek, detaylandırmaya yönelik çalışmalarda bulunmak ve yorumlar yayımlamak yer almaktadır (Başpınar 2005:43).

Muhasebe standartlarını yorumlama konusunda dünyada en iyi örgüt konumunda olan *ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)*, en uyumlu standartları saptamak konusunda oldukça iyi sonuçlar almıştır. Ayrıca kurulun danışma üyeleri, konuya vakıf kendi alanlarında uzman kadrolardan oluşturulmuştur. Bu üyeler, bilim adamları, iş hayatının önde gelen temsilcileri ve uzman muhasebecilerden oluşmaktadır. Tüm bu üyeler büyük titizlikle *Finansal Muhasebe Vakfı (FAF)* tarafından seçilmektedir ve üyelerin çalışmaları bu vakıf tarafından yakından takip edilmektedir (Üstündağ 2000:38).

#### **1.4.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu**

Almanya'nın Münih kentinde 1977 yılında gerçekleştirilen 12. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 51 üyeden toplamda 63 muhasebe örgütünün katılımıyla *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants IFAC)* kurulmuştur. IFAC'nin kuruluş amacı, meslek mensuplarına yüksek kalitede hizmet sağlamak ve kamu yararını koruyucu faaliyetlerde bulunmaktır. *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)*, hali hazırda 124 üye ülkeden 159 üyesi olan küresel çapta bir muhasebe örgütüdür (Sarıoğlu 2005:16).

*Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC)*, kurucu üyeleri arasında Türkiye de yer almaktadır. Türkiye temsilcisi, *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)*, kurucu üyelik sıfatının ağırlığını kullanarak, *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB)* federasyona üyeliğine tam destek vererek 1994 yılında TÜRMOB'un üyeliğinin kabul edilmesinde, önemli katkılar sunmuştur (Çiftçi, Erserim 2008:241).

*Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)*, birçok alanda standart ve yönerge yayımlayarak dünya muhasebe mesleğine önemli katkılarda bulunmuştur. Federasyonun amacı, muhasebe mesleğini daha üst seviyelere taşımaktır. Ayrıca bünyesinde *mesleki yeterlilik öncesi kurallar* yönergesi yardımıyla üyelerine kaliteli eğitimler vermektedir. Daha önceleri *Uluslararası Eğitim Yönergeleri (International Education Guidelines IEG)* şeklinde yayımladığı ve 2002 yılında standart taslağı haline getirdiği *Profesyonel Muhasebeciler İçin Uluslararası Eğitim Standardını (International Education Standard for Professional Accountants)* yayımlayarak üyelerinin kullanımına sunmuştur (Köse, Yılmaz 2003:1).

Yukarıda ele alınan uluslararası kuruluşlar dünya muhasebesinin gelişimine ayrı ayrı katkılar sunarak temelde tek amaç etrafında toplanmışlardır. Bu amaç farklı muhasebe uygulamalarının beraberinde getirdiği uyumsuzluğu ortadan kaldırmaktır. Bu amaçla herkes tarafından aynı şekilde uygulanacak ve aynı anlama gelecek muhasebe standartları oluşturulmuştur. Ayrıca bu uluslararası büyük kuruluşların yanı sıra birçok yerel ve bölgesel kuruluş vardır. Bu kuruluşlar kendi aralarında bir birlik sağladıkları gibi bu büyük kuruluşlarla da uyum içinde çalışmaktadırlar. Belli başlı yerel ve bölgesel kuruluşlar aşağıda başlıklar halinde verilmiştir:

- “Akdeniz Muhasebeciler Federasyonu (Fédération des Experts Comptables Méditerranéens FCM),”
- “Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants AICPA),”
- “Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (The Fédération des Experts Comptables Européens FEE),”
- “Edinburgh Grubu (Edinburg Group EG),”
- “Güney Doğu Avrupa (Balkanlar) Muhasebe Gelişimi Ortaklığı (The South Eastern European Partnership on Accountancy Development SEEPAD),”
- “İngiltere Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (The Association of Chartered Certified Accountants ACCA),”
- “İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü (Institute of Chartered Accountants in England and Wales ICAEW),”

- “Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartlar Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants IESBA),”
- “Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board IPSASB),”
- “Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği (The International Association for Accounting Education and Research IAAER)” gibi.

### **1.5. Türkiye’de Muhasebe ile İlgili Kuruluşlar**

Türkiye’de muhasebe uygulamaları, daha öncede değinildiği gibi Türk *Ticaret Kanunu (TTK)* ve *Vergi Usul Kanunu (VUK)* tarafından yönlendirilmiş olup, ilgili kanunlardaki hükümlerin ihtiyaca cevap veremediği durumlarda, yasal statüye sahip olarak kurulan diğer örgütlerin kendi iç standartlarına başvurulmaktadır (Sönmez 2003: 24).

Türkiye’de muhasebe mesleği adına kurulan belli başlı örgütler aşağıda verilmiştir;

#### **1.5.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)**

Türkiye’de özel ve resmi her alanda ve çeşitli kademeler için ehliyetli muhasebe elemanları yetiştirmek, mevcut muhasebe elemanlarının gelişmesini ve muhasebe bilgilerinin yönetimde ve incelemelerde verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayıcı çalışmalarda bulunmak, muhasebe uzmanlığı mesleğini teşkilatlandırıp ilerletmek, üyelerini kültürel, sosyal ve iktisadi gelişmelerini sağlamak, hak ve menfaatlerini korumak amacıyla 1942 yılında *Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği* adıyla kurulan, 1967 yılında ise adı *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği* ne dönüştürülen öncü bir dernektir.

Avustralya'nın Sydney kentinde 1972 yılında toplanan On birinci Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde, Uluslararası *Muhasebe Standartları Komisyonu’na (International Accounting Standarts Committee-IASC)* üye olmuş olan dernek, 1977’de Almanya'nın Münih kentinde toplanan On ikinci Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde kurulmasına karar verilen *Uluslararası Muhasebe Federasyonu’na (International Federation of Accountants- IFAC)* kurucu üye olarak katılmıştır. 1975’te dernek, IASC üyesi olarak uluslararası standartları kabul etmiştir.



Dernek misyonunu; “ulusal ve uluslararası muhasebe uzmanlığı alanında bilimsel ve teknolojik gelişmeleri yakından izleyerek toplam kalite çerçevesinde mükemmeliyeti yakalamayı hedefleyen, SMMM veya YMM ruhsatlı yüksek kalitedeki meslek mensuplarımızla denetçilik ve muhasebe uzmanlığı faaliyetlerini geliştirmektedir” olarak belirlemiştir. Dernek belirtilen bu misyon ve vizyon doğrultusunda yukarıda belirtilen amacına ulaşmak için şu faaliyetleri gerçekleştirmektedir:

- Muhasebe elemanları ihtiyacı ve çeşitli muhasebe konularında araştırma yapmak ve yaptırmak.
- Muhasebe konusunda konferanslar, seminerler düzenlemek.
- Muhasebe konularında yayın yapmak.
- Muhasebe kongreleri düzenlemek.
- Muhasebe elemanları yetiştirmek, dernek amacına uygun eğitim ve araştırma müesseseleri kurmak, yürütmek, benzer kuruluşlara yardım etmek.
- Muhasebe alanında, sertifikalar ihdas etmek, yapılacak yönetmeliğe göre sertifikaları tevdi etmek.
- Yurt içindeki muhasebe ile ilgili dernekler, kuruluşlar ve eğitim kurumları ile iş birliği yapmak.
- Mesleki ve ahlaki muhasebe ölçü ve prensiplerinin tespiti korunması yükseltilmesini sağlamak.
- Muhasebe ile ilgili konularda kanun koyucu ve uygulayıcı organlara ve işletmelere mütalaa ve raporlar vermek.
- Yurt dışında faaliyet gösteren muhasebe ile ilgili kuruluşlarda iş birliği yapmak. Federasyonlara üye olmak ve yurt dışında yeni kurulacak muhasebe ile ilgili kuruluşlarda kurucu üye olmak.

#### **1.5.2. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)**

Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün odaların katılacağı *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği* kurulur. Bu kanunda kullanılan birlik deyiimi, Türkiye

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ni ifade eder. Birlik, tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birliğin merkezi Ankara'dadır. Birlik kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamaz. Ayrıca aynı kanununun 29. Maddesinde birliğin görevleri şu şekilde belirtilmiştir. Birliğin görevleri aşağıda gösterilmiştir;

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek
- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- Bu kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- Maliye Bakanlığı'nca verilecek görevleri yerine getirmek.
- Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

Yine aynı kanununun 30. maddesinde birliğin gelirleri, birliğe dâhil odaların gelirlerinden alınacak paylar ile birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan oluştuğu belirtilmektedir.

### **1.5.3. Temel Eğitim Staj Merkezi (TESMER)**

*Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)* tarafından 1993 yılında faaliyete geçirilen TESMER, meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerinin verildiği bir sürekli eğitim merkezidir. TESMER, Türkiye'de genel eğitim sisteminde yaşanan yetersizlik ve nitelik sorunları karşısında ortaya koyduğu ve bir ilk olan eğitim sistemiyle, meslek adaylarının temel bilgilerindeki eksiklikleri tamamlamak ve meslek mensuplarının sahip oldukları bilgileri sürekli olarak güncel tutarak gelişimlerini yardımcı olmak amacıyla hizmet vermektedir. Bu amaçla staj, eğitim, sınavlar ve projeler başlıkları altında faaliyetlerini yerine getirmektedir.

#### **1.5.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB)**

*Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB)*, 1994 yılının şubat ayında TMMOB tarafından kurulmuştur.

TMMOB'in kuruluş amacı, tüm işletmelerin ve diğer kuruluşların muhasebe ilkeleri ışığında tek düzen yapısını gerçekleştirmelerini sağlamak ve finansal tabloların düzenlenmesini ilkelere bağlayarak bu tabloları düzenli bir sisteme kavuşturmasıdır. Ayrıca finansal tabloların denetlenmesinde bağımsız denetçilerin esas alacakları yöntemleri belirlemektir. Kurul, ulusal standartların uluslararası standartlara uygunluğunu takip ederek, bu standartların Türk ekonomisi ve Türk işletmelerinin yapısını göz önünde bulundurarak, muhasebe ilkelerini belirlemektedir (Berberoğlu 2002: 40).

TMMOB, uygulanan muhasebe standartları üzerinde belli başlı amaçlar gütmektedir. Bu amaçlar şu şekilde ifade edilebilir (Başpınar 2004: 50):

- i) Türkiye'de uygulanan muhasebe standartlarının, uluslararası kuruluşlarca oluşturulan muhasebe standartlarına uyumlu olmasını sağlamak,
- ii) Türkiye'deki finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, muhasebe standartlarının uygulanmasını sağlamak ve ülke genelinde bu standartların uygulanmasını sağlamak,
- iii) Standartları belirlerken Türk ekonomisinin yapısını ve gereksinimlerini göz önünde bulundurmamak,
- iv) Ülke genelinde finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında uygulanan yöntemlerle, uluslararası muhasebe standartlarının harmanizasyonunu sağlamak ve
- v) Ülke genelinde uygulanan muhasebe kavram ve terimlerinden yola çıkarak, yeni standartların geliştirilmesine katkıda bulunmak.

TMMOB, 1966 yılının nisan ayı içerisinde gerçekleştirdiği toplantısında 11 standart taslağını "Türkiye Muhasebe Standardı" olarak kabul etmiştir. Karar oy çokluğuyla alınmıştır. Kabul edilen bu standartlar, 01.01.1997 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra kurulun, 17.06.1999 tarihli toplantısında önceki dönemde hazırlanan standart taslakları ele alınarak, TMS-1'in yerini almak üzere beş adet

standart, oy birliğiyle kabul edilmiş olup, kabul edilen standartlar, 01.01.2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kurul, 2001 tarihinden itibaren 19 adet yeni standart çıkarmıştır (Aydoğan 2007: 83).

#### **1.5.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)**

Türkiye’de muhasebe standartlarını belirleme yetkisi, 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun’un 27. maddesi ile Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen Ek Madde1 ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’na devredilmiştir.

Ek Madde 1- (Ek: 15/12/1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun Md. 27 ile) *“Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluşu kurulmuştur. Kurul, Başbakanlığın ilgili kuruluşudur.”*

“Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi 3 yıldır. Süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine ilgili Kurum yeni üye seçer.”

“Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun üyelerinin iktisat, maliye, siyasal bilgiler, işletme, iktisadi ve idari bilimler ve benzeri dallarda en az dört yıllık lisans düzeyinde öğrenim yapmış olmaları, başka bir yüksek öğrenim kurumunda lisans düzeyinde öğrenim yapmış olanların ise belirtilen dallarda lisansüstü eğitim yapmış olmaları ve bu alanlarda en az 12 yıl deneyim sahibi olmaları şarttır. Kurul kendi üyeleri arasından başkan ve başkan yardımcısını seçer. Kurul üyelerine, Yüksek Planlama Kurulu tarafından Kamu İktisadi Teşebbüslerinin yönetim kurulu üyelerine ödenen miktarda huzur hakkı ödenir.”

‘‘Kurulun gelirleri, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali M¼şavirler ve Yeminli Mali M¼şavirler Odaları Birliği’nin gelirlerinin yüzde ikisinden, oluşturulacak muhasebe standartlarının telif haklarından, ilgili kuruluşların katkılarından ve diğer faaliyet gelirlerinden oluşur. Kurul, vize ve tescil açısından 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, 6245 sayılı Harcırah Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu’na tabi değildir. Kurul’un gelir ve giderleri Sayıştay denetimine tabidir.’’

Faaliyetlerin düzenli olarak yürütülmesi amacıyla kurul, personel istihdam edebileceği gibi gerektiği takdirde de ilgili kuruluşlardan konuyla ilgili eleman istihdam edebilir. Kurul çalışma komisyonları oluşturarak ve kuruluş temsilcilerini toplayarak muhasebe standartlarını hazırlar. Standartlar oluşturulurken çalışmalarda yürütülecek usul ve esaslar, kurul tarafından belirlenecektir (Şensoy 2008: 208).

TMSK 07.03.2002 tarihinde TMSK’nin görevlerini devralarak muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kuruluş haline gelmiştir. Bu tarihte yapılan basın açıklamasıyla, küreselleşme sürecinde gelişmiş dünya ülkeleriyle bire bir uyumlu çalışarak, standart oluşturma ve uygulama yönünde niyet belirlenmiştir. Türkiye muhasebe standartlarının (TMS/IFRS) uluslararası boyutta kabul görmesi ve geçerlilik sağlaması için uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına aynen uyumun gösterileceği açıklanmıştır. Daha sonra *uluslararası muhasebe standartları komitesi vakfi (IASCF)* ile bir telif hakkı anlaşması yapılarak, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çevirisi yapılması kararlaştırılmıştır (Aydoğan 2007: 84).

TMSK’te olduğu gibi TMSK’da, Türkiye’deki muhasebe standartlarının, uluslararası standartlara uyumunun sağlanmasını üstlenerek sorumluluk almıştır. TMSK, Türkiye muhasebe standartlarının oluşturulmasında, uluslararası uygulamalardan esinlenmiştir. Aynı zamanda, oluşturulan standartların anlaşılır, uygulanabilir olması adına uluslararası örgütlerle iş birliği içinde olunması kurul tarafından kararlaştırılmıştır (Parlakkaya, t.y: 133).

Türkiye’de olduğu gibi uluslararası piyasalardaki gelişmeleri de takip eden TMSK, çağdaş dünya düzenine entegre olabilmek ve uyumu sağlamak adına standartlar üretmeyi kendisine görev bilmiştir (Bekçi 2007: 30).

### 1.5.6. Kamu Gözetim ve Denetim Kurulu (KGK)

Türkiye’de muhasebe standartları konusunda; bankalar, sigorta işletmeleri, finansal kuruluşlara ilişkin özel düzenlemelerin haricinde TTK’ya göre hazırlanan ticari bilançolar, SPK düzenine uygun olarak hazırlanan bilanço ve de vergi kanunlarına göre hazırlanan mali bilançolar gibi birden fazla tablonun ortaya çıkması tek düzen muhasebe sistemini zorunlu kılmaktadır (Sayar 2002: 77).

Türkiye’de muhasebe uygulamalarındaki çok başlılığı önlemek adına; 28103 sayılı Resmî Gazetede 660 sayılı kanun hükmünde kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK)* kurulmuştur. Bu Kanun Hükmünde Kararname’nin yürürlüğe girdiği tarihte’ ’Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kurum’a devredilmiş sayılır.” hükmü ile TMSK’nın son bulunduğunu ve bu Kurum’a bağlandığı belirtilmiştir.

Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun bağlı olduğu bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur.

Kurul başkanı ve üyelerinin görev süresi altı yıldır. Süresi biten başkan ve üyeler yeniden atanamazlar. Başkanlığın veya üyeliğin görev süresi dolmadan herhangi bir sebeple boşalması halinde, boşalan yere bir ay içinde 4. maddedeki esaslara göre atama yapılır. Bu şekilde atanan kişiler, yerine atandıklarının süresini tamamlar ve bunlardan iki yıl veya daha az süreyle görev yapanlar bir defalığına tekrar atanabilir. Kurul başkanı ve üyelerinin süreleri dolmadan herhangi bir nedenle görevlerine son verilemez. Ancak, ciddi hastalık veya sakatlık nedeniyle iş göremeyecekleri, atanmaları için gerekli şartları kaybettikleri veya durumlarının 6. maddeye aykırı olduğu anlaşılanların görevleri Bakanlar Kurulu kararı ile sona erdirilir.

Kurulun görevleri KHK'nin 9. Maddesinde şöyle sıralanmıştır;

- “Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak ve yayımlamak,”
- “Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,”
- “Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dâhil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,”
- “Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurum'un internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,”
- “Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurum'ca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,”
- “İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,”
- “Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını

belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak, ‘‘

- ‘‘Yabancı ülkelerin kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile iş birliği yapmak, müttekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurum’un internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,’’
- ‘‘Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,’’
- ‘‘Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak,’’
- ‘‘Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak,’’
- ‘‘Kurum’un ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak,’’
- ‘‘Kurum’un ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamaktır.’’





## II. BÖLÜM

### MUHASEBEDE YAPILAN HATA VE HİLELER İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

#### 2.1. Muhasebe Hataları ve Nedenleri

Hata, Türk Dil Kurumu sözlüğünde “istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma ve yanılğı” şeklinde tanımlanmıştır. Muhasebe hataları, istem dışı olarak muhasebe işlemleri ya da dokümantasyonun mevzuatlara aykırı bir şekilde yapılmış olması ya da bunların bir gereklilik olduğu halde hiç yapılmamış olması şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Toros 2012: 227).

Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik sebebiyle muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda, genelde kasıt unsuru taşımayarak yapılan yanlışlıklardır (Kepekçi 1994:9).

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı üzere muhasebe hatalarının başlıca sebepleri şu şekilde sıralanmaktadır (Irmak, Arslan vd., 2002: 32):

- Gereken dikkat ve özenin gösterilmemesi,
- İhmal,
- Bilgi ve deneyim eksikliği,
- Yasal düzenlemelerin yeterince bilinmemesi,
- Plansız ve programsız çalışma.

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere muhasebede yapılan hata, kasıt unsurunu içermemelidir.

Muhasebe hatalarının en temel nedenleri, deneyim ve tecrübe eksikliği, bilgi eksikliği, dikkat eksikliği ve ihmalkârlıktır. İş hayatına yeni başlamış, daha çok yardımcı konumunda çalışan uzmanların deneyim eksikliklerinden dolayı hata yapmaları mümkündür. Fakat uzun yıllar mesleğini yapmış olan ve hatta müdürlük ve direktörlük gibi mevkilerde çalışanlar dahi her ne kadar deneyim sahibi olsalar da belli konulardaki tecrübe eksikliklerinden dolayı hatalı işlemler yapabilirler. Bu

durum özellikle istisnai durumların varlığı ya da iş çevresinin değişmesi ile ilgilidir. Örneğin, bir sanayi şirketinin muhasebe departmanında 10 senelik mesleki deneyime sahip bir kişi, bir faktöring ya da leasing şirketine geçiş yaptığında bu alanlardaki muhasebe işlemlerine yönelik bir tecrübe eksikliği olacaktır. Bu tür muhasebe hatalarının önüne geçmek için işletme yönetimleri başarılı bir insan kaynakları yönetimini gerçekleştirmiş olmalı ve istihdam ve terfi politikalarını liyakat usulüne göre belirlemiş olmalıdır.

## **2.2. Muhasebe Hatalarının Çeşitleri**

### **2.2.1. Matematiksel Hatalar**

Muhasebenin vazgeçilmez öğeleri olan defter ve belgeler üzerinde yapılan toplama-çıkarma, çarpma ve bölme gibi olağan işlemler neticesi ortaya çıkan birtakım hesaplama hatalarından oluşur. Özellikle de sayfa, tablo, bilanço toplamalarında, bakiyeleri belirlerken çıkarma işlemlerinde ve de döküm listelerinde çarpma işlemlerinden kaynaklı hatalardan meydana gelir. Bunlara ilaveten, bazı hesaplama hataları şunlardan meydana gelir (Kaymak 1996: 69);

- Yevmiye, defteri kebir toplamalarında,
- Kasa defterinde yapılan toplama ve çıkarma işlemlerinde,
- Envanter cetvellerinde toplama ve çarpmalarda,
- Amortisman hesaplamalarındaki dört işlemlerde,
- Maaş bordrolarının toplamalarında,
- Faturalardaki KDV hesaplarındaki işlemlerde,
- Bilanço ve Gelir Tablosu toplamalarında,
- Yeniden değerlendirme işlemleri esnasında yapılan çarpım hatalarında.

Örnek; Finansman Giderleri Hesabının borç bakiyesi 20.000 TL olmasına rağmen yanlış toplama sonucu 30.000 TL olarak hesaplanmış ve Dönem Kârı veya Zararı Hesabına bu şekilde aktarılmıştır. Finansman Giderleri Hesabının bakiyesinin yanlış hesaplanmasından dolayı hata meydana gelmiştir. Yapılan bu hata sonucu oluşan fark dönem kârının 10.000 lira eksik hesaplanması sonucunu doğurmuştur. Bu da ödenecek olan vergi matrahını işletme açısından olumlu, devlet açısından ise olumsuz olarak etkilemiştir.

Ancak günümüz teknolojisinde, muhasebenin ağırlıklı olarak bilgisayar ile tutulmasından dolayı bu tür hatalara pek sık rastlanılmamaktadır.

### **2.2.2. Kayıt Hataları**

Belgeler muhasebeleştirilirken kayıtlarda yapılan rakam ve hesap yanlışlıkları olarak tanımlanmakta olup kayıt hataları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- *Yanlış Hesap Kayıt Hatası*; Bir işlemin yanlış algılanması sonucunda ait olduğu hesaba değil başka bir hesaba kaydedilmesidir. Örneğin ticari mal satışı karşılığında alınan 1.500 TL değerindeki senedin sonradan tahsil edilmesi üzerine alacak senetleri hesabına yapılması gereken kaydın satış hesabına yapılmasıdır.
- *Tutarıda Hata*; işletmelere giren belgelerin (fatura gibi) tutarında ve bu belgelerin kayıtlara yansıtılmasında hata yapılması mümkündür. İşlemlerdeki miktar, birim fiyat ve tutar uyumsuzluğu bu hatalara örnek olarak gösterilmektedir
- *Hesap Adında Hata*; Kasa hesabına borç yazılması gerekirken alıcılar hesabına borç yazılması ya da peşin ticari mal satışı olduğu bir işlemde kasa hesabının borçlandırılmaması hesap adında hata olarak gösterilmektedir.

### **2.2.3. Nakil Hataları**

Yevmiye defterindeki kayıtların bir başka sayfaya veyahut ta defter-i kebire aktarılırken yapılan hatalardır. Bu tip nakil hataları rakamsal hatalar ve hesap hataları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Küçüksavaş 2006:361).

#### **2.2.3.1. Rakamsal Hatalar**

Muhasebe defterinde sayfa geçişleri esnasında rakamların yanlış yazılması veya yevmiye defterinden büyük deftere geçiş esnasında yanlış rakamların işlenmesi ile ortaya çıkan hatalardır.

Örneğin; 11.000 TL'lik yevmiye defterindeki kaydın, defteri-i kebire 1.100 TL olarak aktarılması gibi.

### 2.2.3.2. Hesap Hataları

Yevmiye defterinde doğru bir şekilde kaydedilen işlem, defter-i kebire geçirilirken hesap isimlerinin benzerliğinden dolayı yanlış bir hesaba kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkan muhasebe hatalarıdır.

Örneğin; 320 Satıcılar (kısa vadeli borçlar) ve 420 Satıcılar (uzun vadeli borçlar) hesapları arasındaki işlev özelliğini bir an dalgınlıkla atlayıp, isim benzerliğinden dolayı geçiş yapma hatası.

### 2.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Muhasebenin vazgeçilmez ilkelerinden biri de '*dönemsellik ilkesi*'dir. Bu ilke çerçevesinde yapılan işlemlerin ilgili olduğu döneme kaydedilmesi gerekir. Dönemsellik ilkesi; alış-satış, gelir-gider durumlarının ilgili oldukları döneme kaydedilmesini belirtir. Yapılan işlemlerin unutulması ilgili olmadıkları dönemlere kaydedilmesi unutma hataları olarak değerlendirilmektedir. Bu hatanın geriye dönük incelenebilecek bir kaydının bulunmaması durumunda hatayı düzeltmek oldukça güçtür. Bu hataları en aza indirmek için belgelerin takibi sırasında kaydedilmesi gereklidir (Holmes, Overmyer 1975:133).

Örneğin; Meslek mensubu, 7.000 lira bedelle satılan hurda bir demirbaşın bedeli tahsil edilemediğinden dolayı bu işlemi kayıtlara geçirmemiştir. Bu durum normal bir unutma hatası olarak görülebilir.

Ancak muhasebe işlemlerinde defterlerde sürekli olarak unutulma hatalarına rastlanılması işletme sahip, yönetici ve çalışanlarının kasti olarak bu hatayı yapıp çıkar sağladıkları kanısına varılarak hileye başvurulduğu görüşüne varılabilir (Aksoy 2006:26).

Örneğin; 2018 yılına ait 5.000 lira reklam ve ilan vergisi tahakkukunun yapılması, işletmenin ödeme yapmaması gerekçesiyle unutulmuştur. Bu vergi 2019 yılı içerisinde fark edilip muhasebe defterleri kapanmadan ödenmiştir. Dolayısıyla muhasebe kaydı 2019 yılında yapılmıştır.

Sonuç itibariye bu gider 2018 yılı gideri olduğu için, 2018 yılı dönem karı 5.000 lira fazla gösterilmiş, 2018 yılı kapanış bilançosu olması gereken tutardan 5.000 lira az, dağıtılmayan karların tutarı da 5.000 lira fazla gösterilmiştir.

Tekrarlanma hataları ise gerçekleşen işlemlerde deftere iki kere kayıt yapılması ile görülen hatalardır.

Muhasebede çok defa yapılan tekrarlama hataları çeşitli şekillerde göze çarpmaktadır. Bunları incelediğimizde (Kaymak 1996: 84);

- Aynı belgenin bir defadan fazla kullanılarak muhasebe kayıtlarına alınması,
- Bir işlemin iki ayrı deftere mükerrer olarak kaydedilmesi,
- Aynı işlem veya hesaplara aynı işlem, dolayısı ile ayrı tarihlerde mükerrer kayıt yapılması gibi sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Örneğin: işletmenin satın aldığı bir mala ilişkin faturanın satıcı firma tarafından belge geçer şeklinde gönderildikten sonra kaydedilmesi ve daha sonra faturanın aslının gelmesi ile gelen faturanın da tekrar deftere kaydedilmesi ile çift kayıt yani tekrarlama hatası gerçekleşmiş olur

### **2.2.5. Bilanço Hataları**

Bilançolar daha çok ticari faaliyetlerde bulunan işletmelerce ilgili dönemin sonunda alacak ve verecek durumunun net bir şekilde gösterildiği özel tablolardır. Bu sayede dışarıdan veya içeriden işletmeye yatırım yapmak isteyen kişi veya kurumlar açık bir şekilde bilgilendirilmiş olur. Bilançolar oluşturulurken belli standartlar ve kurallar göz önünde tutulur. Bu kural ve ilkelere uyulmamasından dolayı ortaya birtakım bilanço hataları çıkmaktadır (Akdoğan, Tanker 1997: 60).

Örneğin işletmenin sermaye hesabına alacak kaydedilmesi gereken bir tutar, muhasebecinin hatası sonucu, dağıtılmayan kârlar hesabına alacak olarak işlenmiştir. Buna benzer hatalar düzeltilmezler ise bilanço hatalı olur ve hata dönemden döneme akar durur (Güredin 2007:336).

Bilanço düzenleme ilkelerine uyulmadan yapılan her türlü işlem muhasebede hataya veya hileye neden olabilir. Eylemin hata olduğunu varsayarsak, bilanço hataları genelde iki şekilde oluşabilir (Irmak ve diğerleri, a.g.e.,37-39):

### **2.2.5.1. Değerleme Hataları**

Yeterli bilgiye sahip olunmadığı zaman bilançonun aktif ve pasif taraflarında yanlış değerlendirme hataları ortaya çıkar. Örneğin, dönem stoklarının noksan değerlendirilmesi gibi aktifleştirilmesi lazım olan bir harcamanın gider yazılması, muhasebecilerin çoğu zaman yaptığı değerlendirme hataları olarak gösterilir (Kaval 2008 :65).

Bilindiği üzere bir işletmenin; varlık, alacak ve borçları kayıt oldukları değerlerinden bu yana birtakım ekonomik, teknik ve doğal sebeplerden dolayı yıpranırlar, değişime uğrarlar. Örneğin stoklarda meydana gelen bozulmalar, çürümeler, çıkan yangın sonucu oluşan ziyanlar, sel baskını gibi sebepler neticesinde sabit değerlerde aşınma-yıpranma olması durumunda yeniden değerlendirilmelidir. Bir alacağın tahsilinin şüpheli ya da imkânsız hale gelmesi durumlarında da yeniden değerlendirilmesi gerekir. Tüm bu gelişmelerin yeniden değerlemeye tabi tutulmaması neticesinde bilanço işletmenin gerçek değerini göstermez.

### **2.2.5.2. Hesapların Birleştirilmesi Hatası**

Meslek mensupları, tek düzen hesap planı doğrultusunda işlemleri ilgili hesaplarda ayrı ayrı izlemelidirler. Hesapların bir tek hesap altında birbiriyle mahsup edilmesi sonucunda hatalar meydana gelmektedir. Bilanço düzenleme ilkelerine göre birbiriyle bağlantısı olup olmadığına bakılmaksızın bazı hesapların muhasebeci tarafından birleştirilmesi alacakların ve borçların tam olarak netliğini engelleyen birtakım hatalı düzensizlikleri oluşturur (Ece 1998: 16).

Örneğin işletmenin B Firmasına olan senetli borcu ile yine aynı firmaya olan senetli alacağını iki ayrı hesap olan '121 Alacak Senetleri' ve '321 Borç Senetleri' hesaplarında ayrı ayrı izlemek yerine, bu hesaplardan yalnızca birinde hesapları izleme yoluna gitmesi, hataya sebebiyet verir. Halbuki *Muhasebe Genel Tebliğine* göre, bilanço hesapları arasında mahsup yapılamayacağı açıktır (Kirik 2007:50).

### **2.2.6. Telafi Edici Hatalar**

Meslek mensuplarının kendilerinin veya da elemanlarının hatalarını örtbas etmek için bu yöntem başvurularındır Etik ilkelere uymayan meslek mensubu,

bulmak istemediğini, bulmaya çalışmadığı hatalarını gizlemek adına bu yöntemle başvurabilir. Bütün bunlardan dolayı ‘telafi edici hata’ çok tehlikeli bir sınırı zorlar ki, bu sınır hile sınırının ta kendisidir. Şayet, meslek mensubunun niyetinin durumu neticesinde hileden söz edilebilir (Aksoy 2006: 28).

### **2.3. Muhasebede Hile Kavramı ve Tanımı**

İngiliz dilinde hileli, hilekâr, hilebaz anlamlarına gelen ‘fraud’ sözcüğü, Türkçe ’ye hile olarak çevrilmiştir. Bu sözcük, dolandırıcılık, sahtekarlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi kavramları çevreleyen geniş bir yelpaze durumuna sahiptir (Çatıkkaş, Çalış 2007:189).

Hile, öznelere nesnelere arasında bağı bulunan tüm davranış şekillerini suiistimal eden, insanlar arasındaki doğal bağları olumsuz yönde etkileyen kişi veya kişileri, kurum veya kuruluşları aldatma hareketidir (Lök 1983: 5).

Buna benzer tanımların olduğu literatürdeki bazı tanımlamalar ise şu şekildedir (Bozkurt 2011:60):

- Hile, bir kişi veya zümrenin çıkarlarına ters düşecek olan ve hileyi yapan kişinin kendisine bir çıkar sağlamak isteği ile kasıtlı olarak aldatma durumudur.
- Yapılan eylemde bir kasıt bulunduran gerçeğe, dürüstlüğe, eşitliğe ve adalet düzenine karşı bir aldatma, etrafındakileri dolandırma ve yalan söyleme etkinliğidir.
- Hile, kişinin bağlı olduğu kurumun kaynaklarını ve mevcut varlıklarını kasıtlı bir şekilde kendi zimmetine geçirme etkinliğidir.

Literatürde yer alan hile tanımlarından yola çıkılarak hilenin belli başlı özellikleri şöyle sıralanabilir (Okutmuş, Uyar 2014: 37):

- Kasıt unsurunun varlığı,
- Çıkar sağlama çabası,
- Taraflardan birinin zarara uğraması (kişi/kurum),
- Hile işleminin gizlenmeye çalışılması.

Muhasebe açısından hile ise, hatadan farklı olarak kasti bir yaklaşımla işletmenin kayıtlarının veya belgelerinin çıkar sağlama amacı çerçevesinde tahrip



edilmesidir. Muhasebede yapılan hileler, kayıt ve işlemlerde bilinçli düzensizliklerden meydana gelmekte olduğundan, ortaya çıkarılması güç hilelerdir (Güçlü 2005:75).

Muhasebede hilenin varlığını dört unsur yardımıyla açıklamak mümkündür. Bunlar (Davia ve Diğerleri, 1992:49);

- Hile eylemine giren suçlu,
- Bireyin hile yapmadaki kasıt oranı,
- Hilenin birileri tarafından göz ardı edilmesi,
- Bireyin bu eylem sonrasında sağladığı getiriler.

İşletmenin varlık ve kaynakları, işletmeyle ilgili yöneticileri, ortakları, yatırımcıları, çalışanları, devleti ve kısacası tüm ilgilileri ilgilendiren bir durum olduğundan ayrıca ilgililerin işletmeden farklı beklentilere sahip olmalarından kaynaklı geniş bir çerçeveye sahiptir.

#### **2.4. Muhasebe Hilelerinin Altında Yatan Amaçlar**

Muhasebe karşımıza çıkan hilelerin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (MHUD 2004:151):

- Daha cüzi miktarlarda kâr dağıtma isteği,
- Hak edilmemiş teşviklere sahip olma isteği,
- Yapılmak istenen yolsuzluğu gizleme isteği,
- Ortakların birbirine çelme takma isteği,
- Vergi kaçırma isteği,
- Zimmetlere geçirilen varlıkları gizleme isteği,
- Hisse senetlerinin değerini olduğundan farklı gösterme isteği.

##### **2.4.1. İşletme Yönetiminin Hile Yapma Amaçları**

Yönetimin hile yapma nedenleri arasında, işletmenin finansal durumunun olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterme yoluyla, bilgi kullanıcılarını aldatma arzusu yatar. Çalışanlar tarafından yapılan hilelere kıyasla yönetim tarafından yapılan hileler, daha yıkıcı sonuçlar doğurabilir. ABD’de gerçekleşen *Enron Skandalı*’nda olduğu gibi yöneticilerin gerçekleştirdiği hilenin neticesinde yalnızca

şirketin çalışanları ya da hissedarları değil, Amerikan sermaye piyasası da olumsuz etkilenmiştir (Kirik 2007: 61). 2000 yılındaki verilere göre ABD'nin en büyük 500 şirketi (Fortune 500) içinde yedinci sırada yer alan "Enron Şirketi" ülkenin en büyük doğal gaz dağıtıcısı konumunda idi. Ancak şirket yöneticilerinin, kendi servetlerini artırmak için maaş, prim ve hisse senedi opsiyonları yoluyla çeşitli hilelere başvurması ve bağımsız denetim şirketleri, derecelendirme şirketleri ve hisse senedi analistlerinin de görevlerini suiistimal etmeleri neticesinde gelinen son nokta bir fiyasko olarak muhasebe tarihinde yerini almıştır.

#### **2.4.2. İşletme Çalışanlarının Hile Yapma Amaçları**

İşletme çalışanlarınca yapılan hile, "Bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasti olarak yanlış kullanımı veya uygulanmasıyla, bir çalışanın kişisel yarar sağlamaya çalışması çabasıdır" (Şimşek 2001: 20).

İşletme çalışanlarınca yapılan hileler, şahsi amaçlar nedeniyle hırsızlığı ve dolandırıcılığı saklama amacı güttüğünden, kayıt ve belgeler üzerinde oynamalar vasıtasıyla gerçekleştirilir (Gürbüz 1990: 61).

İşletme çalışanlarınca yapılan bazı hileleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Bozkurt, Eylül.:43):

- İşletmenin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması,
- Varlıkların kişisel çıkar amaçlı olarak kullanılması,
- Yapılmaması gereken veya önceden yapılmış ödemeleri yapma,
- İşten ayrılmış eski çalışanlara ödeme yapılmış gibi gösterilmesi,
- Stokların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması,
- İşletmenin almadığı mal ve hizmetler için gerçek dışı satıcılara ödeme yapılması ya da yapılıyor gibi gösterilmesi,
- Çeşitli nedenlerle tahsil edilen nakdin, işletmenin kayıtlarına sokulmadan zimmete geçirilmesi,
- Yetkisiz veya uygun olmayan biçimde iskonto uygulanması,
- Stok ve hurda hırsızlığı,
- Ofis malzemeleri ve sabit varlık hırsızlığı,
- Gider kalemlerini şişirme,

- Hayali çalışanlar yaratarak yapılan ödemeleri zimmete geçirme.

Bu hileleri somutlaştıracak olursak, işletmenin veznedarının kasadaki paradan bir miktar parayı çaldıktan sonra bu hırsızlığı örtbas etmek amacıyla sahte belgelere dayalı hayali ödemeler şeklinde kasadan eksilen parayı kapatmaya çalışması personelce yapılan hiledir. Başka bir örnek verecek olursak, işletmenin müşterilerinin verdiği para ve çekleri zimmetine geçiren muhasebe departmanı çalışanı, sahte kayıtlar tutarak müşterinin borcunun kapandığını gösterebilir. Veya da işletmenin deposundaki malları zimmetine geçiren depo görevlisi, eksik malların varlığını gizlemek adına, stok kartlarındaki toplamalarda oynama yapabilir (Arkun 1975: 68).

### **2.4.3. Bireyleri Hile Yapmaya İten Dürtüler**

Suç bilimine de konu olan hile yapma dürtüsünün altında yatan neden, insanoğlunun tabiatı gereği daha iyiye ve daha fazlasına ulaşma çabası olarak tanımlanabilir. Şartlar ne durumda olursa olsun, bireylerin hileye olan yatkınlığı ve hilelerin çokluğu nedeniyle bu hileleri ortaya çıkarmada ayrı bir profesyonelliğe ihtiyaç duyulduğu zaruri bir gerekçe olarak görülmektedir. Yapılan araştırmalara göre hile yapan birey, her yaştan ve her eğitim düzeyinden olabilmektedir (Terzi 2012: 35).

Muhasebede gerçekleşen hile eylemi, işletmenin yararına ya da zararına olabileceği gibi daha çok bireyin kendi çıkarları doğrultusunda gerçekleşir. İşletmenin yararına yapılan hilelerde, personel ödül veya primle doyuma ulaşma çabası güder. Tam tersine işletme yönetimine kızan birey, cezalandırma duygusu ile hile eylemini seçebilir (Bozkurt 2009: 131).

Çalışanlarca yapılan hilelerde çoğu zaman işletme yönetimi hedef tahtasındadır. Gerçekleşen hileli eylemlerle işletme varlıklarının çalınması söz konusudur. Çalışanlar işletmenin nakdi değerlerini ya da sabit değerlerini çalarak kendilerine doğrudan çıkar sağladıkları gibi dolaylı yoldan da üçüncü kişilere de yarar sağlayabilirler. Örneğin rüşvet veya akrabalık ilişkileri nedeniyle alıcıya yüksek kalitede bir mal düşük fiyattan satılabilir, satıcıdan da düşük kalitede bir ürün yüksek fiyattan alınabilir. Tüm bu işlemler çalışana yarar sağladığı gibi üçüncü kişilere de fazlasıyla bir yarar sağlamaktadır (Terzi 2012: 35).

İşletmelerde meydana gelen hileler üzerine yapılan araştırmalara göre, işletme mevcudunda bulunan tüm bireylerin, hile yapabilmeye yatkın olduklarını göstermektedir. İşletme yöneticilerinin mi çalışanlarının mı hangisinin hileye yapmaya daha yatkın olduğunun tartışılması ya da böyle bir ayrıma gidilmesi yanıltıcı olabilir. Araştırmalar konum fark etmeksizin tüm bireylerin hile yapmaya yatkın olduğunu ortaya koymaktadır (Bozkurt 2009: 96).

İşletmenin mevcudundaki bireyleri hileye iten dürtüleri dar bir kalıba sokarak tartışmak oldukça yanlış bir tutum olur. Çünkü bireyleri hile yapmaya iten etkenler çok geniş bir yelpazeye sahiptir. Bu etkenler muhasebe ilgilileri tarafından uzun yıllar boyunca araştırma ve tartışma konusu olmuştur. Literatürde bazı çalışmalar bu etkenleri ‘hile üçgeni’ başlığıyla, üç ana etken olarak değerlendirmiştir (Bozkurt 2009: 111):

**Baskı:** Finansal raporları olduğundan daha iyi göstermek adına muhasebeci baskı altına alınabilir. Çünkü, bu baskının arkasında çalışanların ücretleri, primleri ve yöneticilerin daha çok kazanma isteği yatar. Çalışanların daha fazla paraya ihtiyaç duyması sebebiyle hile ortaya çıkabilir. Baskılar üçüncü kişiler tarafından da gelebilir (Bulca vd., 2014 :51).

**Fırsat:** İşletmenin varlıklarının birçok kişinin etkisiyle yönetildiğini düşünecek olursak, kişilerin hileye yönelmesinin gerekçesini, önlerinde duran bu fırsata bağlayabiliriz. İşletmenin varlıklarının çalışanlarının ya da alıcıların kontrolü altına girmesi bu çevrelerce fırsat olarak değerlendirilebilir. Bu değerlendirme isteği hile ile sonuçlanır (Bozkurt 2009: 116).

**Haklı Gösterme:** Genel olarak bireylerin yaptığı davranışlar sonucu kendini haklı gösterme-görme çabası, tüm toplumlarda yaşayan bireylerde alışagelmiş bir savunma biçimidir. Bahanelerin insanoğlunun her zaman başvurduğu dayanak noktası olduğu her zaman rastlanılan durumlardandır. Hile yapan bireyin, ‘kötü bir niyetim yoktu’, ‘amacım şirketi kurtarmaktı’ ‘ben yapmasam başkası yapardı’ veya da ‘yapmak zorunda kaldım’ gibi bahanelere sığınması muhasebe çevrelerince çokça rastlanılan durumlar haline gelmiştir (Okay 2011: 80).

## 2.5. Muhasebede Hile Belirtileri

Muhasebede yapılan hileler elbette her zaman gizli kalmamaktadır. Kimi zaman hile kendiliğinden ortaya çıkabildiği gibi kimi zamanda şüpheli durumlar neticesinde ortaya çıkabilmektedir. Nitekim “katil” delilleri ne kadar gizlemeye çalışırsa çalışsın, onu ele verecek birtakım durumlar her zaman var olmuştur.

Muhasebede yapılan hilelerin belirtileri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Albrecht ve Diğerleri, 1995:56);

- Muhasebe ile ilgili anormallikler,
- Olağandışı davranışlar,
- Analitik anormallikler,
- İç kontrol zayıflıkları,
- Şikayetler, uyarılar, imalar,
- Aşırı yaşam biçimleri,

### 2.5.1. Muhasebeyle İlgili Anormallikler

Muhasebede göze çarpan birtakım gariplikler hileyi çağırır. Hele ki, bu anormallikler sistemli bir şekilde tekrarlanıyorsa ve birden çok şüpheli durum varsa hilenin varlığını güçlendirir.

Muhasebe kayıtlarındaki anormallikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Albrecht ve Diğerleri, 2003:57);

- Büyük miktarda nakit varlığı,
- Önemli miktarda kayıp envanter ve fiziksel aktifler,
- Suiistimale açık aktifler ile ilgili yetersiz kayıt tutma,
- İşlemlerin zamanında ve uygun belgelendirilmesinde eksiklik,
- Nakit, yatırım, envanter veya sabit varlıklarla ilgili noksan fiziksel koruma,
- Tam ve zamanında kaydedilmiş işlemler ile miktar, muhasebeleştirme süreci, sınıflama veya varlık politikasına göre hatalı kaydedilmiş işlemler,

- Düşük miktarda, yüksek değerde veya yüksek talepte envanter özellikleri,
- Hamiline senetler, elmaslar, bilgisayar çipleri gibi kolay el değiştirilebilir aktifler,
- Düşük miktarda pazarlana bilirlilik veya mülkiyet teşhisinde eksiklik olan sabit varlıklar,
- Yetkilendirilmemiş veya desteklen dirilmemiş bakiyeler veya işlemler,
- Varlıkla ilgili, finansal sonuçları önemli derecede etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Kayıp belgeler,
- Orijinal formda olması beklenen belgeler yerine, fotokopi belgelerin mevcut olması,
- Uzlaşma üzerinde açıklanmamış maddeler bulunması,
- Analitik prosedürler veya araştırmalardan doğan, yönetimin ve çalışanların belirsiz, çelişkili veya makul olmayan cevapları,
- Varlıklara ait kayıtlar ile doğrulama yanıtları arasındaki olağan olmayan uyumsuzluklar.

### **2.5.2. Olağandışı Davranışlar**

Hile yapan bireyin kişiliğinde zamanla bir değişim söz konusu olmaktadır. Bireyin kendisini diğer bireylerden farklı kılan özelliklerini ve de davranışlarını kendi zihninde tartması vicdanıyla baş başa kalmasına neden olur. Bu süreçte kafasını cevaplaması gereken birçok soru meşgul eder. Kişi vicdanıyla baş başa kaldığı süreç boyunca huzursuzluk tüm bedenini hapseder. Kendisini ister istemez bir farklılaşma boşluğuna bırakır (Arzova 2003: 124).

Hile yapmaya başlayan bireylerin birçoğunda hemen hemen aynı davranış biçimleri gözlenir. Bu süreç aşağıdaki gibidir (Bozkurt, a.g.e.:18):

- Suç,
- Korku,
- Stres,
- Davranış Değişiklikleri.

Hilenin, hile yapan kişinin davranışlarında ne gibi değişiklikler yarattığına bakacak olursak (Bozkurt 2009: 165; Pazarçeviren 2005: 7);

- Uykusuzluk çekme,
- Alkol ve sigara kullanımında artış,
- Uyuşturucu kullanma,
- Sıra dışı sinirlenmeler,
- Aşırı şüphencilik,
- İşini kaybetme korkusu,
- Sakinleşememe,
- Hoşgörü eksikliği,
- Şakalara karşı aşırı alınganlık,
- Hasta olmaktan korkma,
- Kişilerin yüzlerine veya gözlerine doğrudan bakamama,
- Yakın çalışma arkadaşları, ailesi ve işletme dışı arkadaş çevresinde utanma görüntüsü verme,
- Eleştirilere karşı aşırı savunmacı olma,
- Sabit fikirlilik sergileyerek olağan olmayan tartışma ortamları yaratma,
- Psikologlara giderek itiraflarda bulunma,
- Olası sonuçları düşünerek çeşitli saplantılara kapılma,
- Daima alarmdaymış gibi çalışma,
- Sakin görünürken birden aşırı kavgacı bir havaya girme veya çok sinirliiyken birden sakinleşme.

### **2.5.3. Analitik Anormallikler**

Analitik anormallikler, hacim, fiyat ya da her ikisinin karışımından oluşan anlamlandırılmayan ilişkiler, yöntemler bütünüdür (Arzova 2003:124). Anormallikler, beklenmedik zamanlarda çok garip durumlarda ortaya çıkmaktadırlar. Bu anormalliklerin yaşandığı işletmelerde, miktarlar ya da hacimler ya çok küçük ya da çok büyük durumdadır. Çoğu zaman bu tarz işlemler ya çok bilgisiz kişilerce ya da alanında çok uzman kişilerce yapılmaktadır (Çatıkkaş, Çalış 2007: 201).

İşletmelerin gün geçtikçe gelişerek büyümeleri ve yapıları bakımından çözümlenmelerinin zorlaşması üzerine, denetçiler tarafından geliştirilen *Analitik İnceleme Prosedürleri (AİP)* bir teknik olarak kullanılmaya başlanmıştır.

AİP'ler aracılığı ile işletmedeki olaylar, hesaplar ve bunlar arasındaki ilişkilerde (Bozkurt 2009: 152);

- Yolunda gitmeyen bir durum var mı?
- Olağan durumdan, olağan olmayan durumlara geçiş var mı?
- Hareketlerde bir anormallik var mı?
- Sapmalar anlamlı mı?
- Gerçekçi olmayan gelişmeler var mı? Sorularıyla riskin boyutu belirlenmektedir.

Belli başlı analitik anormallikler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt 2009: 152; Arzova 2003: 123);

- Açıklanamayan stok eksiklikleri veya düzeltmeleri,
- Tanımlama ve belirlemelerden sapmalar,
- Hurda ve atıklarda anlamlı artışlar,
- Aşırı satın almalar,
- Hesap bakiyelerinde anlamsız artış veya azalışlar,
- Fiziki anormallikler,
- Nakit fazlalık veya noksanlıkları,
- Alacaklar azalırken gelirlerin artması,
- Akla uygun olmayan giderler ve ödemeler,
- Bazı gider türlerinde artış, örneğin danışmanlık ve reklâm giderleri,
- Hacim artarken artan birim fiyatları,
- Stok azalırken borçların artması,
- Hacim artarken azalan atık ve döküntüler,
- Satışlar azalırken artan stoklar,
- Raporlanan kazançlarda artış olmasına karşın nakit akışında görülen yetersizlikler, olarak verilebilmektedir.



#### 2.5.4. İç Kontrol Zayıflıkları

İşletmelerde hilelerin önlenmesine yönelik güçlü bir iç kontrol yapısı oluşturulmalıdır. Bu sistem gerekirse alanında uzman tarafsız kişilerce oluşturulmalıdır. Bireyleri hile yapmaya iten fırsat durumları sürekli kontrol altında tutulmalı, işletmenin yönetim kurulu ve personelini de içine alan geniş bir denetim yapısı oluşturulmalıdır. İç kontrol sistemiyle düzenlenen raporların güvenilirliği, işletmenin yasalara ve düzene uyumluluğu sürekli kontrol altında tutulmalıdır (Doyrangöl 2002: 48).

Bir işletmede iç kontrol yapısının, muhasebe ve yönetsel faaliyetler açısından çok sayıda işlevsel yararı bulunmaktadır. İç kontrol yapısının hile eylemi açısından işlevlerini aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Bozkurt 2009: 147):

- Hile eyleminin oluşumunu zorlaştırmalıdır,
- Bazı durumlarda hilenin oluşumunu olanaksız kılmalıdır,
- Hile yapıldığında ise bunun ortaya çıkartılmasında ve sorumlularının belirlenmesinde aktif bir rol oynamalıdır.

İç kontrol yapısı ile ilgili bazı hile belirlilerini aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Bozkurt 2009: 147; Çatıkkaş, Çalış 2007: 200; Arzova 2003: 123);

- İç kontrol yapısı süreçlerini bozmaya çalışma gayretleri,
- Personel politikalarındaki yetersizlikler,
- Zayıf işe alma uygulamaları, işe alınanın geçmişinin araştırılmaması, objektif mülakatların yapılmaması,
- İç kontrol yapısı kapsamında bir riski değerlendirme politikasının olmaması,
- Sağlıklı bir iç raporlama sisteminin olmaması,
- Belge akış düzeninde zayıflıklar,
- Yetersiz muhasebe sisteminin varlığı,
- Organizasyon şeması ve iş tanımlamalarında yetersizlik,
- İç denetim bölümünün olmaması veya yetersizliği,

- Yönetim kuruluna bağlı bir denetim komitesinin olmaması veya yetersizliği,
- Genel olarak bir iç kontrol yapısının olmaması veya çok zayıf olması,
- Görevlerin ayrılığı ilkesinde zayıflık,
- Fiziksel varlıkların korunmasında zayıflık,
- Bağımsız kontrollerde eksiklik,
- Uygun ve yeterli yetkilendirmenin olmaması,
- Var olan kontrollere gereken önemin verilmemesi.

### 2.5.5. Şikayetler, Uyarılar ve İmalar

İşletmede göze çarpan şikayetler, uyarılar ve imalar birtakım anormalliklerin göstergesidir. Bu tarz şikâyet, uyarı ve imalı durumlar işletme çalışanlarından gelebildiği gibi işletmenin rakiplerinden veya da işletme dışı üçüncü kişilerden gelebilmektedir. İşletme ortaklarından birinin ‘işletmede yanlış giden bireyler var’ uyarısı dikkate alınmalıdır. Üçüncü kişiler veya da işletme personeli tarafından yapılan şikayetler ve imalar ise hem işletme yönetimi tarafından hem de denetçiler tarafından dikkate alınmalıdır. Bu durumlar üzerine yapılan bir araştırmaya göre, işletmelerde meydana gelen hilelerin %43’lük bir kısmı şikâyet, uyarı ve imalar sayesinde ortaya çıkarılmıştır (Arzova 2003:124).

İşletme personelinin ve üçüncü kişilerin işletmeyi şikâyet etmekte birtakım çekingenliklerinin olduğu hususunu göz ardı edemeyiz. Bu tarz ihbarları yapmaktan kaçınmalarının sebebi, aşağıda belirtilmiş gerekçelerle özetlenebilir (Bozkurt 2009: 163);

- Hilenin yapılıp yapılmadığına yani suçun gerçekten işlenilip işlenilmediğine dair net ve somut delillerin yetersizliği, şikâyet etmek isteyenlerde bir isteksizlik bir emin olamama duygusunu bastırmaktadır. Toplumda kendine yer edinen bir davranış biçimi vardır ki – bu davranış biçimi etik olarak kabul edilir – sadece bir şüphe uğruna birilerini suçlamak ya da itham altında bırakmak doğru bir tutum olarak kabul edilmez. Kişiler kimi zaman bu durumu göz önünde tutarlar. Yine aynı şekilde, bir bireyin yaşam seviyesi değişti diye onu ihbar etmek, bazı istisnaları göz ardı etmek anlamına gelir ki, kişi bu durumdan kaçınabilir.

- Birtakım bilgilere sahip kişiler ise, yapacağı ihbar ile gündeme gelmek istemekten çekinebilmektedirler. Bu eylemi sonrasında hangi kayıplara uğrayacağı, kişiyi kısıtlamaktadır.
- Kimi zamanlarda hile yapan kişi veya kişiler, hile eylemine geçmeden ihbar edilebileceklerini göz önünde tutup, ihbar edebilecek kişileri baskı yoluyla kontrol altında tutmaktadırlar.
- Öte yandan ihbarın asılsız çıkacağı ya da bir şekilde örtbas edileceği düşüncesine kapılan kişiler şikâyet etmekten vazgeçebilirler.
- Son olarak, işletmenin şikâyet ve uyarı mekanizması birilerince devre dışı bırakılmış, askıya alınmış olabilir.

### **2.5.6. Aşırı Yaşam Biçimleri**

Finansal açıdan kişilerin zorluklar çekmeleri ya da aşırı yaşam biçimleri kişileri gizli bir baskı altında oldukları duygusuna itebilir. Hile kimi zaman zorunluluktan kimi zaman da keyfiyetten oluşabilir (Bozkurt 2009:166). Açgözlülüğün ağırlığı ve yakalanma korkusunun hafifliği kişileri hile yapmaya yöneltebilir.

Hilenin varlığı tartışılmaz bir hal aldıysa, zimmete geçirilen varlığın harcanmaya başlanması kaçınılmaz bir beklenti olur. Kişinin yaşam refahındaki değişikliklerin dikkat çekici unsurları şu şekilde olabilir (Pazarçeviren 2005: 7);

- Pahalı ev ve araba kullanımı,
- Üst düzey sosyal kulüplere üyelik,
- Pahalı elbiseler alınması,
- Yüksek tutarlı mücevherler alınması,
- Pahalı seyahatlere çıkma vb.

### **2.6. Muhasebede Hile Yapma Yöntemleri**

Muhasebenin hile yapmaya elverişli bir yapıya sahip olması ve hileyi teşvik edici fırsatlar sunması nedeniyle birçok hile türünden bahsedebiliriz. Bu hile yöntemlerinden bazıları şunlardır;

### **2.6.1. Kasti Hata Yoluyla Hile**

Hatalar, meslek mensuplarının yeterli bilgiye sahip olamamalarından veya dikkatsiz davranmalarından meydana gelmektedir. Muhasebede yapılan herhangi bir işlem bu tarz nedenlerden kaynaklı ise hata olarak görülür. Ancak hatalar sistemli bir şekilde gerçekleştirilmişse bu durumda art niyet aranır. Hataların kasıt unsuru taşıyıp taşımadıkları iyi bir denetçi tarafından ortaya konabilir. Denetçi kasıt unsuruna rastladıysa bunu hile olarak değerlendirir. Ancak kastın varlığı ispat edilemiyorsa yapılan yanlış hata olarak değerlendirilir (Duman 2008: 152).

Muhasebede yapılan hatalarda kasıt unsurunun varlığı, denetçilerin uyguladıkları bazı kriterler sayesinde çözülebilmektedir. Kayıtlarda görülen düzensizliğin boyutları incelenerek, kasıt unsurunun olup olmadığı ortaya konabilir. Bununla birlikte denetçilerin kasıt unsurunu ararken kullandıkları yöntemler şu şekilde sıralanabilir (Gürbüz 1990: 62);

- Denetçiler genelde önemli düzensizlikler var ise hilenin varlığından şüphelenirler,
- Denetçi tarafından önemli düzeyde bir düzensizlik tespit edildiğinde bu düzensizliği ört bas etme çabaları da hile olarak değerlendirilir,
- Denetçi, düzensizliğe az rastlar ise ve de bu düzensizlik sonucu kişi veya kurumun yarar sağlamadığını tespit ederse durum, hata olarak değerlendirilir,
- Ancak düzensizlikte sistemli bir hareket fark ederse, yani sık sık ve hep aynı yönde hareket algılsa, kasıt arar, hilenin varlığına kanaat getirir.

Örneğin, satın alınan bir ticari malın, yevmiye defterinde doğru kaydı yapılmışken büyük defterdeki ticari mallar hesabının borç tarafında rakamsal olarak daha büyük bir rakamın kaydı yapılmış ise malın maliyeti daha fazla gözüktüğünden dönem karı da aynı oranda düşer. Dolayısıyla cari dönem karını daha düşük göstererek vergi matrahını gizlemeye çalışmak kasti hata olarak görülür.

### **2.6.2. Kayıt Dışı İşlem Hileleri**

Muhasebe, belgelere dayalı kayıt tutma faaliyeti olduğundan her türlü gerekli işlem kayıt altına alınmalı ve bu kayıtlar yeri geldiğinde belgelendirilebilmelidirler.

Belgesiz işlem yapılarak kayıtların tutulması kayıt dışı işlem hileleri olarak görülmektedir.

Kayıt dışı işlemler, defter kayıtlarının gerçek durumunu yansıtmaz. İşletmenin güvenilirliğini tartışılır hale getirir. İşletmeler kayıt dışı işlemleri farklı şekillerde gerçekleştirebilirler. Bu işlemler satış gelirlerini gizlemek veya da vergi kaçırma amaçları sebebiyle yapılabilir. Bu amaçlara ulaşmak için, fatura düzenlememe ya da var olan faturayı gizleme yoluna gidilebilir. Belgesiz bir biçimde satışı yapılan mal, yine aynı şekilde işletmeye belgesiz bir şekilde giriş yapmış ise malın satış bedeliyle işletmeye giriş bedeli arasındaki fark, matrah farkı olarak görülür. Şayet malın satışı belgesiz gerçekleşmişse ve işletmeye girişi de kayıt altına alınmışsa satış bedelinin tamamı matrah farkı olur (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152).

### **2.6.3. Zamanlama Hilesi**

Meslek mensubu kayıtlarını düzenli bir şekilde tutmalı ve zamanlamaya dikkat etmelidir. Kayıtlarını zamanında eksiksiz bir şekilde tutarsa herhangi bir problemle karşılaşması mümkün olmayacaktır. Ancak işlemin gerçekleşme zamanı ile kayıt zamanı karıştırılmamalıdır. İşlemler yapıldığı tarihte kayda alınmalıdır. Muhasebe kayıtlarının yapılması için on günlük bir süre belirlenmiştir. Bu süre ilke olarak kabul edilmektedir. Şayet muhasebede bir işlem zamanından önce ya da sonra kaydedilmiş ise orada bir art niyet aranır. Örneğin yıl sonlarına denk getirilerek alınan malların kaydının sonraki bir tarihe atılıp, bilanço gününün pas geçilmesi zamanlama kayıt hilesi olarak görülür (Açık 2012: 356).

### **2.6.4. Vergi Kaçırma Hileleri**

Vergi incelemelerinde göze çarpan durumlardan biri, vergi matrahının azaltılmaya çalışılmasıdır. Diğer bir husus ise gider ve maliyetleri yükseltmeye yönelik durumlardır. Tüm bunlar art niyetli hileli işlemler olarak görülmektedir. Belli başlı vergiden kaçma yöntemleri şu şekilde sıralanabilir (Tekin, Çelikkaya 2005: 229);

- Gelir toplamını eksik hesaplamak,
- Cari dönem gelirini bir sonraki döneme kaydırmak,

- Belgeleri eksik tutarlarla belgelere işlemek,
- Satış belgelerini düzenlememek ya da düşük tutarlı göstermek,
- Paravan firma yoluyla hasılatı başkalarına mal etmek,
- Satış hasılatlarını avans veya teminat şeklinde göstererek; bir takım sabit kıymetler satılmışsa bunları kiralama ya da bedelsiz kullanım şeklinde göstermek,
- Teminat maksadıyla verilen parayı, menkul kıymetleri, üçüncü kişilerce tahakkuk ettirilen parayı kayıtlara geçirmemek,
- Hasılat veya ciro primlerini kayıt dışı tutmak,
- Döviz kur farklarını hesaplamamak ya da eksik hesaplayarak kaydetmek,
- Müşterilerden alınan vade farklarını gizlemek,
- İşletmelerin normal konusu dışında, mali sektörden elde ettiği arızı gelirleri yasal olmayan kayıtlar şeklinde izlemek,
- İşletmenin kaynaklarını, ortakların çıkarlarına olacak şekilde usulsüz kullanımını gizlemek.

#### **2.6.5. Finansal Tablolarda Hile**

Finansal tablolardaki oynamaların amacı, işletmenin durumunu olduğundan daha farklı göstermek ve vergiden tasarruf sağlamaktır. İşletmeyi olduğundan daha farklı göstererek, kredi kuruluşlarına iyi görünmeye çalışmak veya işletmeye yatırım yapacakların gözünü boyamak gibi hedefler arzu edilmektedir. Yine finansal tablolar aracılığıyla işletmenin hisse senetlerinin değerini değiştirme isteği hedeflenmektedir. Bu gibi amaçlar nedeniyle finansal tablolardaki oynamalar tamamen hileye dönük işlemlerdir (Albrecht, Chad 2003:335).

Finansal tablolarda oynama yapılarak işletmeyi olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterme belli başlı nedenleri şu şekildedir (Davia ve Diğerleri, 1992:10):

- Kısa vadeli ekonomik performans hedefleri sağlamak amacıyla, Pazar değeri ya da satışlarda düşüş isteği,
- Yönetim düzensizliği, hatalı kayıtlar, hatalı muhasebe tahminleri ve iç kontrol sisteminin zayıflığı,

- Yatırımcıyı etkilemek ve de ikna etmek adına işletmenin hisse değerlerini yükseltmek.

### 2.6.6. Bilanço Hileleri

Bilanço, bir işletmenin belli bir anda sahip olduğu varlıklarla ve bu varlıkları sağlandığı kaynakları belli bir düzen içerisinde gösteren finansal bir tablodur (Lazol, Çabuk 2005: 8).

İşletmelerin düzenlediği bilançolardan beklentiler, şu şekilde sıralanabilir (Gül 1990: 46):

**Doğruluk:** Bilançoya yansıtılan kesin mizan rakamlarının hatasız bir şekilde net olması,

**Samimiyet:** Hiçbir değişime uğratmadan işletmenin kazanç ve zararlarını bilançoda göstermek,

**Kesinlik:** Değişik anlamlara gelmeyecek bir biçimde bilgilerin bilançoda yer alması,

**Açıklık:** İşletme hakkında bilgi edinilmesini engelleyici unsurlara yer verilmeden açıkça bilgiyi sunabilme,

**Günlük Fiyatlara Uygunluk:** Para değerindeki değişmelerin bilanço üzerinde oluşabilecek etkisini gidermek adına yeniden değerlendirilmesi,

**Şekil Birliği:** Aktif ve Pasif kalemleri arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlayacak bir biçimde benzer isimli hesapların sırasına uygun düzenlenmesi.

Yukarıda sıralanan bilanço ilkelerinin amacı işletme sahipleri ve hissedarları ile alacaklıların doğru bir şekilde bilgilendirilmesidir. Aynı şekilde işletmeyle ilgili çevrelerin belirli dönemlerde işletme hakkında doğru, samimi ve net bilgilere ulaşmaları istenmektedir. Bilanço eksiksiz bir biçimde düzenlenmiş ise tüm ilgililer rahatlıkla bilanço hakkında fikir edinebilirler (Akdoğan, Tenker 1997: 44).

#### 2.6.6.1. Bilanço Güzelleştirme

İşletmeyle ilgili çevreleri bilanço yoluyla kandırmak mümkün olduğundan bilançoyu güzel gösterme çabası ortaya çıkmaktadır. Bilançonun güzelleştirmesini

sağlamak amacıyla aşağıda belirtilen yöntemlerden yararlanılmaktadır (Irmak, Arslan v.d., 2002: 49);

- Aktif kıymetlerin yüksek değerlenmesi,
- Amortisman ayrılmaması,
- Başkalarına ait malların işletmenin malları gibi gösterilmesi,
- Giderlerin aktifleştirilmesi,
- Bir kısım dönem giderlerinin gelecek dönem gideri olarak gösterilmesi,
- Gelecek dönem gelirlerinin (örneğin kira geliri) cari dönem geliri olarak gösterilmesi,
- Şüpheli alacaklara karşılık ayrılması,
- Birtakım giderlerin yasal defterlere hiç kaydedilmemesi,
- Satılmayan malların satılmış gibi gösterilmesidir.

Bilanço güzelleştirmekteki amaç ise (Lök 1983: 27):

- Kreditorlerden daha fazla kredi alabilmek,
- İşletmenin borsadaki hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Şirket ortaklarına fazla kar dağıtmak,
- İşletme hakkında endişeye düşen ve şüphelenen ortakları teskin etmek,
- İşletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek şeklinde sıralanmaktadır.

#### **2.6.6.2. Bilanço Kötüleştirme**

Bilançonun olduğu durumdan daha kötü gösterilmesi amaçlanır ki bu amaçlar şu şekilde sıralanır;

- Vergi ödememe ya da daha az ödemek için,
- Kâr dağıtmama ya da az kâr dağıtılmasını sağlamak,
- Hisselerin borsadaki değerlerinin düşmesini sağlamak,
- Ölen ya da ayrılan ortakların paylarını ucuza mal etmek,
- İşletmenin alacaklıları ile daha avantajlı anlaşmalar yapmak (konkordato).



### **2.6.7. Hayali Hesaplarla Hile**

Muhasebede yapılan bir diğerk hile türü de uydurma hesaplar açarak aslında olmayan olayları olmuş gibi gösterme faaliyetidir. Hayali hesaplar açılması yöntemi ile ticaret yapılmadığı halde yapılmış gibi göstererek aldatıcı ve yanıltıcı kayıtlar oluşturularak hileye başvurulur.

Hayali adlarla hesap açmak suretiyle yapılan hileler şu amaçları taşımaktadır (Irmak, Arslan vd., 2002: 44);

- İşletmenin ortaklara borçlu gibi gösterilerek ortaklara para aktarılması,
- Gerçekte olmayan kişiler adına alacak hesapları açılıp daha sonra bu alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması,
- Vergiden muaf esnafa iş yaptırmış gibi gider pusulası düzenleyerek giderlerin şişirilmesi,
- Alım ve satımlarda komisyoncu olmadığı halde arada komisyoncu varmış gibi komisyon giderlerinin tahakkuk ettirilmesi.
- İşletmenin durumunu olduğundan iyi veya kötü göstermek,
- İşletme yöneticilerinin, ortaklarının ve personelinin yaptıkları yolsuzlukları gizleme istekleri,
- Belgesiz ve kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmek,

İşletmelerde en çok görülen hayali işlemler ise şunlardır:

- Gerçekte var olmayan kişi veya işletmelerden mal veya hizmet alınmış gibi belge düzenlenmesi,
- Yüksek bedelle satılan bir malın faturasının düşük bedellerle başka birinin adına düzenlenmesi,

### **2.6.8. Sahte Belge Düzenleme Hilesi**

KDV Genel Tebliğinin 28 Nolu tebliğinde hukuki geçerliliği sağlayan zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler sahte belge olarak tanımlanmaktadır. Sahte belge kullanımının birden fazla nedeni bulunmakla birlikte yaygın olan kullanım nedenleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Ece 1998: 34);

- Devlete iş yapan müteahhitlerin hak edişlerini zamanında alamamaları nedeniyle, alamadıkları hak edişlerin KDV'sini ödememek,
- Kamu kurumları, dernekler, kooperatifler vb. kurumların yöneticilerince yolsuzluk amacı ile kullanılması,
- Enflasyon nedeniyle işletmede ya da öz sermayede doğan aşınmadan, vergiyi daha az ödeyerek kurtulma güdüsü,
- Sektördeki rekabet nedeniyle artan maliyetlerden (vergi yükünü sahte belge kullanarak azaltma yoluyla) kurtulma,
- Kaynak Kullanım Destekleme Primi, Fon Kaynaklı Kredi Kullanımı ve benzeri primlerden yararlanabilmek.

Örneğin, X şahsından yapılan bir mal alımı için, tarih, miktar, fiyat ve bedel olarak aynı unsurları içeren bir faturanın Y şahsından temini durumunda, Y' den alınan belge sahte belge olarak kabul edilmektedir (Doğrusöz, Bumin 2006:52).

### **2.6.9. Bilgisayar Yoluyla Hileler**

Muhasebe verilerinin tamamen elektronik ortamlarda işlenmesi, manyetik ortamlarda saklanması ve iletilmesi sonucu denetçi, geleneksel yöntemlerden farklı olarak, teknolojik gelişmelerin neden olduğu, yeni hata ve hile türleri ile karşı karşıya gelmiştir. Bilgi teknolojisine bağlı olarak ortaya çıkan bu hata ve hileler denetim literatürüne “bilgisayar hataları” ve “bilgisayar hileleri” (Computer frauds) kavramlarının girmesine neden olmuştur.

Bilgisayar birçok alanda kullanıma açık yapısıyla, hile yapmaya dönük amaçların aracı durumuna gelmiştir. Bir bilgisayar hilesi, genel olarak yanlış veri girişi, yazılımlar üzerinde oynama ve manyetik ortamlarda saklanan muhasebe veri ve bilgilerinin değiştirilmesi ya da yok edilmesi şeklinde yapılabilmektedir (Karakaya 1994: 118). Başlıca bilgisayar hileleri;

- Doğru olmayan veri girişi,
- Yazılımlar üzerinde değişiklik yapma,
- Muhasebe verilerinin değiştirilmesi veya yok edilmesi vb.

### 2.6.10. Muhasebe Verilerinin Saldırıya Uğraması

İşletmenin rakipleri, bilgi hackerleri gibi kişiler yetkisiz olarak işletmenin bilgisayarlarına girebilir ve muhasebe bilgilerine zarar verebilirler. Bu kişiler sisteme virüs bulaştırarak sistemi işlemez hale getirebilmektedirler (Demir 2005:150). Verilerin saldırıya uğraması daha çok büyük şirketlerde görülmektedir. Daha çok rakip şirketler birtakım hackerler vasıtasıyla rakip gördüğü şirkete saldırılarda bulunmaktadır. Amaç rakibin verilerini yok etmek ya da zarara uğratmaktır. Bu hamleyle, örneğin rakibin ihalelere katılması engellenmek istenilmekte veya da ihale öncesi zaman kazanmak suretiyle bir adım önde olmak hedeflenmektedir.

Sonuç itibarıyla hata ve hile arasındaki en ince çizgiyi *kasıt* unsurunun olup olmaması belirlemektedir. Hileli bir eylemle karşılaşıldığında, denetçilerin ilk göz önünde bulundurdıkları durum, kastın var olup olmadığıdır. Ancak bazı durumlarda tek başına kasıt unsurunun tespit edilmesi yeterli olmayabilmektedir. Eylem sonucu hiçbir taraf kazanç sağlamamış ve de zarara uğramamış ise, hileli görülebilen bir eylem denetçiler tarafından hata olarak yorumlanabilir ve herhangi bir cezai yaptırım uygulanmaz.

## III. BÖLÜM

### MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

#### 3.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı

Yönetimin ihtiyaç duyacağı bilgiyi özet tablolar halinde sunan bilgi sistemi sınıfı olarak faaliyet gösteren yönetim bilgi sistemi, işletmeler için oldukça önemli bir konumdadır. Bilgi ihtiyacı, birimlere bağlı olarak farklılaşır ve yönetim bilgi sistemi pazarlama, üretim, finans, muhasebe gibi alt dallara ayrılır. Yönetim bilgi sisteminin bir alt dalı olan ve muhasebe biriminin bilgi ihtiyacını karşılayan, yönetimin muhasebe ile ilgili sorunlarına cevap veren sistem Muhasebe Bilgi Sistemi'dir. İşletmelerin yapısı karmaşıklıktıkça, muhasebe fonksiyonunun önemi ve işletmeye sağladığı katkı da bu karmaşıklıkla doğru orantılı olarak artmakta ve muhasebe örgütsel ve toplumsal açıdan önem kazanmaktadır. Muhasebe yalnızca rutin hesaplamalardan oluşan bir yapı olmak yerine, yönetim için etkili ve kapsamlı bir mekanizma olarak da faaliyet göstermektedir. Bazı temel kavramlar muhasebeyi diğer nicel analizlerden farklı bir konuma getirmektedir ve muhasebenin temel karakteristiği olan bazı esas fikirler daha açıklayıcı olduğu için muhasebe işletmelerde ağırlık merkezi konumunda bulunmaktadır. Muhasebe işlevsel iddiaların çekirdeğini oluşturan bir mekanizma olarak faaliyet göstermektedir. Muhasebe, karar alımlarında konuyla ilgili bilgi karşılığı, kaynakların rasyonel dağılım başarısı, kurumsal yönetim ve hesap verebilirliğin sürdürülmesi ile ilişkilidir ve bu gibi fonksiyonel nitelikler muhasebe çalışmasının temelini oluşturmaktadır. Bir ölçme, değerlendirme ve iletişim aracı niteliği taşıyan muhasebe, finansal sonuç doğuran olay ve işlemlere ait verileri parasal tutarlar ve diğer sayısal veriler halinde toplayan, gereksinim ve amaca bağlı olarak verileri kayıt, sınıflandırma ve analiz yoluyla işleyen, elde ettiği sonuçları ise özetleyici raporlar halinde ilgililere sunan sistematik bir bilgi sağlama düzenidir (Büyükmirza 2011: 21).

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üretir ve bunları

ilgili kişi ve kurumlara iletir. İşletmelerde muhasebe birimi işletmenin diğer birimleri ile etkileşimli şekilde çalışır (Sevilengöl 2011: 3).

Muhasebe, tanımı ve yapısı gereği bir bilgi sistemi sınıfı olarak faaliyet gösterir. Bilgisayarların çok kısa sürede çok büyük bir etkinlik sağlaması ve bilgisayarların işletmeler ile örgütlenmelerini inceleyen birçok sosyal bilimcinin sistem yaklaşımını benimsemesi, muhasebenin bir sistem olarak ele alınmasını da beraberinde getirmiştir. Bu anlayışın ortaya çıkması muhasebede son yıllarda yaşanan değişimin başında gelmiştir. 1966 yılında muhasebede sistem yaklaşımı, Amerika Muhasebe Birliği'nin yayınladığı kuramsal bir çalışmada ortaya konan bir muhasebe bildirisi (ASOBAT-A Statement of Basic Accounting Theory) ile temellendirilmiş ve bildiride muhasebenin özünde bir bilgi sistemi olduğu kabul edilmiştir (Ömürbek 2003: 157).

İşletme yönetimi, işletme faaliyetleri gerçekleşirken çok sayıda alternatif arasında seçim yapmak durumunda kalır ve karar aşamasında bilgiye ihtiyaç duyar. Muhasebe bilgi sistemi yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgiyi sunduğu ölçüde fayda sağlar. Muhasebe bilgi sistemi, bilgi kullanıcılarının doğru ve etkili kararlar almalarına katkı sunacak olan verilerin toplanmasından, işlenmesinden ve iletilmesinden oluşan süreci ifade eder. Muhasebe bilgi sistemi, bir işlemenin muhasebe bilgileri için bir tür dağıtım sistemi olarak faaliyet gösterir. Sistemde öngörülen unsurlar ise şu şekildedir (Gökdeniz 2005: 87);

- İşletmede yasal raporlama düzeninin gereksinimi olan bilgileri edinmek,
- Güvenilir muhasebe bilgilerini gereksinimi olanlara temin etmek,
- İşletmeleri olası risklerden, muhasebe bilgilerini ise işletme içindeki ya da
- İşletme dışındaki kötüye kullanımlardan korumaktır.

Etkili bir muhasebe bilgi sistemine sahip olan işletmeler sağladıkları finansal bilgi güvencesi ve bilgi zamanlılığına bağlı olarak rekabetçi bir avantaj elde ederler ve işletmeler açısından uzun dönemde muhasebe bilgisinin değeri ortaya çıkar. Muhasebe bilgi sistemi bir işletmenin önemli bilgi kaynağı konumundadır. Muhasebe bilgi sisteminin etkililiği, yüksek performansla ulaşmak ve en iyi kararı almak için bilgiyi kullanmak amacıyla işletmenin köklü değerleri ve inançları üzerinden muhasebe sürecinin nasıl yönetileceğine ilişkin işletme felsefesini yansıtır.

Muhasebe bilgi sisteminin etkililiğini belirleyen temel faktör muhasebe uygulamalarının kalitesidir. Muhasebe uygulamaları; ekonomik işlem ve olayları kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve onları kullanıcılar için muhasebe raporları biçiminde yorumlamak anlamına gelir. Sistem kalitesi ise kullanıcılara hatasız bilgi sağlayan ve muhasebecilere, çalışmalarını geliştirme fırsatı sunan muhasebe bilgi sistemine işaret eder. Bir bilgi sistemi olarak muhasebe, bir kuruluşla ilgili ekonomik bilgileri tanımlar, toplar, işler ve kullanıcıya olan kesime iletir. Muhasebe bilgi sistemi, finansal verileri finansal bilgiye dönüştürmek ve bu bilgileri karar alıcılara iletmek için tasarlanan insan ve donanım gibi kaynakların bir toplamıdır. Muhasebe çıktıları karar alımı için gerekli bilgiyi sağlmasına ek olarak kontrol faaliyetlerine de destek sağlamakta ve muhasebe bilgi sistemi de işletmelerde dar kapsamlı bir performans ölçüm sistemi olarak faaliyet göstermektedir. Performans ölçüm sistemleri, işletmelerde yönetim kontrol sisteminin bir bileşeni olarak çalışmaktadır. Performans ölçümleri işletmelerde, işlemleri takip etmek, yöneticilerin ilgili alanlara odaklanmasını sağlamak, stratejik kararlar almak ve alınan kararları gerektirmek amacıyla kullanılmaktadır. Genellikle yönetim bilgi sisteminin bir alt dalı olarak ifade edilen muhasebe bilgi sistemi aşağıdaki şekilde alt sistemlere veya iş süreçlerine ayrılmaktadır:

- Sipariş takibi/satış süreci,
- Faturalama/alacaklılar/nakit makbuzu süreci,
- Satın alma süreci,
- Borçlular/kasa ödemesi süreci,
- İnsan kaynakları yönetimi ve maaş süreci,
- Entegre üretim süreçleri,
- Büyük defter ve raporlama süreci.

Muhasebe bilgi sistemlerinin alt bölümlere ayrılması, desteklenen işlemsel fonksiyonlara bağlı olmaktadır. Örneğin satış verileri fatura, alacak makbuzu ve nakit makbuzu alt sistemlerinden sağlanmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin alt sistemleri farklı bir sınıflandırma ile hareket işleme sistemi, büyük defter/finansal raporlama sistemi ve yönetim raporlama sistemi olarak da ifade edilmektedir. İşletme içinde farklı organizasyonlarda bilgi ihtiyaçları da çeşitlilik gösterdiği için tek bir modülü tüm işletmede uygulamak mümkün olmaz. Muhasebe bilgi sistemleri büyük

defter kayıtları ve analitik muhasebe hesaplamalarıyla ilgili veya yardımcı nitelikte alt sistemlere ayrılır. Muhasebe bilgi sisteminin alt sistemlere ayrılması, alt sistemler arasında veri akışını sağlar ve verilerin kaydedilmesini kolaylaştırır. Farklı alt sistemlerin birleşiminden oluşan muhasebe bilgi sistemi ise karar alma sürecinde ve işletme ile ilgili kararların gerçekleştirilmesinde yönetime katkı sağlar.

### **3.2. Muhasebede Doğru Bilginin Önemi**

Rekabet edebilmenin temel amaç haline geldiği günümüz işletmelerinde, bu amacı uzun süre devam edebilmek amacıyla bir avantaj sağlamak için ihtiyaç duyulan şey ise sürekli yeni ürünler yaratabilen “temel yetkinlikler (core competences)” dir. Bu temel yetkinliklerin merkezinde ise “bilgi” ve “bilginin yönetimi” yer almaktadır (Barca 2002: 519).

Sanayi toplumunun yerini bilgi toplumunun aldığı bu çağda bilgi ve bilginin yönetiminin değeri, önemli derecede artmış ve bilgi, işletmeler için bir güç kaynağı haline gelmiştir. Bu sebeple bu çağ, artık bilgi çağı olarak ifade edilmektedir. (Öğüt 2002: 5).

Günümüzde yaşanan ekonomik gelişmeler ışığında bilgi en önemli silahtır. Öyle ki bilgi, doğal kaynaklardan, büyük işletmelerden, her türlü hesap hareketlerinden daha değerlidir, güçlüdür. Karar alıcılar temel kaynak olarak kullanacakları doğru bilgilerle değer kazanırlar. Önemli sorumluluklar üstlenerek bu bilgileri kullanıcılara kullanabilecekleri değer haline getirenler ise muhasebe meslek mensuplarıdır (Karasioğlu, Altan 2004: 53).

Muhasebenin ürünü bilgidir. Giderek daha da artan küresel rekabet, üretim teknolojisinde yaşanan hızlı değişim, bilgiye olan ihtiyaç ve çağdaş küresel ekonomik düzen birçok alanda olduğu gibi, muhasebeciden de özellikle bilginin planlanması ve kontrolü açısından bir mükemmeliyet beklemektedir. Çünkü muhasebenin modern endüstriyel toplumlarda her zamankinden daha çok önemli bir pozisyon işgal ettiği ve toplumsal bir kurum olduğu belirtilmektedir. Bilgi çağının etkisi ile meydana gelen gelişmeler, birçok mesleği etkilediği gibi “bilgi sistemi” ve “işletmenin dili” olarak ifade edilen muhasebe mesleğini de etkilemiştir. Ekonomik sınırların ortadan kalkarak şeffaflığın artması ve insan, mal, hizmet, yetenek ve düşünceler bütünü için tek bir yapıda pazar oluşmasını sağlayan küreselleşme olgusu,

günümüz işletmelerini yukarıda da belirtildiği gibi zorlu bir rekabet ortamına sürüklemiştir. Söz konusu küreselleşmenin neticesinde yaşanan rekabetin bu büyük değişim üzerindeki etkisi özellikle teknolojik gelişmeler ile desteklenmektedir. E-bankacılık, e-işletme, e-fatura, e-demokrasi ve dijital muhasebe gibi kavramlar bugün olduğu gibi gelecekte de kendisinden sürekli söz ettirecek gibidir (Akın, 2001: 41). Bu büyük değişim ile muhasebe mesleğinden istenilen beklentiler artmakta, daha da önemlisi muhasebeden elde edilen verilerin güvenilir, anlamlı, tarafsız ve net bir bilgiye dönüşmesi, söz konusu beklentilere olan gereksinimi daha açık bir şekilde ifade etmektedir (Parlakkaya, Tekin 2002: 676).

Bu durumda, gelişen ve değişen kapsam ve niteliklerine, çağın işletmecilik anlayışı ile ekonomik ve sosyal gerçeklerine uygun bilgi üretimini gerçekleştiren, muhasebe teorisi ve uygulaması yanında hukuk, ekonomi, maliye ve teknoloji gibi alanlarda bilgi sahibi olan uzman kişilere yani muhasebe meslek mensuplarına ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü muhasebe, iktisadi gelişmelerin işletmeleri etkilediği ölçüde değişen koşullara uyum sağlamak amacı ile kendini geliştiren, bilgiyi daha nitelikli üreterek destek hizmeti veren bir yapıdır. Ayrıca muhasebe hizmet ettiği alanlar ve kapsamlar neticesinde karmaşık ve değişken bir bilgi yapısını gerektiren bir meslek olma özelliği sergilemektedir. Daha önce de vurgulandığı gibi, muhasebe bir işletme için en önemli parçalardan biridir. Muhasebecinin temel görevi doğru, kesin, güvenilir bilgileri işletme içindeki karar vericilere, hissedarlara ve yatırımcılara aktarmaktır. Bu karmaşık ve değişken yapı dolayısıyla muhasebe mesleği diğer mesleklerden farklılık arz etmektedir. Her mesleğin hizmet ettiği ve karşılığında sorumluluk üstlendiği bir kurum/kişisi varken muhasebe mesleği aynı anda bütün kurumlara/kişilere hizmet etmektedir. Bunun en büyük nedeni üretilen hizmetin bilgi olmasından kaynaklanmaktadır (Güvemli 2007: 11).

Muhasebe ekonominin de temelidir. İşletme yönetimine sistematik destek olarak geniş çapta üretimi olanaklı kılmaktadır. İşletmenin gerçekleştirdiği ticari faaliyetlerin sonuçlarını ifade ederek iş hayatının farklı unsurların (yatırımcılar, bankacılar, hükümet, yönetim vd.) ortak bir zemin üzerinde karşılaşmasını sağlamaktadır. İşletmenin geçmişini kayıt altına alan bir teknik olarak yenilikçi planların oluşturulmasında temel oluşturur ve yüksek standartlar ile hazırlanmış resmi ahlak kodları ile profesyonel faaliyet biçimi olarak topluma hizmet etmektedir.



Muhasebe profesyonel bir meslektir. Bir işletmeden farklı olarak kâr amacı gütmek yerine, kamu yararını ön planda tutmaktadır. Muhasebe bilgi ve güven gibi ölçülebilirliği olmayan unsurlara dayanırken, bir işletme kâr etmek amacı ile ölçülebilir araçlar üzerinden faaliyetlerine devam etmektedir. Nasıl ki eğitim, hukuk, tıp gibi meslekler, kamu yararını gözeten profesyonel meslek olduğu gibi muhasebe de kamu yararını gözeten profesyonel bir meslektir. Muhasebe uygulamaları ile elde edilen bilginin işletme yöneticilerine, finansörlere, yatırımcılara, ekonomistlere ve hükümet politikalarını belirleyenlere ulaştığı düşünüldüğünde ise söz konusu bilginin değeri daha iyi anlaşılacaktır. Çünkü bu bilgi söz konusu kullanıcıların alacağı bütün kararlarda kullanılacaktır. Bilginin üretilmesinde oluşabilecek bir hatanın makro düzeyde ülke ekonomisine mikro düzeyde ise işletmeye verebileceği zarar daima göz önünde bulundurulmalıdır (Otlı 2001: 87).

Muhasebe meslek mensuplarının içinde buldukları hizmet sektöründe görevlerini en iyi şekilde yerine getirebilmeleri bilgi çağında oluşan değişimleri net bir şekilde anlayabilmeleri ile gerçekleşecektir. Diğer bir ifadeyle, muhasebe meslek mensuplarının teknoloji ve bilgi konusunda yetişmeleri, küresel bilgiye ulaşmaları, ulaşılan bilgiyi yorumlayabilmeleri, kullanmaları ve faydalı, güvenilir, anlamlı, tarafsız ve tutarlı “bilgi” üretebilmeleri gerekmektedir. Kısaca ifade edilecek olursa, muhasebe meslek mensubunun muhasebe aracılığıyla ürettiği bilgilerden dolayı sadece ilgili gruplara karşı değil, aynı zamanda toplumun tüm kesimine karşı sorumlu olacağı söylenebilir (Karasioğlu, Altan 2004: 55).

Muhasebe mesleğinin sorumluluğunun yüksek düzeyde olmasının en büyük nedeni muhasebe hizmetinin sağladığı dışsal faydadır. Sunulan hizmetin ilk kullanıcılara (mükelleflere) olduğu kadar kamuya yönelik olması ve kamu yararına hizmet etmesinden dolayı muhasebe mesleği bir kamu hizmeti niteliği taşımaktadır. Bu nedenle, yüksek düzeyde mesleki sorumluluk duygusu içerisinde faaliyetlerin yürütülmesi, kamuya olan sorumluluğun/sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi muhasebe/muhasebe meslek mensubu açısından bir zorunluluktur. Sonuçta muhasebe mesleği ticari hayatın tamamlayıcısı, olmazsa olmaz parçasıdır. İktisadi ilişki ve faaliyetlerin oluşturduğu tüm çıktıları ortak bir dil ile doğru bir biçimde yansıtarak, sadece mükelleflere değil aynı zamanda ülke ekonomisi için de büyük bir öneme sahiptir. Muhasebe mesleği dürüst ve objektif bir şekilde icra edilerek haksız

rekabeti önlemede, yasalara ve sisteme olan güveni pekiştirmede ve nihayetinde toplumun huzur ve barışını sağlama konusunda çok önemli bir fonksiyona sahiptir (Otlu 2001: 90).

Muhasebe mesleği faaliyetleri sonucunda üretilen bilgilerin çok sayıda ve farklı kullanıcılara hitap etmesi, mesleğin sosyal sorumluluğunun önemini belirtmektedir. Bu sorumluluk başta makro açıdan devlet olmak üzere, mikro açıdan bütün ticari işletmelerin devamlılığının sağlanması açısından mesleğin önemini arz etmektedir. Bu kadar büyük bir öneme haiz olan mesleğin birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir (Özkan, Hacıhasanoğlu 2012: 41).

### **3.3. Muhasebe Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Etkisi**

Bu başlık altında, muhasebe manipülasyonlarının bir başka deyişle muhasebe hilelerinin, muhasebe bilgi sistemine zararlarına, manipülasyon türlerine, bu manipülasyonların etkilerine ve amaçlanan sonuçlarına değinilecektir.

#### **3.3.1. Muhasebe Manipülasyonu/Hilesi ve Kavramsal Açıklamalar**

İşletme yöneticilerinin uyguladıkları alternatif muhasebe politikaları, işletmenin raporlanan dönem karını etkilemektedir. Yöneticiler, işletmenin dönem karını, sürdürdükleri muhasebe politikaları yoluyla istedikleri seviyeye çekebilmektedirler. Literatüre göre, isteğe göre dönem karını artırabilme ya da azaltabilme kabiliyeti ‘muhasebe manipülasyonu’ olarak adlandırılmaktadır ve bu süreçte alternatif muhasebe politikaları arasında yapılan tercihler yöneticilerin çokça başvurduğu durum olarak görülmektedir. (Copeland 1968: 101). Bu tanıma göre, muhasebe manipülasyonu gelir tablosu üzerinde yapılan hileler ile dönem karını etkilemekle sınırlı kalmıştır.

Bir başka tanımda ise; işletmelerin genel olarak kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki esnekliklerden faydalanarak veya da tamamen bu standartlara aykırı bir biçimde işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçek durumundan daha farklı göstermek için finansal raporlar üzerinde yapılan oynamalara ‘muhasebe manipülasyonları’ adı verilmektedir (Küçüksözen, Küçükkocaoğlu 2004: 4). Yapılan tüm bu illegal faaliyetler birer hile olarak değerlendirilmekte ve muhasebe bilgi sisteminde kapanması zor yaralar açmaktadır.

Toplumun refahı için kurulmuş bir işletmenin, muhasebe ilkeleri açısından bakıldığında öncelikli görevinin muhasebe çevrelerini dolayısıyla toplumu doğru bir şekilde aydınlatacak raporlama yapması gerekmektedir. Fakat sadece yatırımcılar için veyahut ta işletme yönetiminin çıkarları için yapılacak olan finansal raporlamalar, tüm toplumun çıkarlarına hizmet etmeyeceği gibi muhasebeye olan güveni sarsacak, manipülasyonları yani hileleri ortaya çıkaracaktır. Bilindiği üzere günümüzde işletme yönetiminin hazırladığı finansal raporlara en fazla ihtiyaç duyan kesim yatırımcılardır. Finansal raporları inceleyerek yorumlayan yatırımcılar, tüm toplumun refahına katkı sundukları gibi aynı zamanda da kendi kişisel çıkarlarını da gözeterek kendi refahlarını oluşturmaktadırlar. Fakat daha önce de değinildiği gibi finansal raporlar üzerindeki herhangi bir hile, sadece yatırımcılar için değil tüm toplumu aldatmaya yönelik olacaktır (Stolowy, Breton 2004: 17). Muhasebe de yapılan hileler işletmenin saygınlığına zarar verdiği gibi o işletmenin de muhasebe bilgi sisteminin ne kadar çarpık ve düzensiz olduğunu göstermektedir. Bu çarpık ve düzensizlik bir noktada tıkanacak ve sonuç olarak muhasebe bilgi sisteminin çökmesine neden olacaktır.

Muhasebe manipülasyonları, yani inceden inceye yapılan hileler; işletme ile toplum arasında, işletmenin kendi kişiliği ile işletme yöneticilerinin kişilikleri arasında güven zedeleyici olmaktadır. İşletme ve toplum, işletme ve kaynak sağlayıcılar arasındaki refah transferi sadece yöneticilerin lehine olmaktadır. Buradan yola çıkarak muhasebe manipülasyonlarının-hilelerinin amacının, işletme yöneticileri ve işletme çevreleri arasındaki refah transferini sağlamak için yapıldığını söylemek mümkündür. (Stolowy, Breton 2004:6).

Genelde, gelir tablosu üzerinde yapılan düzeltme ve yeniden sınıflandırma; işletmenin performansını, kar rakamını etkileyecek işlemler; finansal yapı ve öz sermaye oranlarını etkileyerek, dönem karının gerçek değerinden farklı bir biçimde yüksek gösterilmesi amaçlanmaktadır (Breton, Taffler 1995: 81).

Uluslararası çevrelerce kabul görmüş muhasebe ilkeleri, göreceli olarak farklı yorum ve uygulamalara açıktır. Yasalara uygun halde olmak için bu farklı yorumlar, muhasebe standartlarının yasal derinliğini daha da artırmaktadır. Yapılan bu yorumlar hatalı olabilir ancak hileye yönelik olmamalıdır. Bir kişinin yaptığı hile,

yasal faaliyetlerin sınırlarını aştığı için ortaya çıkarılması muhasebe açısından önem arz etmektedir. Finansal tablolar üzerinde, satışları olduğundan yüksek gösterme çabası için uydurma fatura üretmek hileyi, işletmenin konsinye satışlarını sıradan satmış gibi yorumlamak ise hatayı gösterir. Nitekim hile ve hata arasındaki fark, çoğu zaman çoğu kişi tarafından anlaşılamadığından, bu birbiriyle ilişkili kavramları açıklığa kavuşturarak farkındalık yaratmak güç olmaktadır. Amerikan Komisyonu, hileli finansal raporları incelemek amacıyla kurulmuş olup, finansal raporlar üzerindeki hileyi, son derece önemli bir eylem olarak görmektedir. Belge ve dokümanları değiştirmek, kayıtlardaki bazı işlemleri silmek, hayali hesaplar oluşturmak, önemli bilgileri tahrip etmek, gerçek manada komisyon tarafından hile eylemi olarak görülmektedir (Stolowy, Breton 2004: 11).

### **3.3.2. Muhasebe Manipülasyonunun Amaçları ve Zararları**

Bir muhasebe manipülasyonunun genel amacı; işletmenin hisse senedi fiyatlarını artırmak, işletmenin kredibilitesi üzerinde iyileştirme yapmak, işletmenin borçlanma maliyetini azaltmak ve de raporlanan dönem karı yoluyla yöneticilerin primlerini artırmaktır (Kirschenheiter, Melumat 2002: 763). Tüm bunlara ek olarak, yüksek vergilerden kaçmak istemeleri sebebiyle politik maliyetleri en aza indirmek istemeleri, manipülasyonların yapılma amaçları olarak değerlendirilmektedir (Wilson, Shailer 2007, 256).

Finansal bilgiyi kullananların, işletmeye bakış açılarındaki algıları üzerine, muhasebe manipülasyonlarının yapıldığını söylemek mümkündür. Yapılan çoğu manipülasyonun amacı, yatırımcılara yüksek kar beklentisi sunarak, işletmenin hisse senetlerini satmak ve bu sayede hisse senetlerinin değerinin yükselmesini sağlayarak, işletmenin piyasa değerini artırmaktır. Yapılan bu manipülasyonlar, 'işletme içi manipülasyon' olarak görülürken, bir de işletme yöneticilerinin henüz netleşmemiş yani açıklanmamış bilgileri, yatırımcılar üzerinde algı oluşturarak, onlara koz olarak kullanmaları çabası da 'işletmeye karşı manipülasyonlar' olarak değerlendirilmektedir ki, buradaki amaç ise yöneticilerin kendi ücret ve primlerini artırma çabasıdır (Lev 2003: 35).

Birtakım muhasebe manipülasyonları ise, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarının esnekliklerinin sağladığı durumlardan faydalanarak, finansal

bilgiyi kullananların, işletmenin performansı üzerine algılarıyla oynamak üzerine gerçekleştirilmektedir. Muhasebenin ilke ve standartlarına paralel bir şekilde ince ayarlarla yürütülen manipülasyonlar çoğu zaman finansal bilgi kullanıcılarının uzmanlığı sayesinde anlaşılabilir. Nitekim, ustaca yapılan bir manipülasyon, bazı finansal bilgi kullanıcılarının gözünden kaçabilmektedir (Holt, Eccles 2002: 332).

Örneğin, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak birtakım giderlerin dönem gideri olarak kabul görmesi veya da aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulması, işletmenin raporlanan dönem karını etkilemektedir. Ancak muhasebe ilke ve standartları, işletmenin bu giderlerinden ‘yazılım geliştirme’ giderlerinin şayet teknik açıdan olumlu sonuçlanması halinde aktifleştirilmesine ve de amortismanına tabi tutulmasına izin vermektedir. Bu ilke çerçevesinde, dünya çapında en prestijli yazılım üreticilerinden ABD menşeli IBM ve Computer Associates, işletmenin geliştirme giderlerini sürekli olarak aktifleştirmektedir. Başka bir yazılım üreticisi olan Microsoft, tüm bunların aksine bu giderleri dönem gideri olarak göstermektedir. Microsoft’a göre, fizibilite testinden başarılı bir şekilde geçmiş bir ürünün olmaması imkânsız olduğundan, Amerikan Muhasebe İlke ve Standartları’nı, işletme kendince yorumlayıp bilinçli bir şekilde dönem karını manipüle etmiştir. Yapılan bu manipüle Microsoft’un yazılımı sayesinde gerçekleşmiştir. Microsoft’un amacı dönem karını düşük göstermektir. Bu durumun ortaya çıkması neticesinde, SEC-ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu tarafından 2002 yılının haziran ayında Microsoft cezalandırılmıştır. Muhasebe ilke ve standartlarından açık bir biçimde sapmaları içeren bu tarz aldatma yöntemleri ‘finansal hile’ olarak adlandırılmaktadır (Lev 2003:34). Bu finansal hileler neticesinde muhasebe bilgi sistemi olumsuz etkilenmektedir.

### **3.3.3. Muhasebe Manipülasyonlarının Yöntemleri**

Ülkemizde ve dünyada birtakım manipülasyonlar yoluyla muhasebe çevreleri aldatılmakta ve yanıltılmaktadır. Aldatma ve yanıltmanın yöntemi ne olursa olsun, hangi adlarla bağdaştırılırsa bağdaştırılsın tüm bu yöntem ve teknikler tek bir kapıya yani “hile kapısı” na çıkmaktadır. Hile yöntemleri başlığı altında, muhasebede yapılan birçok hile yöntemine değinilmiştir. Bu başlık altında ise daha çok finansal

tablolar üzerine yapılan oynamalar üzerinde durularak, tablolar üzerinde ne gibi oynamaların ne gibi sonuçlara yol açtığının gösterilmesi hedeflenmektedir. Belli başlı manipülasyon yöntemleri aşağıda verilmiştir.

### **3.3.3.1. Kar Yönetimi (Earnings Management)**

Finansal raporlarda görülen karın, işletmeye dönük yatırımları ve yine işletmeye yönelik kredi kararlarını etkilediğini bilen yöneticiler, raporlar üzerinde oynama yapmaya yönelmektedirler. Özellikle de 1990'lı yılların başında, hedeflenen kâra ve finansal analistlerin kendi işletmeleri için yoğun baskılar altında kâr tahminleri yapmaya başladıkları görülmektedir. Çeşitli baskıların neticesinde bazı finansal analistler, finansal raporlara hileli dokunuşlar yaparak, raporlanan dönem kârını istedikleri seviyelere çekmeye başlamışlardır. Bu doğrultuda, yönetici ücret ve primlerini artırmak, borçlanma maliyetlerini azaltmak, hisse senetlerinin değerini etkilemek ve de kural koyucuların müdahalelerinden kaçınmak için usulsüz 'kâr yönetimi' faaliyetleri hız kazanmıştır. Literatürde kabul görmüş birçok çalışma, kâr yönetimi faaliyetleri ile raporlanan kârları artırmak, işletmenin sermaye maliyetini düşürmek gibi hedeflerin gözetildiğini açıkça göstermiştir (Sevin, Shroeder 2005: 48).

### **3.3.3.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing)**

Bu yöntem ile raporlanan dönem kârının istenilen seviyelerin dışında dalgalanmaları en aza indirmek, işletme yöneticileri tarafından hedeflenmektedir (Brayshaw, Eldin 1989: 621).

Yöneticiler tarafından kârın istikrarlı olması için, mevcut işletme performansı yani hilenin karışmadığı doğru performans, istenilen performansın altında ya da üstünde çıkması durumunda uygulanmaktadır. İstikrarlı bir hal almış kârlar, sabit kâr serileri getirerek, yüksek kâr payı bırakmaktadır. Yine aynı şekilde istikrarlı bir hale bürünmüş kâr durumu yatırımcıların yüksek kâr beklentilerini karşılaması açısından cazip gelmektedir. Yöneticilerin, kârı istikrarlı bir hale getirmek istemelerinin bir başka sebebi de finansal tablolardaki rakamlara bağlı olarak, yapılan anlaşmalardır. Yatırımcıların risk algısının azalmasına bağlı olarak sermaye maliyetleri de azalmaktadır (Albornoz, Alcarria 2003: 443).

### **3.3.3.3. Agresif Muhasebe (Agressive Accounting)**

Muhasebe ilke ve standartlarının işletmelerce zaman zaman ihlal edilerek muhasebede manipülasyonlar yapılmaktadır. Manipülasyonların yani muhasebe hilelerinin amacı, işletmenin durumunun olduğundan farklı gösterme çabası olduğu aşikardır. Bu sayede işletmenin daha iyi bir performansa sahip olduğu izlenimi yöneticiler tarafından manipüle edilmektedir. Amerikan *Sunbean Şirketi*, 1996 yılı faaliyet raporunda gelecekteki yeniden yapılanma ve büyüme planı dahilinde, şirketin tüm yönetsel birimlerinin birleştirilerek, üretim ve dağıtım ünitelerini rasyonelleştirileceği buna karşılık stok tutma ve ürün satma birimlerinde küçülme yoluna gidileceğini açıklamıştır. Şirket yönetiminin uygulamak istediği bu plan neticesinde, oluşacak giderler Amerikan muhasebe ilke ve standartlarına uygun bir biçimde 1996 yılında dönem gideri olarak kayıtlara geçirilmiştir. Şirketin yeniden yapılanma giderleri, kasıtlı bir şekilde olduğundan yüksek gösterilmiş, gelecekteki giderlerde yine 1996 yılına kaydırılmıştır. Dolayısıyla 1996 yılının dönem kârı azaltılmış, şirketin gelecek dönem kârlarının artırılması sağlanarak yöneticiler, kendi usullerince bir hileye başvurmuşlardır (Mulford, Comiskey 2002: 27).

### **3.3.3.4. Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting)**

Şirketlerde yaşanan yönetim değişikliklerinde, eski yönetimin yerine gelen yeni yönetimin, şirketin birtakım verimsiz aktiflerini gider olarak göstererek bilançodan çıkarmaları ve bu sayede de kendilerinden önceki yönetimin faaliyetlerini daha zararlı gösterme yoluna gitmeleri, ‘büyük temizlik muhasebesi’ olarak adlandırılmaktadır (Walsh, Craig ve Clarke, 1991: 173). Yöneticilerin uygulamaktan çekinmedikleri bu yöntem, hile olarak değerlendirilmektedir. Yeni yönetimin, gelir azaltıcı tahakkuklar kullanarak, dönem kârını azaltmaları yöntemi bazı muhasebe çevrelerince ‘*banyo yapmak, makyajlamak*’ olarak isimlendirilmektedir.

### **3.3.3.5. Finansal Hile (Fraud)**

Muhasebenin ilkelerinin kısmen yoruma açık olduğunu ve ülkelerin bu ilkeleri küçük sapmalar halinde farklı yorumlayabileceği aşikardır. Önemli olan bu sapmaların, hangi niyetlerle yapıldığıdır. Muhasebeciler hatalı yorumlar yapabilirler ancak bu durum kasıtlı yorumların varlığını yok sayamaz. Finansal tablolar

üzerindeki art niyetli oynamalar hileyi oluşturur. Belge ve dokümanları değiştirmek, önemli bilgileri yok etmek, hayali işlemler yapmak birçok ülkede görülebilmektedir ve bunlar finansal hilelerin varlığına işaretler. (Stolowy, Breton 2004:11).

Sonuç itibarıyla tüm bu hileli oyunlar, muhasebeye zarar vermekte ve dolayısıyla muhasebe bilgi sisteminin yanlış bilgi üretmesini sağlamaktadır. Bu hileli eylemleri gerçekleştiren kesimlerin asıl amaçları da bu karışıklıklar sisteminden faydalanmaktır. Muhasebe bilgi sistemine hataların etkisi yok denilecek kadar azdır. Zaten bu tür hataları sistem kendi içinde süzgeçten geçirip düzeltmeye çalışmaktadır. Ancak yapılan bazı hileler vardır ki çoğu zaman denetçiler tarafından bulunamamakta veya da tam olarak kanıtlanamamaktadır. Bunun sebebi ise gün geçtikçe büyüyen işletmelerin iç sistemlerinin de giderek büyümesi ve karmaşık bir hale gelmesidir. Hileli işlemlerin muhasebe bilgi sistemine olumsuz etkilerini kısaca özetleyecek olursak;

- ✓ Yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu gerektiği gibi yerine getirememesi,
- ✓ İşletme eylemlerinin kontrolünü sağlıklı bir şekilde yerine getirememesi,
- ✓ Geleceğe ilişkin işletme eylemlerinin planlanması için gerekli olan doğru bilgileri sağlayamaması,
- ✓ Hissedarlara, yatırımcılara, kredi kuruluşlarına, devlete ve kamuoyuna doğru ve güvenilir bilgi sunamaması.

Tüm bu olumsuz sonuçlar muhasebe bilgi sistemine hileli işlemlerin bulaşması sonucu ortaya çıkabilmektedir. Muhasebe bilgi sisteminin tam ve güvenilir işlemesi adına işletmelerin iç kontrol sistemlerini daha güçlü hale getirmeleri gerekir. Aksi halde işletmeler, geri dönüşü zor olan bir girdap ta sürüklenir ve sonuçta işletmenin batışı hızlanır.





## IV. BÖLÜM

### MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE BAKIŞ AÇILARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümünde Sivas ili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensuplarına yönelik, meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine bakış açılarının değerlendirilmesine yönelik anket çalışmasına dayalı ampirik bir araştırmaya yer verilmiştir.

Çalışmanın bu bölümünde ayrıca araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, hipotezleri, araştırmanın yöntemi ve araştırmanın analizi ile birlikte araştırmada kullanılan metotlara yer verilerek araştırma sonucunda elde edilen bulguların analizi ve bu bulguların değerlendirilmesi yer almaktadır.

#### 4.1. Araştırmanın Amacı

Muhasebede hata ve hileleri ile ilgili bağımsız meslek mensuplarının düşüncelerini belirlemeye yönelik yapılan bu çalışmanın temel amacı; hata ve hilelerin nedenlerini, bireyleri hataya yapmaya iten etkenleri ve hile yapmaya yönelten etkenleri belirlemektir.

Bu bağlamda ikinci bir amaç ise, muhasebede hata ve hilelerinin önlenmesine yönelik meslek mensuplarının görüşlerine yer vererek ayrıca meslek mensuplarının muhasebeye yön veren kanun ve mevzuatların işleyişi hakkında düşüncelerini belirlemektir.

#### 4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Araştırmanın evrenini 2017-2018 döneminde Sivas il merkezinde mesleğini aktif bir şekilde icra eden Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı 163 meslek mensubu oluşturmaktadır.

Sivas il merkezindeki 163 SMMM den 142' sine ulaşılmış ve katılımcılara 33 sorudan oluşan bir anket formu sunulmuştur.

Katılımcılarla yüz yüze görüşme yapılarak anketin güvenilirliği sağlanmaya çalışılmış ve katılımcıların istek ve görüşleri anketin değerlendirme ve sonuç kısmında ayrıca verilmiştir.

Bu çalışmada elde edilen bulgular ve bunların doğrultusunda yapılan öneriler, Sivas ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerle sınırlıdır.

### **4.3. Araştırmanın Yöntemi**

Katılımcılara toplamda 33 soru yöneltilmiş olup sorular; demografik özellikler, hata üzerine sorular, hile üzerine sorular ve bireyi hileye zorlayan etkenler olmak üzere birbirleri ile bağlantı kurularak oluşturulmuştur. Anket soruları, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümü-Bankacılık ve Finans bölümü hocaları; Dr. Öğr. Üyesi Yüksel AYDIN, Prof. Dr. Mehmet DEMİR ve danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Said Alpagut ŞENEL 'in katkılarıyla şahsım Muhsin BAYRAKDAR tarafından oluşturulmuştur.

Anket sorularının dağılımı şu şekildedir;

İlk 5 soru, katılımcıların demografik özelliklerine yönelik (mesleği kaç yıldır sürdürdükleri, cinsiyetleri, yaş durumları, öğrenim durumları ve aylık gelir durumları),

Sonraki 4 soru, bireyi hile yapmaya iten etkenlerle ilgili sorular (bir tanesi hileye iten etkenler-mesleki tecrübe kombineli),

Sonrasında ise ardışık olarak 5 soru hata ile kombine oluşturmuş sorular (hata-mesleki tecrübe-denetim-kişisel görüş),

Sonraki 15 soru karışık olarak dağıtılarak (hile-eğitim seviyesi-hileye iten etkenler-denetim-mesleki eğitim) kombine oluşturulmuş sorular,

Ayrıca 1 tane denetim sorusu, 1 tane hata ile ilgili çoklu seçenek sorusu, 1 tane hileye iten etkenlerle ilgili çoklu seçenek sorusu, son olarak meslek mensuplarının mesleklerinden memnun olup olmadıklarına dair evet ya da hayır seçeneekli soru.

#### 4.4. Verilerin Analizi

Meslek Mensuplarının, *Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma* anketini cevaplayan 142 kişinin verileri SPSS programı ile analiz edilmiştir. Ankete dâhil edilen verilerden dışlanan olmamıştır. Öncelikle ankete katılanların demografik özellikleri değerlendirildi, daha sonra ise yöneltilen sorular ve ifadeler analiz edilerek hipotezlerin geçerliliği sınandı. Bu çalışmada sırası ile güvenilirlik analizi, grupların frekans dağılımı, normal dağılım ve homojenite testi yapıldıktan sonra istatistiksel olarak anlamlılık için student t testi, one way anova testi ve regresyon analizi yapılmıştır. Son olarak pearson korelasyon testi ile gruplar arası korelasyon incelenmiştir. Analiz için ortalama ve standart hata değerleri kullanılmıştır.  $P < 0,05$  anlamlı olarak kabul edilmiştir.

##### 4.4.1. Ölçeğin Yapı geçerliliği (Güvenirlik Analizi)

Güvenilirlik kavramı, yapılan her ölçüm için gereklidir, çünkü güvenilir bir test ya da ankette yer alan soruların birbirleri ile olan tutarlılığını ve kullanılan ölçeğin ilgilenilen sorunu ne derece yansıttığını ifade eder. Güvenilirlik, elde edilen ölçümler üzerindeki yorumlar ve daha sonra ortaya çıkarılabilecek analizler için bir temel teşkil eder. Anket çalışmalarında ikinci önemli bir durum ise anketin güvenilirliğidir. Burada anketin katılımcılar tarafından tarafsız olarak mı doldurulduğu yoksa sonuçlara proje sahibi tarafından müdahale mi edildiğinin cevabı aranır. Güvenirlik aralığı için Cronbach's Alpha yaygın olarak kullanılmaktadır (Kalaycı 2008:405.).

$0,00 \leq \alpha < 0,40$  ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$  ise ölçeğin güvenilirliği düşüktür.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$  ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$  ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Anketlerde istenen ise özellikle 0,70 ile 0,80 arasında olmasıdır. Çok güvenli sonuç çıkması olumsuz olarak düşünülebilir.

**Tablo 4.4.1.1. Güvenirlik Analizi Sonuçları**

	Cronbach's Alpha	Yorum
Anket soruları	0,788	Güvenlidir

Tablo 4.4.1.1. de görüldüğü üzere Cronbach's Alfa değeri 0,788 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre yapılan anket çalışmasının güvenilir olduğu ve soruların tutarlı olduğu görülmektedir. Ayrıca anket çalışmasında güvenirlilik düzeyini düşüren ve analiz dışı bırakılması gereken bir maddeye(duruma) rastlanmamıştır.

#### **4.4.2. Verilerin Frekans Dağılımları ve Değerlendirilmesi**

*i) Katılımcıların demografik özellikleri;* meslek mensuplarının meslekte bulunma süreleri, cinsiyet dağılımları, yaş dağılımları, öğrenim durumları ve son olarak aylık gelir durumlarından oluşan demografik özellikleri aşağıda verilmiştir;

**Tablo 4.4.2.1. Meslekte Bulunma Süre Tablosu (süre: yıl/ tarih:2017- 2018):**

<b>Soru 1. Katılımcıların meslekte bulunma süreleri</b>		
	Frekans	Yüzde
1-5	13	9,2
6-10	24	16,9
<b>11-15</b>	<b>40</b>	<b>28,2</b>
16-20	31	21,8
21 ve üzeri	34	23,9

Meslek mensuplarının kaç yıldır mesleklerini sürdürdüklerine yönelik araştırma sorusunun sonuçlarına göre; birinci sırada, 11-15 yıl arasında mesleğini sürdürenlerin oranı 40 kişiyle %28,2'dir. İkinci sırada 21 yıl ve üzeri bu mesleği sürdürenlerin oranı 34 kişiyle %23,9'dur. Üçüncü sırayı alan seçenek 16-20 yıl arası mesleğini sürdürenlerin oranı 31 kişiyle %21,8'dir. Dördüncü sırada 6-10 yıl arası meslekte bulunanların oranı 24 kişiyle %16,9'dur. Beşinci ve son sıradaki seçenek ise meslekte bulunma süreleri 1-5 yıl arası olanların oranı 13 kişiyle %9,2'dir.

**Tablo 4.4.2.2. Cinsiyet Dağılımı Tablosu (Tarih:2017-2018)**

<b>Soru 2. Katılımcıların cinsiyet dağılımı</b>		
	Frekans	Yüzde
Erkek	119	83,8
Kadın	23	16,2

Tablo 4.4.2.2. de meslek mensuplarının cinsiyet dağılımları gösterilmiş olup, 142 katılımcıdan 119 kişi erkek, 23 kişi ise kadındır. Yüzelik dilimdeki payları ise; Erkekler %83,8 iken Kadınlar ise %16,2'dir.

**Tablo 4.4.2.3. Yaş Dağılımı Tablosu (Tarih: 2017-2018)**

<b>Soru 3. Katılımcıların yaş dağılımı</b>		
	Frekans	Yüzde
30 yaş ve altı	8	5,6
31-40	45	31,7
<b>41-50</b>	<b>58</b>	<b>40,8</b>
51 yaş ve üzeri	31	21,8

Tablo 4.4.2.3. de meslek mensuplarının yaş dağılımı verilmiş olup; %40,8'lik oranla ve 58 kişi ile 41-50 yaş aralığında olanların sayısının yüksek olduğu görülmektedir. Ardından ikinci sırada ise %31,7'lik oranla 45 kişi, 31-40 yaş aralığındadır. Üçüncü sırada %21,8'lik oranla 31 kişi, 51 yaş ve üzeri yaşadadır. Son sırada kendine yer bulan seçenek ise 30 yaş ve altı seçeneğiyle 8 kişi, oranları %5,6'dır.

**Tablo 4.4.2.4. Öğrenim Durumu Tablosu (Tarih:2017-2018)**

<b>Soru 4. Katılımcıların öğrenim durumu</b>		
	Frekans	Yüzde
Lise	20	14,1
Ön lisans	16	11,3
<b>Lisans</b>	<b>97</b>	<b>68,3</b>
Lisans üstü	9	6,3

Tablo 4.4.2.4'te katılımcıların öğrenim durumları verilmiştir. Tabloya göre Lisans mezunları %68,3 oranıyla yüzdeler diliminde ilk sırayı almıştır. Lisans mezunlarının sayısı 97 kişidir. Lise mezunları; %14,1 oranıyla 20 kişi, ön lisans mezunları %11,3 oranıyla 16 kişi, lisans üstü mezunları ise 9 kişiyle %6,3'tür.

**Tablo 4.4.2.5.** Aylık Gelir Tablosu (para birimi: TL/tarih:2017-2018)

<b>Soru 5. Katılımcıların aylık gelir durumu</b>		
	Frekans	Yüzde
3000 TL ve daha az	20	14,1
<b>3001-4000 TL</b>	<b>39</b>	<b>27,5</b>
4001-5000 TL	34	23,9
5001-6000 TL	14	9,9
6001 TL ve üzeri	35	24,6

Tablo 4.4.2.5. de meslek mensuplarının aylık gelir durumlarının dağılımı verilmiştir. Bu sonuçlara göre aylık geliri 3001-4000 TL arası olanların sayısı 39 kişi, yüzdeler dilimindeki payları ise %27,5'tir. Aylık geliri 6001 TL ve üzeri olanların sayısı 35 kişi, yüzdeler dilimdeki payları ise %24,6'dır. Aylık geliri 4001-5000 TL arasında olanların sayısı ise 34 kişidir. Yüzdeler dilimdeki payı ise %23,9'dur. Aylık geliri 3000 TL ve daha az olanların sayısı 20 kişidir ve yüzdeler diliminde payları %14,1'dir. Son olarak aylık geliri 5001-6000 TL arasında olanların sayısı 14 kişidir. Yüzdeler dilimdeki payları ise %9,9'dur.

*ii) Muhasebede hatalara yol açan etkenleri belirlemeye yönelik analiz:* Muhasebede hatalara neden olan durumları değerlendirmek adına katılımcılara yöneltilen altı sorudan ilkinde bakacak olursak, ‘‘mevzuatın sürekli değişmesi ve buna paralel olarak takip edilememesinin’’, hataların oluşumuna ne derecede etkisinin olduğu, ölçülmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 13.</b> Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,1
Katılmıyorum	9	6,3
Kararsızım	6	4,2
<b>Katılıyorum</b>	<b>74</b>	<b>52,1</b>
Kesinlikle katılıyorum	50	35,2

Soru 13'te, ‘mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir’ kanısı katılımcılara yöneltilmiş olup, bu kanıya katılanların sayısı 74 kişi olup yüzdeler dilimdeki oranı ise %52,1'dir. Kesinlikle katılanların oranı 50 kişi ile %35,2'dir. Katılmayanların oranı 9 kişi ile %6,3, kesinlikle katılmayanların oranı 3 kişi ile %2,1 iken kararsızların oranı 6 kişi ile %4,2'dir.

Katılımcıların büyük bir çoğunluğu, muhasebede yapılan hatalarda, *mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi* durumunun bir etken olduğu kanısındadır. Bu sonuçlar meslek mensuplarının, mevzuatın sürekli değişmesinden ne derecede rahatsız olduklarını bize yansıtmaktadır.

Muhasebede yapılan hatalarla ilgili bir başka soruda, yapılan hatalardaki “**dikkatsizliğin**” etkisi ölçülmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 14.</b> Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,1
Katılmıyorum	16	11,3
Kararsızım	12	8,5
<b>Katılıyorum</b>	<b>83</b>	<b>58,5</b>
Kesinlikle katılıyorum	28	19,7



Soru 14'te, "muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum" sorusu katılımcılara yöneltilmiş olup, katılanların oranı 83 kişi ile %58,5'tir. Kesinlikle katılanların oranı 28 kişi ile %19,7'dir. Katılmayanların oranı 16 kişi ile %11,3'tür. Kararsızların oranı 12 kişi ile %8,5'tir. Son olarak kesinlikle katılmayanların oranı ise 3 kişi ile %2,1'dir.

Sonuçlar, meslek mensuplarının dikkatsiz davranmalarının, hata yapmalarında ne kadar önemli rol oynadığını ortaya koymaktadır.

Muhasebede yapılan hatalarla ilgili olarak başka bir soruda ise, mesleki tecrübenin hata üzerinde bir etkisi olup olmadığı ölçülmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 15.</b> Mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağını düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,4
Katılmıyorum	14	9,9
Kararsızım	9	6,3
<b>Katılıyorum</b>	<b>75</b>	<b>52,8</b>
Kesinlikle katılıyorum	42	29,6

Soru 15'te, "mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağı" kanısı katılımcılara yöneltilmiş olup,

Katılanların oranı 75 kişi ile %52,8'dir. Kesinlikle katılanların oranı 42 kişi ile %29,6'dır. Bu kanıya katılmayanların oranı 14 kişi ile %9,9'dur. Kararsız kalanların oranı 9 kişiyle %6,3 iken, kesinlikle katılmayanların oranı 2 kişiyle %1,4'tür.

Rakamlar doğrultusunda, mesleki bilgi düzeyinin arttıkça hataların azalacağı kanısı yüksek çıkmıştır. Sonuçlar bize gösteriyor ki, meslek mensupları mesleki tecrübenin önemine değer vermektedir. Demografik sorumuzdaki katılımcıların meslek deneyimlerini hatırlatmakta fayda görüyoruz; 1-5 yıl arası 13 kişi, 6-10 yıl arası 24 kişi, 11-15 yıl arası 40 kişi, 16-20 yıl arası 31 kişi, 21 ve üzeri yıl 34 kişi.

Meslek mensupları içinde, yaş ve tecrübe bakımından yüksek değerlere sahip olanların (16-20 yıl ve 21 yıl üzeri) ağırlıklı bir biçimde bu soruya, **katılıyorum** veya **kesinlikle katılıyorum** seçeneklerini işaretledikleri gözlemlenmiştir.

Muhasebede yapılan hatalarla ilgili olarak, bir başka soruda ise meslek mensubunun iş yükü ağırlığının hataya etkisi ölçülmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 16.</b> Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	6	4,2
Katılmıyorum	20	14,1
Kararsızım	9	6,3
<b>Katılıyorum</b>	<b>76</b>	<b>53,5</b>
Kesinlikle katılıyorum	31	21,8

Soru 16’da “*meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır*” sorusu katılımcılara yöneltilmiştir. Katılıyorum diyenlerin oranı 76 kişiyle %53,5’tir. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 31 kişiyle %21,8’dir. Katılmıyorum diyenlerin oranı 20 kişiyle %14,1’dir. Kararsızlar 9 kişidir ve oranları ise %6,3’tür. Son olarak kesinlikle katılmayanların oranı 6 kişiyle %4,2’dir.

Sonuçlardan da anlaşılacağı üzere iş yoğunluğunun, hatalara yol açtığı etkisi görülmektedir. Büyük bir çoğunluk bu görüşe katıldığını verdikleri yanıtlarla ortaya koymuştur.

Hataların oluşmasında etkisi olan durumları belirlemeye yönelik bir başka soruda ise, katılımcılara keskin bir soru yöneltilerek; hataların önüne geçilip geçilmeyeceği analiz edilmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 17.</b> Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	8	5,6
Katılmıyorum	46	32,4
Kararsızım	22	15,5
<b>Katılıyorum</b>	<b>51</b>	<b>35,9</b>
Kesinlikle katılıyorum	15	10,6

Soru 17’de, “kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum” sorusu katılımcılara yöneltilmiş olup, bu görüşe katılanların oranı 51 kişiyle %35,9’dur. Tam tersi katılmıyorum diyenlerin oranı 46 kişiyle %32,4’tür. Kararsız kalanların oranı 22 kişiyle %15,5 olurken, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 15 kişiyle %10,6’dır. Son olarak bu görüşe kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise 8 kişiyle %5,6’dır.

Katılımcılara yöneltilen bu soruda, az bir farkla, ne kadar önlem alınır alınsın yapılan hataların önüne geçilemeyeceğini düşünenler önde olsa da hataların önüne geçilebileceğini düşünenlerin oranı da yadırganamayacak derecede yüksektir.

Muhasebede yapılan hatalarla ilgili son sorumuzda ise, hataların oluşmasında etkisi olan bazı etkenler bir arada verilerek önem seviyeleri ölçülmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 31.</b> Meslek mensuplarının mesleki hata yapmalarının en önemli sebebi sizce nedir?		
	Frekans	Yüzde
<b>Çok sık mevzuat değişikliği</b>	<b>41</b>	<b>28,9</b>
İş yoğunluğu	28	19,7
Mesleki Bilgisizlik	28	19,7
Dikkatsizlik	25	17,6
Tecrübesizlik	20	14,1

Soru 31’de, beş seçenek verilerek, meslek mensuplarının mesleki hata yapmalarının en önemli sebebi katılımcılara sorulmuştur. Meslek mensuplarının hata yapmalarındaki en önemli sebepleri arasında **Çok sık mevzuat değişikliği** seçeneği 41 kişinin oyuyla %28,9’luk oranla ilk sırada yer almıştır. İkinci sırayı ise, **iş yoğunluğu** ve **mesleki bilgisizlik** seçenekleri aynı oranlara (28’er kişiyle %19,7’lik paylarla) sahip olarak paylaşmışlardır. Üçüncü sırayı 25 kişinin oyuyla ve %17,6’lık oranla **dikkatsizlik** seçeneği alırken, dördüncü ve son sırada ise 20 kişinin oyuyla **tecrübesizlik** seçeneği yer almıştır.

Sonuçlara göre katılımcılar, hatalara sebebiyet veren etkenlerde en çok “mevzuatın sık sık değişmesi” seçeneğini işaretleyerek bu konuda bir düzenleme gerekliliğini ortaya koymuştur. Öte yandan hatalara yol açan diğer etkenler ise önem seviyelerine göre; iş yoğunluğu-mesleki bilgisizlik, dikkatsizlik ve tecrübesizlik olarak ortaya çıkmıştır.

Dikkat çeken bir başka husus ise, hatalara sebebiyet veren etkenler içerisinde sadece “*çok sık mevzuat değişikliği*” ile devlet etkeni dış etken olarak görülmektedir. Geri kalan etkenler ise, meslek mensuplarının kendi özellikleri yani iç etkenler; *dikkatsizlik, tecrübesizlik, mesleki bilgisizlik ve iş yoğunluğu* görülmektedir. Hatalara sebebiyet veren etkenler içerisinde en yüksek oranın *çok sık mevzuat değişikliği* ile bir dış etken olması, düşündürücü ve manidar olmakla birlikte, olayı sadece kenardan izleyenler için de ucu açık yorum yapma lüksünü doğurabilmektedir. Kimilerine göre bu durum; meslek mensuplarının kendilerine en uzak seçeneği işaretleyerek hataları dış bir etkene yükleme egosu olarak görülebilirken, kimilerine göre ise bu dış etkenin diğer etkenlere kıyasla daha ağır bastığı fikrinin doğruluk payının yüksek olması, şeklinde yorumlanabilir.

*iii) Muhasebede bireyleri hileye yönelten etkenler;* Meslek mensuplarının hileye bakış açılarının değerlendirilmesine yönelik anket çalışmamızın bu kısmında; katılımcılara yönelttiğimiz soruların analizi yanında, bireyi hileye yönelten etkenler değerlendirilerek, başka etkenlerin de olup olmadığı ortaya konmaya çalışılacaktır.

Muhasebede bireyi hileye yönelten etkenler; baskı, fırsat, denetimin yetersizliği, adaletsizlik, kendini haklı görme, rekabet ve özgüven olarak belirlenmiştir. Meslek mensuplarına yöneltilen sorular yoluyla bu etkenlerin önem

seviyeleri ortaya konularak, literatüre yeni bir çalışma, farklı bir bakış açısı kazandırılmaya çalışılmıştır.

Bireyleri hile yapmaya iten etkenler sırasıyla açıklanmaya çalışılarak, katılımcılara yöneltilen sorularla bağlantıları oluşturulmaya çalışılmıştır. Değerlendirmeye aldığımız baskı etkenine kısaca değinecek olursak;

❖ **Baskı:** En basit tabiriyle birini, bir işi yapmak için zorlama anlamını taşımaktadır. Muhasebe mesleğinde kendini farklı durumlarda ortaya çıkaran baskının en çok rastlanan tiplerinden birisi de mükelleflerin (işletme sahipleri, yöneticiler, işletme ortakları vs.) muhasebecileri baskı altına alarak, görmek istediklerini ya da duymak istediklerini dayatmasıdır. Muhasebe mesleğini icra edenlerin birçoğunun karşı karşıya kaldığı bu durum, çoğu zaman muhasebe kayıtlarında doğruyu yansıtmayan işlemlerle sonuçlanır.

Mali müşavirlerin, devlet ile mükellefler arasında bir köprü vazifesinde olduğu unutulmamalıdır ki, bu bir çeşit *elçilik görevini* icra ettikleri anlamını taşımaktadır. Dolayısıyla meslek mensubunun bu iki paradoks arasında yıpranma olasılığının yüksek olduğu göz ardı edilmemelidir.

Nitekim katılımcıların, yönelttiğimiz sorulara verdikleri yanıtlar, bu durumu doğrular niteliktedir. Baskı etkeniyle doğrudan ilişkilendirdiğimiz ilk sorumuzda mükellef baskısı değerlendirilmeye alınmıştır;

Soru 8'de, "*meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıkları*" kanısına, katılımcıların %52,8'i (kişi sayısı 75) katılmıştır. Katılımcıların %21,8'i bu kanıya kesinlikle katılırken (kişi sayısı 31), katılmayanların yüzdeleri dilimdeki oranı ise %16,2'dir (kişi sayısı 23). Kesinlikle katılmayanların oranı %3,5 iken (kişi sayısı 5), kararsızların oranı ise %5,6'dır. (Kişi sayısı 8)

<b>Soru 8.</b> Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	5	3,5
Katılmıyorum	23	16,2
Kararsızım	8	5,6
<b>Katılıyorum</b>	<b>75</b>	<b>52,8</b>
Kesinlikle katılıyorum	31	21,8

Sonuçlara göre, meslek mensuplarının büyük çoğunluğu, mükellef baskısının meslek mensubu üzerinde olumsuz yönde etkilerinin olduğu kanısını, kabul etmektedir.

Katılımcılara yönelttiğimiz başka bir soruda ise, “*baskının*” şekil değiştirmiş hali olan dostluğun veya akrabalığın bozulmaması adına kişinin kendisini psikolojik baskı durumunda hissederek hileli işlem yapma zorunda kalma durumu analiz edilmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 21.</b> Bazı meslek mensuplarının ikili ilişkilerinden dolayı (dostluk, akrabalık vb.) Memnuniyet sağlamak adına hileye başvurduklarını düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	13	9,2
Katılmıyorum	36	25,4
Kararsızım	40	28,2
<b>Katılıyorum</b>	<b>43</b>	<b>30,3</b>
Kesinlikle katılıyorum	10	7,0

Bu görüşe katılanların oranı 43 kişiyle %30,3'tür. Bu soruya kararsız kalanların oranı ise 40 kişiyle %28,2'dir. Hayır bu görüşe katılmıyorum diyenlerin oranı ise 36 kişiyle %25,4'tür. Kesinlikle katılmıyorum diyenler 13 kişiyle %9,2 iken, kesinlikle katılıyorum diyenler ise 10 kişiyle %7,0'dir.

Bu sorumuza da katılanların sayısının yüksek olması, meslek mensuplarının dostluk veya akrabalık gibi ikili ilişkilerinden kaynaklı bağlantılarının bozulmaması adına hileli işlemler yapabileceğini destekler niteliktedir.

Yine başka bir soruda baskıyla doğrudan ilişkilendirebileceğimiz, mükelleflerin vergiden kaçma girişimlerinin meslek mensubunu baskıyla karşı karşıya getirebileceği durum değerlendirmeye alınmıştır;

<b>Soru 23.</b> Mükelleflerin vergiden kaçma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	7	4,9
Katılmıyorum	24	16,9
Karasızım	19	13,4
<b>Katılıyorum</b>	<b>75</b>	<b>52,8</b>
Kesinlikle katılıyorum	17	12,0

75 kişi %52,8'lik bir oranla katılıyorum seçeneğini işaretlerken, 24 kişi %16,9'luk bir oranla katılmıyorum seçeneğini işaretlemiştir. Kararsızların oranı 19 kişiyle %13,4'tür. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 17 kişiyle %12,0'dir. Ve son olarak kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise, 7 kişiyle %4,9'dur.

Sonuçlara bakıldığında, mükelleflerin vergiden kaçma girişimleri meslek mensuplarını zor duruma sokmakta, onları baskı etkeni altına sürüklemektedir. Bu zorunlu sürüklenme ise kimi zamanlarda muhasebede hile eyleminin gerçekleşmesine neden olmaktadır.

Meslek mensubu ekonomik şartlar nedeniyle de baskıyla karşı karşıya gelebilmektedir. Baskının kişi veya kuruluşlardan gelebileceği gibi, kişinin yaşam refahını doğrudan etkileyen ekonomi şartları tarafından da gelebileceği göz ardı edilmemelidir. Aşağıda verilen soru, bu duruma örnek olması açısından oluşturulmuştur;

<b>Soru 25.</b> Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	13	9,2
Katılmıyorum	39	27,5
Karasızım	33	23,2
<b>Katılıyorum</b>	<b>49</b>	<b>34,5</b>
Kesinlikle katılıyorum	8	5,6

Bu kanıya katılanların oranı 49 kişiyle %34,5'tir. Katılmıyorum diyenlerin sayısı 39, oranı ise %27,5'tir. Kararsız kalanların sayısı 33 ve oranları ise %23,2'dir. Kesinlikle katılmıyorum bu görüşe diyenlerin sayısı 13 ve oranı ise %9,2'dir. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin sayısı ise 8, oranı %5,6'dır.

Anketteki bu sorumuza katılımcıların biraz tereddütle yaklaşmalarına rağmen. Bu kanıya katılanların oranı %34,5 olmuştur. Bu durumdan anlaşılacağı üzere zaman zaman ekonomi şartları her meslekten çalışanı etkileyebildiği gibi, muhasebe meslek mensuplarını da etkileyebilmektedir. Görünen o ki, finansal açıdan zor bir durum yaşayan meslek mensubu, bu durumdan kurtulmak adına hileli işlemlere başvurabilmektedir. Bu durum bize baskının ekonomik şartlarla da oluşabileceği ve kişiyi hileye yöneltebileceğini açıkça göstermektedir.

İtibar konusuna değinecek olursak, her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de bir itibar, bir saygınlık, söz konusudur. Mesleği icra edenlerin, eskiye kıyasla bu saygınlığın belli derecede azaldığını belirtmelerine rağmen, halihazırda belli bir saygınlığın mevcut olduğuna inananların sayısı da yüksektir. İşte bu saygınlıkla bütünleşmiş olan kişi, bu saygınlığı korumak adına hileli yöntemlere başvurabilmektedir.

Son olarak, soru 32'de, meslek mensubunu hile yapmaya yöneltebilecek seçenekler arasına baskı etkeni koyularak, baskının diğer etkenler arasındaki önem seviyesi belirlenmeye çalışılmıştır;



<b>Soru 32.</b> Meslek mensuplarının hileye başvurmasının en önemli sebebi sizce nedir?		
	Frekans	Yüzde
Mesleki rekabet	14	9,9
Daha çok kazanç isteği	48	33,8
Kişisel özgüven	23	16,2
<b>Mükellef baskısı</b>	<b>25</b>	<b>17,6</b>
Denetim yetersizliği	32	22,5

Katılımcılara göre en ağır basan seçenek 48 kişinin oyuyla ve %33,8'lik oranıyla **daha çok kazanç** isteği birinci sırada kendine yer edinirken, **denetim yetersizliği** 32 kişinin oyuyla ve %22,5'lik oranıyla ikinci sırayı alırken, **mükellef baskısı** 25 kişiyle %17,6'lık oranıyla üçüncü sırada kendine yer bulmuştur. Bir diğer seçenek olan **kişisel özgüven** 23 kişiyle %16,2'lik oranla dördüncü ve **mesleki rekabet** 14 kişiyle %9,9 oranıyla beşinci sırayı almıştır. Sonuçların birbirine bu denli yakın olması, bu beş seçeneğin de hileye zemin hazırladığı kanısını destekler niteliktedir.

Önem seviyesine göre sıralamada, kişiyi hileye yönelten etkenler arasında baskı 3. sırada yer almıştır.

Katılımcılara yönelttiğimiz tüm bu soruların analizinden anlaşılacağı üzere, meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken çeşitli nedenlerle baskıya maruz kaldıkları ortaya çıkmaktadır. Baskının çoğu zaman mükelleflerden gelebileceği gibi kimi zamanlarda da dolaylı yollarla (devlet/vergi kanunları, ekonomik şartlar, gelir dağılımındaki adaletsizlik, mesleki rekabetler vs.) gelebileceği göz ardı edilmemelidir.

Hangi meslek olursa olsun baskı unsuru, o mesleği icra eden meslek mensubunu olumsuz etkilemekte ve dolayısıyla işini yapmakta zorlanmasına sebep olmaktadır. Muhasebede yapılan hilelerin de çeşitli baskılar sonucu ortaya çıkması genel kabul görmüş bir kanı olmasının yansısı bu baskıların en aza indirgenmesi konusunda muhasebede taraf olan kişileri önemli derecede ilgilendirmektedir.

Muhasebede bireyleri hileye yönelten başka bir etken ise fırsat etkenidir. Bu etkeni açıklayacak olursak;

❖ **Fırsat:** Sözlük anlamı olarak bir şeyin yapılmasına elverişli ve uygun düşen zaman, durum ya da koşul, değerlendirilmesi gereken durum, olanak anlamlarına gelmektedir.

Geniş evreler bütününe sahip olan muhasebe, kişi veya kurumlara birçok fırsatlar sunmanın yanı sıra beraberinde getirdiği değerlerle ilerlemekte ve değişime uğramaktadır. Bazen bu değerler su istimal edilerek hem fırsatların sunduğu çekici güç hem de muhasebedeki değişimlerin boşluklar oluşturması, kişi veya kurumları iştaha getirmektedir.

Daha yalın bir dil kullanacak olursak, muhasebe zaman zaman bünyesinde oluşan delikler nedeniyle su istimal edilerek kimilerine haksız kazanç sunabilmektedir.

Katılımcılara yöneltilen bir sorunun sunucu da bu kanının doğruluğunu destekler niteliktedir;

<b>Soru 9.</b> Muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,4
Katılmıyorum	12	8,5
Kararsızım	12	8,5
<b>Katılıyorum</b>	<b>68</b>	<b>47,9</b>
Kesinlikle katılıyorum	48	33,8

Soru 9’da “*muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır*” kanısına katılanların oranı 68 kişi ile %47,9’dur. Kesinlikle katılanların oranı ise 48 kişi ile %33,8’dir. Bu kaniya katılmayanların ve kararsız kalanların oranı aynı olup %8,5’er den 12 şer kişidir. Kesinlikle katılmayanların oranı %1,4’le 2 kişidir.

Muhasebe mesleği de tüm mesleklerde olduğu gibi belirli bir getirisi olan bir meslek dalıdır. Ancak insanların hep daha fazlasını istemesi ve bu daha fazlaya ulaşmak adına birtakım hilelere başvurması, muhasebe mesleğini zedelemekte ve mesleğin saygınlığını düşürmektedir. Katılımcılar, fırsat unsurunu kötüye çekip daha fazla kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarının var olduğunu bu sonuçlarla göstermiştir.

Nitekim fırsatların uç noktalarını zorlaması ve sınaması adına yönelttiğimiz başka bir sorumuz, katılımcıların çoğunluğu tarafından kabul görmemiştir. Bu sonuç fırsatların değerlendirilmesi teorimizde, *muhasebede değer* kavramının etik bağlamda hala mevcut geçerliliğini koruduğunu gösterebilmektedir;

<b>Soru 12.</b> Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	21	14,8
Katılmıyorum	46	32,4
<b>Kararsızım</b>	<b>48</b>	<b>33,8</b>
Katılıyorum	23	16,2
Kesinlikle katılıyorum	4	2,8

Soru 12’de “*muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum*” kanısı katılımcılara yöneltilmiş olup, kararsızların oranı 48 kişi ile %33,8’dir. Katılmayanların oranı 46 kişi ile %32,4’tür. Bu kaniya katılanların oranı 23 kişi ile %16,2’dir. Kesinlikle katılmayanların oranı 21 kişi ile %14,8’dir. Son olarak kesinlikle katılanların oranı 4 kişi ile %2,8’dir.

Meslek mensuplarına yönelttiğimiz bu sorumuzun sonuçlarına göre, mesleği kişisel alışkanlıklarına yani kötü alışkanlıklara alet eden meslektaşların olduğunu düşünenlerin sayısı var olmakla birlikte, bu kaniya katılmayanlar ve kararsız kalanların sayısı daha yüksek çıkmıştır.

Değerlerin göz ardı edildiği başka bir husus var ki, bu da daha fazla müşteri kazanabilmek için haksız rekabeti bir fırsat olarak değerlendirmektir. 18'inci sorunun sonuçları bunu şiddetle doğrular niteliktedir;

<b>Soru 18.</b> Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,4
Katılmıyorum	16	11,3
Kararsızım	9	6,3
<b>Katılıyorum</b>	<b>81</b>	<b>57,0</b>
Kesinlikle katılıyorum	34	23,9

Soru 18'de katılımcılara yöneltilen “*meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar*” kanısına katılanların oranı 81 kişiyle %57,0'dir. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 34 kişiyle %23,9'dur. Katılmayanların oranı 16 kişiyle %11,3'tür. Kararsızların oranı ise 9 kişiyle %6,3 iken kesinlikle katılmayanların oranı ise 2 kişiyle %1,4'tür.

Sonuçlara göre, ikili bir yargıya varılabilir; birincisi, meslek mensuplarının arasında mesleki ahlaka sahip olmayanlar ya da mesleki ahlak kurallarına yeterince uymayanların varlığı; ikincisi ise, meslek ahlakına sahip olmayan meslek mensuplarının hileye olan yatkınlığı. Meslek mensuplarına yönelttiğimiz bu soru, tam da bu iki yargıyı ortaya koyup ilişkilendirilmesi adına oluşturulmuştur. Nitekim meslek ahlakına uymayan kişilerin hile yapmaya daha yatkın olduklarını bu sonuçlar desteklemektedir.

Yine *fırsat* etkeniyle bağlantılı bir soru katılımcılara yöneltilerek, bazı meslek mensuplarının mükellef sayısını artırmak adına fırsat oluşturabilecekleri kanısı sınanmaya çalışılmıştır;

**Soru 19.** Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımın, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum

	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	6	4,2
Katılmıyorum	27	19,0
Kararsızım	16	11,3
<b>Katılıyorum</b>	<b>62</b>	<b>43,7</b>
Kesinlikle katılıyorum	31	21,8

Soru 19’da “*mükelleflerimle İletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımın, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum*” sorusu ile katılımcıların görüşü ölçülmeye çalışılmıştır. Katılanların oranı 62 kişiyle, %43,7’dir. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin yüzdesi 31 kişiyle, %21,8’dir. Katılmayanların oranı 27 kişiyle, %19,0’dır. Bu konuda kararsızım diyenlerin oranı 16 kişiyle %11,3’tür. Son olarak ise kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise 6 kişiyle %4,2’dir.

Diğer sorularımızda olduğu gibi, bu sorumuzun da yanıtını en iyi alabileceğimiz kişilere, yani mesleği icra eden meslek mensuplarında aradık. Bu sonuçlara bakarak meslek mensupları arasında sıkı bir rekabetin olduğunu görebiliriz. Ancak bu rekabet ileri boyutlara taşınmış ise daha açık ifade edersek, müşteri çalma boyutuna gelmiş ise, etik ilkelerin çiğnenmiş olduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla katılımcılara yönelttiğimiz bu soruyla, etik davranmayan birinin hile yapıp yapmayacağına dair düşüncelerine dayalı varsayımımıza, cevap aramış olduk. Ne yazık ki, mesleğin içinde bazı meslektaşların, etik ilkeleri ihlal ettiğini bu sonuçlar doğrular niteliktedir. O halde, etik ilkelere uymayanların, hile yapabileceği varsayımımızın, katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından kabul görmüş olduğunu söyleyebiliriz.

Daha fazla müşteri sahibi olmanın fırsatını kovalayanların, bu fırsatı olumlu yandan değerlendirmek yerine (örneğin daha kaliteli hizmet sunmak gibi), aksine

meslek ahlakına uymayan aldatıcı ve yanıltıcı yöntemlere başvurması, muhasebe mesleğini icra edenler arasında da mesleği kötüye kullananların varlığını bizlere açıkça göstermektedir.

Başka bir soruda ise, muhasebe mesleğini olumsuz yönde bir fırsat kapısı olarak görülebilme derecesi, çoklu yargılarla bağlantı kurularak analiz edilmeye çalışılmıştır. Sonuçlar ise muhasebenin fırsatlarla dolu bir meslek dalı olduğunu destekler niteliktedir;

<b>Soru 20.</b> Ruhsatı olmadığı halde, belge kiralama yoluyla defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	8	5,6
Katılmıyorum	20	14,1
Kararsızım	16	11,3
Katılıyorum	44	31,0
<b>Kesinlikle katılıyorum</b>	<b>54</b>	<b>38,0</b>

Soru 20’de meslek mensuplarına, ” ruhsatı olmadığı halde belge kiralama yöntemiyle defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum ” kanısı sorulmuştur. Bu kanıya kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 54 kişiyle, %38,0’dir. Sadece katılıyorum diyenlerin oranı 44 kişiyle %31,0’dır. Bu görüşe hayır katılmıyorum diyenlerin oranı ise 20 kişiyle %14,1’dir. Kararsız kalmakla yetinenlerin oranları ise 16 kişiyle %11,3’tür. Bu kanıya kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise 8 kişiyle %5,6’dır.

Katılımcılara yönelttiğimiz bu sorumuzla, ruhsatı olmadığı halde defter tutanların varlığını kanıtladığımız gibi bu kişilerin hileli işlemler yapabileceği varsayımımızı da destekleyen sonuçlara ulaştık. Bu kanıya kesinlikle katılanlar ve sadece katılanların sayısı oldukça yüksek çıkmıştır.

Bireyi hileye yönelten etkenlerden sayılabilecek ekonomik durumu, fırsat etkeniyle bağdaştırmayı uygun görerek; daha önce baskı etkeninde de

değerlendirmeye aldığımız ve katılımcıların cevaplamakta oldukça zorlandıkları finansal darboğaz sorumuza yeniden bakacak olursak;

<b>Soru 25.</b> Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	13	9,2
Katılmıyorum	39	27,5
Karasızım	33	23,2
<b>Katılıyorum</b>	<b>49</b>	<b>34,5</b>
Kesinlikle katılıyorum	8	5,6

Sonuçlar, muhasebenin diğer mesleklere oranla para kazanma adına vitrin özelliği taşıyan bir meslek olduğunu destekler niteliktedir. Meslek mensubu borçlarını kapamak adına icra ettiği mesleğin sunduğu değerleri, fırsat olarak görüp olumsuz yönde kullanmaya yönelebilmektedir.

Muhasebede bireyleri hile yapmaya yönelten bir diğer etken ise denetim yetersizliğidir. Bu etkeni şu şekilde açıklayabiliriz;

❖ **Denetimin Yetersizliği:** Denetlemek eylemiyle bağdaştırabileceğimiz denetim, birçok alanda yetersizliğiyle öne çıkmakta olup, muhasebedeki denetimin de tam manasıyla yerine getirildiğini söylemek oldukça güçtür.

Muhasebe yapısı gereği denetlenmeye mecburdur, aksi halde sonuçları telafi edilemez hale dönüşebilir. İş bu iken, denetimin yetersizliğinin bireyi hileye yöneltme derecesini, araştırmamıza konu edindik. Ve bu etkenin, bireyi hileye yönelten etkenler arasında olduğu kanısına araştırmamız sonucunda ulaştık.

Ankette yer alan 10 uncu soru, denetimin yeterli olup olmadığını ortaya koymak adına katılımcılara yöneltilmiştir;

<b>Soru 10.</b> Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	27	19,0
<b>Katılmıyorum</b>	<b>66</b>	<b>46,5</b>
Kararsızım	28	19,7
Katılıyorum	16	11,3
Kesinlikle katılıyorum	5	3,5

Soru 10'da "*muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması etkili ve yeterli bir denetim olduğunu göstermez*" kanısı katılımcılara yöneltilmiştir. Katılımcıların %46,5'i (66 kişi) bu görüşe katılmamıştır. Kararsız kalanların oranı %19,7'dir (28 kişi). Kesinlikle katılmayanların oranı 27 kişiyle %19'dur. Katılanların oranı 16 kişiyle %11,3'tür. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı ise 5 kişiyle %3,5'tir.

Bu sonuçlara göre meslek mensupları, çok sık denetime tabii tutuldukları görüşüne inanarak etkili bir denetim sürecinin varlığını işaret etmişlerdir. Hatta birçok meslek mensubu, çok sık denetimin bunaltıcı ve rahatsız edici boyutlarından söz etmekten kendisini alıkoyamamıştır.

Katılımcılara bir başka soruyla, denetimin hileleri ortaya çıkarmada yeterli olup olmadığı kanısı sorularak çapraz bir paradoks oluşturmaya çalışılmıştır;

<b>Soru 27.</b> Ülkemizde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	4	2,8
Katılmıyorum	14	9,9
Kararsızım	19	13,4
<b>Katılıyorum</b>	<b>65</b>	<b>45,8</b>
Kesinlikle katılıyorum	40	28,2



Soru 27’de katılımcılara, ‘‘*ülkeminde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum,*’’ sorusu yöneltilmiştir. Katılıyorum diyenlerin sayısı 65, oranı ise %45,8’dir. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin sayısı 40, oranı ise %28,2’dir. Kararsızım diyenlerin sayısı 19, oranı ise %13,4’tür. Katılmıyorum diyenlerin sayısı 14, oranı ise %9,9’dur. Kesinlikle katılmayanların sayısı ise 4, oranı %2,8’dir.

*Denetim yetersizliği* etkenini çözümlenemize yardımcı olması açısından oluşturulan son iki soruyu ayrıntılı incelersek; bir önceki 10’uncu sorunun analizinde katılımcıların çok sık denetimden rahatsız olduğu görülmekte idi. 27’nci sorunun analizinde ise, hileleri ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğu görüşü çoğunlukta. Bu iki sorunun ortaya çıkarmak istediği yargı ise, ülkemizde yapılan denetimin bilinçli-etkili-sonuç veren bir denetimin olup olmadığıdır. Görünen o ki, denetim çok katı ama hileleri ortaya çıkarmakta yetersiz. Yani gözle görülebilir bir denetim var ancak vasıflı bir denetimden çok uzak. Bu durum ise, denetçilerin donanımlı olup olmadığına dair akıllardaki soru işaretlerine ışık tutması açısından önem arz etmektedir.

Son olarak, muhasebede bireyleri hileye yönelten etkenlerin birbirlerine oranla ağırlık derecelerinin sınıandığı 32’nci sorunun sonuçlarına yeniden bakacak olursak;

<b>Soru 32. Meslek mensuplarının hileye başvurmasının en önemli sebebi sizce nedir?</b>		
	Frekans	Yüzde
Mesleki rekabet	14	9,9
Daha çok kazanç isteği	48	33,8
Kişisel özgüven	23	16,2
Mükellef baskısı	25	17,6
<b><i>Denetim yetersizliği</i></b>	<b>32</b>	<b>22,5</b>

Denetim yetersizliği tüm etkenler arasında ikinci sırada yer almaktadır. Bu durum ise, ülkemizde etkili bir denetimden (sonuç veren) söz etmemiz için henüz erken olduğu görüşünü desteklemektedir.

Muhasebeye bireyleri hileye yönelten bir diğer etken ise **adaletsizlik** etkenidir. Adaletsizlik etkenini şu şekilde açıklayabiliriz;

❖ **Adaletsizlik:** Muhasebeye hilenin oluşumuna etkisi olan bir diğer etken ise adaletsiz düzen etkenidir. Adaletin sözlükteki karşılığı; hak ve hukuku gözetme ve yerine getirmektir.

Yaşamımızın her alanında ihtiyaç duyduğumuz bu kavram muhasebeyle de doğrudan ilişkilidir.

Meslek mensuplarının, yani muhasebecilerin, süreklilikle dile getirdiği, vergi dağılımındaki adaletsizlik, muhasebeye taraf olanları hile yapmaya zorlamaktadır.

Az kazananan çok, çok kazananan az vergi toplanması, ülkemiz için bir handikap olmakla birlikte, bireyleri ve devlet kurumlarını karşı karşıya getirebilmektedir.

Vergi dağılımındaki bu adaletsizlik, bireylerin kendilerini haklı görerek; çoğu zaman kendi adaletlerini kendileri belirleme yoluna gitmeleri ile sonuçlanmaktadır. Dolayısıyla bireyleri hile yapmaya yönelten etkenlerin birbirleriyle bağlantılı olduğunun altını çizerek, adaletsizlik etkeni ile kendini haklı görme etkeninin sebep-sonuç ilişkisi doğurduğunu görebiliriz.

Kimi zaman mükellefler kimi zaman da meslek mensupları bu adaletsiz vergi dağılımında zor duruma düşebilmektedir. Katılımcılara yöneltilen bir soru da bu durumu destekler niteliktedir;

<b>Soru 7.</b> Vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	5	3,5
Katılmıyorum	21	14,8
Karasızım	9	6,3
<b>Katılıyorum</b>	<b>75</b>	<b>52,8</b>
Kesinlikle katılıyorum	32	22,5

Katılımcılara yöneltilen “vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum” yargısına verdikleri yanıtlar soru 7’nin analizinde verilmiş olup, bu yargıya katılanların oranı 75 kişiyle %52,8’dir. Kesinlikle katılanların oranı 32 kişiyle %22,5’tir. Katılmayanların sayısı 21 kişiyle %14,8’dir. Kararsızların oranı ise 9 kişiyle %6,3’tür. Son olarak bu yargıya kesinlikle katılmayanların oranı 5 kişiyle %3,5’tir.

Katılımcıların büyük çoğunluğu ülkemizdeki vergi dağılımından rahatsız olduklarını, bu soru vasıtasıyla tüm açıklığıyla göstermiştir.

Mükellefler üzerindeki adaletsiz vergi dağılımı, onları hile yapmaya yöneltebiliyor. Bu yönelme ise çoğu zaman meslek mensubunu zorlamayla sonuçlanıyor. Bakınız, adaletsizlik etkeni ile baskı etkeni burada da etkileşim içinde. Bu etkileşim ise, -bu da benim adaletim- şeklinde, kendini haklı görme etkeni ile sonuçlanabiliyor.

Daha önce baskı etkenine örnek olarak incelenen 23’üncü soruya yediden değinecek olursak;

<b>Soru 23.</b> Mükelleflerin vergiden kaçma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	7	4,9
Katılmıyorum	24	16,9
Kararsızım	19	13,4
<b>Katılıyorum</b>	<b>75</b>	<b>52,8</b>
Kesinlikle katılıyorum	17	12,0

23 numaralı soruyla, 7 numaralı soru birbirini sınaması açısından oluşturulmuş olup, sonuçların birbirlerine yakınlığı, katılımcılarımızın soruları ne derecede titizlikle cevaplandıklarını göstermekle birlikte, tutarlı sonuçlara ulaşıldığını kanıtlar niteliktedir. 7’nci soruda, vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum kanısına katılan 75 kişi, yine aynı şekilde 23’üncü soruda yer alan mükelleflerin vergiden

kaçma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum kanısında 75 kişilik katılma oranıyla aynı çıkmıştır.

Sonuç itibari ile adaletsiz vergi dağılımı muhasebede hile oluşumuna doğrudan etki yapan önemli bir etkidir. Vergi dağılımındaki adaletsizliğin düzeltilmediği takdirde kişilerin hileli eylemlere devam edeceği kaçınılmaz bir gerçek olarak kalacaktır.

Vergi dağılımının düzensizliği hakkında, bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirle yaptığımız söyleşi hiçbir cümlesi değiştirilmeden tam olarak aşağıda verilmiştir;

*“ Dünya’da vergi yükünü tam ve zamanında ödeyen tek bir kesimden bahsedebiliriz. Devamlı kontrol altında tutulabilen, itiraz edebilme gücü olmayan kesim. Yani ücretliler. Vergi yükümlülüğünü yerine getirmeyen bir kesim de vardır ki bunlar, dünya ekonomisine yön veren büyük marka sahipleri. Ülkeler bu marka sahiplerinden, döviz milyonerlerinden, elmas baronlarından, din tüccarlığı yapan misyonerlerden kısacası dünya kaynaklarının %60’ından fazlasını elinde tutan kesimden alınması gereken vergi miktarını alamamaktadır. Bunun sebebi siyasi iktidarları devirebilecek güce sahip olmaları. Hayır. Vergi adaletinin bir gün sağlanacağına inanmıyorum. En azından bu yer yüzünde.”*

Daha önce de altını çizdiğimiz bir konu vardı ki, oda bireyleri hile yapmaya yönelten etkenlerin birbirleriyle bağlantı içinde olduğuydu. Vergi dağılımındaki adaletsiz düzene kızarak hile yapan bireylerin bu eylemleri sonucunda kendilerini haklı görmesi gibi. Bireyleri hile yapmaya yönelten *kendini haklı görme* etkeni aşağıda açıklanmıştır;

❖ **Kendini haklı görme:** Muhasebede bireyi hileye yöneltebilecek bir diğer etkende, bireyin davranışı sonucunda kendini haklı görmesidir. Daha önce bahsettiğimiz adaletsizlik etkeni, bu etkeni doğurmaktadır.

Adaletin olmadığı durumlarda bireyler kendilerince adalet oluşturmaya çalışırlar ki, bu durum tam da hilenin vuku bulması için uygun zemini hazırlar. Örneğin, vergi dağılımındaki adaletsizlik, bireyi harekete geçirerek hile yapmaya yöneltebilir. Veya haksız rekabetin olduğu ortamda bireyin kendisi de bu haksız rekabet içerisine isteyerek ya da istemeyerek sürüklenebilir. Öyle ya da böyle kişi,

tüm bu çarpık düzeni bahane ederek hileye yönelebilir. Sonuç olarak kendini haklı gösterebilecek bir düzine bahane sıralayabilir.

Bu kavramla doğrudan ilişkilendirilerek hazırlanan 11'inci soruda, bireyin yapmış olduğu illegal davranıştan sonra kendini haklı gördüğünü, her zaman bir gerekçe öne sürebileceği anlamlandırılmaya çalışılmıştır;

<b>Soru 11.</b> Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	26	18,3
Katılmıyorum	38	26,8
Kararsızım	15	10,6
<b>Katılıyorum</b>	<b>54</b>	<b>38,0</b>
Kesinlikle katılıyorum	9	6,3

Soru 11'de “müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür” kanısı katılımcılara yöneltilmiş olup, bu kaniya katılanların oranı 54 kişiyle %38,0'dir. Katılmayanların oranı 38 kişiyle %26,8'dir. Kesinlikle katılmayanların oranı 26 kişiyle %18,3'tür. Kararsız kalanların oranı 15 kişiyle %10,6 olurken, kesinlikle katılanların oranı ise 9 kişiyle %6,3'tür.

Aslına bakılırsa, illegal bir davranışın sonucunda kişi dürüst olduğunu düşünebilir. Kendince oluşturduğu savunma mekanizması oldukça şaşırtıcı olabilir. Bu mekanizmaları sıralayacak olursak; birincisi, müşteri zor durumdadır ve yardım edilmiştir. İkincisi, müşteri baskı uygulamıştır ve bu baskı sonucu eylem gerçekleşmiştir. Üçüncüsü, muhasebeci müşterinin az vergi ödeme arzını kendi adalet tartışında yorumlayıp hak vermiş ve eylemi gerçekleştirmiş olabilir. Dördüncüsü, mükellefini kaçırmamak adına, yani rekabet durumunu öne sürerek bu eylemi gerçekleştirmiş olabilir. Bu örnekleri çoğalttıkça çoğaltabiliriz. Çünkü muhasebeci bir makine değil, insandır ve o an aklından geçenler sadece rakamlardan ibaret şeyler değildir. Ankette yer alan 11'inci soruda, *müşteriyi memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu*

*düşünür*, kanısı katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından kabul görmüş ve onaylanmıştır.

Ankette yer alan 26 numaralı soru, bu konuyu daha açık ve anlaşılır kılması açısından oluşturulmuştur;

<b>Soru 26.</b> Müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	12	8,5
Katılmıyorum	45	31,7
Kararsızım	26	18,3
<b>Katılıyorum</b>	<b>53</b>	<b>37,3</b>
Kesinlikle katılıyorum	6	4,2

Soru 26'da "*müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır*" sorusu meslek mensuplarının görüşüne sunulmuş olup; Katılıyorum diyenlerin sayısı 53, oranı ise %37,3'tür. Katılmıyorum diyenlerin sayısı 45, oranı ise %31,7'dir. Kararsızım diyenlerin sayısı 26, oranı ise %18,3'tür. Kesinlikle katılmıyorum diyenlerin sayısı 12, oranı ise %8,5'tir. Son olarak kesinlikle katılanların sayısı 6, oranı ise %4,2'dir.

Sonuçlar hile yapan bir bireyin, kendince bahaneler türetilip dürüst olduğu gösterme çabasına girdiğini, destekler niteliktedir. Zaten insanoğlunun yapısında bulunan bahaneler arkasına sığınma güdüsü, her zaman var olmuş bir gerçektir.

Bireyleri hile yapmaya yönelten bir başka etken ise *rekabet* etkenidir. Bu etken aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır;

❖ **Rekabet:** Sözlük anlamı olarak aynı işi yapan kimseler ya da kuruluşlar arasındaki daha iyiye ulaşma çabası anlamına gelmektedir ki bireyi hile yapmaya yönelten bir diğer etken olarak kabul edilir.

Rekabet, kimi zaman tatlı çekişmelerin yaşandığı kimi zaman ise meslek ahlakına uymayacak eylemlerin görüldüğü, kısacası sınırlarını kanun koyucuların belirlediği göreceli bir yapıya sahiptir. Rekabet ortamı, ilgili kişiler veya kurumlarca

takibi sık yapılması gereken bir ortamdır. Kuralların dışına çıkanlar, yeterince uyarılmadığı takdirde rekabet ortamı bozulmuş sayılabilir. Kurallara uyanlar ve uymayanlar arasında bir belirteç olmadığı zaman, rekabetin boyutu ölçülemeyecek kadar bozulabilir. Mesleki rekabetle ilişkilendirerek katılımcılara yöneltilen 18’inci soruda, mesleki rekabet uğruna hileye yönelme durumu analiz edilmiştir;

<b>Soru 18.</b> Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	1,4
Katılmıyorum	16	11,3
Kararsızım	9	6,3
<b>Katılıyorum</b>	<b>81</b>	<b>57,0</b>
Kesinlikle katılıyorum	34	23,9

Soru 18’de katılımcılara yöneltilen “*meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar*” kanısına katılanların oranı 81 kişiyle %57,0’dır. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 34 kişiyle %23,9’dur. Katılmayanların oranı 16 kişiyle %11,3’tür. Kararsızların oranı ise 9 kişiyle %6,3 iken kesinlikle katılmayanların oranı ise 2 kişiyle %1,4’tür.

Katılımcılara yönelttiğimiz tüm sorularımızda olduğu gibi bu sorumuzda da ikili, üçlü yargılar tek bir kalıp halinde oluşturulmuştur. Bu soruda meslek mensuplarının etik ilkelere uyup uymadığı ve rekabet uğruna hileye yönelme durumu, anlamlandırılmaya çalışılmış olup, sonuçlar rekabet unsurunun, hileye yol açabileceğini destekler niteliktedir.

Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranmak, başlı başına hileli hareket etmektir ki, bu yönüme başvuruların muhasebe işlemlerinde de hile yapabileceği kanısı katılımcılar tarafından kabullenilmiş olup, sonuçlara göre %57’lik kısım katılıyorum seçeneğini işaretlemiştir.

Öte yandan meslek ahlakı kavramı, çoğu zaman etik kavramı içinde değerlendirilmesine rağmen işin özünde etik davranmamak aldatmak ve yanıltmak

anlamlarına geldiğinden hileli davranmak anlamına da geldiğini söylemek mümkündür.

19'uncu soru, mesleki rekabetin ne boyutlara ulaşabileceğini daha da etkili bir şekilde analiz etmeye yönelik oluşturulmuştur;

<b>Soru 19. Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımın, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum</b>		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	6	4,2
Katılmıyorum	27	19,0
Kararsızım	16	11,3
<b>Katılıyorum</b>	<b>62</b>	<b>43,7</b>
Kesinlikle katılıyorum	31	21,8

Soru 19'da “*mükelleflerimle İletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımın, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum*” sorusu ile katılımcıların görüşü ölçülmeye çalışılmıştır. Katılanların oranı 62 kişiyle %43,7'dir. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 31 kişiyle %21,8'dir. Katılmayanların oranı 27 kişiyle %19,0'dır. Bu konuda kararsızım diyenlerin oranı 16 kişiyle %11,3'tür. Son olarak kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı ise 6 kişiyle %4,2'dir.

Katılımcıların büyük çoğunluğu, rekabet etkeninin hilenin oluşumuna zemin hazırladığı görüşüne katılmaktadır. Meslek mensubunun, başka bir meslektaşının izni ya da haberi olmadan onun mükellefleriyle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunması etik kurallara aykırıdır. Bu eylemi gerçekleştiren birinin, muhasebede hile yapma olasılığı, meslek mensupları tarafından yüksek bir olasılık taşıdığından, bu kanıya katılanların oranı %43,7 çıkmıştır.

Muhasebede bireyleri hile yapmaya yönelten etkenleri birbirlerine oranla ağırlık derecelerini belirlemek adına oluşturulmuş 32'nci sorunun analizine yeniden bakacak olursak;



<b>Soru 32.</b> Meslek mensuplarının hileye başvurmasının en önemli sebebi sizce nedir?		
	Frekans	Yüzde
<b><i>Mesleki rekabet</i></b>	<b><i>14</i></b>	<b><i>9,9</i></b>
Daha çok kazanç isteği	48	33,8
Kişisel özgüven	23	16,2
Mükellef baskısı	25	17,6
Denetim yetersizliği	32	22,5

Katılımcılar tarafından rekabet etkeni %9,9 oy oranı ile beşinci sırada kendisine yer bulmuştur.

Muhasebede bireyleri hile yapmaya yönelten bir başka etken ise, özgüven etkenidir. Bu etken aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır;

❖ **Özgüven:** ‘Yüreklilik, cesaret’ veya kişinin kendine güvenme duygusu şeklinde tanımlayabiliriz ki kişinin, reel yaşamda karşılaştığı birçok engel özgüveni sayesinde baş edilebilecek seviyeye gelebilmektedir. Peki, özgüven eksikliği olduğu durumlarda oluşan olumsuz durum ve davranışlar nelerdir?

- Kendinden şüphe duyma
- Pasiflik
- Güvensizlik
- Boyun eğme
- Aşırı uyum gösterme

O halde özgüven eksikliği yaşayan bir birey, hile yapmaya cesaret edebilir mi? Meslek mensuplarına yönelttiğimiz sorulardan bazıları, tam da bu soruya yanıt araması amacıyla oluşturulmuştur;

<b>Soru 6.</b> Meslek deneyiminin artmasıyla kişisel özgüvenin de paralel bir şekilde arttığını düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	4	2,8
Katılmıyorum	1	0,7
Kararsızım	6	4,2
Katılıyorum	56	39,4
<b>Kesinlikle katılıyorum</b>	<b>75</b>	<b>52,8</b>

Soru 6’da meslek deneyimi ile kişisel özgüvenin birbirine paralel bir şekilde arttığı görüşüne dayalı, fikirlerini belirten meslek mensuplarının dağılımı verilmiştir. Katılımcıların; %52,8’i (75 kişi) kesinlikle katılıyorum, %39,4’ü (56 kişi) katılıyorum, %4,2’si (6 kişi) kararsızım, %2,8’i (4 kişi) kesinlikle katılmıyorum %0,7’si (1 kişi) katılmıyorum seçeneklerini işaretledikleri görülmektedir. Büyük bir çoğunluğunun bu yargıya katıldıkları görülmektedir.

Bu oranlara göre, özgüvenin zamanla kazanıldığı olgusuna ulaşılabilmekle birlikte meslek deneyimi arttıkça, özgüvenin de paralel bir şekilde arttığı sonucuna ulaşabiliriz. Sonuçlardan anlaşılacağı üzere, bu kanıya kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı %52,8 ile 75 kişi; sadece katılıyorum diyenlerin oranı da %39,4 ile 56 kişidir. Bu yüksek oranlar bize gösteriyor ki, özgüven zamanla kazanılan bir olgu ve belli bir zamandan sonra ise doyma noktasına varıp, aşırı özgüvene sebebiyet vermekte.

Katılımcılara yöneltilen başka bir soruda ise, aşırı özgüvene sahip bireylerde, hile eyleminin öncesinde veya sonrasında yakalanma korkusunun azlık-çokluk derecesi ölçülmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 24.</b> Sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,1
Katılmıyorum	25	17,6
Kararsızım	34	23,9
<b>Katılıyorum</b>	<b>62</b>	<b>43,7</b>
Kesinlikle katılıyorum	18	12,7

Soru 24'te katılımcılara, "sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler," sorusu yöneltilmiştir. Bu görüşe katılanların oranı 62 kişiyle %43,7'dir. Daha sonra kararsızların oranı yüksek çıkarken bu oran 34 kişiyle %23,9'dur. Bu görüşe katılmayanların oranı ise, 25 kişiyle %17,6'dır. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı ise, 18 kişiyle %12,7 ve kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı 3 kişiyle %2,1'dir.

Katılımcılarımız, bu sonuçlara göre, sadece kendi menfaatlerini düşünen bireylerin hileye başvurabileceği kanısına katılmakla birlikte, aşırı özgüvenin yakalanma olasılığını törpülediğine inanmaktadır. Özgüvenin, yakalanma korkusunu baskıladığı görüşüne katılan meslek mensupları, hile yapan kişinin kendisine duyduğu aşırı özgüvenden dolayı bu işe kalkıştığı kanısını desteklemiştir. O halde, kişileri hile yapmaya yönelten etkenlerden olan *aşırı özgüven* etkeninin, diğer tüm etkenleri (baskı, fırsat, rekabet, adaletsizlik, kendini haklı görme, denetim yetersizliği) doğrudan besleyen bir etken olduğunu söylemek yerinde bir tespit olacaktır. Kişi, tüm eylemleri kendine olan özgüveni sayesinde gerçekleştiriyorsa, diğer tüm etkenlerin tek başına hiçbir anlam taşımadığını vurgulamak gerekir.

Tüm bu bileşenleri bir örnekle açıklayacak olursak;

Yavru kartallar büyümek ve gelişimlerini sağlamak için yiyeceğe ihtiyaç duyarlar. Ebeveynlerinin, istemli ya da istemsiz bir şekilde yiyecekleri *adaletsiz* dağıtımları, doğal olarak yavrular arasında bir *rekabete* neden olacaktır. Yavrular arasındaki bu mücadelede *özgüveni* en yüksek olan yavru kartal, daha fazla yiyecek

kapabilmek için diğer yavrulardan daha cesaretli davranıp daha fazla beslenecektir. Yiyeceklerin daha da azaldığı ve yavrulara yetmediği dönemlerde özgüveni daha fazla olan yavru kartal, ebeveynlerinin **denetim yetersizliğini** ve kardeşleri arasında en zayıf olanını bir **fırsat** olarak değerlendirip en küçük kardeşi öldürecektir. Bunu daha çok kazanç sağlamak adına yapacağı aşikardır. Bu eylemi öncesinde ve sonrasında **kendini haklı görerek**, yiyeceklerin kıtlığını, kendisinin daha güçlü olmasından dolayı zorlu koşullara dayanabilecek yapıya sahip olmasını ve dolayısıyla yaşamayı en çok kendisinin hak ettiğini savunacaktır. Bir süre sonra yuvadan uçuş zamanı gelen yavru kartallar, ebeveynleri tarafından yuvayı terk etmeleri için **baskıya** maruz kalacaklardır. Yavru kartallar içinde özgüvene daha fazla sahip olan yavru, yuvadan ilk uçuş cesaretini gösterecek ve ardından özgüven oranlarına göre teker teker diğer yavrular onu takip edecektir.

Verilen bu örnekte baş kahraman kimdir? Elbette özgüveni daha yüksek olan yavru kartal. Bütün bu eylemleri gerçekleştiren kimdir? Tabii ki özgüveni daha fazla olan yavru kartal. Özgüveni daha yüksek yavru kartal, **baskıdan** ilk etkilenen olduğu için yuvadan ilk uçan yine kendisi değil miydi? İlk canı **rekabetini** gerçekleştiren ve kardeşini öldüren kendisi değil miydi? Bu davranışı sonucu çeşitli bahaneler üreterek **kendini haklı gören** kimdi? Peki ya ebeveynlerinin **denetim yetersizliğinden** ilk faydalanan yine kendisi değil miydi? Daha çok kazanç uğruna kardeşini öldürmeyi bir **fırsat** olarak görmemiş miydi?

Son olarak 32'nci soruda, bireyi hile yapmaya yönelten etkenler arasında özgüven etkeninin, diğer etkenler içerisindeki ağırlığı ölçülmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 32. Meslek mensuplarının hileye başvurmasının en önemli sebebi sizce nedir?</b>		
	Frekans	Yüzde
Mesleki rekabet	14	9,9
Daha çok kazanç isteği	48	33,8
<b>Kişisel özgüven</b>	<b>23</b>	<b>16,2</b>
Mükellef baskısı	25	17,6
Denetim yetersizliği	32	22,5

Bu birbirine rakamsal olarak yakın etkenlerin tümü bireyleri hile yapmaya iten etkenler olarak görülmektedir. Özgüven etkeni, meslek mensupları tarafından hatırı sayılır bir oy alarak teorimizi güçlendirmiştir. Daha çok kazanç uğruna, zayıf kardeşini öldüren yavru kartalın, özgüveni en yüksek yavru olduğunu, hatırlamakta fayda vardır.

Buraya kadar olan kısımda, muhasebede hatalara yol açan nedenler ve çözüm önerileri, muhasebede yapılan hileler ve bu hilelere kişiyi yönlendiren etkenler üzerinde duruldu. Şimdi biraz da bağlantısız oluşturulmuş soruları değerlendirelim.

Anketimizde 22'nci soru ile meslek mensuplarının eğitim seviyesiyle, hile yapabilme becerisi arasında bir bağ olup olmadığı ölçülmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 22.</b> Meslek mensubunun hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle ilgili olduğunu düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	15	10,6
<b>Katılmıyorum</b>	<b>53</b>	<b>37,3</b>
Kararsızım	28	19,7
Katılıyorum	31	21,8
Kesinlikle katılıyorum	15	10,6

Soru 22'de katılımcılara, ‘‘meslek mensubunun hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle ilgili olduğunu düşünüyorum’’ sorusu yöneltilmiştir. Bu kaniya katılmayanların oranı 53 kişiyle %37,3'tür. Katılanların oranı 31 kişiyle %21,8'dir. Kararsızların oranı ise 28 kişiyle %19,7'dir. Kesinlikle katılanlar ve kesinlikle katılmayanların oranı ise eşit çıkmıştır. Oranlar 15 er kişiyle %10,6'dır.

Katılımcıların büyük çoğunluğu, hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle bir ilişkisinin olmadığına inanmaktadır.

Ayrıca ankette hilelerin önlenmesi adına üç adet öneri sorusu meslek mensuplarına yöneltilmiş olup bu önerilerin uygulana birliğine dair sonuçların olumluluk dereceleri analiz edilmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 28.</b> Vergi dağılımdaki adaletsizliğin giderilmesi halinde hile oranlarında azalma olacağını düşünüyorum.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,1
Katılmıyorum	20	14,1
Kararsızım	11	7,7
<b>Katılıyorum</b>	<b>72</b>	<b>50,7</b>
Kesinlikle katılıyorum	36	25,4

Soru 28’de ‘*vergi dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi halinde hile oranlarında azalma olacağını düşünüyorum*’ yargısı katılımcılara sorulmuştur. Katılıyorum diyenler 72 kişi, oranları ise %50,7’dir. Kesinlikle katılıyorum diyenler 36 kişi, oranları ise %25,4’tür. Katılmıyorum diyenler 20 kişi, oranları ise %14,1’dir. Kararsızların sayısı 11 kişiyken oranları %7,7’dir. Son olarak kesinlikle katılmıyorum seçeneğini işaretleyenlerin sayısı 3, oranları ise %2,1’dir.

Vergi dağılımında bir adaletsizlik olduğu aşikâr. Katılımcılarımız da bu adaletsizliğin giderilmesi halinde, hile oranlarında azalma olacağına inanmaktadır.

Bir diğer öneri sorumuzda ise, mesleki eğitime daha fazla önem verilmesinin hile oranlarına etkisi ölçülmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 29.</b> Mesleki eğitime daha fazla önem verilmesiyle hile oranlarında azalma olacağını düşünüyorum		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,1
Katılmıyorum	20	14,1
Kararsızım	21	14,8
<b>Katılıyorum</b>	<b>67</b>	<b>47,2</b>
Kesinlikle katılıyorum	31	21,8

Soru 29’da mesleki eğitime daha fazla önem verilmesiyle hile oranlarında azalma olacağını düşünüyorum, sorusu katılımcıların görüşüne sunulmuş olup;

Katılanların sayısı 67, oranları ise %47,2'dir. Kesinlikle katılanların sayısı 31, oranı ise %21,8'dir. Kararsızların sayısı 21 ve oranı ise %14,8'dir. Görüşe katılmayanların sayısı ise 20, oranları %14,1'dir. Kesinlikle katılmayanların oranı ise %2,1 ile 3 kişidir.

Meslek içi eğitimlere daha fazla önem verilmesi halinde hilelerin azalacağı kanısına inananların sayısı oldukça fazladır.

Son öneri sorumuzda ise, çoklu eylemlerden bir öneri oluşturularak katılımcıların öneriye katılma dereceleri ölçülmeye çalışılmıştır;

<b>Soru 30.</b> Temelde kişinin vicdanına yönelik eğitimlerin verilerek, eğitim sistemindeki aksaklıkların giderilmesi halinde hilelerin önüne geçilebileceğini düşünüyorum.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	2,1
Katılmıyorum	7	4,9
Kararsızım	20	14,1
<b>Katılıyorum</b>	<b>77</b>	<b>54,2</b>
Kesinlikle katılıyorum	35	24,6

Soru 30'da '*temelde kişinin vicdanına yönelik eğitimlerin verilerek eğitim sistemindeki aksaklıkların giderilmesi halinde hilelerin önüne geçilebileceğini düşünüyorum*' kanısı meslek mensuplarının görüşüne sunulmuştur. Katılıyorum diyenlerin sayısı 77, oranı ise %54,2'dir. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin sayısı 35, oranı ise %24,6'dır. Kararsızların sayısı 20, oranı ise %14,1'dir. Bu öneri yargısına katılmayanların sayısı 7, oranı ise %4,9'dur. Kesinlikle katılmadığını dile getirenlerin sayısı ise 3, oranı %2,1'dir.

Bu öneri cümlesinin de katılımcılar tarafından benimsenmiş olduğunu sonuçlara bakarak söylemek mümkündür.

Anketimizin son sorusuyla ise serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleklerinde memnuniyet derecesi belirlenmeye çalışılmıştır. Çoğu zaman

tebessümle cevaplanan bu soru, mesleğin zor durumları düşünülerek yanıtlanmış olup, sonuçlar birbirine yakınlığı ile öne çıkmıştır;

<b>Soru 33.</b> Dünyaya yeniden gelme şansınız olsa, yine muhasebe mesleğini seçer miydiniz?		
	Frekans	Yüzde
Evet	69	48,6
<b>Hayır</b>	<b>73</b>	<b>51,4</b>

Anketimizin son sorusu ile meslek mensuplarının muhasebe mesleğinden memnun olup olmadıkları ve yeniden bir şans verilse yine bu mesleği seçip seçmeyecekleri sorulmuştur. Mesleğinden memnun olmayıp yeniden bu mesleği seçmek istemeyenlerin oranı %51,4 çıkarken, mesleğinden memnun olup yine bu mesleği seçerdim diyenlerin oranı ise %48,6'dır.

Sonuçlarda, meslekten memnun olmayanların ve bu mesleği yeniden seçmek istemeyenlerin oranı çok az bir farkla önde olmasına karşın, mesleği icra etmenin memnuniyetini yaşayanlar da yadırganamayacak orana sahiptir. Yine de muhasebe mesleğinde hayır oranının yüksekliği, bu meslekte bazı iyileştirmeler yapılması gerekliliğini ortaya koymasından önem arz etmektedir.

Elbette ki bu oranlar Türkiye genelini yansıtmamaktadır. Sonuçların, Sivas ilindeki serbest muhasebeci mali müşavirlerle sınırlı olduğunu hatırlatmakta fayda vardır.



#### 4.4.3. Homojenite Testi

**Tablo 4.4.3.1.** Anket verilerinin homojenite testi ( $p>0,05$  homojen kabul edilir.)

Soru Grupları	Levene Statistic	P değeri
Meslek deneyiminin artmasıyla kişisel özgüvenin de paralel bir şekilde arttığını düşünüyorum	1,135	0,337
Vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum	0,413	0,744
Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum	0,523	0,667
Muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır	0,061	0,98
Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez	1,784	0,153
Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür	0,283	0,837
Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum	1,739	0,162
Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir	0,286	0,835
Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum	1,771	0,156
Mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağını düşünüyorum	0,424	0,736
Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır	1,943	0,126
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum	0,196	0,899
Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar	0,191	0,902
Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımın, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum	0,639	0,591
Ruhsatı olmadığı halde, belge kiralama yoluyla defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum	1,909	0,131
Bazı meslek mensuplarının ikili ilişkilerinden dolayı (dostluk, akrabalık vb.) Memnuniyet sağlamak adına hileye başvurduklarını düşünüyorum	2,11	0,102
Meslek mensubunun hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle ilgili olduğunu düşünüyorum	0,915	0,436
Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum	1,388	0,249
<b>Sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler</b>	<b>3,542</b>	<b>0,016</b>
Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir	0,467	0,705
Müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır	1,284	0,282
Ülkemizde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum	1,643	0,182

P değerleri incelendiğinde 1 grup hariç diğer tüm grupta p>0.05 olduğu için veriler homojen dağılmıştır.

#### **4.4.4. Normal Dağılım Testi**

Skewness ve Kurtosis testi, verilerin normal dağıldığının gösterilmesinde kullanılır. Buna göre kullanılacak olan testin parametrik ya da non-parametrik olacağına karar verilir. Tablo 4.4.4.1.'den de anlaşılacağı gibi skewnes ve kurtosis değerleri  $\pm 1,5-2$  aralığında olduğu için veriler normal kabul edilmiştir. Parametrik testlerden çoklu karşılaştırma testi one way anova kullanılmış anlamlılık içinse posthoc LSD testi kullanılmıştır.

+1.5-1.5 için kaynak: Tabachnick and Fidell, 2013 B.G. Tabachnick, L.S. Fidell Using Multivariate Statistics (sixth ed.) Pearson, Boston (2013)

+2.0-2.0 için kaynak: George, D., & Mallery, M. (2010). SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 17.0 update (10'a ed.) Boston: Pearson

**Tablo 4.4.4.1. Normal Dağılım Tablosu**

	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
Meslek deneyiminin artmasıyla kişisel özgüvenin de paralel bir şekilde arttığını düşünüyorum	-2,07	0,2	5,715	0,4
Vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum	-0,946	0,2	0,141	0,4
Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum	-0,903	0,2	-0,023	0,4
Muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır	-1,11	0,2	0,979	0,4
Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez	0,729	0,2	0,074	0,4
Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür	-0,112	0,2	-1,355	0,4
Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum	0,178	0,2	-0,543	0,4
Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir	-1,44	0,2	2,37	0,4
Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum	-1,06	0,2	0,855	0,4
Mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağını düşünüyorum	-1,124	0,2	1,016	0,4
Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır	-0,98	0,2	0,221	0,4
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum	-0,067	0,2	-1,15	0,4
Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar	-1,074	0,2	0,868	0,4
Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımla, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum	-0,615	0,2	-0,631	0,4
Ruhsatı olmadığı halde, belge kiralama yoluyla defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum	-0,819	0,2	-0,463	0,4
Bazı meslek mensuplarının ikili ilişkilerinden dolayı (dostluk, akrabalık vb.) Memnuniyet sağlamak adına hileye başvurduklarını düşünüyorum	-0,111	0,2	-0,813	0,4
Meslek mensubunun hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle ilgili olduğunu düşünüyorum	0,304	0,2	-0,946	0,4
Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum	-0,753	0,2	-0,249	0,4
Sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler	-0,404	0,2	-0,536	0,4
Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir	-0,16	0,2	-0,956	0,4
Müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır	-0,139	0,2	-1,116	0,4
Ülkemizde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum	-0,926	0,2	0,384	0,4

#### 4.4.5. Verilerin Ortalaması

Ankete katılan 142 meslek mensubunun sorulara verdikleri yanıtların ortalaması aşağıdaki tabloda verilmiştir (Not. 1: kesinlikle katılmıyorum, 2: katılmıyorum, 3: kararsızım, 4: katılıyorum, 5: kesinlikle katılıyorum.);

**Tablo 4.4.5.1. Verilerin Ortalaması**

Soru Grupları	Kişi sayısı	Ortalama	Std. Error
Meslek deneyiminin artmasıyla kişisel özgüvenin de paralel bir şekilde arttığını düşünüyorum	142	4,3873	,07056
Vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum	142	3,7606	,08991
Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum	142	3,7324	,09101
Muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır	142	4,0423	,07925
Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez	142	2,3380	,08591
Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür	142	2,8732	,10711
Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum	142	2,5986	,08543
Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir	142	4,1197	,07643
Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum	142	3,8239	,07952
Mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağını düşünüyorum	142	3,9930	,07901
Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır	142	3,7465	,09074
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum	142	3,1338	,09650
Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar	142	3,9085	,07864
Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımdan, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum	142	3,5986	,09641
Ruhsati olmadığı halde, belge kiralama yoluyla defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum	142	3,8169	,10416
Bazı meslek mensuplarının ikili ilişkilerinden dolayı (dostluk, akrabalık vb.) Memnuniyet sağlamak adına hileye başvurduklarını düşünüyorum	142	3,0070	,09241
Meslek mensubunun hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle ilgili olduğunu düşünüyorum	142	2,8451	,10009
Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum	142	3,5000	,08925
Sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler	142	3,4718	,08344
Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir	142	3,0000	,09269
Müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır	142	2,9718	,09211
Ülkemizde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum	142	3,8662	,08611
Vergi dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi halinde hile oranlarında azalma olacağını düşünüyorum.	142	3,8310	,08654
Mesleki eğitime daha fazla önem verilmesiyle hile oranlarında azalma olacağını düşünüyorum.	142	3,7254	,08606
Temelde kişinin vicdanına yönelik eğitimlerin verilerek, eğitim sistemindeki aksaklıkların giderilmesi halinde hilelerin önüne geçilebileceğini düşünüyorum.	142	3,9437	,07397
Meslek mensuplarının mesleki hata yapmalarının en önemli sebebi sizce nedir?	142	2,6831	,11883
Meslek mensuplarının hileye başvurmalarının en önemli sebebi sizce nedir?	142	3,0915	,11303
Dünyaya yeniden gelme şansınız olsa, yine muhasebe mesleğini seçer miydiniz?	142	1,5141	,04209
Hataya bakış açısı	142	3,7634	,05234
Hileye bakış açısı	142	3,5827	,07013

#### 4.4.6. Independent Student t Testi.

Bağımsız gruplar t-testi iki bağımsız grubun ortalamalarının birbirinden farklı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan istatistiksel analiz yöntemidir. (Kalaycı, a.g.e., s. 74., Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., s.118.) Cinsiyet bağımsız 2 gruptur (kız, erkek)

Tablo 4.4.6.1. de görüldüğü üzere sadece 1 soruda  $p < 0,05$  olarak bulunmuştur.

H0: Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir bu durum cinsiyet ile değişmez.

H1: Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir bu durum cinsiyet ile değişebilir.

$P (0,023) < 0,05$  olduğu için H1 kabul edilir.

**Tablo 4.4.6.1.** Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Cinsiyete Göre Değerlendirilmesi (p<0,05 anlamlı kabul edilmiştir.)

Soru Grupları	P değeri
Meslek deneyiminin artmasıyla kişisel özgüvenin de paralel bir şekilde arttığını düşünüyorum	,769
Vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum	,167
Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum	,281
Muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır	,805
Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez	,403
Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür	,605
Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum	,106
Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir	,419
Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum	,624
Mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağını düşünüyorum	,603
Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır	,151
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum	,705
Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar	,611
Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımın, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum	,524
Ruhsatı olmadığı halde, belge kiralama yoluyla defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum	,825
Bazı meslek mensuplarının ikili ilişkilerinden dolayı (dostluk, akrabalık vb.) Memnuniyet sağlamak adına hileye başvurduklarını düşünüyorum	,105
Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum	,749
Sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler	,102
<b>Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir</b>	<b>,023</b>
Müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır	,734
Ülkemizde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum	,079

#### 4.4.7. One Way Anova Testi

İkiden fazla bağımsız grubun ortalamalarının birbirinden farklı olup olmadığını test etmek amacıyla kullanılan istatistiksel analiz yöntemine Anova denir. Bu analizin yapılabilmesi için karşılaştırılacak olan grupların birbirinden bağımsız olması ve bu gruplardan elde edilen ölçümlerin en az eşit aralıklı ölçek düzeyinde ölçülmüş olması gerekmektedir (Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., s.124; Özdamar K., 1999:264-265; Özdamar K., 1999: 316-319).

**Tablo 4.4.7.1. Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Meslekte Çalışma Sürelerine Göre Değerlendirilmesi (p<0,05 anlamlı kabul edilmiştir.)**

Soru Grupları	P değeri
Meslek deneyiminin artmasıyla kişisel özgüvenin de paralel bir şekilde arttığını düşünüyorum	,105
Vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum	,407
Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum	,504
Muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır	,629
Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez	,276
Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür	,478
Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum	,528
Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir	,331
Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum	,142
Mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağını düşünüyorum	,065
<b>Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır</b>	<b>,006</b>
Kişi ne kadar önem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum	,109
<b>Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar</b>	<b>,020</b>
Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımdan, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum	,352
Ruhsatı olmadığı halde, belge kiralama yoluyla defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum	,059
Bazı meslek mensuplarının ikili ilişkilerinden dolayı (dostluk, akrabalık vb.) Memnuniyet sağlamak adına hileye başvurduklarını düşünüyorum	,443
Meslek mensubunun hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle ilgili olduğunu düşünüyorum	,675
<b>Mükelleflerin vergiden kaçma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum</b>	<b>,034</b>
Sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler	,133
Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir	,190
Müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır	,069
Ülkemizde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum	,937

Tabloda görüldüğü üzere; 3 soruda p değeri  $<0,05$  olarak bulunmuştur.

H0: Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır bu durum meslek mensubunun meslekte bulunma süresi ile ilişkilendirilemez.

H1: Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır bu durum meslek mensubunun meslekte bulunma süresi ile ilişkilendirilebilir.

P (0,006)  $<0,05$  olduğu için H1 kabul edilir.

H0: Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar bu durum meslek mensubunun meslekteki süresi ile anlamsızdır.

H1: Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar bu durum meslek mensubunun meslekteki süresi ile anlamlıdır.

P (0,02)  $<0,05$  olduğu için H1 kabul edilir.

H0: Mükelleflerin vergiden kaçma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum bu durum meslek mensubunun meslekteki süresi ile anlamsızdır.

H1: Mükelleflerin vergiden kaçma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum bu durum meslek mensubunun meslekteki süresi ile anlamlıdır.

P (0,034)  $<0,05$  olduğu için H1 kabul edilir.

Kabul edilen H1 hipotezlerinin gruplar arasındaki farkın gösterilmesi post Hoc LSD testi yapılmıştır;



**Tablo 4.4.7.2.** Gruplar arası LSD testi ( $p < 0,05$  anlamlı kabul edildi.)

Soru	Mesleğinizi kaç yıldır sürdürmektesiniz		Std. Hata	P değeri
Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır	21 ve üzeri	1-5	,33964	<b>,006</b>
		6-10	,27768	<b>,005</b>
		11-15	,24295	<b>,044</b>
		16-20	,25865	<b>,002</b>
Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar	11-15	1-5	,29093	,105
		6-10	,23529	,192
		16-20	,21805	<b>,004</b>
		21 ve üzeri	,21257	<b>,004</b>
Mükelleflerin vergiden kaçma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum	16-20	1-5	,34332	,604
		6-10	,28250	<b>,014</b>
		11-15	,24863	,324
		21 ve üzeri	,25803	<b>,008</b>

Yukarıdaki tabloda anlamlı bulunan 3 sorunun meslek mensuplarının meslekteki süreleri arasında nasıl bir farklılık olduğunu göstermektedir. Koyu renkli sütun LSD testine göre diğer gruplar arasında anlamlı bulduğu grubu belirtmektedir.

Yani 21 yıl üzeri meslekte çalışanlar; Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasından olduğunu düşünmektedir.

2.soruda da Meslekte 11-15 yıl arası çalışanlar ile 16-20 ve 21 yıl ve üzeri çalışanlar arasında bir fark vardır.

3.soruda ise Meslekte 16-20 yıl arası çalışanlar ile 6-10 yıl ve 21 yıl üzeri çalışanlar arasında bir fark vardır.

**Tablo 4.4.7.3. Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Yaşa Göre Değerlendirilmesi (p<0,05 anlamlı kabul edilmiştir.)**

Soru Grupları	P değeri
Meslek deneyiminin artmasıyla kişisel özgüvenin de paralel bir şekilde arttığını düşünüyorum	,058
Vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum	,465
Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum	,736
Muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır	,539
Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez	,766
Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür	,643
Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum	,357
<b>Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir</b>	<b>,013</b>
<b>Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum</b>	<b>,017</b>
Mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağını düşünüyorum	,246
Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır	,073
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum	,884
Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar	,374
Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımın, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum	,530
Ruhsatı olmadığı halde, belge kiralama yoluyla defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum	,191
Bazı meslek mensuplarının ikili ilişkilerinden dolayı (dostluk, akrabalık vb.) Memnuniyet sağlamak adına hileye başvurduklarını düşünüyorum	,077
Meslek mensubunun hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle ilgili olduğunu düşünüyorum	,509
Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum	,211
Sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler	,469
Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir	,481
Müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır	,359
Ülkemizde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum	,379

Tabloda görüldüğü üzere 2 soruda  $p < 0,05$  olarak tespit edilmiştir.

H0: Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir bu durum meslek mensubunun yaşı ile ilişkilendirilemez.

H1: Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir bu durum meslek mensubunun yaşı ile ilişkilendirilebilir.

P (0,013)  $< 0,05$  olduğu için H1 kabul edilir.

H0: Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum bu durum meslek mensubunun yaşı ile ilişkilendirilemez.

H1: Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum bu durum meslek mensubunun yaşı ile ilişkilendirilebilir.

P (0,017)  $< 0,05$  olduğu için H1 kabul edilir.

Kabul edilen H1 hipotezlerinin gruplar arasındaki farkın gösterilmesi post Hoc LSD testi yapılmıştır;

**Tablo 4.4.7.4.** Gruplar Arası LSD Testi ( $p < 0,05$  anlamlı kabul edildi.)

Soru	Yaş	Yaş	Std. Hata	P değeri
Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir	<b>30 yaş ve altı</b>	31-40	,33982	<b>,001</b>
		41-50	,33402	<b>,015</b>
		51 yaş ve üzeri	,35121	<b>,017</b>
Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum	<b>31-40</b>	30 yaş ve altı	,35430	<b>,040</b>
		41-50	,18343	<b>,149</b>
		51 yaş ve üzeri	,21553	<b>,004</b>

1.soruda; 30 yaş ve altı olan meslek mensupları ile diğer yaş grupları anlamlı bir fark vardır.

2. soruda ise 31-40 yaş arası meslek mensupları ile 30 yaş altı ve 51 yaş ve üzeri meslek mensupları arasında anlamlı bir fark vardır.

**Tablo 4.4.7.5.** Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Öğrenim Durumlarına Göre Değerlendirilmesi (p<0,05 anlamlı kabul edilmiştir.)

Soru Grupları	P değeri
Meslek deneyiminin artmasıyla kişisel özgüvenin de paralel bir şekilde arttığını düşünüyorum	,519
Vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum	,778
Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum	,895
Muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır	,759
Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez	,434
Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür	,248
<b>Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum</b>	<b>,040</b>
Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir	,730
Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum	,172
Mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağını düşünüyorum	,133
Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır	,602
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum	,495
Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar	,488
Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımın, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum	,667
Ruhsatı olmadığı halde, belge kiralama yoluyla defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum	,420
Bazı meslek mensuplarının ikili ilişkilerinden dolayı (dostluk, akrabalık vb.) Memnuniyet sağlamak adına hileye başvurduklarını düşünüyorum	,995
Meslek mensubunun hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle ilgili olduğunu düşünüyorum	,052
Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum	,788
Sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler	,089
Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir	,673
Müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır	,982
Ülkemizde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum	,563

Tabloda görüldüğü üzere 1 adet soruda  $p < 0,05$  olarak tespit edilmiştir.

H0: Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum durumunun meslek mensuplarının eğitim durumları arasında bir ilişki yoktur.

H1: Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum durumunun meslek mensuplarının eğitim durumları arasında bir ilişki vardır.

P (0,040)  $< 0,05$  olduğu için H1 kabul edilir.

Kabul edilen H1 hipotezlerinin gruplar arasındaki farkın gösterilmesi post Hoc LSD testi yapılmıştır;

**Tablo 4.4.7.6.** Gruplar arası LSD testi ( $p < 0,05$  anlamlı kabul edildi.)

	Öğrenim	Öğrenim	Std. Hata	P değeri
Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum	<b>Lise</b>	<b>Ön lisans</b>	,33495	<b>,054</b>
		<b>Lisans</b>	,24525	<b>,007</b>
		Lisans üstü	,40084	,516

Yukarıdaki tabloda soruya verilen cevaplardan; meslek mensuplarının öğrenim durumlarından lise olanların ön lisans ve lisans olanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 4.4.7.7.** Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Kazanç Durumlarına Göre Değerlendirilmesi (p<0,05 anlamlı kabul edilmiştir.)

Soru Grupları	P değeri
Meslek deneyiminin artmasıyla kişisel özgüvenin de paralel bir şekilde arttığını düşünüyorum	,311
Vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum	,053
<b>Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum</b>	<b>,035</b>
Muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır	,679
Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez	,707
Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür	,062
Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum	,761
Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir	,806
Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum	,353
Mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağını düşünüyorum	,547
Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır	,718
<b>Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum</b>	<b>,020</b>
Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar	,467
Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımın, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum	,195
Ruhsatı olmadığı halde, belge kiralama yoluyla defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum	,214
Bazı meslek mensuplarının ikili ilişkilerinden dolayı (dostluk, akrabalık vb.) Memnuniyet sağlamak adına hileye başvurduklarını düşünüyorum	,846
Meslek mensubunun hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle ilgili olduğunu düşünüyorum	,793
Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum	,063
Sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler	,125
Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir	,263
Müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır	,071
Ülkemizde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum	,956

Tabloda görüldüğü üzere 2 adet soruda  $p < 0,05$  olarak tespit edilmiştir.

H0: Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum bu durum ile meslek mensubunun geliri arasında bir ilişki yoktur.

H1: Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum bu durum ile meslek mensubunun geliri arasında bir ilişki vardır.

$P (0,035) < 0,05$  olduğu için H1 kabul edilir.

H0: Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum bu durum ile meslek mensubunun geliri arasında bir ilişki yoktur.

H1: Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum bu durum ile meslek mensubunun geliri arasında bir ilişki vardır.

$P (0,020) < 0,05$  olduğu için H1 kabul edilir.

Kabul edilen H1 hipotezlerinin gruplar arasındaki farkın gösterilmesi post Hoc LSD testi yapılmıştır

Aşağıdaki tabloda 1.soru için 3000 TL'den daha az geliri olanlar ile 5001-6000 geliri olanlar hariç diğerleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

2.soru için 4001-5000 arası geliri olanlar ile 3001-4000 ve 5001-6000 TL geliri olanlar arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Yine aynı soruda 6000 TL ve üzeri geliri olanlar arasında 3001-4000 ve 5001-6000 TL geliri olanlar arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 4.4.7.8.** Gruplar arası LSD testi ( $p < 0,05$  anlamlı kabul edildi.)

	Aylık gelir durumunuz nedir?	Aylık gelir durumunuz nedir?	Std. Hata	P değeri
Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum	<b>3000 TL ve daha az</b>	<b>3001-4000</b>	,29147	<b>,002</b>
		<b>4001-5000</b>	,29865	<b>,018</b>
		5001-6000	,36930	,074
		<b>6001 TL ve üzeri</b>	,29706	<b>,010</b>
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum	<b>4001-5000</b>	3000 TL ve daha az	,31516	,759
		<b>3001-4000</b>	,26241	<b>,017</b>
		<b>5001-6000</b>	,35515	<b>,017</b>
		6001 TL ve üzeri	,26930	,903
	<b>6001 TL ve üzeri</b>	3000 TL ve daha az	,31349	,838
		<b>3001-4000</b>	,26040	<b>,022</b>
		4001-5000	,26930	,903
		<b>5001-6000</b>	,35367	<b>,021</b>

#### 4.4.8. Regresyon Analizi

Çalışmamızın bu aşamasında tez konusunda istenen hipotezlerin analizi yapılmıştır. Bu analiz için lineer regresyonun Enter metodu kullanılmıştır. Doğrusal regresyon analizi belirlenmek istenen değişkenden daha kolay veya daha erken saptanabilen değişken (ler)den yola çıkarak belirlenmek istenen değişkeni tahmin eden bir model oluşturmaktır (Alpar R. 2010, 285-304).

**Tablo 4.4.8.1.** Hipotez sorularının hataya ve hileye bakış açısı soruları ile karşılaştırılması ( $p < 0,05$  anlamlı kabul edildi.)

Model		Standardize Coefficients		P değeri
		Std. Hata	Beta	
Enter	(Constant: 2,301)	0,432		0
	<b>hataya_bakış_açısı</b>	0,112	0,277	<b>0,001</b>
	<b>hileye_bakış_açısı</b>	0,084	0,188	<b>0,025</b>

a. Bağımlı değişken: v1



H0: Muhasebe mensuplarının özgüveni ile hataya bakışı arasında bir ilişki yoktur.

H1: Muhasebe mensuplarının özgüveni ile hataya bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,001) <0,05 olduğundan H1 kabul edilir.

H0: Muhasebe mensuplarının özgüveni ile Hileye bakışı arasında bir ilişki yoktur.

H1: Muhasebe mensuplarının özgüveni ile Hileye bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,025) <0,05 olduğundan H1 kabul edilir.

1.hipotezin ortalaması 4,3 yani meslek mensupları deneyimin artması ile özgüvenin artacağını düşünmektedir. Regresyon analizi ile meslek mensuplarının özgüvenin artması ile hataya ve hileye bakış açıları arasında anlamlı bir fark olduğunu göstermektedir.

Formülü;

$$Y=A+B*X$$

Y=BAĞIMLI DEĞİŞKEN

X=BAĞIMSIZ DEĞİŞKEN

A=SABİT KAT SAYI

B=BAĞIMSIZ DEĞİŞKEN KAT SAYISI

$$\text{Özgüven}=2,301+0,277*\text{hataya bakış açısı}$$

$$\text{Özgüven}=2,301+0,188*\text{Hileye bakış açısı}$$

**Tablo 4.4.8.2.** Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması (p<0,05 anlamlı kabul edildi.)

Model		Standardize Coefficients		P değeri
		Std. Hata	Beta	
Enter	(Constant:0,664)	0,531		0,214
	<b>hataya_bakış_açısı</b>	0,138	0,289	<b>0</b>
	<b>hileye_bakış_açısı</b>	0,103	0,267	<b>0,001</b>

a. Bağımlı değişken: v2

H0: Vergi dağılımındaki adaletsizlik ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki yoktur

H1: Vergi dağılımındaki adaletsizlik ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,000) <0,05 olduğundan H1 kabul edilir.

H0: Vergi dağılımındaki adaletsizlik ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki yoktur

H1: Vergi dağılımındaki adaletsizlik ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,001) <0,05 olduğundan H1 kabul edilir.

Vergi dağılımındaki adaletsizlik=0,664+0,289\*Hataya bakış açısı

Vergi dağılımındaki adaletsizlik=0,664+0,267\*Hileye bakış açısı

2.hipotezde meslek mensupları vergi dağılımındaki adaletsizliğin olumsuz olduğunu düşünmektedir. (Ort:3,76) regresyon analizi sonucunda vergi dağılımındaki adaletsizliğin artması ile meslek mensuplarının hataya ve hileye bakış açıları arasında anlamlı bir fark vardır.

**Tablo 4.4.8.3.** Hipotez sorularının hataya ve hileye bakış açısı soruları ile karşılaştırılması (p<0,05 anlamlı kabul edildi.)

Model		Standardize Coefficients		P değeri
		Std. Hata	Beta	
Enter	(Constant:0,967)	0,549		0,081
	<b>hataya_bakış_açısı</b>	0,142	0,217	<b>0,009</b>
	<b>hileye_bakış_açısı</b>	0,106	0,29	<b>0,001</b>

a. Bağımlı değişken: v3

H0: Mükellef baskısı ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki yoktur.

H1: Mükellef baskısı ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,009) <0,05 olduğundan H1 kabul edilir.

H0: Mükellef baskısı ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki yoktur.

H1: Mükellef baskısı ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,001) <0,05 olduğundan H1 kabul edilir.

Mükellef baskısı=0,967+0,217\* Hataya bakış açısı

Mükellef baskısı=0,967+0,29\* Hileye bakış açısı

3.hipotezde meslek mensupları mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünmektedirler. (Ort:3,73) regresyon analizi sonucunda mükellefler tarafından baskıya maruz kalınması meslek mensuplarının hataya ve hileye bakış açısı arasında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 4.4.8.4.** Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması (p<0,05 anlamlı kabul edildi.)

Model		Standardize Coefficients		P değeri
		Std. Hata	Beta	
Enter	(Constant: 2,234)	0,492		0
	<b>hataya_bakış_açısı</b>	0,128	0,098	<b>0,245</b>
	<b>hileye_bakış_açısı</b>	0,095	0,308	<b>0</b>

a. Bağımlı değişken: v4

H0: Muhasebe mensuplarının çok kazanma isteği ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki yoktur

H1: Muhasebe mensuplarının çok kazanma isteği ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,245)>0,05 olduğundan H0 kabul edilir. (Anlamlı bir ilişki yoktur)

H0: Muhasebe mensuplarının çok kazanma isteği ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki yoktur

H1: Muhasebe mensuplarının çok kazanma isteği ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,000) <0,05 olduğundan H1 kabul edilir.

Çok kazanma isteği=2,234+0,098\*Hataya bakış açısı

Çok kazanma isteği=2,234+0,308\*Hileye bakış açısı

4.hipotezde meslek mensupları daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşları olduğunu düşünmektedir. (Ort:4,04) bu durumunda regresyon analizi ile meslek mensuplarının hileye bakış açıları bakımından istatistiksel olarak anlamlıdır.

**Tablo 4.4.8.5.** Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması (p<0,05 anlamlı kabul edildi.)

Model		Standardize Coefficients		P değeri
		Std. Hata	Beta	
Enter	(Constant:4,330)	0,543		0
	<b>hataya_bakış_açısı</b>	0,141	-0,268	<b>0,002</b>
	<b>hileye_bakış_açısı</b>	0,105	-0,077	0,37

a. Bağımlı değişken: v5

H0: Sık yapılan denetim ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki yoktur.

H1: Sık yapılan denetim ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,002) <0,05 olduğundan H1 kabul edilir.

H0: Sık yapılan denetim ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki yoktur.

H1: Sık yapılan denetim ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,37)>0,05 olduğundan H0 kabul edilir. (Anlamlı bir ilişki yoktur)

Sık denetim=4,330-0,268\*Hataya bakış açısı

Sık denetim=4,330-0,077\*Hileye bakış açısı

5.hipotezde muhasebenin çok sık denetime tabi tutulmasının yeterli denetim olmadığı kanaatidir (Ort:2,3) bu durum hataya bakış açısı ile istatistiksel olarak anlamlıdır.

**Tablo 4.4.8.6.** Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması (p<0,05 anlamlı kabul edildi.)

Model		Standardize Coefficients		P değeri
		Std. Hata	Beta	
Enter	(Constant:0,569)	0,682		0,405
	<b>hataya_bakış_açısı</b>	0,177	0,193	<b>0,027</b>
	<b>hileye_bakış_açısı</b>	0,132	0,149	0,087

a. Bağımlı değişken: v6

H0: İlegal yollara başvurmak ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki yoktur.

H1: İlegal yollara başvurmak ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,027) <0,05 olduğundan H1 kabul edilir.

H0: İlegal yollara başvurmak ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki yoktur.

H1: İlegal yollara başvurmak ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,087) >0,05 olduğundan H0 kabul edilir. (Anlamlı bir ilişki yoktur)

İlegal yola başvurmak=0,569+0,193\*Hataya bakış açısı

İlegal yola başvurmak=0,569+0,149\*Hileye bakış açısı

6.hipotezde Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür konusunda kararsız kalmıştır. (Ort:2,87) 6.hipotez ile hataya bakış açısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 4.4.8.7.** Hipotez Sorularının Hataya ve Hileye Bakış Açısı Soruları ile Karşılaştırılması ( $p < 0,05$  anlamlı kabul edildi.)

Model		Standardize Coefficients		P değeri
		Std. Hata	Beta	
Enter	(Constant: 0,718)	0,542		0,188
	<b>hataya_bakış_açısı</b>	0,141	0,185	<b>0,034</b>
	<b>hileye_bakış_açısı</b>	0,105	0,171	0,05

a. Bağımlı değişken: v7

H0: Mesleği kötü alışkanlıklara alet etmek ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki yoktur.

H1: Mesleği kötü alışkanlıklara alet etmek ile muhasebe mensuplarının hataya bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,034)  $< 0,05$  olduğundan H1 kabul edilir.

H0: Mesleği kötü alışkanlıklara alet etmek ile muhasebe mensuplarının Hileye bakışı arasında bir ilişki yoktur

H1: Mesleği kötü alışkanlıklara alet etmek ile muhasebe mensuplarının hileye bakışı arasında bir ilişki vardır.

P (0,05) = 0,05 olduğundan H0 kabul edilir. (Anlamlı bir ilişki yoktur)

Mesleği alet etmek =  $0,718 + 185 * \text{Hataya bakış açısı}$

Mesleği alet etmek =  $0,718 + 171 * \text{Hileye bakış açısı}$

7.hipotezde; Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünmemektedir. (Ort:2,59) yine 7.hipotez ile sadece hataya bakış açısı bakımından anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

#### 4.4.9. Korelasyon analizi

Regresyon analizi sonrasında da veriler arasındaki anlamlılığın korelasyonu değerlendirilmiştir. İki değişken arasındaki doğrusal ilişkiyi veya bir değişkenin iki veya daha çok değişken ile olan ilişkisini test etmek ve varsa bu ilişkinin derecesini

ölçmek için kullanılan istatistiksel bir yöntemdir (Sipahi, Yurtkoru ve Çinko, a.g.e., s.143.). Bunun için Pearson korelasyon testi uygulanmıştır. Pearson Korelasyon Katsayısı, iki sürekli değişkenin doğrusal ilişkisinin derecesinin tespitinde kullanılmaktadır. Korelasyon katsayısı -1 ile +1 arasında değerler alır (Kalaycı, a.g.e., s. 116; Yalçın Özdemir, Nermin Koruklu: 2011;190-210). Eğer değişkenler arasında

$r = -1$  ise Tam negatif doğrusal bir ilişki vardır.

$r = +1$  ise, Tam pozitif doğrusal bir ilişki vardır.

$r = 0$  ise, iki değişken arasında ilişki yoktur.

Tabloda koyu kısımlar sig. değerleridir. ( $P < 0.01$  ise korelasyon vardır)

Tabloda koyu olan kısım korelasyonun negatif mi yoksa pozitif yönlü olduğunu gösteren değerdir. (Değerler pozitif ise korelasyon pozitiftir.)

**Tablo 4.4.9.1. Pearson korelasyon analizi**

<b>Korelasyon</b>			
		Hataya bakış açısı	Hileye bakış açısı
1.hipotez sorusu	Pearson Correlation	,341	,282
	P değeri	,000	,001
2.hipotez sorusu	Pearson Correlation	,379	,365
	P değeri	,000	,000
3.hipotez sorusu	Pearson Correlation	,315	,363
	P değeri	,000	,000
4.hipotez sorusu	Pearson Correlation	,203	,342
	P değeri	<b>,016</b>	,000
5.hipotez sorusu	Pearson Correlation	-,294	-,168
	P değeri	,000	<b>,046</b>
6.hipotez sorusu	Pearson Correlation	,244	,214
	P değeri	,003	<b>,010</b>
7.hipotez sorusu	Pearson Correlation	,243	,233
	P değeri	,004	,005

Tüm tablo incelendiğinde sırası ile 5. Hipotez sorusu hariç gruplar arasında pozitif bir korelasyonun olduğu görülmektedir. (4.hipotez sorusu ile hataya bakış açısı ( $p > 0,01$ ), 5.hipotez sorusu ile hileye bakış açısı ( $p > 0,01$ ) ve 6.hipotez sorusu hileye bakış açısı ( $p = 0,01$ ) olduğu için korelasyon bulunmamaktadır.)





## SONUÇ

Muhasebenin tarihi, insanoğlunun varlığı kadar eskiye dayanmaktadır. Eski çağlarda, insanların alışverişlerinde takas yöntemini kullandıkları dönemlerde, zihinlerinde yaptıkları hesaplar (aldım-verdim), veya da taşlar, kil tabletler üzerine attıkları hesap çizgileri hepsi birer muhasebe ürünüdür. Zaman içerisinde eski çağlardan günümüze muhasebede, belli başlı aşamalar ve gelişmeler meydana gelmiştir. Tek taraflı kayıt usulünden çift taraflı kayıt yöntemine geçilmesi, muhasebe açısından dönüm noktası olarak görülmekte, hatta bu gelişme bazı muhasebe tarihçilerince muhasebe açısından milat olarak değerlendirilmektedir. Bu değişim ile muhasebe daha düzenli bir hale daha sistemli bir yapıya kavuşmuştur. Globalleşen dünyada ticaretin, yaygınlaşması ve giderek hacminin büyümesi, muhasebeyi daha anlamlı ve önemli kılmış, zamanla muhasebede bir standartlaşma bir uyumlaştırma, ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyaçtan yola çıkılarak uluslararası kuruluşlar, muhasebede standartlar ve ilkeler belirlemeye başlamıştır. Bu standartlaşma neticesinde muhasebe daha düzenli ve daha sistemli bir hale gelerek kendisinden beklenen ihtiyaçları karşılayabilecek güce sahip olma yolunda hızlı adımlarla ilerleme kat etmiştir. Uluslararası kuruluşlar sadece standartlaşma bildirimleri yayımlamakla yetinmeyip, ilkeler ve değerler yoluyla da muhasebecilik mesleğinden beklentileri ortaya koymak adına muhasebecilik ahlakının nasıl olması gerektiği üzerine de çalışmalar yapmıştır. Bu doğrultuda muhasebe mesleği, belli başlı düzenlemelerle etik kurallarla güçlendirilmeye çalışılmıştır. Atılan bu adımlar neticesinde muhasebecilik mesleği belli başlı unvanlar adı altında saygınlığa kavuşmuştur. Her ne kadar muhasebecilik mesleği, saygınlık noktasında göreceli fikirlerden oluşsa da bu saygınlık ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Ülkelerin refah seviyeleri yani bir bakıma gelişmişlik düzeyleri muhasebecilik mesleğine gereken önemin verilmesi hususunda belirleyici bir unsur olarak görülmektedir. Gelişmişlik düzeyi zayıf ülkelerde, kuralların daha çok esnetildiği ya da kısmen hiç uygulanmadığı düşünüldüğünde, muhasebe mesleği kişi veya kurumların illegal yollara başvurma aracı olarak görülebilmektedir. Bu illegal yollar muhasebede yapılan hileler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Hile kavramı, hemen hemen tüm toplumlarda aynı karşılığı bulacak tanımlamalara karşılık gelmektedir. Yani aldatma ve yanıltma. Hile, dünya üzerinde birçok tabirle adlandırılan illegal davranışların hepsini kapsayan ve karşılığı olan bir kelimedir. Yolsuzluklar, manipülasyonlar kısacası tüm aldatma ve yanıltma faaliyetlerini kapsayan bir kavramdır. Bu çerçevede işletme varlık ve kaynakları, bireyleri cezbedici bir unsur olduğundan, muhasebede hile kavramı oldukça sık rastlanır bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Hilenin nedeninden bahsedebilmek için aklımıza sadece para ve mülk gelmemelidir. İnsanoğlunun çıkarları doğrultusunda yaşamını sürdürdüğünü düşünecek olursak, her türlü yasa dışı çıkar faaliyetleri, hile olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmenin varlık ve kaynaklarında insanların illegal yöntemlerle çalma hissi olabildiği gibi işletme içi görev ve mevki uğruna da hileli işlemler gerçekleştirilmektedir.

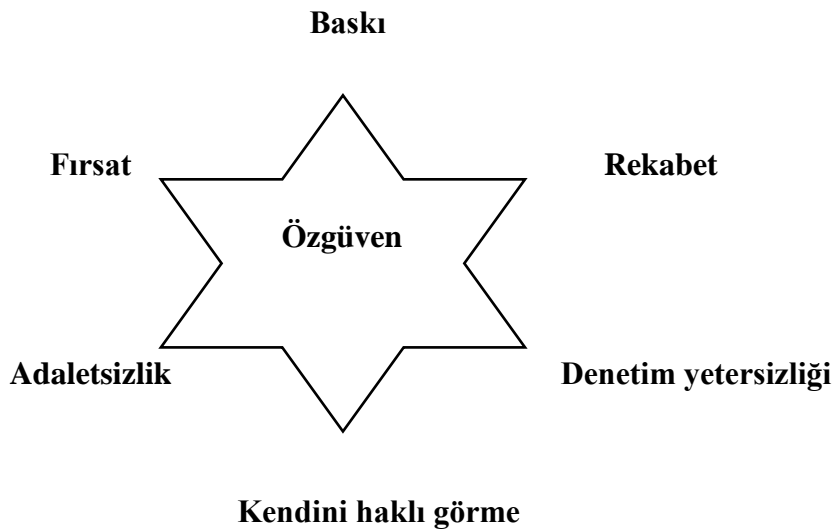
Muhasebede insan unsuru söz konusu oldukça, hataların her zaman olabileceğini göz ardı edemeyiz. Yapılan eylem istemsiz olarak gerçekleşiyorsa bu bir hatadır ve telafisi muhasebede çoğu zaman mümkündür. Şayet yapılan hata sistemli bir şekilde tekrarlanıyorsa burada art niyetin olması, hilenin varlığı gösterir. Ortada bir hile varsa bu hile asla göz ardı edilemez. İrili ufaklı bütün hileli eylemler, muhasebe bilgi sistemini güvensiz kılmaktadır. Güvensiz bir bilgi sistemi, muhasebeyle iç içe olan bütün bilgi sistemlerini olumsuz etkilemektedir. Hileler, Muhasebe Bilgi Sisteminde domino etkisi yaratarak diğer tüm bilgi sistemlerinde virüs etkisi yaratabilmekte ve işin içinden çıkılması oldukça güç durumlara sebebiyet verebilmektedir.

Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin mevcut durumları hakkında istenildiği takdirde tüm ilgilileri bilgilendirmeye dayalı bir sistemdir. Şayet bir işletmede yapılan ya da yapılabilecek herhangi bir hileli eylem, muhasebe bilgi sistemini olumsuz etkileyecektir. Bilgi sistemindeki yanıltıcı ve aldatıcı veriler, işletme yönetiminin kendisi de başta olmak üzere işletmeyle ilgili tüm çevreleri de olumsuz etkileyecektir. İşletmeler gelecekte ortaya çıkması muhtemel olarak beklenen belirsizlikleri gidermek adına veya da mevcut durumun nasıl ilerlediği konusunda fikir edinebilmek adına muhasebe bilgi sistemine ihtiyaç duyabilmektedir. İşletmeler, iç kontrol sistemleri vasıtasıyla herhangi bir kesimi yanıltılabilecek muhasebe bilgi sistemlerinin durumunu kontrol altına tutabilmektedir. Ancak, yöneticiler tarafından

muhasabe bilgi sistemi, yalnızca işletme personelini ve yaptığı işlemleri kontrol etmek aracı olarak görüldüğü takdirde sağlıklı bir sistemin varlığından bahsedemeyiz. Yöneticilerin muhasabe bilgi sistemi üzerinde perdeleme yapma istekleri olabilmektedir. Yani yöneticiler tarafından yapılan hileler, bilgi sisteminde örtbas edilmiş bir vaziyette olabilmektedir. Bu durum hastalık kapmış muhasabe bilgi sistemini, artık güvenilir bilgiyi ilgililere vermekten alıkoyar.

Anket çalışmasıyla bireyleri hileye yöneltebilecek etkenler üzerinde ağırlıklı durulma hedeflenmiştir. Muhasebede hilelerin önlenmesinde sorumluluğu bulunan, serbest muhasebeci mali müşavirlerle birebir görüşmelerde bulunularak bir anket formu oluşturuldu. Onlara sunulan anket formuyla, kişileri hileye yönelten etkenler belirlenmeye çalışılmıştır. Tüm bu çalışmaların neticesinde, kişiyi hile yapmaya yönelten muhasabe literatüründe kabul görmüş 'hile üçgeninin' tek başına yetersiz bir teori olduğu tespit edilmiştir. Kişileri hile yapmaya yönelten, 'baskı, fırsat ve haklı görme' etkenlerinin muhasabede hilenin oluşmasında zayıf kaldığı sonucuna, çalışmanın neticesinde ulaşılmıştır. Kişileri hileye yönelten etkenler başta özgüven etkeni olmak kaydıyla baskı, fırsat, rekabet, adaletsizlik, denetim yetersizliği ve son olarak kendini haklı görme etkeni olarak belirlenmiştir. Bu etkenler arasındaki bağlantılar ortaya konularak değerlendirmeye alınmıştır. Ve sonuç olarak yeni bir kuram geliştirilerek modelleme yöntemiyle isimlendirilmiştir.

**Altı köşeli özgüven hile sembolü:**



Bu modelde, özgüven etkeninin sembolün ortasına yerleştirmesi uygun görülerek, diğer etkenlerin bu etkenin doğrudan ya da dolaylı olarak sonucuna bağlı olarak (etkilenecek) eyleme dönüştüğü gösterilmeye çalışılmıştır.

Değerlendirme kısmında belirtildiği üzere, bu çalışmada serbest muhasebeci mali müşavirlerin görüş ve önerilerine bu kısımda yer verilmesi uygun görülmüştür. Serbest muhasebeci mali müşavirlerin, özgüven etkeni üzerine görüş ve düşünceleri, izinleri doğrultusunda derlenerek aşağıda verilmiştir;

*“aşırı özgüvene sahip bireylerin tipik özelliklerinden birisi de baskıyı fırsata çevirebilecek yapıda olmalarıdır.”*

*“ kendine güveni tam olan bireyler, kendilerini haklı görerek, adaletsiz yapılarda çıkmazlardan fırsat oluşturabilmekte zorlanmazlar.”*

*“ denetimin de yetersiz olduğu bir düzende hile yapabilecek bir cesaretle, ancak aşırı özgüvene sahip kişilerden beklenir.”*

*“ kendine aşırı derecede güvenen bireyler, rekabet ortamında usulsüzlük yapacak derecede hamleler de bulunabilir.”*

*“ özgüvenden kastınız nedir? Bilemiyorum ama mesleğe yeni başladığım da para kazanmam gerektiğinden defter fiyatlarını düşük tuttuğum olmuştur. Bu durumun etik davranmakla ilgisi olduğunu düşünmüyorum, bana göre serbest rekabettir. Ve bu süreçte deneyimim arttıkça/ siz sanırım buna özgüven diyorsunuz/ hilelerin de yapılabildiğine şahit olmuşluğum vardır. Buna kılıf uydurulmasında hiç de zorlanılmadığını biliyorum...”*

Meslek mensuplarıyla bire bir yapılan sohbetlerden bir kesit yayımlanarak, kişisel özgüvenin bireyi hile yapmaya yöneltebilecek en kuvvetli etken olabileceğinin altı çizilmeye çalışılmıştır. Bireyleri hile yapmaya yönelten etkenler; baskı, fırsat, rekabet, adaletsizlik, denetim yetersizliği, kendini haklı görme ve son olarak özgüven olarak belirlenmiştir. Bu etkenler meslek mensuplarınca en yüksek etkenler olarak görülmüştür.

Not: Söylemler tüm meslek mensuplarını yansıtmamakla birlikte, kişilerin isimleri etik bağlamda saklı tutulmuştur. Bu çalışma 2017,2018 yıllarına yayılarak düzenli ve uzun bir çalışmanın neticesinde Sivas ilinde gerçekleştirilmiştir.

## KAYNAKÇA

- Açık, Serap (2012). “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 16: 351-366.
- Akbulut, Yıldız (1999). “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 1, Sayı.1, ss:125-143.
- Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat (1997). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Akgül, Ataman Başak ve Akay, Hüseyin (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akgün, Ali İhsan. (2007). Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Muhasebe Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akın, Ahmet (2001). “21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinden Beklenen Görevler Neler Olmalıdır?” V. *Muhasebe Denetimi Sempozyumu*.
- Aksoy, Tamer (2006). “Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes Oxley Yasası’ nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler”, ASMMMO, Bülten, Sayı: 165, Mart- Nisan
- Albornoz, B. Gill; Alcarria, José J. (2003); "Analysis and Diagnosis of Income Smoothing In Spain", *Europeean Accounting Review*, 12, 3.
- Albrecht Steve, Albrecht, Chad O. (2003). “Fraud Examination”, Ohio: Thomson USA: SouthWestern, Chapter III.
- Albrecht, W. Steve, Gerald W. Wernz ve Timothy L. Williams. FRAUD (1995). *Bringing Light to the Dark Side of Business*. USA: McGraw-Hill.
- Alkan, Alper Tunga. (2011). Türkiye’de Muhasebe Meslek Standartlarının Oluşumunda Meslek Mensupları ile Mükelleflerin Yaklaşımları ve Öneriler, Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

- Alpar, Reha (2010). *Basit Doğrusal Regresyon Çözümlemesi. Spor, Sağlık ve eğitim Bilimlerinden Örneklerle Uygulamalı İstatistik ve Geçerlik Güvenirlilik*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Altan, Mikail (2004). "Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 11: 29-54.
- Arkun, Osman Fikret (1975). *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*. İstanbul: İ.İ.T.İ.A Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No: 252, Celtut Matbaası.
- Arzova, Sabri Burak (2003). "İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*. 20: 118-126.
- Ayboğa, Hanifi (2002). "Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu". *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Cilt: 5, Sayı:8, ss: 39- 55.
- Ayboğa, Hanifi (2003). "Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi". *T.C. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*. Cilt: 18, Sayı: 1, ss: 327-359.
- Aydın, İnyet (2012), *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik*. Ankara: 5. Baskı, Pegem Akademi, Ayrıntı Matbaası.
- Aydoğan, Ertan (2007). *Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Aysan, Mustafa (1974). *Muhasebe Uzmanı ve Halka Karşı Sorumluluğu, Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği kitabı içinde Derleyen: Hasan Gürbüz, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), Yayın No. 3, Sermet Matbaası, İstanbul*.
- Baltaoğlu, Emin (1979). *Serbest Mali Müşavirlik (Muhasebe Uzmanlığı) Mesleği ve Hazırlanan Kanun Tasarıları, Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı ve Gerekli Yasal Tedbirler*. Ankara, 22-23 Aralık 1977 Bildiriler-Tartışmalar, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (BTHAE) Yayın No: 134, ss: 55-66.

- Barca, Mehmet (2002). Yeni Ekonomide Bilgi Yönetiminin Stratejik Önemi, I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi, Kocaeli üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 10 – 11 Mayıs, Kocaeli.
- Başpınar, Ahmet (2004), “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. *Maliye Dergisi*.146: 42-57.
- Başpınar, Ahmet (2005). “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”. *Maliye Dergisi*. Sayı: 146, ss: 42-57.
- Bayrak, Sabahat (2001). *İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Bekçi, İsmail (2007). “Muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları hakkındaki görüşlerinin değerlendirilmesine yönelik bir çalışma” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. sayı: 22: 27- 40.
- Berberoğlu, Başak (2002). Uluslararası Muhasebe standartları ile Ülkemizde Uygulamalarının Karşılaştırılması, Akdeniz Üniversitesi S.B.E., yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Antalya.
- Bilen, Abdulkadir ve Yılmaz, Yunus (2014).”Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar”. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt: 2, Sayı: 6, ss: 57-72.
- Bostancı, Serpil (2002).”Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı: 59, ss:1-8.
- Bozkurt, Nejat (2000a): “İşletmede Hile Yapan Çalışanların Karakteristik Özellikleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül: 57 – 62.
- Bozkurt, Nejat (2009), *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Bozkurt, Nejat (2011). *İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Brayshaw, R.E.; Eldın, Ahmed E.K. (1989); "The Smoothing Hypothesis and The Role of Exchange Differences", *Journal of Business Finance & Accounting*, Winter



- Breton, Gaétan; TAFFLER, Richard J. (1995); "Creative Accounting and Investment Analyst Response", *Accounting&Business Research*, Vol 25, Issue 98, Spring
- Bulca, H., Yeşil, T. (2014). "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebe Hile Kavramına Yaklaşımı", *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*. Cilt:1, sayı: 2, s47-58
- Büyükmirza Kâmil (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Can, Ahmet Vecdi (2007). Luca Pacioli "Muhasebenin Babası mı"dır?, Akademik Bakış, *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, Sayı: 12, İktisat ve Girişimcilik Üniversitesi, Türk Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırgızistan, <http://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423868330.pdf>, [Erişim Tarihi: 01.03.2019]
- Cemalcılar Özgül ve Erdoğan Nurten (1997). *Genel Muhasebe*. İstanbul: Beta Basım.
- Cevizci, Ahmet (2002). *Etiğe Giriş*. İstanbul: Paradigma Yayınları.
- Choi, D. Frederick, FROST, A. Carol ve MEEK, K Gary K. (1999). *International Accounting*, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., New Jersey.
- Copeland, R.M. (1968) "Income Smoothing" *Journal of Accounting Research*,(6):101-116.
- Çankaya Fikret ve Aydoğan Ertan (2008). "Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumunu". *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Cilt: 11, Sayı: 1, ss: 299-326.
- Çatıkkaş Özgür ve Çalış, Ercan yıldırım (2007). "İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Cilt 9, Sayı.2,2007.
- Çetin, A. Cüneyt ve Şahin Dağlı, Sevinç (2014). "Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma". *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Cilt: 2, Sayı: 20, ss: 55-84.

- Çiftçi Yavuz ve Çiftçi Birgül (2003). ‘‘Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği: Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması’’. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*. Sayı: 10, ss: 79-96.
- Çiftçi Yavuz ve Erserim Alper (2008) Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi, Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslararası Sempozyumu Bildirileri Kitabı, ss: 233-242, Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Bandırma.
- Çukacı, Cahit Yusuf (2006). ‘‘Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama’’. *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Cilt: 8, Sayı. 1, ss: 89-111.
- Daştan, Abdülkerim (2017). ‘‘Muhasebenin Toplumsal Gelişime Katkısı: Türkiye’nin Muhasebe Bilgisi İhtiyacı’’. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. Cilt: 31, Sayı: 5, ss: 1253- 1275
- Daştan, Abdülkerim (2009). ‘‘Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi’’. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt: 26, Sayı: 1, ss: 281-311.
- Davia, R. Howard, C. Patrick Coggins, John C. Wideman ve Joseph T. Kastantin (1992). ‘‘Management Accountant’s Guide to Fraud Discovery and Control’’, John Wiley & Sons Inc.
- Demir, Berna (2005). ‘‘Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği’’. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 26: 147-156.
- Demir, Berna (2015). ‘‘Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik’’. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*. Cilt: 4, Sayı: 4, ss: 341-352.
- Demir Ömer ve Acar Mustafa (1996). *Sosyal bilimler sözlüğü*. Ankara: Vadi Yayınları.
- Dinç Engin ve Kaya Uğur (2006). ‘‘Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı Kuralları Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi

- Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yıl: 5, Sayı: 17: ss: 139-152
- Doğan Selen ve Karataş Abdullah. (2011). "Örgütsel Etiğin Çalışan Memnuniyetine Etkisi Üzerine Bir Araştırma". *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 37: 1-40.
- Doğrusöz, Ahmet Bumin (2006). "Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanmak Yerine Belgesiz Kayıt Yapmak". *Yaklaşım Dergisi*. EKİM, Sayı: 166.
- Doyrangöl, Nuran Cömert (2001). *Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim Fonksiyonu*. İstanbul: Lebib Yalkın Matbaası.
- Duman Ömer (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ece, Nalan Demirci (1998), *Muhasebede Hata ve Hile*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.
- Ertaş, Fatih Coşkun (2002). *İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gökdeniz Ümit (2005). "İşletmelerde Muhasebe Bilgisine Yaklaşım". *Mufad Journal*. 27: 86-93.
- Gökgöz Ahmet (2011). "Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler". *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt:1, Sayı:1, ss: 167-177.
- Güçlü Faruk (2005). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: 1.Baskı, Detay Yayıncılık.
- Gül, H. Gökhan (1990), *Muhasebe Hesaplarının Denetimi*, Ankara: Gazi kitabevi.
- Güncel Türkçe Sözlük. (2018). [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts)
- Güney, Cengiz ve Biçer, Mehmet Suat (2016). "Muhasebe Meslek Etiği ve Erzincan İlinde Bir Araştırma". *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. Cilt: 9, Sayı: 45, ss: 790-802.
- Gürbüz Hasan (1990). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin Ersin (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım.

- Güriz Adnan (2012). *Hukuk Başlangıcı, Gözden Geçirilmiş 14. Baskı*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Güvemli Oktay (2007). *Mali Tabloların Evrimi*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın Dağıtım.
- Güvemli Oktay (1995). *Muhasebe Tarihi, 1. Cilt, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim Dayanışma Vakfı Yayın No:1* İstanbul.
- Hesap Uzmanları Derneği (2004): *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: HUD, 3.Baskı.
- Holmes Arthur W., Wayne S. Overmyer (1975). *Muhasebe Denetimi "AUDITING" Standardları ve Yöntemleri Cilt 1*, Oğuz Göktürk (çev.), İstanbul: Bilimsel Yayınlar Derneği.
- Holt, Andrew; Eccles, Timothy (2002); "Accounting Practice in the Post Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Property Industry", Briefings in Real Estate Finance, November
- Irmak, R., G. Kurnaz, B. Çağlayan, B. Bal (2002), *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri*, Şafak Matbaacılık, Ankara.
- İbiş, Cemal ve Akarçay, Ayça. (2003), *IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'in Uygulanması Süreci*, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Uluslararası Muhasebe Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Sayı 6, İstanbul.
- Joumal, Samira ve Vulin, Sandra. (2004), *Development Of Harmonisation İn The 21st Century-Is Accounting Harmonisation Possible and can it be Measured?*, Department of Business Administration, Master Thesis, Spring Term.
- Karahan, Murat (2017). "Türkiye, ABD ve AB'de Muhasebe Denetiminin Karşılaştırılması". *Al-Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*. Cilt: 1, Sayı: 2, ss: 273-288.
- Karakaya, Mevlüt (1994). *Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi*. Ankara: Nobel Yayın.

- Karasioğlu, Fehmi ve ALTAN, Mikail (2004). ‘‘Muhasebecilerin Bilgi, Beceri, Güvenilirlik ve Toplumsal Sorumluluk Açısından Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma’’ *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı: 21, ss: 53-64.
- Karayalçın Yaşar (1979). Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin Kanun Yolu ile Düzenlenmesinde Tartışmalı Olan Hususlar Niçin ve Nasıl Giderilebilir? Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı ve Gerekli Yasal Tedbirler: Ankara, 22-23 Aralık 1977 Bildiriler-Tartışmalar, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (BTHAE) Yayın No: 134, ss: 117-150
- Kaval Hasan (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, Gamze Ayça (2016). ‘‘Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğı Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Elazığ’da Bir Araştırma’’ *The Journal of Academic Social Science Studies*, Sayı: 52, ss: 183-199.
- Kaymak Can, Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1996.
- Kepekçi, Celal (1994). *İç Kontrol Sistemi*. Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Kirschenheiter, Micheal; Melumad, Nahum D. (2002); "Can Big Bath and Earnings Smoothing Co-Exist As Equilibrium Financial Reporting Strategies?", *Journal of Accounting Research*, Vol 40, No 3, June
- Kısakürek, M. Mustafa ve Pekcan, Ahmet (2005). ‘‘Muhasebenin Ürettiğı Bilgiye Farklı Açıldan Bakışlar’’. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*. Cilt: 6, Sayı: 2, ss: 107-125.
- Kirik Zafer (2007). Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Kara Hisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir.

- Kocamaz, Hilal (2012). ‘‘Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci’’. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. Cilt: 2, Sayı: 2, ss: 105-122.
- Koçberber, Seyit (2008). ‘‘Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği’’. *Sayıştay Dergisi*. 68: 65-89.
- Korkmaz, Turhan., TEMEL, Halime ve BİRKAN, Elif. (2007). ‘‘Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi’lere Etkileri’’. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 36: 96–105.
- Köse, Ahmet K. ve YILMAZ, Fatih. (2003). Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları, 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ss: 1-22, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_06/1\\_oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/1_oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf), Erişim Tarihi: 27.02.2019
- Kurtcebe, Emin. (2008). 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleği’nin Vizyonu, Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi, Denizli
- Kutlu, Hüseyin Ali (2008). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Küçüksavaş, Nihat (2006). *Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Küçüksözen, Cemal ve Küçükkocaoğlu, Güray (2004), ‘‘Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma’’, 1st International Accounting Conference on the Way to Convergence, MÖDAV, 3-5 November 2004, İstanbul.
- Lawrance, Steve. (1996). *International Accounting, First Edition*, International Thomson Business Press, London
- Lazol, İbrahim ve Âdem, ÇABUK (2005). *Mali Tablolar Analizi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Lev, Baruch (2003); "Corporate Earnings: Facts and Fiction", *The Journal of Economic Perspectives*, Spring; 17, 2.

- Lök, Mehmet (1983). *Muhasebede Hileler Muhasebe Açısından Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Hilesinin Denetimle Meydana Çıkarılması*. İstanbul: Güryay Matbaası.
- Marşap, Beyhan (1996). “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”. *Yaklaşım Dergisi*. 37: 119-123.
- MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği) (2004). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Acar Matbaası.
- Mulford, Charles W.; Comiskey, Eugene E. (2002); "The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices", John Wiley&Sons, Inc., New York
- Nobes, W. Christopher, (Ed.) (2001). *Gaap 2001 A Survey Of National Accounting Rules Benchmarked against International Accounting Standards*, IFAD
- Okay, Suat (2011). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Oksay, Suna ve Acar, Onur (2005). *Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği*. İstanbul: Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları.
- Okutmuş, Ercüment ve Uyar, Süleyman (2014). “Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi”. *Mali Çözüm Dergisi*. 121: 35-54.
- Otlu, Fikret (2001). “Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız Bilgi Üretimini Yeri ve Önemi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 11: 87-94.
- Öğüt, Âdem (2002). *Bilgi Çağında Yönetim*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Ömürbek, Vesile (2003). *Kurumsal Kaynak Planlamasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Rolü: Gıda Sektöründe Uygulama*, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Önder, Türkan (2001). *Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*. İstanbul: Beta Yayınları.

- Özdamar, Kazım (1999). *Paket Programları ile İstatistiksel Veri Analizi*. Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özel, Kadir Can (2018). "Etik ve Etik-Hukuk Arasındaki İlişki". *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (TAAD)*. Yıl: 9, Sayı: 33, ss: 685-708.
- Özkan, Azzem ve Hacıhasanoğlu, Tansel (2012). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler". *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. Cilt: 5, Sayı: 2, ss: 37-52.
- Parlakkaya Raif ve Tekin Abdullah (2002). "Tümleşik Bilgi Sistemleri ve Muhasebe Bilgi Sistemi" *I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi*, Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
- Parlakkaya, Raif (2004). "Muhasebede uluslararası uyum ve Avrupa Birliği sürecinde Türkiye'de muhasebe uyumlaştırma çalışmaları" *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi*. 119- 139.
- Pazarçeviren Selim Yüksel (2005). "Adli Muhasebecilik Mesleği". *KÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2): 1-19.
- Pekdemir, Recep (1999). "Türkiye'de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı". *Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Muhasebe Finansman Dergisi (MUFAD)*. Sayı: 4, ss: 18-26.
- Pur, Hüseyin Perviz (Ed: Prof.Dr. Oya YILDIRIM) (1995). *Çağlar Boyunca Muhasebe Mesleğinde Statü ve İşlev Değişimleri, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış Sempozyumu*. Ankara: TÜRMOB Yayınları: 23
- Sarioğlu Kerem (2005). Muhasebe Meslek Mensupları ile İşletme Yöneticileri Arasında Yaşanan İletişim Sorunları ve Çözüm Önerileri, *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Muhasebe Ortamındaki Güncel Gelişmeler ve Muhasebe Eğitime Etkileri*, Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü.
- Sayar, Zafer (2002). "Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut



- Durumu ve Kamuyu Aydınlatma'' *Muhasebe ve Denetime Bakış*. Ekim, s.73-80.
- Schaltegger, Stefan ve Burritt, Roger. (2000). *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice*, Greenleaf Publishing, Sheffield.
- Selimoğlu, Kardeş Seval (2006). "Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik". *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı: 76, ss: 437-456.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (2001). Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü. XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Selimoğlu, Seval Kardeş (2006). "Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik" *Mali Çözüm Özel Sayı*, 437-456.
- Sevin, Suzanne; Schroeder, Richard (2005); " Earnings Management: Evidence from SFAS No. 142 Reporting", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No.1
- Sevilengül Orhan (2008). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, Orhan (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: 16. Baskı, Gazi Kitabevi.
- Seyitoğlu, Halil (2002). "Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük" 3. Baskı, İstanbul: Güzemcan Yayınları.
- Sönmez, Feriştah (2003). 13 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı –Stoklar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 9, 24.
- Stolowy, Hervé; Breton, Gaétan (2004); "Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework", *Review of Accounting & Finance*, 3, 1.
- Sürmeli, Fevzi, Cemalcılar, Özgül ve Benligiray, Yılmaz. (2002). *Genel Muhasebe*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No:718. Eskişehir.
- Şahin Mehmet (2008). *Yönetim Bilgi Sistemi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1913, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 998.
- Şensoy, Hatice Belgin (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki

- Durumu, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kalaycı, Şeref (2008). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Şimşek, E. Elif (2001): “Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tekin, Fazıl ve Çelikkaya, Ali (2005). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Kitabevi
- Terzi, Ahmet (2010). Muhasebe Mesleği ve Rize’deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, Erzurum.
- Terzi, Serkan (2012). “Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı:54, Nisan, s.51-63.
- Topsak, Fatih (2009). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Toros Vefa (2012). *Finansal Tablolar Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Tuğay, Osman ve KILIÇ, Muhammet Burak (2017). “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Sözleşme Algısının Kuramsal Modeli”. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Cilt. 9, Sayı: 22, ss: 542-554.
- Tutar, Hasan. (2013). İşletme Yönetim Terimleri Ansiklopedik Sözlük, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Ulukol, Cemalettin (1972). İcracı ve Uzman Muhasebecilik, Ankara Muhasebe ve Mali İşler Yayınları, No: 1, Ankara.
- Ulusan, Hikmet (2005). “Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS’ nin Kabulü veya IAS/IFRS’ ye Uyum”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Sayı: 15, ss: 9-30.
- Usta, Hale (2007). Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Uysal, Özgür Özmen (2006). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Yıl: 5, Sayı: 17, ss: 87-109.
- Uzay, Şaban., TANÇ, Ahmet ve Erciyes, Mehmet (2009). “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1” *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı: 95, ss: 125-140.
- Uzun Ertuğrul (Editör: Elif Uzun) (2015). *Adalet Meslek Etiği*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Ülgen Hayri ve Mirze Kadri (2004). *İşletmelerde Stratejik Yönetim (1.Baskı)*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Ünsal, Ahmet (2008). “İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci”. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi*. Yıl:10, Sayı:14, ss:1-14.
- Üstündağ, Saim (2000). “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Yıl: 1, Sayı: 1, ss: 31-57.
- Walsh, Paul; Craig, Russell; Clarke, Frank (1991); "Big Bath Accounting Using Extraordinary Items Adjustments: Australian Empirical Evidence", *Journal of Business Finance&Accounting*, January
- Wilson, Mark; Shaller, Greg (2007). Accounting Manipulations and Political Costs: Tooth&Co Ltd., 1910-1965”, *Accounting and Business Research*, Vol. 37
- Yalçın Özdemir, Nermin Koruklu (2011). “Üniversite öğrencilerinde değerler ve mutluluk arasındaki ilişkinin incelenmesi”. *YYÜ, Eğitim Fakültesi Dergisi*. Cilt:8, sayı:1, 190-210.
- Yayla, Hilmi Erdoğan ve Cengiz, Ekrem (2005). “Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği”. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. Yıl: 5, Sayı: 16, ss:147-168.

Yıldız, Gülsevil (2010). ‘‘Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama’’. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Sayı: 36, ss: 155-178.

Yılmaz, Baki ve Yılmaz, Halenur (2016). ‘‘Muhasebede Kullanılan Kavramların Kelime Olarak Kökenleri ve Muhasebe Sürecindeki Anlam ve Yerleri’’. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. Cilt: 9, Sayı: 45, ss: 924-933



## EKLER

### Ek 1. Anket Formu

1-Mesleğinizi kaç yıldır sürdürmektedirsiniz?

( ) 1-5 yıl ( ) 6-10 yıl ( ) 11-15 yıl ( ) 16-20 yıl ( ) 21 yıl ve üzeri

2-Cinsiyetiniz?

( ) Erkek ( ) Kadın

3-Yaş durumunuz?

( ) 30 yaş ve altı ( ) 31-40 yaş ( ) 41-50 yaş ( ) 51 yaş ve üzeri

4-Öğrenim durumunuz?

( ) Lise ( ) Önlisans ( ) Lisans ( ) Lisansüstü

5-Aylık gelir durumunuz nedir?

( ) 3000 TL ve daha az ( ) 3001-4000 TL ( ) 4001-5000 TL ( ) 5001-6000 TL ( ) 6001 TL ve üzeri

	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
-					
İfadeler					
6-Meslek deneyiminin artmasıyla kişisel özgüvenin de paralel bir şekilde arttığını düşünüyorum.					
7-Vergi dağılımındaki adaletsizliğin meslek mensupları üzerinde olumsuz etkilerinin olduğunu düşünüyorum.					
8-Meslek mensuplarının mükellefler tarafından baskıya maruz kaldıklarını düşünüyorum.					
9-Muhasebe mesleğini bir fırsat kapısı olarak görüp, daha çok kazanç uğruna mesleğin saygınlığını düşüren meslektaşlarım vardır.					

10-Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez.					
11-Müşterisini memnun etmek amacıyla muhasebede illegal yollara başvuran meslek mensubu dürüst olduğunu düşünür.					
12-Muhasebe mesleğini kötü alışkanlıklarına (alkol, kumar borcu vb.) alet eden meslektaşların olduğunu düşünüyorum.					
13-Mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir.					
14-Muhasebede yapılan hataların dikkatsizlik nedeniyle meydana geldiğini düşünüyorum.					
15-Mesleki bilgi düzeyinin artmasıyla hata yapma oranının azalacağını düşünüyorum.					
16-Meslek mensubunun mesleki hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasındandır.					

--	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
17-Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da hataların önüne geçilemeyeceğini düşünüyorum.					
18-Meslek ahlakına sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanan meslektaşların varlığı, muhasebede hilenin oluşumuna zemin hazırlar.					
19-Mükelleflerimle iletişim kurup, daha cazip seçenekler sunarak müşteri kaybetmeme sebep olan meslektaşlarımla, muhasebe kayıtlarında da hile yapabileceğini düşünüyorum.					
20-Ruhsatı olmadığı halde, belge kiralama yoluyla defter tutan kişilerin muhasebede hile yapma olasılıklarının yüksek olduğunu düşünüyorum.					
21-Bazı meslek mensuplarının ikili ilişkilerinden dolayı (dostluk, akrabalık vb.) Memnuniyet sağlamak adına hileye başvurduklarını düşünüyorum.					
22-Meslek mensubunun hile yapabilme becerisinin eğitim seviyesiyle					



ilgili olduğunu düşünüyorum.					
23-Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimlerinin, meslek mensubunu hile yapmaya zorladığını düşünüyorum.					
24-Sadece kendi menfaatlerini düşünen meslek mensubu hileye başvurur, aşırı özgüven yakalanma riskini/olasılığını törpüler.					
25-Finansal darboğaza giren meslek mensubu, borçlarını ödemek ve itibarını korumak adına hile yapmaya yönelebilir.					
26-Müşteriyi memnun etmek amacıyla hileye başvuran kişi dürüst olduğunu düşünür, kendince haklı sebepleri vardır.					
27-Ülkemizde muhasebe hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yetersiz olduğunu düşünüyorum.					
28-Vergi dağılımdaki adaletsizliğin giderilmesi halinde hile oranlarında azalma olacağını düşünüyorum.					
29-Mesleki eğitime daha fazla önem verilmesiyle hile oranlarında azalma olacağını düşünüyorum.					
30-Temelde kişinin vicdanına yönelik eğitimlerin verilerek, eğitim sistemindeki aksaklıkların giderilmesi halinde hilelerin önüne geçilebileceğini düşünüyorum.					



---	Çok sık mevzuat değişikliği	İş yoğunluğu	Mesleki bilgisizlik	Dikkatsizlik	Tecrübesizlik
31-Meslek mensuplarının mesleki hata yapmalarının en önemli sebebi sizce nedir?					

----	Mesleki rekabet	Daha çok kazanç isteği	Kişisel özgüven	Mükellef baskısı	Denetimin yetersizliği
32-Meslek mensuplarının hileye başvurmalarının en önemli sebebi sizce nedir?					

33-Dünyaya yeniden gelme şansınız olsa, yine muhasebe mesleğini seçer miydiniz?  
 Evet       Hayır

*Ankete katıldığınız için teşekkürler.*





## ÖZGEÇMİŞ

**Adı Soyadı** : Muhsin BAYRAKDAR  
**Uyruğu** : T.C.  
**Doğum Tarihi ve Yeri** : 07/03/1987 Sivas  
**E-posta** : [201593124366@cumhuriyet.edu.tr](mailto:201593124366@cumhuriyet.edu.tr) / [muhsinbyrkdr58@gmail.com](mailto:muhsinbyrkdr58@gmail.com)

### EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi	2015
Yüksek Lisans	C.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü	2019

### İŞ TECRÜBESİ

Tarih	Kurum	Görev
-------	-------	-------

### YABANCI DİL BİLGİSİ

**Yabancı Dilin Adı** KPDS (...) ÜDS (...) TOEFL (...) EILTS (...)