

İSTANBUL ESENYURT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ BİLİM DALI

**MUHASEBEDE YAPILAN HATALARIN
VERGİLEMEYE ETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan: **Elif SAYGIN**

İSTANBUL, 2021

İSTANBUL ESENYURT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ BİLİM DALI

**MUHASEBEDE YAPILAN HATALARIN
VERGİLEMEYE ETKİSİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan:

Elif SAYGIN

Öğrenci No:

1832100011

Danışman:

Prof. Dr. Atilla UYANIK

İSTANBUL, 2021

TEŐEKKÖR

Tez çalışmam boyunca yardım ve katkılarıyla desteğini esirgemeyen danışman hocam sayın Prof. Dr. Atilla UYANIK’a sonsuz teőekkÖr ve saygılarımı sunarım.

BugÖnlere gelmemde bÖyÖk emekleri olan ve hiçbir şekilde desteklerini esirgemeyen aileme çok teőekkÖr ederim.



MUHASEBEDE YAPILAN HATALARIN VERGİLEMEYE ETKİSİ

Tezi Hazırlayan: Elif SAYGIN

ÖZET

Bu çalışma muhasebe mesleğinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hataları ve vergilemeye etkilerine ilişkin görüşlerinin ölçülmesi ve bu görüşlerin demografik özelliklere göre farklılık gösterip göstermediğinin saptanması amacı ile yapılmıştır. Bu amaç doğrultusunda bir anket düzenlenmiş ve İstanbul ilinde muhasebe mesleğinde faaliyet gösteren meslek mensupları üzerinde uygulanmıştır. Katılımcıların görüşlerinin demografik özelliklere göre farklılaşıp farklılaşmadığını belirlemek amacı ile farklılık analizleri gerçekleştirilmiştir. Araştırma doğrultusunda elde edilen bulgular sonuç kısmında verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, hata, vergileme

EFFECTS OF ACCOUNTING ERRORS ON TAXATION

Presented by: Elif SAYGIN

ABSTRACT

This study was carried out in order to measure the opinions of professional accountants working in the accounting profession on accounting errors and their effects on taxation and to determine whether these opinions differ according to demographic characteristics. For this purpose, a questionnaire was prepared and applied on the members of the accounting profession in Istanbul. In order to determine whether the opinions of the participants differed according to demographic characteristics, difference analysis was carried out. Findings obtained in line with the research are given in the conclusion section.

Keywords: Account, error, taxation

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZET

ABSTRACT

TABLolar LİSTESİ..... vii

KISALTMALAR viii

1. GİRİŞ 1

2. MUHASEBE VE VERGİ İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR 2

2.1 Muhasebe ile İlgili Genel Kavramlar 2

2.1.1 Muhasebenin Tanımı 2

2.1.2 Muhasebenin Amaçları 2

2.1.3 Muhasebenin Fonksiyonları 3

2.1.3.1 Kaydetme Fonksiyonu 3

2.1.3.2 Sınıflandırma Fonksiyonu. 4

2.1.3.3 Rapor Etme Fonksiyonu 4

2.1.3.4 Yorumlama Fonksiyonu. 5

2.1.4 Muhasebenin Tarafları 5

2.1.5 Muhasebenin Temel Kavramları 6

2.1.6 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri..... 8

2.1.6.1 Gelir Tablosu İlkeleri..... 9

2.1.6.2 Bilanço İlkeleri 10

2.1.7 Muhasebenin Tarihsel Gelişimi 14

2.2 Vergi ile İlgili Genel Kavramlar 16

2.2.1 Verginin Tanımı 16

2.2.2 Verginin Amaçları..... 17

2.2.2.1 Mali Amaçlar 17

2.2.2.2 Ekonomik Amaçlar 18

2.2.2.3 Sosyal Amaçlar	18
2.2.2.4 Hukuki Amaçlar	18
2.2.3 Vergilendirme Süreci	19
2.2.3.1 Verginin Tarhı.....	19
2.2.3.2 Verginin Tebliği.....	20
2.2.3.3 Verginin Tahakkuku	20
2.2.3.4 Verginin Tahsili	20
2.3 Vergileme Açısından Muhasebe Mesleğinin Önemi	21

3. MUHASEBEDE YAPILAN HATALAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER . 22

3.1 Hata Kavramı	22
3.2 Muhasebe Hataları.....	22
3.2.1 Muhasebe Hatalarının Nedenleri.....	23
3.2.1.1 Bilgisizlik ve Tecrübesizlik	23
3.2.1.2 İhmal ve Dikkatsizlik.....	24
3.3 Muhasebe Hatalarının Çeşitleri	24
3.3.1 Matematik Hataları.....	24
3.3.2 Kayıt Hataları	25
3.3.2.1 Rakam Hatası.....	25
3.3.2.2 Hesap Hatası	25
3.3.2.3 Hesabın Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması.....	26
3.3.4 Nakil Hataları	26
3.3.5 Unutma ve Tekrarlama Hataları	26
3.3.6 Bilanço Hataları.....	27
3.3.6.1 Değerleme Hataları	27
3.3.6.2 Hesapların Birleştirilmesi	28
3.4 TMS 8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri	29
3.5 Vergi İncelemesinde Hatalar	29
3.5.1 Değerleme Hataları	30
3.5.2 Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarında Yapılan Hatalar.....	32
3.5.3 Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Hatalar	33
3.5.4 Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalarda Karşılaşılan Hatalar.....	34
3.5.5 Tevkifat (Stopaj) Uygulamasında Karşılaşılan Hatalar.....	35

3.5.6 Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşlerinde Karşılaşılan Hatalar	36
3.5.2 Muafiyet ve İstisna Uygulamalarına İlişkin Hatalar	36
3.5.8 Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar	37

4. MUHASEBE HATALARININ VERGİLEMEYE ETKİLERİNE İLİŞKİN TEORİK UYGULAMAYA YÖNELİK YAKLAŞIMLAR..... 38

4.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Açısından Değerlendirme	38
4.1.1 Genel Standartlar	38
4.1.1.1 Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı	39
4.1.1.2 Bağımsızlık Standardı.....	40
4.1.1.3 Mesleki Dikkat ve Özen Standardı	41
4.1.2 Çalışma Alanı Standartları	41
4.1.2.1 Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı	42
4.1.2.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlenmesi Standardı	43
4.1.2.3 Kanıt Toplama Standardı	44
4.1.3 Raporlama Standartları.....	45
4.1.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı	45
4.1.3.2 Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı	46
4.1.3.3 Yeterli Açıklama Standardı	47
4.1.3.4 Görüş Bildirme Standardı	47
4.2 Uluslararası Raporlama Standartları Açısından Değerlendirme	48
4.3 Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirme (THP)	48
4.3.1 Vergi Usul Kanunu ve 1 seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.....	48
4.4 Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirme	50

5. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBEDE YAPILAN HATALARIN VERGİLEMEYE ETKİSİNE YÖNELİK TUTUMUNUN İNCELENMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA 52

5.1 Araştırmanın Amacı	52
5.2 Araştırma Kapsamı ve Veri Toplama Aracı.....	52
5.3 Verilerin Analizi ve Kullanılan Yöntem	53
5.4 Araştırmanın Modeli Değişkenleri ve Hipotezleri	54
5.5 Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi.....	55

5.5.1 Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi.....	55
5.5.2 Meslek Mensuplarının Muhasebe Hatalarına ve Hataların Vergilemeye Etkisine İlişkin İfadelere Katılma Durumuna İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi.....	57
5.6 Farklılık Analizleri	66
6. SONUÇ.....	77
KAYNAKLAR	79
EKLER	
Ek-1: Anket Formu.....	83

TABLÖLAR LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo.1. Normallik Testi Sonucu	54
Tablo.2. Araştırmanın Modeli	54
Tablo.3. Katılımcıların Cinsiyet Durumuna Göre Dağılımı.....	56
Tablo.4. Katılımcıların Yaş Durumuna Göre Dağılımı.....	56
Tablo.5. Katılımcıların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı	56
Tablo.6. Katılımcıların Tecrübe Durumuna Göre Dağılımı	57
Tablo.7. Soru 5'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	57
Tablo.8. Soru 6'ya Verilen Yanıtların Dağılımı.....	58
Tablo.9. Soru 7'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	58
Tablo.10. Soru 8'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	59
Tablo.11. Soru 9'a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	59
Tablo.12. Soru 10'a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	60
Tablo.13. Soru 11'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	60
Tablo.14. Soru 12'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	61
Tablo.15. Soru 13'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	61
Tablo.16. Soru 14'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	62
Tablo.17. Soru 15'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	62
Tablo.18. Soru 16'ya Verilen Yanıtların Dağılımı.....	63
Tablo.19. Soru 17'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	63
Tablo.20. Soru 18'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	64
Tablo.21. Soru 19'a Verilen Yanıtların Dağılımı.....	64
Tablo.22. Soru 20'ye Verilen Yanıtların Dağılımı.....	65
Tablo.23. Soru 21'e Verilen Yanıtların Dağılımı.....	65
Tablo.24. Cinsiyet durumuna göre Bağımsız T Testi sonuçları	66
Tablo.25. Yaş Durumuna Göre Tek Yönlü ANOVA Testi sonuçları	68
Tablo.26. Eğitim durumuna göre Tek Yönlü ANOVA Testi sonuçları	70
Tablo.27. Gruplar Arası Tukey HSD Testi.....	72
Tablo.28. Tecrübe Durumuna Göre Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları....	73
Tablo.29. Gruplar Arası Tukey HSD testi	75
Tablo.30. Hipotez Testlerinin Sonuçları.....	76

KISALTMALAR

AICPA	: Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
b.t	: Bilinmeyen Tarih
KDV	: Katma Değer Vergisi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
vd	: Ve Diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Bu çalışma muhasebe mesleğinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hataları ve vergilemeye etkilerine ilişkin görüşlerinin ölçülmesi ve bu görüşlerin demografik özelliklere ilişkin farklılık gösterip göstermediğinin saptanması amacı ile yapılmıştır.

Bu doğrultuda İstanbul ilinde faaliyette olan 110 muhasebe meslek mensubu ile bir anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket sonuçlarına göre meslek mensuplarının görüşleri incelenmiş ve karşılaştırılmıştır. Bu doğrultuda yapılmış olan araştırma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde muhasebe ve vergi ile ilgili genel kavramlar üzerinde durulmuştur. Muhasebe ve verginin çeşitli kaynaklar tarafından yapılan tanımları ve amaçları açıklanmıştır ve vergilemenin muhasebe mesleği açısından önemi ifade edilmiştir.

İkinci bölümde muhasebede hata kavramı üzerinde durulmuştur. Muhasebe hatalarının nedenleri ve çeşitleri açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde muhasebe hatalarının, genel kabul görmüş denetim standartları açısından, Vergi Usul Kanunu açısından ve Türk Ticaret Kanunu açısından değerlendirmelere yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde çalışmanın hedefi doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hatalarının ve vergilemeye etkilerine yönelik görüşlerinin incelenmesi için muhasebe meslek mensuplarına ilişkin yapılan anket doğrultusunda ulaşılan veriler istatistikî yöntemlerle analiz edilerek tespit edilen bulgular sonuç kısmında verilmiştir.

2. MUHASEBE VE VERGİ İLE İLGİLİ GENEL KAVRAMLAR

2.1 Muhasebe ile İlgili Genel Kavramlar

2.1.1 Muhasebenin Tanımı

Muhasebe, bir işletmenin parasal işlemlerini kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, yorumlayan ve yayınlayan bilim ve sanattır.

Muhasebenin tanımı çeşitli açılardan şu şekilde ele alınmıştır:

Muhasebe, bir işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişiklik yaratan ve para ile ifade edilen işlemlerle ilgili bilgileri kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve yorumlayan bir bilgi sistemidir (Benligiray, Cemalcılar ve Sürmeli, 2015).

Muhasebe, işletmenin mali yapıda ve para olarak ifade edilen verilerin anlamlı ve güvenilir bir şekilde gereken kaynaklardan toplanarak, doğruluklarını tespit etmek, kaydetmek, sınıflandırmak ve rapor olarak sunarak analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır (Aslan , 2015).

Muhasebe, işletmelerin ekonomik yönden kontrolü, işletmenin geleceğe dönük çalışmalarının planlanmasına yardımcı olmak, işletmenin faaliyetleri ile ilgili olan kişilerin alacakları kararlarda yardımda bulunmak amacı ile işletmedeki parasal durumlara ilişkin bilgileri kaydetmek, korumak ve raporlamak görevinde bulunan bir bilim dalıdır (Karabınar, 2009).

2.1.2 Muhasebenin Amaçları

İşletmenin faaliyetlerinin kontrolüne yardımcı olmak, işletme faaliyetlerinin planlanmasına yardımcı olmak, işletmenin yöneticilerinin veya ilgili kişilerin geleceğe yönelik kararlar vermesinde yardımcı olacak bilgileri hazırlayarak sunmak muhasebenin amaçlarındandır (Karabınar, 2009).

Muhasebe, işletmenin içinde bulunduğu mali durumları para türünden toplayarak, kaydedip, sınıflayarak özet haline getirirken ana olarak iki amaç taşır. İşletmeye yatırılan sermayenin durumunu tespit etmek ve elde edilen çalışmalar doğrultusunda bu sermayede meydana gelen değişimleri kontrol etmek, işletmenin yapmış olduğu iktisadi çalışmalar ile bu çalışmalar sonucunda sermayede oluşan değişimlerin işletmenin varlık borç yapısını nasıl değiştirdiğini görmek muhasebenin iki temel amacıdır. Bu sebeple muhasebe, dönem içindeki hareketlerini kayda alarak, dönem sonunda bu verileri gerekli kişilere rapor ederek işletmenin mali durumunda oluşan değişimlerle ilgili bilgi sunmaktadır (Aslan, 2015).

2.1.3 Muhasebenin Fonksiyonları

Muhasebenin tanımlarından da anlaşılacağı üzere muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, yorumlama ve rapor etme şeklinde dört adet fonksiyonu vardır.

2.1.3.1 Kaydetme Fonksiyonu

İşletmenin para ile ifade ettiği mali işlemlere ilişkin düzenli olarak yevmiye defterine kayıt edilmesi işlemidir (Erol, 2008).

Muhasebe, parayla ifade edilebilen mali nitelikteki işlemleri düzenleyip kendisinin belirlemiş olduğu kurallar dahilinde kaydetmektedir. Parayla ifade edilmesi mümkün olmayan çok mühim bir olay muhasebe işlemi oluşturmaz iken, işletme için çok mühim olmayan bir olay eğer para ile ifade edilebiliyor durumda ise bir muhasebe işlemi ortaya çıkar. İşletmede mali nitelikteki ilk işlem sermaye konulmasıdır. Sermaye olarak ortaya konan kıymetler ile bu kıymetlerin sağlanmış olduğu kaynaklar tespit edilerek kayıt edilir. Bu işlemlerden sonra varlıklarda ve kaynaklarda ortaya çıkacak değişimler sürekli şekilde kaydedilerek izlenilir (Sevilengül, 2003).

2.1.3.2 Sınıflandırma Fonksiyonu

Birçok sayıda bilginin belirli sınıf ve gruplar dahilinde düzenlenmesidir. Sınıflandırma işlevine yönelik yapılan kayıtlar büyük deftere yapılan kayıtlardır (Aslan, 2015).

Kaydedilmiş olan belgelerin ifade ettiği bilgilerin bir anlam ifade edebilmesi için bu bilgilerin sınıflandırılması gerekmektedir. Aksi takdirde yevmiye defterine kaydedilen bilgilerin anlaşılabilir olması ve bu bilgilerden yararlanabilmek mümkün değildir. Bu sebepten dolayı bu bilgiler başka bir deftere yani “Büyük Defter”e geçirilerek sınıflandırılır. Sınıflandırma fonksiyonu kaydedilen bilgilerin aynı cins ve aynı şeyi ifade eden bilgiler olarak ayrı ayrı toplanarak yeniden kaydedilmesidir. Böylelikle anlamlı ve faydalı bilgilere dönüşürler. Ayriyeten sınıflandırma fonksiyonu, düzenleme ve kaydetme fonksiyonlarında meydana gelebilecek yanlışların ve hataların meydana çıkarılarak giderilebilmesini de sağlayarak muhasebede bir otokontrol görevini de üstlenmiştir (Uçkaç, 2003).

2.1.3.3 Rapor Etme Fonksiyonu

Kaydedilen ve sınıflandırılan bilgilerin özetlenerek çeşitli mali tabloların ve raporların hazırlanmasıdır.

Muhasebe, ürettiği bilgileri özet haline getirerek, bu bilgilerden yararlanacak olan kişilerin amaçlarına uygun raporlar oluşturmaktadır. Raporlar belli bir dönemin işlemlerinin sonucunu veya özetini gösterecek şekilde düzenlenmektedir. Rapor dönemi en fazla bir yıldır ve bu dönemin uzunluğu kullanıcının işletme ile olan ilişkisinin boyutuna bağlıdır. Hızla gelişen ekonomik hayat ile birlikte bilgi gereksinimi doğmuş ve bilgisayar uygulamaları sayesinde bu bilgi gereksinimlerine yanıt verebilecek olanaklar doğmuştur. Raporların süresinin kısılması ile birlikte bunların denetlenmesi işlevine de yansyarak sürekli denetim anlayışı doğmuştur (Sevilengül, 2014).

2.1.3.4 Yorumlama Fonksiyonu

Rapor haline getirilmiş bilgilerin analiz edilerek bazı sonuçlara ve kararlara varılmasıdır (Erol, 2008).

İşletmeye dair özet bilgilerden oluşan analiz tablolarının işletmeye ilişkin karar verilmesi aşamasında yorumlama yapılması gerekmektedir. Bu fonksiyon, işletmenin yönetiminde işletmenin sahipleri veya ortaklarıyla birlikte yöneticilerine verecekleri kararlara zemin oluşturmaları hususunda analiz tablolarının diğer işletmeler ile işletmenin değişik dönemlerinin karşılaştırılmasıyla gerçekleşmektedir. İşletmenin diğer işletmeler ile karşılaştırılmasında kullanılacak ölçüt aynı sektörden olmasıdır. Enflasyonist bir piyasada işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması sadece paranın bir deflatör ile değerlendirilmesi şeklinde olur aksi takdirde yapılacak yorumun muhasebe taraflarına herhangi bir faydası olmayacaktır (Uçkaç, 2003).

2.1.4 Muhasebenin Tarafları

Muhasebe sisteminin işlevlerinden ve sonuçlarından yararlanacak olanlar sadece işletmeler değildir. Muhasebenin ortaya koyduğu sonuçlardan çok sayıda kişi ve kurumlar faydalanmaktadır. Bundan dolayı muhasebe, bu kişilere ve kurumlara sonuç belirten bilgiler üretir ve bu kişiler ve kurumlarda bu bilgilerden kendi yararları dahilinde faydalanmaktadır. Muhasebeye kendi yararları doğrultusunda taraf olan kişiler ve kurumlar şu şekilde sıralanabilir (Uçkaç, 2003):

- İşletme sahip ya da ortakları ile hissedarları
- Yöneticiler
- Çalışanlar
- Sendikalar
- Kredi kuruluşları
- Devlet
- Meslek kuruluşları

- Alıcılar ve satıcılar
- Rakipler
- Yan sanayiler
- Tüketiciler
- Halk ve kamuoyu
- Çevreciler
- Para ve sermaye piyasaları ile potansiyel ortaklar

2.1.5 Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebeye ilişkin 12 temel kavram belirlenmiştir. Bunlar (Muhasebenin Temel Kavramları, Anonim, b.t.):

- **Sosyal Sorumluluk Kavramı:** Muhasebenin işlevini yerine getirmedeki sorumluluğunu belirtir ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını gösterir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebe organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve finansal tabloların hazırlanmasında ve sunumunda; belirli birey veya gruplara değil tüm toplumun çıkarlarının korunması gerektiğini ve bu nedenle bilgi üretiminin adil, tarafsız ve dürüst bir şekilde ele alınması gerektiğini ifade eder.
- **Kişilik Kavramı:** İşletmenin sahibi ya da sahipleri, yöneticileri, personeli ve diğer ilgili taraflardan ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve bu işin muhasebesinin sadece o kişi adına yapılması gerektiğini belirtir.
- **İşletmenin Sürekliliği Kavramı:** İşletmelerin faaliyetlerine ne olursa olsun bir süre daha devam edeceklerini belirtir. Bu nedenle, işletme sahiplerinin ya da hissedarların ortalama yaşam beklentisine bağlı değildir. Maliyet ilkesinin temelini iş sürekliliği kavramı oluşturur.
- **Dönemsellik Kavramı:** İş kavramının sürekliliği açısından sınırsız sayılan hayatın belirli dönemlere bölünmesi ve her dönem için faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak belirlenmesidir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi ve gelir ve karların aynı döneme

ilişkin maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın bir gereğidir. Bu kavramın işletmeler tarafından herhangi bir geçerliliğinin olmadığı ya da ortadan kalktığı durumlarda bu olay mali tablo dipnotlarında açıklanmaktadır.

- **Parayla Ölçülme Kavramı:** Parayla ölçüm kavramı, muhasebede ortak bir ölçü olarak para cinsinden parayla ölçülebilen ekonomik olay ve işlemlerin yansımaları ifade eder. Muhasebe ulusal para birimine göre yapılır.

- **Maliyet Esası Kavramı:** Nakit varlıklar, alacaklar ve maliyeti imkânsız ya da uygun olan diğer kalemler hariç, şirket tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinin elde etme maliyetlerine dayandırılması gerektiği anlamına gelir.

- **Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:** Muhasebe kayıtlarının, gerçek durumu yansıtan objektif belgelere dayanması ve usulüne uygun olarak hazırlanması gerektiğini, muhasebe kayıtlarına dayandırılacak yöntemlerin seçiminde tarafsız ve ön yargısız muamele görmesi gerektiğini belirtmektedir.

- **Tutarlılık Kavramı:** Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının değişmeden ardışık dönemlerde uygulanması gerektiğini belirtir. Bu kavramın amacı, işletmelerin mali durumları ile faaliyetlerinin sonuçları ve yorumlarının karşılaştırılabilir olmasıdır. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde kayıt modellerinin ve değerlendirme kriterlerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik açısından tek tip bir sırayı öngörür. Geçerli nedenler olduğunda, işletmeler muhasebe politikalarını değiştirebilir. Ancak bu değişiklikler ve parasal etkileri mali tablo dipnotlarında açıklanmalıdır.

- **Tam Açıklama Kavramı:** Mali tabloların, bireylerin ve kuruluşların doğru kararı vermelerine yardımcı olacak kadar yeterli, açık ve anlaşılır olduğu anlamına gelir. Finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin açıklanmasının yanı sıra, finansal tablo kalemlerinde yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek olası olaylar bu kavramın bir gereğidir.

- **İhtiyatlılık Kavramı:** Muhasebe konularının dikkate alınması gerektiğini ve şirketin karşılaşılabileceği risklerin dikkate alınması gerektiğini belirtir. Bu kavramın bir sonucu olarak işletmeler, olası gider ve zararları için karşılık ayırmakta ve gerçekleşme dönemine kadar olası gelir ve karlar için herhangi bir muhasebe işlemi yapmamaktadır. Ancak bu kavram gizli rezervleri veya aşırı provizyonları haklı göstermez.

- **Önemlilik Kavramı:** Bir hesap kaleminin ya da bir finansal olayın nispi ağırlığı ve değerinin, finansal tablolara dayalı değerlemeyi ya da kararları etkileyebilecek düzeyde olduğu anlamına gelir. Önemli hesap kalemleri, mali olaylar ve diğer konular mali tablolara dahil edilmelidir.
- **Özün Önceliği Kavramı:** İşlemlerin muhasebeye yansımaları ile değerlendirilmesinin formdan ziyade özüne dayanması gerektiğini belirtir. Genel olarak işlemlerin biçimleri ve özleri paraleldir ancak bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu durumda öz oluşumunun önceliği esastır.

Evrensel nitelik taşıyan temel kavramlar muhasebe uygulamalarının anayasası olarak kabul edilmiştir ve köklü bir geçmişe sahip olan muhasebe uygulamalarında ulaşılan gelişme ve ilerlemelere dayanarak geliştirilmişlerdir. Bu gelişmeler sonucunda bütün muhasebe uygulamalarında aynı kurallara bağlı kalarak ve kaydedilerek meydana çıkabilecek olası karışıklıklar önlenmiş olmaktadır (Aslan , 2015).

2.1.6 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Düzenlenen mali tablolardan en iyi şekilde faydalanmak ve bilgi üretiminde kullanmak için bu tabloların anlaşılır, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun ve zamanında düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenden dolayı yapılan muhasebe uygulamalarının, muhasebe bilimi ile ilgilenmekte olan tüm kişilerin kabul ettiği ve ülkede kayıt tutma, raporlama, konularının temelini oluşturan ilkelere bağlı kalması gerekir. Bu ilkeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” dir. Bu ilkeler gelişen ekonomik koşullara göre değişmektedir (Özulucan, 2002).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri Gelir Tablosu İlkeleri ile Bilanço İlkeleri olarak iki grupta toplanmaktadır.

2.1.6.1 Gelir Tablosu İlkeleri

Satış ve gelirlerin, satışlar maliyet ve giderlerin, kar veya zararlara ilişkin hesapların belirli dönemlerde bulunan işletme faaliyetlerine ait sonuçların sınıflandırılarak gerçeğe uygun şekilde göstermesinin sağlanması gelir tablosu ilkelerinin amaçlarıdır. Tüm satışlar, gelirler ve karlar ve maliyetler, giderler ile zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilmelidir ve bir maliyet, gider ve zarar kalemiyle kısmi karşılaştırma için gelir tablosundan hiçbir satış, gelir ve kar kalemi çıkarılamaz (Bakır, 2003).

Bu amaçlar çerçevesinde kabullenilen gelir tablosu ilkeleri şu şekilde tanımlanmıştır (Gelir Tablosu İlkeleri, Anonim, 2014):

- **Gerçekleşmiş Hasılat İlkesi:** Gerçekleşmemiş satışlar, gelirler ve karlar; gerçek miktardan az ya da çok gösterilmemelidir. Belirli bir dönem veya dönemlerin gerçekçi işletme sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ya da sonunda doğru hesap kesintileri yapılması gerekir.
- **Dönemsel Hasılat- Maliyet Eşleştirme İlkesi:** Belirli bir dönemdeki satışlar veya gelirler, bunları elde etmek için yapılan satışların maliyet ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belirli bir dönem ya da dönemlerin başında ve sonunda maliyet ile giderlerin doğru gösterilebilmesi için stok, alacak ve borçların doğru hesaplanması gerekmektedir.
- **Uygun Amortisman İlkesi:** Maddi ve maddi olmayan varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve pay ayrılmalıdır.
- **Uygun Maliyet Dağılımı İlkesi:** Maliyetler; Maddi duran varlıklar, Stoklar, bakım ve diğer gider grupları arasında uygun şekilde bölünmelidir. Direkt olanlar, birden fazla faaliyeti ilgilendirenler, direkt zaman ve kullanım faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilmeli ve dağıtılmalıdır.
- **Olağandışı Gelir ve Giderlerin Ayrı Gösterilmesi İlkesi:** Kazara veya olağandışı kar ve zararlar oluştukları dönemde muhasebeleştirilmeli, ancak normal işletme sonuçlarından ayrı gösterilmelidir.
- **Tüm Gelir ve Giderlerin Gösterilmesi İlkesi:** Önceki dönemin mali tablolarında düzeltme gerektiren boyut ve nitelikteki olanlar dışındaki tüm kar ve zararlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

- **Uygun Karşılık İlkesi:** Teşebbüsün kârını keyfi olarak düşürmek veya kârını bir dönemden diğerine aktarmak için hükümler kullanılmamalıdır.
- **Değerlemede Tutarlılık İlkesi:** Dönem sonu sonuçlarının belirlenmesine ilişkin uygulanan genel değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik olması durumunda, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- **Şarta Bağlı Giderlerin Gelir Tablosuna Yansıtılması İlkesi:** Bilanço tarihinde var olan ve gelecekteki bir ya da daha fazla olayın meydana gelmesi ile ilgili olan, koşullu olaylardan kaynaklanan ve makul olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar tahakkuk ettirilir ve yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için gerçekleşme yüksek bile olsa tahakkuk işlemi yapılmaz ve dipnotlarda açıklama yapılır.

2.1.6.2 Bilanço İlkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı, işletmeye sermaye koymuş olan ya da daha sonra kendisine ilişkin karları işletmede bırakan işletme sahipleri ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağlamış olduğu kaynaklar ile bu kaynaklardan sağlanan varlıklara ilişkin muhasebe kayıtları, hesap ve tablolarda anlamlı olarak saptanması ve ifade edilmesi yolu ile belirli bir dönemde işletmenin finansal durumunun sade ve açık şekilde ilgili kişiler için gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılmasıdır. Bilanço, varlıkların içerisinde yer aldığı dönemdeki değerini ya da tasfiye olarak bunların satışından sağlanacak olan para değerlerini yansıtmakta olan bir tablo değildir. Tüm varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilmektedir. Bilanço ilkeleri, bilançonun net değer yöntemine ilişkin düzenleme yapılmasında bir engel oluşturmamaktadır. Bu sebepten dolayı net değer bilanço düzenlemesinin gereği olarak indirim kalemlerine ilişkin hesapların altında açık bir şekilde belirtilmesi uygundur (Bakır, 2003).

Bu amaçlar çerçevesinde benimsenmiş bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve zkaynaklar olmak üzere e ayrılmıştır ve aşağıdaki şekilde tanımlanmışlardır (Bilanço İlkeleri, Anonim, 2014):

a) Varlıklara İlişkin İlkeler:

- **Dönen Duran Varlık Ayırımında Bir Yılın lt Alınması İlkesi:** şirketin bir yılda ya da normal faaliyet döneminde paraya çevrilebilen varlıkları bilançoda dönen varlıklar grubunda gösterilir.
- **Vadesi Bir Yılın Altına İnen Duran Varlıkların Dönen Varlıklara Aktarılması İlkesi:** şirketin bir yıl içinde ya da normal faaliyet süresi içinde tasfiye edilemeyen uzun vadeli varlıkları, birden fazla hesap dönemi için kullanılan varlıkları bilançoda duran varlıklar grubunda gösterilir. Dönem sonundaki bilanço gününde, bu gruptaki bir yıldan kısa vadeli hesaplar dönen varlıklar grubundaki ilgili hesaba aktarılır.
- **Karşılık Ayırma İlkesi:** Bilançoda yer alan varlıkların bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile gösterilebilmesi için varlıklarda değer düşüklüğü gösterilerek karşılık ayrılması gerekmektedir. Dönen varlıklar grubunda yer alan menkul kıymetler, alacaklar, hisse senetleri ve diğer dönen varlıklar içinde yer alan ilgili kalemler için yapılacak değerleme neticesinde gerektiğinde uygun karşılık ayrılır. Bu ilke, alacaklar, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve duran varlıklar grubunda yer alan diğer sabit kıymetlerdeki ilgili kalemler için geçerlidir.
- **Dönem Ayırıcı Aktif Karakterli İşlemlerin Ayrıca Gösterilmesi İlkesi:** Gelecek dönemlere ait peşin denmiş giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek gelirlerin bilançoda ayrı olarak kaydedilmesi ve gösterilmesi gerekmektedir.
- **Vadeli Alacakların Bilanço Günündeki Değerine İndirgenmesi İlkesi:** Cari ve duran varlık grubundaki alacakların bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterilebilmesi için reeskont işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

- **Birikmiş Amortismanların Gösterilmesi İlkesi:** Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyetinin çeşitli dönemlerin maliyetlerine yansıtılabilmesi için her dönem için ayrılan amortismanın birikmiş tutarlarının da bilançoda gösterilmesi gerekmektedir.
- **Alacakların Özelliklerine Göre Ayrılma İlkesi:** Cari ve duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve bunlarla ilgili diğer hesap ve borçların şirketin bağlı olduğu ortaklar, personel, iştirak ve iştiraklere ayrı ayrı gösterilmesi temel ilkedir. Sermaye ve yönetimle ilgili olarak karşımıza çıkmaktadır.
- **Kesin Olmayan Alacaklar İçin Tahakkuk Yapılmaması İlkesi:** Tutarı belirlenemeyen alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmamaktadır. Bu tür alacaklar bilançonun dipnotlarında veya eklerinde gösterilmektedir.
- **Kullanılması Hukuken Sınırlı Varlıkları Belirtilmesi İlkesi:** Bilançoda yer almayan rehin, ipotek ve diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnotlarında veya eklerinde açıkça belirtilmelidir. Bu ilke, bilançoda yer almayan rehin, ipotek ve diğer teminatlar için geçerlidir. Ayrıca, işletmenin varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarları bilanço dipnotlarında veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

b) Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler:

- **Kısa – Uzun Vadeli Borç Ayrımında Bir Yılın Ölçüt Alınması İlkesi:** Şirketin bir yıl içinde veya normal faaliyet dönemi içinde olan borçları bilançoda kısa vadeli yükümlülükler grubunda gösterilir.
- **Vadeleri Bir Yılın Altına İnen Borçların Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklara Aktarılması İlkesi:** Şirketin bir yıl içinde veya normal faaliyet süresi içinde vadesi gelmeyen borçları bilançoda uzun vadeli borç grubunda gösterilir. Dönem sonundaki bilanço gününde, bu gruptaki bir yıldan kısa vadeye sahip hesaplar, kısa vadeli yükümlülükler grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
- **Borçların Tümünün Gösterilmesi İlkesi:** Miktarları kesin olarak belirlenemeyenler veya koşulları şüpheli olanlar da dahil olmak üzere,

işletmenin bilinen ve uygun şekilde beklenen tüm yükümlülükleri kaydedilmeli, tanımlanmalı ve bilançoda sunulmalıdır. Şirketin bilinen durumları ancak miktarları tam olarak tahmin edilemediği için bilanço dipnotlarında açıkça belirtilmelidir.

- **Dönem Ayırıcı Pasif İşlemlerin Ayrıca Gösterilmesi İlkesi:** Gelecek dönemler için, cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde ödenmesi gereken daha önce tahsil edilen gelir ve giderlerin bilançoda ayrı olarak kaydedilmesi ve gösterilmesi gerekmektedir.

- **Vadeli Borçların Bilanço Günündeki Değerlerine İndirgenmesi İlkesi:** Kısa ve uzun vadeli yükümlülükler grubuna dahil olan borçlanma senetlerinin bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile gösterilebilmesi için reeskont edilmesi gerekmektedir.

- **Borçların Özelliklerine Göre Ayrılması İlkesi:** Şirketin bağlı olduğu şirketler, personel, iştirak ve bağlı ortaklıkların bilançolarının kısa ve uzun vadeli yükümlülükler grubunda yer alan borç, alınan avans ve diğer ilgili hesapların tutarlarının ayrı ayrı gösterilmesi temel ilkedir. Sermaye ve yönetim koşulları kendi içinde ayrılmıştır.

c) Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler:

- **Öz Kaynakların İşletme Sahip ve Ortaklarının Haklarını Gösterilmesi İlkesi:** Sahiplerin veya ortakların işletme sahipleri veya ortaklar olarak varlıkları üzerindeki hakları öz sermaye grubunu oluşturur. Şirketin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ve şirketin çeşitli isimler altında bıraktığı ve işletme faaliyetlerinden kaynaklanan karları ile dönem net karı (zararı) bilançoda öz sermaye grubunda gösterilir.

- **Sermaye Paylarının Özelliklerine Göre Belirlenmesi İlkesi:** Şirketin ödenmiş sermayesi bilançoda tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak temel sermaye özellikleri farklı pay gruplarına ayrıldığı takdirde, temel sermaye hesapları her grubun haklarını ve kar dağıtımında ve tasfiyesinde sahip olabilecekleri özellikleri yansıtabilecek şekilde bilanço dipnotlarında gösterilir.

- **Azalan Öz Kaynağın Belirtilmesi İlkesi:** Şirketin hissedarları tarafından yatırılan sermaye muhafaza edilmelidir. İşletmede herhangi bir zararın meydana gelmesi ve herhangi bir nedenle özkaynakta azalma hem periyodik hem de toplu olarak izlenmeli ve kayıt altına alınmalıdır.
- **Zararın Öz Kaynaklardan İndirilmesi İlkesi:** Öz kaynakların bilançoda net bir şekilde gösterilebilmesi için geçmiş yıl zararları ve dönem zararları iskonto kalemleri olarak öz sermaye grubuna dahil edilmiştir.
- **Sermaye Yedeklerinin Gelir Unsuru Olarak Gelir Tablosuna Alınmaması İlkesi:** Öz kaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve net dönem karından (zararından) oluşmaktadır. Kar yedekleri, yasal, yasal ve olağanüstü yedekler ve yedekler, özel fonlar gibi işletme faaliyetlerinden elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri; hisse senedi ihraç primi, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden oluşmaktadır. Sermaye yedekleri, gelir kalemi olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

2.1.7 Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Ekonomik hayatın başlamasıyla birlikte insanların hesap tutma ihtiyacı belirmiş ve ekonomik hayatla orantılı bir şekilde ilerleme göstermiştir. Ekonomik hayatın genişlemesiyle, işlemlerin değişip çeşitlenmesi ile birlikte muhasebe de bunları takip edebilir düzeye gelmiştir. Günümüzde de hala bu ilerleme devamını sürdürmektedir. Var olan muhasebe, kuram ve uygulaması zaman alan bir evrim sonucunda ortaya çıkmıştır. İlkel olarak hesap tutma yönteminin ortaya çıkışı değiş tokuş yapılan dönemlere kadar uzanmaktadır. Bu sebepten dolayı muhasebe bütün idare yöntemlerinin en eski ve köklüsü şeklinde kabul görmektedir. Yapılmış olan taramalar sonucunda Babil İmparatorluğu'nda; kil tabletler ve eski Mısır'da, papirüs üzerinde hesap işlemleri olduğu ortaya çıkmıştır. Eski Yunan medeniyetinde ise tapınak ve bankalara ilişkin işlemlerin yapıldığı anlaşılmıştır. İlk çağların bitimine yaklaşılacak zamanlarda hesap tutma yöntemi açısından yüksek bir seviyeye ulaşan Romalılar olmuştur. Orta çağların başlarında yaşanan siyasi ve ekonomik sorunlar

sonucunda ilk çağların son zamanlarında Yunanlılar ile Romalıların geliştirdiği hesap tutma yöntemi gerilemiştir. Sonraki zamanlarda ticaretin genişlemesiyle, kredili işlemlerinin artış göstermesi ve işletmelerin açılmaya başlamasıyla tekrar bir ilerleme dönemi yaşanmıştır. Bu dönemde İslam Dünyası'nda matematik alanındaki ilerlemenin neticesi olarak Arap Uygarlığına ait çizelge, cari hesap ve türlü hesap özetleri ile yönetim hesaplarından Batının da yararlandığı görülmüştür. 1926 yılında Floransa'da tutulan kayıtlardan, günümüzdeki muhasebe kuramının alt yapısı olan çift taraflı kayıt yönteminden 13. yüzyıldan beri İtalya'nın da yararlandığı anlaşılmıştır. Din adamı ve aynı zamana matematikçi olan Luca Pacioli, çift taraflı kayıt tekniğini yazılı eser şekline getirerek Venedik'te 1494'de insanların kullanımına sunulmuştur. Luca Pacioli'nin kaleme aldığı bu kitap, bu konuda yazılmış olan ilk eser olarak kabul görmüştür fakat bu fikri değiştirecek başka bir eserin de varlığı söz konusudur. Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani kaleminden 1363 senesinde Farsça kaleme alınmış “Risale-i Felekkiyel Kitab-us Siyagat” adında olan el yazısı ile yazılan eserde günümüzde uygulamakta olduğumuz muhasebenin temellerine rastlanılmaktadır. Kitabın önsöz kısmında esere “Risale-i Felekkiyel” adının verilmiş olduğu açıklanmış, son sayfasında ise “Kitab-us Siyagat”ın tamamlanmış olduğu belirtilmiştir. “Kitab-us Siyagat” ın anlamı “Muhasebe Kitabı”dır. Bu kitapta devlet muhasebesinde defterler, kayıt çeşitleri ve dökümanlardan söz edilmiştir. Defterlere ilişkin olarak “Rüzmançe – Yevmiye”, “Evarece – defterikebir”, “Tahvilat – Şahıs Tali Hesapları” gibi çift taraflı kayıt sisteminin temel yapı taşlarından bahsedilmiştir. Bu durumda Luca Pacioli'nin yazmış olduğu esere basılmış ilk muhasebe kitabı denilmesi daha doğru olacaktır. Muhasebenin başlangıçta bir uygulamadan ibaret olması ve daha sonra bir metot olarak belirlenip yayınlanması, üstünde düşünülecek bir konuya dönüşmüş ve muhasebe uygulamasıyla bu konuda çalışan birçok düşünürün ortaya koymuş olduğu teoriler birbirinden etkilenme sürecine girmiştir. Hesap tutma yöntemi ülkemizde de batıda görüldüğü gibi ekonomik hayat dahilinde bir seyir göstermiştir. 1850 senesinde ülkemizde ilk defa muhasebe Kanunname-i Ticaret Kanunu ile belli bir düzende tutulması amaçlanmıştır. Fransız Ticaret Kanunu'nun bir çevirisi olarak nitelendirilen Kanunname-i Ticaret Kanunundan dolayı muhasebe uzun bir müddet Fransız muhasebesinin literatürü tesirinde kalmıştır. Hala kullanmakta olduğumuz birçok muhasebe terimi Fransızcadan sirayet etmiştir. Faaliyete 1926 senesinde giren 856 sayılı Ticaret Kanunu'nun Alman Türk Ticaret Kanunu'na dayalı olması sebebi ile bir müddet Alman muhasebesinin kaynaklarının etkileri gözlenmiştir. Muhasebede

daha önce kullanılmamış ve ciddi ilerlemelerin oluşmasındaki en büyük faktör olarak Türkiye Sanayi ve Maden Bankası ve işletmelerindeki örgüt çalışmalarıyla Sümerbank'ta yapılmış olan maliyet muhasebesi çalışmaları olmuştur (Sevilengül, 2003).

Muhasebe uygulamaları ülkemizde uzun yıllar vergi muhasebesi anlayışına dayanarak yürütülmüştür. Ancak 20. yüzyılda ülkemizde ve dünyada hızlı ekonomik büyüme, artan rekabet ve iş ilişkilerinin ulusal sınırları aşması muhasebeyi bir yönetim aracı olarak görme bilincini arttırmıştır (Gücenme Gençöğlu, 2017).

20. yüzyılın başından beri maliyet ve yönetim muhasebesinde önemli gelişmeler yaşanmıştır. 20. yüzyılın ikinci yarısında muhasebe, insan kaynakları muhasebesi, sosyal muhasebe, enflasyon muhasebesi ve uluslararası muhasebe konularında yeni raporlama ve kayıt yöntemleri geliştirilerek güçlendirilmiştir (Güzel, 2015).

2.2 Vergi ile İlgili Genel Kavramlar

2.2.1 Verginin Tanımı

Vergi ile ilgili yapılan tanımlar şu şekildedir;

Vergi, devletin kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği tüketimleri karşılamak amacı ile hukuka uygun bir şekilde zorunlu ve karşılıksız olarak alınan paralardır. Ancak günümüzde vergi yalnızca kamu tüketimlerini karşılamak amacıyla alınmamaktadır, bazı iktisadi ve sosyal hedeflere erişebilmek maksadı ile de tahsil edilmektedir (Uyanık, 2019).

Ekonomik ve sosyal yaşama müdahalede devletin kullandığı en aktif mali araç vergidir. Toplumun içinde yaşadığı şartları göz önünde tutarak gereken önlemleri almak amacıyla ve kamu harcamalarını finanse etmek için, devletin ve vergilendirme yapma hakkı bulunan kuruluşlar tarafından ödeme gücüne sahip kişilerden zorunlu ve karşılıksız olarak alınan ödemelere vergi denir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015).

Vergi, devletin veya diğ er yetkili kamu tüzel kişilerinin, vergilendirme otoritelerine atıfta bulunarak, yasal zorlama altında mali ve mali olmayan hedeflere ulaşmak için gerçek ve tüzel kişilerden aldıkları para olarak tanımlanabilir. Vergiler yalnızca kamu harcamalarını finanse etmek için değıl bununla birlikte ekonomik büyümeyi gerçekleştirmek, ekonomik istikrarı sağılamak ve gelir dağılımı adaletini sağılamak gibi amaçlar için de alınmaktadır (Koç, 2019).

2.2.2 Verginin Amaçları

Vergilemenin  ncelikli amacı kamusal harcamaların finanse edilebilmesi için gelir elde etmektir. Mali amaç, vergilemenin kamu harcamalarını finans etme işlevi ile meydana gelmiştir. Vergilemenin mali amacının yanı sıra sosyal devlet anlayışıyla meydana gelen sosyal ve ekonomik amaç da vergilemeye çeşitli yükümlülükler yüklemiştir(Organ ve  ift i, 2019).

2.2.2.1 Mali Amaçlar

Vergi denetimi sayesinde vergi ve ceza olarak ek kazanç olanağı sağılanabilmektedir. Denetimlerin yaygın olması, vergi mükelleflerinin beyanlarının yükseltilmesi ile de ek kazanç yaratılmaktadır. Bunun yanı sıra vergi kayıp ve kaçakçılığı yapanların cezasız bırakılmaması, vergi mükelleflerinin de olası olarak vergi kayıp ve kaçakçılığına eğılimi olanlar açısından vazge irici olmaktadır (O uzt rk ve  nal, 2015).

Var olan vergi potansiyelinin değıerlendirilerek, vergi dışı bırakılmış kaynakların gösterilmesi ve vergilerin gerçeğe uygun biçimde tahsil edilmesi, devleti mali açıdan önemli derecede ferahlatmaktadır. Bu açıdan vergi denetiminin doğırudan ve dolaylı fonksiyonları devlete önemli noktada mali olanaklar sunmaktadır (Uyanık, 2019).

2.2.2.2 Ekonomik Amaçlar

Devletin kazanç kaynağı olan vergi gelirlerini kayıt dışı tutulan ekonomi azaltmaktadır. Bu durum vergilerin eksik ödenmesine veya hiç ödenmemesine sebep olmaktadır. Böylelikle vergiden sağlanan gelirler azalmakta ve bütçeye finans desteğinin temin edilmesi amacıyla borçlanma yoluna başvurulmaktadır. Bu ekonomik amaçların elde edilmesi için yapılan vergi denetimi yardımıyla kayıt dışına çıkan gelirler saptanmaktadır (Oğuztürk ve Ünal, 2015).

2.2.2.3 Sosyal Amaçlar

Vergi denetiminin en önemli amaçlarından biri de sosyo-ekonomik dengeyi adaletli bir hale getirmektir. Vergi denetimi ile vergi kayıp ve kaçakları ne kadar azaltılabilirse, gelir dağılımı da bu ölçüde olumlu etkilenecek toplumun refah artışı sağlanacaktır (Oğuztürk ve Ünal, 2015).

2.2.2.4 Hukuki Amaçlar

Yönetim birimlerinin aktif, tertipli ve adil biçimde çalışmaya sevk edilerek, personelin özlük haklarına ilişkin çarpıklıklarını tespit ederek gereken önlemlerin alınması vergi denetimi ile elde edilmektedir (Uyanık, 2019).

2.2.3 Vergilendirme Süreci

Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olay ile başlar ve verginin tahsili ile sona erer. Vergilendirme süreci birbirini takip eden işlemleri içinde barındırmaktadır. Bir önceki işlem bir sonraki işlemin nedenini oluşturmaktadır. Verginin alınması birçok prosedürün farklı vakit ve evrelerde yapılmasıyla gerçekleşmektedir. Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirmede asıl amaç verginin tahsil edilmesidir. Vergiyi doğuran durumun ortaya çıkmasıyla mükellef huzurunda meydana gelen soyut vergi borcu tarh ile miktarı belirli somut bir borç haline gelmektedir ve tahsil aşamasıyla da borçlu konumundaki mükellef tarafından ödenmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden vergi borcunun sona ermesine kadar geçilmesi gereken dört aşama vardır. Bunlar sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarıdır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015).

2.2.3.1 Verginin Tarhı

Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yapılması gereken ilk işlem tarhtır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile kişi ile devlet arasında bir borç ve alacak ilişkisi doğar. Bu borcun tespit edilerek mükellef nezdinde tutar olarak belirginleşip somut duruma gelmesi gerekir. Bu sebeple tarh işlemi var olan hukuksal borç ilişkisini belirginleştirmektedir. Tarh, mükellefin ödemesi gereken vergi alacağının hesaplanması için yapılan idari bir işlemdir. Vergileme yönünden tarh işleminin amacı kamu harcamalarını karşılayabilmek için gelir elde edilmesini sağlamaktır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015).

2.2.3.2 Verginin Tebliği

Mükelleflerin vergi borcunu ödeyebilmeleri için vergi dairesinin yaptığı hesaplama sonucunda çıkarılan borç miktarından haberdar olması gerekmektedir. Tebliğ, tarh işleminin sonucunun yükümlü kişiye bildirilmesi işlemidir. Tebliğ yazı ile bildirilmelidir ve genellikle posta aracılığı ile ihbarname gönderilerek gerçekleştirilmektedir. Tebliğ bazen ise belirli yerlere listeler asarak veya ilan vererek de yapılmaktadır. Hesaplanan vergi tutarı mükelleflere, kanuni temsilcilere, umumi vekillere ya da vergi cezası kesilen kişilere vergi dairesi tarafından yazı şeklinde bildirilmektedir (Uyanık, 2019).

2.2.3.3 Verginin Tahakkuku

Tarh ve tebliğden sonra verginin ödenebilecek durumda olması haline verginin tahakkuku denir. Hesaplamada meydana gelebilecek hataların gözden geçirilerek düzeltilmesi, hesaplanan vergiye ilişkin borçlu kişi tarafından dava açılmış ise davanın sonuçlanmış olması ya da dava açma zamanının aşımına uğraması veya da uzlaşmanın sağlanmış olması verginin ödenebilir hale gelmesi için yeterli sebeplerdir. Verginin tarh edilmesinden itibaren yönetim için vergi alacağı kaydı yükümlüye ise vergi borcu kaydı açılmış olur (Akdoğan, 2011).

2.2.3.4 Verginin Tahsili

Vergiye doğuran olayla ortaya çıkan vergilendirme tahsil aşaması ile birlikte son bulur. Tahsil, vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından sonra gelen aşamadır. Bu sebeple verginin tahsil edilebilmesi için tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Vergi borcunun tahakkuk etmesi tahsil işleminin hukuki nedenini oluşturmaktadır. Verginin tahsili için verginin tahakkuk etmiş olması

yeterlidir, kesinleşmiş olması şart değildir. Verginin tahsili mükellef nezdinden görünümü ödemedir. Yani tahsil, tarh ve tahakkuk eden verginin kanuna uygun bir şekilde ödenmesidir. Ödemenin yapılması ile vergi borcu ortadan kalkmış olur ve mükellef ile devlet arasındaki borç ilişkisi sona erer (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015).

2.3 Vergileme Açısından Muhasebe Mesleğinin Önemi

Vergi kavramı devletlerin ilk oluşumundan itibaren ortaya çıkmıştır. Vergi kavramının ortaya çıkması muhasebe biliminin işlemleri üzerinde etkili olmuştur. Devlet kavramının olduğu eski çağlarda muhasebe bilimi yalnızca vergi uygulamaları adına ortaya çıkmıştır ve muhasebe ile vergi uygulamaları doğrudan ilişkilendirilmiştir. Vergi kayıp ve kaçakları devletler için büyük önem arz etmektedir. Bu vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi içinde denetim en önemli faktörlerden biridir. Vergi yolsuzlukları denetim yoluyla önlenmeye çalışılmaktadır. Muhasebe denetiminin vergi gelirleri ve vergi uygulamaları üzerinde etkisi büyüktür ve muhasebe denetimi ile birçok vergi kayıp ve kaçakları önlenmektedir (Apalı ve Acun, 2018).

Muhasebe ile vergi arasındaki bağ, işletme ve devlet bağlantısı sonucu doğmuştur. İşletmeler ile devletin muhasebeye olan ihtiyacı iki türlü amaca dayanmaktadır. İşletmeler finansal durumlara ilişkin olarak muhasebeye gereksinim hissederken, devletin muhasebe ile olan bağlantısı vergilerin vaktinde ve tam olarak alınması amacına dayanmaktadır. Muhasebe ve vergi arasında süreklilik gösteren bir bağ mevcuttur bu sebeple muhasebeyi vergiden, vergiyi de muhasebeden bütünüyle ayırmak mümkün değildir. Vergiye sebep olan olayın ve vergi matrahının doğru tespit edilmesinde devlet, vergi alacağını tahsil edebilmek için muhasebeye ihtiyaç duymaktadır (Karapınar, 2018).

3. MUHASEBEDE YAPILAN HATALAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

3.1 Hata Kavramı

Türk Dil Kurumu tarafından hatanın tanımı “yanlış istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı” olarak yapılmıştır (Türk Dil Kurumu Sözlükleri, Anonim, b.t.).

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Türkiye Muhasebe Standardına İlişkin Hatalar aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır(TMS 8, Anonim, 2005):

Finansal tablo kalemlerinin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında hatalar oluşur. Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış temsil eden, önemsiz de olsa önemli bir hata veya kasıtlı bir ön hata içeriyorsa bunlar TFRS ile uyumlu değildir. Mali tablolar onaylanmadan cari dönemde yapılan hatalar tespit edilirse cari dönemde düzeltilmesi gerekir. Ancak bazı durumlarda, hatalar sonraki dönemlerde fark edilmekte ve bu geçmiş hatalar, karşılaştırmalı bilgilerle sonraki dönem mali tablolarında düzeltilmektedir.

3.2 Muhasebe Hataları

Dikkatsiz davranma, unutkanlık ya da bilgisiz olmaktan dolayı muhasebeye ilişkin işlem, hesap ve kayıtlarda meydana gelen yanlışlar muhasebe hatalarıdır. Muhasebe hatalarında en önemli özellik herhangi bir kasıt unsuru taşımamasıdır (Açık, 2012).

Muhasebe hataları, yasal hükümlerin yeteri kadar anlaşılmaması, yeterli dikkat ve itinanın gösterilmemesi, ihmalsizlik, bilgisiz ve deneyimsiz olma, plan ve program yapmadan çalışma gibi kasıt unsuru içermeyen sebeplerden dolayı ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple muhasebe hatalarının genel sebepleri yasal hükümlerin anlaşılmaması, ihmal, bilgi ve deneyim yetersizliğidir. Vergi incelemesinin yapıldığı esnada tespit

edilen hatalar sonucunda işletme açısından herhangi bir çıkar sağlanmamış olabilir. İnceleme yapan personel vergi matrahını etkilemeyecek ve önemli tutarlarda olmayan muhasebe hatalarını eleştiri konusu yapmayabilir. Fakat eleştiri konusu yapacağı muhasebe hataları ile ilgili düzeltme kayıtları olup olmadığını muhakkak denetlemelidir. Eleştirilecek muhasebe hatalarına açık bir biçimde tutanak tutulmalı, düzeltme kaydının yapılıp yapılmadığı da muhakkak tutanakta belirtilmelidir. Muhasebenin günümüzde bilgisayar ortamlarında kayıt altına alınması, muhasebe hatalarının önemli ölçüde azalmasını ayrıca bazı hataların bütünüyle yok olmasını sağlamıştır (İrmak, Arslan Kurnaz, Çağlayan ve Bal, 2002).

Muhasebede hata, kasıt unsuru içermeyen muhasebe uygulamalarına etki yapma potansiyeline sahip olan genelde kontrol araçları ile kolayca ortaya çıkarılabilen yanlışlıklardır. Muhasebe işlemlerini yapan kişilerin tecrübesiz olması ve özensiz şekilde hareket etmeleri hataları meydana getirmektedir. Muhasebe hataları, finansal tablo kalemlerinin tanınması, kontrol edilmesi, takdim edilmesi ve açıklanması esnasında meydana çıkmaktadır (Çolak ve Karahan, 2019).

3.2.1 Muhasebe Hatalarının Nedenleri

Muhasebe hatalarının nedenleri iki başlık altında toplanmıştır:

- Bilgisizlik ve Tecrübesizlik
- İhmal ve Dikkatsizlik

3.2.1.1 Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Sürekli gelişmekte olan ekonomik sistemler ve pazarın ihtiyacı doğrultusunda muhasebe kavramları sürekli olarak kendini yenilemekte ve kullanılabilir hale gelmektedir. Bunun yanında yasal denetleyiciler tarafından belirlenen temel kurallara

uyulması bakımından işletmenin muhasebe ve mali işlerinden sorumlu olan kişiler güncel konuları takip etmelidir ve ilgili konularda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Personel sürekli olarak eğitim ile desteklenerek hatayı olabildiği kadar az seviyede tutulmaya çalışmalıdır ve işe alımlarda işletme öncelikli olarak tecrübeli kişileri değerlendirmeye almalıdır (Erdoğan ve Tarhan Mengi, 2018).

3.2.1.2 İhmal ve Dikkatsizlik

İşletmede çalışan personelin bilgili olmasının yanı sıra bu bilgiyi nasıl kullandığı da önemlidir. Personellerin sahip oldukları bilgileri özenli ve dikkatli bir şekilde kullanarak muhtemel hatalara engel olmaları gerekmektedir (Erdoğan ve Tarhan Mengi, 2018).

3.3 Muhasebe Hatalarının Çeşitleri

3.3.1 Matematik Hataları

Matematik hataları muhasebe sisteminde yapılması gereken hesaplama işlemlerindeki yanlışlardır. Genelde hesaptaki bakiyelerin hesaplanması esnasında yapılan toplama ve çıkarma hataları şeklinde meydana çıkmaktadır (Açık, 2012).

Matematik hatalarının çift kayıt sebebiyle kayıtlar üstünden tespit edilmesi olası değildir. Direkt olarak belgeler üzerinden yapılan bir aritmetik inceleme ile tespit edilmektedir. Bu hata şekli çoğunlukla amortisman, yeniden değerlendirme, maliyet artış fonu ve KDV gibi işlemlerin olduğu hesaplarda meydana gelmektedir (Irmak vd, 2002).

3.3.2 Kayıt Hataları

Belgelerin muhasebeleştirilmesinde kayıt yaparken yapılan rakam ve hesap yanlışlıkları kayıt hataları şeklinde adlandırılır. Kayıt hataları, belgelerdeki rakamın defter kayıtlarına eksik veya yanlış yazılması şeklinde ortaya çıkabilir. Kayıt hataları genelde sayılarda yer alan sıfırların noksan veya fazla olarak girilmesi ya da takdim tehir ismi verilen rakamların yer değiştirmesi yoluyla oluşan yanlışlıklardır. Yapılan bir işlemin yanlış idrak edilmesi ile ait olunan hesaba değil de farklı bir hesaba kaydedilmesi ile de oluşur. Belgeleri muhasebeleştirilme esnasında ilgili hesabın borç ve alacağının karıştırılması ile oluşan yanlışlıklar kayıt hatalarıdır (Açık, 2012).

3.3.2.1 Rakam Hatası

Defter kayıtlarına belgelerde yer alan tutarların noksan ya da fazla bir şekilde aktarılmasıyla rakamların yer değiştirmesi biçimiyle yanlış kayıt oluşturulması sonucunda oluşan hatalardır. Bu şekildeki hatalar ilgili belge ile yevmiye maddesinin karşılaştırılması ile ortaya çıkartılabilmektedir (Irmak vd, 2002).

3.3.2.2 Hesap Hatası

Muhasebe hataları, muhasebe işlemlerinin vergi kanunlarına ve muhasebe usul ve esaslarına göre yorumlanmaması ve bu işlemin başka bir hesaba kaydedilerek hataya neden olması durumunda oluşan hatalardır. Örneğin; işletme kendi ihtiyaçları için inşa ettiği bir binayı "258 Devam Eden Yatırım" hesabında izlemesi gerekirken, "170 Yıllık Yapım ve Onarım Maliyetleri" hesabında takip etmek bir hatadır (Irmak vd, 2002).

3.3.2.3 Hesabın Borç ve Alacak Tarafının Karıştırılması

Muhasebe kayıtlarının yapıldığı esnada hesapların borç ve alacak tarafının karıştırılarak yanlış bir kayıt yapılmasıdır (Irmak vd, 2002).

3.3.4 Nakil Hataları

Nakil hataları, muhasebe işlemlerine ilişkin defter kayıtlarında yer alan tutarların bir sayfadan başka bir sayfaya ve bir defterden diğer bir deftere aktarılması şeklinde oluşan hatalardır. (Irmak vd, 2002).

3.3.5 Unutma ve Tekrarlama Hataları

İşletme tarafından gerçekleştirilen alım, satım ve gider gibi işlemlerin ait olduğu döneme kaydedilmemesi ya da hiçbir şekilde kayıt altına alınmaması durumu unutma hatası olarak ortaya çıkar. Tekrarlama hataları ise bir işlemin iki kez kayıt altına alınması şeklinde ortaya çıkar, bu hata türü mükerrer kayıt olarak da adlandırılmaktadır (Açık, 2012).

Muhasebe işlemlerinin ilgili dönemde unutulmasıyla kayıt dışı kalması ya da aynı işlemin birden çok kayıt altına alınması şeklinde meydana gelen muhasebe hatalarıdır. “Dönemsellik ilkesi” gereğince muhasebede yapılan her tür işlemin ait olduğu dönemler dahilinde kayıt altına alınması gerekir. Bu işlemlerin ait olduğu dönemde kayıt altına alınmayıp, bir sonraki dönemlerde kayıt altına alınması da bir muhasebe hatası olarak karşımıza çıkar. Unutulan muhasebe hataları belgelerin ve kayıtların karşılaştırılması halinde tespit edilebilmektedir. Bir muhasebe işleminin birçok kez kayıt altına alınması ile oluşan tekrarlama hataları genel olarak sonradan tahsil edilen işlemlerin ilk olarak belge aslının yapılan işlemlerin hem belgenin aslının

kaydedilmesi hem de tahsil esnasında bir daha kayıt altına alınarak muhasebeleştirilmesi biçiminde görülmektedir. Bu tür hatalar daha çok proforma fatura kullanımında olan işletmelerde görülmektedir (Irmak vd, 2002).

3.3.6 Bilanço Hataları

İşletmenin belirli bir döneminde sağladığı varlıklar ile bu varlıkların sağladıkları kaynakların yer aldığı tabloya bilanço denmektedir. Bilançolar genellikle hesap dönemlerinin sonu itibarı ile düzenlenmektedir. Bilançonun aktif kısmında varlıklar ile alacaklar, pasif kısmında borçlar ile öz sermaye yer alır. Tek düzen hesap planında aktifler likidite derecesine ilişkin, pasifler vadelerine ilişkin olarak bilanço tablosunda yer alır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere devletin, işletmenin birlikte olduğu kişi ve kuruluşların istediği bilgilerin gösterilmesi gerekmektedir. Bilanço esaslarına aykırı yapılan her türlü işlem, muhasebe hatalarına ve dolandırıcılığa neden olur (Irmak vd, 2002).

Bilanço hataları, değerlendirme hataları ve hesapların birleşmesi şeklinde ortaya çıkar.

3.3.6.1 Değerleme Hataları

İşletmeye ilişkin varlıklar, alacaklar ve borçların muhasebe kayıtlarında yer alan değerlerde ekonomik ve teknik sebepler dolayısıyla değişiklikler ortaya çıkabilir. Örnek olarak; stoklarda bozulma, yangın, sel gibi sebeplerden dolayı değerini yitirmesi, bazı alacakların tahsil edilmesinin imkânsız duruma gelmesi, sabit kıymetlerin aşınması ve yıpranması gibi sebeplerden dolayı değerini kaybetmesi. Bu değişimler muhasebe kayıtlarına yansıtılmadığı takdirde bilanço tarafından işletmenin içinde bulunduğu durum gösterilmeyecektir. Bu sebeple fiili tablo ile gerçek tablo arasında bulunan uyumsuzluğun giderilmesi amacı ile Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve 330'uncu maddeleri hükmü uyarınca değerlendirme yapılmaktadır ve bu maddelerde

bulunan hükümlere uygun olarak yapılmayan işlemlere değerleme hataları denilmektedir. Örnek olarak; ekonomik işletmeler kapsamında yer alan taşınmazların, maliyet bedeli ile değerleme yapılması gerekirken rayiç bedel ile değerleme yaparak bilançoda kayıt altına alınması ya da işletmeye ait olan boş bir arazi için dönem sonunda amortisman ayırmak da bir değerleme hatası olarak karşımıza çıkar (Irmak vd, 2002).

Bir işletmenin aktif ve pasif kısmında yer alan varlıkların değerlemesiyle amortisman ve karşılık ayrılması hususunda muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve yasal hükümlere yakışır şekilde faaliyette bulunmaması halinde değerleme hataları oluşmaktadır. Genellikle yapılan değerleme hataları; dönem sonunda var olan malların değerlemesinin fazla ya da eksik yapılması, aktif duruma getirilip amortismanına tabi tutulması uygun olan harcamaların direkt olarak gider kaydedilmesi ile karşılık ve amortismanların doğru ayrılmamasıdır. Sonucu belli olmayan ve kapalı durumdaki hesapların bilançoda yer alması, bilançonun açıklık ve anlaşılır olması özelliğine uygun değildir. Bilanço tablosu üstünden işletmeye ilişkin doğru bir analiz yapılmasını önlemektedir. Bu sakınca Tek Düzen Hesap Planı uygulaması ile önemli oranda ortadan kaldırılmıştır. Bu şekildeki hataların dönem sonuçlarına ilişkin bir hükmü olmamaktadır fakat bilançonun açık, sade ve anlaşılır olma özelliklerine uygun değildir. Bilanço üzerinde yapılan analizleri zorlaştırarak yanıltma payına sahip olabilmektedir(Açık, 2012).

3.3.6.2 Hesapların Birleştirilmesi

İşletmelerin işlemlerine ilişkin kayıtları Tek Hesap Planına göre ayrı hesaplarda takip etmeleri uygun olmakla birlikte tek hesap altında takip edilmesi sonucunda oluşan hatalardır. Örneğin; işletmenin X işletmesinin borcunu ve X işletmesinden alacağını "120 Alıcılar" ve "320 Satıcılar" hesaplarında ayrı ayrı ele alması uygun olmakla birlikte, "120 Alıcılar"ın borç ve alacak kısmının takip edilmesi bir hatadır. Bilanço hesapları arasında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği doğrultusunda mahsup yapılması uygun değildir (Irmak vd, 2002).

3.4 TMS 8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri

Sermaye Piyasası Kanunu 2499 Sayılı Ek-1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun 02.24.2004 tarihli ve 2004/6924 sayılı "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" hükmü ile yürürlüğe girdiği Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Madde 9'a göre mali tabloların doğruluğu Karar paragrafı ile güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca göre, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgileri göstermeyi amaçlayan Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulmasını sağlamayı amaçlamıştır. 25972 sayılı Resmî Gazete, 20.10.2015 tarihinde yayımlanmış olan bu standarttaki amaç, muhasebe politikalarının seçim ve değişimine ait özellikleri saptamak ve aynı zamanda muhasebe politikalarında ve tahminlerinde ortaya çıkan değişimlerin ve hataların düzeltilmesi için muhasebeleştirme ve açıklama gerekçelerini hazırlamaktır. Hatalar TMS-8'e göre, işletmenin finansal tablolarında doğru bilgiye yer vermemesi ya da yanlış kullanımı sonucunda meydana gelen dikkatsizliklerden doğan yanlışlıklardır. Güvenilir bilginin, finansal tablolara onay verilmesi esnasında var olan ve finansal tabloların hazırlandığı ve sunulduğu sırada ulaşılabilir halde bulunması ve dikkatle hazırlanmış olması gereken bir bilgi olması gereklidir. Bu tür hatalar, matematik hatalarını, muhasebe politikalarının gerçekleştirilmesindeki yanlışlıkları, usulsüzlükleri ve verilerin yanlış yorumlanması ya da yönetiminden dolayı meydana gelen tesirleri kapsamaktadır. İşletme, geçmiş dönemde yapılan hataların farkına vardıktan sonra onay verilecek ilk finansal tabloda geçmişe dönük şekilde düzeltilmelidir(TMS 8, Anonim, 2005).

3.5 Vergi İncelemesinde Hatalar

Bu hatalar; değerlendirme hataları, amortisman ve yeniden değerlemede karşılaşılan hatalar, katma değerli uygulamalarda karşılaşılan hatalar, tevkifat ve kesintiler, inşaat ve onarım işleri ile ilgili hesapların kayıt altına alınması sonucunda ortaya çıkmaktadır (Küçüksavaş, 2006).

3.5.1 Değerleme Hataları

Değerleme hataları şu nedenlerden dolayı meydana gelmektedir (Küçüksavaş, 2006):

- Alacak senetleri reeskonta tabi olup, borçlanma senetleri reeskonta tabi değildir.
- Yabancı para cinsinden ihraç edilen bonolar reeskonta tabidir.
- Ülkeye getirilmesi gerekmeyen ihracat maliyetleri değersiz alacak kaydedilmiş olabilir.
- Alacağın şüpheli hale geldiği tarihte şüpheli alacak karşılığı ayrılmamıştır.
- Verilen avans şüpheli alacak karşılığı olarak ayrılmıştır.
- Teminatlı alacaklar için karşılık ayrılmış olabilir.
- Kamu kurum ve kuruluşları ile ilgili alacaklar için karşılık ayrılmıştır.
- Kıdem tazminatı karşılığı ayrılmıştır ve masraf kaydedilmiştir.
- Menkul kıymet değerindeki değer düşüklüğü menkul kıymetlere tahsis edilmiştir.
- İflas belgesine dayanan alacak, değersiz alacak olarak kabul edilmiştir.
- Döviz cinsinden alacak ve borçlar Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine göre değerlendirilmemiştir.
- İşletmeden çekilen ekonomik varlıklar eşdeğer üzerinden değerlendirilmemiştir.
- Borç ve alacak senetlerinin değerlemesinde T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen resmi iskonto oranı kullanılmamış, bunun yerine farklı bir oran kullanılmış veya iskonto oranını hesaplamak için iç iskonto formülü yerine dış iskonto formülü üzerinden hesaplama yapılmıştır.
- Çekler reeskonta tabidir.
- Ülkeye getirilmesi gerekmeyen ihracat için döviz değerlendirme yapılmaz.
- Hizmet sağlayıcılara verilen aylar, gün ve lokasyondaki ortalama perakende fiyatları üzerinden değerlendirilmez.

- Hizmet personeline sağlanan barınma ve diğer menfaatler, konut veya yardımın karşılaştırılabilir kirasının eşdeğer değeri üzerinden değerlendirilmiş olabilir.
- Aynı bağış ve yardımlar yürürlükteki kanun hükümlerine göre değerlendirilmemiştir.
- Amortisman tabi tutulan mallara ilişkin değerlendirme komisyonu kararı alınmaksızın karşılık ayrılarak gider kaydedilmiştir.
- Amortisman oranı Vergi Usul Kanunu hükümlerinde belirtilen oranın üzerinde uygulanmıştır.
- Bedelsiz kullanıma bırakılan gayrimenkuller için emsal kira değeri hesaplanmamıştır.
- Peştemal ücretler büyük harfle yazılmamış ve gider doğrudan kaydedilmiştir.
- Satın alınan ekonomik varlığın maliyetinin birkaç aşamadan sona erdiği durumlarda, makine montajı tamamlandığında yıl sonuna kadar oluşan diğer maliyet unsurları alış fiyatına dahil edilmez.
- Önümüzdeki hesap dönemine ait peşin ödenen giderler doğrudan gider olarak kaydedilmiştir.
- Amortisman tabi ekonomik varlık doğrudan gider kaydedilmiştir.
- Dönem sonu stoklarında yer alan üstüğü, dese ve ıskartalar için emsal bedel üzerinden değerlendirme yapılmamıştır.
- Menkul kıymetlere alış bedeli üzerinden değerlendirme yapılmamıştır.

3.5.2 Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarında Yapılan Hatalar

Amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamalarında ortaya çıkan hatalar genellikle şu nedenlerden oluşmaktadır (Küçüksavaş, 2006):

- Amortisman oranı, uygulanan başlangıç oranından daha yüksektir.
- Kullanıma hazır olmayan finansal varlıklar için amortisman ayrılmıştır.

- Amortismanına tabi ekonomik varlık için satın alındığı veya satıldığı yıl için yeniden değerlendirilmiştir.
- Normal yöntemle amortisman tahsis edilirken azalan bakiye yöntemine geçiş yapılmıştır.
- Yeniden değerlendirme değer artış fonu, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sermaye ilavesi dışında farklı bir hesaba eklenerek dönem karı ile ilişkilendirilmez.
- Bilançonun pasif kısmındaki yeniden değerlendirme artışı, ekonomik değer artışında birikmiş amortisman olarak dikkate alınmamıştır.
- Gönüllü olarak tahsis edilmeyen yılların amortismanı yeniden değerlendirme artış fonunda dikkate alınmayacaktır.
- Maliyet artış fonu hesabından sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme artış fonu dikkate alınmaz.
- Yıl içinde satılan ekonomik varlıklar için amortisman ayrılmıştır.
- Özel maliyet olarak değerlendirilen giderler gider olarak kaydedilmiştir.
- Özel maliyet tutarı üzerinden azalan bakiye yöntemine göre amortisman tahsis edilmiştir.
- Binek araçlara amortisman tahsis edilirken oransal amortisman yapılmamış ve tüm amortisman giderleri gider kaydedilmiştir.
- Devam eden yatırımlar için amortisman ayrılmıştır.
- Ekonomik varlığın yürürlüğe girdiği dönem itibarıyla, gelecek döneme ilişkin ve ekonomik varlığın maliyeti ile ilişkilendirilen kur farkları yeniden değerlendirilmiştir.
- İtfa süresi dolan iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılmıştır.
- Bina parselleri ve arazileri yeniden değerlendirilmiş ve yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden amortismanına tabi tutulmuştur.

3.5.3 Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Hatalar

Bu hatalar genellikle şunlardır (Küçüksavaş, 2006):

- KDV oranları yanlış hesaplanmıştır.
- Yıl sonu iskontolarında KDV hesaplaması yapılmamıştır.
- Yitirilen mallar KDV indirim konusu yapılmamıştır.
- İşletme tarafından inşa edilen ve üretilen ekonomik varlıkların aktifleştirilmesi sırasında KDV hesaplaması yapılmamıştır.
- Amortismanına tabi olan ekonomik varlıklar üzerindeki KDV tek seferde düşürülmüştür.
- Binek araçlara ödenen KDV kesintiye tabi tutulmuştur.
- Kısmi iskontoya tabi olması gereken KDV'nin tamamı indirilmiştir.
- Mal tesliminden ya da hizmet itfasından önce fatura düzenlenmiş olmasına rağmen KDV hesaplaması yapılmamıştır.
- Kanunen kabul edilmeyen harcamalarda KDV kesintisi yapılmıştır.
- Finansman sağlama hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplaması yapılmamıştır.
- Para makbuzu esas alınarak KDV indirimi uygulanmıştır.
- Dar mükelleflere verilen hizmetlerden KDV sorumlu beyan edilmemiştir.
- Reklam amacına ilişkin dağıtılmış olan mallara ilişkin KDV hesaplaması yapılmamıştır.
- Bedelsiz devir işlemlerinde KDV hesaplaması yapılmamıştır.

3.5.4 Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalarda Karşılaşılan Hatalar

Gider ve maliyet artırıcı hatalar vergi incelemesi esnasında rastlanan hatalardan biridir. Bu hatalar bilerek ve isteyerek yapılması durumunda hileye girer. Fakat kasıtlı olarak yapılmadığı halde de bu hatalara sıklıkla rastlanmaktadır. Bu hatalar ise şu şekildedir (Küçüksavaş, 2006):

- Ortak adına alınmış olan faizler işletmeye gider olarak yazılmıştır.
- Proforma fatura doğrudan gider kaydedilmiştir.
- İş ile ilişkisi bulunmayan seyahat harcamaları gider olarak yazılmıştır.
- Ücretlerden kesilen sigorta primleri ödenmemesine rağmen gider olarak kayıt altına alınmıştır.
- Vergi istisnası kazancına ilişkin harcama gider olarak kaydedilmiştir.
- İşletme ile ilgili olmayan özel giderler gider olarak yazılmıştır.
- Önceki dönem giderleri cari dönemde gider yazılmıştır.
- Sevk irsaliyesi doğrudan gider olarak kayıt altına alınmıştır.
- Ticari kazancın sağlanması ve yürütülmesi ile ilgili bulunmayan harcamalar gider olarak kayıt edilmiştir.
- Finansman giderlerine ilişkin kısıtlama uygulanmamıştır.
- Harcırah ödenmiş olmasına rağmen ayrıca yemek yatak harcamaları gider olarak kayıt altına alınmıştır.
- Sigorta giderlerine kısıt uygulanmamıştır.
- Kıdem tazminatı karşılığı gider olarak yazılmıştır.
- Çalınmış olan mal, demirbaş, para vb. gider olarak yazılmıştır.
- Yatırımın tamamlanmamasına rağmen gerçekleşen yatırım harcamaları doğrudan gider olarak kayıt altına alınmıştır.
- Yasal sınırı aşan bağış ve yardımlar yapılmıştır.
- Başka bir şirkete yapılan banka kredi giderleri gider kaydedilmiştir.

- Envanter içerisinde bulunmayan iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman ayrılmıştır.
- Kanunda belirtilen kuruluş ve kurumlar dışındakiler yapılmış olan bağış ve yardımlar gider olarak kaydedilmiştir.
- Özel işlerde kullanılan araçların tüm giderleri gider olarak kaydedilmiştir.

3.5.5 Tevkifat (Stopaj) Uygulamasında Karşılaşılan Hatalar

Bu hatalar da şu şekilde karşımıza çıkar (Küçüksavaş, 2006):

- Kurumlar vergisi kanunu gereği, yıllık ya da özel beyanname düzenleyen şirketler için kesinti ve istisnalar düşülmeden önce kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden tevkifat yapılmamaktadır.
- Katma Değer Vergisinin 24. maddesine göre tevkifat brüt tutar üzerinden değil net tutar üzerinden yapılmıştır.
- Çiftçilerden alınan tarımsal ürün ve hizmetlere herhangi bir tevkifat uygulanmamıştır.
- Tahsil edilen tutarlardan tevkifat yapılmamıştır.
- Ücret olarak değerlendirilen ödemeler brüt tutar üzerinden tevkif edilmez.
- Sınırlı mükellef kuruma ilişkin yapılan kira ödemelerinde tevkifat yapılmamıştır.
- Teklif ödemelerinde stopaj vergisi yoktur.
- Yıllardır inşaat ve onarım işleri ile ilgili ödemelerde stopaj uygulanmamaktadır.

3.5.6 Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşlerinde Karşılaşılan Hatalar

Bu hatalar şunlardır (Küçüksavaş, 2006):

- Yapım işi yıllarca tamamlanmasına rağmen ertesi yıl ilan edilmesi.
- Ortak genel giderlerin ve amortismanların dağılımı yanlış yapılmıştır.
- Devam etmekte olan ilgili inşaat harcamaları gider yazılmıştır.
- Genel giderlerin dağıtımında hata yapılması.
- İnşaatlar tamamlanmadığı halde inşaatlarda yıllardır yapılan kesintiler düşürülmüştür.

3.5.2 Muafiyet ve İstisna Uygulamalarına İlişkin Hatalar

Birtakım işler işletmelere muafiyetler sağlamaktadır. Fakat bu muafiyetlerin uygulanması sırasında birtakım işlemler hatalı uygulanabilmekte ve vergi zıyana yol açabilmektedir. Bu hatalar şu şekildedir (Küçüksavaş, 2006):

- Yerleşik olmayan kuruluşlardan edinilen kazançlara katılım kazancı muafiyetinin uygulanması.
- Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen gelir sermayeye eklenmemekle birlikte istisna uygulanmıştır.
- Turizm geliri istisnası hesaplanırken hata yapılması.
- Bir önceki yıl için tahsis edilen finansman fonu ticari kara ilave edilmemiştir.
- Finansman fonu hesaplaması yanlış yapılmıştır.
- Yatırım indirimi istisna tutarı hesaplaması yanlış yapılmıştır.

3.5.8 Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar

Bu hatalar genel olarak şu durumlarda gerçekleşir (Küçüksavaş, 2006):

- Sabit kıymet satışı ile ortaya çıkan kar için şartlar meydana gelmeden yenileme fonu alınmıştır.
- Aynı tür ekonomik varlık için yenileme fonu kullanılmıştır.
- Aynı tip iktisadi varlığın amortisman giderinde yenileme fonu kullanılmamıştır.
- Üç yıldır kullanılmayan yenileme fonu üçüncü yıl için matrise eklenmemiştir.
- Sabit kıymet değiştirme fonu, işten ayrılmada kar olarak kabul edilir.

4. MUHASEBE HATALARININ VERGİLEMEYE ETKİLERİNE İLİŞKİN TEORİK UYGULAMAYA YÖNELİK YAKLAŞIMLAR

4.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Açısından Değerlendirme

Genel kabul görmüş denetim standartları ilk kez 1947 yılında Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) aracılığıyla ilerletilmiş ve zamanla pek çok ülkeye yayılarak kabullenilmiştir (Akçay ve Bilen, 2018).

Uzun zaman yapılan araştırmalar sonucunda sağlanan tecrübelerle geliştirilen ve tüm denetimlerde tüm denetçilerin uygulaması gereken bu genel mahiyetindeki asgari kurallara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilir. Denetimin yapıldığı esnada bu standartlar aracılığı ile nelerin yapılmasının gerektiği konusunda denetçilere bir rehber vazifesi görmektedir. Fakat neyin ne vakitte ne oranda ve ne şekilde yapılmasının gerektiğine bu standartlar girmemektedir, bunların belirlenmesi konusu denetçiye bırakılmaktadır (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzun, Kurt, Alagöz ve Yanık, 2014).

Genel kabul görmüş denetim standartları on adettir ve şu üç başlık altında toplanır:

- Genel Standartlar
- Çalışma Alanı Standartları
- Raporlama Standartları

4.1.1 Genel Standartlar

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartlarından istenen neticenin elde edilmesi için gereken ön koşulları kapsamaktadır. Bunlar denetimin üstlenilmesi, planlanması, yürütülmesi ile sonuçların rapor haline getirilmesinde denetçinin yetkisini, mesleki kişiliğini ve sorumluluğunu gösteren kurallardır. Bu durumda genel

standartlar kişinin kendisine özel kurallardır ve denetçinin mesleki ustalığı ve yaptığı işin niteliğiyle alakalıdır (Selimoğlu vd, 2014).

Genel standartlar şu üç standarttan oluşur:

- Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı
- Bağımsızlık Standardı
- Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

4.1.1.1 Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

Bu standarda göre, bir kişinin yeteri kadar bilgi ve deneyimi yoksa denetim standartlarının beklenti ve ihtiyaçlarını yerine getiremez. İlk olarak muhasebe ile denetim alanında denetçinin yeterince bilgi ve tecrübeye sahip olması aynı zamanda başka alanlarda da yeteri kadar mesleki bilgi seviyesine ulaşmış olması gerekmektedir. Sahip değilse denetim standartlarının gereksinimlerini karşılayamaz. Denetçiler yeteri kadar mesleki bilgiye ve deneyime sahip olmaları avantajıyla bağımsız olarak karar verme özelliği kazanırlar ve işletmelere ait mali tabloların denetimini gerçekleştirerek rapor hazırlarlar. Başarılı bir denetçi olarak adlandırılmak isteyen denetçiler daima kendilerini yenilemelidir ve uzmanlık alanlarında ortaya çıkan değişiklikleri takip etmeleri gerekmektedir (Akçay ve Bilen, 2018).

Meslek mensubu olmanın gerektirdiği asgari eğitim koşulu ile mesleki yeterliliğe sahip olmanın gerektirdiği asgari çalışma koşulunu ifade eden bir standarttır. Bu standarda göre denetçilerin, denetçi olarak görev yaptıkları alanda gerekli olan ve istenen tahsil koşullarına sahip olmaları gerekmektedir. Bu sebepten dolayı mesleki açıdan gerekli olan bilgilerin taşınıp taşınmadığı yapılan sınavlarla sınanmaktadır. Yeterli tahsil şartına sahip olup, gerek bilgi düzeyine sahip olmayanlar denetçi olamamaktadırlar. Yeterli tahsile ve bilgiye sahip olduğunu kanıtlayanlar mesleğe adım attıktan sonra bağlı oldukları kurumlar veya meslek kuruluşları tarafından düzenlenmekte olan hizmet içi eğitim çalışmaları, kurs ve seminerler yolu ile sürekli olarak bilgilendirilirler. Meslek elemanı olmak için bu süreç zorunludur ve

denetimin kalitesi denetçinin bilgi ve deneyimine bağılı olduğundan, denetçinin çalışma hayatı boyunca sürekli olarak kendisini bilgilendirme sürecini devam ettirmesi gerekmektedir (Bakır, 2003).

4.1.1.2 Bağımsızlık Standardı

Bu standart, denetçinin serbest meslek namına faaliyette bulunmasını, tarafsız ve dürüst bir tavıra sahip olmasını kapsar. İşletmeler finansal bilgileri aktardıkları kişilere mali tablolar aracılığı ile doğru ve güvenilir bir şekilde finansal bilgi verdiklerini onaylatmak için denetçilik hizmetini kullanmaktadırlar. Bu sebepten dolayı denetçi, denetim işini yaparken iki tarafa da aynı anda hizmet sunmaktadır. Bu nedenle bağımsızlık standardı, iki taraf arasındaki menfaat ilişkisinin gözetilmesi hususunda denetçinin tarafsız olmasını ve yalnızca mesleğinin gerekliliklerini uygulayacak dürüstlüğe sahip durumda bulunmasını gerektirmektedir. Denetimin her aşamasında özellikle denetim raporunun hazırlanmasında tarafsız ve dürüst olmaya özen verilmelidir. Denetçi, özel hayatındaki hal ve hareketleri ile denetlenecek işletmelerle mali bağlar açısından da kamuoyunda bağımsızlığı hususunda şüpheyne yol açtırmaması gerekmektedir (Selimoğlu vd, 2014).

Bağımsızlık standardı denetçilerin bağımsız bir düşünce mantığı çerçevesinde bulunmalarını istemektedir. Denetçilik mesleğinin kaynağını bağımsızlık oluşturmaktadır. Dürüst ve tarafsız bir davranış şeklinde bulunmak olarak tanımlanan bağımsızlık, denetçilerde eksik olmaması gereken bir niteliktir. Mali tabloları kullanan kişiler denetçilerin bağımsız olduklarına inanmaktadırlar. Bu inanç denetçilik mesleğinin var olması açısından mühim bir teminattır. Denetçinin bağımsızlığı şüpheyne karşılandığı takdirde bu kişiler için denetçinin sunmuş olduğu denetim görüşü onlar adına bir anlam ifade etmeyecektir. Finansal tabloları kullanan kişilerin denetçinin bağımsız düşünce mantığı çerçevesinde hareket ettiğine dair güven hissetmeleri için, denetçilerin bağımsızlıklarını gölgede bırakacak ilişkilerden ve hareketlerden uzak durmaları mecburdur (Güredin, 2000).

4.1.1.3 Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Mesleki dikkat ve özen standardı gereğince, denetçiler işlerinde uzmanlaşmış olsalar dahi denetim esnasında denetçilik mesleğinde gerekli olan dikkati ve özeni göstermek zorundadırlar. Bu standart, denetçinin denetimi yaparken bütün dikkatini vermesini ve gereken özeni göstermesini ister. Bu, denetçinin karşılaşılabileceği herhangi bir olumsuz olay karşısında dikkatli olması gerektiğini ifade etmektedir. Bu sebeple denetçi denetim yapacağı işletmelerin bünyesi hakkında bilgi sahibi olmalı ve işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirmeden denetim planını yapmaması gerekmektedir. Denetçi denetim planını eksiksiz ve hatasız uygulamalı ve denetim raporunda açıklayacağı görüşünü mutlaka kanıtlara dayandırmalıdır (Selimoğlu vd, 2014).

Mesleki dikkat ve özen standardı, denetçilerin hem denetim çalışmalarını yaparken hem de denetim çalışmaları neticesinde rapor hazırladığı esnada mesleğin gerektirmiş olduğu dikkat ve özeni göstermelerini ister. Bu dikkat ve özen kavramı sadece çalışmaların özenle ve titizlik çerçevesinde yapılmasını değil aynı zamanda yasalara ve mesleki açıdan getirilmiş olan yükümlülüklerle de uymayı gerektirmektedir. Bu sebeple denetçiler, denetçilik görevinin gerektirdiği eğitim ve tecrübelerini kendilerinden beklenenleri karşılamam amacıyla gereken dikkat ve özeni bağdaştırarak ortaya sermelidirler (Bakır, 2003).

4.1.2 Çalışma Alanı Standartları

Bu gruptaki standartlar denetleme yapılacak olan işletmedeki çalışmalar üzerine denetçiye kılavuz olma görevini üstlenmektedir. Çalışma alanı standartları aşağıda yer alan üç unsurdan oluşmaktadır (Bakır, 2003):

- Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlenmesi Standardı
- Kanıt Toplama Standardı

4.1.2.1 Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı

Bu standart, denetim yapacak kişinin yapacak olduğu çalışmaya ait planını muhakkak uygun bir biçimde yapması gerektiğini ve yardımcıları bulunuyorsa yardımcıların uygun bir biçimde gözlem altında bulundurulmasının gerekli olduğunu belirtmektedir. Denetçinin üstlenmiş olduğu görevi hızlı ve başarıyla tamamlanmasında plan önemli bir rol oynar. Denetçi, yardımcılara denetimde görev vermişse, denetimin hedefe ulaşmasını sağlamak için denetçinin yardımcılarının yaptıkları işleri özenle takip etmeli, gereken yerlerde uyarmalı ve yardımcılardan tecrübe kazanmalarına katkıda bulunması gerekmektedir (Selimoğlu vd, 2014).

Planlama işletme açısından neyin, nasıl, kimler tarafından ve hangi yöntemler kullanılarak yapılacağını önceden belirlenmesidir. Bu yönden bakıldığında zaman denetçinin denetim çalışmalarını yapmadan önce, denetim ile ilgili yöntemler, kendisinden başka denetime katılacak olan kişiler ve izlenmesi gereken sıra konusunda yapacağı bir plan dahilinde çalışmalarını sürdürmesi gerekmektedir. Hazırlanan planlar çerçevesinde her bir adımı gösteren ayrıntılı programlar oluşturulmalı ve bu adımda denetime katılacak olan diğer denetçilere ya da yardımcılara dağıtılmalıdır. Böylelikle denetim çalışmaları, çalışma başlamadan oluşturulan bir denetim prosedürü içerisinde uygulamaya konulmalıdır. Denetim çalışmalarının planlı bir şekilde yapılmasının yanında, denetçi ile birlikte denetim yürütülmesinde görev alan denetçi yardımcısıyla denetimde görev verilen işletme çalışanlarının çalışmalarının ilgili gözetimi de gerekmektedir. Bilhassa çalışma kağıtlarının düzenlenmesi ve bilgilerin aktarılmasında görev alan yardımcı denetçilerin, denetimin başarısı ile mesleki performans bakımından gözetilmesi önemlidir (Bakır, 2003).

Denetimde planlama çalışmalarının hazırlandığı esnada işgücü ve zaman planının, ayrıyeten kaynakların verimli kullanılmasının da planlamasının yapılması gerekmektedir. Denetçinin, denetleyecek olduğu işletme hakkında bilgiye ve faaliyette bulunduğu endüstri koluna dair bilgileri edinmiş olması gerekir. Denetim planının uygun bir şekilde yapılabilmesi adına müşteri işletmenin kuruluşu, bulunduğu konum, üretmekte olduğu mal veya hizmetlerin nitelikleri, finansal durumu, iş ilişkisi içinde bulunduğu üçüncü kişilere ait bilgileri toplamış olması gereklidir. Denetçi bu konular hakkındaki bilgilere eriştikten sonra, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belirttiği nitelikte bir denetim gerçekleştirmek için elverişli bir denetim ortamı

oluşturur. Planlama adına gereken bilgilerin daha önce yapılmış olan denetimlere ilişkin çalışma kağıtlarından o faaliyet dalını içeren çeşitli yayınlardan, müşteri işletmeye yapılan ziyaretlerden ve yöneticiler ile devam edilen görüşmelerden sağlanmaktadır. Müşteri işletmenin iç denetim bölümü üyelerinden alınacak olan bilgiler de denetim planı oluşturmada yardımcı olur (Güredin, 2000).

4.1.2.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlenmesi Standardı

Bu standart, yapılacak olan denetimin ölçüm hacminin tespit edilmesi ve işletmenin iç kontrol sisteminin doğruluk ve güvenilirlik payının tam olarak incelenmesini ve yorumlanması koşulunu içermektedir. Denetçinin, işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin, gerek yeterli nitelik ve nicelikteki kontrol yöntemlerinden ve metotlarından oluşup oluşmadığını, gerekse sistemin aktif bir şekilde çalışmakta olup olmadığını incelemesi ve incelenen sonuçlara göre sistemi doğru ve güvenilir bilgi ürettiği üzerine raporlama yapabilmesi için değerlendirme yapması gerekmektedir. Bunun sayesinde iç kontrol sistemine dair yeterli ve yetersiz yönlerine göre denetçinin denetim işlemlerinin sayısını ve kapsamını belirleme imkânı doğar (Selimoğlu vd, 2014).

İşletmede bulunan aktif bir iç muhasebe kontrol sistemi, sunulan mali raporlara ilişkin doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmaktadır. Aktif bir iç kontrol sisteminin mevcut olması mali tablolarda hata olma riskini düşürmektedir. Denetimin risk ihtimalinin düşük olması denetim görüşünün elde edilmesinde gereken denetim işlemlerinin sayısının ve boyutunun kısıtlanmasına sebep olmaktadır. Bu standart, denetçinin iç kontrol sistemini inceleyerek bir değerlemede bulunmasını öngörür. Bu standarda göre iç kontrol sisteminin incelenerek değerlendirilmesinin yapılmasını taşıyan iki tür amaca sahiptir. Standardın ilk amacı, sistemin kendine ait bulunan güvenini tespit ederek sistemin etkin olma durumunu ortaya koymaktır. Denetçiler denetim yaptıkları dönem içinde ortaya çıkmış olan tüm hareketine ait muhasebe kayıtlarının hepsini bir unsurdan ele alarak gözden geçiremezler. Denetçiler işletmeye ait iç kontrol sisteminin etkin olma durumunu inceleyerek, olayların makul bir şekilde muhasebe kayıtlarına geçirildiğine, düzenlenmiş finansal tabloların bu olaylara ait sonuçlarını

içerdiğine dair güven oluşturmak istemektedirler. Kurulan ve işletilen sistemin etkinliği ne kadar fazlaysa denetçinin güven duygusu da o derece artar ve bununla ilişkili olarak da denetim riski azalır. Standardın ikinci amacı ise elverişli bir denetim görüşlerine ulaşmak için yürütülecek olan denetim işlemlerinin boyut ve detaylarını tespit etmektir. Denetçinin hazırlayacak olduğu denetim programı genel olarak müşteri işletmedeki iç kontrol sisteminin etkin olması ya da güçsüzlüğü ile bağıntılıdır (Başpınar, 2005).

4.1.2.3 Kanıt Toplama Standardı

Kanıt toplama standardı, mali tabloların denetlenmesi hususunda fikir sahibi olabilmek ve bu fikirlerin açıklanmasına olanak sağlaması için yeterli ve güvenilir kanıtın toplanılmasını öngörür. Yeterlilik kanıtın miktarıyla ilişkili iken, güvenilirlik kanıtın çeşidine göre değişmektedir. Kanıtların nasıl ve ne miktarda toplanması gerektiği ve hangi kanıtların güvenilir olduğunu tespit etmek denetçinin görevidir. Bu standart yalnızca yeterli ve güvenilir kanıt toplanmasını belirtmekle yetinmektedir (Selimoğlu vd, 2014).

Denetçi toplayacak olduğu işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlı olarak, denetlenen hesabın veya hesap grubunun niteliklerine ve denetlenecek müşterinin genel durumuna ilişkin denetim kanıtı oranını belirler. Kanıt toplama standardı, yeterli sayıda kanıt toplanmasının yanında bu kanıtların uygunluğa sahip kanıtlar olmasının gerekliliğini de belirtmektedir. Denetçi bu sebeple yeterli sayıda kaliteli kanıt toplamak ile mükelleftir. Miktarın denetçiye bağlı olmasının yanı sıra kanıtın uygunluğunun saptanması da denetçinin kendisine aittir. Genel oranda bakıldığında bir denetimin niteliğine etki eden unsurlar kanıtın geçerli olması, nesnel olması, zamanlı ve süreklilik arz etmesidir. Denetime ilişkin kanıtlar denetlenen işletme tarafınca hazırlanıp denetçiye verilebilir veya denetçi tarafından türlü denetim işlemleri uygulanarak işletmenin içinden ve dışından toplanabilir (Güredin, 2000).

4.1.3 Raporlama Standartları

Genel standartlar ile çalışma alanı standartları denetim mesleğinin ele alınış yönünü ifade eden standartlardır ve denetlenecek olan işletmenin tanınmasını ve işletmenin bilgi sistemini idrak etme usullerini göstermektedir. Raporlama standartları ise değerlendirmeye ilişkin standartları içermekte ve denetlenecek olan işletmenin kendi bilgi sistemi ile üretmiş olduğu mali tablolar üzerinde denetçinin bir karara ulaşmasına destek olmaktadır. Bu standartlar denetçinin görüşü ile beraber denetim raporunda nelerin, neden ve ne şekilde incelenmesinin istendiğini belirtmektedir (Selimoğlu vd, 2014).

Raporlama standartları şu standartlardan oluşmaktadır:

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı
- Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı
- Yeterli Açıklama Standardı
- Görüş Bildirme Standardı

4.1.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı

Bu standardın amacı, işletmenin muhasebe süreci sonunda ürettiği mali tablolarında sunulan bilgilerin güvenilir olup olmadığını göstermektir. Bu nedenle finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dikkate alınması gerekmektedir. Aksi takdirde denetçi denetim çalışmaları sonucunda raporunu hazırlarken bu ilkelere uyulup uyulmadığına, uyulmamışsa neden uyulmadığına dair sebepleri ile yer vermek zorundadır (Bakır, 2003).

Bu standart, denetlenmiş olan işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmış olup olmadığının denetim raporunda yer verilmesinin gerekli olduğunu belirtmektedir. Denetçi, işletmenin mali işlemlerini tam olarak belgelediğini, muhasebe ilkelerine uygun bir biçimde kaydettiğini ve finansal tablolara yansıtıp yansıtmadığını inceleyerek finansal

tabloların doğruluk ve güvenilirlik düzeyini tespit eder ve bunu denetim raporunda bildirir. Denetçinin raporunda bu konuya yer vermesi bilgi kullanıcıları açısından oldukça önemlidir (Selimoğlu vd, 2014).

4.1.3.2 Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı gereğince, denetçi denetim raporunda muhasebe ilkelerinin içinde bulunduğu dönemde aynı şekilde geçmiş dönemlerde de uygulandığı gibi uyguladıklarını net bir şekilde belirtmelidirler. Bu standart dönemlere ilişkin finansal tabloların karşılaştırılmasına imkân tanır. Finansal tablolar arasında karşılaştırma yapabilmek için dayanmış oldukları ilkelerin seneden seneye bir değişiklik yapmamış olmaları gereklidir. Bu durum muhasebe ilkelerinin asla değiştirilemez olduğu anlamına gelmemektedir. Fakat yönetimin bu şekilde bir değişiklik yapması durumunda yapılan değişikliğin o döneme ilişkin finansal tabloları üzerinde yapacak olduğu etkilerin de raporda açık bir şekilde yer vermesi gereklidir. Böylelikle raporu okuyan kişiler, finansal duruma ilişkin ortaya çıkan değişimlerin ne kadarının muhasebe ilkelerinde değişiklikler sebebiyle, ne kadarının da gerçek faaliyetler sonucunda meydana geldiğini tespit edebilecektir. Finansal tabloları okuyanlara ışık tutmak amacı ile muhasebe ilkelerinde meydana getirilen değişiklikler, bu değişikliklerin etkisi ve bu şekilde bir değişiklik yolunun seçilmesinin nedeni dipnotlarda yeterince ayrıntı verilerek açıklanmalıdır (Güredin, 2000).

Bir işletmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin seneden seneye değiştirilmeden aynı kalması mali tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır yoksa bu tablolar ışığında türlü ekonomik kararlara varmak isteyen bilgi kullanıcıları gereken finansal çıkarımları yapamayacaklardır. Bu nedenle denetçi, işletmede böyle bir değişikliğin yapıp yapılmadığını araştırmak ve bunu her durumda raporunda açıklamak zorundadır. Şayet işletme tarafından önceki yıl benimsenmiş olan esaslar, kurallar ve uygulamalar sonraki yılda terk edilerek yerlerine başkaları benimsenip uygulanmışsa tutarlılık kavramına uyulmamakla, ilkede değişikliğe gidilmiş olmaktadır ve bu durumun mali tablolara olan etkisini de denetçi ayrıyeten belirtmek zorundadır. Bu, bilgi kullanıcılarına işletmenin mali durumundaki değişikliğin etkisinin ne düzeyde olduğunu anlamasına katkı sağlar (Selimoğlu vd, 2014).

4.1.3.3 Yeterli Açıklama Standardı

Bu standart gereğince, finansal tablolar birçok karar alıcıları ilgilendirdiğinden dolayı ve işletmelerle alakalı olarak alacakları kararlarda temel oluşturduğundan, kullanıcıların anlamalarına imkân tanıyacak biçimde gerçekleştirmeli ve tam açıklama ilkesi standardı kapsamında gerekli bilgilerin yer alması gerekmektedir (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005).

Bu standart, denetim raporunda tersi belirtilmediği takdirde finansal tablolarda bilgi adına verilen açıklama ifadelerinin yeterli olacağını belirtmektedir. Finansal tabloların geçerliliği, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin belirttiği niteliklere sahip olmasından başka, yeteri kadar bilgiye yer verilmesine de bağlıdır. Bu durum ise, finansal tabloların içerisinde yer alan kalemlerin ve dipnot açıklamalarının yeterli, net ve anlaşılır durumda olması ile alakalıdır. Finansal tabloların açıklama yönünden yeterliliğe sahip olup olmadığını denetçi, incelemiş olduğu ilgili kurumların bilgi ihtiyaçlarına göre belirlemelidir. Denetçi bu açıdan finansal tabloları yeterli gördüyse raporda da bu konuya ayrıyeten yer vermesi gerekli değildir ancak denetçi bu konuda tespit ettiği aksaklıkları raporda muhakkak belirtmelidir (Selimoğlu vd, 2014).

4.1.3.4 Görüş Bildirme Standardı

Denetçinin yaptığı denetim çalışmaları esnasında elde ettiği bilgilerle ilgili görüş bildirmesi gerekmektedir. Denetçi olumlu ya da olumsuz görüş belirtebileceği gibi şartlı görüş belirtebilir ya da görüş bildirmekten kaçınılabilir (Bakır, 2003).

Görüş bildirme standardı, mali tabloların tamamı konusunda bir görüşü ya da bu konuya dair görüş beyan edemeyecek olduğuna ilişkin bir açıklama içermesini öngörür. Aynı zamanda görüş ayrıntılı şekilde açıklanamıyor ise açıklanamama sebeplerinin belirtilmesi gerekmektedir. Finansal tablolar ile beraber denetçinin adı da yer alacaksa, denetçinin yaptığı incelemenin niteliği ve sorumluluk seviyesinin de raporda yer alması gerekmektedir (Selimoğlu vd, 2014).

4.2 Uluslararası Raporlama Standartları Açısından Değerlendirme

UFRS; çeşitli ülkelerde bulunan işletmelerin birbirlerine ait finansal tablolarını karşılaştırma yapabilmesine imkân tanıyan ve performansını ölçen bir yöntemdir. Sermaye şirketlerinde uygulanmak amacıyla hazırlanmış olan UFRS uygulaması ile beraber çeşitli ülkelerde yatırım yapan işletmeler nerede olursa olsunlar yatırımlarını takip edebilirler ve finansal tablolarını kolaylıkla yorumlayabilirler. UFRS'ye göre raporlama yapan şirketler ortak dil kullanmanın yararıyla her ülke için ayrı bir raporlama standardı ile uğraşmak zorunda kalmamakta ve yatırımcılara daha açık ve doğru bir fikir takdim etmektedirler. UFRS içeriğinde bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu, muhasebe politikaları, finansal tablo açıklamaları bulunmaktadır. UFRS'ye göre hazırlanan mali tablolar gerçeği yansıtarak mali bilgilere duyulması gereken güveni ve bilgi ihtiyacını sağlamaktadır aynı zamanda şeffaf ve anlaşılabilir olma özelliği ile karşılaştırılabilirlik sağlamaktadır. UFRS ile şirketler global fon akışlarını sağlayabilmektedirler ve UFRS'nin doğru bir şekilde uygulanması, şirketlerde kapsamlı bir iç kontrol sisteminin de uygulanmasını yanında getireceğinden dolayı plan dışı kayıtlar kendiliğinden ortadan kalkmış olacaktır (Atmaca ve Çelenk, 2011).

4.3 Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirme (THP)

4.3.1 Vergi Usul Kanunu ve 1 seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Bir işletmeye ilişkin faaliyetlerinin ve sonuçlarının doğrudan ilgili olduğu kısım yalnızca o işletmenin sahipleri ya da ortakları değildir. Bunlara ek olarak, o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkisi olan işletmeler veya topluma mensup kişiler, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ve farklı kamu kurum ve kuruluşları ile olan ilişkilerinin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve arzulamaktadırlar. Bu konuda gerçek ve güvenilir bilgi elde etmek amaçlanmaktadır. İşletmenin faaliyetleri ve sonuçları hakkındaki bilgilerin kaynağı işletmenin muhasebe ve kayıt belgelerine

dayanarak gerçekleştirilen finansal tablolardır. Muhasebe bilgilerinin sunulduğu finansal tablolar ışığında karar alan ilgili kişiler bakımından en önemli faktör, bu bilgilerin gerçek, güvenilir ve karşılaştırılabilir özellikte olmasıdır. 21447 sayılı resmî gazetede 26.12.1992 tarihinde yayınlanan 1 Seri No.'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, muhasebenin temel kavramlarında, muhasebe politikalarının açıklanmasında, mali tablolar ilkelerinde, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesinde hesap planı ve işleyişi konularına dair düzenlemelerin yapıldığı bildirilmiştir. Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarına ilişkin olarak gerçek ve güvenli bir şekilde muhasebeleştirilmesi finansal tablolar aracılığıyla yetkili kişilere aktarılan bilgilerin tutarlı ve kıyaslanabilir olması niteliklerini koruyarak gerçek vaziyetin gösterilmesini sağlamak ve işletmelerde yapılan denetimi kolay hale getirmek, yapılan bu düzenlemelerin amaçlarındandır. Bunun yanında bu düzenlemeler, muhasebe bilgilerine ilişkin karar alma yetkisinde bulunan yetkili kişilere gerekli ve doğru bir şekilde aktarılmasına, farklı işletmeler ile aynı işletmelerin başka dönemlerine ilişkin karşılaştırmaların yapılmasına, finansal tablolarda bulunan hesap isimlerinin herkese göre benzer anlam ifade etmesine, muhasebe terim bütünlüğünün oluşmasını sağlamak amacıyla açık ve net olmasına, işletmeler ve ilgili kişilere ilişkin güven faktörünün doğmasına özgü olması sebebi ile muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ile getirilmiş olan usul ve esaslara uymak zorunlu duruma gelmiştir. Vergi Usul Kanununun 353. maddesinde tek düzen hesap planına uyulmamasının cezası özel usulsüzlük cezası olarak belirtilmiştir. Vergi incelemeleri sonucunda, tek düzen hesap planına ve muhasebe standartlarına uyulmadığına dair bir tespit yapılırsa, mükelleflere verilen özel usulsüzlük cezaları gerekli yargı organları tarafınca onaylanır. Meslek mensupları, bu konuya özellikle dikkat etmeli ve muhasebe kayıtları yapılan tek düzen hesap planına ve muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerine uymalıdır (Tolu, 2019).

4.4 Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirme

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu, 1956 senesinde yürürlüğe girmiş ve o zamana ilişkin ticari etkinliklere yanıt verebilmek bakımından oldukça mühim özelliklere sahip düzenlemeler getirmiştir fakat globalleşme ile birlikte meydana gelen yeniliklerin karşısında verimsiz olmuştur. Bu nedenle Türk ticaret hayatını yıllarca düzenleyen 6762 sayılı eski TTK; 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlükten kaldırılarak 6102 sayılı yeni TTK yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı yeni TTK, iş hayatına dair birçok yeniliği de beraberinde getirdi (Yürekli ve Solak, 2018).

Vergisel yükümlülükleri yerine getirmek amacı ile kayıt altına alınan muhasebe düşüncesi yeni TTK ile birlikte terk edilmiş ve muhasebenin temel fonksiyonu olarak tanımlanan yönetime ve ticari işletmeyle ilişkili olarak üçüncü şahıslara mali durum konusunda uluslararası standartlar dahilinde raporlama hazırlayarak bilginin doğru aktarılması amacı ön plana çıkmıştır. Yani yeni TTK gereğince muhasebe bundan sonra vergi kanunları dahilinde değil de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarının niteliğini tercüme eden Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Finansal Raporlama Standartlarına göre kayıt altına alınacaktır. Yeni TTK muhasebe ve denetim meslekleri bakımından mesleğin önem derecesini meydana çıkaran, yeni iş sahalarıyla birlikte muhasebe mesleğinin vergi muhasebeciliğinden bilgi muhasebeciliği haline dönüştüren bir dönüm noktası oluşturmuştur. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların günümüz ile uyumlu ve küresel niteliğe sahip muhasebe standartlarına uygun özelliklere sahip olmasını sağlamak temel amaçlarındandır. Bu amaçla, yeni Türk Ticaret Kanunu işletmeleri TMS/IFRS tablolarını düzenlemek zorunda bırakmaktadır (Uluslan, Eren ve Köylü, 2012).

İşletmeler öncelikli olarak muhasebe bilgi sistemi üzerinde faaliyette bulunan kişiler yasal mevzuatı sürekli olarak takip etmeli ve gerçekleşen değişikliklere uyum sağlamalıdırılar. Bu sebeple çalışan kişilerin bilhassa son dönemde uluslararası standartlar göz önünde bulundurularak oluşturulmuş olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu dikkate alınmalı ve ticari faaliyetlerle alakalı kayıtların sisteme girilmesi, ticari belgelerin onaylatılması, ticari işlemlerin güvenilir, açık bir biçimde ve zamanında raporlanması hususuna dikkat etmelidirler (Kefe, 2013).



5. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBEDE YAPILAN HATALARIN VERGİLEMEYE ETKİSİNE YÖNELİK TUTUMUNUN İNCELENMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

5.1 Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada temel amaç; İstanbul ilinde faaliyette bulunan, muhasebe hatalarının ve hataların vergilemeye etkisine bağlı olarak muhasebe meslek mensuplarının düşüncelerinin belirlenmesi ve bu düşüncelerin, katılımcıların demografik özellikleri arasında anlamlı bir farka sahip olup olmadığının belirlenmesidir. Çalışma kapsamında, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hatalarına bakışına, vergi düzenlemelerinin muhasebe hatalarına olan etkisine ve muhasebe hatalarının vergilemeye olan etkisini belirlemeye yönelik bir araştırma gerçekleştirilmiştir.

5.2 Araştırma Kapsamı ve Veri Toplama Aracı

Araştırmada muhasebe mesleğinde faaliyet gösteren kişilere yönelik web tabanlı anket çalışması yapılmıştır. Araştırmanın evrenini İstanbul'da muhasebe mesleğinde faaliyet gösteren tüm muhasebeciler oluşturmaktadır. Örneklem ise bu çalışmaya katılmaya gönüllü olan 110 kişiden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında İstanbul'da muhasebe mesleğinde faaliyette bulunan tüm muhasebeciler hedef alındığından dolayı hedef kitlenin büyüklüğüne ilişkin tahminde bulunmak mümkün değildir.

Sosyal bilimler alanında yapılmakta olan araştırmalara ilişkin 30-500 arası örneklem bulunması yeterli sayılmaktadır bu doğrultuda ulaşılan örneklem sayısı araştırmamız için yeterli seviyededir (Altunışık, Coşkun, Bayraktaroğlu ve Yıldırım, 2007).

Araştırma çerçevesinde hazırlanmış olan anket, internet aracılığıyla meslek mensuplarına ulaşılarak cevapları alınmıştır. Muhasebe mesleğinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına elektronik ortamlar aracılığı ile ulaşılarak 110 kişiden geri dönüş

sağlanmış ve bu meslek mensupları anketi cevaplamıştır. Araştırmada ulaşılan sonuçlar, 110 meslek mensubuna ilişkin anket verileri ile sınırlıdır.

Araştırma için 21 sorudan hazırlanan bir anket hazırlanmıştır. Anketin ilk 4 sorusu ankete katılanların demografik özellikleri ile ilgilidir. Diğer 17 soru ise muhasebe hatalarının nedenleri ve vergilemeye etkisiyle ilgili sorulardır. Bu sorularda 5’li likert tipi ölçek kullanılmıştır. Katılımcılara farklı ifadeler yönetilmiş ve meslek mensuplarının ne derecede bu ifadelere katıldıklarının cevabı alınmıştır.

Ankette yer alan 17 adet yargı cümlesine verilen cevapların katılma durumları; 1= “Kesinlikle Katılmıyorum”, 2= “Katılmıyorum”, 3= “Kararsızım”, 4= “Katılıyorum”, 5= “Kesinlikle Katılıyorum” üzerinden değerlendirmeye tabii tutulmuştur.

5.3 Verilerin Analizi ve Kullanılan Yöntem

Anket sonucunda elde edilen verilerin değerlendirilmesi SPSS 20.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programı ile yapılmıştır. Katılımcıların demografik özellikleri ve anket formunda yer alan her bir ifade için verilen cevapların oranı betimleyici istatistiklerden frekans ve yüzde şeklinde açıklanmıştır. Ölçeğin güvenilirliğini tespit etmek için güvenilirlik analizi, normallik dağılımını belirlemek için Kolmogorov-Smirnov^a testi uygulanmıştır ve hipotez testlerinin yapılması doğrultusunda Bağımsız Örneklem T Testi ve Tek Yönlü ANOVA Testi gerçekleştirilmiştir. Sonuçlar %95 güven aralığında, anlamlılık $p < 0,05$ düzeyinde kabul edilmiştir.

İlk olarak araştırma anketinin güvenilirlik düzeyinin tespit edilmesi amacı ile güvenilirlik analizi yapılmış ve güvenilirlik katsayısı Cronbach Alpha değeri 0,659 olarak saptanmıştır. Alpha değeri güvenilirlik aralıkları aşağıdaki gibidir (Kalaycı, 2016):

$0.00 \leq \alpha \leq 0.40$ ölçek güvenilir değil

$0.40 \leq \alpha \leq 0.60$ ölçek güvenilirliği düşük

$0.60 \leq \infty \leq 0.80$ ölçek oldukça güvenilir

$0.80 \leq \infty \leq 1.00$ yüksek derecede güvenilirdir.

Bu güvenilir aralıklarına bakıldığında anketin oldukça güvenilir düzeyde olduğu anlaşılmaktadır.

Daha sonra ankete katılım gösteren muhasebe meslek mensuplarından elde edilen verilerin normallik dağılımına sahip olup olmadığını saptamak amacı ile normallik testlerinden Kolmogorov-Simirnov^a testi uygulanmıştır.

Tablo.1. Normallik Testi Sonucu

	Kolmogorov Simirnov ^a Testi		
	İstatistik Ortalaması	Kişi Sayısı	P Değeri
Görüşler	0,109	110	0,061

Tablo 1’de görüldüğü üzere $p=0,061>0,05$ olması verilerimizin normal dağılıma uygun olduğunu göstermektedir, bu doğrultuda parametrik testler uygulanacaktır.

5.4 Araştırmanın Modeli Değişkenleri ve Hipotezleri

Tablo.2. Araştırmanın Modeli

<u>Demografik Faktörler</u>		Muhasebe Hataları ve Vergilemeye Etkisi
Cinsiyet	H₁ 	
Yaş		
Eğitim		
Tecrübe		

Araştırma modeli Tablo 2’de görüldüğü gibidir. Bu doğrultuda çalışmanın bağımlı ve bağımsız değişkenleri aşağıdaki gibidir:

- Bağımsız Değişken: Demografik Faktörler: Cinsiyet, yaş, eğitim durumu, tecrübe
- Bağımlı Değişken: Muhasebe Hataları ve Vergilemeye Etkisi

Araştırma çerçevesinde ana hipotez “H₁: Demografik faktörler ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.” biçiminde belirlenmiştir. Bu doğrultuda alt hipotezler aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

- H_{1a} : Cinsiyet durumu ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.
- H_{1b} : Yaş durumu ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.
- H_{1c} : Eğitim durumu ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.
- H_{1d} : Tecrübe durumu ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.

5.5 Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Ankette ilk olarak muhasebe meslek mensuplarının kişisel bilgileri, eğitim ve tecrübe durumları saptanmıştır.

5.5.1 Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi

Araştırma çerçevesinde ilk olarak anketi dolduran katılımcıların demografik özellikleri belirlenmeye çalışılarak katılımcılara; “Cinsiyet, yaş, öğrenim durumu ve mesleki tecrübe gibi sorular sorulmuştur. Aşağıda sırayla katılımcıların demografik özelliklerinin tablo olarak dağılımı görülmektedir.

Tablo.3. Katılımcıların Cinsiyet Durumuna Göre Dağılımı

Soru 1. Katılımcıların cinsiyeti		
Cinsiyet	Frekans	Yüzde (%)
Erkek	74	67,3
Kadın	36	32,7
Toplam	110	100

Araştırmaya toplamda 110 kişi katılmıştır. Tablo 3’de görüldüğü gibi katılımcıların %67,3’ü (74) erkeklerden, %32,7’si (36) kadınlardan oluşmaktadır. Bu verilerden anlaşıldığı üzere muhasebe meslek mensuplarının çoğu erkeklerden oluşmaktadır.

Tablo.4. Katılımcıların Yaş Durumuna Göre Dağılımı

Soru 2. Katılımcıların yaşı		
Yaş	Frekans	Yüzde
18-21	3	2,7
22-25	16	14,5
26-29	19	17,3
30-34	26	23,6
35 ve üzeri	46	41,8
Toplam	110	100

Ankete katılım gösteren meslek mensuplarının yaş dağılımının yer aldığı grafik Tablo 4’de görüldüğü gibidir. Tabloyu incelediğimizde katılımcıların %23,6’sı 30-34 yaş aralığında, %41,8’inin ise 35 ve üzeri yaş aralığında olduğu görülmektedir. Bu sonuç anketimize katılan meslek mensuplarının çoğunluğunun 30 ve üzeri yaş aralığında olduğunu göstermektedir.

Tablo.5. Katılımcıların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

Soru 3. Katılımcıların eğitim durumu		
Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde
Önlisans	9	8,2
Lisans	75	68,2
Lisansüstü	26	23,6
Toplam	110	100

Tablo 5’de meslek mensuplarının eğitim seviyelerine ait dağılımlara yer verilmiştir. Tabloda da görüldüğü gibi meslek mensuplarının %68,2’si lisans mezunu, %23,6’sı ise lisansüstü mezundur. Önlisans mezunlarının oranı %8,2’dir.

Bu verilerden anlaşılabacağı üzere ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının çoğunluğunun lisans ve lisansüstü eğitim aldığı ve eğitim düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo.6. Katılımcıların Tecrübe Durumuna Göre Dağılımı

Soru 4. Katılımcıların iş tecrübesi durumu		
İş Tecrübesi	Frekans	Yüzde
0-5 yıl	35	31,8
6-15 yıl	41	37,3
16-25 yıl	21	19,1
26 ve üzeri	13	11,8
Toplam	110	100

Tablo 6’da yer alan sonuçlara göre katılımcıların %31,8’i 5 yıl ve daha kısa, %37,3’ü 6-15 yıl arasında, %19,1’i 16-25 yıl arasında ve 11,8’i 26 ve üzeri yıl arasında mesleklerini sürdürmektedirler.

5.5.2 Meslek Mensuplarının Muhasebe Hatalarına ve Hataların Vergilemeye Etkisine İlişkin İfadelere Katılma Durumuna İlişkin Sonuçların Değerlendirilmesi

Anketin bu bölümünde katılımcılara türlü ifadeler yönetilmiş ve muhasebe meslek mensuplarının bu ifadelere ne derece katılıp katılmadığının yanıtı alınmıştır.

Tablo.7. Soru 5’e Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 5. Muhasebede yapılan hatalar bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	3,6
Katılmıyorum	11	10,0
Kararsızım	7	6,4
Katılıyorum	55	50,0
Kesinlikle Katılıyorum	33	30,0

Bu ifadeye katılanların oranı ile 55 kişi ile %50,0'dır. Kesinlikle katılanların oranı 33 kişi ile %30,0'dur. Katılmayanların oranı 11 kişi ile %10,0'dur. Kararsızların oranı 7 kişi ile %6,4 'tür. Kesinlikle katılmayanların oranı ise 4 kişi ile %3,6'dır.

Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının yeterli bilgiye sahip olmaması muhasebede yapılan hataların oluşmasında etkili olmaktadır.

Tablo.8. Soru 6'ya Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 6. Muhasebede yapılan hatalar dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	5	4,5
Katılmıyorum	6	5,5
Kararsızım	12	10,9
Katılıyorum	57	51,8
Kesinlikle Katılıyorum	30	27,3

Bu soruya katılanların oranı 57 kişi ile %51,8, kesinlikle katılanların oranı 30 kişi ile %27,3'tür. Kararsız olanlar 12 kişi ile %10,9'dur. Katılmayanların oranı 6 kişi ile %5,5, kesinlikle katılmayanlar 5 kişi ile %4,5 olmuştur.

Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının dikkatsiz davranması muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkili bir rol oynadığı görülmektedir.

Tablo.9. Soru 7'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 7. Meslek mensubunun hata yapmasının nedeni iş yoğunluğunun fazla olmasıdır.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,8
Katılmıyorum	13	11,8
Kararsızım	9	8,2
Katılıyorum	44	40,0
Kesinlikle Katılıyorum	42	38,2

Bu ifadeye katılanların oranı 44 kişi ile %40,0, kesinlikle katılanların oranı 42 kişi ile %38,2 olmuştur. Katılmayanların oranı 13 kişi ile %11,8, kararsız olanlar 9 kişi ile %8,2, kesinlikle katılmayanların oranı ise 2 kişi ile %1,8'dir.

Bu sonuçlardan da anlaşılacağı üzere meslek mensubunun iş yoğunluğunun fazla olması muhasebe hatalarına sebebiyet vermektedir.

Tablo.10. Soru 8'e Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 8. Meslek mensubunun kullandığı teknolojinin yetersiz kalmasından dolayı muhasebe hataları meydana gelmektedir.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	10	9,1
Katılmıyorum	31	28,2
Kararsızım	19	17,3
Katılıyorum	34	30,9
Kesinlikle Katılıyorum	16	14,5

34 kişi %30,9 oranla bu ifadeye katıldığını belirtmiştir, 31 kişi ise %28,2 oranla katılmadığını belirtmiştir. Kararsız olanlar 19 kişi ile %17,3, Kesinlikle katılanlar 16 kişi ile %14,5, kesinlikle katılmayanlar ise 10 kişi ile %9,1 oranına sahiptir.

Bu sonuçlara göre katılımcılardan 34'ü kullanılan teknolojinin yetersiz olmasından dolayı hataların oluştuğu düşüncesine katılırken, katılımcıların 31'i bu yargıya katılmadığını belirtmiştir. Bu durumda bu yargıya katılmayan katılımcılar muhasebe kayıtlarını ve işlemlerini yaparken kullanmış oldukları bilgisayarların ve muhasebe paket programlarının yeterli düzeyde olması, muhasebedeki hataların oluşmasında sadece bunun bir etken olmadığı, bunun haricinde farklı etkenlerin de olabileceği yönünde cevap vermeleri muhtemel bir durum olabilir.

Tablo.11. Soru 9'a Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 9. Müşterilerden gelen hatalı ve yanlış bilgilerden kaynaklı muhasebe hataları meydana gelmektedir.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	0,9
Katılmıyorum	12	10,9
Kararsızım	6	5,5
Katılıyorum	56	50,9
Kesinlikle Katılıyorum	35	31,8

Bu yargıya katılanların oranı 56 kişi ile %50,9'dur. Kesinlikle katılanlar 35 kişi ile %31,8 oranındadır. Katılmayanlar 12 kişi ile %10,9'dur. Kararsız olanlar 6 kişi ile %5,5 iken kesinlikle katılmayanlar ise 1 kişi ile %0,9 oranındadır.

Katılımcıların büyük bir çoğunluğu muhasebede yapılan hatalarda müşterilerden gelen hatalı ve yanlış verilerin bir etken olduğu kanısındadır.

Tablo.12. Soru 10'a Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 10. Mesleki bilgi düzeyinin artması hata yapma oranını azaltır.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,8
Katılmıyorum	6	5,5
Kararsızım	7	6,4
Katılıyorum	47	42,7
Kesinlikle Katılıyorum	48	43,6

Bu yargıya katılanlar 47 kişi ile %42,7 oranında, kesinlikle katılanlar 48 kişi ile 43,6 oranındadır. Kararsız kalanlar 7 kişi ile %6,4 iken katılmayanların oranı 6 kişi ile 5,5'tir. Kesinlikle katılmayan 2 kişi ile %1,8'dir.

Bu sonuçlar doğrultusunda mesleki bilgi düzeyinin artması hata yapma oranını azaltacaktır yargısının kabul düzeyinin yüksek olduğu şeklinde yorumlanabilir ve meslek mensupları mesleki tecrübeye önem vermektedir.

Tablo.13. Soru 11'e Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 11. Meslek mensubunun hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile alakası yoktur.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	28	25,5
Katılmıyorum	47	42,7
Kararsızım	16	14,5
Katılıyorum	14	12,7
Kesinlikle Katılıyorum	5	4,5

Katılmıyorum diyenlerin oranı 47 kişiyle %42,7'dir. Kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı 28 kişiyle %25,5'dir. Kararsızım diyenlerin oranı 16 kişiyle %14,5'tir. Katılanlar 14 kişidir ve oranları ise %12,7'dir. Son olarak kesinlikle katılanların oranı 5 kişiyle %4,5'tir.

Bu sonuçlar doğrultusunda ifadeye katılmayanların oranı oldukça yüksektir. Meslek mensupları hataların bilgisizlik ve tecrübesizlikten dolayı oluştuğu kanısındadır.

Tablo.14. Soru 12'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 12. Meslek mensubu yeteri kadar önlem alıp özen gösterse de yapılan hatalar engellenemez.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	14	12,7
Katılmıyorum	36	32,7
Kararsızım	17	15,5
Katılıyorum	29	26,4
Kesinlikle Katılıyorum	14	12,7

Bu ifadeye katılmayanların oranı 36 kişiyle %32,7'dir. Katılıyorum diyenlerin oranı 29 kişiyle %26,4'tür. Kararsız kalanların oranı 17 kişiyle %15,5 iken, kesinlikle katılan 14 kişi ve kesinlikle katılmayan 14 kişi %12,7 ile aynı orana sahiptirler.

Katılımcılara yöneltilen bu soruda katılmayanların oranı daha fazla olsa da katılanların oranı da oldukça fazladır.

Tablo.15. Soru 13'e Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 13. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bazı muhasebe hatalarının meydana gelme riski azalmıştır.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	2,7
Katılmıyorum	9	8,2
Kararsızım	6	5,5
Katılıyorum	62	56,4
Kesinlikle Katılıyorum	30	27,3

Katılımcılardan 62 kişi %56,4 oranla bu yargıya katılıyorum demiş, 30 kişi ise %27,3 oranla kesinlikle katıldığını belirtmiştir. Katılmıyorum diyen 9 kişi ile %8,2 oranına sahip iken kararsız olanlar 6 kişi ile %5,5 oranına sahiptir. Kesinlikle katılmayanlar 3 kişi olup %2,7 oranındadır.

Rakamlar doğrultusunda, teknolojinin gelişmesi ile hataların azaldığı kanısı kabul görmüştür.

Tablo.16. Soru 14'e Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 14. Denetimin yetersiz olması hataların ortaya çıkmasında veya hataların yapılmasında etkilidir.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	4	3,6
Katılmıyorum	10	9,1
Kararsızım	3	2,7
Katılıyorum	67	60,9
Kesinlikle Katılıyorum	26	23,6

Bu ifadeye katılanlar 67 kişi ile %60,9 oranındadır, kesinlikle katılanların oranı ise 26 kişi ile %23,6'dır. Katılmıyorum diyenler 10 kişi ile %9,1 oranında, kesinlikle katılmayanlar 4 kişi ile %3,6 oranındadır. Kararsızım diyenler ise 3 kişi ile %2,7 oranına sahiptir.

Bu sonuçlara göre denetimin yetersiz olmasının hatalar üzerinde etkili olduğu katılımcıların büyük bir çoğunluğu tarafından kabul görmüştür.

Tablo.17. Soru 15'e Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 15. Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili ve yeterli bir denetim olduğunu göstermez.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	0,9
Katılmıyorum	22	20,0
Kararsızım	22	20,0
Katılıyorum	45	40,9
Kesinlikle Katılıyorum	20	18,2

Katılıyorum diyenler 45 kişi ile %40,9 oranındadır. Kararsız kalan 22 kişi ve katılmıyorum diyen 22 kişi %20,0 ile aynı orandadır. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 20 kişi ile %18,2'dir. Kesinlikle katılmıyorum diyen ise 1 kişi ile %0,9 oranına sahiptir.

Bu sonuçlara göre katılımcıların çoğunluğu muhasebenin sık denetime tabii tutulmasının etkili bir denetim olmadığı görüşüne çoğunlukla katılmışlardır.

Tablo.18. Soru 16'ya Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 16. Vergi dönemlerinde yapılacak olan düzenlemeler hata yapma oranını düşürecektir.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	5,5
Katılmıyorum	15	13,6
Kararsızım	24	21,8
Katılıyorum	43	39,1
Kesinlikle Katılıyorum	22	20,0

Katılıyorum diyenler 43 kişi ile %39,1 oranında, kesinlikle katılıyorum diyenler 22 kişi ile %20,0 oranındadır. Kararsız olanların oranı 24 kişi ile %21,8'dir. Katılmıyorum diyenler 15 kişi ile %13,6 oranına sahiptir ve kesinlikle katılmıyorum diyenler 6 kişi ile 55,5 oranındadır.

Bu sonuçlar doğrultusunda vergi dönemlerinde yapılacak düzenlemelerin hata yapma oranının azalacağı görüşüne meslek mensuplarının çoğunluğu katılmıştır.

Tablo.19. Soru 17'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 17. Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	1	0,9
Katılmıyorum	7	6,4
Kararsızım	5	4,5
Katılıyorum	46	41,8
Kesinlikle Katılıyorum	51	46,4

Soru 17'ye katılıyorum diyenler 46 kişi ile %41,8 oranında, kesinlikle katılıyorum diyenler 51 kişi ile %46,4 oranındadır. Katılmayanların oranı 7 kişi ile %6,4'tür. Kararsız olan 5 kişi %4,5 oranına sahiptir ve kesinlikle katılmayanların oranı 1 kişi ile %0,9'dur.

Muhasebe meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu, muhasebede yapılan hataların mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesi durumunun hata yapılmasında önemli bir faktör olduğu kanısındadır. Bu sonuçlardan meslek mensuplarının, vergi mevzuatın sık sık değişmesinden rahatsız oldukları sonucuna da varabiliriz.

Tablo.20. Soru 18'e Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 18. Ülkemizin vergi uygulamaları ve vergi oranları muhasebe hataları üzerinde etkili olmaktadır.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	3	2,7
Katılmıyorum	15	13,6
Kararsızım	20	18,2
Katılıyorum	45	40,9
Kesinlikle Katılıyorum	27	24,5

Bu ifadeye katılanların oranı 45 kişiyle %40,9'dur. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı ise 27 kişiyle %24,5'tir. Kararsızım diyenlerin oranı 20 kişiyle %18,2 iken, katılmayanların oranı 15 kişi ile %13,6 oranındadır. Son olarak kesinlikle katılmıyorum diyen 3 kişi %2,7 oranına sahiptir.

Sonuçlar ülkemizdeki vergi uygulamalarının ve vergi oranlarının hatalar üzerinde büyük bir rol oynadığını ortaya koymaktadır.

Tablo.21. Soru 19'a Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 19. Mükellefin ödeyecek olduğu verginin doğru tahakkuk etmesi halinde bilimsel ve usul hataları bir önem arz etmez.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	5,5
Katılmıyorum	42	38,2
Kararsızım	21	19,1
Katılıyorum	25	22,7
Kesinlikle Katılıyorum	16	14,5

Bu ifadeye katılmayanların oranı 42 kişi le %32,2dir. Katılıyorum diyenlerin oranı ise 25 kişiyle %22,7'dir. Kararsızım diyenlerin oranı 21 kişi le %19,1 iken, kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 16 kişi ile %14,5'tir. Son olarak kesinlikle katılmıyorum diyen 6 kişi ile %2,7 oranındadır.

Bu sonuçlara göre katılımcıların çoğunluğa bu görüşe katılmamıştır ve mükellefin ödeyecek olduğu verginin doğru tahakkuk etmiş olsa dahi bilimsel veya usul hatalarının önemli olduğu kanısındadırlar.

Tablo.22. Soru 20'ye Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 20. Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin vergilemeye etkisi vardır.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	1,8
Katılmıyorum	10	9,1
Kararsızım	17	15,5
Katılıyorum	62	56,4
Kesinlikle Katılıyorum	19	17,3

Katılımcıların bu ifadeye katılma oranı 62 kişi le %56,4'tür. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 19 kişiyle %17,3'tür. Kararsız olanların oranı 17 kişi le %15,5 iken, kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı 10 kişi ile %9,1'dir. Kesinlikle katılmıyorum diyenler ise 2 kişi ile %1,8 oranındadır.

Bu sonuçlar doğrultusunda muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin vergilemeye büyük bir etkisinin olduğunu söylenebilir.

Tablo.23. Soru 21'e Verilen Yanıtların Dağılımı

Soru 21. Muhasebe hesaplarındaki hataların, vergi matrahının tespitinde önemli etkisi vardır.		
	Frekans	Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	6	5,5
Katılmıyorum	5	4,5
Kararsızım	8	7,3
Katılıyorum	63	57,3
Kesinlikle Katılıyorum	28	25,5

Katılımcılardan bu ifadeye katılıyorum diyenlerin oranı 63 kişi le %57,3'tür. Kesinlikle katılıyorum diyenlerin oranı 28 kişi le %25,5'tir. Kararsız olanlar 8 kişi ile %7,3 oranına sahip iken, kesinlikle katılmıyorum diyenlerin oranı 6 kişi ile %5,5'tir. Katılmıyorum diyenler ise 5 kişi ile %4,5 oranındadır.

Bu rakamlar doğrultusunda muhasebedeki hatalarının vergi matrahının tespitinde etkisinin oldukça fazla olduğu söylenebilir.

5.6 Farklılık Analizleri

Araştırma çerçevesinde daha önce belirlenen hipotezlerin test edilmesi amacı ile, ankette yer verilen ifadeler için muhasebe meslek mensuplarının demografik faktörlerine ait farklılık analizleri test edilmiştir. Değişken grup sayısı iki olan demografik faktörler için Bağımsız Örneklem T Testi, değişken grup sayısı ikinin üzerinde olan demografik faktörler için ise Tek Yönlü ANOVA Testi kullanılmıştır.

Tablo.24. Cinsiyet durumuna göre Bağımsız T Testi sonuçları

İfade	Cinsiyet	Ort.	t	sd	Sig. (2-yönlü)
1- Muhasebede yapılan hatalar bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır.	Erkek	3,86	-,896	108	,372
	Kadın	4,06			
2- Muhasebede yapılan hatalar dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	Erkek	3,84	1,204	108	,231
	Kadın	4,08			
3-Meslek mensubunun hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasıdır.	Erkek	4,04	,447	108	,656
	Kadın	3,94			
4-Meslek mensubunun kullandığı teknolojinin yetersiz kalmasından dolayı muhasebe hataları meydana gelmektedir.	Erkek	3,12	-,178	108	,859
	Kadın	3,17			
5-Müşterilerden gelen hatalı ve yanlış bilgilerden kaynaklı muhasebe hataları meydana gelmektedir.	Erkek	4,03	,140	108	,889
	Kadın	4,00			
6-Mesleki bilgi düzeyinin artması hata yapma oranını azaltır.	Erkek	4,26	,778	108	,438
	Kadın	4,11			
7- Meslek mensubunun hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile alakası yoktur.	Erkek	2,30	,207	108	,836
	Kadın	2,25			
8- Meslek mensubu yeteri kadar önlem alıp özen gösterse de yapılan hatalar engellenemez.	Erkek	2,88	,683	108	,496
	Kadın	3,06			
9- Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bazı muhasebe hatalarının meydana gelme riski azaltmıştır.	Erkek	3,84	-2,165	108	,033*
	Kadın	4,25			
10-Denetimin yetersiz olması hataların ortaya çıkmasında ve hataların yapılmasında etkilidir.	Erkek	3,92	,011	108	,991
	Kadın	3,92			

11-Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili ve yeterli bir denetim olduğunu göstermez.	Erkek	3,62	,973	108	,333
	Kadın	3,42			
12- Vergi dönemlerinde yapılacak olan düzenlemeler hata yapma oranını düşürecektir.	Erkek	3,45	-1,338	108	,184
	Kadın	3,75			
13-Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir.	Erkek	4,24	-3,45	108	,731
	Kadın	4,31			
14-. Ülkemizin vergi uygulamaları ve vergi oranları muhasebe hataları üzerinde etkili olmaktadır.	Erkek	3,68	-,517	108	,606
	Kadın	3,78			
15- Mükellefin ödeyecek olduğu verginin doğru tahakkuk etmesi halinde bilimsel ve usul hataları bir önem arz etmez.	Erkek	3,01	-,173	108	,863
	Kadın	3,06			
16-Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin, vergilemeye etkisi vardır.	Erkek	3,66	-2,315	108	,023*
	Kadın	4,03			
17-Muhasebe hesaplarındaki hataların, vergi matrahının tespitinde önemli etkisi vardır.	Erkek	3,80	-2,491	108	,014*
	Kadın	4,19			

“H_{1a} : Cinsiyet durumu ile ölçekte bulunan ifadelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.” Hipotezinin test edilmesi amacıyla, Bağımsız Örneklem T Testi yapılmıştır. Tablo 24’de yer verilen analiz sonuçlarına bakıldığında 3 ifade için anlamlı farklılık olduğu saptanmıştır. Bu ifadeler şunlardır:

- “9- Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bazı muhasebe hatalarının meydana gelme riski azaltmıştır.” İfadesi (t=-2,165; p=0,033);
- “16-Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin, vergilemeye etkisi vardır.” ifadesi (t=-2,315; p=0,023);
- “17-Muhasebe hesaplarındaki hataların, vergi matrahının tespitinde önemli etkisi vardır.” İfadesi (t=-2,491; p=0,014).

Tablo 24’de görüldüğü gibi, anlamlı bir ilişki tespit edilen her bir ifade için kadın katılımcıların erkek katılımcılara oranla katılma düzeyleri daha yüksektir. Bu sonuçlar doğrultusunda, “H_{1a} : Cinsiyet durumu ile ölçekte bulunan ifadelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.” hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo.25. Yaş Durumuna Göre Tek Yönlü ANOVA Testi sonuçları

İfadeler		Kareler Toplamı	Sd	Ort. Karesi	F	Sig.
1-Muhasebede yapılan hatalar bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır.	Gruplar Arası	5,292	4	1,323	1,217	,308
	Gruplar İçi	114,126	105	1,087		
	Toplam	119,418	109			
2-Muhasebede yapılan hatalar dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	Gruplar Arası	3,377	4	,844	,829	,509
	Gruplar İçi	106,887	105	1,018		
	Toplam	110,264	109			
3-Meslek mensubunun hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasıdır.	Gruplar Arası	2,776	4	,694	,616	,652
	Gruplar İçi	118,215	105	1,126		
	Toplam	120,991	109			
4-Meslek mensubunun kullandığı teknolojinin yetersiz kalmasından dolayı muhasebe hataları meydana gelmektedir.	Gruplar Arası	3,436	4	,859	,552	,698
	Gruplar İçi	163,519	105	1,557		
	Toplam	166,955	109			
5-Müşterilerden gelen hatalı ve yanlış bilgilerden kaynaklı muhasebe hataları meydana gelmektedir.	Gruplar Arası	4,824	4	1,206	1,360	,253
	Gruplar İçi	93,139	105	,887		
	Toplam	97,964	109			
6-Mesleki bilgi düzeyinin artması hata yapma oranını azaltır.	Gruplar Arası	2,474	4	,618	,724	,578
	Gruplar İçi	89,717	105	,854		
	Toplam	92,191	109			
7- Meslek mensubunun hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile alakası yoktur.	Gruplar Arası	5,987	4	1,497	1,206	,313
	Gruplar İçi	130,276	105	1,241		
	Toplam	136,264	109			
8- Meslek mensubu yeteri kadar önlem alıp özen gösterse de yapılan hatalar engellenemez.	Gruplar Arası	5,133	4	1,283	,786	,537
	Gruplar İçi	171,421	105	1,633		
	Toplam	176,555	109			
9- Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bazı muhasebe hatalarının meydana gelme riski azalmıştır.	Gruplar Arası	3,469	4	,867	,954	,436
	Gruplar İçi	95,449	105	,909		
	Toplam	98,918	109			

10- Denetimin yetersiz olması hataların ortaya çıkmasında ve hataların yapılmasında etkilidir.	Gruplar Arası	5,018	4	1,254	1,327	,265
	Gruplar İçi	99,246	105	,945		
	Toplam	104,264	109			
11- Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili ve yeterli bir denetim olduğunu göstermez.	Gruplar Arası	,145	4	,036	0,32	,998
	Gruplar İçi	117,028	105	1,115		
	Toplam	117,173	109			
12- Vergi dönemlerinde yapılacak olan düzenlemeler hata yapma oranını düşüreceklerdir.	Gruplar Arası	3,006	4	,752	,588	,672
	Gruplar İçi	134,267	105	1,279		
	Toplam	137,273	109			
13- Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir.	Gruplar Arası	1,468	4	,367	,459	,765
	Gruplar İçi	83,887	105	,799		
	Toplam	85,355	109			
14- Ülkemizin vergi uygulamaları ve vergi oranları muhasebe hataları üzerinde etkili olmaktadır.	Gruplar Arası	,888	4	,222	,188	,944
	Gruplar İçi	123,802	105	1,179		
	Toplam	124,691	109			
15-Mükellefin ödeyecek olduğu verginin doğru tahakkuk etmesi halinde bilimsel ve usul hataları bir önem arz etmez.	Gruplar Arası	4,946	4	1,236	,866	,487
	Gruplar İçi	149,973	105	1,428		
	Toplam	154,918	109			
16- Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin, vergilemeye etkisi vardır.	Gruplar Arası	5,390	4	1,347	1,697	,156
	Gruplar İçi	83,374	105	,794		
	Toplam	88,764	109			
17- Muhasebe hesaplarındaki hataların, vergi matrahının tespitinde önemli etkisi vardır.	Gruplar Arası	1,004	4	,251	,243	,913
	Gruplar İçi	108,414	105	1,033		
	Toplam	109,418	109			

“H_{1b}: Yaş durumu ile ölçekte bulunan ifadeler arasında anlamlı bir fark vardır.” hipotezinin test edilmesi için Tek Yönlü ANOVA testi yapılmıştır. Yapılan analiz neticesinde Tablo 25’de de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının yaşlarına göre ankette yer alan ifadeler katılma düzeylerinde $p > 0,05$ olması sebebiyle

istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bu durumda “H_{1b} : Yaş durumu ile ölçekte bulunan ifadeler arasında anlamlı bir fark vardır.” hipotezi red edilmiştir.

Tablo.26. Eğitim durumuna göre Tek Yönlü ANOVA Testi sonuçları

İfadeler		Kareler Toplamı	Sd	Ort. Karesi	F	Sig.
1-Muhasebede yapılan hatalar bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır.	Gruplar Arası	,048	2	,024	0,21	,979
	Gruplar İçi	119,370	107	1,116		
	Toplam	119,418	109			
2-Muhasebede yapılan hatalar dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	Gruplar Arası	,382	2	,191	,186	,831
	Gruplar İçi	109,882	107	1,027		
	Toplam	110,264	109			
3-Meslek mensubunun hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasıdır.	Gruplar Arası	,995	2	,497	,444	,643
	Gruplar İçi	119,996	107	1,121		
	Toplam	120,991	109			
4-Meslek mensubunun kullandığı teknolojinin yetersiz kalmasından dolayı muhasebe hataları meydana gelmektedir.	Gruplar Arası	1,962	2	,981	,636	,531
	Gruplar İçi	164,993	107	1,542		
	Toplam	166,955	109			
5-Müşterilerden gelen hatalı ve yanlış bilgilerden kaynaklı muhasebe hataları meydana gelmektedir.	Gruplar Arası	,632	2	,316	,348	,707
	Gruplar İçi	97,331	107	,910		
	Toplam	97,964	109			
6- Mesleki bilgi düzeyinin artması hata yapma oranını azaltır.	Gruplar Arası	1,925	2	,962	1,141	,323
	Gruplar İçi	90,266	107	,844		
	Toplam	92,191	109			
7- Meslek mensubunun hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile alakası yoktur.	Gruplar Arası	2,483	2	1,241	,993	,374
	Gruplar İçi	133,781	107	1,250		
	Toplam	136,264	109			
8- Meslek mensubu yeteri kadar önlem alıp özen gösterse de yapılan hatalar engellenemez.	Gruplar Arası	,037	2	,019	,011	,989
	Gruplar İçi	176,517	107	1,650		
	Toplam	176,555	109			

9- Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bazı muhasebe hatalarının meydana gelme riski azaltmıştır.	Gruplar Arası	,405	2	,203	,220	,803
	Gruplar İçi	98,513	107	,921		
	Toplam	98,918	109			
10- Denetimin yetersiz olması hataların ortaya çıkmasında ve hataların yapılmasında etkilidir.	Gruplar Arası	1,080	2	,540	,560	,573
	Gruplar İçi	103,184	107	,964		
	Toplam	104,264	109			
11- Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili ve yeterli bir denetim olduğunu göstermez.	Gruplar Arası	5,482	2	2,741	2,626	,077
	Gruplar İçi	111,691	107	1,044		
	Toplam	117,173	109			
12- Vergi dönemlerinde yapılacak düzenlemeler hata yapma oranını azaltacaktır.	Gruplar Arası	3,176	2	1,588	1,267	,286
	Gruplar İçi	134,097	107	1,253		
	Toplam	137,273	109			
13- Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir.	Gruplar Arası	1,358	2	,679	,865	,424
	Gruplar İçi	83,996	107	,785		
	Toplam	85,355	109			
14- Ülkemizin vergi uygulamaları ve vergi oranları muhasebe hataları üzerinde etkili olmaktadır.	Gruplar Arası	3,515	2	1,758	1,552	,217
	Gruplar İçi	121,176	107	1,132		
	Toplam	124,691	109			
15-Mükellefin ödeyecek olduğu verginin doğru tahakkuk etmesi halinde bilimsel ve usul hataları bir önem arz etmez.	Gruplar Arası	,236	2	,118	,082	,922
	Gruplar İçi	154,682	107	1,446		
	Toplam	154,918	109			
16- Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin, vergilemeye etkisi vardır.	Gruplar Arası	11,650	2	5,825	8,082	,001
	Gruplar İçi	77,114	107	,721		
	Toplam	88,764	109			
17- Muhasebe hesaplarındaki hataların, vergi matrahının tespitinde önemli etkisi vardır.	Gruplar Arası	,752	2	,376	,370	,692
	Gruplar İçi	108,667	107	1,016		
	Toplam	109,418	109			

“ H_{1c} : Eğitim durumu ile ölçekte bulunan ifadelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.” hipotezinin test edilmesi amacı ile Tek Yönlü ANOVA Testi yapılmıştır. Yapılan analiz neticesinde Tablo 26’ya bakıldığında sadece bir ifade anlamlı bir fark olduğu saptanmıştır. Bu ifade “16- Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin, vergilemeye etkisi vardır.” ifadesidir. ($F=8,082$; $p=0,001$). Bu sonuç doğrultusunda, farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için Post Hoc analizlerine bakmamız gerekmektedir. Öncelikle bu ifade için varyans homojenliği testi yapılmıştır ve yapılan varyans homojenliği testi sonucunda gruplar arası varyansın homojen dağıldığı saptanmıştır. Bu sebeple Tukey post hoc testi uygulanmıştır.

Tablo.27. Gruplar Arası Tukey HSD Testi

Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin, vergilemeye etkisi vardır.				
Eğitim	Eğitim	Ortalama Farkları	Std. Hata	p
Önlisans	Lisans	-,858	,299	,014*
	Lisansüstü	-1,303	,328	,000*
Lisans	Önlisans	,858	,299	,014*
	Lisansüstü	-,446	,193	,059
Lisansüstü	Önlisans	1,303	,328	,000*
	Lisans	,446	,193	,059

Gerçekleştirilen ikili karşılaştırma testi neticesinde Tablo 27’de görüldüğü üzere, anlamlı farkın kaynağı olarak önlisans mezunları ile lisans ve lisansüstü mezunları arasında önlisans mezunları lehine olduğu saptanmıştır.

Bu sonuçlar doğrultusunda, “ H_{1c} = Eğitim durumu ile ölçekte bulunan ifadelere verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.” hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo.28. Tecrübe Durumuna Göre Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

İfadeler		Kareler Toplamı	Sd	Ort. Karesi	F	Sig.
1-Muhasebede yapılan hatalar bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır.	Gruplar Arası	1,485	3	,495	,445	,721
	Gruplar İçi	117,933	106	1,113		
	Toplam	119,418	109			
2-Muhasebede yapılan hatalar dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	Gruplar Arası	6,587	3	2,196	2,245	,087
	Gruplar İçi	103,677	106	,978		
	Toplam	110,264	109			
3-Meslek mensubunun hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasıdır.	Gruplar Arası	4,000	3	1,333	1,208	,311
	Gruplar İçi	116,991	106	1,104		
	Toplam	120,991	109			
4-Meslek mensubunun kullandığı teknolojinin yetersiz kalmasından dolayı muhasebe hataları meydana gelmektedir.	Gruplar Arası	,806	3	,269	,171	,915
	Gruplar İçi	166,148	106	1,567		
	Toplam	166,955	109			
5-Müşterilerden gelen hatalı ve yanlış bilgilerden kaynaklı muhasebe hataları meydana gelmektedir.	Gruplar Arası	10,490	3	3,497	4,237	,007*
	Gruplar İçi	87,474	106	,825		
	Toplam	97,964	109			
6- Mesleki bilgi düzeyinin artması hata yapma oranını azaltır.	Gruplar Arası	1,660	3	,553	,648	,586
	Gruplar İçi	90,531	106	,854		
	Toplam	92,191	109			
7- Meslek mensubunun hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile alakası yoktur.	Gruplar Arası	4,789	3	1,596	1,287	,283
	Gruplar İçi	131,474	106	1,240		
	Toplam	136,264	109			
8- Meslek mensubu yeteri kadar önlem alıp özen gösterse de yapılan hatalar engellenemez.	Gruplar Arası	4,591	3	1,530	,943	,423
	Gruplar İçi	171,964	106	1,622		
	Toplam	176,555	109			
9- Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bazı muhasebe hatalarının meydana gelme riski azaltmıştır.	Gruplar Arası	,854	3	,285	,308	,820
	Gruplar İçi	98,064	106	,925		
	Toplam	98,918	109			

10- Denetimin yetersiz olması hataların ortaya çıkmasında ve hataların yapılmasında etkilidir.	Gruplar Arası	1,640	3	,547	,565	,640
	Gruplar İçi	102,624	106	,968		
	Toplam	104,264	109			
11- Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili ve yeterli bir denetim olduğunu göstermez.	Gruplar Arası	,491	3	,164	,149	,930
	Gruplar İçi	116,682	106	1,101		
	Toplam	117,173	109			
12- Vergi dönemlerinde yapılacak düzenlemeler hata yapma oranını azaltacaktır.	Gruplar Arası	1,026	3	,342	,266	,850
	Gruplar İçi	136,247	106	1,285		
	Toplam	137,273	109			
13- Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir.	Gruplar Arası	2,384	3	,795	1,015	,389
	Gruplar İçi	82,970	106	,783		
	Toplam	85,355	109			
14- Ülkemizin vergi uygulamaları ve vergi oranları muhasebe hataları üzerinde etkili olmaktadır.	Gruplar Arası	3,770	3	1,257	1,102	,352
	Gruplar İçi	120,921	106	1,141		
	Toplam	124,691	109			
15- Mükellefin ödeyecek olduğu verginin doğru tahakkuk etmesi halinde bilimsel ve usul hataları bir önem arz etmez.	Gruplar Arası	3,535	3	1,178	,825	,483
	Gruplar İçi	151,383	106	1,428		
	Toplam	154,918	109			
16- Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin, vergilemeye etkisi vardır.	Gruplar Arası	2,516	3	,839	1,031	,382
	Gruplar İçi	86,248	106	,814		
	Toplam	88,764	109			
17- Muhasebe hesaplarındaki hataların, vergi matrahının tespitinde önemli etkisi vardır.	Gruplar Arası	4,035	3	1,345	1,353	,261
	Gruplar İçi	105,383	106	,994		
	Toplam	109,418	109			

“H_{1d}=Tecrübe durumu ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.” hipotezinin test edilmesi amacı ile Tek Yönlü ANOVA Testi yapılmıştır. Yapılan analiz sonuçları doğrultusunda Tablo 28’e bakıldığında sadece bir ifadede anlamlı bir fark olduğu saptanmıştır.

Bu ifade “5-Müşterilerden gelen hatalı ve yanlış bilgilerden kaynaklı muhasebe hataları meydana gelmektedir.” ifadesidir ($F=4,237$; $p=0,007$). Bu ifade üzerine yapılan varyans homojenliği testi sonucunda gruplar arası varyansın homojen olduğu saptanmıştır ve bu doğrultuda Tukey post hoc testi uygulanmıştır.

Tablo.29. Gruplar Arası Tukey HSD testi

Müşterilerden gelen hatalı ve yanlış bilgilerden kaynaklı muhasebe hataları meydana gelmektedir.				
Tecrübe	Tecrübe	Ortalama Farkları	Std. Hata	p
0-5	6-15	,245	,209	,647
	16-25	-,210	,251	,837
	26 ve üzeri	,864	,295	,021*
6-15	0-5	-,245	,209	,647
	16-25	-,454	,244	,250
	26 ve üzeri	,619	,289	,147
16-25	0-5	,210	,251	,837
	6-15	,454	,244	,250
	26 ve üzeri	1,073	,321	,006*
26 ve üzeri	0-5	-,864	,295	,021*
	6-15	-,619	,289	,147
	16-25	-1,073	,321	,006*

Gerçekleştirilen post hoc testi neticesinde Tablo 29’da görüldüğü üzere, farklılığın kaynağının tecrübe durumu 0-5 yıl ile 26 yıl ve üzeri olanlar arasında tecrübesi 0-5 yıl arası olanlar lehine ve tecrübesi 16-25 ve 26 ve üzeri olanlar arasında 16-25 yıl arası olanlar lehine olduğu saptanmıştır.

Bu sonuçlar doğrultusunda, “ H_{1d} = Tecrübe durumu ile ölçekte bulunan ifadeler verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.” hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo.30. Hipotez Testlerinin Sonuçları

Hipotezler	Sonuç
H ₁ : Demografik faktörler ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.	
H _{1a} : Cinsiyet durumu ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.	Kabul
H _{1b} : Yaş durumu ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.	Red
H _{1c} : Eğitim durumu ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.	Kabul
H _{1d} : Tecrübe durumu ile ölçekte bulunan ifadelerle verilen yanıtlar arasında anlamlı bir fark vardır.	Kabul

Tablo 30’da gerçekleştirilen analizlerin neticesinde bulunan sonuçların hipotez testlerine ait özet sonuçlarına yer verilmiştir.

6. SONUÇ

Muhasebe mesleğinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının görüşlerini tespit etmek ve katılım seviyeleri ile demografik özellikleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının belirlenmesi doğrultusunda yapılan bu çalışmaya 110 kişi katılmıştır. Araştırmaya katılanların 74'ü erkek, 36'sı kadındır. En yüksek frekansa sahip yaş grubu 35 ve üzeridir. Katılımcıların çoğunluğu lisans mezunudur. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının 41'i 6-15 yıl arası tecrübeye sahiptir.

Ölçekte yer alan ifadeler doğrultusunda katılımcıların cevapları değerlendirildiğinde, katılımcıların çoğunluğu muhasebe hatalarının bilgisizlikten, iş yoğunluğundan ve müşterilerden gelen hatalı ve yanlış verilerden kaynaklandığını ve teknolojinin gelişmesi ile birlikte hataların azaldığı görüşündedirler. Katılımcılar mesleki tecrübeye büyük önem vermekte ve deneyim arttıkça hataların azaldığı kanısındadırlar. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu, muhasebede yapılan hataların, mevzuatın sık sık değişmesi ve takip edilememesinin bir etken olduğu görüşündedir, bu sonuçlar doğrultusunda meslek mensuplarının bu durumdan rahatsız oldukları söylenebilir. Katılımcılar muhasebe hatalarının vergi uygulamaları ile vergi oranları sebebi ile ortaya çıktığı görüşündedirler. Katılımcıların cevapları doğrultusunda muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin vergilemeye etkisi olduğunun ve muhasebe hatalarının vergi matrahının tespitinde önemli rol oynadığı sonucuna varılmaktadır.

Araştırma sonuçları doğrultusunda meslek mensuplarının cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları ve mesleki tecrübe gibi özellikleri bakımından oluşturulan hipotezlerin t- testi, tek yönlü varyans testi yapılarak analiz edilmesi doğrultusunda, ankete dahil olan muhasebe meslek mensuplarının katılma dereceleri arasında herhangi bir ilişkinin olup olmadığı araştırılmış ve aşağıda yer alan sonuçlara ulaşılmıştır.

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet değişkeni için gerçekleştirilen farklılık analizi neticesinde belli ifadelere verilen görüşlerde anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Kadın katılımcıların erkek katılımcılara göre, teknolojinin gelişmesinin bazı muhasebe hatalarının ortaya çıkma riskini azalttığı, muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin vergilemeye etkisi olduğunu,

muhasabe hesaplarındaki hataların vergi matrahının tespitine önemli etkisi olduğuna daha fazla inanmakta oldukları sonucuna ulaşmıştır.

Katılımcıların yaş grubu değişkeni için gerçekleştirilen farklılık analizi sonucunda ölçekte yer alan ifadeler katılımların düzeyleri yaş grubuna göre istatistiksel olarak herhangi bir farklılık bulunamamıştır.

Meslek mensuplarının eğitim durumu için gerçekleştirilen farklılık analizi neticesinde, muhasabe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin vergilemeye etkisi olduğuna ilişkin olarak önlisans mezunlarının, lisans ve lisansüstü mezunlarına göre katılım düzeyi daha yüksek olduğu saptanmıştır.

Tecrübe durumu değişkeni için gerçekleştirilen farklılık analizi neticesinde, müşterilerden gelen hatalı ve yanlış bilgilerden kaynaklı olarak muhasabe hataları meydana gelmektedir ifadesine ilişkin durumu 0-5 yıl arası tecrübeye sahip olanların 26 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olanlara göre ve 16-25 yıl arası tecrübeye sahip olanların 26 yıl ve üzeri tecrübeye sahip olanlara göre katılım düzeyleri daha yüksek olduğu saptanmıştır.

Bu tez çalışmasında elde edilen bulgular, İstanbul ilinde faaliyette bulunan muhasabe meslek mensuplarına ilişkin olarak yapılan anket çalışmasından toplanan verilerle sınırlı tutulmuştur. Bu sebeple elde edilen sonuçların genelleştirilmesi doğru değildir ve araştırmanın kısıtlı olduğu göz önünde bulundurulmalı ve bu yönüyle ele alınması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Açık, S. (2012). Muhasebe Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (3), 351-366.
- Akçay, A., ve Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi Ve Göstergeleri. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.
- Akdoğan , A. (2011). *Kamu Maliyesi* (14. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2007). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı* (5. Baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Apalı, A. ve Acun, Ö. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetiminin Vergi Uygulamaları Üzerindeki Etkisinin Farkındalığına Yönelik Burdur İlinde Bir Uygulama. *Maliye ve Finans Yazıları Dergisi*, (110), 21-36.
- Aslan , S. (2015). *Finansal Muhasebe* (1. Baskı). İstanbul: Umut Kitap.
- Atmaca, M. ve Çelenk, H. (2011). Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi ile Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (49), 113-125.
- Bakır, M. (2003). *Denetim* (1. Baskı). Rize: Akedemisyen Yayınevi.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*(148), 35-62.
- Benligiray, Y., Cemalcılar, Ö. ve Sürmeli, F. (2015). *Genel Muhasebe* (1. Baskı). Eskişehir: Tc. Anadolu Üniversitesi Yayınları.

- Bilanço İlkeleri. (2014). 11.09.2019, <http://www.muhasibesitesi.com/bilanco-ilkeleri.html> .
- Çolak, M. ve Karahan, M. (2019). Muhasebe Uygulamalarındaki Hata ve Hilelerin Tespiti: Üretim İşletmelerine Yönelik Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3(11), 2290-2305.
- Dönmez, A., Berberoğlu, B. ve Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Abd Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-Ab Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F Dergisi*, (9), 52-78.
- Erdoğan, B. ve Tarhan Mengi, B. (2018). Hata Ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller Ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, (8), 85-106.
- Erol, M. (2008). *Finansal Muhasebe* (3. Baskı). Çanakkale: Orion Kitabevi.
- Gelir Tablosu İlkeleri. (2014). 12.09.2019, <http://www.muhasibesitesi.com/gelir-tablosu-ilkeleri.html> .
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). *Genel Muhasebe* (1. Baskı). Bursa: Alfa Aktüel Yayınları.
- Güredin, E. (2000). *Denetim* (10. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları
- Güzel, A. (2015). *Finansal Muhasebe*. İzmir: İlya Yayınevi.
- Irmak, R., Arslan Kurnaz, G., Çağlayan, B. ve Bal , B. (2002). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*. Ankara: Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları.
- Kalaycı, Ş. (2016). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (7. Baskı). Ankara: Asil Yayınevi.
- Karabınar, S. (2009). *Genel Muhasebe* (7. Baskı). Sakarya: Sakarya Yayıncılık.

- Karapınar, S. (2018). Vergi Kayıplarının Oluşumu ve Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 1(1), 27,37.
- Kefe, İ. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Getirdiği Düzenlemeler. *Elektronik Mesleki Gelişim ve Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 20,33.
- Koç, Ö. E. (2019). Türkiye'de Vergi Yüğü ve Ekonomik Büyüme İlişkisi. *Alanya Akademik Bakış Dergisi*, 3(3), 247,259.
- Küçüksavaş, N. (2006). *Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları* (9. Baskı). İstanbul : Beta Yayınları .
- Muhasebenin Temel Kavramları. (b.t.). 25.03.2020 İSMMO: <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-Muhasebenin-Temel-Kavramlari---4003> .
- Oğuztürk, B. S. ve Ünal, E. K. (2015). Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 7(13), 207,237.
- Organ, İ. ve Çiftçi, T. E. (2019). Emlak Vergisi Özelinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Değerlendirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(1), 79-105.
- Özulucan, A. (2002). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları* (7. Baskı). Ankara : Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi*. (4. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, O. (2003). *Genel Muhasebe* (11. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi .
- Sevilengül, O. (2014). *Genel Muhasebe* (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2015). *Vergi Hukuku* (10. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar. (2005). 11.05.2019,

https://www.verginet.net/dtt/1/TMS8MuhasebePolitikalarıMuhasebeTahminlerindeDegisikliklerve_13901.aspx

Tolu, A. (2019). Vergi İncelemeleri Sonucunda Tek Düzen Hesap Planına Uyulmadığı Gerekçesiyle Kesilen Özel Usulsüzlük Cezaları. 25.03.2020, <https://www.muhasbeweb.com/Vergi-incelemeleri-sonucunda-Tek-Duzen-Hesap--Planina-Uyulmadigi-Gerekcesiyle-Kesilen-Ozel-Usulsuzluk-Cezalari-5747> .

Türk DİL Kurumu Sözlükleri. (b.t.). 11.05.2019, <https://sozluk.gov.tr> .

Uçkaç, M. (2003). *Genel Muhasebe* (1. Baskı). Trabzon: Dilara Yayınevi .

Uluslan, H., Eren, E. ve Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (55) , 11-34.

Uyanık, A. (2019). *Maliye Politikaları* (1. Baskı). İstanbul: Der Yayınları.

Yürekli, E. ve Solak, B. (2018). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Uygulamalarına Etkisini Belirlemeye Yönelik Bir Alan Araştırması. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(2), 235-248.

Ek-1: Anket Formu

Değerli Katılımcı;

Bu anket çalışması Yüksek Lisans tez çalışması çerçevesinde, Muhasebede Yapılan Hataların Vergilemeye Etkisini tespit etmek amacıyla hazırlanmıştır. Ankette bulunan sorular tamamıyla bilimsel bir araştırma için kullanılacaktır ve anketi yanıtlayan kişilerin kimlik bilgilerine ait hiçbir bilgi yer almamaktadır. Değerli vaktinizi ayırıp ankete katıldığınız için çok teşekkür ederiz.

1-) Cinsiyet:

☐ Erkek ☐ Kadın

2-) Yaş:

☐ 18-21 ☐ 22-25 ☐ 26-29 ☐ 30-34 ☐ 35 ve üzeri

3-) Eğitim durumu:

☐ Önlisans ☐ Lisans ☐ Lisansüstü ☐

4-) Tecrübe:

☐ 0-5 ☐ 6-15 ☐ 16- 25 ☐ 26 ve üzeri

Aşağıda belirtilen ifadelere katılma derecenizi belirtiniz.

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

İfadeler	1	2	3	4	5
5. Muhasebede yapılan hatalar bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır.					
6. Muhasebede yapılan hatalar dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.					
7. Meslek mensubunun hata yapmasının nedeni, iş yoğunluğunun fazla olmasıdır.					
8. Meslek mensubunun kullandığı teknolojinin yetersiz kalmasından dolayı muhasebe hataları meydana gelmektedir.					
9. Müşterilerden gelen hatalı ve yanlış bilgilerden kaynaklı muhasebe hataları meydana gelmektedir.					
10. Mesleki bilgi düzeyinin artması hata yapma oranını azaltır.					
11. Meslek mensubunun hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile alakası yoktur.					
12. Meslek mensubu yeteri kadar önlem alıp özen gösterse de yapılan hatalar engellenemez.					
13. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte bazı muhasebe hatalarının meydana gelme riski azalmıştır.					
14. Denetimin yetersiz olması hataların ortaya çıkmasında ve hataların yapılmasında etkilidir.					
15. Muhasebenin çok sık denetime tabii tutulması, etkili/yeterli bir denetim olduğunu göstermez.					
16. Vergi dönemlerinde yapılacak olan düzenlemeler hata yapma oranını düşürecektir.					
17. Vergi mevzuatının sık sık değişmesi ve takip edilememesi muhasebede hataların ortaya çıkmasında etkilidir.					
18. Ülkemizin vergi uygulamaları ve vergi oranları muhasebe hataları üzerinde etkili olmaktadır.					
19. Mükellefin ödeyecek olduğu verginin doğru tahakkuk etmesi halinde bilimsel ve usul hataları bir önem arz etmez.					
20. Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki eksikliklerin, vergilemeye etkisi vardır.					
21. Muhasebe hesaplarındaki hataların, vergi matrahının tespitinde önemli etkisi vardır.					

elif saygın tez

ORIJINALLIK RAPORU

% 17	% 16	% 5	% 10
BENZERLIK ENDEKSI	İNTERNET KAYNAKLARI	YAYINLAR	ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BIRINCIL KAYNAKLAR

1	datavergi.com	İnternet Kaynağı	% 1
2	dspace.balikesir.edu.tr	İnternet Kaynağı	% 1
3	huseyinust.com	İnternet Kaynağı	% 1
4	sbe.kmu.edu.tr	İnternet Kaynağı	% 1
5	Submitted to Bahcesehir University	Öğrenci Ödevi	<% 1