

T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ HATA VE HİLE İLE
İLGİLİ ALGILARININ TESPİTİ: BİR ARAŞTIRMA

Özlem DURGUNBÖCÜ
1530201075

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Doç. Dr. Vesile ÖMÜRBEK

ISPARTA-2017



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI



Öğrencinin Adı Soyadı	Özlem DURGUNBÖCÜ	
Anabilim Dalı	İşletme	
Tez Başlığı	Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Vergi Boyutuyla İncelenmesi: Isparta'da Faaliyet Gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma	
Yeni Tez Başlığı ¹ (Eğer değişmesi önerildi ise)	Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata Ve Hile İle İlgili Algılarının Tespiti: Bir Araştırma	
Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Yüksek Lisans Tez Savunma Sınavında Jürimiz ...14./...09./2017.... tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Yüksek Lisans tezi için; ☒ OY BİRLİĞİ ☐ OY ÇOKLUĞU² ile aşağıdaki kararı almıştır. ☒ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez KABUL edilmiştir. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda tezin DÜZELTİLMESİ³ kararlaştırılmıştır. ☐ Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin REDDEDİLMESİ⁴ kararlaştırılmıştır.		
TEZ SINAV JÜRİSİ	Adı Soyadı/Üniversitesi	İmza
Danışman	Doç. Dr. Vesile ÖMÜRBEK	
Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. Ferhat BİTLİSLİ	
Jüri Üyesi	Yrd. Doç. Dr. Mahmut Sami ÖZTÜRK	
Jüri Üyesi		
Jüri Üyesi		

¹ Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

² OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

³ DÜZELTME kararı için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır.

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM-ÖĞRETİM VE SINAV YÖNETMELİĞİ Madde 28-(4) Tezi hakkında DÜZELTME kararı verilen öğrenci sınav tarihinden itibaren en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur.

⁴ Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.



T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algılarının Tespiti: Bir Araştırma” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Özlem DURGUNBÖCÜ
14.09.2017

ÖZET

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ HATA VE HİLE İLE İLGİLİ ALGILARININ TESPİTİ: BİR ARAŞTIRMA

Özlem DURGUNBÖCÜ

Süleyman Demirel Üniversitesi, İşletme Bölümü, Yüksek Lisans Tezi,
134 sayfa, Eylül, 2017

Danışman: Doç. Dr. Vesile ÖMÜRBEK

Günümüzde teknolojinin her geçen gün gelişmesiyle beraber muhasebe işlemleri de bilgisayar ortamında yapılmaktadır. Muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulmaya başlanmasıyla birlikte hata ve hilenin en az seviyeye indirgenmesine hatta birçok hata ve hilenin ortadan kalkmasına neden olmuştur. Ancak yine de uygulama esnasında hata ve hileler bulunmaktadır.

Muhasebe hatalarını oluşturan işlem ve olaylarda istek veya kasıt unsuru yoktur. Muhasebe hataları genellikle; iş yoğunluğu, dikkatsizlik, bilgisizlik, ihmal, tecrübesizlik ve yeterli özenin gösterilmemesi gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır. Muhasebe hileleri ise, bilinçli olarak yani kasten yapılır. Muhasebe hata ve hileleri arasındaki temel belirleyici fark, kasıt unsurudur. Kasıtlı olarak yapılan temel düzensizlikler hile, kasıt unsuru olmadan yapılan temel düzensizlikler ise, hata olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe hata ve hilelerinin etkilediği en önemli gelir ise vergi gelirleridir. Çünkü ülkemizde vergileme beyan esasına dayalı olarak yapılmaktadır. Mükellef beyanının gerçekleri yansıtabilmesi, etkin bir vergi denetimi yanında kaliteli muhasebe hizmet sunumunu gerekli kılmaktadır. Zira muhasebe meslek mensupları, vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında mali bir köprü görevi görmektedir. Vergi kanunlarının uygulanmasında mükellef ile vergi idaresi arasında önemli bir yeri olan muhasebe meslek mensupları, mükelleflerin vergi bilincinin belirlenmesinde önemli bir role sahiptir.

Bu çalışmada öncelikli olarak muhasebe hata ve hileleri ile ilgili teknik bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra vergi denetimi ve vergileme sürecinde muhasebe meslek mensuplarının rolüne değinilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları, hileleri ve vergi denetimi ile ilgili algılarının tespit edilmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu amaca ulaşmak için Isparta'da faaliyet gösteren, muhasebe meslek mensuplarına yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Elde edilen veriler Tek Örneklem T Testi, Mann Whitney U Testi, Kruskal Wallis Testi gibi istatistiki metotlarla test edilmiş, anketin değerlendirilmesi ile hata, hile ve vergi denetimi ile ilgili ortaya çıkan sonuçlar paylaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Hataları, Muhasebe Hileleri, Vergi Denetimi.

ABSTRACT

IDENTIFY ABOUT ERRORS AND FRAUD PERCEPTIONS OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS: A RESEARCH

Özlem DURGUNBÖCÜ

Süleyman Demirel University, Business Administration, Master's Thesis

134 pages, September, 2017

Cosultant: Asist. Prof. Vesile ÖMÜRBEK

Today, with the development of technology everyday, accounting transactions are being done in computer environment. With the start of accounting records kept in computer environment, mistakes and fraud have been reduced to the minimum level and even many errors and errors have been removed. However, there are still mistakes and frauds during the application.

The transactions or events resulting in accounting errors aren't carried out intentionally. Accounting errors are usually caused by heavy workload, carelessness, lack of knowledge, negligence and lack of experience. On the other hand, accounting frauds are done on purpose. The distinguishing factor between accounting mistakes and frauds is intention. The basic irregularities that are made deliberately frauds, and the basic irregularities that are made without intention are defined as errors.

The most important income that is influenced by accounting errors and frauds is tax revenue. Because the taxation is done by means of tax return. Both effective tax audit and quality accounting service provision are necessary to make sure that the taxpayer's tax return is reliable. In other words accounting professions serve as a financial bridge between the taxpayer and the tax administration. Accounting professionals who play an important role between the taxpayer and the tax administration for the application of tax laws also take responsibility during the process of raising consciousness about tax.

The present study primarily includes theoretical information about accounting errors and frauds. In addition to that, the role of professional accountants in the process of tax audit and taxation has been mentioned. It is aimed to establish and analyze the perceptions of accounting professionals about accounting mistakes, frauds and tax auditing.

In order to achieve this aim, a questionnaire-based survey has been applied on in-service members of profession of accounting in Isparta. The obtained data has been analyzed with statistical methods such as Single Sample T Test, Mann Whitney U Test, Kruskal Wallis Test and the results related to error, fraud and tax audit were shared after the analysis of the results.

Key Words: Accounting Errors, Accounting Fraud, Tax Audit.

İÇİNDEKİLER

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI.....	i
YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR	x
TABLolar DİZİNİ.....	xi
ÖNSÖZ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATALARI

1.1. HATA KAVRAMI.....	3
1.2. MUHASEBE HATALARININ NEDENLERİ.....	4
1.2.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik	4
1.2.2. Dikkatsizlik ve İhmal	5
1.3. MUHASEBE HATALARININ ÇEŞİTLERİ	5
1.3.1. Matematik Hataları	6
1.3.2. Kayıt Hataları	7
1.3.2.1. Rakam Hataları	7
1.3.2.2. Hesap Hataları.....	8
1.3.2.3. Borç ve Alacağın Karıştırılması	9
1.3.3. Nakil Hataları	10
1.3.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları	11
1.3.5. Bilanço Hataları.....	11
1.3.5.1. Değerleme Hataları	12
1.4. Türkiye Muhasebe Standartları 8’ İn Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri ..	13
1.5. VERGİ İNCELEMELERİ SIRASINDA EN ÇOK KARŞILAŞILAN HATALAR	14
1.5.1. Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarında Yapılan Hatalar	14
1.5.2. Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Hatalar	15
1.5.3. Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalarda Karşılaşılan Hatalar	16

1.5.4. Tevkifat (Stopaj) Uygulamasında Karşılaşılan Hatalar	17
1.5.5. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Karşılaşılan Hatalar	18
1.5.6. Muafiyet ve İstisna Uygulamalarına İlişkin Hatalar	18
1.5.7. Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar	19
1.5.8. Vergi Hataları	19

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HİLELERİ

2.1. HİLE KAVRAMI VE MUHASEBE HİLELERİ	21
2.1.1. Muhasebe Hilelerinin Tanımı	21
2.2. MUHASEBE HİLELERİNİN NEDENLERİ	22
2.2.1. İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hilelerinin Nedenleri.....	22
2.2.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri Nedenleri	27
2.3. HİLE ÜÇGENİ.....	28
2.3.1. Baskı	29
2.3.2. Fırsat	30
2.3.3. Kendini Haklı Gösterme Çabaları	31
2.4. MUHASEBEDE HİLE TÜRLERİ	32
2.4.1. Bilinçli Hatalar	32
2.4.2. Kayıt Dışı İşlemler	33
2.4.3. Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar	33
2.4.4. Uydurma Hesaplar Açma	35
2.4.5. Belge Sahtekarlığı	36
2.4.6. Bilançonun Maskelenmesi.....	38
2.4.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek.....	40
2.4.8. Bilgisayar Hileleri	40
2.5. HİLELERİN ORTAYA ÇIKMASINA NEDEN OLAN BELİRTİLER.....	40
2.5.1. Muhasebe İle İlgili Anormallikler	41
2.5.2. İç Kontrol Zayıflıkları	42
2.5.3. Analitik Anormallikler	43
2.5.4. Aşırı Yaşam Biçimleri	43
2.5.5. Olağan Olmayan Davranışlar	44
2.5.6. Şikayetler Uyarılar İmalar	44

2.6.HİLELERİN TESPİT EDİLMESİNDE VE ÖNLENMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER	45
2.6.1. Benford Kanunu	45
2.6.2. Veri Madenciliği.....	47
2.6.3. Kırmızı Bayraklar	49
2.6.4. Analitik İnceleme Prosedürleri.....	50
2.6.5.Sürekli Denetim.....	51
2.6.6. İhbar Hatlarının Oluşturulması.....	52
2.6.7. İşletme İçerisinde Dürüst ve Etik Kültürlerinin Oluşturulması.....	53
2.6.8. İşletmelerde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Geliştirmek	54
2.6.9.Bağımsız Denetim	55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMELERİNDE MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TESPİTİ

3.1. VERGİ İNCELEME YÖNTEMİ VE TÜRLERİ.....	57
3.1.1. Hareketin Şekline Göre İnceleme Yöntemleri	58
3.1.1.1. Şekli inceleme.....	58
3.1.1.2. Maddi İnceleme	59
3.1.2. Belgeden Deftere veya Defterden Belgeye Doğru İnceleme.....	60
3.1.2.1. İşlemden Belge ve Deftere Doğru İnceleme.....	60
3.1.2.2. Defter ve Belgeden İşleme Doğru İnceleme.....	60
3.1.3.Aralıksız İnceleme veya Rastgele (Sondaj) Usulü İnceleme	60
3.1.3.1. Aralıksız İnceleme	61
3.1.3.2. Rastgele (Sondaj) Usulü İnceleme.....	61
3.1.4. İçeriği İtibariyle İnceleme Türleri	61
3.1.4.1. Aritmetik İnceleme	62
3.1.4.2. Karşılaştırmalı İnceleme	62
3.1.4.2.1. İşletme İçi Değerler Arasında Karşılaştırma.....	62
3.1.4.2.2. İşletmeyle İlişkili Diğer İşletmelerle Karşılaştırma	62
3.2. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK OLARAK İNCELEMENİN YAPILMASI.....	63
3.2.1. Vergi İstihbarat Merkezi Veri Ambarı Verilerinden Yararlanma	63
3.2.2. Vergi İncelemesinde Ön İnceleme Yapılması.....	65

3.2.2.1. İncelenecek İşletmenin İçinde Yer Aldığı Sektör Hakkında Ekonomik ve Teknik Bilgilerin Sağlanması	66
3.2.2.2. Üretim İşletmelerinde Teknolojik Yönlerin Araştırılması.....	66
3.2.2.3. İşletmenin Faaliyet Konusu İle İlgili Hukuk Kurallarının Gözden Geçirilmesi.....	66
3.2.2.4. İşletmenin Faaliyet Konusu İle İlgili Yargı Kararlarının Gözden Geçirilmesi	67
3.2.3. Mükellefin Dosyası Üzerinde İnceleme Yapılması.....	67
3.2.3.1. Beyanname ve Eklerinin İncelenmesi.....	67
3.2.3.2. Bilanço ve Gelir Tablosunun İncelenmesi.....	68
3.2.3.3. Daha Önceki İnceleme Raporlarında Belirtilen Konuların İncelenmesi	69
3.2.3.4. Defter ve Belgelerin İncelenmesi	69
3.2.3.5. Özel Defter ve Belgelerin İncelenmesi	69
3.2.4. Vergi Gizleme Yöntemleri	70
3.2.4.1. Satış İşlemlerinde Yapılan Hukuka Aykırılıklar	70
3.2.4.2. Alım İşlemlerinde Yapılan Hukuka Aykırılıklar	70
3.2.4.3. İşletme Giderlerinin Gerçeğinden Yüksek Gösterilmesi	71
3.2.4.4. İşletme Sahibinin Ev Giderlerinin İşletme Gideri Gibi Gösterilmesi.....	72
3.2.4.5. Değerleme Hileleri Yapılması	73
3.2.4.6. Kanunen Kabul Edilemeyen Giderlerin Kabul Edilen Giderler Gibi İşlem Yapılması.....	73
3.2.4.7. İlgili Yılda İndirilmeyen Giderlerin Sonraki Yıllarda İndirilmesi.....	73
3.2.4.8. Üretimde Fire Oranlarının Yüksek Gösterilmesi.....	73
3.3. Vergileme Sürecinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü.....	74
3.3.1. Vergi Mevzuatının Günün Koşullarına Uygun Hale Getirilmesi Açısından.....	74
3.3.2. Vergi Yönetiminin Etkinliğinin Artırılması Açısından	75
3.3.3. Vergi Yargısının Etkinliği Açısından	76

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HATALARI, HİLELERİ VE VERGİ DENETİMİ İLE İLGİLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	77
4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI	78

4.3.ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	78
4.4.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	82
4.4.1.Verilerin Toplanması.....	82
4.4.2. Soruların Niteliği	82
4.4.3. Verilerin Analiz İçin Uygun Hale Getirilmesi	83
4.5.BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	84
4.5.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi.....	84
4.5.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerlerinin Belirlenmesi.....	90
4.5.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hileleri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerlerinin Belirlenmesi.....	91
4.5.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Denetimi İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerlerinin Belirlenmesi.....	92
4.4.5.Hipotezlerin Test Edilmesi	94
SONUÇ, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER	114
KAYNAKÇA.....	123
EKLER	129
ÖZGEÇMİŞ	134

KISALTMALAR

A.G.E.	: Adı Geçen Eser
A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu (Association of Certified Fraud Examiners)
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
AŞ	: Anonim Şirket
HUD	: Hesap Uzmanları Kurulu
ISMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KPMG	: Denetim, Vergi Ve Danışmanlık Hizmetleri Sunan Bir Şirket
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasa Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TL	: Türk Lirası
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TURMOB	: Türkiye Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR DİZİNİ

	Sayfa No.
Tablo 1. Benford Kanuna Göre Rakamların Ortaya Çıkış Frekansları	46
Tablo 2. Cronbach's Alpha Değeri	83
Tablo 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	84
Tablo 4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı	84
Tablo 5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenim Durumu Dağılımı	85
Tablo 6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Unvanlarına Göre Dağılımı	85
Tablo 7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Faaliyet Yıllarına Göre Dağılımı.....	85
Tablo 8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışan Sayısına Göre Dağılımı	86
Tablo 9. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı.....	86
Tablo 10. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Hata Nedenlerinin Önem Derecesi	87
Tablo 11. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Hatalarla Karşılaşma Sıklığı	87
Tablo 12. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellefler Tarafından Yapılan Hilelerle Karşılaşma Sıklığı.....	88
Tablo 13. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilançonun Daha İyi Gösterilmesi Sağlayan Nedenlerle Karşılaşma Sıklığı.....	88
Tablo 14. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilançonun Daha Kötü Gösterilmesini Sağlayan Nedenlerle Karşılaşma Sıklığı.....	89
Tablo 15. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Meydana Gelen Hataların Payı	89
Tablo 16. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	90
Tablo 17. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hileleri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	91
Tablo 18. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Denetimi İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri	93
Tablo 19. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata Nedenleri İle İlgili Hipotezler	95
Tablo 20. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata İle İlgili Hipotezleri	96

Tablo 21. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile İle İlgili Hipotezleri	97
Tablo 22. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Denetimi İle İlgili Hipotezleri	98
Tablo 23. H _{A39} Hipotezi Analizi.....	100
Tablo 24. H _{A40} Hipotezi Analizi	100
Tablo 25. H _{A41} Hipotezi Analizi	101
Tablo 26. Vergi Kanunlarındaki Boşluklardan Yararlanan Veya Yararlanmayan Meslek Mensupları İle İlgili Yargılar.....	101
Tablo 27. H _{A42} Hipotezi Analizi	103
Tablo 28. H _{A43} Hipotezi Analizi.....	103
Tablo 29. H _{A44} Hipotezi Analizi.....	104
Tablo 30. H _{A45} Hipotezi Analizi	104
Tablo 31. H _{A46} Hipotezi Analizi	105
Tablo 32. Kamunun Vergi Denetim Unsuru Olduğunu Kabul Eden Ve Kabul Etmeyen Meslek Mensupları İle İlgili Yargılar	106
Tablo 33. H _{A47} Hipotezi Analiz	107
Tablo 34. H _{A48} Hipotezi Analizi	107
Tablo 35. H _{A49} Hipotezi Analizi	108
Tablo 36. H _{A50} Hipotezi Analizi	108
Tablo 37. Vergi Kayıp Ve Kaçaklarıyla Mücadelede Vergi İdaresi İle Uyumlu Çaba Sergilendiğini Kabul Eden Ve Kabul Etmeyen Meslek Mensupları İle İlgili Yargılar	109
Tablo 38. Muhasebe Meslek Mensupları İçin İş Yoğunluğunun Cinsiyete Göre Dağılımı	110
Tablo 39. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Unutma Ve Tekrarlama Hatalarının Cinsiyete Göre Dağılımı	111
Tablo 40. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilesi ile ilgili Yargıya Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	111
Tablo 41. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilesi ile ilgili Yargıya Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	111

Tablo 42. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımına Bakış Açısının Eğitim Düzeylerine Göre Karşılaştırılması	112
Tablo 43. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilançonun Daha İyi Gösterilmesini Sağlayan İşletmelerin İmajını Kuvvetlendirme Yargısını Eğitim Düzeyi İle Karşılaştırılması.....	112
Tablo 44. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilançonun Daha Kötü Gösterilmesini Sağlayan Daha Az Kar Payı Dağıtmak Yargısının Eğitim Düzeyi İle Karşılaştırılması.....	112
Tablo 45. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilançonun Daha Kötü Gösterilmesini Sağlayan Daha Az Vergi Ödemek Yargısının Eğitim Düzeyi İle Karşılaştırılması.....	113
Tablo 46. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilesi İle İlgili Yargıya Katılanların Mükellef Sayısına Göre Dağılımı.....	113

ÖNSÖZ

“Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile İle İlgili Algılarının Tespiti: Bir Araştırma” isimli bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları, hileleri ve vergi denetimi ile ilgili algılarının tespit edilmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Öncelikli olarak muhasebe hata ve hileleri ile ilgili teknik bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra vergi denetimi ve vergileme sürecinde muhasebe meslek mensuplarının rolüne değinilmiştir. Son olarak Isparta’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir anket çalışması yapılmıştır.

Yüksek lisans eğitimim ve tez çalışmam boyunca bana her zaman destek olan, değerli hocam Doç. Dr. Vesile ÖMÜRBЕК’e, sonsuz teşekkürü borç bilir, saygılarımı sunarım. Ayrıca anket çalışmamda değerli zamanlarını ayırıp araştırmama katkıda bulunan Isparta Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına teşekkür ederim.

GİRİŞ

Muhasebe bilgi sisteminin her aşamasında, diğer bilim dallarında olduğu gibi faaliyet gösteren yine insanlardır. İnsan unsurunun bulunduğu her yerde bir takım hatalı ve hileli işlemler ile karşılaşılabilir. Bu hatalı ve hileli işlemler dolayısıyla işletmenin, sunmuş olduğu bilgiler gerçeği yansıtmamaktadır. Bu durum işletme içerisindeki ve dışındaki çıkar gruplarının alacakları kararlarda yanılmalarına sebep olmaktadır. Muhasebe kayıtlarında yapılan hata ve hileler, hem mikro hem de makro düzeyde bir çok kesimi etkilemektedir.

Muhasebe hata ve hilelerinin ekonomi üzerindeki etkisi kadar, devletin en önemli geliri olan vergi gelirlerini de etkilemektedir. Muhasebe işlemleri sırasında gelirlerin az, giderlerin fazla gösterilerek vergi kaybına neden olunabilmektedir. Hileye karışmanın birçok amacı olabilir. Hile yapanlar, bu amaçlarını birtakım yöntemler kullanarak gerçekleştirmektedir. Bu yöntemler işletmenin türüne ve özelliklerine bağlı olarak değişebilmektedir. Genel olarak hileler, ya işletmeyi olduğundan iyi göstermek ya da olduğundan kötü göstermek amacıyla yapılmaktadır.

Mükelleflerin vergiyi doğru olarak beyan etmelerinde asıl görev muhasebe meslek mensuplarına ve vergi denetim elemanlarına düşmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının tutum ve davranışlarının mükelleflerin vergi ahlakının oluşumunda önemli bir payı vardır. Muhasebe meslek mensupları, mükelleflerini vergisel sorumlulukları hakkında doğru yönlendirdikleri takdirde mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumları artacaktır. Muhasebe meslek mensupları, mükellef ile vergi idaresi arasında bir köprü görevi görmektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının, ne tür hatalar ile karşılaştıkları, karşılaşma sıklıklarını tespit etmek, işletmenin bilanço ve gelir tablosu bilgilerinin olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterilmesini sağlayan nedenleri incelemek, hata ve hileyi anlama ve önlem alınmasında yol gösterebilecektir.

Hazırlanan bu tez çalışmasının amacı, Isparta ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri hakkındaki genel düşünceleri ve vergi incelemelerinde muhasebe hata ve hilelerinin tespitinde muhasebe meslek mensuplarının rolünü ortaya çıkarmaktır. Bu amaç doğrultusunda hazırlanan bu çalışma, dört bölümden oluşmaktadır.

Bu çalışmada birinci bölümde hata kavramı, muhasebe hatalarının nedenleri, muhasebe hatalarının eşitleri ve vergi incelemesi sırasında en çok karşılaşılan hatalara değinilmiştir.

İkinci bölümde hile kavramı incelenerek hile türlerine yer verilmiştir. Muhasebe hilelerine başvurma nedenleri, hilelerin tespit edilmesinde kullanılan yöntemler ve hilelerin ortaya çıkmasına neden olan belirtiler incelenmiştir.

nc bölümde vergi incelemesi yöntemleri ve muhasebe hata ve hilelerinin tespitine yönelik yapılan incelenmeler irdelenmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise muhasebe hata ve hilelerinin vergi boyutu ile incelenmesi konusu ele alınıp Isparta ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına uygulanan anket çalışmasının sonuçları ve değerlendirmeleri tablolar aracılığıyla açıklanmıştır.

Sonuç bölümünde ise tez çalışmasından elde edilen veriler değerlendirilerek önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATALARI

1.1. HATA KAVRAMI

Muhasebe, işletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin bilgilerin toplanması ve bu bilgilerin işletme ilgililerine iletilmesi işlevini yerine getiren bir bilim dalıdır.

Muhasebe işlemleriyle ilgili yapılan kontrollerde temel amaç; muhasebe çalışma biçimini incelemek, düzensizlik ve yolsuzluk olaylarının tespit edilmesini sağlamaktır. Muhasebe, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve esaslarına göre doğru ve düzenli bir şekilde tutulursa hatalar en az seviyeye indirgenir (Bayraklı vd., 2012: 19).

Hatanın tanımlamalarını şu şekilde ifade etmek mümkündür;

Türk Dil Kurumu sözlüğüne bakıldığında hata bilmeyerek ve istemeyerek gerçekleşen yanlış, yanlış anlamında ifade edilmektedir (www.tdk.gov.tr, 20.07.2017).

Muhasebe hataları; dikkatsizlik, bilgisizlik ve unutkanlık gibi etkenlerden dolayı muhasebe işlemlerinin kayıtlara geçirilmesi sırasında gerçekleşen ve kasıt unsuru olmadan meydana gelen yanlışlıklardır. Muhasebede meydana gelen bu yanlışlıkları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymayan davranışlar olarak da nitelendirmek mümkündür (Bayraklı vd., 2012: 19). Yapılan tanımlara bakıldığında muhasebe hataları genellikle, istegin ve kasıt unsurunun bulunmadığı, yapılan yanlışlıkların çoğunda ise gerekli dikkat ve özen gösterilmediği için meydana geldiği belirtilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 8'de hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkmaktadır. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hileyi içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilmelidir (Türk Muhasebe Standardı Tebliği, TMS 8, Madde 41).

Ülkemizde ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın yayınlamış olduğu Sermaye Piyasası Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğinde Seri: XI, No:25, 466 ve 473. madde de hata şu şekilde açıklanmıştır (www.spk.gov.tr, 20.07.2017).

Madde 466: "Cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılmasını ifade eder".

Madde 473: "Hatalar, matematiksel hatalar, muhasebe politikalarının yanlış uygulanması, bilgilerin yanlış yorumlanması, dikkatten kaçması veya kasti hatalar şeklinde olabilir".

Muhasebe bilimi için hata; finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanması sırasında gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi sonucu, gerçek verilerin irade dışı yanlış veya eksik beyan edilmesi durumudur (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 188).

1.2. MUHASEBE HATALARININ NEDENLERİ

Muhasebe hatalarını oluşturan işlemlerde istek veya kasıt unsuru yoktur. Muhasebe hataları genellikle; iş yoğunluğu, dikkatsizlik, bilgisizlik, ihmal, tecrübesizlik ve yeterli özenin gösterilmemesi gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır (Kirik, 2007:39).

1.2.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Muhasebe işlemlerini gerçekleştirirken doğru sonuca ulaşabilmek için gerekli olan tüm mevzuat ve kavramların bilinmesi ve doğru bir biçimde uygulanması gereklidir. Kanun veya kavramlarla ilgili bilgisi olmayan ya da bu unsurları bildiği halde bunları yanlış yerlerde uygulayan meslek mensupları muhasebede birtakım hatalara sebebiyet verebilmektedir (Kirik, 2007: 39).

İşletmelerdeki muhasebe hatalarının önüne geçebilmesi için iyi yetişmiş, kaliteli, dürüst ve bilgili bir muhasebe personelinin çalıştırılması gerekmektedir. Teknik ve teorik işleri iyi bilen bir muhasebe personeli, hataların oluşmasını engelleyebileceği gibi işletmenin verimliliğini de artırarak işletmenin etkin ve verimli çalışmasında yardımcı olabilir. İşletmeler muhasebe personellerinin bilgi seviyelerini artırmak ve güncel bilgilere sahip olmalarını sağlamak için belirli dönemlerde eğitime tabi tutmalıdırlar. Bu eğitimler hizmet içi eğitim şeklinde olabileceği gibi, işletme dışında kurs veya seminer

şeklinde de olabilir bu sayede bilgi seviyesi artan muhasebe personelleri işlemlerin kayıtlara geçirilmesi sırasında daha az hata yapacaklardır (Toroslu, 2012: 229).

1.2.2. Dikkatsizlik ve İhmal

Muhasebe işlemleri gerçekleştirilirken mesleki yeterlilik ve bilgi oldukça önemlidir. Ancak mesleki bilgi ve yeterlilik, hataların olmaması için tek başına yeterli bir durum değildir. Bilgi kadar önemli olan diğer bir konu ise, gerekli olan dikkat ve özenin gösterilmesidir. Aksi halde, dikkatsizlik ve ihmal sonucu yapılan hatalı işlemler muhasebe sisteminde ciddi hatalara sebep olacaktır (Kirik, 2007: 40).

İhmal ve dikkatsizlikten doğan hatalar, muhasebe ile ilgili işlem ve olayların kayıtlara eksik geçirilmesi ya da hiç kaydedilmemesinden dolayı meydana gelen irade dışı hareketlerdir. Yapılan bu yanlışlıklar, ay sonlarında düzenlenen mizanlar sonucunda veya hatalardan zarar gören üçüncü kişilerin hatırlatmalarıyla ortaya çıkmaktadır. İç kontrol sisteminin gelişmiş olduğu işletmelerde ise, irade dışı yapılan bu hatalar kısa sürede ortaya çıkartılarak, daha büyük ve geri dönülemez hatalara neden olmadan düzeltilebilmektedir (Toroslu, 2012: 229).

İhmalden doğan hataların, mizan sonuçlarında farklılıklara neden olması durumunda muhasebe kavramlarından olan kişilik kavramı gereğince tutulan çift taraflı kayıt yöntemi ile otomatik kontrol sistemi sayesinde hemen ortaya çıkartılması mümkündür. Aylık mizanları düzenli bir şekilde çıkartan işletmelerin ihmal ve dikkatsizlik sonucu ortaya çıkan hataları daha hızlı ve zamanında tespit edebilmektedirler (Bayraklı vd., 2012: 22).

Finansal tablolardaki yanlış ve gerçeğe uygun olmayan işlem ve hatalar, muhasebe politikalarında açıklanarak veya dipnotlarda belirtmek suretiyle düzeltilemez. Düzeltmeler, muhasebe tekniğine uygun olarak yapılır ve finansal tablolara yansıtılır (Yalkın, 2001: 34).

1.3. MUHASEBE HATALARININ ÇEŞİTLERİ

Muhasebe hatalarını oluşturan işlem ve olaylarda bir istek veya kasıt unsuru bulunmadığından dolayı muhasebe işlemlerinde yapılan yanlışlıklarda, gelirin gizlenmesi gibi bir amaç olmamakla birlikte, sonuç gelirin gizlenmesine ve bu sebepten dolayı da vergi kaybına yol açmaktadır (Çiftçi, 2012: 60). Muhasebe hatalarından kaynaklanan matrah farklarının vergi hukuku yönünden sonucu ise ikmalen tarhiyatı gerektirir (VUK.Md.29.). İkmalen tarhiyat, “her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh

edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden ikinci tez vergi tarh edilmesidir”. İkmalen tarhiyat daha çok vergi incelemeleri sonrasında tespit edilen ve kasıt unsuru taşımayan muhasebe hatalarının tespit edilmesi halinde söz konusudur (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 182).

Günümüzde teknolojinin her geçen gün gelişmesiyle beraber muhasebe işlemleri artık elle tutulmamakta, bilgisayar ortamında yapılmaktadır. Muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamında tutulmaya başlanmasıyla birlikte hatalar en az seviyeye indirgenmiş hatta birçok hatanın ise ortadan kalkmasına neden olmuştur. Yine de uygulama esnasında sıkça karşılaşılan bazı hatalar bulunmaktadır. Bu hataları 5 grupta incelemek mümkündür (Kirik, 2007: 40).

- Matematik Hataları
- Kayıt Hataları
- Nakil Hataları
- Unutma ve Tekrarlama Hataları
- Bilanço Hataları

1.3.1. Matematik Hataları

Matematik hataları, muhasebe işlemleri yapılırken ortaya çıkan dört işlem den kaynaklanan hatalardır (Küçüksavaş, 2006: 351). Genellikle hesap bakiyelerinin hesaplanması sırasında yapılan toplama ve çıkarma işlemleri sırasında ortaya çıkar.

En çok yapılan matematiksel hatalar aşağıdaki gibidir (İrmak vd., 2002: 30);

- Envanter işlemlerinin hesaplanması sırasında yapılan hatalar,
- Amortisman tutarlarının yanlış hesaplanması,
- Maaş bordrolarının hazırlanması sırasında yapılan hatalar,
- KDV tutarının yanlış hesaplanması,
- Yeniden değerlendirme işlemleri sırasında yapılan hatalar.

Örneğin; Genel yönetim giderleri hesabının borç bakiyesi 1.750 TL iken yanlışlıkla 1.570 TL olarak toplanmış ve dönem kar-zarar hesabına bu yanlış miktar kaydedilmiştir. Yapılan hata genel yönetim giderleri hesabının toplamının yanlış hesaplanmasından kaynaklanmıştır. Bu hata dönem karının 180 TL eksik olmasına neden olmuştur. Dolayısıyla vergi matrahı da aynı miktarda az olacaktır (Bayraklı vd., 2012: 26).

Günümüzde teknolojik ilerlemelerle birlikte işlemler bilgisayar destekli paket programlarla yapıldığından dolayı matematiksel hatalar çok fazla görülmemektedir. Ancak meslek mensuplarının, rakamları bilgisayara hatalı yazmasından kaynaklanan matematiksel hatalar ile karşılaşılabilir.

1.3.2. Kayıt Hataları

Muhasebe ile ilgili işlem ve olayların muhasebe defterlerine kaydı esnasında, yapılan hesap adı, rakam, tarih ve zaman dilimi açısından yapılan hatalardır. Bu kayıt hataları 3 grupta sınıflandırılabilir. Bunlar (Kirik, 2007: 41);

- Rakam Hataları
- Hesap Hataları
- Borç ve Alacağın Karıştırılması Hataları.

1.3.2.1. Rakam Hataları

Belgelerdeki rakamların defter veya bilgisayar programlarına yanlış kaydedilmesinden kaynaklanmaktadır. Genel olarak rakamlar da yer alan sıfırların eksik veya fazla yazılması ya da rakamların yer değiştirmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Bayraklı vd., 2012: 26).

Örneğin, işletme X AŞ' ye tamamı kredili olarak 12.500 TL+2.250 TL KDV'lik mal satmıştır.

_____	/	_____
120 ALICILAR		12.750
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	12.500
	391 HESAPLANAN KDV HESABI	2.250

Kredili mal satışı _____ / _____

Yevmiye defterine kayıt yapılırken 14.750 TL olması gereken alacaklar 12.750 TL olarak yazılmıştır. Hata on gün sonra fark edilmiştir. Bu hatayı düzeltmek için, yanlış yapılan kayıt ters kayıt ile iptal edilerek, düzeltme kaydı yapılır.

Hatanın düzeltme kaydı;

_____	/	_____
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		12.500
391 HESAPLANAN KDV HESABI		2.250
	120 ALICILAR	12.750
_____	/	_____

120 ALICILAR	14.750
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI	12.500
391 HESAPLANAN KDV HESABI	2.250

1.3.2.2. Hesap Hataları

Muhasebe işlemlerinin kayıtlara alınması sırasında işlemlerin vergi kanunlarına, muhasebe usul ve esaslarına uygun yorumlanmaması sonucunda ait olduğu hesaba değil de farklı bir hesaba kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır (Kaval, 2005: 64).

Muhasebe kaydı yapılırken borçlandırılması gereken hesaplarla, alacaklandırılması gereken hesaplar yanlışlıkla biri diğerinin yerine kullanılmaktadır. Yanlış kayıt genellikle ilk kayıt sırasında, fiş düzenlenirken ya da yevmiye defterine geçirilirken yapılmaktadır. Aynı zamanda bu yanlış kayıtlar hesapların defterlere nakli sırasında da olabilmektedir.

Örneğin, vadesi gelen 25.000 TL değerindeki alacak senedi tahsil edilmiş ve kayıt aşağıdaki gibi yapılmıştır.

100 KASA	25.000
321 BORÇ SENETLERİ	25.000
Alacak senedi tahsili	

Yukarıdaki muhasebe kaydına bakıldığında yevmiye kaydında kullanılan hesaplar bazında hata yapıldığı görülmektedir. Çünkü söz konusu senet daha önce müşterilerden mal satışı karşılığı alınmış ve “121 ALACAK SENETLERİ HESABI”na kaydedilmiştir. Şimdiki işlem ise vadesi gelen senedin tahsil edilmesidir.

Bu nedenle kayıta 121 ALACAK SENETLERİ HESABI’nın alacaklandırılması gerekmekte iken “321 BORÇ SENETLERİ HESABI” alacaklandırılmıştır. Bu nedenle düzeltme kaydında “121 ALACAK SENETLER HESABI” alacaklandırılarak ve “321 BORÇ SENETLERİ HESABI” borçlandırılarak düzeltme kaydı yapılmıştır.

Hatanın düzeltme kaydı;		
_____	/	_____
321 BORÇ SENETLERİ		25.000
	121 ALACAK SENETLERİ	25.000
_____	/	_____

Muhasebe işlem ve olayları kaydedilirken yanlış bir yevmiye kaydı yapıldığında yukarıdaki gibi düzeltme kaydı yapılır. Düzeltme kaydı ters bir yevmiye kaydı ile iptal edilerek ve sonra doğru yevmiye kaydının yapılması yolu ile yapılabilir.

1.3.2.3. Borç ve Alacağın Karıştırılması

Muhasebeye ait olan işlemlerin ve olayların çift taraflı kayıt metoduna göre borç ve alacak taraflarının birbirinin tersi şeklinde yazılması halinde borç ve alacağın karıştırılması hataları ortaya çıkmaktadır (Bayraklı vd., 2012: 36) .

Örneğin, işletme mal satmış ve daha sonra satıştan doğan ve senetsiz olan alacağını senetli hale getirerek müşteriden 12.400 TL’lik senet almıştır.

Bu işlemle ilgili yevmiye kaydını da aşağıdaki gibi yapmıştır.

_____	/	_____
120 ALICILAR HESABI		12.400
	121 ALACAK SENETLERİ HESABI	12.400
_____	/	_____

Yapılan yevmiye kaydında “120 ALICILAR HESABI” alacaklı “121 ALACAK SENETLERİ HESABI” borçlu olması gerekirken tam tersi bir kayıt yapılmıştır.

Bu hatalı kaydı düzeltmek için, yanlış kayıt ters çevrilerek iki katı tutarla kaydedilir.

_____	/	_____
121 ALACAK SENETLERİ		24.800
	120 ALICILAR HESABI	24.800
Senetsiz alacağın senetli hale getirilmesi		
_____	/	_____

Yapılan bu düzeltme kaydıyla, öncelikle hatalı kayıt sonrada hesapların bakiyeleri de düzeltilmiş olur.

1.3.3. Nakil Hataları

Yevmiye defterinde yer alan muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya ya da büyük deftere nakli sırasında ortaya çıkan hatalardır. Nakil hataları manuel muhasebe kayıtlarında karşımıza çıkmaktaydı. Günümüzde ise; muhasebe işlemleri bilgisayar destekli paket programları ile kayıt altına alındığı için çoğunlukla karşımıza çıkmamaktadır. İki şekilde incelenir (Toroslu, 2012: 236).

- Yevmiye defterindeki yevmiye kayıtları başka bir sayfaya veya büyük deftere aktarılırken rakamda yapılan hatalardır.

Örneğin, bankalardan gelen dekonttan 14.500 TL’lik alacak senedinin tahsil olduğu anlaşılmış ve gerekli yevmiye kaydı yapılmıştır.

_____ / _____	
102 BANKALAR HESABI	15.400
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	15.400
_____ / _____	

Ancak yukarıdaki yevmiye kaydı, büyük deftere geçirilirken bankalar hesabının borcuna 14.500 TL yerine 15.400 TL olarak kaydedilmiştir. Burada yevmiye kaydının büyük defterdeki banka hesabına aktarımında bir takdim tehir hatası yapılmıştır. Bu hata büyük bir ihtimalle bankadan gelecek olan hesap özetinden anlaşılabilecek ve düzeltme işlemleri gerçekleşecektir.

Buna göre hatanın düzeltme kaydı şöyle yapılmalıdır.

_____ / _____	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	900
102 BANKALAR HESABI	900
_____ / _____	

- Kaydedilen hesapta (yardımcı hesapta) yanlışlık yapılmasıyla oluşan hata;

Örneğin, işletme Satıcı Bay X’e olan 32.000 TL’lik borcunu A bankasına ödemiş ve aşağıdaki yevmiye kaydını yapmıştır.

_____ / _____	
320 SATICILAR HESABI	32.000
102 BANKALAR HESABI	32.000
102.11(M) Bankası	
_____ / _____	

Ancak bankalardan gelen hesap özetinden satıcıya yapılan ödeme A bankasından olduğu halde yardımcı hesaplara yapılan kayıta ödemenin M bankasından yapılmış gibi kayıt yapılmıştır.

Bu hatalı kaydın düzeltme kaydı ise aşağıdaki gibi yapılır.

_____	/	_____
102 BANKALAR HESABI		32.000
102.11 (M) Bankası		
	102 BANKALAR HESABI	32.000
	102.01. (A) Bankası	
_____	/	_____

1.3.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesi gereği, muhasebeyle ilgili olay ve işlemlerin, gerçekleştiği dönemde defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Dönemsellik ilkesine göre işletmeye ait işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıt altına alınmaması unutma hatalarıdır. Unutma hatalarının tespit edilebilmesi, incelenecek bir kayıt olmaması nedeniyle zordur. Bu hatalar, belgelerin kaydedilmesi sırasında yapılacak olan bir takip ile önlenabilir. Muhasebe kayıtlarında sık sık unutma hatalarına rastlanılması işletme sahip, yönetici ve çalışanlarının bu hataları kasti olarak yaptıkları ve hileye başvurdukları düşünülebilir (Okay, 2011: 44).

Tekrarlama hataları ise; muhasebeyle ilgili işlem ve olayların birden fazla kaydedilmesinden kaynaklanan muhasebe hata türüdür. Mükerrer kayıt olarak da ifade edilen bu hata türünde, aynı işlemin çeşitli yerlerde muhasebeye iki defa kaydedilmesini ifade eder. Örneğin, bir işletmedeki mal alışından sonra yapılan defter kayıtlarının, fatura işletmeye geldikten sonra tekrar kaydedilmesi durumunda söz konusu mal alışına ilişkin kayıt iki kez yapılmış olacaktır. Bu tür hatalara ilişkin düzeltme işlemlerinde, hata fark edildiğinde yapılan kaydın tersi şekilde kayıt yapılarak işlemlerden birisi iptal edilmiş olacaktır (Bayraklı vd., 2012: 36).

1.3.5. Bilanço Hataları

Bilanço; bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur. Bilançolar; işletme sahipleri, işletme ortakları, devlet, işletmenin ilişkide bulunduğu kişi ve kurumlar, kredi verenler, yatırım yapanlar ve diğer ilgililer tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin gerçeği yansıtacak şekilde

göstermesi için hazırlanır. Bilançoların belli standartlarda ve doğru şekillerde hazırlanması için bazı ilke ve kurallara vardır. Meslek mensuplarının bu ilke ve kurallara uygun davranmamasından dolayı bilanço hataları ortaya çıkmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 64).

Örneğin: Sermaye hesabına alacak yazılması gereken bir tutar hata ile dağıtılmayan karlar hesabına alacak olarak kaydedilir ve bu tür hatalar düzeltilmez ise düzenlenen bilançolar hatalı olur ve hata dönemden döneme aktarılır (Güredin, 2007: 336). Bilanço ilkelerine aykırı olarak yazılmış ve yapılmış her türlü işlem muhasebede hata ve hileye sebep olur. Bilanço hatalarını iki şekilde sınıflandırabiliriz (Kaval, 2005: 65).

- Değerleme Hataları,
- Hesapların Birleştirilmesi.

1.3.5.1. Değerleme Hataları

Muhasebe çalışanlarının bilgi yetersizliğinden veya mesleğe gerekli özeni göstermemesinden dolayı bilanço aktif ve pasif hesaplarında yanlış değerlendirme yapmaları ile değerlendirme hataları meydana gelir. Örneğin; dönem stoklarının noksan değerlendirilmesi, aktifleştirilmesi gereken bir harcamanın gider yazılması gibi hatalar değerlendirme hatasıdır (Kaval, 2005: 65).

İşletmenin varlıkları, alacakları ve borçlarının muhasebe kayıtlarındaki değerlerinde; ekonomik ve teknik nedenlerden dolayı yıpranmalar veya değişimler olabilmektedir. Örneğin; stokların bozulma, çürüme, yangın, doğal afet, sel gibi sebeplerle değer kaybetmesi, sabit değerlerin aşınma ve yıpranması, bazı alacakların tahsilinin imkansız hale gelmesi gibi nedenlerle değerini kaybetmesi örnek olarak verilebilir. Bu tür değişimlerin muhasebe kayıtlarında görülmemesi, bilançonun işletmenin gerçek durumunu yansıtmadığını gösterir. Bu nedenle gerçek durum ile fiili durum arasındaki tutarsızlığı gidermek amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun 258-330'uncu maddeleri gereğince değerlendirme yapılır. Örneğin; işletmelere ait olan gayrimenkullerin maliyet bedeline göre değerlendirilmesi gerekirken, rayiç bedele göre bilançoya aktarılması veya işletmeye ait boş arsa ve araziye dönem sonunda amortisman ayrılması gibi hatalar değerlendirme hataları olarak tanımlanır (Gökay, 1994: 119-120).

1.3.5.2. Hesapların Birleştirilmesi

İşletmeler, yapmış oldukları işlemlerle ilgili olan kayıtlarını Tek Düzen Hesap Planı kapsamında ayrı hesaplarda takip etmesi gereklidir. Fakat bu hesapları ayrı olarak takip etmeyip, bunları tek bir hesap altında takip etmesi halinde karşılaşılan hatalardır. Bu hataların dönem sonu kayıtlarına hiç bir etkisi olmaz fakat bilançonun açıklık, sadelik, anlaşılabilir olma ilkelerine aykırıdır (Bayraklı vd., 2012: 37-38).

Örneğin; İşletmenin, aynı işletmeye olan senetli borcu ile aynı işletmeye olan senetli alacağını “121 Alacak Senetleri” ve “321 Borç Senetleri” hesabında ayrı olarak kaydedip izlemesi gerekirken, tek bir hesabın borç ve alacak tarafını birlikte kullanarak bu senetleri takip etmesi hesapların birleştirilmesi hatasına örnek olarak gösterilebilir (Kirik, 2007: 50).

1.4. Türkiye Muhasebe Standartları 8’ İn Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TM8)’ nın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kıstasları belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

TMS–8’e göre hatalar; işletmelerin cari dönemdeki finansal tablolarında veya daha önceki döneme ait finansal tablolarda, güvenilir bilgi kullanılmamasından veya yanlış bilgi kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Bu tip hatalar; matematiksel hatalardan, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıklardan, yolsuzluklar ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanmaktadır. İşletme önceki dönem hatalarını fark ettikten sonra onaylanacak ilk finansal tablonun geriye dönük olarak düzeltilmesi gereklidir. Düzeltme işlemi aşağıdaki hususlara dikkat ederek gerçekleştirmelidir (Kirik, 2007: 51-52) ;

- Hatanın gerçekleştiği döneme ait tutarları karşılaştırmalı olarak yeniden düzenlenmelidir.

- Karşılaşılan hata, en eski finansal tablodan önce meydana geldiyse, varlık, borç ve öz kaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.
- Hataya ilişkin tüm geçmiş dönemlerin birikmiş etkilerinin cari dönemin başı için hesaplanmadığı durumlarda, işletme karşılaştırmalı bilgilerini uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzenlenmesi gerekir.
- Önceki dönemlere ait hataların düzeltme ekleri hataların fark edildiği dönemin kar veya zararına eklenmez, hazırlanan en eski finansal tabloya kadar her finansal tablo geriye doğru yeniden düzenlenmelidir
- Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler hataların düzeltilmesinden ayrı olarak incelenmelidir. Yapılan tahminler yaklaşık değerlere dayandığı için, yeni bilgilerin elde edilmesi finansal tablolarda değişikliklere neden olacaktır.

1.5. VERGİ İNCELEMELERİ SIRASINDA EN ÇOK KARŞILAŞILAN HATALAR

Vergi incelemelerindeki hatalar yapılış amaçlarına göre, amortisman ve yeniden değerlendirme de karşılaşılan hatalar, katma değer uygulamalarında karşılaşılan hatalar, gider ve maliyet artırıcı hatalar, muafiyet ve istisna uygulamalarına ilişkin hatalar, stopaj uygulamalarındaki hatalar, sabit kıymet yenileme fonu uygulamalarındaki hatalar, inşaat ve onarım işleri ile ilgili hesapların kaydedilmesi esnasında karşılaşılan hatalar şeklinde ayrıma tabi tutulabilir (Küçüksavaş, 2006: 363).

1.5.1. Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarında Yapılan Hatalar

Meslek mensupları ve meslek çalışanlarının, yıl içerisinde geçici vergi beyanları sırasında amortisman ayırırken, mesleki standartlara dikkat etmemesinden kaynaklanan muhasebe hata çeşitleridir. Amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamalarındaki hatalar şu şekildedir: (Okay, 2011: 50)

- Normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılması gerekirken, azalan bakiyeler usulüne göre amortisman yönteminin kullanılmasıdır.
- Kullanılmaya hazır halde bulunmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmasıdır.
- Yıl içinde satılan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmasıdır.
- Özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar gider olarak kaydedilmesidir.

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alındığı yıl veya satıldığı yıl yeniden değerlemeye tabi tutulmasıdır.
- Amortisman oranının ilk uygulanan orandan daha fazla uygulanmasıdır.
- Binek otomobiller için kıst amortisman ayrılmadığı gibi amortisman giderlerinin tamamı gider yazılmasıdır.
- Yapılmakta olan yatırımlar için amortisman ayrılmasıdır.
- Boş arazi ve arsalar için amortisman ayrılmasıdır.
- Yapılmakta olan yatırımların yeniden değerlemeye tabi tutulmasıdır.
- İktisadi kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ait olan ve iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilen kur farklarının yeniden değerlemeye tabi tutulmasıdır.
- İtfa süresi dolmuş iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulmasıdır.
- Yeniden değerlemeye tabi tutulan bina, arsa ve arazi için yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden amortisman ayrılmasıdır.

1.5.2. Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Hatalar

Katma değer uygulamalarında karşılaşılan hatalar genellikle meslek mensuplarının aylık KDV beyanı hazırlarken bilgi eksikliklerinden dolayı ya da gerekli dikkati göstermemelerinden kaynaklanan hatalardır. KDV uygulamalarında karşılaşılan hatalar şu şekildedir (Küçüksavaş, 2006: 365):

- Özel maliyet bedellerinin aktifleştirilmesi sırasında KDV hesaplanmamıştır.
- Alınan vade farkları, faiz, prim gibi elde edilen gelirler KDV matrahına dahil edilmemesidir.
- Yıl sonunda yapılan iskontolarında KDV hesaplanmamasıdır.
- Finansman sağlama bedelleri üzerinden KDV hesaplanmamasıdır.
- Faturalarda belirlenen KDV oranları yanlış hesaplanmıştır.
- İşletme tarafından üretilen iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesi sırasında KDV hesaplanmamasıdır.
- Kullanılma olasılığı kalmayan yani zayi olan mallar KDV indirim konusu yapılmamasıdır.
- Kısmi olarak indirime tabi olması gereken KDV'nin tamamı indirilmesidir.
- Para makbuzuna dayanılarak KDV indirimi yapılmasıdır.

- Dar mükelleflere yaptırılan hizmetler dolayısıyla vergi sorumlusu sıfatı ile KDV beyan edilmemesidir.
- Bedelsiz para karşılığı olmayan devir işlemlerinde KDV hesaplanmamasıdır.
- Reklam amaçlı dağıtılan mallara ait KDV hesaplanmamasıdır.
- Mal teslimi veya hizmet itfasından önce fatura düzenlenmiş olmasına rağmen KDV hesaplanmamasıdır.
- Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV'nin indirim konusu yapılmasıdır.

İşletmelerin mal ve hizmet alımından kaynaklanan ya da mal ve hizmet satışından kaynaklanan durumlarda KDV'nin hatalı olarak kaydedilmesi sebebiyle karşılaşılan hatalardır.

1.5.3. Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalarda Karşılaşılan Hatalar

Günümüzde en sık rastlanılan hatalardan biri de gider ve maliyet artırıcı hatalardır. Kasıtlı olarak yapıldıkları zaman hile olarak da adlandırılır. Gider ve maliyet artırıcı harcamalarda karşılaşılan bazı hatalar aşağıda açıklanmaktadır (Okay, 2011: 52)

- İşletmeye ait olmayan araçların masraflarının gider yazılmasıdır.
- İş ile ilgili olmayan seyahat harcamalarının gider yazılmasıdır.
- Gelir vergisi mükellefi tarafından eşine ödenen ücretlerin gider yazılmasıdır.
- Vergi istisna kazanç ile ilgili harcamanın gider yazılmasıdır.
- Ücretlerden kesilen sigorta primlerinin vergi dairesine ödenmediği halde gider yazılmasıdır.
- İş ile ilgili olmayan özel harcamaların gider yazılmasıdır.
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları kurum kazancından indirilmesi.
- İhtiyat olarak ayrılmış yedek akçelerin gider yazılmasıdır.
- Ödenen para cezaları, vergi cezaları, gecikme faizi ve gecikme zamlarının gider yazılmasıdır.
- Proforma faturanın doğrudan gider yazılmasıdır.
- Sevk irsaliyesinin doğrudan gider yazılmasıdır.
- Ortak adına alınan faizlerin işletmeye gider yazılmasıdır.
- Finansman giderlerine kısıtlama yapılmaması.

- Harcırah ödendiği halde ayrıca yemek veya yatak harcamalarının da gider olarak yazılması.
- Geçmiş dönem giderlerinin cari dönemde gider yazılmasıdır.
- Sigorta giderlerinde kısıtlama yapılmamasıdır.
- Kıdem tazminatı karşılıklarının gider yazılmasıdır.
- Çalınan malların, demirbaşların veya nakitlerin gider yazılmasıdır.
- Ticari kazancının elde edilmesi ile ilgili olmayan harcamaların gider yazılması.
- Yasal haddi aşan bağış ve yardımlarda bulunulması.
- Başka firmanın kullandığı kredi masraflarının gider yazılmasıdır.
- İşletmeye ait olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmasıdır.
- Kanunda yazılı kurum ve kuruluşlar haricinde, yapılan bağış ve yardımların gider yazılmasıdır.
- Özel işlerde kullanılan taşıtlara ait giderlerin tamamı gider yazılmasıdır.
- Yatırım tamamlanmadığı halde yapılan yatırım harcamalarının doğrudan gider yazılmasıdır.

Bu tür hatalar kasti yapıldığında hile olarak kabul edilir. Ancak uygulamada kasti olmadığı halde gider ve maliyet artırıcı hatalara rastlanmaktadır.

1.5.4. Tevkifat (Stopaj) Uygulamasında Karşılaşılan Hatalar

Meslek mensuplarının ve çalışanlarının, stopaj beyanlarını hazırlarken kasıt unsuru olmaksızın yapmış oldukları hatalardan oluşmaktadır. Bu tür hatalar vergi kaybına neden olacağı için, meslek mensuplarının muhasebe kayıtlarını yaparken gerekli dikkat ve özeni göstermesi gerekmektedir. Stopaj uygulamasında karşılaşılan hatalar aşağıda açıklanmaktadır (Küçüksavaş, 2006: 366):

- Ücretin brüt tutarı üzerinden stopaj yapılmaması,
- Teklif ödemelerinden stopaj yapılmaması,
- Ödenen ücretlerden stopaj yapılmaması,
- Çiftçilerden alınan zirai mahsullerden stopaj yapılmaması,
- Kira ödemelerinde stopaj yapılmaması,
- Yıllara yayılmış inşaat ve onarım giderleri ile ilgili olarak yapılan ödemelerden stopaj yapılmaması,

- Kurumlar vergisi kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların indirim ve istisna tutarları önceki kurum kazancından düşülmeden, hesaplanan kurumlar vergisini düşükten sonra kalan tutar üzerinden stopaj yapılmamasıdır.

1.5.5. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Karşılaşılan Hatalar

Birden fazla yıl süren inşaatlarla ilgili yapılan işlemlerde hatalara yol açabilmektedir. Bu hatalar genelde şunlardan oluşur (Küçüksavaş, 2006: 366):

- Genel giderler dağıtılırken yanlışlıklar yapılması,
- Müşterek giderlerin ve amortismanların yanlış dağıtılması,
- Yıllara yayılan inşaatlar ile ilgili olarak yapılan stopajlar bu inşaatlar bitmediği halde bitmiş gibi mahsup yapılması,
- Yıllara yaygın inşaat işi bittiği tarihten sonraki yılda beyan edilmesi,
- Devam eden inşaatlarda ilgili harcamaların gider yazılması.

1.5.6. Muafiyet ve İstisna Uygulamalarına İlişkin Hatalar

Bazı işlemler, işletmelere muafiyet ve istisnalar sağlamaktadır. Muafiyet ve istisnalar için gerekli ilke ve hükümler vardır. Meslek mensuplarının, bu ilke ve hükümlere tam olarak uymamasından dolayı muafiyet ve istisna uygulamalarına ilişkin hatalar meydana gelmektedir. Muafiyet ve istisna uygulamalarına ilişkin hatalar aşağıda açıklanmaktadır (Küçüksavaş, 2006: 367):

- Tam mükellef olmayan kurumların elde ettiği kazançlara iştirak kazancı istisnasının uygulanması,
- Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışından elde edilen kazançların sermayeye ilave edilmediği halde istisna uygulanması,
- Yatırım indirimi istisna toplamalarının yanlış hesaplanması,
- Yatırım indiriminin kazanç olduğu halde uygulanmaması,
- Turizm istisnasında, başka firmalara devredilen hasılatlar üzerinden istisna hesaplanmaması,
- Turizm hasılatı istisna tutarının yanlış hesaplanması,
- Önceki yıl ayrılan finansman fonunun ticari kara ilave edilmemesi,
- Finansman fonu toplamının yanlış hesaplanması.

İşletmelerde vergi muafiyet ve istisnaları ne kadar fazla olursa devletin alacağı vergi de o kadar azalır ve vergi erozyonu yaşanır.

1.5.7. Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar

Sabit kıymet yenileme fonu uygulamaları esnasında, istenmediği halde bir kısım hatalar yapılabilmektedir. Bu hatalar genelde şöyle gerçekleşir (Küçüksavaş, 2006: 368):

- Sabit kıymet satışından doğan karın, şartlar oluşmadan yenileme fonuna alınması,
- Yenileme fonunun aynı tür olan iktisadi kıymet için kullanılmaması,
- Yenileme fonunun aynı türden alınan iktisadi kıymetin amortisman giderinde kullanılmaması,
- Yenileme fonunun üç yıl kullanmadan üçüncü yılın matrahına eklenmemesi,
- Sabit kıymet yenileme fonunun işi bırakmada kar olarak kaydedilmesi.

Vergi inceleme elemanları, vergi gelirlerinin yukarıda sayılan hatalara maruz kalmadan ya da kalmışsa tespitini yaparak devletin vergi gelirlerini doğru tam ve zamanında tahsilini sağlamakla görevlidirler.

1.5.8. Vergi Hataları

VUK madde 116'ya göre vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplardan veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK 116. madde).

Vergi hatalarını düzeltmeye yetkili olan vergi dairesi müdürüdür. Vergi hataları iki taraflıdır. Vergi hatası yüzünden fazla vergi alınması halinde mükellef zarar edecek, eksik alınması halinde kamu idaresi zarar görecektir. Bu yüzden vergi hatalarının düzeltilmesi hakkaniyet icabıdır (Kalenderoğlu, 2014: 64).

Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirmede yapılan hatalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarındaki hatalar, verginin mükerrer olması. Vergilendirmede yapılan hatalar ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, konuda hata, vergilendirme döneminde hata olmak üzere gruplara ayrılır.

VUK madde 119'a göre vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılır;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile
- Üst memurlarının yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile

- Mükellefin müracaatı ile.

Vergi hatalarının düzeltilmesi VUK’nda vergi hataları için belirlenen usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Düzeltme işlemi iki şekilde yapılmaktadır. Bunlardan ilki vergi idaresince yapılan re’sen düzeltmedir. Bu yolda idare, düzeltme fişi ile hatalı işlemi düzeltmekte ve bunu mükellefe tebliğ etmektedir. Düzeltme yollarından ikincisi ise, mükellefin başvurusu üzerine yapılan ve mükellefin matrahı hatalı olarak eksik/fazla bildirmesi durumunda ek beyanda bulunarak düzeltme isteğinde bulunmasıdır. Düzeltme talebi dava açma süresi içinde yapılabileceği gibi dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme zamanaşımı süresi içinde de yapılabilir. Vergi dairesinin red kararı vermesi halinde mükellef şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı’na başvurabilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda meydana gelen değişikliklerin muhasebe kayıtlarına yansıtılması gerekmektedir. Örneğin mükellefin kendi aleyhine gerçekleşen düzeltmeye karşı uzlaşma talebinde bulunması ve uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, buna ilişkin yeni vergisel durumu muhasebe kayıtlarına yansıtması gereklidir (Biniş, 2012: 488-491).

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HİLELERİ

2.1. HİLE KAVRAMI VE MUHASEBE HİLELERİ

Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlükte hile; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” ve çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr, 20.07.2017).

Hile kavramının günümüzde tek ve kapsayıcı bir tanımı bulunmamakla birlikte hile ile ilgili çok çeşitli tanımlar literatürde yer almaktadır.

Hile; ACFE’ ye göre aldatma, güven ihlali ya da gizleme olarak da nitelendirilebilecek olan yasadışı olarak gerçekleşen bir eylemdir. Hileler, kişiler ya da örgütler tarafından gerçekleştirilmektedir (Saçaklı, 2011: 36).

Hile; Bir kişinin yanlış olduğunu bilmesine rağmen veya birtakım çıkarlar elde etmek amacıyla, yasadışı davranışlarla kasıtlı bir şekilde yapılması şeklinde ifade edilmektedir (Emir, 2008: 112).

Hile; sahtekarlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi birtakım düzensizliklerle, kasıtlı bir şekilde gerçekleşen yanlışlıklara da denir (Kula vd., 2008: 64).

Sermaye Piyasası Kurulu’na göre hile; " İşletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder" (www.spk.gov.tr, 20.07.2017).

Borçlar hukukuna göre hile ise, kişileri, kurum, kuruluşları sözleşmeye teşvik etmek maksadıyla gerçek olmayan beyanlarla veya kasıtlı olarak kişide yanlış bir kanaat oluşturacak şekilde hareket etmektir. Hile bizzat yanlış beyanda bulunarak yapılacağı gibi hareketsiz kalmakta, hileye sebebiyet vermektedir (Okay, 2011: 56).

2.1.1.Muhasebe Hilelerinin Tanımı

Muhasebe hileleri; işletmenin kayıt, belge ve hesaplarının belirli çıkarlar elde etmek ve başkalarına yanıltıcı bilgi sunmak amaçlı gerçeği gizleyecek biçimde düzenlenmesi ve tahrif edilmesi şeklinde açıklanabilir (Irmak vd., 2002: 39). Başka bir ifadeyle muhasebe hilesi; kayıt düzenlerinin ve hesap işleyişlerinin, muhasebe ilke ve esaslarına aykırı olarak kaydedilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe hataları, bilgisizlik ve dikkatsizliğe dayanmasına karşın muhasebe hileleri bilinçli olarak yani kasten yapılır. Muhasebe hata ve hileleri arasındaki temel fark, kasıt kavramıdır. Kasıtlı olarak yapılan düzensizliklere hile, kasıt unsuru olmadan yapılan düzensizlikler ise, hata olarak tanımlanmaktadır. Muhasebede yapılan hatalar muhasebe kayıtlarında yapılırken, muhasebe hileleri daha çok belgeler üzerinden belgenin içeriğini değiştirmek suretiyle yapılır. Hilenin, belge ve kayıtlar üzerinde bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez. Aksine, bilerek yapılması nedeniyle tespit edilip ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur. Bunun nedeni, insan zekasının sürekli olarak yeni yöntemler geliştirmesidir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 151). Denetçinin görevi, revizyon sırasında varsa bu tür hileleri belirleyip ortaya çıkarmaktır. Muhasebe hilesinin tespit edilmesi tamamen denetçinin bilgi, tecrübe ve becerisine bağlıdır.

2.2. MUHASEBE HİLELERİNİN NEDENLERİ

Muhasebe hilesi yapmanın bir çok çeşitli nedeni olabilir. Bu nedenlere aşağıdakileri örnek verilebilir (Gürsoy, 2009: 2):

- Vergi kaçırma düşüncesi,
- Daha az kar dağıtma isteği,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Zimmetlerin gizlenmesi,
- Ortakların birbirlerini yanıltma istekleri,
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteğidir.

Muhasebe hileleri, işletme sahiplerinin ve işletme çalışanlarının yaptığı hileler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İşletme sahiplerinin hile yapma nedenleri; vergi kaçırmak, işletmeleri gerçek durumdan farklı göstererek işletmenin vergisel ve mali durumunu olduğu gibi göstermemektedir. İşletme çalışanlarının hile yapma nedenleri ise; baskı unsuru, fırsat unsuru ve haklı gösterme çabasıdır. (Bayraktar, 2007: 14).

2.2.1.İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Tepe yönetimi tarafından gerçekleştirilen hileler ise yönetim hileleri olarak adlandırılmaktadır. Mali tablolarının olduğundan farklı biçimde gösterilmesi bu hile türündeki temel amaçtır. Bu doğrultuda yöneticiler mali tabloları olduğundan daha iyi

ya da olduğundan daha kötü gösterebilmek için finansal bilgileri manipüle ederek yaptıkları hileli düzenlemelerdir. Bu hile türü hileli finansal raporlama ya da finansal tablo hileleri şeklinde de isimlendirilmektedir (Bozkurt, 2009: 65). Yönetim tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelere göre daha az görülen bir hile türü olsa da, bu hilelerin yıkıcı sonuçları diğerine göre oldukça fazladır. Bu tür hilelerin sonucunda sadece şirketlerin çalışanları ya da hissedarları değil, sermaye piyasaları bir bütün olarak olumsuz etkilenebilmektedir (Kirik, 2007: 61)

Yönetim tarafından yapılan hileler, yapanın özellikleri ve yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden ayrılmaktadır. Yönetim hileleri ağırlıklı olarak tepe yönetimi tarafından işletmenin mali tabloları üzerinde yapılan düzenlemeler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yönetim hilelerinin aşağıdaki şekillerde gerçekleştiği söylenebilir (Küçük, 2008: 11):

- Finansal tablolarda yer alması gereken kayıt ve bilgilerin kasıtlı olarak gizlenmesi veya yanlış bilgi verilmesi. Örneğin, bilançonun dipnotlarında olması gerekli olan bazı bilgilerin açıklanmaması veya eksik yada doğru olmayan bir şekilde açıklanması,
- Amortisman, stok değerlendirme, karşılık ayırma gibi işlemlerde uygulanan yöntemlerin, her yıl farklılık göstermesi bu bilginin bilanço dipnotlarında yer almaması, muhasebe ilkelerinin ve yasal düzenlemelerin, kasıtlı olarak ihlal edilmesi suretiyle çıkar elde edilmesi,
- Yönetimin bilgisi doğrultusunda kasıtlı bir şekilde, işletmeyi ilgilendiren önemli iş ve işlemlerin saklanması ve bilgi vermekten kaçınılması. Örneğin, devam eden ve şirket aleyhine sonuçlanabilecek bir davadan bahsedilmemesi, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkacak ancak bilanço tarihinde mevcut olan önemli olayların finansal tablolarda açıklanmaması,
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında muhasebe kayıtlarının veya belgelerinin değiştirilmesi, sahte veya usulsüz belge kullanımıdır.

Ayrıca, tepe yönetimini hileli düzenlemelere iten nedenler olarak şunlar da sayılabilir (Okay, 2011: 74):

- Yaptıkları işlemlerle kendilerine çıkar sağlamaları. Örneğin; işletmenin gelirlerinin artması sonucunda kendilerinin prim, ikramiye elde etmeleri gibi,

- Yöneticilerin, bulundukları konum gereği kayıtlar üzerindeki düzenlemeleri çeşitli muhasebe hileleri ile kolayca yapabilmeleri. Örneğin; muhasebe içi - muhasebe dışı envanter çalışmaları sırasında ve amortisman uygulamaları ile çeşitli hileli düzenlemeler yapmaları oldukça kolay olmaktadır,
- Yaptıkları hilelerde yakalanmayacakları düşüncesinde olmaları. Zayıf denetim ve iç kontrol yapıları ve bu şekilde düşünmelerine yol açmaktadır.

İşletme yönetimi tarafından yapılan, kendilerine veya işletme sahiplerine avantaj sağlayabilecek, bunun yanında diğer bütün üçüncü kişilere önemli zararlar verebilecek düzenlemeler iki ana gruba ayrılabilir (Bozkurt, 2000: 16-17):

- İşletmeyi olduğundan iyi gösterebilecek düzenlemeler
- İşletmeyi olduğundan kötü gösterebilecek düzenlemeler

İşletme yönetimleri tarafından yapılan muhasebe hileleri, genel olarak bu iki amacı taşır. İşletme yönetimleri yaptıkları hileli uygulamalarla ya işletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermekte ya da olduğundan daha kötü göstermektedir.

İşletmelerin mali durumlarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin amaçları olarak şunlar sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 16-17):

- Kredi kurumlarından daha fazla kredi alabilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için fazla kar dağıtmak,
- Kamuoyunda işletmenin imajının güçlü görünmesini sağlamak,
- İşletmenin borsadaki hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Vergi ödeyebilmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek.

İşletmelerin mali durumlarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin amaçları ise şu şekilde sıralanabilir (Bayraktar, 2007: 34):

- Kar dağıtmamak ya da çok az kar dağıtmak
- Hisse senetlerinin borsa fiyatlarını düşürmek (Anonim şirketlerin borsada kötü olan hisse senetlerinin rayiçleri üzerinde etki yapmak, aksiyon toplamak, satmak veya benzer spekülasyon yapmak),
- Vergi ödememek ya da çok az vergi ödemek.

İşletme yönetimleri tarafından yapılan muhasebe hilelerinde asıl amaç vergi kaçırmaktır. İşletmeler, farklı yöntemlerle giderlerini şişirerek veya gelirlerini az göstererek, karlarını olduğundan düşük göstermekte dolayısıyla daha az vergi

ödemektedir. Bu da, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir.

Gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, yapılan muhasebe hilelerinin, vergi matrahını azaltmaya ya da gider ve maliyetleri yükseltmeye yönelik oldukları ortaya çıkmaktadır. Vergi matrahını azaltmaya yönelik fiiller şu şekilde sıralanabilir: (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 196)

- Defterlere kayıtlı gelir toplamını olduğundan eksik hesaplamak,
- Yapılan satışlar için belge düzenlememek, ya da düşük tutarlı belgeler düzenlemek,
- Düzenlenen belgeleri defterlere eksik tutarlarla kaydetmek,
- Cari döneme ait geliri gelecek döneme kaydetmek,
- Paravan işletme ya da şahıslar kullanarak hasılatı başkasının gibi göstermek,
- Satış gelirlerini avans ya da teminat gibi kaydetmek; bazı sabit kıymet satışlarını kiralama ya da bedelsiz kullanım şeklinde muhasebeleştirerek geliri gizlemek,
- Teminat maksadıyla verilen paraları, üçüncü kişilerce tahakkuk ettirilen faizleri kaydetmemek,
- Hasılat ya da ciro primi gibi dolaylı gelir unsurlarını kayıt dışı bırakmak,
- Elde bulunan döviz mevcudu ya da döviz üzerinden bir alacaktan doğan kur farklarını hesaplamamak ya da eksik hesaplamak,
- Taksitli satışlar veya geç ödemeler dolayısıyla alınan vade farklarını kaydetmemek,
- İşletmelerin konusu dışında, elde ettiği arızı gelirleri yasal kayıtlar dışında tutmak,
- İşletmeye ait kaynakların ortaklar tarafından bedelsiz olarak kullanılması veya gerçek işlemlerin bu şekilde gizlenmesini sağlamak.

Gider ve maliyetleri olduğundan yüksek göstermeye yönelik fiiller ise, şu şekilde sıralanabilir: (Bayraktar, 2007: 22)

- Defterlerdeki gider toplamını olduğundan fazla hesaplamak,
- Düzenlenen belgeleri muhasebe defterlerine fazla tutarlarla kaydetmek,
- Gelecek döneme ait olan bir gideri cari döneme kaydırmak,
- Sahte veya naylon belgeler kullanmak,
- Alış belgesi üzerinde tahrifat yaparak, tutarını olduğundan fazla göstermek,

- Kendisine ait olmayan kişilere ait gider unsurlarını kendisine mal etmek,
- İşle ilgili olmayan şahsi giderler ile kanunen kabul edilmeyen gider unsurlarını indirim konusu yapmak,
- Döviz üzerinden bir borçtan dolayı kur farklarını fazla hesaplamak,
- Yasal şartları oluşmadığı halde bazı alacakları şüpheli ya da değersiz alacak gibi kaydetmek,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bedelini doğrudan gider yazmak veya bunlara ilişkin amortismanları fazla hesaplamak,
- Alacak senetlerinin reeskont işlemleri sırasında yanlış hesaplamadan dolayı fazladan gider indirimine sebebiyet vermek,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde amortisman ve genel gider dağıtımının yanlış yapılmasından dolayı cari yıla fazla gider yazılması,
- Üretilen ya da satın alınan değerlerin maliyet bedelinin yanlış hesaplanması ve dolayısıyla dönem giderlerinin fazla belirlenmesi.

İşletmelerin karını az göstermek suretiyle, daha az vergi ödemeye yönelik düzenlemeleri, işletmeler büyüdükçe etkisini yitirmektedir. Bu gibi düzenlemeler daha çok orta ve küçük ölçekli işletmelerde görülmektedir. İşletmeler büyüdükçe kendilerini daha iyi göstererek işletmeyle ilgili üçüncü kişileri yanıltma ve onlardan daha fazla kar sağlama yoluna gitmektedir. Yani, işletmenin durumunu olduğundan daha kötü gösterme amacı küçük ve orta ölçekli işletmelerde; işletmenin durumunu olduğundan daha iyi gösterme amacı ise büyük ölçekli ve özellikle de halka açık işletmelerde ortaya çıkmaktadır. Halka açık işletmeler, çeşitli hile yöntemleriyle finansal durumlarını olduğundan daha iyi göstererek, işletmenin piyasa değerini arttırabilmektedir. Böylece, hem işletmenin piyasa değeri haksız bir şekilde arttırılmakta, hem de işletmenin dış dünyaya göstermiş olduğu imaj ve itibarı artarak daha fazla kaynak sağlanabilmesine neden olmaktadır (Bozkurt, 2000b: 22).

ABD’de bulunan dünyaca tanınmış bazı büyük şirketlerde 2001 yılı itibariyle meydana gelmeye başlayan muhasebe skandalları serisi uluslararası finansal piyasalarda geniş yer bulmuştur. Bu muhasebe skandalları, kamunun finansal raporlara ve kurumsal açıklamalara olan güvenini azaltmıştır. Zararda olan şirketlerin kamuya açıklanan finansal tablolarında, yapılan muhasebe hileleriyle ve denetim şirketlerinin bu hilelere göz yummasıyla birlikte gerçek dışı kar rakamları ilan edilmiştir. Böylece, bu şirketlerin

borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları haksızca yükselmiştir. Yatırımcılar, olumlu görülen finansal tablolar ve sürekli artan hisse senedi fiyatları nedeniyle büyük beklentiler içine girmiştir. Ancak, yöneticiler sahip oldukları hisse senetlerini, finansal tablolar düzeltilerek yeniden ilan edilmeden önce yüksek fiyattan sattıkları için yatırımcılar zarara uğramıştır. Aslında, şirketler zararda ve büyük borç yükü altında olmalarına rağmen çeşitli yöntemlerle finansal tabloları gerçek dışı bir şekilde düzenlenmiş ve böylece yatırımcılar yanıltılarak zarara uğratılmıştır (Süer, 2004: 44).

2.2.2. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri Nedenleri

İşletme çalışanları tarafından yapılan hileler, “Bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak uygun olmayan biçimde kullanımı veya uygulanmasıyla bir çalışanın kişisel yarar sağlamaya çalışması çabasıdır”(Şimşek, 2001: 20).

Küreselleşme ve her geçen gün rekabetin arttığı dünyada, işletme çalışanlarınca yapılan muhasebe hilelerinde de artış gözlemlenmektedir. İşletmeler büyüdükçe, işletmelerde çalışan sayısı artmakta ve işletme içinde hile yapılma ihtimali de artmaktadır. Çünkü çalışan sayısı arttıkça hile olaylarının tespit edilip ortaya çıkarılması ve önlenmesi oldukça güç bir durum olmaktadır. İşletme çalışanlarınca yapılan hileler, hem çalıştıkları işletmeye, hem de ekonomiye büyük zararlar vermektedir. Örneğin, İngiltere’de bir tek çalışanın hile yapması yüzünden koca bir şirket iflas etmiştir. Ayrıca, bir tek çalışanın yaptığı hile, diğer çalışanların da işine son verilmesi gibi sonuçları da meydana getirebilmektedir (Bayraktar, 2007: 18).

İşletmede çalışan bir kimsenin, işletmede güvenilir bir konuma gelmesi ve bu nedenden dolayı da fazla denetlenmemesi hileyi meydana getiren nedenler arasında sayılmaktadır. Çalışanların bulundukları konum nedeniyle de işletmenin iç kontrol yapısını ve eksik noktalarını iyi bilmeleri daha rahat bir şekilde hile yapabilmelerine olanak sağlamaktadır. Çalışanların, özellikle işletmeye mal ve hizmet satanlar ve müşterilerle çok fazla iletişim halinde olmaları yapılabilecek bir hileli durum açısından uygun bir durum oluşturmaktadır (Şimşek, 2001: 23).

Çalışanların yaptıkları hilelere aşağıdaki örnekleri verebiliriz (Okay, 2011: 72-73).

- Nakit tahsilatlarının kayıt altına alınmadan zimmete geçirilmesi,
- İşletme kayıtlarında görünen paranın zimmete geçirilmesi ve daha sonra kayıtlar üzerinde hileler yaparak zimmete geçirmenin gizlenmesi,

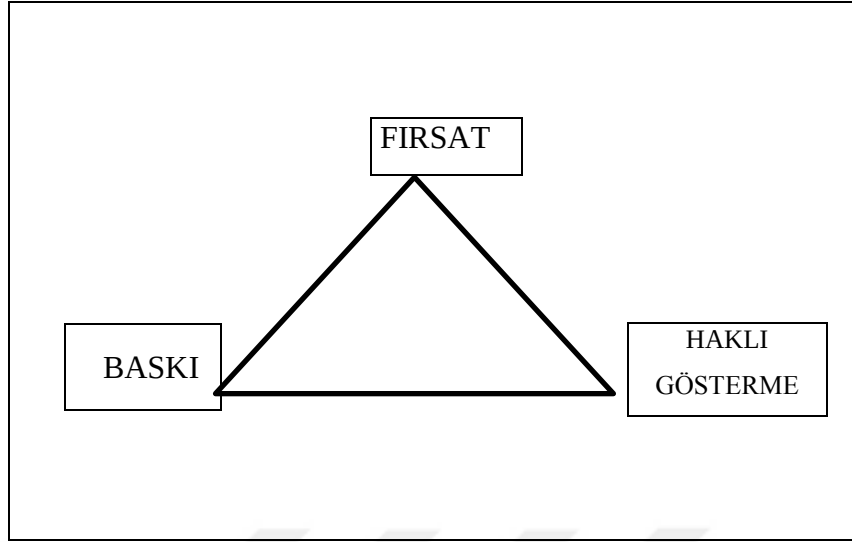
- İşletmeye ait çeklerin çalınması veya çalışanların bu çekleri kendi çıkarları için kullanması,
- Banka kayıtları ile oynanarak maddi fayda sağlanması,
- Belgeler üzerinde yapılan sahtekarlıklarla fayda sağlanması,
- Yapılmaması gereken veya önceden yapılmış ödemelerin yapılması,
- İşten ayrılmış eski çalışanlara ödeme yapılmış gibi gösterilmesi,
- Yetkisiz veya uygun olmayan biçimde iskonto uygulaması,
- İşletmeye gerçekte olmayan borçlar yükleyerek lehte ödemenin sağlanması,
- Sahte satıcılar oluşturularak lehte ödeme sağlanması,
- Stokların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması,
- İşletmedeki stok, hurda ve duran varlık hırsızlığı
- Gerçek olmayan harcamalar oluşturularak lehte ödemenin sağlanması,
- Giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi,
- Arttırılmış kişisel sağlık harcamaları ile menfaat sağlanması,
- Seyahat harcamalarını yüksek göstererek menfaat sağlanması,

Yukarıda maddeler halinde verilen muhasebe hilelerinin kullanılma sıklığı, işletmelerin büyüklüğüne ve özelliklerine bağlı olarak değişebilmektedir. Özellikle, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı, uygulanmasının kolay olması ve tespitinin oldukça güç olması nedeniyle işletme çalışanlarınca en fazla başvurulan hile yöntemlerindendir (Bayraktar, 2007: 35).

2.3. HİLE ÜÇGENİ

Hile, geçmişten günümüze var olan ve işletmelerin yüksek meblağlarda zararlar karşılaşmalarına neden olan eylemlerdir. Şirketin büyüklüğü veya iç kontrol yapısı ne kadar güçlü olursa olsun dürüst olmayan insanlar toplumun bir çok tabakasında yer almaktadır. Bu sebepten dolayı çalışanların hile yapma olasılığı bir işletme için her zaman vardır. İşletme çalışanlarını hile yapmaya iten dürtüleri tek bir noktada aramak doğru bir düşünce değildir. Bir insanı hile yapmaya sevk eden birden çok dürtü bulunmaktadır. Bu dürtüler bir araya geldiğinde hile çoğunlukla kaçınılmaz bir gerçek olmaktadır. İşletme çalışanlarının hile yapma nedenlerinin temel sebebi; baskı unsuru, fırsat unsuru ve haklı gösterme çabasıdır. Fırsat, baskı, haklı gösterme dürtüleri bir araya geldiği zaman hile üçgenini oluşturmaktadır (Saçaklı, 2011: 44).

Şekil 1. Hile Üçgeni



Kaynak: (Bozkurt, 2009: 168)

Fırsat, baskı, haklı gösterme dürtüleri işletme çalışanlarını hileli davranışlara iten unsurlardır. Fakat bunların dışında çalışanlara hile yapma imkanı sağlayan diğer unsurlar vardır. Bunlar aşağıda açıklanmaktadır (Bozkurt, 2009: 169):

- Zayıf ahlak politikaları,
- Üçüncü kişilerle yapılan gizli saklı anlaşmalar,
- Hile yapan personelin cezalandırılacağı bir disiplinli bir ortamın olmaması,
- İşletme çalışanlarının bilgi akışının zayıf olması,
- Tepe yönetim de var olan mesleki yetersizlik,
- İşletme yapısının aşırı derecede karmaşık olması,
- Yetersiz iç denetim,
- Yöneticilerin sık sık değişmesidir.

2.3.1. Baskı

Hile eylemi, çalışanı hile yapmaya yönlendiren bir baskı unsuru ile başlamaktadır. İhtiyaç, açgözlülük ya da hırs gibi nedenlerle çalışanların aklına hile yapma fikri gelmekte, diğer unsurlarla birleştiğinde ise hile eylemi gerçekleşmektedir.

Baskı unsurunu üç maddede sınıflandırmak mümkündür. Bunlar (Bozkurt, 2009: 63-64).

- Mali içerikli olan baskılar şunlardır; Para hırsının olması, açgözlü olmak, yaşam koşullarını iyileştirmek, yüksek tutarlarda kişisel borçların ve sağlık harcamalarının olması gibi durumlardır. Kişileri, çalıştıkları işletmede yolsuzluk

yapmaya iten nedenlerin başında gelir düzeylerinin düşüklüğü sebebiyle sıkıntılı bir hayat sürmeleri ve hayat standartlarını yükseltme istekleridir.

- Kötü alışkanlardan dolayı ortaya çıkan baskılar ise; Bir kişinin kumar alışkanlığının olması, gece hayatının bulunması, uyuşturucu ve alkol gibi bağımlılığı olması gibi durumlarıdır. Hileyi motive eden unsurlar arasında yer alan bu tür alışkanlıklar en kötü tür olarak kabul edilmektedir.
- İşle ilgili olan baskılar ise; çalışanın işinden memnun olmaması, haksızlığa uğradığını düşünmesi, beklediğinden düşük ücretle çalıştırılması, üstlerince gereken takdiri görememesi hileyi doğuran nedenler arasında sayılmaktadır.

Yöneticilerin işletme çalışanlarına göre hile yapması ellerinde bulundurdıkları olanaklar nedeniyle daha kolay olup yöneticiler en çok şu nedenlerle hile yapmaktadırlar (Çıtak, 2007: 31);

- Bulundukları mevkiyi kaybetmemek,
- Başarılı görünmek için, (Pazar payını artırmak, bütçeyi tutturmak)
- Büyük tutarda prim elde edebilmek,
- Şirketin piyasa değerini yüksek göstermek olarak sıralanabilir.

2.3.2. Fırsat

Hile üçgeninin en önemli unsuru fırsattır. Bir çalışanın hileyi düşünmesi, uygulaması veya yakalanmayacağına inanması fırsat unsurunun var olduğunu gösterir. Bir başka deyişle fırsatın olduğu her yerde hilenin olması kaçınılmazdır. İşletmede çalışanların hile yapma fırsatını bulması, hilelerin gerçekleşmesinde en önemli etkilere biri olarak kabul edilmektedir. İşletmede sıkı bir kontrol olduğunu bilen, hile yapması halinde yakalanma olasılığının yüksek olduğunu düşünen bir çalışan, hile yapmamaktadır. Bunun aksine, çalıştığı işletmede kontrol açısından bazı eksiklikler olduğunu gören, hile yapma için bir takım fırsatlar olduğunu düşünen ve yakalanma olasılığının düşük olduğu kanısına varan bir çalışan, hile yapmak için aradığı fırsatı elde etmiş olmaktadır (Keskin, 2014: 28).

Fırsat unsuru hile üçgeni içinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Çünkü çalışan hile yapmaya karar vermiş olsa dahi bile harekete geçebilmesi için ancak bir fırsat yakalaması gerekmektedir. Bazı çalışanların ise ilk başta hile yapma niyeti olmadığı halde, o fırsatı yakalamaları motive edici unsur olarak hile yapmaya yöneltmektedir (Akdemir, 2010: 45).

İşletmelerde fırsat unsurunu azaltmaya yönelik en önemli araç, iç kontrol sistemidir. İç kontrol sistemi teknik bir konu olduğundan dolayı bazı öneriler işe yarayacaktır. Bunlar (Bozkurt, 2009: 67):

- İşletmede, görevler ayrılığı ilkesi dikkate alınarak, bir iş başından sonuna kadar tek bir kişiye yaptırılmamalıdır,
- Sağlıklı bir yetkilendirme düzeni oluşturulmalıdır,
- İşletmede bağımsız inceleme ve gözlem faaliyeti bulunmalıdır,
- Varlıkların fiziki korunması sağlanmalıdır,
- Düzgün bir belge akış sistemi kurulmalıdır.

2.3.3. Kendini Haklı Gösterme Çabaları

Hile yapanın, psikolojik olarak yaptığı hileyi haklı çıkarma çabası ise hile üçgeninin üçüncü unsurudur. Hileli davranışa bahane bulunduğu zaman, baskı ve fırsat arasında bir köprü görevi görecektir.

Hile yapan insanların büyük çoğunluğu yaptıkları işlemleri suç olarak görmezler, neredeyse hepsinin yaptıkları davranış için geçerli bir nedene sahip oldukları gözlenebilir. Bahane olarak sıralanabilecek cümleler şöyle sıralanabilir (Çelik, 2010: 25):

- Herkes yapar, kimseye bu durumla zarar vermedim,
- Ne yaptıysam şirketi düşünerek yaptım,
- Sadece bir kerelik yaptım. Çünkü ihtiyacım vardı,
- Ben bu parayı hak ettim, sadece kendi payımı istiyorum,
- Parayı sadece borç almıştım, geri ödeyecektim,
- İşletmeye yaptıklarımın karşılığıdır,
- Bu olay sonucu hiç kimseye zarar gelmedi,
- Bu parayı iyi bir amaç dolayısıyla almıştım,
- Yaptığımın suç olduğunu bilmiyordum,
- İşletme bu durumu hak etmişti,
- Onlar bana ait, ben daha fazlasını hak ediyordum.

Hileyi yapan kişi, bulduğu fırsatı değerlendirdiğinde başarılı olmuşsa, zamanla bunu bir alışkanlık haline getirecek ve sürekli yapacaktır. Bu sebepten dolayı işletmeler hile için gerekli önlemleri almalıdır.

Hileyi önlemek amacı ile işletme yönetiminin alabileceği birtakım tedbirler vardır. Bunlar (Gülten ve Kocaer, 2011: 140-141);

- İşletme içerisinde dürüstlük ve dayanışma kültürünün oluşturulması gerekir,
- Personel seçiminde ayrıntılı bir araştırma yapılması gerekir,
- Çalışma ortamının motive edici olması gerekir,
- İşletmede hem ödül sistemi hem de ceza sisteminin uygulanması gerekir,
- İşletmede etkili bir bilgi akış sistemini kurmak gereklidir,
- İşletme içerisinde yapılan ihbarların denetleme hattını kurmak gerekir,
- İç kontrol sistemin etkin bir şekilde yapılması,
- Açık net bir şekilde hile cezalandırma politikası oluşturmak gerekir.

İşletmeler bu tedbirleri alarak işletme içinde gerçekleşen hileli durumları en aza indirmeye çalışmaktadırlar.

2.4. MUHASEBEDE HİLE TÜRLERİ

Muhasebede hile türlerini yedi başlık altında toplayabiliriz. Bunlar, bilinçli hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar, uydurma hesaplar açma, belge sahtekarlığı, bilançonun maskelenmesi, defter ve belgeleri yok etmek ve bilgisayar hileleri olarak sıralanabilir.

2.4.1. Bilinçli Hatalar

Muhasebe hataları bilgisizliğe, dikkatsizliğe ve tecrübesizliğe dayanır. Ancak bu yanlışlıklar belli bir amaçla bilerek yapılırsa kasti hata olur ve muhasebe hilesi olarak kabul edilir. Bu yöntemde, işlemler veya hesaplamalar üzerinde bilerek ve isteyerek bir takım yanlışlıkların yapılması söz konusudur. Dolayısıyla, burada yapılan hata değil, hiledir. Ancak yanlışlığın hata mı hile mi olduğunun tespit edilip kanıtlanması oldukça güçtür. Yapılan yanlışlıklarda kastın varlığı kanıtlanamıyorsa, ortaya çıkan yanlışlık muhasebe hatası olarak kabul etmek gerekir (Akyel, 2009: 21).

Yapılan düzensizliklerin temelinde kasıt unsurunun olup olmadığını anlayabilmek için bazı genellemeler yapmak mümkündür (Gürbüz, 1995: 62).

- İşletmede gerçekleşen hatalar hep aynı yönde ve sık sık tekrarlanıyorsa, bu hataların hile olduğu anlaşılır.
- Yapılan yanlışlığın işletme düzeyinde yüksek değere sahip olması durumunda bu yanlışlığa hile gözü ile bakılır.

- İşletmede yapılan bir hatanın kolayca ortaya çıkarılabilmesi mümkün olmasına rağmen bunu gizlemek amacıyla bilerek ve isteyerek bir yanlışlık daha yapılmışsa bu hatanın hile olduğu anlaşılır.

2.4.2. Kayıt Dışı İşlemler

Muhasebe ilke ve esasları gereği, işletmelerin her türlü mali işlemleri ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir. Bir kısım muhasebe işlemlerinin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Bir işletmede kayıt dışı işlemlerin yapılması o işletmenin defterlerinin gerçek durumunu yansıtmamakla birlikte diğer işletmelere ve yatırım yapacak diğer çıkar gruplarına yanıltıcı bilgiler vermesine neden olmaktadır (Duman, 2008: 152). Fatura almamak, fatura düzenlememek veya mevcut olan faturayı gizlemek kayıt dışı işlemlere örnektir. Kayıt dışı işlemler genel olarak satış hasılatını gizleyerek, vergi kaçırma amacı ile yapılır.

“Kayıt dışı işlem nedeniyle defter kayıtları vergi matrahının doğru bir biçimde tespitine imkan vermiyorsa ihticaca salih değildir ve tespit edilen matrah farkları re’sen tarhiyatı gerektirir” (V.U.K. md. 30). Diğer bir deyişle, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık ise matrahın re’sen takdiri söz konusu olmaktadır (Bayraklı vd., 2012: 78).

Sonuç olarak, kayıt dışı ekonomi vergi kaybına neden olmaktadır. Devlet bunu önlemek için ekonomik faaliyetleri kayıt ve beyan altına alınmasını sağlamalı ve caydırıcı nitelikte cezalar verilmesi gerekmektedir.

2.4.3. Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar

İşletme faaliyetleri düzenli ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemin gerçekleştiği tarih ile bu işlemin muhasebe kayıtlarına aktarıldığı tarih arasında farklılık olması, muhasebe sistemi içerisinde büyük problemlere neden olmaktadır. İşlemden önce veya sonra kayıt nedeniyle doğacak sonuçlardan düzenlenen mali tablolara göre yatırım yapacak yatırımcı, kar payı alacak hissedar, şirketin durumunu değerlendirerek kredi veren kredi kuruluşları ve alacağı vergi nedeniyle devlet, öncelikli olarak etkilenen gruptur ve hepsi yapılan hileli durum nedeniyle zarara uğratılmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152).

Muhasebede mali nitelikli işlem ve olaylar defterlere kaydedilirken, söz konusu işlem ve olayın gerçekleştiği tarih dönemsellik kavramı gereği önemli bir ayrıntıdır. Bu ayrıntıyı göz ardı eden bazı muhasebeciler çıkar amacıyla işlemi olduğundan önce veya sonra defterlere kaydedebilmektedirler. Bu şekilde yapılan hileler zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar ismiyle anılmaktadır. Bu şekilde davranan meslek mensupları, dönemsellik kavramına aykırı davranmaktadırlar.

Mali işlemlerin yapıldığı tarih önemlidir ve kayıtların VUK' da belirtilen süre içerisinde yapılması gerekir. Kayıtların VUK 219'ncu maddesi hükümlerine göre (Saçaklı, 2011: 38-39):

- Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların 10 günden fazla geciktirilmesi doğru değildir.
- Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerinin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi gibi işlev görür. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine izin vermez.
- Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

Yapılan işlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarihte kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yıl sonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraki bir tarihe bırakılması veya işletmenin likidite durumunu iyi göstermek amacıyla bilanço kapandıktan sonra elde edilecek nakdin bilanço kapatılmadan önceden kaydedilmesi gibi hileler buna örnektir (Bayraktar, 2007: 27).

Hileli işlemlere Katma Değer Vergisi açısından bakıldığında, KDV ödememek için, hasılatlar cari dönemde değil de sonraki dönemde kayda alarak ödenecek olan KDV'yi, kasıtlı olarak ileriki bir zamanda yani geç ödemesi durumudur. İşletmelerde hasılatları farklı dönemlere aktarma işlemleri, uygulamada çok sık rastlanan bir durumdur. Bu tür hilelere hesap ya da vergilendirme dönemi sonlarında başvurulduğu görülür (Bayraklı vd., 2012: 79).

2.4.4. Uydurma Hesaplar Açma

Bu yöntemde, hasılatı gizlemek veya maliyetleri şişirmek dolayısıyla vergi kaçırmak amacıyla gerçek olmayan kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılmaktadır. Bu hesaplar kullanılarak yapılan işlemler olduklarından farklı olarak kaydedilir. Uydurma hesaplar belgesiz ve kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmek için kullanılır. Burada hem işlem hem de belge vardır, fakat işlem ile belgenin içeriği birbirine uymamaktadır. Örneğin, gerçek bir kişiye yüksek bir bedelle ancak faturasız satılan mal, gerçek olmayan bir kişiye düşük bir bedelle satılmış gibi fatura kesilir. Bu şekilde aradaki hasılat farkı uydurma hesaplar ile kayıt dışı bırakılmış olmaktadır (Bayraktar, 2007: 27).

Uydurma hesap açarak yapılan işlemlerdeki amacı şöyle sıralayabiliriz (Kirik, 2007: 56);

- İşletmelerin vergi kaçırma düşüncesi,
- İşletmenin durumunu daha iyi göstermek istemesi,
- İşletme yöneticilerinin, ortaklarının ve çalışanlarının yaptıkları hileleri gizlemek amaçlı,
- Belgesiz ve kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmek istemeleri gibi sebeplerden dolayı uydurma hesaplar kullanılmaktadır.

İşletmelerde en çok görülen uydurma işlemler ise şunlardır (Okay, 2011: 61);

- Gerçekte olmayan kişilerden mal alınmış gibi belge düzenlenmesi,
- Yüksek bedelle satılan mal ve hizmetlere düşük bedellerle fatura düzenlenmesi,
- İşletmenin ortaklara borçlu gibi gösterilerek ortaklara para transferi,
- Gerçekte olmayan kişiler adına alacak hesapları açılıp daha sonra bu alacakların şüpheli hale geldiğini öne sürerek karşılık ayrılması,
- Vergiden muaf esnafa iş yaptırılmış gibi gider pusulası düzenlenerek giderlerin arttırılması,
- Alış ve satış işlemleri sırasında komisyoncu olmadığı halde komisyoncu varmış gibi komisyon gideri tahakkuk ettirilmesi gibi yöntemler günümüzde en çok karşılaştığımız uydurma hesap yöntemleridir.

Bu tür hileli işlemler VUK' nun 359.md.de "...gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar..." hükmü ile kaçakçılık cezası ile cezalandırılacağı ifade edilmektedir.

2.4.5. Belge Sahtekarlığı

28 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin (D) bölümünde sahte belge kavramı aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

- Bir mal ve hizmet hareketi olmadığı halde düzenlenen belgeler,
- Belge düzenleme yetkisi olmayanlar tarafından belge düzenlenmesi,
- Başkası adına basılıp, kullanılan belgelerdir.

Sahte belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikası, gider pusulası, ücret bordoları, çek, bono, senet, ödeme kaydedici cihaz fişi gibi belgelerin gerçek bir işlem durumu olmadığı halde, bu belgeler sanki varmış gibi düzenlenmeleridir (Saçaklı, 2011: 40).

Yanıltıcı belge, gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem ve durumu miktar itibarıyla, gerçeğe aykırı bir şekilde gösteren belgelerdir. Yanıltıcı belge; gerçekte olan işlemi olduğundan farklı gösteren belgelerdir. Sahte belge kullanımında ortaya çıkarılan bir belge tamamen bir hayal ürünü iken, yanıltıcı belge kullanımındaki belgelerde bir takım değişiklikler yapılarak muhasebe işlemlerinde hile yapılmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 154).

Belge sahtekarlığı, belgeler yoluyla yapılan bir muhasebe hilesidir. Belge sahtekarlığı iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi, hem belgenin kendisinin hem de içeriğinin gerçek olmamasıdır. İkincisi ise, belgenin kendisinin gerçek olup, içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu yöntemde, belgede yer alan miktar veya fiyat, olduğundan farklı gösterilir. Bu tür belgelere de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge denir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının tespit edilip, ortaya çıkarılması oldukça zor bir iştir. Bu nedenle, belge sahtekarlığı en çok başvurulmuş muhasebe hile türlerinden biridir (Bayraktar, 2007: 28).

Belge sahtekarlığının başlıca nedenleri olarak şunlar sayılabilir (Keskin, 2014: 34-35):

- Gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını azaltmak,
- Belgesiz bir harcamayı belgeli duruma getirmek,
- Tahsil edilen KDV'yi devlete ödememek,
- Vergi vermeyi haksız rekabet olarak algılamaları,
- Bir takım teşviklerden yararlanmak istenmesi,
- Enflasyon dolayısıyla sermayeyi kaybetme kaygısı gibi durumlar,

- Şirkette yapılan yolsuzluğu gizlemek amacıyla,
- Kazancı şahsi servete dönüştürmek istemeleri,
- Önceki süreçlerde mal kayıt dışı ise elde edilmişse,
- Alınan mal, ülkeye kaçak olarak getirilmişse,
- Tarım sektöründe müstahsilden yapılan alımlarda,
- Belgelenemeyecek komisyon vb. harcamaları belgelemek için,
- Yaptıklarını suç olarak algılamamaları.

Sahte belge düzenleyen işletmelerin amacı genellikle bir komisyon almak iken bunu kullananların amacı maliyetlerini arttırmaktır. Sahte belge kullanımı ilk madde ve malzeme alımlarında daha yaygın olarak kullanılmaktadır (Şimşek, 2001: 36). Türkiye’de gerçekleşen sahte veya yanıltıcı belge kullanımı ile ilgili olaylar genellikle vergi kaçırma ve KDV iadesi alma amacı ön plana çıkmaktadır.

Belgeler üzerinde yapılan hilelerin farklı yöntemleri bulunmaktadır. Belge sahtekarlığında yaygın olarak kullanılan yöntemler şunlardır: (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152).

- Mal veya hizmet bedelinin faturada düşük veya yüksek gösterilmesi,
- Mal veya hizmet tanımının faturada farklı yer alması,
- Gerçekte mal veya hizmet alımı olmadığı halde, olmuş gibi faturaların düzenlenmesidir
- Düzenlenen faturaların nüshalarındaki rakamların birbirinden farklı gösterilmesi,
- Belgelerde tahrifat yapılması,
- Gerçek alıcı, satıcı yerine başka bir kişiden fatura alınması veya alıcıdan başkası adına belge düzenlenmesi,
- Sahte belgelerle vergi iadesi veya diğer çeşitli teşvikler alınması,
- Ticari faaliyetine son vermiş işletmelerin faturalarının kullanılması,
- İhraç edilen mal bedellerini yüksek göstererek haksız KDV iadesi alınması,
- Hayali ya da ölü kişiler adına vergi kaydı açılması, ortaklıklar, şirketler kurulması ve faaliyetlerin bunlar üzerinden yürütülmesi,
- Vergi iadesi almak için sahte (naylon) fatura veya fiş kullanılmasıdır.

Vergi Usul Kanunu’ nun 359. Maddesinde ‘Sahte Belgeler’ ve ‘Muhteviyatı itibarıyla Yanıltıcı Belgeler’ ayrı tanımlanmış ve bunlar için ayrı cezalar öngörülmüştür; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya kullananlar için 18 aydan 3

yıla kadar hapis cezasına hükmolunur, Sahte belge düzenleyenler ve kullananlar için ise 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır (www.mevzuat.gov.tr, 20.07.2017).

2.4.6. Bilançonun Maskelenmesi

Bilanço; işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlanmış olduğu kaynakları, sistemli bir biçimde gösteren finansal tablodur (Lazol-Çabuk, 2005: 8).

Belli bir amaca dönük olarak bilançonun olduğundan farklı gösterebilmek amacıyla, bilançoda usul ve esaslara aykırı olarak yapılan düzenlemelere bilanço maskeleymesi denilmektedir (Çelik, 2010: 34).

Bilanço maskeleymesinin esas amacı, işletmenin ekonomik ve mali durumu ile karlılık ve likiditesiyle ilgili yanlış, yanıltıcı bilgi vermek ya da bu yönde imaj oluşturmak amacıyla bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. İşletmenin gerçek durumunu olumlu veya olumsuz gösteren düzenlemeler, işlemlerin kaydedilmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında işletme ortaklarının veya yöneticilerin taraflı davranışı sonucu, menfaat temin etmek için yapılan hilelerdir (Okay, 2011: 68).

İşletmeler, cironun saklanması, stoklar üzerinde oynamalar, giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi, fazla amortisman ve karşılık ayrılması gibi çeşitli yöntemlerle karın azaltılmasını sağlamaktadırlar. Hileli şekilde karın artırılması veya zarar yerine kar gösterilmesine yönelik işlemler gerçekleştirilebileceği gibi tam tersi işlemler de yapılabilmektedir. Özellikle işletmenin karını az göstererek, örneğin; az vergi ödemeye veya az kar payı dağıtmaya yönelik işlemleri, işletmeler büyüdükçe bu tür işlemler azalmaktadır. Bu tür işlemler günümüzde küçük ya da orta ölçekli işletmelerde daha fazla görülmektedir. Buna karşın işletmeler büyüdükçe kendilerini daha iyi göstermek suretiyle işletme ile ilgili üçüncü kişileri yanıltma ve onlardan faydalanma yoluna gitmektedirler (Bozkurt,2000: 16).

Bilanço çıkarmak envanter çalışmalarının son aşamasında olduğundan bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda değerlendirme sırasında yapılır. Bilanço maskelenmesi olumlu ve olumsuz yönde olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır (Şimşek, 2001: 37).

Bilançonun olumlu yönde maskelenmesine bilanço güzelleştirmesi adı verilmektedir. İşletmenin mali ve iktisadi durumunun daha iyi gösterilmesi için yapılan bilanço güzelleştirilmesinin temel nedenleri şunlardır (İrmak vd., 2002: 49):

- Daha fazla kredi alabilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için fazla kar dağıtmak,
- İşletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek,
- İşletmenin borsadaki hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Vergi ödeyerek itibar kazanmak,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek.

İşletmelerin durumlarını olduğundan daha iyi gösterebilmek ve bilançonun güzelleştirilmesini sağlayabilmek için kullandıkları bazı yöntemler şunlardır (İrmak vd., 2002: 49):

- Aktif kıymetlerin olduğundan yüksek değerlendirilmesi,
- Amortisman ayrılmaması,
- Bazı giderlerin yasal defterlere hiç kaydedilmemesi,
- İşletmeye ait olmayan malların işletmeninmiş gibi gösterilmesi,
- Şüpheli alacaklara karşılık ayrılmaması,
- Giderlerin aktifleştirilmesi,
- Cari döneme ait giderlerin gelecek dönem gideri olarak gösterilmesi,
- Gelecek dönem gelirlerinin bu dönem geliri olarak gösterilmesi,
- Satılmayan malların satılmış gibi gösterilmesidir.

Bir de bilançonun olduğundan daha kötü gösterilmesini amaçlayan bilanço kötüleştirilmesi yapılarak çeşitli menfaatler sağlanmaktadır. Bilanço kötüleştirmesinde güdülen amaçlar şunlardır (Kirik, 2007: 61):

- Vergi ödenmemesini veya az ödenmesini sağlamak,
- Kar dağıtılmamak ya da az kar dağıtılmasını sağlamak,
- Hisse senetleri borsa değerinin düşürmek,
- Ayrılacak ortaklardan hisselerini olması gerekenden daha ucuza almak,
- İşletmenin alacaklılarıyla daha avantajlı anlaşmalar yapmak.

Bilanço maskeleyesi bir anlamda bilançoya makyaj yapılmasıdır. Şirketler dönem sonunda, mali durumlarında göze hoş gelmeyen veya uygun olmayan hususların bilançolarında görülmesini istemezler. Aksine, mali durumlarında iyi ve güçlü olan yanlarının bilançolarında ön plana çıkmasını isterler. Bu nedenle, şirketler yıl sonunda

çekilen bilanço fotoğraflarının güzel görünmesini sağlamak için bilançolarına makyaj yapmayı tercih ederler (Alptürk, 2007: 24).

2.4.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek

İşletmelerde bir dönem boyunca tutulan defterlerden VUK' nun 220. maddesinde belirtilenler tasdike tabi olup, kanunda belirtilen sürelerde notere tasdik ettirilmeleri gerekmektedir. Ayrıca, yine VUK'nun 253. maddesi gereği tasdik ettirilen bu defterler 5 yıl boyunca muhafaza edilmek zorundadırlar. Bu süre boyunca defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, istenildiği zaman bu defterleri yetkili makam ve memurlara ibraz etmek zorundadırlar (Kirik, 2007: 62).

2.4.8. Bilgisayar Hileleri

Günümüzde teknolojinin gelişmesiyle birlikte bilgisayar sistemleri, hayatımızın her alanında kullanılmaya başlanmıştır. Gelişen bilgisayar donanımları ve sistemleri, muhasebe meslek mensuplarına da kolaylık ve işlemlerin yapılması sırasında hız kazanmasını sağlamıştır. Ancak bunların yanında, kayıtların istenildiği zaman düzeltilebilmesi, yasal sınırlara uyulmaksızın keyfi bir kayıt sisteminin oluşturulmasını da kolaylaştırarak muhasebe hilelerinin yapılabilmesine zemin hazırlamaktadır (Saçaklı, 2011: 42).

Bilgisayar hileleri; genel olarak yanlış veri girişi, yazılımlar üzerinde oynama ve manyetik ortamlarda saklanan muhasebe bilgilerinin değiştirilmesi ya da yok edilmesi şeklinde yapılmaktadır. Yanlış veri girişlerindeki, en önemli unsur insan unsurudur. İnsan unsuru bilgisayara verileri bir defa girdikten sonra geri kalan tüm işlemleri bilgisayar yapmaktadır. Bu yüzden yapılan hilenin sistem içerisinde bulunması oldukça güçtür. Bilgisayar yazılım hilelerinin önlenmesi için yapılacak değişikliklerin kontrol altına alınabilecek bir şekilde hazırlanması, normal faaliyetler sırasında meydana gelebilecek teknik aksaklıkların hemen giderilmesi ve yazılımların doğru çalışıp çalışmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir (Karakaya, 1994: 118-119).

2.5. HİLELERİN ORTAYA ÇIKMASINA NEDEN OLAN BELİRTİLER

Literatürde kırmızı bayrak olarak da ifade edilebilen hile belirtileri; işletmenin finansal tablolarında hileli işlemlerin gerçekleşmiş olabileceğini gösteren belirtilerdir. İşletmelerde hilelerin ortaya çıkarılmasında uyarıcı sinyaller mevcutsa, o işletmede hile yapılma potansiyeli de yüksek demektir (Pehlivanlı, 2011: 36).

Çalışanlar tarafından yapılan hilelerin belirtileri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Abdioğlu, 2007: 165):

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

2.5.1. Muhasebe İle İlgili Anormallikler

Muhasebe işlemleri sırasında birçok belge ve işlem bulunmaktadır. İşletme çalışanları bu belgeleri ve işlemleri kendi çıkarları doğrultusunda değiştirerek kişisel menfaat elde etmektedirler. Muhasebe hile belirtileri (Abdioğlu, 2007: 166):

- Kayıp belgeler ve belgeler üzerinde oynamalar yapılması,
- Orijinal olması beklenen belgeler yerine fotokopilerinin bulunması,
- Uzun zamandır hareket görmeyen banka hesaplarının birden çalıştırılmaya başlanması,
- Olmayan müşteri ya da tedarikçilere hesap açılması,
- Belge sıralarında ve numaralamalarındaki düzensizlikler,
- Muhasebe dönemlerine uygun olmayan yapılan kayıtlar,
- Önemli miktarda stok ve fiziki varlık kayıpları,
- Vadesi geçmiş alacaklarda artış,
- Kasa hesabında bulunun fazlalıklar ve noksanlıklar,
- Hurda ve firelerde artış görülmesi,
- Kasa hesabının büyük tutarlar içermesi,
- Alacak ve borçlarda düzeltme kayıtları,
- Alış faturalarının belli bir satıcıda yoğunlaşması,
- Yükleme ve taşıma belgeleri olmayan satışlar,
- Belgelerde yetkili imzaların bulunmaması,
- Önemli miktarda şüpheli alacaklardaki artışlardır,
- Gereksiz yere karmaşık duruma getirilen muhasebe işlemleri.

2.5.2. İç Kontrol Zayıflıkları

Bir işletmede zayıf bir iç kontrol yapısının olması, hileye uygun bir ortamların oluşmasına neden olmaktadır. İç kontrol yapısında oluşan zayıflıklar veya eksiklikler önemli hile belirtileri olarak kabul edilmektedir. İç kontrol sistemi, işletme çalışanlarının kontrol bilincini etkileyerek, işletmelerin çalışma tarzlarını belirlemektedir. İşletmelerde yapılan muhasebe hilelerinin önlenmesinde en önemli unsur işletmelerde iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır. İşletmelerde oluşturulan iç kontrol sistemleri, işletmenin kendi doğasına uygun, işlemlerin hızlı ve güvenli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacak bir yapıda, üst yönetim tarafından tasarlanmış ve sürekliliği olan bir işletme sürecidir (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 200).

Hileyi önleyen, azaltan en önemli faktörlerden biri, iyi işleyen iç kontrol yapısıdır. İşletmelerde iç kontrol sisteminin olmamasından veya yetersiz olmasından dolayı birçok hile belirtileri ortaya çıkmaktadır (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 200):

- Görevlerin ayrılığında eksiklikler,
- Bağımsız kontrollerde ortaya çıkan eksiklikler,
- Belge akış düzenindeki zayıflıklar,
- Yetersiz muhasebe sisteminin varlığı,
- Yönetim kumluna bağlı bir denetim komitesinin olmaması veya yetersizliği,
- Varlıkların fiziksel korunmasında zayıflıklar,
- Yetersiz yetkilendirme ve belgelendirme sistemi,
- İç denetim bölümlerinin olmaması ve yetersizliği,
- Risk değerlendirme politikalarındaki yetersizlikler,
- Sağlıklı bir iç raporlama sisteminin olmaması,
- İşe alım süreçlerindeki eksiklikler.

İşletmelerde meydana gelen bu tür muhasebe hile belirtileri, güçlü bir iç kontrol sistemiyle ortadan kalkmaktadır. İyi bir iç kontrol sistemi (Bozkurt, 2009: 147):

- İşletmelerde yetkilendirmeler vererek görev dağılımı yapmaktadır,
- Hile eyleminin oluşumunu zorlaştırmalıdır,
- Hile yapılmış ise, hilenin kısa bir süre içerisinde tespit edilip sorumluların ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır.

2.5.3. Analitik Anormallikler

Analitik anormallikler; fiyat, maliyet ya da her ikisinin karışımı gibi anlamı olmayan yöntemler ve dengesiz çıkan sonuçlar nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan bu anormallikler uygun olmayan zamanlarda, büyük miktarlar veya küçük miktarlar olarak karşımıza çıkmaktadır (Arnova,2003: 124) .

Günümüzde karşılaşılan belli başlı analitik anormallikler aşağıda açıklanmaktadır (Bozkurt, 2009: 153):

- Nakit fazlalık veya noksanlıkları,
- Aşırı satın almalar, anlamsız gider ya da ödemeler,
- Hesap bakiyelerinde anlamlı artış veya azalmalar,
- Alacaklar azalırken gelirlerin artması,
- Nakit artışı azalırken artan gelirler,
- Stok azalırken işletme borçlarının artması,
- Hacim artarken artan birim maliyetleri,
- Hacim artarken azalan atık ve döküntüler,
- Satışlar azalırken artan stoklar,
- Açıklanamayan stok noksanlıkları ve düzeltmeleri,
- Tanımlama ve belirlemelerden sapmalar,
- Atık ve döküntülerdeki artışlar,
- Fiziki anormallikler.

2.5.4. Aşırı Yaşam Biçimleri

İşletme çalışanları ekonomik sebeplerden dolayı hilelere başvurabilmektedir. Hile süreci başarıya ulaşırsa çalışanların finansal durumları daha iyi bir durum alır ve yaşam biçimlerinde değişimler meydana gelecektir. Aşırı yaşam biçimleri de aşağıdaki gibi sıralanabilir (Keskin, 2014: 46):

- Üst düzey sosyal kulüplere üyelik,
- Pahalı seyahatler,
- Çok pahalı eşya kullanımı,
- Pahalı araba kullanımı ve ev ikameti,

Kişiler yapmış oldukları hile eylemi sonucunda yakalanmadıkları takdirde kendilerine olan güvenleri artmakta ve hırsızlık eylemini daha üst seviyelere çıkarmakta

ve harcamaları da aynı oranda değişmektedir. Yaşam biçimlerindeki bu tür değişiklikler, önemli bir hile belirtisi olmakla birlikte kesin bir kanıt olmamaktadır. İşletme çalışanları hakkında, gerekli incelemeler ve çalışmalar yapıldıktan sonra kesin karar verilmelidir.

2.5.5. Olağan Olmayan Davranışlar

Hile yapmaya başlayan kişilerin birçoğu korku ve suçluluk gibi duygu durumu içine girebilmektedirler. İşletme çalışanlarında stres, korku ve suçluluk duygularından kaynaklanan birçok davranış değişiklikleri ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2009: 165):

- Uykusuzluk çekme,
- Hoşgörü eksiklikleri,
- Alkol ve sigara kullanımında artış,
- İşini kaybetme korkusu,
- Çabuk sinirlenmeler,
- Olağan olmayan alınganlıklar ve şüpheler,
- Çalışma arkadaşlarının gözüne doğrudan bakamama,
- Aşırı sinirlilik, sürekli düşünceli olma ya da aşırı sıkılgan davranışlar sergileme,
- Eleştirilere karşı savunma duygusu,
- Sakin gözüken, bir çalışanın birden kavgacı birine dönüşmesidir.

2.5.6. Şikayetler Uyarılar İmalar

Hile süreci; hırsızlık eylemi, gizlenme süreci ve çalınanların harcanması aşamalarıdır. Bu aşamalarda yapılan şikayet ve uyarılar hilelerin tespitinde büyük rol üstlenmektedir. Her hile, hırsızlık eylemi, gizleme eylemi ve dönüşüm süresi olarak üç aşamadan oluşmaktadır (Okay, 2011: 84).

Hırsızlık Eylemi Aşaması; bir işletmenin stoklarının, kasada bulunan nakit parasının bir işletme çalışanı tarafından bilgisayar, telefon gibi çeşitli teknolojik araçlarla veya yöntemlerle çalınmasıdır. Bu aşamanın denetim esnasında ortaya çıkarılması oldukça güçtür. Bu yüzden işletme çalışanlarının yapmış olduğu imalar, uyarılar ve şikayetler bu hile aşamasının tespitinde son derece önemlidir (Bozkurt, 2009: 162).

Gizleme Eylemi Aşaması; yapılan hilelerinin ortaya çıkmaması için gerçeği yansıtmayan belge ve kayıtlarla gizlenme çabasıdır (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 207).

Dönüştürme Aşaması; işletme çalışanları, işletmeden hile yoluyla elde ettikleri, mal stokları ve bilgiyi satarak paraya dönüştürür. Bu da hile yapan kişinin yaşam düzeyinde

değişiklikler meydana gelmesine neden olur. Denetim sırasında denetçilerin, bu aşamadaki yolsuzlukları bulması zordur. Bu yolsuzlukları hile yapanın çalışma arkadaşları ve kişisel arkadaşları tanık olduklarından hilenin ortaya çıkarılmasında önemli rol oynamaktadır. Fakat işletme çalışanları bazı nedenlerden dolayı bu ima, şikayet ve uyarıları belirtmekten kaçınır. Bunlar (Keskin, 2014: 45):

- Hile konusundaki düşünceler sadece şüphe ve belirti olmasından dolayı,
- Şikayet eden çalışanın, şikayetten sonra başına gelebilecek kötü durumlardan korkması,
- Şikayet edilen kişi işletmede yönetici ise çalışanın işini kaybetme korkusu,
- Toplum içerisinde şikayet edene çok iyi olarak bakılmamasıdır.

Sonuç olarak, hilenin ortaya çıkartılmasında; çalışanların, yöneticilerin, işletme dışındaki üçüncü kişilerin önemli rolleri vardır. Bu kişilerden gelen şikayetler, uyarılar ve imalar son derecede önemlidir. Bir kişinin işletmede bir şeylerin yanlış gittiğini söylemesi durumunda, bu uyarı dikkate alınmalıdır. Yapılan bir araştırmada; büyük bir şirkette bir dönem boyunca yapılan hilelerin % 43'ü müşteri şikayetleri ve çalışan uyarıları ile ortaya çıkartılmıştır (Okay, 2011: 84).

2.6.HİLELERİN TESPİT EDİLMESİNDE VE ÖNLENMESİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Günümüzde hileler her geçen gün artış göstermekte ve ekonomik olarak da büyük kayıplara neden olmaktadır. Hilelerin ortaya çıkartılmasında çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Hilelerin tespit edilmesinde; Benford kanunu, veri madenciliği yöntemi, kırmızı bayraklar, analitik inceleme prosedürleri, sürekli denetim, ihbar hatlarının oluşturulması, işletme içerisinde dürüst ve etik kültürlerin oluşturulması, işletmelerde etkili bir iç kontrol sistemi geliştirmektir (Terzi, 2012: 153);

2.6.1. Benford Kanunu

Benford Kanunu' nun temeli bir fizikçi olan Simon Newcomb tarafından atılmıştır. Newcomb (1881), sayılar içinde rakamların görülme aralıklarını hesaplamıştır. Newcomb'un ilk defa bahsettiği rakamların görülme sıklıkları, Frank Benford (1938) tarafından incelenmiştir. Benford'un çok daha büyük veri kümeleri üzerine yaptığı çalışmalar sonrasında rakamların ilk hanelerinde düşük rakamların olma olasılığının, yüksek rakamlara göre daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Böylece

rakamların dağılım sıklığını ifade eden Benford Kanunu literatüre kazandırılmıştır. Benford Kanununu ilk olarak muhasebe verilerine uygulayan bilim adamı Mark J. Nigrini'dir (Boztepe, 2013: 75-76).

Benford Kanunu'na göre, rakamların dağılım aralıkları belirli bir kural dahilindedir. Muhasebe sistemi içerisinde rakamların ortaya çıkma aralıkları, Benford Yasası'na uymayan biçimde değişiklik gösterdiğinde, bu durum kasıtlı bir eylemi yani finansal tablo hilelerinin varlığını gösterdiği kabul edilmektedir. Benford Kanunu'na göre; bir sayının ilk rakamında küçük rakamların olma olasılığı büyük rakamlara göre daha fazladır. Kanuna göre, 1 rakamının bir sayı kümesinde ilk rakamı olma olasılığı 0,30, ikinci rakamı olma olasılığı 0,11'dir. Benzer şekilde 2 rakamının bir numaranın ilk rakamı olma olasılığı 0,17, ikinci rakamı olma olasılığı 0,19'dur. Benford Kanununa göre rakamların dağılım oranları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (Keskin , 2014: 53-54).

Tablo 1. Benford Kanuna Göre Rakamların Ortaya Çıkış Frekansları

RAKAM	1. SIRA	2.SIRA	3. SIRA	4.SIRA
0		0.11968	0.10178	0.10018
1	0,30103	0.11389	0.10138	0.10014
2	0.17609	0.19882	0.10097	0.10010
3	0.12494	0.10433	0.10057	0.10006
4	0.09691	0.10031	0.10018	0.10002
5	0.07918	0.09668	0.09979	0.09998
6	0.06695	0.09337	0.09940	0.09994
7	0.05799	0.09035	0.09902	0.09990
8	0.05115	0.08757	0.09864	0.09986
9	0.04576	0.08500	0.09827	0.09982

Kaynak: (Keskin, 2014: 53-54).

Benford Kanunu bir veri setinde normal seviyede bulunan sayı tekrarının belirlenmesi için kullanılır. Ayrıca bu veri setindeki normal dışı olan durumları tespit etmektedir. Rakamların beklenen frekansları ile gerçekleşen frekanslarının karşılaştırılmasını sağlayan Benford Kanunu'na uymayan sayı dizileri doğrudan hileye işaret etmemekte, fakat hile riskinin arttığını belirterek veri kümesinde yoğunlaşılması gereken noktayı göstermektedir (Yıldırım ve İnel, 2012: 267).

Benford yasasından yararlanılarak muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması için, aşağıdaki adımlardan oluşan bir yol izlemek gerekir (Kaya, 2013: 28).

- Muhasebe evreninden bir örneklemin seçilmesi,
- Gözlemlenen frekansların test edilmesi,
- Bir yargıya varılması,
- Kanıtlayıcı verilerin araştırılması gerekmektedir.

Benford yöntemi, işletme içerisinde kullanımı ve uygulanması bakımından düşük maliyetli bir yöntemdir. Bu yöntem şirketin veri tabanına uygulanmaktadır. Hile yapan kişilerin ise veri tabanına yerleştirilen bu programı anlama ihtimalleri çok zayıftır. Ayrıca hileyi yapan kişiler bu hileli davranışlara devam ettiği sürece, yakalanma durumları da daha kolay olmaktadır (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 153). Ancak Benford Kanunu bazı hile yöntemlerinin tespit edilmesinde kullanılamamaktadır. Örneğin; kanun, komisyon veya ihaleye fesat karıştırma gibi muhasebe sistemine kaydedilmemiş hilelerin tespit edilmesinde kullanılamamaktadır. Aynı satın alma, sipariş numarasının veya aynı satıcı fatura numarasının iki defa kaydedilmiş olması çift ödeme yapıldığının bir göstergesi olabilmektedir ancak Benford Kanunu bu tür numaraları karşılaştırma işlemlerini de yapamamaktadır. Bu nedenle hilelerin tespiti edilmesinde Benford Kanunu ile birlikte diğer denetim tekniklerinin de uygulanması gerekmektedir. Benford Kanunu işletmelerde oluşabilecek hata ve hileleri, istatistiki olarak inceleyerek hata ve hilelerin tespitini sağlamaktadır. Bu yüzden işletme yöneticilerinin işletme bünyelerine Benford Kanunu ve diğer hile tespit yöntemlerinin kullanıldığı bölümler oluşturarak hileyi tespit etmeleri mümkün olmaktadır (Keskin, 2014: 56).

2.6.2. Veri Madenciliği

Veri madenciliği; büyük miktardaki veri yığınları içindeki ilişkileri inceleyerek aralarındaki ilişkiyi bulmaya yardımcı olan ve veri tabanı içerisinde gizli kalmış bilgilerin elde edilmesini sağlayan veri analiz tekniğidir. Veri madenciliği; büyük miktarda bilginin depolandığı veri tabanlarından, gelecek ile ilgili tahminler yapmamızı sağlayacak, anlamlı olan bilgiye ulaşma ve bu bilgiyi kullanma işidir (Savaş, 2002: 2).

Veri madenciliği faaliyetlerini çeşitli biçimlerde sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalardan birisi aşağıdaki gibidir: (Terzi, 2012: 55).

- Kümeleme/Bölümleme : Bu yöntemde, kümelenen veya bölümlenen bilgiler, benzer olanları kendi aralarında gruplandırılmaktadır. Böylece benzer nitelikte olmayan veriler grup dışında bırakılmakta ve bunlar şüpheli veri olarak görülmektedir. Başka bir ifadeyle veri tabanında yer alan her bir verinin ait olduğu veri grubunun tahmin edilerek normal dışı davranış gösteren verilerin tespiti amaçlanmaktadır.
- Verilerin grafiksel gösterimi : Grafiksel gösterim yönteminde verilerin grafik yardımıyla gösterimi yapılmakta ve ikiden fazla boyutlu grafikler kullanılarak veri grubu içerisinde gizlenmiş olan hileli durumlar tespit edilebilmektedir.
- Öngörü modellemesi : Bu yöntemde öngörü yoluyla normal dışı durumlar tespit edilmektedir. Veri madenciliğinde çok genel ve önemli uygulamalar, öngörü gerektirmektedir. Bu yöntem, veri grubu ile ilgili temel niteliklerin analiz edilmesinde kullanılmaktadır.
- Bağlantı analizi : Bu yöntemde ise, bir veri grubu içindeki kayıtlar veya işlemler arasında bağlantı kurmak yoluyla, veriler arasındaki ilişkilerin ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır.
- Sapma tespiti : Bu yöntemde beklentilere göre sapma analizi yapılmaktadır. Sapma analizi ile beklenen sapmalardan daha fazla olanlar anormal olarak ifade edilmektedir.
- Bağımlılık modellemesi/analizi : Bu yöntemde değişkenler arasında bağımlılıklar tespit edilmektedir.
- Özetleme

Veri madenciliği, günümüzde çok sayıda endüstri, perakende, sigorta ve telekomünikasyon işletmelerinde yaygın olarak kullanılmaktadır.

Veri madenciliği uygulaması, işletmelerin her geçen gün gelişen ve karmaşık hale gelen yönetim sistemlerinin denetlenmesinde yararlanılmaktadır. Kısa bir süreçte tüm veri tabanını inceleyerek işletmelerin doğru kararlar almasını sağlayabilmektedir. Veri madenciliğinin işletmelere sunduğu avantaj, veri grupları arasındaki benzerliklerin belirlenmesidir. Bir diğer niteliği ise, veri ambarları içerisinde bulunan ancak ilk bakışta anlamlandırılmayan, kimse tarafından bilinmeyen bilgilerin ortaya çıkarılabilmesidir. Ancak yine de bilgisayar programları, hileleri net bir şekilde ortaya koyamamakta, sadece hile ihtimallerini değerlendirerek hile olma olasılığı yüksek olan durumları

ortaya çıkartabilmektedir. Bu programlardan verimli bir sonuç alınabilmesi için denetim ekibinde hem işletmeyi ve işletmenin iş aşamalarını çok iyi bilen ve programlama dilinden anlayan iyi bir denetçinin olması zorunludur (Savaş, 2002: 6).

2.6.3. Kırmızı Bayraklar

Kırmızı bayraklar; hileli işlemlerin gerçekleşmiş ya da gerçekleşebileceğini belirten, hile belirtilerinin işaretleridir (Pehlivanlı, 2011: 36).

Hile denetimi yapan kişiler tarafından inceleme sonucunda belirlenen ve hile ihtimali olmasını tanımlayan bazı belirtiler bulunmaktadır kırmızı bayraklar (Red Flags) olarak adlandırılan ve hile ihtimali olmasını gösteren bu işaretler araştırılması gereken hile belirtileridir. Bir başka ifadeyle kırmızı bayraklar beklenmeyen olaylar veya işletme içerisinde normal dışı olan durumlardır. İşletmede bazı şeylerin yolunda gitmediğinin ve araştırılması gerektiğinin işaretleridir (Altınsoy, 2011: 56).

Beyana dayalı vergi sisteminin düzenli bir şekilde işlemesi mükellefin vergi ahlakına, vergi bilincine ve vergi idaresinin etkin denetimlerine bağlıdır. Vergi idaresinin etkinliğini arttırabilmek ve vergi denetimlerinde etik olmayan işlemlerin ortaya çıkarılmasında kullanılması amacıyla kırmızı bayraklar (hile belirteçleri) yöntemi sekiz başlık altında değerlendirilebilir. Bunlar (Abdioğlu, 2007: 165);

- Muhasebe ile ilgili anormallikler,
- Defter ve belge düzeni ile ilgili anormallikler,
- Analitik anormallikler,
- Beyanlarla ilgili anormallikler,
- Yoklama sonuçlarındaki anormallikler,
- İşletme yapısı ile ilgili anormallikler,
- Üçüncü kişilerle olan ilişkilerde anormallikler,
- Şikayetler, uyarılar ve ihbarlar.

Vergi denetimlerinde kırmızı bayraklar yönteminin kullanılması ile elde edilebilecek başlıca faydalar aşağıda sıralandığı gibidir (Abdioğlu, 2007: 165):

- Vergi idaresinin etkinliğinin ve verimliliğinin artmasını sağlaması,
- Vergi denetimi sırasında etkinlik ve verimlilik sağlaması,
- Uygulanması pratik ve kolay bir yöntem olması,
- İncelemelerin hızlı ve çabuk bir şekilde tamamlanmasına imkan sağlaması,

- Denetim elemanlarının fazla iş yükünün azalmasını sağlaması,
- Bilgi teknolojilerinin kullanımına olanak sağlaması,
- Çağdaş denetim tekniklerinin uygulanmasını sağlaması,
- Mükellefler üzerinde baskı oluşturarak yöntem hakkında kendilerinin de bilgi edinmelerini sağlaması ve bu suretle vergilemede bilinçlenmenin gerçekleşmesini sağlamaktadır.

2.6.4. Analitik İnceleme Prosedürleri

Çeşitli finansal ve finansal olmayan bilgiler ile işletmenin kayıtları arasındaki ilişkilerin incelenmesi sonucu elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından oluşturulan beklentilere uyup uymadığına bakılmasına analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir (Özkul ve Özdemir, 2011: 113)

Analitik inceleme prosedürleri kullanılarak gerçekleştirilen denetim çalışması beş aşamalıdır (Terzi, 2012: 157):

- İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile geçmiş yıllara ait benzer olan verilerin karşılaştırılması,
- Hesaplar veya oranlar için beklentilerin geliştirilmesi,
- İşletme verileri ile denetçi tarafından geliştirilmiş beklentilerin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile finansal tablo verilerinin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılmasıdır.

Analitik inceleme prosedürlerinin doğru bir biçimde kullanılması denetçilere zaman kazandırmakta fazla olan iş yükünden kurtarmakta ve denetimin maliyetini azaltmaktadır. Denetimin her aşamasında bu prosedürlerin uygulanması, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması sürecinde önemli rol oynamaktadır. Hilelerin önlenmesine ve ortaya çıkarılmasına yönelik olarak kullanılan analitik inceleme prosedürlerinin analizi aşamasında herhangi bir olağandışı durumla karşılaşılması, önemli bir farklılık veya dalgalanmanın söz konusu olması, anormal bir durum ile karşılaşılması durumunda bu sonuçlar önemli hata veya hile olma olasılığı olarak kabul edilmektedir (Özkul ve Özdemir, 2011: 114).

Günümüzdeki teknolojik gelişmeler, analitik inceleme prosedürlerinin denetimin çeşitli aşamalarında kullanımını önemli bir duruma getirmiştir. Analitik inceleme prosedürlerindeki temel amaç işletmenin denetçiye sunduğu veriler ile işletme içinden veya işletme dışından elde edilen verilerin karşılaştırılarak ortaya konulan sonuçlar ile

denetim çalışmalarına yön verilebilmesidir. Bir hesabın bakiyesinin geçmiş yıllara ait sonucuyla, cari dönemdeki sonucu arasında büyük değişiklikler varsa bu durum hile riski için uyarı olarak kabul edilip dikkatlice izlenmelidir (Güneş, 2014: 106)

2.6.5.Sürekli Denetim

Dünya’da yaşanan denetim skandallarından sonra, denetime karşı azalan güvenin geri kazanılması ve denetimin imajının düzeltilmesi amacı ile literatüre kazandırılmıştır. Bu amaca yönelik kağıtsız olarak ve gerçek zamanlı muhasebe ortamında hazırlanmış finansal tablolara, uygun görüş verebilmek için elektronik denetim kanıtlarının toplanması sürecini ifade eden sürekli denetim çalışmaları, ilk olarak 1990’lı yılların başlarında AT&T, Siemens, HCA Inc., Unibanco, New York Federal Reserve ve IBM’de yapılmıştır (Özkul ve Özdemir, 2011: 114-115).

Sürekli denetim; riskli durumların erken bir zamanda tespit edilmesini, kontrol noktalarındaki eksikliklerin ortaya çıkarılmasını ve gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamaktadır. Sürekli denetim uygulamaları içerisinde bilgisayar teknolojisinden önemli ölçüde faydalanılmaktadır. Sürekli denetimden elde edilen bilgiler sayesinde denetimin yoğunlaştırılması gereken en riskli alanlar tespit edilebilmektedir. Sürekli denetimin genişlemesi, analitik inceleme prosedürlerinin etkili olduğu kapsamı genişletmektedir. Bu sayede denetim teknikleri arasındaki etkileşim, işletmelerde hile ile mücadelede sağlanan başarıyı arttırmaktadır (Terzi, 2012: 161).

Sürekli denetim yaklaşımının daha iyi anlaşabilmesi için kontrol ve risk kavramlarının bilinmesi gerekmektedir. Kontrol, riski azaltmak için yapılan faaliyetlerdir. Kontrol eksikliğinin olduğu noktaları belirlemek olası risk noktalarını belirlemek demektir. Ayrıca, denetçiler riskleri değerlendirerek kontrolün eksik olduğu noktaları da tespit edebilirler. Çünkü sürekli denetim yaklaşımı işletmenin kontrol ve risk faktörlerinin sürekli olarak değerlendirilmesini öngörmektir. Bu noktada sürekli denetimin iki temel bileşeni ortaya çıkmaktadır (Güneş, 2014: 107):

Sürekli denetim beş aşamadan oluşmaktadır (Terzi, 2012: 161-162).

- Analitik incelemeleri içeren denetimin planlanması,
- Kontrol testlerinin performansı ve kontrol risk değerini içeren muhasebe sistemlerine ait iç kontrol yapısının dikkate alınması,
- İşlemlerle ilgili aralıklı ve sürekli testlerin yapılması,

- Dönem sonunda devam eden hesaplar ve analitik prosedürleri içeren testlerin yapılması,
- Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun kamuya açıklanması.

2.6.6. İhbar Hatlarının Oluşturulması

İhbar hattı, herhangi bir kişinin fark ettiği hileleri ilgili birimlere bildirmesi sonucu yapılan yanlışlıkların yetkili kişilerce çözülmesini içermektedir. Bu bildirim doğrudan hile ile ilgili durumu kapsayabileceği gibi, ipucu vermek şeklinde de olabilir. İhbarların yapıldığı yetkili merciler denetim komiteleri, iç denetçiler, dış denetçiler, üst yöneticiler ve hukuki yaptırımlar uygulayabilen kurumlar olmaktadır. Organizasyon içindeki hileleri bilen ama herhangi bir şekilde bunu ortaya çıkarmayan kişiler de dolaylı yoldan da olsa hile yapan gruplara dahil olmaktadır.

İşletme çalışanları, işletmelerdeki hilelerin kim tarafından yapıldığını ve nasıl gerçekleştiğini en iyi bilenlerdir. Çalışanlar, hile yapan arkadaşlarının bir çok davranışlarından hile yaptığını anlayabilir. Örneğin lüks harcamaları ve normal olmayan davranışları fark ettiklerinde, ilgili kişi hakkında yönetime ihbarda bulunmaları halinde hilenin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde büyük katkıları olabilmektedir. İhbar sisteminin işletmede geliştirilmesi, hilelerin önlenmesinde veya daha erken ortaya çıkartılmasında, etkili bir iç kontrol mekanizması olarak işlev görmektedir. Dikkat edilmesi gereken nokta ise, ihbarda bulunan kişinin kişisel güdüleridir. Örneğin kişisel çıkarları için hile eylemini yapan bir çalışanın, işletmenin iç kontrol yapısının etkinliğini ve verimliliğini kötü yönde etkileyeceği unutulmamalıdır (Güneş, 2014: 110)

Hile konusunda yönetime düşen görev ise; telefon, internet, posta ya da şikayet kutusu yoluyla oluşturacağı bir mekanizma ile çalışan ihbar ve şikayetlerini araştırarak hilelerin önlenmesini sağlamalıdır. Hatta çalışanları hile konusunda bilinçlendirerek, hilenin ortaya çıkmasını sağlayanları ödüllendirme gibi bir strateji bile uygulayabilir (Anuk, 2015: 81).

Daha önce yapılan araştırmalara göre, hilelerin ortaya çıkması konusunda en iyi yöntemin, iç ya da dış denetimler değil, bildirim sistemleri olduğu belirlenmiştir. Hatta yapılan araştırmalar, hilelerin tespitinde bildirim sistemini kullanan işletmelerin, bildirim sistemini kullanmayan şirketlerden daha kısa sürede hileli işlemleri tespit edilebildikleri sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle, şirketlerin doğru bir bildirim sistemi kurup bu sisteminin etkin bir şekilde işleyişini sağlaması oldukça önemlidir. Etkin

işleyiştten kasıt ise, ihbarda bulunan çalışanların gizlilik kurallarına uyulacağını, bildirimleri karşılığında kendilerine herhangi bir zararın gelmeyeceğini, bildirimlerinin ciddiyetle inceleneceğini bildiği bir işleyiş olmalıdır. Bu işleyişte en çok karşılaşılan soru, gerçek olmayan, intikam ya da karalama maksadıyla yapılacak bildirimlerin incelenmesi için harcanacak olan gereksiz zamanla ilgili olmaktadır. Ancak KPMG Amerika'nın yaptığı bir araştırma, bildirim sistemlerine yapılan bildirimlerin %70'e yakınının gerçek olduğunu ortaya koyduğundan, kalan %30'luk kısmın araştırılmasının önemli bir zaman kaybına neden olmayacağı tezini savunmuşlardır (Güneş, 2014: 110-111).

2.6.7. İşletme İçerisinde Dürüst ve Etik Kültürlerinin Oluşturulması

İşletmelerde dürüst ve etik kültürlerin oluşturulması, öncelikli olarak dürüst ve düzgün kişilerin işe alınmasıyla başlamaktadır. İşe alım aşamasında, işverenler istihdam edecekleri kişilerin işe başvuru formunu ayrıntılı bir şekilde incelemelidir. İşe dürüst ve düzgün kişilerin alınması işletme içerisinde etik bir yapı oluşturulması için tek başına yeterli değildir. İlave olarak işletme içerisinde etik kurallar belirlenmelidir. Etik kurallar ise, işletmenin nasıl çalışması gerektiğini neyin kabul edilebilir, neyin kabul edilemez olduğunu ortaya koymaktadır. Kurumsal etik kurallar işletmelerde yazılı bir şekilde olmalıdır. Kurumsal etik politikaları birkaç maddeden oluşabilmektedir. Bunlar; (Keskin 2014: 48):

- Hırsızlık,
- Hediye alma veya verme alışkanlığı,
- Çıkar çatışmalarını engellemek için prosedürler,
- Şirket için önemli gizli bilgilerin uygun kullanımı içermelidir.

İşletme için gerekli olan etik kültürlerinin yazılı olarak belirlenmesi işletmeler için yeterli değildir. İşletmelerde etik kavramı kökleşmiş bir kültür haline getirilmeli, bu kültür öncelikli olarak yöneticiler tarafından belirlenmeli, ve diğer çalışanlara sirayet etmelidir. Etik kuralların geliştirilmesinde ve uygulanmasında şu hususlara dikkat edilmelidir (Keskin 2014: 49):

- İşletme içerisinde belirlenmiş etik kuralların çalışanlara yazılı bir şekilde bildirilmesi gerekmektedir,
- Çalışanlara etik kurallarla ilgili eğitimler ve seminerler verilmelidir,

- İşletmelerde çalışanların etik kurallara uymaması durumunda uyarı ve şikayet için bir ihbar hattı oluşturulmalıdır,
- İşletmeler, çalışanlara etik kurallarının yazdığı kitapçıklar dağıtmalı, bilgilendirme yapmalıdır.

2.6.8. İşletmelerde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Geliştirmek

İç kontrol, bir plan dahilinde işletmenin varlıklarını korumak, finansal tabloların doğruluğunu, güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak için çalışmalar yapmak, önceden belirlenmiş yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla uygulamaya konulan yöntemlerin toplamıdır (Hüner, 2014: 67).

Günümüzde işletmeler büyümekte ve daha karmaşık bir yapıya sahip olmaktadır. İşletmelerin bu karmaşık yapı içerisinde varlıklarını koruyabilmesi, kayıtların doğru ve düzgün bir şekilde tutulabilmesi, iç kontrol sistemi ile mümkün olabilmektedir. İşletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, hem iyi bir ekonomik yapının sürdürülebilmesi açısından hem de muhasebe hilelerinin minimum düzeye indirilmesi açısından büyük bir öneme sahiptir. İşletmelerde etkin bir iç kontrol mekanizması; iyi bir örgüt sistemi, etkin bir muhasebe sistemi, nitelikli personel ve iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirecek iç denetimin bir arada bulunmasını gerektirir. (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 85).

İç kontrol sisteminin temel amaçları (Hüner, 2014: 73);

- İşletmenin aktifinde yer alan ve sahip olunan varlıklarının korunması,
- İşletmeye ilişkin muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve politikalarla uyumluluğunun sağlanması,
- Kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımının sağlanması,
- Yönetim tarafından belirlenmiş amaçların ve hedeflerin sağlanması,
- Yönetim kontrolü
- Muhasebe kontrolünden oluşmaktadır.

İyi bir örgüt yapısı; işletmede uzmanlaşma, faaliyetler arası koordinasyonun sağlanması, hata ve hileli işlemlerin önlenmesi ile işletmedeki zayıf noktaların tespit edilmesi açısından önem arz etmektedir. Etkin bir iç kontrol sistemi için diğer bir unsur işletme içerisinde sağlıklı işleyen muhasebe bilgi sisteminin var olmasıdır. Muhasebe bilgi sisteminin hileli işlemleri önleme olasılığının artması için istisnasız işletmede

gerçekleşen tüm işlemleri doğru, zamanlı, gerçek değeriyle kayıtlara alması, işlemleri doğru hesaplarda sınıflandırması ve verileri denetime her an hazır tutacak şekilde depolaması gerekir. Ayrıca veri işleme hatalarının zamanında belirlenip düzeltilmesi, muhasebe bilgi sisteminde bulunması gereken diğer bir özelliktir (Tüm, 2010: 115).

İşletmede iç kontrol sisteminin kurulmasının bir çok yararlı yönü bulunmaktadır. Bunlar şöyle sıralanmaktadır(Hüner, 2014: 73).

- Üst yönetimin belirlediği temel amaçlara ulaşmak için çalışanların, izlenecek politikalara ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek,
- Üst yönetimin faaliyetlerin verimliliği ve etkinliğini saptamada ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgileri üretmek,
- Üst yönetimin arzuladığı faaliyetlerdeki fire ve hurdaların en az düzeyde olmasını, kaynakların israf edilmemesini sağlamak,
- Üst yönetimin isteği doğrultusunda işletmede bulunan varlıkları çalınmaya, kaybolmaya ve amacı dışında kullanılmasına karşı korumak.

2.6.9.Bağımsız Denetim

Sermaye Piyasası Kuruluna göre “ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtip yansıtmadığının denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması süreci bağımsız denetimi oluşturmaktadır” (SPK, SeriX, No:22 Tebliğ, 2006).

Bağımsız denetim, işletmelerin hazırlamış olduğu mali tabloların güvenilirliğini artırır. Bağımsız denetimin yaptığı işlemler finansal tablo kullanıcıları için yaşamsal derecede öneme sahiptir. Verdiği bilgiler sebebiyle hem işletme içi çıkar grupları hem de işletme dışı çıkar grupları için önemli bir kurumdur. Bağımsız denetim ile finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yapılarak, işletmenin ekonomik durumu yetkililere doğru bir şekilde aktarılır. Ayrıca denetlenmiş olan finansal tablolar yoluyla vergi beyannameleri hazırlandığından bu tabloların güvenilirliği, devletin yapacağı vergi denetiminin riskini azaltır. Denetimden geçmiş doğru ve düzenli bir şekilde hazırlanmış finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar. Bağımsız denetim, muhasebe personelinin yaptığı kayıtların ve finansal tabloların gözden geçirileceğini

düşünmesini sağlayarak da işletmeye ve finansal tablo kullanıcılarına dolaylı bir fayda sağlamaktadır. Bu durumda olan personel, hiç denetim geçirmediği durumlara göre daha dikkatli ve özenli çalışmakta ve bazı yanlışlıkların meydana gelmesini engellemektedir. Bağımsız denetim hile ve verimsizlikleri caydırıcı bir etki taşımaktadır. Ancak yine de gerekli dikkat ve özen gösterilmesine rağmen yanlışlıklar meydana gelebilmekte ve bağımsız denetçi bunları ortaya çıkardığında ve işletme yönetimine bildirdiğinde gerekli düzeltmeler yapılmaz ise, denetim raporunda görüşünü şartlı olarak vermekte ve bu sayede finansal tablo kullanıcılarını tablolardaki bilgilerin güvenilir olmadığı konusunda uyarmış olmaktadır (Kandemir, 2010:121).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ İNCELEMELERİNDE MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TESPİTİ

3.1. VERGİ İNCELEME YÖNTEMİ VE TÜRLERİ

Devlet, toplumun ihtiyaçlarını karşılamakla görevlidir. Devletin toplum ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için bir takım kaynaklara ihtiyacı vardır. Kamu harcamalarını karşılamada ihtiyaç duyduğu finansman kaynağının çoğunluğunu mükelleflerden tahsil ettiği vergilerle sağlamaktadır. Bu nedenden dolayı devlet bütçesi içerisinde vergiler önemli bir yere sahiptir.

Türk vergi sisteminde vergiler ağırlıklı olarak beyan esasına dayalı olarak tahsil edilmektedir. Beyan esası, vergi matrahının en doğru şekilde vergi mükellefinin saptayacağı düşünülerek, mükellef tarafından beyan edilmesi ile sağlanmaktadır. Ancak iyi niyetli olmayan ve yanlış beyanda bulunan mükellefleri inceleme yetkisine de yine devletin yetki verdiği vergi inceleme elemanları ile sağlanmaktadır.

Kamu harcamalarını karşılamak üzere devletin otoritesini kullanarak karşılıksız olarak alınan vergilerin toplanmasında karşılaşılan hata ya da hilelerin önlenerek, vergilerin adil olarak toplanmasını sağlayan, yasalara uygun olarak ve yasalarca yetkilendirilen kişilerin belirli ilkelere göre yaptığı denetim türlerinden birisi de, vergi incelemesidir. Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanter hesapları üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırma olarak da ifade edilmektedir (Çamlıkaya, 2007: 16).

Vergi incelemeleri, vergide adaletin sağlanması bakımından önemli bir dinamiktir. Özellikle, vergi kaçırma suretiyle kendileri için haksız bir uygulamaya yol açan mükelleflerin, bu davranışlarının önlenmesi zorunludur. Aksi durumda, bazı kişilerin kanunlara aykırı olarak gelir ve mallardan vergi vermemesi ya da kendileriyle aynı durumda olan mükelleflere oranla daha az miktarda vergi vermesi gibi bir durum ortaya çıkabilecektir. Bilerek yol açılan vergide adaleti bozucu bu uygulama yanında kuşkusuz vergileme hatalarının da olumsuz etkileri vardır. Mükelleflerce, gerek bilerek ve gerekse bilmeyerek yol açılan söz konusu bozucu etkilerin önlenmesi ve giderilmesi

bakımından vergi incelemeleri önemli bir görev gerçekleştirmektedir (Çamlıkaya, 2007: 20).

Vergi inceleme elemanı, işletmeye gelip kendisini tanıttıktan sonra, nasıl bir inceleme yöntemi takip edeceğine karar vermesi gerekir. Verilecek bu karar, sadece bir tek inceleme yöntemi ile devam etme anlamında değildir. Amaç, ön inceleme ve mükellef dosyasında yer alan verilerden hareketle, vergi kayıp ve kaçacağını en iyi hangi yöntemle tespit edileceğine karar vermektir. Yapılan inceleme sonunda seçilen yöntem istenileni elde etmede yetersiz kalıyorsa, diğer inceleme yöntemlerine başvurabilecektir. Yöntemin belirlenmesinin sağlayacağı yarar, bakılan dosyaya tekrar bakma ihtiyacı hissetmeden belirlenmiş plan çerçevesinde incelemenin sonuçlanmasını sağlayacaktır. Özellikle, incelemeler artık eskisi gibi sadece vergi inceleme elemanının bakış açısıyla değil, inceleme raporu değerlendirme komisyonlarının kararıyla sonuca ulaşabileceklerdir. Ayrıca denetim biriminin inceleme için verdiği süre tam incelemede en fazla bir yıl, sınırlı incelemede en fazla altı aydır (VİUY md 23/1). Bu süre içerisinde vergi incelemesinin sonuçlandırılması gerekir (Bayraklı vd.,2012: 162).

3.1.1. Hareketin Şekline Göre İnceleme Yöntemleri

Hareketin şeklinden amaç, vergi inceleme elemanının vergi kayıp ve kaçacağını tespiti yönelik olarak nasıl bir hareket noktası seçtiğine ilişkin yaklaşımı ifade eder. Şekli inceleme ve maddi inceleme olarak iki açıdan incelenir (Bayraklı vd., 2012: 162-165).

3.1.1.1. Şekli inceleme

Şekli denetim işletmede tutulmakta olan defterlerin şekil açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim yoludur. İşletmedeki kıymet hareketlerinin belgelere dayalı olarak muhasebe kayıtlarına yansıtılıp yansıtılmadığını ve muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri ile yürürlükteki yasal mevzuatın öngördüğü şekil şartlarına uygun olup olmadığını denetler (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 37). Kullanılan belgelerin şekilleri, vergi kanunlarında ve genel tebliğlerde belirlenmiştir. Örneğin faturanın taşınması gereken özellikler VUK 230'uncu maddesinde belirtilmiştir. Buna göre faturada bulunması gereken asgari bilgiler şunlardır:

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,

- Müşterinin adı, ticaret unvanı, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,
- Malın veya işin cinsi, miktarı, fiyatı ve tutarı,
- Malların teslim tarihi ve irsaliye numarası (VUK md.230).

Bu bilgileri içerecek olan fatura şöyle düzenlenir.

- Fatura seri numarası ile birlikte düzenlenir.
- Fatura makine ile veya kurşun kalemle yazılır.
- En az bir tane asil düzenlenir.
- Faturada öncelikli olarak iş sahibinin veya onu temsile yetkili kişilerin imzası bulunur.
- Müşteri bilgilerinin tam olarak yazılması gerekir. Faturayı düzenleyen bunların doğruluğundan sorumludur. Gerekirse müşteri kimlik bilgileri ile hesap numarasını gösteren belgeyi ibraz etmek zorundadır (VUK md.231).

Bu bilgiler dahilinde fatura yanlışlığı varsa tespit edilir ve sonrasında defter kayıtlarına bakılır. Defter kayıtlarının incelenmesinde ise, önce mükellefin hangi verginin mükellefi olduğu ve elde ettiği gelirin hangi gelir unsuru içerisine girdiği tespit edilmelidir. Sonrasında ise defterlerin usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği incelenecektir. Bunlar;

- Kayıtların Türkçe tutulması, başka dilde tutulmuş ise yanında Türkçe ile ifade edilmiş halinin de bulunması (VUK md.215/1).
- Defterlerin Türk lirası cinsinden tutulması, yabancı para birimi yanında Türk lirası değerinin de yazılması (VUK md.215/2).
- Defterlerin mürekkeple veya makine ile yazılması (VUK md.216).
- Yanlışların usulüne uygun olarak düzeltilmesi (VUK md.217).
- Boş satır veya sayfa bırakılmaması (VUK md.218)
- Zamanında kayıt yapıp yapılmadığı (VUK md.219) konularında incelenecektir.

3.1.1.2. Maddi İnceleme

Maddi inceleme, işletmelerin iktisadi kıymetlerinde değişiklik meydana getiren işlemlerin doğruluk, gerçeklik, belgelere uygunluk ve değerlendirme ölçütlerine uygun olup olmadığının tespit edilmesidir. Bu incelemede, iktisadi kıymetlerdeki artış veya azalışlar şu kriterlere göre araştırılır (Bayraklı vd., 2012: 164-165).

- Kasada bir artış varken, malda bir azalış yoksa veya bu değişimle ilgili belge bulunmuyor ise, bir takım hata ve hilelerin yapıldığına işarettir.
- İktisadi kıymetlerdeki her değişim belgeye dayalı olarak yapılmalıdır. Belgesiz hiç bir işlem yapılmamalıdır. Mal alınmış ise alış faturası olmalı ve kasa ya da bankalar hesaplarının bakiyesinde azalma olmalıdır. Mal hesabında bir artış olurken, bu artış belgelendirilmiyorsa, belge düzenine aykırı bir davranış olduğu anlaşılmalıdır.
- İktisadi kıymetlerdeki değişim, değerlendirme ölçütlerine uygun olarak yapılmalıdır. İşletmenin kasasında bulunan dövizin TL cinsinden gerçekleşen artış ile yabancı para da oluşan değişimle paralellik arz etmelidir.

3.1.2. Belgeden Deftere veya Defterden Belgeye Doğru İnceleme

Bu yöntem ileriye inceleme ve geriye inceleme olarak da ifade edilmektedir.

3.1.2.1. İşlemden Belge ve Deftere Doğru İnceleme

Bilanço ve gelir tablolarından belgelere doğru yapılan incelemedir. Bu yöntem kural olarak sondaj esasına dayanmaktadır. Öncelikle ortaya çıkan sonuç incelenmekte, daha sonra belgelere doğru araştırma yapılmaktadır. Defter kayıt ve belgelerdeki bilgiler doğruyu yansıtmıyor ise muhasebe hata ve hilesinden söz edilebilecektir. Verimli ve uygulaması kolay olduğundan vergi incelemelerinde en fazla kullanılan yöntemlerden biridir (Tecim, 2008: 114).

3.1.2.2. Defter ve Belgeden İşleme Doğru İnceleme

Bu inceleme yönteminde öncelikli olarak belgelerden başlanır, bilanço ve gelir tablolarının incelenmesi ile bitirilir. İleriye doğru inceleme olarak da ifade edilir. İleriye doğru incelemeye genellikle aralıksız biçimde ve matrahın gizlendiğine dair kesin kanıt veya ihbar varsa ya da mükellefin muhasebe kayıtları geriye doğru incelemeye müsait değilse bu inceleme yöntemine başvurulur (Tekin ve Çelikkaya, 2009:168).

3.1.3. Aralıksız İnceleme veya Rastgele (Sondaj) Usulü İnceleme

Bu yöntem tarama yöntemi ile inceleme ve sondaj usulü inceleme olarak da ifade edilmektedir. Tarama ve boşluk bırakmayan revizyon da denilen aralıksız incelemede bir hesap dönemine ait bütün işlem ve kayıtlar tek tek incelenir. İş hacmi geniş, işlem adedi fazla olan işletmelerde emek ve zamandan tasarruf amacı ile sondaj usulü uygulanır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 118).

3.1.3.1. Aralıksız İnceleme

Aralıksız inceleme, bir hesap dönemi içerisinde, açılış hesabıyla başlayıp kapanış hesabına kadar bütün hesapların belgeleriyle birlikte araştırılması, matrah unsurlarının tümünün incelenerek ödenmesi gereken verginin doğru olup olmadığının saptanmasıdır. Bu yöntemde bir aralık veya boşluk söz konusu değildir. Tüm kayıtlar, tüm belgeler ve tüm işlemler hukuka uygunluk açısından incelemeye alınır. Bu yöntem zaman alıcı bir yöntemdir. Bu yöntemde kayıt ve belgeler, hem şekil hem de içerik itibarıyla denetlenir. Kayıt ve belgeden işleme doğru bir inceleme olabileceği gibi, işleminden belge ve defter kayıtlarına doğru bir inceleme de olabilir. Tüm vergi kanunları yönünden yapılan vergi denetimidir (Bayraklı vd., 2012: 165).

İncelemenin tüm aşamalarını kapsayan tam ve kesin sonucun alınmasına imkan sağlayan vergi denetim şekli olmasına rağmen, uzun zaman alması, incelenecek işlemlerin fazlalığı ve masraflı olması nedeniyle her zaman uygulanması mümkün olmayan bir inceleme yöntemidir (Şaan, 2008: 49).

3.1.3.2. Rastgele (Sondaj) Usulü İnceleme

Bir vergilendirme döneminde bir vergi türüne ilişkin olmak üzere matrah unsurlarından sadece belli bir kısmına ilişkin ve belli bir konu ile sınırlı olmak üzere yapılan sınırlı bir incelemedir yani kapsamlı bir inceleme değildir. Sondaj yöntemi konu, zaman ve tutar itibarıyla sınırlandırılmış olabilir. Örneğin, her ayın on, yirmi ve otuzuncu günleri incelemeye alınması şeklinde olabilir veya belli bir tutarın üzerindeki belge ve kayıtların incelenmesi şeklinde de olabilir. Böylece aralıksız inceleme için bir dezavantaj olan zamandan bu inceleme yönteminde, tasarruf yapılabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 167).

3.1.4. İçeriği İtibariyle İnceleme Türleri

İçeriği itibarıyla inceleme, muhasebe hata ve hilelerinin özü itibarıyla hata nedenlerinin araştırılarak incelenmesidir. Bu incelemede, görünüşe göre her şey hukuka uygun görülmekte ancak yapılan muhasebe işlemleri içeriği ve özü itibarıyla hukuka uygun mu? Sorusunun cevabını aramaya yönelik inceleme yapılmasıdır. Bu da kendi içerisinde aritmetik ve karşılaştırmalı inceleme olarak ele alınmaktadır (Altındağ, 2001: 684).

3.1.4.1. Aritmetik İnceleme

Aritmetik inceleme, muhasebe kayıt ve belgelerindeki dört işlemlerden kaynaklanan yanlışlıkların tespiti için gerçekleştirilen bir hesap inceleme yöntemidir. Belge ve kayıtlarda ortaya çıkan bu yanlışlıklar daha çok muhasebe hataları olarak değerlendirilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 36).

3.1.4.2. Karşılaştırmalı İnceleme

Karşılaştırma, alış ve satış değerleri, tahsil ve ödeme, belge ve defter kayıtları ile hesaplar arasındaki ilişkileri karşılaştıran inceleme yöntemidir. Bu açıdan karşılaştırılacak değerler işletme içerisinde olabileceği gibi, işletme dışından da elde edilen veriler arasından da olabilir (Bayraklı vd., 2012: 167).

3.1.4.2.1. İşletme İçi Değerler Arasında Karşılaştırma

Mükellefin defter ve belgelere yapmış olduğu kayıtlar ile fiili durumu arasında karşılaştırma yapılmasıdır. Örneğin, satış yapan bir işletmenin muhasebe kayıtlarında, yurtiçi satışlar hesabının alacaklandırılması, aynı tutarda kasa veya bankalar hesabının borçlandırılması şeklinde olur. Aynı şekilde fiili envanterde yer alan mallar faturada yer alan mallar kadar da azalmış olmalıdır. Satış faturası düzenlenmesine rağmen defter kayıtlarına işlenmemiş ise, mal hesabı ile kasa veya bankalar hesabı ilişkilendirilmemiş ise muhasebe hata veya hilesinden söz edilmesi gerekecektir (Altındağ, 2001: 684).

Bu ilişki defterler arasında da araştırılabilir. Bir hesabın yevmiye defterindeki toplamaları ile büyük defterdeki toplamalarının aynı olması gerekir. Bu defterler arasında tutarsızlık varsa, muhasebe ilke ve esaslarına aykırı bir durumun varlığından söz edilebilecektir.

3.1.4.2.2. İşletmeyle İlişkili Diğer İşletmelerle Karşılaştırma

Karşıt inceleme olarak da adlandırılır. Karşıt incelemeler, mevcut bir vergi incelemesine veri toplamak üzere incelenen mükellefle ile ilişkisi dolayısıyla başka mükellefler için de başlatılan incelemedir. Burada incelenen mükellef ile iş ilişkisi içerisinde bulunan diğer işletmelerin defter ve belge kayıtlarının uyumlu olup olmadığı araştırılarak incelenir. Defter üzerinden yapılan bu incelemeye denetim elemanları kendileri gerek gördükleri takdirde başvurabilir. Vergi inceleme elemanları, karşıt inceleme yaparak, geçmişteki olaylar ve işlemler hakkında sonradan topladıkları bilgileri genişleterek, bir takım sonuçlara ulaşabilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2009:

169). Örneğin, A işletmesi 1 ton pamuğu 20.000 TL karşılığında B işletmesine satmış ise, stoklarından 1 ton mal eksilmiş olmalı, kasa ya da bankalar hesabında da 20.000 TL'lik bir artışın olması gerekir. Malı alan B işletmesinin aldığı faturada mal 1 ton olarak belirtilmesine rağmen, fatura tutarı 10.000 TL olarak yer almakta ise, bu uyumsuzluk karşıt inceleme sırasında tespit edilecektir.

3.2. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TESPİTİNE YÖNELİK OLARAK İNCELEMENİN YAPILMASI

Muhasebe hata ve hilelerinin tespiti amacıyla yapılacak incelemelerde, denetim elemanı Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde oluşturulan vergi istihbarat arşivinde yer alan bilgilerden yararlanacaktır. Bu bilgiler yapılacak incelemenin başarıya ulaşmasında önemli bir yere sahiptir. İkinci olarak incelemeye alınacak mükellefin faaliyette bulunduğu alanla ilgili olarak ön inceleme yapılmalıdır. Son aşamada ise, mükellefin işyerinde oluşturulacak dosya bilgilerinden yararlanılarak sonuç raporu hazırlanacaktır (Bayraklı vd., 2012: 169).

3.2.1. Vergi İstihbarat Merkezi Veri Ambarı Verilerinden Yararlanma

İncelenecek mükelleflerin başarılı bir şekilde tespiti öncelikle doğru, gerekli ve hızlı ulaşılabilir bilgiye sahip olmayı gerektirir. Veri ambarı denetim müdürlüğü, edinmiş olduğu bilgileri inceleyip, aldığı çıktıları incelenmek üzere vergi denetim birimlerine göndermektedir. Bu kapsamda beyan dışı kalan vergisel olaylar ve kayıt dışı ekonomi incelenmekte beyanların tutarlılığı kontrol edilmekte, vergilendirmeye esas olan kıymet hareketleri incelenmekte, mükelleflerin çapraz denetimi ile otokontroller sağlanmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının görevlerinden biri “vergilendirme ile ilgili bilgileri toplamak ve bilgi işlem faaliyetlerini yürütmek” olarak belirtilmektedir (GİBK md.4/h). Bilgi toplama ve bu bilgileri bilgi işlem faaliyetleri içerisinde kullanımını sağlamaya yönelik bir daire başkanlığı kurulmuştur. Bu başkanlık “Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı”dır.

Uygulama ve veri yönetimi daire başkanlığının vergi incelemesi sırasında veri ambarının oluşturulmasına yönelik görevleri şunlardır:

- İşlemlerin etkin bir şekilde yürütülmesi için gerekli bilgi işlem sistemlerini kurmak, teknolojik gelişmelere uygun bir şekilde geliştirmek ve bilişim faaliyetlerini yürütmek (GİBK md 11/a).

- İdare ve mükelleflerce kullanılacak belgelerle vergi beyannamelerini hazırlamak (GİBK md 11/f).
- Tüm ekonomik faaliyetlere ilişkin bilgilerin alt yapısını tek bir merkezde toplamak ve bu bilgileri ilgili bölümlerin kullanımına sunmak (GİBK md 11/9).
- Mükellefiyet, vergilendirme, denetim ve risk analizine yönelik her türlü veri ve istatistikleri toplamak ve işlemek (GİBK md 11/i).
- Vergilendirme, denetim, planlama ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele konularında bilgi vermek (GİBK md 11/j).

Vergi denetiminde veri sağlanmasına yardımcı olacak diğer bir birim ise “Denetim ve Uyum Yönetimi Daire Başkanlığı”dır. Vergi incelemesi ile ilgili görevlerini şöyle sıralayabiliriz:

- “Uygulama ve Veri Yönetimi Başkanlığında oluşacak bilgileri değerlendirilerek vergi incelemesine yetkili birimlerin kullanımına sunmak” (GİBK md 3/b).
- “Yıllık vergi inceleme ve denetim planına uygun olarak” vergi müfettişleri ve yardımcıları tarafından vergi inceleme ve denetimlerinin yapılmasını sağlamak” (GİBK md 3/f).
- “Risk analiz sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibariyle analiz etmek, karşılaştırmalar yapmak ve bu şekilde risk alanlarını tespit etmek” (GİBK md 3/j).

Özetle Gelir İdaresi Başkanlığının yerine getirdiği görev, vergilendirme ile ilgili bilgileri toplamak, risk analiz yöntemleri kullanılarak risk taşıyan vergi mükelleflerini tespit ederek denetim birimlerine bu bilgileri vermek ve vergi incelemesi yapılmasını sağlamaktır.

Vergi Denetim Kurulunun görevi, “Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibariyle analiz ederek, mukayeseler yapmak ve bu surette risk alanlarını tespit etmek” tir (VDKY md 5/b).

Gelir İdaresi Başkanlığı da veri ambarının oluşumunda bilgi akışı, VUK kapsamında getirilen bilgi toplama faaliyeti ile sağlanmaktadır. Bilgi toplama araçlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Kamu idarelerinde, gerçek ve tüzel kişileri vergilendirmeye ilişkin olarak yazı ile istenen bilgiler (VUK md.149).

- Ölüm ve sağlar arası intikaller hakkında, kanunda sayılan kişi ve kuruluşlardan aldığı bilgiler,
- İstihbarat arşivinde yer alan bilgilerin kullanılması suretiyle yapılan vergi incelemeleri (VUK md.152 ve VUK GT 5),
- Anlaşmalı matbaalar tarafından basılan belgelerin bildirimi,
- Eczaneler tarafından gönderilen serbest çalışan hekimlere ilişkin reçete bilgilerinin bildirimi,
- Tapu sicil müdürlüğünce bildirilen taşınmaz alım satımına ait bilgiler,
- Mahkeme ve icra müdürlüğünce gönderilen avukatlara ilişkin bilgiler,
- Defterleri zayi olan mükellefler ile sahte ve içeriği itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükelleflere ilişkin bilgiler,
- Kamu kuruluşlarınca düzenlenen, serbest çalışan mimar ve mühendislerle ilişkin bilgiler,
- Kıymetli maden ve taş ocaklarını işleten kişilerden alınan bilgiler,
- Belediyelerce verilen yapı ruhsatları bilgilerinden, müteahhitlerin metrekare maliyetlerinden aşağı olmayacak olan maliyet bedeli bilgileri,
- Kiracılardan alınan kira bedellerine ilişkin bildirimler,
- Noterlerin onayladığı defterlere ilişkin bildirimleridir.

Bu bildirimlerle ilgili kişiler, ilişkili konu ve tutarlar veri ambarında saklanmaktadır.

Bir sektörün veya bir mükellefin incelemeye tabi tutulmasında bu verilerden yararlanılarak vergi kayıp ve kaçakları daha kolay ve doğru olarak tespit edilmesi sağlanmaktadır. Özellikle risk analiz sistemi kullanılarak hareketleri şüpheli olan mükelleflerin tespit edilmesi daha hızlı ve etkili bir şekilde yapılabilmektedir (Bayraklı vd., 2012: 171).

3.2.2. Vergi İncelemesinde Ön İnceleme Yapılması

Ön inceleme, henüz inceleme işlemlerine başlanmadan önce, inceleme elemanının mükellefin faaliyet türüne, üretim tarzına ve faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin genel bilgilere sahip olmasıdır. Ön incelemede göz önünde tutulması gereken hususlar; incelenecek işletmenin içinde yer aldığı sektör hakkında ekonomik ve teknik bilgilerin doğru olarak sağlanması, imalat kuruluşlarında teknolojik yönlerin araştırılması, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili hukuk kurallarının gözden geçirilmesi,

işletmenin faaliyet konusu ile ilgili yargı kararlarının gözden geçirilmesi gerekmektedir (Bayraklı vd., 2012: 172).

3.2.2.1. İncelenecek İşletmenin İçinde Yer Aldığı Sektör Hakkında Ekonomik ve Teknik Bilgilerin Sağlanması

Ön inceleme konusunda yapılacak en önemli çalışma, incelenecek işletmenin yer aldığı sektör hakkında ekonomik ve teknik bilgilere ayrıntılı bir şekilde hakim olmak gereklidir. Sektör hakkında herhangi bir bilgi sahibi olmadan yapılacak denetim, başarısız bir denetim olabilir. Bu tür başarısızlıklara neden olunmaması ve ödenmesi gereken verginin doğru tespit edilebilmesi için inceleme elemanın sektörün ekonomik verilerini bilinmesi gerekmektedir (Bayraklı vd., 2012: 172).

3.2.2.2. Üretim İşletmelerinde Teknolojik Yönlerin Araştırılması

İmalat defteri, imal edilen ürünün ham madde ya da yardımcı maddeden hareketle satıldığı döneme kadar olan sürecinin miktar ve tarih olarak görülebilmesine yardımcı olmaktadır. Bu sayede işletmenin ne kadar ham maddeden ne kadar ürün ürettiği veya ne kadarlık hammadde kullanarak üretimi gerçekleştirildiği kolaylıkla tespit edilebilir. İmalat sektöründe yer alan bir işletmenin teknolojik yapısının bilinmesi, ödenmesi gereken vergi miktarının tespit edilmesinde büyük katkılar sunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2009:121).

3.2.2.3. İşletmenin Faaliyet Konusu İle İlgili Hukuk Kurallarının Gözden Geçirilmesi

İnceleme elemanının bilmesi gereken konulardan biri de, inceleme yaptığı mükellefin dahil olduğu hukuk sistemidir. Mükellefin faaliyet alanı ile hukuki statüsü yakın bir ilişki içerisinde. Örneğin, incelenen mükellef limited şirket ise giderleri içerisinde genel kurul giderleri ve hisse senedi giderlerine ilişkin faturalar varsa, inceleme elemanı, limited şirketin genel kurula sahip olmadığı, hisse senedi çıkaramayacağı dolayısıyla düzenlenen bu faturaların gerçek bir faaliyetle ilgisi olmadığını hemen anlayacaktır. Bu belgeler kadar matrah aşındırıldığı için matrah farkı ve ikmalen vergi tarhı ortaya çıkmaktadır. Eğer inceleme elemanı bu bilgilere hakim değil ise, yaptığı inceleme ödenmesi gereken vergiyi doğru olarak tespit edemeyecektir (Bayraklı vd., 2012: 174).

Buradan şöyle bir sonuç çıkmaktadır. İnceleme elemanı mükellefin tabi olduğu sistemi iyi bilmiyorsa, sağlıklı bir inceleme yapmıştır denilemez.

3.2.2.4. İşletmenin Faaliyet Konusu İle İlgili Yargı Kararlarının Gözden Geçirilmesi

İnceleme elemanının bilmesi gereken konulardan bir diğeri de, işletme faaliyet konusu ile ilgili yargı kararlarının iyi bilinmesidir. Özellikle vergi uyuşmazlıkları konusunda Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları ve temyiz üzerine verdiği kararların bilinmesi gerekir. Danıştay kararlarına aykırı bir inceleme, mahkeme tarafından bozulabilecektir. Bu durum vergi denetim elemanlarının toplum karşısında olgu mükellef karşısında, güvenirliklerini kaybetmesine neden olur (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 52).

3.2.3. Mükellefin Dosyası Üzerinde İnceleme Yapılması

Vergi istihbarat merkezi veri ambarı verilerinden yararlanma ve vergi incelemesinde ön inceleme yapılması aşamalarından sonra, mükellefin dosyasının incelenmesi aşamasıdır. Muhasebe hata ve hileleri bir şekilde muhasebe işlemlerine yansıyacaktır. Böylece vergi denetmeni mükellefin dosyası üzerinde inceleme yaparak hata ve hileleri tespit edebilir. Mükellefin dosyası üzerinde birkaç çeşit inceleme yapılabilir (Bayraklı vd., 2012: 175).

3.2.3.1. Beyanname ve Eklerinin İncelenmesi

Beyanname verilerine göre hesaplanan matrahtan hareketle vergi oranları uygulanmak suretiyle, vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden, yabancı ülkelerde ödenen vergiler, kesinti yoluyla ödenen vergiler, geçici vergiler indirilmek suretiyle ödenmesi gereken vergi miktarı bulunmuş olur. Bu işlemler yapılırken hata yapılmış olabilir. Hesaplama veya aritmetik hatalar var ise, bunların mükellef dosyasına kaydedilmesi gerekir (Bayraklı vd., 2012: 176).

Vergi incelemelerinde, incelenecek beyannamelerin seçiminde genellikle rasyo analizinden yararlanılır. Sektörler itibarıyla firmaların mali tabloları bilgisayara girilerek, beyanname seçiminde esas alınacak oranlar tespit edilir. Bu şekilde tipik oranlardan sapma gösteren firmaların beyannameleri öncelikle incelemeye alınır. Ancak tipik oranlar ideal oranı göstermeyip temsili bir niteliğe sahiptir. Bazen çok başarılı ve

iyi yönetilen bir işletmenin oranları tipik oranların üzerinde ya da altında olabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 195).

3.2.3.2. Bilanço ve Gelir Tablosunun İncelenmesi

Denetim elemanları vergi incelemelerinde özellikle somut inceleme konuları belirtilmemişse mükellefin ilgili dönem beyannamelerine ekli bilanço ve gelir tablolarını kullanarak incelemesine yön vermelidirler. Bilanço ve gelir tablosu üzerinden matrah farkı tespit edilemese de bu mali tablolar doğru analiz edildiğinde inceleme elemanın elinde bir yol haritası işlevi görür. Türlü muhasebe hata ve hileleri ile olması gerekenden, çok farklı bir duruma giren mali tablolar, dikkatle incelendiğinde denetim elemanını doğrudan sonuca götürecek veriler elde edilebilir.

Mali tabloların incelenmesinde ilk test edilecek nokta bilanço ve gelir tablosu kalemleri içindeki bağlantılı hesapların birbirini doğrulayıp doğrulamadığıdır. Muhasebe sistemimizde, çift taraflı kayıt esası gereği pek çok hesap birbiriyle bağlantılı çalıştığından bir hesap bakiyesinin değişmesi, aynı mahiyetteki bir hesabın aynı yönde veya tersi mahiyetteki bir hesabın tersi yönde bir değişiklik ile sağlanabilir.

Bilanço hileleri ise, üçüncü kişileri yanıltmak amacıyla gerçeklere uymayan bir bilanço düzenlenmesidir. Bilanço hileleri, işletmenin mali ve iktisadi durumunu gerçeklerden daha iyi göstererek yapılabileceği gibi, gerçeklerden daha kötü olarak da gösterilebilir. Bilanço maskeleymesi ve bilanço güzelleştirilmesi olarak adlandırılan bu yaklaşım birinci kısımda anlatılmış olması sebebiyle burada üzerinde durulmayacaktır. Özellikle inceleme elemanı, işletmenin gelirlerini olduğundan daha az göstermeye yönelik işlemleri daha çok dikkatle araştırıp vergi kayıp ve kaçığını tespit etmelidir. Yapılan bu işlemlerin bir boyutu, muhasebe hata ve hileleri olarak değerlendirilmesidir (Bayraklı vd., 2012: 177).

İnceleme elemanının incelenmesi gereken temel mali tablolardan bir diğeri ise gelir tablosudur. Gelir tablosu işletmenin belli bir dönemde elde ettiği gelirler ile aynı dönemde katlandığı maliyet ve giderleri gösteren bir mali tablodur

Vergi inceleme elemanı gelir tablosunda yer alan değerleri de doğruluk ve gerçeklik açısından inceleyecek, varsa hukuka aykırı işlemleri tespit etmek suretiyle vergi kayıp ve kaçığını tespit etmek suretiyle vergi kayıp ve kaçığını tespit edecektir. Gelir tablosu verileri muhasebe defterlerinden hareketle düzenleneceği için, muhasebe hata ve hilelerinin tespiti mümkün olacaktır (Bayraklı vd., 2012: 178).

3.2.3.3. Daha Önceki İnceleme Raporlarında Belirtilen Konuların İncelenmesi

İncelemeye alınan mükellefin dosyası oluşturulurken üzerinde durulması gereken hususlardan bir diğeri de , mükellef daha önce vergi incelemesi geçirmiş ise, bu inceleme sonuçlarının gözden geçirilmesidir. Daha önceki inceleme raporu, mükellef hakkında ön bilginin oluşmasında önemli bir araçtır. İnceleme elemanı yeni incelemesine bu rapordaki bilgilerden hareketle şekil verecektir. Mükellef daha önce nasıl bir vergi kayıp ve kaçığına neden olmuş ise, benzer uygulamaları tekrar yapma olasılığı yüksektir. Hatta çoğu kez inceleme geçirmiş bir mükellef kendisinin tekrar incelenmeyeceği düşüncesi ile çekinmeden yine aynı suçu işlemeye yönelmiş olabilir (Bayraklı vd., 2012: 178).

3.2.3.4. Defter ve Belgelerin İncelenmesi

Defterler işletme yönetimine ortaklara ve işletme ile ticari ilişki içinde bulunan kimselere bilgi sağlamak için tutulurken diğer taraftan ise vergi yöntemine karşı beyanın doğruluğunu kanıtlamak için tutulur. Türk vergi sistemi beyana dayalı bir sistem olduğu için defter ve belgelerin vergi matrahının tespiti açısından büyük bir önemi bulunmaktadır. Ayrıca muhasebe hata ve hilelerinin tespitinde, en önemli araçlardan biri defter ve belgelerin incelenmesidir. İnceleme elemanı incelenecek işletmeye geldiğinde, incelenecek hesap dönemine ilişkin defter ve belgeler istenmelidir. İnceleme elemanı mükellefin yasal defter ve belgeleri üzerinden incelemesini yürütür. Çoğunlukla muhasebe hata ve hileleri defter ve belgeler üzerinde bulunacağı için, tespit edilmesinin yolu defter ve belgelerin incelenmesinden geçer. İnceleme sonucunda suç teşkil edecek bir durumun tespiti halinde hem vergi tarhına ilişkin istem hem de adli yargılama için suç soruşturması için Cumhuriyet savcılıklarına müracaat edilecektir (Tekin ve Çelikkaya, 2009: 108).

3.2.3.5. Özel Defter ve Belgelerin İncelenmesi

Muhasebe hata ve hilelerinin tespitinde dikkat edilmesi gereken hususlardan biri de, özel defter ve belgelerin kontrol edilmesidir. Vergi kaçırmaya yönelen mükellef finansal durumlarına ait bilgileri başka defter ve belgelerde izleme ihtiyacı duyacaktır. İnceleme sırasında ya da arama ile tespit edilen bu defterlerdeki bilgiler vergi incelemelerinde delil olarak kabul edilir. Örneğin bir alacağın muhasebe defteri yerine başka defterlere yazılması sıkça başvurulan bir yöntemdir. Başka bir mükellefe öneri niteliğinde yazılmış olan bir mektup, ticari bir ilişkinin varlığına karine teşkil

edebilecektir. Bunlardan hareketle inceleme elemanı, gerçek durumu tespit edebilecektir. Böylece vergi kayıp ve kaçakları tespit edilmiş olacaktır (Bayraklı, vd., 2012: 179).

3.2.4. Vergi Gizleme Yöntemleri

Vergi gizleme yöntemleri çoğunlukla muhasebe kayıtları ile ilişkisi olan yöntemlerdir. Bu yöntemlerin bilinmesi ile muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesi daha kolay olacaktır.

3.2.4.1. Satış İşlemlerinde Yapılan Hukuka Aykırılıklar

Satılan mal veya görülen hizmet bedellerinin tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına geçirilmeyip, iş sahiplerince açıktan tahsil edilmesine satış hilesi denir. Satış hileleri dört şekilde gerçekleşir (Sonsuzoğlu; 1996: 97):

- Gizli satış,
- Fatura sahtekarlığı,
- Uydurma veya paravan firmalara satış,
- Zarar satışı.

Satış hilesi yapan işletmeler hiçbir belge düzenlemeden satış yapmakta, fatura düzenlemekte ancak fatura tutarını düşük göstermekte, başkalarına belgesiz olarak sattığı malların çıkışını yapmak için uydurma firmalara düşük bedelle fatura düzenlemekte veya duran varlıklarını zararına satmış göstermektedirler. Böylece vergi matrahlarını düşürmekte veya zarar ettiklerini beyan ederek vergi ödememektedirler (Çiftçi, 2012: 69).

Belgesiz satışlar, defter kayıtlarının incelenmesi sonucu veya fiili envanter yapılması suretiyle tespit edilebilir. Satılan mal ve hizmetin miktar ve tutarlarının incelenmesi ile veya karşıt inceleme yoluyla tespit edilebilir. Paravan firmalara satış veya zarara satış karşıt inceleme yöntemi ile tespit edilebilir.

3.2.4.2. Alım İşlemlerinde Yapılan Hukuka Aykırılıklar

Alım işlemleri, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili olarak satıcılardan bedel ve belge karşılığı mal ve hizmet almasıdır.

Dönem kazancını azaltıp, vergi kaçırmayı amaçlayacak şekilde yapılan işlemlere alış hileleri denir. Alış hileleri; kayıt dışı veya gizli alış, yüksek bedelle alış ve alış iskontolarını kayıt dışı bırakma şeklinde ortaya çıkabilir. Alış hilelerinde, fatura

bedellerinin yüksek gösterilmesi gibi yolsuzluklarla da karşılaşılır. Alınan malın fiyatı fatura fiyatından oldukça düşük olmasına rağmen, satıcılar yüksek fiyatla fatura keserek alıcıların muhasebe hilesi yapmasına neden olmaktadır (Küüksavaş, 2006: 373).

Kayıt dışı alışta, işletme satın aldığı mal veya hizmeti yasal defterlerine kaydetmemektedir. Bu mal ve hizmetin çıkışını da belgesiz yaparak karını vergi dışı bırakmaktadır. Yüksek bedelle alışta ise aldığı mal veya hizmetin maliyetini artırarak hasılatтан düşülecek giderleri artırmayı amaçlamaktadır. Alış iskontolarını kayıt dışı bıraktığında da aynı mantık ile vergi matrahının artışı önlemektedir (Çiftçi, 2012: 70).

Uygulamada vergi mükellefiyeti olmayan veya götürü usulle vergilendirilmiş serbest meslek mensuplarından alınan mallara ilişkin düzenlenen gider makbuzu veya çiftçilerden alınan mal ve ürünler için düzenlenen müstahsil makbuzlarında, alış bedellerinin olduğundan yüksek gösterilmesi gibi yöntemler çok fazla görülmektedir (Taşkıran, 1995: 27).

3.2.4.3. İşletme Giderlerinin Gerçeğinden Yüksek Gösterilmesi

Gider, işletmenin ekonomik faaliyetlerini sürdürebilmesi için yapılan, işletme ile ilgili olan bulunduğu yılda belgelendirilerek tüketilen ve deftere kaydedilen harcamalardır (Bayraklı vd., 2012: 181).

Bir harcamanın gider olarak yazılabilmesi için şu özellikler taşıması gerekir;

- İşletme ile ilgili bir gider olmalıdır,
- İşletmenin faaliyet alanı ile ilgili bir gider olmalıdır,
- Belgelendirilmiş bir gider olmalıdır,
- Belge, cari yıla ait bir gider olmalıdır,
- Belge deftere kaydedilmiş olmalıdır.

Gider yazılabilecek hususlar ise şunlardır;

- İşyeri olarak kullanılan yerin kirası
- Elektrik, su ve telefon faturaları, ısıtma, temizlik gibi genel giderler,
- Nakliye, komisyon, hamaliye, sigorta giderleri,
- Personel çalışmalarının karşılığı ödenen ücretler,
- Hizmet için yapılan giderleri,
- Amortisman giderleridir.

İşletme sahiplerinin, daha az vergi ödemek için işletmelerin giderlerini olduğundan daha yüksek göstermesidir. İşletmeler giderlerini artırarak vergi

matrahlarını azaltmayı amaçlamaktadırlar. Böylece işletme daha az vergi ödeyerek işletme varlıklarını bu hileli yolla arttırmış olacaktır. İşletme bu yolla malın satış maliyetini artırarak, satış bedeli ile satış maliyeti arasında ki fark olan gayri safi karın azaltılması olayını gerçekte olmadığı halde kağıt üzerinde sağlamış olacaktır (Taşkiran, 1995: 29). İşletme açısından vergi gizleme yöntemlerinden bir diğeri de amortismanlardır. Amortisman, işletmede bir yıldan daha uzun süre kullanılan, kullanımları nedeniyle değer kaybına uğrayan ekonomik değerlerdir. Amortisman, işletmenin aktifinde yer alan bu değerlerin teknik ömrü içerisinde işletmeye geri kazandırılması sonucunu doğurur. Amortisman oranları Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilir. Amortisman payları işletme açısından gider gibi sonuç doğurur. Bu sebeple de işletmeler amortisman oranlarını yüksek göstermeye çalışmaktadırlar. Amortisman yöntemiyle vergi gizlemesi şu şekillerde olabilir. (Altındağ, 2001: 692).

- Amortisman tabi olmayan kıymetler için amortisman ayrılması,
- Amorti edilen kıymetler için tekrar amortisman ayrılması,
- Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen amortisman oranlarından daha yüksek amortisman ayrılması,
- Amortisman ayrılması gereken bir harcama hakkında, doğrudan gider yazılmasıdır.

Amortisman, karşılığında bir belge alınmamış olması nedeniyle, diğer giderlerden daha kolay vergi gizleme yolu olarak kabul edilir. Bu fiil ile işletme gelir sağlamış olurken, devlet de doğrudan doğruya vergi kaybına uğramaktadır.

3.2.4.4. İşletme Sahibinin Ev Giderlerinin İşletme Gideri Gibi Gösterilmesi

İşletme sahibinin vergi gizleme yöntemlerinden bir diğeri de, evinde yapmış olduğu özel giderleri iş yerinde yapılmış gibi göstermesidir.

Evin özel giderlerinin, işyerinde gider olarak yazılması söz konusu olamaz. Örneğin, evin elektrik giderlerinin iş yeri elektrik gideri gibi gösterilmesi durumudur. Elektrik dağıtım şirketlerinin faturalandırma sisteminde abone numarası ve adresin yer alması nedeniyle vergi kaybının tespiti kolay olacaktır. Ancak işyerinde tüketilen ve işle ilgisi olmayan yiyecekler, içecekler, işle ilgili gibi gösterilen tüketim ve yiyecek faturaları kolaylıkla işyeri gideri gibi gösterilebilir. Bunların tespiti oldukça zordur. Hizmetçi giderleri de, iş yeri temizliğine gelmiş gibi gösterilerek vergi gizlemesi yapılabilir. Tatil amaçlı seyahat giderleri, konaklama giderleri de, işle ilgili gibi

gösterilerek gider olarak yazılabilecek ve vergi kaybına neden olunacaktır (Bayraklı vd., 2012: 182).

3.2.4.5. Değerleme Hileleri Yapılması

Dönem sonu işlemlerinden biri de, işletmeye kayıtlı kıymetlerin değerlemesidir. Değerleme, VUK hükümlerine göre yapılması gerekir.

Değerleme gününde işletmenin mevcut mal, borç ve alacakları belli usullere göre değerlendirilir. Dönem sonu stoklarının değerinin düşük veya yüksek olması uzun dönemde işletmenin kazancını değiştirmez, ama dönem kaymasına yol açar ve dönemsellik kavramına aykırı bir durum oluşturur. Stok değerlemesinin düşük yapılması o dönemin kazancının eksik, izleyen dönem kazancının ise fazla çıkması sonucunu doğurur. Bu durumda mükellefe vergi ziyai cezası kesilecektir (Çiftçi, 2012: 70).

3.2.4.6. Kanunen Kabul Edilemeyen Giderlerin Kabul Edilen Giderler Gibi İşlem Yapılması

Kanunen kabul edilmeyen giderler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi için söz konusu olan giderlerdir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin kabul edilen giderler gibi muhasebeleştirilmesi vergi gizleme yöntemlerinden biridir. Vergi inceleme elemanı tarafından tespit edilmesi halinde, vergi kaybı nedeniyle ikmalen vergi tarhına ve vergi ziyai cezası kesilmesine neden olacaktır (Bayraklı vd., 2012: 183).

3.2.4.7. İlgili Yılda İndirilmeyen Giderlerin Sonraki Yıllarda İndirilmesi

Kabul edilen giderlerin gider yazılması, yapıldığı yılın gelirlerinden indirilmesi şeklinde olur. Cari yılda indirilmeyen giderlerin sonraki yıllarda indirilmesi, vergi düzeninin bozulması sonucunu doğurur. Bu şekilde vergi kaybına neden olduğu için de, cezalandırılması gerekecektir (Bayraklı vd., 2012: 183).

3.2.4.8. Üretimde Fire Oranlarının Yüksek Gösterilmesi

Vergi gizleme yöntemlerinden biri de, üretim esnasında ortaya çıkan firelerin olduğundan yüksek gösterilerek gelirin gizlenmesidir. Örneğin, buğdaydan elde edilen unda, üretimde oluşan kayıplar %6 iken, bunu %16 yazmak suretiyle elde edilen unun %10 nu gizlenmiş olacaktır. Gizlenmiş olan bu değerlerde belgesiz olarak satışı yapılmak suretiyle vergi dışı kalınmak istenmektedir. Bu şekilde davranan mükellefler vergi suç veya kabahati işlemiş olacaktırlar (Bayraklı vd., 2012: 183).

3.3.Vergileme Sürecinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü

Ülkemizde vergiler çoğunlukla beyan esasına dayanılarak toplanmaktadır. Devlet mükellef beyanlarını kontrol etme ve inceleme yetkisini elinde bulundurmaktadır. Devlet bu yetkisini denetim elemanları aracılığıyla yerine getirmeye çalışmaktadır. Ancak sınırlı sayıda bulunan denetim elemanları bu denetimde yetersiz kalmakta ve etkin bir inceleme yapılamamaktadır. Vergi alacaklısı olan devlet, mükelleflerin vergi matrahını belirlemek için yürütmek zorunda oldukları muhasebe faaliyetlerinin işleyişine, uygulamadaki yasalarla yön vermektedir. Vergi yasalarının yükümlülere yüklediği görevler, çeşitli unvanlar altında isimlendirilen muhasebe meslek mensuplarının yardımları sayesinde yerine getirilmektedir (Turan, 2008: 93).

Muhasebe meslek mensupları, ekonomik faaliyetleri kaydeden ve bu kayıtları ilgili birimlerin hizmetine sunan kişilerdir. Ekonomiyi kayıt altına alan meslek mensuplarının kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde kullanılan en önemli gelir olan vergi gelirlerinin toplanmasında önemli bir rolü vardır. Vergi kanunlarının uygulanmasında mükellef ile vergi idaresi arasında önemli bir yeri olan muhasebe meslek mensupları, mükelleflerin vergi uyumunun belirlenmesinde önemli bir role sahiptir. Mükellefler ticari hayata girer girmez doğrudan hangi vergilerle karşılaşacağını ilk olarak muhasebe meslek mensuplarından öğrenirler. Aynı zamanda yeterli bilgi ve zamanı olmayan ya da tek başına bir hatanın riskine katlanmak noktasında isteksiz olan mükellefler, genellikle bir profesyonel vergi danışmanının yardımına ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle mükellefler ile muhasebe meslek mensupları arasındaki ilişki, devletin en büyük gelir kaynağı olan vergi açısından büyük önem arz etmektedir. Verginin etkin bir şekilde toplanması amacıyla vergi idaresinin çeşitli mekanizmalar geliştirdiği görülmektedir. Ancak vergi idaresinin çalışmaları ve vergi toplama gayreti Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi bilinci ve ahlakının tam yerleşmemesi nedeniyle, tek başına yeterli olamamaktadır. Vergi idaresinin yükünün hafifletilmesi açısından mükelleflerin eksiksiz ve adaletli vergi vermelerini sağlamada muhasebe meslek mensuplarına önemli bir vazife düşmektedir (Saygın, 2013:135).

3.3.1.Vergi Mevzuatının Günün Koşullarına Uygun Hale Getirilmesi Açısından

Vergi mevzuatının günümüz koşullarına uygun hale getirilmesinde meslek mensuplarının, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir odalarının ve TÜRMOB'un dolaylı etkileri olabilmektedir.

Vergi mevzuatını düzenleme, TBMM ve Maliye Bakanlığı'nın yetkisi içindedir. Dolayısıyla meslek mensuplarının veya meslek odalarının bu konuda düzenleme yapması mümkün değildir. Ancak; mevzuatın eksik yönlerinin ilgililere iletilmesi ve etkinliğinin artırılması mümkündür. Vergi uygulamalarının başarısı ancak ilgili yasal düzenlemelerin idare ve mükellef açısından ülke gerçeklerinin dikkate alınması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bunun içinde; ülkenin sosyal, kültürel, ekonomik, mali ve idari yapısındaki değişim göz önünde bulundurularak (Akdoğan, 1993: 8):

- Mevzuatta bulunan yasal boşluklarının giderilmesi,
- Yasal düzenlemelerin teknolojiye yaşanan gelişmeler karşısında sürekli güncelleştirilmesi,
- Bürokrasinin azaltılması,
- Karmaşanın giderilmesi ve mevzuatın daha anlaşılabilir hale getirilmesi,
- Yasal düzenlemelerin basit, anlaşılır hale getirilmesi gerekir.

Vergi mevzuatı ve vergi uygulamaları ile ilgili uygulamada karşılaşılan sorunların, mevcut kanun boşluklarının yol açtığı vergi kayıplarının giderilmesi için üretilen çözüm önerileri, meslek odaları tarafından ilgililere rapor halinde sunulur, mevzuatın günün koşullarına uygun hale getirilmesinde katkıda bulunurlar. Bu amaçla yeminli mali müşavir odalarının, serbest muhasebeci mali müşavir odalarının büyük bir kısmında ve TÜRMOB'da mevzuat komisyonları bulunmakta olup, bu konuda çalışmalar yapmakta ve ulaştıkları sonuçları Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Maliye Bakanlığı'na iletilmektedirler (Turan, 2008: 95).

3.3.2.Vergi Yönetiminin Etkinliğinin Artırılması Açısından

Vergi yönetiminin etkinliğini artırmada meslek mensuplarının rolü büyüktür. Vergileme süreci tarh, tebliğ, tahakkuk, ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Meslek mensupları vergileme sürecinin her aşamasında etkili olduklarından vergi gelirlerinin artmasına ve vergi kaçaklarının önlenmesine katkıda bulunarak vergi yönetiminin etkinliğini artırmaktadır.

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanması işlemidir. Tarhiyat, mükellefin yaptığı bildirim üzerinden yapılan bir idari işlem olduğundan matrahın hesabını mükellef yapmaktadır. Beyannameyi mükellef adına doldurup, matrahı hesaplayan ise muhasebe meslek mensuplarıdır. Serbest muhasebeciler veya mali müşavirler, 3568 Sayılı

Kanun'un 2/A maddesinde gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe kayıtlarını tutmak, mali tablolarını ve beyannamelerini diğer belgelerini düzenlemekle yükümlü bulunduğu; vergi matrahının doğru hesaplanmasında önemli sorumlulukları vardır (Turan, 2008: 95).

Vergi tahakkunun doğru olarak yapılmasında hata ve eksikliklerinin mükellef adına düzeltilmesinde meslek mensuplarının rolü büyüktür. Yine vergi tahsilatının zamanında yapılmasında serbest muhasebeci ve mali müşavirler vergi idaresi ve mükellef arasında köprü vazifesi görmektedir. Muhasebe meslek mensupları vergileme sürecinin her aşamasında görev üstlendiklerinden vergi idaresinin işlevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmaktadır.

3.3.3. Vergi Yargısının Etkinliği Açısından

Vergi yargısının etkin çalışmasında meslek mensuplarının önemli bir rolü bulunmaktadır. Vergi uygulamalarının başarısı bakımından büyük öneme sahip olan vergi yargısının gerek vergi yönetiminin gerekse mükellefin çıkarlarını en iyi koruyacak bir yapıda olması gereklidir. Bunun için hem anlaşmazlıkların çözümlerinin adaletli olması hem de anlaşmazlıkların en kısa sürede sonuçlandırılması gerekir. Bu amaçla; uyuşmazlıklara fırsat verilmemesi ya da ortaya çıkan uyuşmazlıkların da idare aşamasında çözümlenerek yargıya gidilmeden, verginin tam ve zamanında tahsili sağlanarak vergi gelirlerine ulaşılabilir (Akdoğan, 1993: 11-12).

Muhasebe meslek mensupları, vergi kanunları ve mevzuatlarını iyi bilen kişiler olduğundan muhasebe sürecindeki hataları kısa bir süre zarfında düzelterek beyannamelerin verilmesi anında gerçekleşen, hatalı uygulamaları önleyebilmektedirler. Herhangi bir uyuşmazlık olması durumunda ise; sorun uzlaşma aşamasında sonuca bağlanarak yargıya gidecek olayların sayısı azaltılabilmektedir. Vergi davalarının az sayıda olması, vergi tahsilatı açısından önemlidir. Çünkü vergi davaları çoğunlukla, uzun sürmekte ve vergilerin tahsili gecikmekte, devlet vergi gelirlerini zamanında elde edememektedir. Sonuçta kamu gelirlerinin daha kısa sürede ve tutar olarak daha fazla miktarda hazineye aktarılması, mesleğin ve meslek mensuplarının önemini bir kez daha ortaya koymaktadır. Ayrıca dava aşamasına gelen olaylarda ise yine meslek mensuplarının bilirkişi olarak görev alması, yargıya intikal etmiş vergi uyuşmazlıklarının hukuka uygun şekilde çözümlenmesine de büyük katkısı bulunmaktadır (Turan, 2008: 103).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HATALARI, HİLELERİ VE VERGİ DENETİMİ İLE İLGİLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, Isparta Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata, hileleri ve vergi denetimi ile ilgili düşüncelerini tespit etmek amaçlanmaktadır. Yapılan bu araştırmayla ilgili olarak araştırmanın amacı, kapsamı ve sınırları, hipotezleri, yöntemi, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesi gibi konular yer almaktadır.

4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

İşletmelerde yapılmakta olan muhasebe hataları ve hilelerinin artış göstermesi işletmenin ve toplumun ekonomik anlamda büyük kayıplara maruz kalmasına neden olmaktadır. Günümüz işletmelerinde yaşanan en önemli sorun; güvenilir bilginin üretilmemesidir. Kamuyu, yatırımcıyı ve diğer tüm işletme ilgililerini yanlış yönlendirebilecek hileli işlemler, hem ekonominin hem de işletmelerin geleceğini tehdit eden hileli finansal raporların hazırlanmasına neden olmaktadır. Muhasebe hilelerinin en önemli etkilerinden biri de devletin en önemli geliri olan vergiyi etkilemesidir. Bu bağlamda araştırmanın temel amacı, Isparta ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri hakkındaki genel düşünceleri ve vergi denetimi ile vergileme sürecinde muhasebe meslek mensuplarının rolü, uygulanan bir anketle araştırmaktır.

Bu çerçevede araştırmanın alt amaçları şu şekilde belirlemek mümkündür:

- Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin belirlenmesi,
- Muhasebe hatalarına etki eden etmenlerin belirlenmesi,
- Muhasebe hilelerine etki eden etmenlerin belirlenmesi,
- Muhasebe hile yöntemlerinden hangilerinin en sık, hangilerinin en seyrek olarak ortaya çıktığının belirlenmesi,

- Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin tespiti,
- Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin tespiti,
- Vergi denetimi ve vergileme sürecinde muhasebe meslek mensuplarının rolünün tespit edilmesi amaçlanmıştır.

4.2.ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Araştırmanın evreni Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanıyla faaliyet gösteren meslek mensuplarından oluşmaktadır. Örneklem olarak ise, Isparta Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına tabi faal 198 meslek mensubu esas alınarak yapılmıştır. Anket soruları, teorik bölümden yararlanılarak, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri ile ilgili yargılara katılma derecesi ve vergileme sürecinde muhasebe meslek mensuplarının rolünü tespit etmeye yönelik olarak hazırlanmıştır.

4.3.ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

İstatistiksel anlamda hipotez, bir tesadüfi değişkenin dağılımıyla ilgili yapılan varsayımdır. Hipotez, ortaya çıkmış veya çıkacak belli davranışlar, olgular veya olaylar hakkında varsayım niteliğinde yapılan açıklamalardır. Hipotez; Null hipotez ve alternatif hipotez olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Null (Sıfır) hipotezleri genel olarak fark olmadığı tezi üzerine kurulmaktadır. Geleneksel olarak Null hipotezi H_0 olarak sembolize edilmektedir. Her Null hipotezine karşılık mutlaka bir alternatif hipotez vardır. Alternatif hipotez H_1 olarak sembolize edilmektedir. Çalışmamızda alternatif hipotezler test edilmiştir. Dolayısıyla, istatistiksel analizler sonucunda “kabul” ya da “red” edilen hipotezler alternatif hipotezlerdir (Ömürbek, 2003: 315). Yukarıda belirtilen uygulama amaçları çerçevesinde uygulamayla ilgili geliştirilen hipotezleri şu şekilde belirtmek mümkündür:

H_{A1} : Dikkatsizlik önemli bir hata nedenidir.

H_{A2} : İş yoğunluğu önemli bir hata nedenidir.

H_{A3} : Özen göstermemek önemli bir hata nedenidir.

H_{A4} : Bilgisizlik önemli bir hata nedenidir.

H_{A5} : Tecrübesizlik önemli bir hata nedenidir.

H_{A6}:Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hata riskini arttırmaktadır.

H_{A7} : Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur.

H_{A8} : Muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalar ile karşılaştığım olmuştur.

H_{A9} : Meslek hayatım boyunca mali tablolarda, tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlemler yaptığım olmuştur.

H_{A10} : İşlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılırken, işlemin ait olduğu hesaba değil de başka hesaba kaydedilmesi durumuyla dönem dönem karşılaştığım olmuştur.

H_{A11} : İşletmelerde amortisman, yeniden değerleme, yatırım indirimi, istisna ve muafiyet gibi işlemlerin doğru hesaplanmasında sıkıntılar yaşanmaktadır.

H_{A12} : İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptığım olmuştur.

H_{A13} : Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoaya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığım olmuştur.

H_{A14} : Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladığım olmuştur.

H_{A15} : Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur.

H_{A16} : Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşterilerim olmuştur.

H_{A17} : Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmamı isteyen müşterilerim olmuştur.

H_{A18} : Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir.

H_{A19} : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığım oldu.

H_{A20} : Vergi kaçakçılığı genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapılmaktadır.

H_{A21} : Ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.

H_{A22} : Bazı müşterilerimin az vergi ödeme taleplerini karşılamam istendiğinde iş kaybetme korkumdan dolayı etik davranmadığım oldu.

H_{A23} : Dostluk ve arkadaşlık ilişkilerimizden dolayı bazı mükelleflerimin kayıtlarını tutarken etik davranmıyorum.

H_{A24} : Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır.

H_{A25} : Denetim sıklığı artıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar.

H_{A26} : Mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmaması önemli bir etkidir.

H_{A27} : Yasaları ve kamu çıkarlarını, müşteri çıkarlarından üstün tutmak en önemli görevimdir.

H_{A28} : Meslek mensupları işletmelerin dönem sonu işlemlerinin mali mevzuata göre yapılıp yapılmadığını denetleyerek vergi kaybının önlenmesini sağlar.

H_{A29} : Ülkemizdeki vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkilidir.

H_{A30} : Meslek mensupları işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar.

H_{A31} : Meslek mensupları yapmış oldukları finansal denetimler neticesinde işletmelerin daha şeffaf mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.

H_{A32} : Meslek mensupları işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü vardır.

H_{A33} : Meslek mensupları işletmenin iç denetim sürecini değerlendirerek finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini arttırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.

H_{A34} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarından yardım beklemektedir.

H_{A35} : Meslek mensupları kamunun vergi denetim unsurlarındandır.

H_{A36} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi, muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir.

H_{A37} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.

H_{A38} : Ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterlidir.

H_{A39} : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, ekonomik sıkıntı içinde olan mükelleflerin muhasebe kayıtlarında tolerans gösterebilmektedirler.

H_{A40} : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, ülkemizdeki vergi uygulamaları ve vergi oranlarının yapılan hata ve hileler üzerinde etkili olduğunu düşünmektedirler.

H_{A41} : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, bazı mükelleflerinin az vergi ödeme talepleri karşısında iş kaybetme korkusundan dolayı etik davranmamaktadırlar.

H_{A42} : Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul eden meslek mensupları, vergi kaçakçılığının genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapıldığını kabul etmektedirler.

H_{A43} : Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul eden meslek mensupları, dostluk ve arkadaşlık ilişkilerinden dolayı bazı mükelleflerin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktadır.

H_{A44} : Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul etmeyen meslek mensupları, unutma ve tekrarlama hataları ile sık karşılaşmaktadır.

H_{A45} : Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensuplarının, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü vardır.

H_{A46} : Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları, işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlamaktadır.

H_{A47} : Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yeterli olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları, bilançonun iyi gösterilmesi veya kötü gösterilmesi gibi mükellef istekleri ile karşılaşmaktadırlar.

H_{A48} : Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yeterli olduğunu kabul eden meslek mensupları dostluk ve arkadaşlık ilişkisi sebebiyle bazı mükelleflerin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktadır.

H_{A49} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalışmaktadır.

H_{A50} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir.

4.4.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın bu bölümünde; anket sorularının hazırlanması, anket verilerinin toplanması, anket sorularının niteliği ve verilerin analizinde kullanılan yöntemler hakkında bilgi verilmektedir.

4.4.1.Verilerin Toplanması

Araştırmada, gerekli verilerin tarafsız ve istatistiksel analize uygun olarak toplanabilmesi bakımından en uygun veri toplama yöntemi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu oluşturulmadan önce literatür taranmış, daha önce yapılan benzer çalışmalar ve anket formları incelenmiştir. Bu araştırmalarda kullanılan anket formları tekrar gözden geçirilerek bu araştırmaya uygun hale getirilmiştir. Araştırma kapsamında faal olarak çalışan 198 muhasebe meslek mensubundan tesadüfi örnekleme yöntemiyle seçilenlere elden anket formları ulaştırılmıştır. Bunlar arasında geri dönüşte bulunan 98 anket formu analize dahil edilmiştir.

4.4.2. Soruların Niteliği

Araştırmada veri toplama aracı olarak düzenlenen anket formu iki sayfa, üç bölümden ve 50 sorudan oluşturulmuştur.

Anket formunun ilk bölümünde, ankete katılan meslek mensuplarına, cinsiyetleri, yaşları, öğrenim durumları, mesleki unvanları, mesleki deneyim yılları, çalışan sayısı, çalışanın eğitim durumu ve mükellef sayılarıyla ilgili olarak demografik bilgiler içeren sorular yöneltilmiştir.

İkinci bölümde ise hata nedenleri, hataların karşılaşma sıklığı, vergi kaçırma eğilimindeki mükelleflerin başvurduğu hile yöntemleri, bilançonun daha iyi ya da kötü

gösterilmesinin nedenleri ve meydana gelen hataların yüzdelik payına dair sorular yöneltilmiştir.

Üçüncü bölümde ise literatür taraması sonucunda ulaşılan Abdülkerim Daştan'ın Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma isimli çalışmasından ve Suat Okay'ın Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesinde yüksek lisans tezi kapsamında hazırlamış olduğu çalışmadan uyarlanarak oluşturulan muhasebe hata, hileleri ve vergi denetimi ile ilgili yargılara katılma derecelerinin belirlenmesine ilişkin 26 önerme cümlesi yer almaktadır. Maddeler 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmış ve Kesinlikle Katılmıyorum ifadesi ile Kesinlikle Katılıyorum ifadesi arasında derecelendirilmiştir. (1.Kesinlikle Katılmıyorum, 2.Katılmıyorum, 3.Kararsızım, 4.Katılıyorum, 5.Kesinlikle Katılıyorum).

4.4.3. Verilerin Analiz İçin Uygun Hale Getirilmesi

Verilerin değerlendirilmesinde SPSS 20.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Anket sonuçları öncelikle SPSS veri tabanına girilmiş elde edilen sonuçlar, Microsoft Word programına aktarılarak tablolar oluşturulmuştur.

Araştırmada kullanılan istatistiksel analiz tekniklerinden; tanımlayıcı istatistikler, Tek Örneklem T Testi (One sample t test), Mann Whitney U Testi ve Kruskal Wallis Testi uygulanmıştır.

Ankette yer alan soruların türdeş bir yapıyı açıklamak ya da sorgulamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamak için güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenilirlik katsayısı olan Cronbach alpha değeri = 0,842 olarak bulunmuştur. Bu sonuç anketin güvenilirliğini ortaya koymaktadır. Alpha katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme kriterlerine göre bulunan sonuç, ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir. Güvenirlik analizine ilişkin SPSS sonuçları Tablo 2'de görüldüğü gibidir.

Tablo 2. Cronbach's Alpha Değeri

Cronbach's Alfa değeri	Madde sayısı
0,842	50

Tablo 2'de görüldüğü gibi Cronbach's Alfa değeri 0,842 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca göre yapılan anket çalışmasının güvenilir olduğu ve soruların homojen

olduğu görülmektedir. Ayrıca anket çalışmasında güvenilirlik düzeyini düşüren ve analiz dışı bırakılması gereken bir maddeye rastlanmamıştır.

4.5.BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmanın bu bölümde muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri değerlendirilmesi, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerlerinin belirlenmesi, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerlerinin belirlenmesi, muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimi ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerlerinin belirlenmesi, hata hile ve vergi denetimi ile ilgili oluşturulan hipotezlerin analiz edilmesidir. Analiz sonuçları ise, ankette yer alan her soruya verilen cevaplar detaylı bir şekilde ele alınarak aşağıdaki şekilde sunulmuştur.

4.5.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan meslek mensuplarına cinsiyetleri, yaşları, öğrenim durumları, meslek unvanları, mesleki deneyimleri, çalışan sayıları, çalışanların eğitim durumları ve mükellef sayılarını belirlemeye yönelik sorular sorulmuştur ve cevapları aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Açıklamaların daha net ve anlaşılır olması için bulunan sonuçlar tablolar ile şekillendirilmiştir.

Tablo 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet Dağılımı	Kişi Sayısı	Dağılım %
Erkek	76	77,6
Kadın	22	22,4
Toplam	98	100,0

Tablo 3’de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının 76 (%77,6) tanesi erkek, 22 (%22,4) tanesi kadın meslek mensuplarından oluşmaktadır. Cinsiyet dağılımına göre meslek mensuplarına bakıldığında erkeklerin çoğunlukta olduğu görülmektedir.

Tablo 4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Dağılımı

Yaş Dağılımı	Kişi Sayısı	Dağılım %
20-30	6	6,1
31-40	40	40,8
41-50	33	33,7
51 ve üzeri	19	19,4
Toplam	98	100,0

Tablo 4’de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının 6 (%6,1) tanesi 20-30 yaş aralığında, 40 (%40,8) tanesi 31-40 yaş aralığında, 33 (%33,7) tanesi 41-50 yaş aralığında, 19 (%19,4) tanesi 51 yaş ve üzeri meslek mensuplarından oluşmaktadır. Bu oranlardan da anlaşılabacağı gibi ankete katılan meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu 31-40 yaşları arasında faaliyet gösteren meslek mensuplarından oluşmaktadır. 50 yaş altında meslek mensubu 79 kişidir. Toplam % 80,6 oranıyla 50 yaş altı tespit edilirken anket sorusu 5 (Tablo 5 Faaliyet Süreleri) incelendiğinde 3-24 yıl arası faaliyet gösteren meslek mensubu toplamı % 80,6 oranıyla karşımıza çıkmaktadır. Staj süresiyle birlikte eğitim süreleri dikkate alındığında 24–25 yaşlarından itibaren meslek mensubunun büro faaliyetine başladığı söylenebilir.

Tablo 5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Öğrenim Durumu Dağılımı

Öğrenim Durumu	Kişi Sayısı	Dağılım %
Yüksekokul	15	15,3
Lisans	67	68,4
Lisansüstü	16	16,3
Toplam	98	100,0

Tablo 5’de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının 15 (%15,3) tanesi yüksekokul, 67 (%68,4) tanesi lisans, 16 (%16,3) tanesi lisansüstü düzeyinde eğitim almıştır. Bu oranlardan da anlaşılabacağı gibi meslek mensuplarının %85’i lisans ve üstü eğitime sahiptir. Meslek mensuplarının eğitim seviyesinin bu denli yüksek olması müşavirlik hizmetlerinin gün geçtikçe daha etkin ve etkili bir şekilde sunulacağının göstergesidir.

Tablo 6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Unvanlarına Göre Dağılımı

Mesleki Unvan	Kişi Sayısı	Dağılım %
Serbest Muhasebeci	4	4,1
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	94	95,9
Toplam	98	100,0

Tablo 6. muhasebe meslek mensuplarının, meslek unvanlarına göre dağılımını göstermektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının 4 (%4,1) tanesi SM, 94 (%95,9) SMMM unvanına sahiptir.

Tablo 7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Faaliyet Yıllarına Göre Dağılımı

	N	Minimum	Maksimum	Ortalama
Faaliyet Yılı	98	3,00	46,00	17,9184

Faaliyet Yılı	Kişi Sayısı	Dağılım %
3-13 yıl	38	38,8
14-24 yıl	41	41,8
25-35 yıl	12	12,2
36-46 yıl	7	7,1
Toplam	98	100,0

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimleri ortalama 17 yıl olup dağılımı %38,8'i 3-13 yıl, %41,8'i 14-24 yıl, %12,2'si 25-35 yıl ve %7,1'i 36-46 yıldır mesleki faaliyetlerini sürdürmektedirler. Faaliyetlerini uzun zamandır sürdüren bazı meslek mensupları vergi kanunlarındaki değişiklikleri ve yenilikleri takip etmekte zorlandıklarını belirterek mesleğin yükünden şikayetçidir.

Tablo 8. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışan Sayısına Göre Dağılımı

Çalışan Sayısı	Kişi Sayısı	Dağılım %
1	44	44,9
2	33	33,7
3	15	15,3
4	4	4,1
6	1	1,0
7	1	1,0
Toplam	98	100,0

Meslek mensupları bürolarındaki, iş yükünü paylaşmak amacıyla personel istihdam etmektedirler. Tablo 8'de görüldüğü gibi meslek mensuplarının % 44,9'u 1 kişi, %33,7'si 2 kişi, %15,3'ü 3 kişi, %4,1'i 4 kişi, %1'i 6 kişi %1'i 7 kişi çalıştırmaktadır. Verilerden de anlaşılacağı üzere meslek mensupları %45'i bir kişi istihdam etmektedir.

Tablo 9. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı

Mükellef Sayısı	Kişi Sayısı	Dağılım %
25 ve daha az	2	2,0
26-35	9	9,2
36-45	17	17,3
46-55	21	21,4
56 ve üstü	49	50,0
Toplam	98	100,0

Tablo 9'da görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarının mükellef sayılarına göre dağılımını göstermektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının %2'si

0-25, %9,2'si 26-35, %17,3'ü 36-45, %21,4'i 46-55 ve %50'si 56 ve üzeri mükellefle faaliyetini sürdürmektedir.

Tablo 10. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Hata Nedenlerinin Önem Derecesi

Hata Nedenleri	Ortalama	Standart Sapma
Dikkatsizlik	3,93	0,96
Yoğunluk	3,82	1,30
Özen Göstermemek	3,40	1,17
Bilgisizlik	3,31	1,53
Tecrübesizlik	2,85	1,27

(5=Çok Önemli, 4=Önemli, 3=Orta Dereceli Önemli, 2= Az Önemli, 1=Hiç Önemli Değil)

Tablo 10'de görüldüğü gibi muhasebe mensuplarının dikkatsizlik nedeni ile (3,93), yoğunluk nedeni ile (3,82), özen göstermemek nedeni ile (3,40), bilgisizlik nedeni ile (3,31), tecrübesizlik nedeni ile (2,85) hata yapabildikleri tespit edilmektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarınca en yüksek hata nedeni olarak dikkatsizlik belirlenmiştir. Muhasebe mesleği dikkatli olmayı gerektirir. Çoğu kez yapılan hatalar karşımıza maddi yaptırım olarak ortaya çıkar. Meslek mensupları bu tür yaptırımlarla karşı karşıya kalmamak için kayıtlar sırasında yoğun bir dikkat göstermelidirler.

Tablo 11. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Hatalarla Karşılaşma Sıklığı

Hata Çeşitleri	Ortalama	Standart Sapma
Unutma ve tekrarlama hataları	3,02	1,11
Matematik hataları	2,97	1,13
Kayıt hataları	2,85	1,07
Bilanço hataları	2,24	1,08
Nakil hataları	2,10	0,79

(5=Çok sık, 4=Sık sık, 3=Ara sıra, 2=Nadiren, 1=Hiç)

Tablo 11'de görüldüğü gibi hatalarla karşılaşma sıklığı unutma ve tekrarlama hataları (3,02), matematik hataları (2,97), kayıt hataları (2,85), bilanço hataları (2,24), nakil hataları (2,10) olarak sıralanmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarınca en çok karşılaştıkları hata unutma ve tekrarlama hataları (3,02) olarak belirlenmiştir.

Tablo 12. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükellefler Tarafından Yapılan Hilelerle Karşılaşma Sıklığı

Hile Yöntemleri	Ortalama	Standart Sapma
Fatura vermemek ve almamak	3,27	1,47
İşlemlerin kayıt dışı kalmasını sağlamak	3,00	1,45
Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak	2,45	1,31
Defterleri belgeleri ve kayıtları yok etmek	1,84	1,13
Bilançonun maskelenmesi	1,80	1,09
Hesap ve muhasebe hileleri yapmak	1,54	0,85
Çift defter kullanmak	1,47	0,89
Uydurma hesap açmak	1,30	0,64

(5=Çok sık, 4=Sık sık, 3=Ara sıra, 2=Nadiren, 1=Hiç)

Tablo 12’de meslek mensubu olarak vergi kaçırma eğiliminde olan mükelleflerin en fazla başvurdukları hile yöntemleri karşılaşma sıklığına göre belirlenmiştir. Ankete katılan meslek mensuplarına göre fatura vermemek ve almamak (3,27), işlemlerin kayıt dışı kalmasını sağlamak (3,00), sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak (2,45), defterleri belgeleri ve kayıtları yok etmek (1,84), bilançonun maskelenmesi (1,80), hesap ve muhasebe hileleri yapmak (1,54), çift defter kullanmak (1,47), uydurma hesaplar açmak (1,30) şeklindedir.

Bu sonuçlardan meslek mensuplarının en çok karşılaştıkları hile yöntemleri olarak fatura vermemek/almamak ve işlemlerin kayıt dışı kalmasını sağlamak olarak belirlenmiştir. Kayıtdışılığın beraberinde getirdiği en önemli sonuç ise vergi kaçakçılığıdır. Mükellefler işlemlerinin kayıt dışı kalmasını sağlayarak vergi kaçakçılığı yapmayı amaçlamaktadırlar.

Tablo 13. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilançonun Daha İyi Gösterilmesi Sağlayan Nedenlerle Karşılaşma Sıklığı

	Ortalama	Standart Sapma
Kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almak	3,42	1,39
İşletmenin imajını kuvvetlendirmek	3,08	1,15
Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek	2,24	1,02
Hisselerinin fiyatını arttırmak	2,17	0,93
Vergi ödeme arzusu	1,58	0,98

(5=Çok sık, 4=Sık sık, 3=Ara sıra, 2=Nadiren, 1=Hiç)

Tablo 13’de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarına göre kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almak (3,42), işletmelerin imajını kuvvetlendirmek (3,08), yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek (2,24), hisselerin fiyatını arttırmak (2,17), vergi ödeme arzusu (1,58) bilançonun daha iyi gösterilmesini sağlayan nedenler olarak karşılaşma sıklığına göre sıralanmaktadır.

Verilere göre en çok karşılaşılan bilanço maskelemesi nedeni olarak kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almak belirlenmiştir. Çünkü kredi kuruluşları bilançosu güçlü olan işletmelere daha çok kredi vermektedir. Bu sebeple mükelleflerde meslek mensuplarından bilançolarının daha iyi gösterilmesini isterler. Ayrıca diğer çıkar gruplarının da işletmenin imajını iyi görmeleri için meslek mensupları bilanço maskelemesi isteği ile karşılaşmaktadırlar.

Tablo 14. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilançonun Daha Kötü Gösterilmesini Sağlayan Nedenlerle Karşılaşma Sıklığı

	Ortalama	Standart Sapma
Daha az vergi ödemek	3,42	1,51
Daha az kar dağıtmak	2,63	1,11
İşletmenin alacakları ile daha avantajlı anlaşmalar yapmak	2,26	1,17
Ayrılmak isteyen ortaklardan veya ölen ortakların mirasçılarının ortaklık paylarının ucuza alınmasını sağlamak	2,20	1,19
Hisselerin borsa fiyatını düşürerek spekülasyon yaratmak	2,02	1,07

(5=Çok sık, 4=Sık sık, 3=Ara sıra, 2=Nadiren, 1=Hiç)

Tablo 14’de görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarına göre daha az vergi ödemek (3,42), daha az kar dağıtmak (2,63), işletmenin alacakları ile daha avantajlı anlaşmalar yapmak (2,26), ayrılmak isteyen ortaklardan veya ölen ortaklardan mirasçılarının ortaklık paylarının ucuza alınmasını sağlamak (2,20), hisselerin borsa fiyatını düşürerek spekülasyon yaratmak (2,02) bilançonun daha kötü gösterilmesini sağlayan nedenler olarak karşılaşma sıklığına göre sıralanmaktadır.

Verilere göre bilançonun kötü gösterilme nedeni olarak daha az vergi ödemek belirlenmiştir. Mükellefler vergi kaçırانların çok para kazandığı anlayışıyla veya çok para kazanma hırsı ile daha az vergi ödemek istemektedirler. Toplumun birçok kesiminde “en az vergi ödeten muhasebeci en iyi muhasebecidir” görüşü benimsenmiştir. Bu görüş doğrultusunda hareket edilmesi ise ciddi sorunlara yol açmaktadır. Mükellefler daha az vergi ödemek yani kendi maddi çıkarları doğrultusunda, meslek mensuplarına baskı yapabilmektedir.

Tablo 15. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Meydana Gelen Hataların Payı

Hata Payı	N	Dağılım %
Mükelleften Kaynaklanıyor	98	69,3163
Çalışanlarımdan Kaynaklanıyor	98	17,7653
Şahsımdan Kaynaklanıyor	98	11,9796

Tablo 15’da görüldüğü gibi ankete katılan meslek mensuplarına göre meydana gelen hatalar şahsından kaynaklanıyor (%11,9), çalışanlarından kaynaklanıyor (%17,7), mükelleften kaynaklanıyor (%69,3) şeklindedir. Meslek mensupları meydana gelen hataların çoğunluğunun mükellef tarafından kaynaklandığını belirtmişlerdir.

4.5.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerlerinin Belirlenmesi

Çalışmanın bu bölümünde, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hatalarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur. Muhasebe hataları ile ilgili yargılara verdikleri cevaplarla muhasebe hataları hakkındaki algıları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 16. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

		Ortalama	Standart Sapma
21	Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hata riskini arttırmaktadır.	3,79	1,16
22	Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur.	3,78	1,00
16	Muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalar ile karşılaştığım olmuştur.	3,47	1,03
15	Meslek hayatım boyunca mali tablolarda, tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlemler yaptığım olmuştur.	3,32	1,19
17	İşlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılırken, işlemin ait olduğu hesaba değil de başka hesaba kaydedilmesi durumuyla dönem dönem karşılaştığım olmuştur.	3,18	1,14
20	İşletmelerde amortisman, yeniden değerlendirme, yatırım indirimi, istisna ve muafiyet gibi işlemlerin doğru hesaplanmasında sıkıntılar yaşanmaktadır.	3,07	1,22
23	Dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığım olmuştur.	2,45	1,16
19	İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptığım olmuştur.	2,39	1,07
18	Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığım olmuştur.	2,29	1,04
24	Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladığım olmuştur.	2,25	1,03

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

Tablo 16’da muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Ankete katılan meslek mensuplarına göre, muhasebe hatalarına ilişkin yargılar incelendiğinde, “Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hata riskini arttırmaktadır” ve “Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur” yargıları yapılan anket sonuçlarına göre katılım seviyesi en yüksek yargılar olarak belirlenmiştir. “Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladığım olmuştur” ve “Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığım olmuştur” yargıları ise ankete katılan meslek mensuplarına göre en düşük katılım oranına sahip yargılar olarak açıklanmaktadır.

4.5.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hileleri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerlerinin Belirlenmesi

Çalışmanın bu bölümünde, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hilelerine ilişkin yargılara katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 17. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hileleri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

		Ortalama	Standart Sapma
26	Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur.	3,39	1,23
25	Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşterilerim olmuştur.	3,34	1,23
29	Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmamı isteyen müşterilerim olmuştur.	3,25	1,24
35	Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir.	3,20	1,18
27	Gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşterilerim olmuştur.	2,88	1,20
28	Gelir ve giderlerdeki tahakkuk etme esasının yanlış kullanılması sonucu bilanço karını yüksek veya düşük gösterilmesini isteyen müşterilerim oldu.	2,75	1,14
33	Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığım oldu.	2,68	1,25
34	Vergi kaçakçılığı genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapılmaktadır.	2,54	1,24
32	Ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.	2,20	1,13
30	Bazı müşterilerimin az vergi ödeme taleplerini karşılamam istendiğinde iş kaybetme korkumdan dolayı etik davranmadığım oldu.	1,86	1,00
31	Dostluk ve arkadaşlık ilişkilerimizden dolayı bazı mükelleflerimin kayıtlarını tutarken etik davranmıyorum.	1,80	1,10

Tablo 17’de muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Ankete katılan meslek mensuplarına göre, muhasebe hilelerine ilişkin yargılar incelendiğinde, “Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur” ve “Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşterilerim olmuştur” yargıları yapılan test sonuçlarına göre katılım seviyesi en yüksek yargılar olarak belirlenmiştir. “Dostluk ve arkadaşlık ilişkilerimizden dolayı bazı mükelleflerimin kayıtlarını tutarken etik davranmıyorum” ve “Bazı müşterilerimin az vergi ödeme taleplerini karşılamam istendiğinde iş kaybetme korkumdan dolayı etik davranmadığım oldu” yargıları ise ankete katılan meslek mensuplarına göre en düşük katılım oranına sahip yargılar olarak açıklanmaktadır.

“Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur” (3,39) ifadesi ile “Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşterilerim olmuştur”(3,34) ifadesinin ortalamalarının birbirlerine çok yakın oldukları görülmektedir. Bu durum ise katılımcıların her iki ifadeye verdikleri cevaplar konusunda tutarlı olduklarını göstermektedir. Buradan elde edilen sonuç ise mükellefler, kendi çıkarları doğrultusunda davranarak çeşitli sebeplerle meslek mensuplarına baskı yapabilmektedirler.

4.5.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Denetimi İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerlerinin Belirlenmesi

Çalışmanın bu bölümünde, muhasebe meslek mensuplarının vergi denetimine ilişkin yargılara katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur

Tablo 18. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Denetimi İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

		Ortalama	Standart Sapma
50	Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır.	4,04	0,89
41	Denetim sıklığı artıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar.	3,95	0,96
40	Mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmaması önemli bir etkidir.	3,82	0,98
36	Yasaları ve kamu çıkarlarını, müşteri çıkarlarından üstün tutmak en önemli görevimdir.	3,80	1,24
45	Meslek mensupları işletmelerin dönem sonu işlemlerinin mali mevzuata göre yapılıp yapılmadığını denetleyerek vergi kaybının önlenmesini sağlar.	3,78	0,80
37	Ülkemizde ki vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkilidir.	3,68	1,15
42	Meslek mensupları işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar.	3,68	0,86
43	Meslek mensupları yapmış oldukları finansal denetimler neticesinde işletmelerin daha şeffaf mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	3,63	0,91
46	Meslek mensupları işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü vardır.	3,62	1,16
44	Meslek mensupları işletmenin iç denetim sürecini değerlendirerek finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini arttırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	3,60	0,98
47	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarından yardım beklemektedir.	3,45	3,45
38	Meslek mensupları kamunun vergi denetim unsurlarındandır.	3,38	1,27
49	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi, muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir.	2,96	1,14
48	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	2,80	1,14
39	Ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterlidir.	2,35	1,11

Tablo 18’de muhasebe meslek mensuplarının, vergi ile ilgili yargılara katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Ankete katılan meslek mensuplarına göre, vergi denetimine ilişkin yargılar incelendiğinde, “muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır”, “denetim sıklığı artıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar” ve “mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmaması önemli bir etkidir” yargıları yapılan anket sonuçlarına göre katılım seviyesi en yüksek yargılar olarak açıklanmaktadır. “Ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterlidir” ve “Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe

meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir” yargıları ise ankete katılan meslek mensuplarına göre en düşük katılım oranına sahip yargılar olarak açıklanmaktadır.

Tablodan da görüldüğü üzere “Ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterlidir” (2,35) ifadesine meslek mensupları düşük düzeyde katılım göstermişlerdir. “Denetim sıklığı artıkcça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar”(3,95) yargısına ise daha yüksek oranda katılım göstermişlerdir bu sonuçlardan da anlaşılacağı üzere denetim faaliyetleri arttırılarak vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilebilir. Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi tek başına milyonlarca mükellefi denetleme de yeterli olmayabilir. Günümüzde vergi beyan usulüne dayalı olarak tahsil edilmektedir vergi bilincinden yoksun mükelleflerin büyük bir çoğunluğu ise az vergi ödemek istemekle birlikte bunu sağlayacak yeterli muhasebe bilgisine sahip değillerdir ve muhasebe meslek mensuplarının yardımına ihtiyaç duymaktadırlar. Meslek mensupları tarafından doğru yönlendirilen mükelleflerin vergi suçu işlemleri olasılığı azalarak devletin vergi gelirlerinde kayıp yaşanmayacak ve kayıt dışı ekonominin önüne geçilmiş olacaktır.

Hile ve vergi yargıları arasında karşılıklı bir inceleme yapıldığında ise “Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir” ifadesi ortalama (3,20) “Yasaları ve kamu çıkarlarını, müşteri çıkarlarından üstün tutmak en önemli görevimdir” ifadesi ise ortalama (3,80) katılım düzeyine sahiptir. İki zıt yargının birbirine bu derece yakın ortalamalara sahip olması her iki ifadeye verilen cevaplar konusunda katılımcıların kendileri ile çeliştiklerini göstermektedir. Çünkü katılımcılar bir yandan yasaları ve kamu çıkarlarını mükellef çıkarlarından üstün tuttıklarını düşünmekte iken, bir yandan da mükellefleri hoşnut olsun diye mükellef istekleri doğrultusunda bilgi verdiklerini kabul etmektedirler.

4.4.5.Hipotezlerin Test Edilmesi

Muhasebe meslek mensuplarının hata nedenleri ile ilgili hipotezlerine ilişkin testler Tablo 19 da görülmektedir. Hipotezleri test etmek amacıyla **tek örnek t testi** kullanılmış olup 0,05 test değeri olarak orta değeri -2- alınmıştır.

Üzerinde inceleme yapılan konuya ilişkin gözlemlenen değerlerin beklenen veya olması gereken standart değerlerden farklı olup olmadığının incelenmesi durumunda kullanılan analiz tekniğinin tek örnek t testi denmektedir. Verilerin normal

dağılıma sahip olması şartı hemen hemen tüm parametrik testler için mutlak şart olmasına rağmen t-testi gibi bazı testler belli dereceye kadar normal dağılımdan sapmaya müsaade etmektedir. Ayrıca tek örnek t testinin parametrik olmayan testlerden karşılığı olmadığı için hipotezlerin testinde kullanılmıştır (Ömürbek, 2003: 347).

Tablo 19 da görüldüğü gibi meslek mensuplarının hata nedenleri ile ilgili hipotezlerden dört tanesi kabul bir tanesi reddedilmiştir.

Tablo 19. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata Nedenleri İle İlgili Hipotezler

Hipotez	N	Ort.	Std. Sp.	-t- değeri	-p-	Sonuç
H_{A1} :Dikkatsizlik önemli bir hata nedenidir.	98	3,93	0,96	9,668	0,000<0,05	Kabul
H_{A2} :İş yoğunluğu önemli bir hata nedenidir.	98	3,82	1,30	6,292	0,000<0,05	Kabul
H_{A3} :Özen göstermemek önemli bir hata nedenidir.	98	3,40	1,17	3,442	0,001<0,05	Kabul
H_{A4} :Bilgisizlik önemli bir hata nedenidir.	98	3,31	1,53	2,046	0,043<0,05	Kabul
H_{A5} :Tecrübesizlik önemli bir hata nedenidir.	98	2,85	1,27	-1,108	0,271	Red

Not: (i) n=98; (ii) tek örnek –t- testi

Muhasebe meslek mensuplarına göre dikkatsizlik, iş yoğunluğu, özen göstermemek, bilgisizlik önemli bir hata nedeni olarak kabul edilirken tecrübesizlik ise önemli bir hata nedeni olarak görülmemektedir. Meslek mensupları muhasebe işlemleri yapılırken tecrübe gerektiğini tecrübesiz bu işlemlerin yapılamayacağını öngörmektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının hata ile ilgili hipotezlere ilişkin testler Tablo 21 de görülmektedir. Hipotezleri test etmek amacıyla **tek örnek t testi** kullanılmış olup 0,05 test değeri olarak orta değer -2- alınmıştır.

Tablo 20. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata İle İlgili Hipotezleri

Hata İle İlgili Hipotezler	N	Ort.	Std. Sp.	-t- değeri	-p-	Sonuç
H_{A6} : Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hata riskini artırmaktadır.	98	3,79	1,16	6,756	0,000<0,05	Kabul
H_{A7} : Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur.	98	3,78	1,00	7,719	0,000<0,05	Kabul
H_{A8} : Muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalar ile karşılaştığım olmuştur.	98	3,47	1,03	4,575	0,000<0,05	Kabul
H_{A9} : Meslek hayatım boyunca mali tablolarda, tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlemler yaptığım olmuştur.	98	3,32	1,19	2,695	0,008<0,05	Kabul
H_{A10} : İşlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılırken, işlemin ait olduğu hesaba değil de başka hesaba kaydedilmesi durumuyla dönem dönem karşılaştığım olmuştur.	98	3,18	1,14	1,591	0,115	Red
H_{A11} : İşletmelerde amortisman, yeniden değerlendirme, yatırım indirimi, istisna ve muafiyet gibi işlemlerin doğru hesaplanmasında sıkıntılar yaşanmaktadır.	98	3,07	1,22	0,579	0,564	Red
H_{A12} : İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptığım olmuştur.	98	2,39	1,07	-5,559	0,000	Red
H_{A13} : Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığım olmuştur.	98	2,29	1,04	-6,654	0,000	Red
H_{A14} : Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladığım olmuştur.	98	2,25	1,03	-7,100	0,000	Red

Not: (i) n=98; (ii) tek örnek -t- testi

Meslek mensupları hata ile ilgili olan hipotezlerden “Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hata riskini artırmaktadır”, “Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur” ve “Muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalar ile karşılaştığım olmuştur” hipotezleri kabul edilmiş diğer hipotezler ise reddedilmiştir. Çünkü meslek mensupları hataların kendilerinden kaynaklandığını kabul etmemekte kendilerini hataya iten en önemli sebep olarak “mevzuattaki sürekli değişiklikleri” ve “mükelleflerin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden” kaynaklandığını kabul etmektedirler. Ancak kasıtlı olmayan ve sonucu etkilemeyecek hataların olabileceğini kabul etmektedirler.

Meslek mensupları muhasebe kayıtları yapılırken meydana gelen hatalardan benzer hesapların yanlış yerde kullanılması, amortisman-yatırım indirimi-istisna-muafiyet gibi işlemlerin yapılmasında sıkıntılar yaşandığını veya bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptıklarını kabul etmemektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının hile ile ilgili hipotezlerine ilişkin testler tablo 21 de görülmektedir. Hipotezleri test etmek amacıyla **tek örnek t testi** kullanılmış olup 0,05 test değeri olarak orta değer -2- alınmıştır.

Tablo 21. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile İle İlgili Hipotezleri

Hile İle İlgili Hipotezler	N	Ort.	Std. Sp.	-t- değeri	-p-	Sonuç
H_{A15} : Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur.	98	3,39	1,23	3,195	0,002<0,05	Kabul
H_{A16} : Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşterilerim olmuştur.	98	3,34	1,23	2,779	0,007<0,05	Kabul
H_{A17} : Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmamı isteyen müşterilerim olmuştur.	98	3,25	1,24	2,027	0,045<0,05	Kabul
H_{A18} : Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir.	98	3,20	1,18	1,707	0,091	Red
H_{A19} : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığım oldu.	98	2,68	1,25	-2,492	0,014	Red
H_{A20} : Vergi kaçakçılığı genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapılmaktadır.	98	2,54	1,24	-3,651	0,000	Red
H_{A21} : Ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.	98	2,20	1,13	-6,915	0,000	Red
H_{A22} : Bazı müşterilerimin az vergi ödeme taleplerini karşılamam istendiğinde iş kaybetme korkumdan dolayı etik davranmadığım oldu.	98	1,86	1,00	-11,197	0,000	Red
H_{A23} : Dostluk ve arkadaşlık ilişkilerimizden dolayı bazı mükelleflerimin kayıtlarını tutarken etik davranmıyorum.	98	1,80	1,10	-10,656	0,000	Red

Not: (i) n=98; (ii) tek örnek -t- testi

Meslek mensupları hile ile ilgili olan hipotezlerden “Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur”, “Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşterilerim olmuştur” ve “Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmamı isteyen müşterilerim

olmuştur” hipotezleri kabul edilmiş diğer hipotezler ise reddedilmiştir. Çünkü meslek mensupları ortaya çıkan hilelerin kendileri tarafından değil mükellefleri tarafından istendiği üzerinde durmuşlardır. Muhasebe hilelerinin temelinde mükelleflerin ve yüksek vergi oranlarının etkili olduğunu ifade etmişlerdir. Etik davranmadıklarına ilişkin hipotezleri reddederek muhasebe kayıtlarının meslek etiğine uygun olarak yaptıklarını belirtmektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının vergi ile ilgili hipotezlerine ilişkin testler tablo 22 de görülmektedir. Hipotezleri test etmek amacıyla **tek örnek t testi** kullanılmış olup 0,05 test değeri olarak orta değer -2- alınmıştır.

Tablo 22. Ankete Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Denetimi İle İlgili Hipotezleri

Vergi İle İlgili Hipotezler	N	Ort.	Std. Sp.	-t- değeri	-p-	Sonuç
H_{A24} : Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır.	98	4,04	0,89	11,502	0,000<0,05	Kabul
H_{A25} : Denetim sıklığı artıktıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar.	98	3,95	0,96	9,867	0,000<0,05	Kabul
H_{A26} : Mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmaması önemli bir etkidir.	98	3,82	0,98	8,310	0,000<0,05	Kabul
H_{A27} : Yasaları ve kamu çıkarlarını, müşteri çıkarlarından üstün tutmak en önemli görevimdir.	98	3,80	1,24	6,432	0,000<0,05	Kabul
H_{A28} : Meslek mensupları işletmelerin dönem sonu işlemlerinin mali mevzuata göre yapılıp yapılmadığını denetleyerek vergi kaybının önlenmesini sağlar.	98	3,78	0,80	9,690	0,000<0,05	Kabul
H_{A29} : Ülkemizdeki vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkilidir.	98	3,68	1,15	5,864	0,000<0,05	Kabul
H_{A30} : Meslek mensupları işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar	98	3,68	0,86	7,791	0,000<0,05	Kabul
H_{A31} : Meslek mensupları yapmış oldukları finansal denetimler neticesinde işletmelerin daha şeffaf mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	98	3,63	0,91	6,863	0,000<0,05	Kabul
H_{A32} : Meslek mensupları işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını	98	3,62	1,16	5,302	0,000<0,05	Kabul

önleyici bir rolü vardır.						
H_{A33} : Meslek mensupları işletmenin iç denetim sürecini değerlendirerek finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini arttırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	98	3,60	0,98	6,071	0,000<0,05	Kabul
H_{A34} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarından yardım beklemektedir.	98	3,45	1,10	4,116	0,000<0,05	Kabul
H_{A35} : Meslek mensupları kamunun vergi denetim unsurlarındandır.	98	3,38	1,27	3,015	0,003<0,05	Kabul
H_{A36} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi, muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir.	98	2,96	1,14	-0,265	0,792	Red
H_{A37} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	98	2,80	1,14	-1,675	0,097	Red
H_{A38} : Ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterlidir.	98	2,35	1,11	-5,710	0,000	Red

Not: (i) n=98; (ii) tek örnek -t- testi

Meslek mensupları vergi denetimi ile ilgili hipotezlerden “vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir”, “vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir”, “muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterlidir” hipotezlerinin reddedilmesinin nedeni bu yargılara katılım düzeyinin zaten diğerlerine göre daha düşük olmasıdır. Ayrıca vergi idaresi ve muhasebe meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı ile mücadelede birlikte ve uyumlu bir şekilde çalışmadığı belirtilmiş ve vergi idaresince yürütülen vergi denetimlerinin yeterince yerine getirilmediği sonucuna ulaşılmıştır. Diğer hipotezler de kabul edilmiştir.

“Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelelerde vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir” ve “vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir” hipotezleri reddedilmiştir ancak buradan şöyle bir sonuca ulaşabiliriz vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede meslek mensupları ile denetim elemanları arasında uyumlu bir çalışmanın olmamasına karşılık denetim elemanları tarafından muhasebe meslek mensupları faaliyetleri engel olarak görülmemektedir.

Tablo 23 de Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, ekonomik sıkıntı içinde olan mükelleflerin muhasebe kayıtlarında tolerans gösterebilmektedirler hipotezi test edilmiştir. Hipotezi test etmek amacıyla **Mann Whitney –U- Testi** kullanılmıştır. Mann Whitney –U- Testine göre istatistiksel bakımdan anlamlıdır.

Mann-Whitney –U- Testi, iki bağımsız örneklemin aynı dağılıma sahip evrenlerden gelip gelmediğini belirlemede kullanılan parametrik olmayan bir test türüdür. Burada dağılımın şekli hakkındaki varsayımlar önemli değildir. Parametrik test şartları aranmamaktadır (Ömürbek, 2003: 351)

“H_{A39}: Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, ekonomik sıkıntı içinde olan mükelleflerin muhasebe kayıtlarında tolerans gösterebilmektedirler.

Tablo 23. H_{A39} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları	44	32,11	-5,702	0,000<0,05	Kabul
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları	54	63,67			

Tablo 23 de görülen “H_{A39} : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, ekonomik sıkıntı içinde olan mükelleflerin muhasebe kayıtlarında tolerans gösterebilmektedirler” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir (p=0,000 p<0,05). Bu hipotez vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensuplarının, mükelleflerinin ekonomik sıkıntılarını gerekçe göstererek muhasebe kayıtlarında oynadıklarını ve vergi kaybına neden olduklarını göstermektedir.

H_{A40} : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, ülkemizdeki vergi uygulamaları ve vergi oranlarının yapılan hata ve hileler üzerinde etkili olduğunu düşünmektedirler.

Tablo 24. H_{A40} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları	44	42,47	-2,343	0,019<0,05	Kabul
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları	54	55,23			

Tablo 24 de görülen “H_{A40} : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, ülkemizdeki vergi uygulamaları ve vergi oranlarının yapılan hata ve hileler üzerinde etkili olduğunu düşünmektedirler” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir (p=0,019 p<0,05). Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, muhasebe kayıtları sırasında yaptıkları etik dışı davranışlara bir neden oluşturabilmek için vergi uygulamaları ve vergi oranlarını önemli bir unsur olarak görmektedirler.

H_{A41} : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, bazı mükelleflerinin az vergi ödeme talepleri karşısında iş kaybetme korkusundan dolayı etik davranmamaktadırlar.

Tablo 25. H_{A41} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları	44	40,22	-3,135	0,002<0,05	Kabul
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları	54	57,06			

Tablo 25 te görülen “H_{A41} : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, bazı mükelleflerinin az vergi ödeme talepleri karşısında iş kaybetme korkusundan dolayı etik davranmamaktadırlar” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir (p=0,002 p<0,05). Ekonomik kaygılar meslek mensuplarının ve dolaylı olarak da mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar üzerinde bir takım olumsuz etkilere neden olmaktadır. Bu olumsuzluklar devletin en önemli geliri olan vergi gelirinde kayıplara neden olmaktadır.

Tablo 26. Vergi Kanunlarındaki Boşluklardan Yararlanan Veya Yararlanmayan Meslek Mensupları İle İlgili Yargılar

	N	Mean Rank	Z	P
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları, mali tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata ve işlemler yapmaktadır.	44	40,15	-3,189	0,000<0,05
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, mali tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata ve işlemler yapmaktadır.	54	57,12		
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları, mükelleflerin kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmak ile ilgili istekleriyle karşılaşmaktadır.	44	37,83	-3,840	0,000<0,05
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, mükelleflerin kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmak ile ilgili istekleriyle karşılaşmaktadır.	54	59,01		

Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları, mükelleflerin bilanço karının yüksek veya düşük gösterilmesi ile ilgili isteklerle karşılaşmaktadır.	44	36,68	-4,160	0,000<0,05
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, mükelleflerin bilanço karının yüksek veya düşük gösterilmesi ile ilgili isteklerle karşılaşmaktadır.	54	59,94		
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları, gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesiyle ilgili müşteri istekleriyle karşılaşmaktadırlar.	44	35,01	-4,690	0,000<0,05
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesiyle ilgili müşteri istekleriyle karşılaşmaktadırlar.	54	61,31		
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları, dostluk ve arkadaşlık ilişkilerinden dolayı etik davranmamaktadır	44	41,64	-2,731	0,006<0,05
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, dostluk ve arkadaşlık ilişkilerinden dolayı etik davranmamaktadır.	54	55,91		
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları, vergi kaçakçılığının muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapıldığını düşünmektedir.	44	39,10	-3,417	0,001<0,05
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, vergi kaçakçılığının muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapıldığını düşünmektedir.	54	57,97		
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları, verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak ve gelirleri azaltmak gibi müşteri istekleriyle karşılaşmaktadırlar.	44	32,64	-5,742	0,000<0,05
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak ve gelirleri azaltmak gibi müşteri istekleriyle karşılaşmaktadırlar.	54	63,24		
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	44	57,01	-2,437	0,000<0,05
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	54	43,38		

Tabloda da görüldüğü üzere vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, mali tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata ve işlemler yaptığına yönelik yargıya daha yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir. Yani hata yapan meslek mensupları vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalışmaktadır. Meslek mensupları hile ilgili yargılarda genellikle mükellef tarafından bu tür isteklerle karşılaştıklarını belirtmektedirler. Meslek mensupları mükellef isteklerini gerekçe göstererek vergi kaybına neden olmaktadır ancak bunu vergi kaçakçılığı ile

değil vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak yapmaktadırlar sonuç olarak yine devletin en önemli geliri olan vergi gelirinde kayıp yaşanmaktadır.

Yapılan çalışmada yine vergi kanunlardaki boşluklardan yararlandığını kabul etmeyen meslek mensuplarının, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiği sonucuna ulaşılmıştır.

H_{A42} : Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul eden meslek mensupları, vergi kaçakçılığının genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapıldığını kabul etmektedirler.

Tablo 27. H_{A42} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul etmeyen meslek mensupları	50	41,01	-3,155	0,002<0,05	Kabul
Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul eden meslek mensupları	48	58,34			

Tablo 27 de görülen “H_{A42} : Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul eden meslek mensupları, vergi kaçakçılığının genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapıldığını düşünmektedir” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir (p=0,002 p<0,05). Meslek mensupları için etik olan davranış yasaları ve kamu çıkarlarını müşteri çıkarlarından üstün tutmak iken bazı meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda bilgiler vererek muhasebe defter ve kayıtları üzerinden hile yaptıklarını kabul etmektedirler.

H_{A43} : Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul eden meslek mensupları, dostluk ve arkadaşlık ilişkilerinden dolayı bazı mükelleflerin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktadır.

Tablo 28. H_{A43} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul etmeyen meslek mensupları	50	43,61	-2,313	0,021<0,05	Kabul
Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul eden meslek mensupları	48	55,64			

Tablo 28 de görülen “H_{A43} : Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul eden meslek mensupları, dostluk ve arkadaşlık ilişkilerinden dolayı bazı mükelleflerin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktadır”

şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir ($p=0,021$ $p<0,05$). Ülkemizde genellikle mükellefler çok uzun yıllar aynı meslek mensubu ile çalıştığından zamanla aralarında aile bağlarına benzer önemli bağlar kurulmaktadır. Ancak bu bağlar sebebiyle mükellefler, meslek mensuplarını zamanla hatır gönül ilişkisi çerçevesinde kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirmek isteyebilmektedirler.

H_{A44} : Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul etmeyen meslek mensupları, unutma ve tekrarlama hataları ile sık karşılaşmaktadır.

Tablo 29. H_{A44} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul etmeyen meslek mensupları	50	57,84	-3,068	0,002<0,05	Kabul
Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul eden meslek mensupları	48	40,81			

Tablo 29 da görülen “ H_{A44} : Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul etmeyen meslek mensupları, unutma ve tekrarlama hataları ile sık karşılaşmaktadır” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir ($p=0,002$ $p<0,05$). Unutma ve tekrarlama hataları ile sık karşılaşmayan meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir

H_{A45} : Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensuplarının, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü vardır.

Tablo 30. H_{A45} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları,	44	38,88	-3,496	0,000<0,05	Kabul
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları,	54	58,16			

Tablo 30 da görülen “ H_{A45} : Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensuplarının, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü vardır” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir ($p=0,000$ $p<0,05$). Meslek mensupları, vergi kaçırma yöntemlerinden biri olan sahte fatura belge kullanımını önleyerek vergi denetimine katkı sağlamaktadır. Çünkü meslek mensuplarının vergi kaçakçılığı ile mücadelede etkin bir rolü olduğunu kabul etmektedir. bulunmaktadır.

H_{A46} : Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları, işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlamaktadır.

Tablo 31. H_{A46} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları,	44	41,91	-2,649	0,008<0,05	Kabul
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları,	54	55,69			

Tablo 31 de görülen “ H_{A46} : Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları, işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlamaktadır” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir($p=0,008$ $p<0,05$). işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlayan meslek mensupları kendilerini kamunun vergi denetim unsuru olarak görmektedirler.

Tablo 32. Kamunun Vergi Denetim Unsuru Olduğunu Kabul Eden Ve Kabul Etmeyen Meslek Mensupları İle İlgili Yargılar

	N	Mean Rank	Z	P
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları bazı mükelleflerin az vergi ödeme taleplerini karşısında iş kaybetme korkusu nedeniyle etik davranmamaktadır.	44	42,06	-2,514	0,012<0,05
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları bazı mükelleflerin az vergi ödeme taleplerini karşısında iş kaybetme korkusu nedeniyle etik davranmamaktadır.	54	55,56		
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları vergi kaçakçılığının genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapıldığını öngörmektedir.	44	41,97	-2,476	0,013<0,05
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları vergi kaçakçılığının genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapıldığını öngörmektedir.	54	55,64		
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimi yeterli olarak görmektedir.	44	39,84	-3,145	0,002<0,05
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimi yeterli olarak görmektedir.	54	57,37		
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları denetim sıklığı arttıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimalinin artacağını öngörmektedir.	44	42,94	-2,196	0,028<0,05
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları denetim sıklığı arttıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimalinin artacağını öngörmektedir.	54	54,84		
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları iç denetimler neticesinde muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlamaktadır.	44	42,35	-2,441	0,015<0,05
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları iç denetimler neticesinde muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlamaktadır.	54	55,32		
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilemektedir.	44	38,58	-3,557	0,000<0,05
Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilemektedir.	54	58,44		

Tabloda da görüldüğü üzere kendilerini kamunun vergi denetim unsuru olarak kabul eden meslek mensupları vergi idaresi ile uyumlu bir çaba içerisinde olarak vergi kaybının en aza indirmeyi hedeflemektedir. Ancak bazı meslek mensupları hem vergi idaresi ile uyumlu çaba gösterdiğini hem de bazı mükelleflerin az vergi ödeme taleplerini de iş kaybetme korkusu sebebiyle kabul etmekte olduğu çalışmanın sonucunda ortaya çıkmıştır. Yani meslek mensupları hem kendilerini kamunun vergi

denetim unsuru olarak görmekte hem de etik olmayan mükellef isteklerini kabul etmektedirler.

H_{A47} : Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yeterli olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları, bilançonun iyi gösterilmesi veya kötü gösterilmesi gibi mükellef istekleri ile karşılaşmaktadırlar.

Tablo 33. H_{A47} Hipotezi Analiz

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yeterli olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları	39	57,50	-3,553	0,000<0,05	Kabul
Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yeterli olduğunu kabul eden meslek mensupları	59	37,90			

Tablo 33 de görülen “H_{A47} : Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yeterli olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları, bilançonun iyi gösterilmesi veya kötü gösterilmesi gibi mükellef istekleri ile karşılaşmaktadırlar” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir (p=0,000 p<0,05). Meslek mensupları denetim eksikliği nedeniyle mükellef tarafından etik dışı faaliyetlere yönlendirilmek istendiğini kabul etmektedirler.

H_{A48} : Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yeterli olduğunu kabul eden meslek mensupları dostluk ve arkadaşlık ilişkisi sebebiyle bazı mükelleflerin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktadır.

Tablo 34. H_{A48} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yeterli olduğunu kabul etmeyen meslek mensupları	39	44,91	-2,129	0,033<0,05	Kabul
Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yeterli olduğunu kabul eden meslek mensupları	59	56,16			

Tablo 34 de görülen “H_{A48} : Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetimin yeterli olduğunu kabul eden meslek mensupları dostluk ve arkadaşlık ilişkisi sebebiyle bazı mükelleflerin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktadır” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir (p=0,033 p<0,05). Denetimin yeterli olduğunu savunan meslek mensupları dostluk ve arkadaşlık ilişkileri sebebiyle bazı

mükelleflerinin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktadır. Etik davranmadığı içinde denetimin yeterli olduğunu savunmaktadır.

H_{A49} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalışmaktadır.

Tablo 35. H_{A49} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları	39	57,97	-2,468	0,014<0,05	Kabul
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları	59	43,90			

Tablo 35 te görülen “H_{A49} :” Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalışmaktadır” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir (p=0,014 p<0,05). Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalışan meslek mensupları, vergiden kaçınma konusunda yol gösterici konuma gelmektedirler. Bu tür hileli işlem yapan meslek mensupları vergi idaresi ile uyumlu çalışmayarak, vergiye karşı olumsuz tutumlarıyla vergi kaybına neden olmaktadırlar. Hileli kayıtların yapılmasına sebep olan vergi usul kanundaki yasal boşlukların hukuki düzenlemelerle ortadan kaldırılması gerekmektedir.

H_{A50} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir.

Tablo 36. H_{A50} Hipotezi Analizi

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları	39	57,63	-2,389	0,017<0,05	Kabul
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları	59	44,13			

Tablo 36 da görülen “H_{A50} : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir (p=0,017 p<0,05). Mükelleflerin, meslek mensuplarından

beklentileri genel olarak az vergi ödenmesi üzerine olmaktadır. Meslek mensupları mali denetim yetersizliği ve yasal boşluklar sebebiyle sürekli mükelleflerden az vergi ödetilmesi hususunda baskı almaktadır. Ekonomik olarak da baskı altında olan meslek mensupları yasaları mümkün olduğunca mükellef lehine yorumlayarak etik dışı davranmaktadır. Bu nedenlerden dolayı da vergi idaresi ile uyumlu bir çaba sergilemedikleri tespit edilmektedir.

Tablo 37. Vergi Kayıp Ve Kaçaklarıyla Mücadelede Vergi İdaresi İle Uyumlu Çaba Sergilendiğini Kabul Eden Ve Kabul Etmeyen Meslek Mensupları İle İlgili Yargılar

	N	Mean Rank	Z	P
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, mali tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata ve işlemler yapmaktadır.	39	60,82	-3,477	0,001<0,05
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları, mali tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata ve işlemler yapmaktadır.	59	42,02		
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya gelirleri azaltmak ile ilgili mükellef istekleri ile karşılaşmaktadırlar.	39	56,15	-2,041	0,041<0,05
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya gelirleri azaltmak ile ilgili mükellef istekleri ile karşılaşmaktadır.	59	45,10		
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, dostluk ve arkadaşlık ilişkilerinden dolayı bazı mükelleflerin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktadır.	39	42,69	-2,129	0,033<0,05
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları dostluk ve arkadaşlık ilişkilerinden dolayı bazı mükelleflerin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktadır.	59	54,00		
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, ülkemizde uygulanan vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkili olmaktadır.	39	57,63	-2,439	0,015<0,05
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları, vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde olmaktadır.	59	44,13		
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları kendilerini kamunun vergi denetim unsuru olarak görmektedirler.	39	38,50	-3,215	0,001<0,05
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları kendilerini kamunun vergi denetim unsuru olarak görmektedirler.	59	56,77		
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile	39	59,78	-3,142	0,002<0,05

uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmamasını önemli bir etken olarak görmektedir.				
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmamasını önemli bir etken olarak görmektedir.	59	42,70		
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı önleyici rolü vardır.	39	41,08	-2,496	0,013<0,05
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı önleyici rolü vardır.	59	55,07		
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresinin meslek mensuplarından yardım beklediğini öngörmektedir.	39	35,18	-4,394	0,000<0,05
Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresinin meslek mensuplarından yardım beklediğini öngörmektedir.	59	58,97		

Tablodan da görüldüğü üzere vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, mali tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata ve işlemler yaptıklarını, verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırıp gelirleri azaltmak gibi mükellef istekleri ile karşılaştıklarını, hata ve hileler üzerinde vergi oranlarının etkili olduğunu kabul etmektedirler. Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensupları ise, kendilerini kamunun denetim unsuru olarak görmekte, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir role sahip olduklarını öngörmekte, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresinin meslek mensuplarından yardım beklediğini öngörmektedirler.

Sonuçlar arasında dikkat çekici durum vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede uyumlu çaba sergilendiğini kabul eden meslek mensuplarının dostluk ve arkadaşlık ilişkileri sebebiyle bazı mükelleflerinin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktır yargısının kabul edilmesidir. Bazı meslek mensupları hem vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilediği öngörmekte hem de arkadaşlık ilişkileri sebebiyle etik davranmamaktadırlar.

Tablo 38. Muhasebe Meslek Mensupları İçin İş Yoğunluğunun Cinsiyete Göre Dağılımı

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Erkek	76	46,40	-2,111	0,035<0,05	Kabul
Kadın	22	60,20			

Mann Whitney testine göre (Z= -2,111; P=0,035<0,05)

Hataların iş yoğunluğundan kaynaklanması açısından cinsiyet bağlamında farklılık tespit edilmiştir ($p=0,035$ $p<0,05$). Bayan meslek mensupları hataların iş yoğunluğu dolayısıyla meydana geldiğine erkek meslek mensuplarına göre daha yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir.

Tablo 39. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Unutma Ve Tekrarlama Hatalarının Cinsiyete Göre Dağılımı

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Erkek	76	46,41	-2,067	0,039<0,05	Kabul
Kadın	22	60,16			

Mann Whitney testine göre ($Z= -2,067$; $P=0,039<0,05$)

Meslek mensupları unutma ve tekrarlama hataları açısından cinsiyet bağlamında farklılıklar tespit edilmiştir ($p=0,039$ $p<0,05$). Kadın meslek mensupları, erkek meslek mensuplarına göre unutma ve tekrarlama hatalarına daha yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir.

Tablo 40. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilesi ile ilgili Yargıya Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Erkek	76	46,41	-2,062	0,039<0,05	Kabul
Kadın	22	60,16			

Mann Whitney testine göre ($Z= -2,062$; $P= 0,039<0,05$)

Gelir ve giderlerdeki tahakkuk etme esasının yanlış kullanılması sonucu bilanço karını yüksek ya da düşük gösterilmesini isteyen müşterilerin olmasında cinsiyet bağlamında farklılıklar tespit edilmiştir ($p=0,039$ $p<0,05$). Kadın meslek mensupları, erkek meslek mensuplarına göre hileye ilişkin bu yargıya daha yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir.

Tablo 41. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilesi ile ilgili Yargıya Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

	N	Mean Rank	Z	P	Sonuç
Erkek	76	46,31	-2,124	0,034<0,05	Kabul
Kadın	22	60,52			

Mann Whitney testine göre ($Z= -2,124$; $P=0,034< 0,05$)

Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanma hususunda cinsiyet bağlamında farklılıklar tespit edilmiştir ($p=0,034$ $p<0,05$). Bayan meslek mensupları, erkek meslek mensuplarına göre hileye ilişkin bu yargıya daha yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir.

Tablo 42 de Kruskal-Wallis testine göre test edilmiştir. Kruskal-Wallis testi birbirinden bağımsız iki yada daha fazla örneklemin bağımlı bir değişkene ilişkin ölçümlerinin karşılaştırılarak iki dağılım arasında anlamlı bir fark olup olmadığını test

etmek amacı ile kullanılır. Bu testte ve parametrik olmayan diğer testlerde, gruplara ait ölçümlerin karşılaştırılmasında aritmetik ortalama yerine medyan değer esas alınır (www.istatistikanaliz.com, 20.07.2017).

Tablo 42. Muhasebe Meslek Mensuplarının Sahte Ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımına Bakış Açısının Eğitim Düzeylerine Göre Karşılaştırılması

	N	Mean Rank	K ²	P	Sonuç
Yüksekokul	15	47,87	8,318	0,016<0,05	Kabul
Lisans	67	45,57			
Lisansüstü	16	67,50			

Kruskal Wallis testine göre (K²=8,318; P=0,016<0,05)

Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak sık rastlanan bir hile yöntemidir yargısına meslek mensuplarının öğrenim düzeyi bağlamında farklılıklar tespit edilmiştir (p=0,016 p<0,05). Lisansüstü eğitim düzeyine sahip katılımcılar yüksekokul ve lisans öğrenim düzeyine sahip meslek mensuplarına göre daha çok sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile karşılaştıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 43. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilançonun Daha İyi Gösterilmesini Sağlayan İşletmelerin İmajını Kuvvetlendirme Yargısını Eğitim Düzeyi İle Karşılaştırılması

	N	Mean Rank	K ²	P	Sonuç
Yüksekokul	15	48,20	12,084	0,002<0,05	Kabul
Lisans	67	44,63			
Lisansüstü	16	71,13			

Kruskal Wallis testine göre (K²=12,084; P=0,002<0,05)

İşletmelerin imajının kuvvetlendirmek bilançonun daha iyi gösterilmesini sağlayan yöntemlerden biridir yargısına meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri bağlamında farklılıklar tespit edilmiştir (p=0,002 p<0,05). Lisansüstü eğitim düzeyine sahip meslek mensupları yüksekokul ve lisans öğrenim düzeyine sahip meslek mensuplarına göre, bilanço maskeleyerek yapılarak işletmenin imajını kuvvetlendirerek çıkar gruplarına işletmenin durumunun olduğundan daha iyi gösterilmesini sağladığı yargısına daha yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir.

Tablo 44. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilançonun Daha Kötü Gösterilmesini Sağlayan Daha Az Kar Payı Dağıtmak Yargısının Eğitim Düzeyi İle Karşılaştırılması

	N	Mean Rank	K ²	P	Sonuç
Yüksekokul	15	37,07	8,299	0,016<0,05	Kabul
Lisans	67	48,55			
Lisansüstü	16	65,13			

Kruskal Wallis testine göre (K²=8,299; P=0,016<0,05)

Daha az kar payı dağıtmak bilançonun daha kötü gösterilmesini sağlayan yöntemlerden biridir yargısına meslek mensuplarının öğrenim düzeyi bağlamında

farklılıklar tespit edilmiştir ($p=0,016$ $p<0,05$). Lisansüstü eğitim düzeyine sahip olanlar yüksekokul ve lisans düzeyinde eğitime sahip olanlara göre daha az kar payı dağıtmak amacıyla bilançonun kötü gösterildiği yargısına daha yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir

Tablo 45. Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilançonun Daha Kötü Gösterilmesini Sağlayan Daha Az Vergi Ödemek Yargısının Eğitim Düzeyi İle Karşılaştırılması

	N	Mean Rank	K ²	P	Sonuç
Yüksekokul	15	49,97	12,898	0,002<0,05	Kabul
Lisans	67	44,12			
Lisansüstü	16	71,59			

Kruskal Wallis testine göre (K²=12,898; P=0,002<0,05)

Daha az vergi ödemek bilançonun daha kötü gösterilmesini sağlayan yöntemlerden biridir yargısına meslek mensuplarının öğrenim düzeyi bağlamında farklılıklar tespit edilmiştir ($p=0,002$ $p<0,05$). Lisansüstü eğitim düzeyine sahip olanlar yüksekokul ve lisans düzeyinde eğitime sahip olanlara göre daha az vergi ödemek amacıyla bilançonun kötü gösterildiği yargısına daha yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir.

Tablo 46. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilesi İle İlgili Yargıya Katılanların Mükellef Sayısına Göre Dağılımı

	N	Mean Rank	K ²	P	Sonuç
25 ve daha az	2	88,25	10,692	0,030<0,05	Kabul
26-35	9	46,61			
36-45	17	63,06			
46-55	21	43,26			
56 ve üstü	49	46,42			

Kruskal Wallis testine göre (K²=10,692; P=0,030<0,05)

Meslek mensupları bazı müşterilerin az vergi ödeme talepleri karşısında iş kaybetme korkusu dolayısıyla etik davranmadığı olmuştur yargısına müşteri sayısı bağlamında farklılık tespit edilmiştir ($p=0,030$ $p<0,05$). Müşteri sayısı 25 ve daha az olan meslek mensupları defter kazanma kaygısından dolayı etik davranmadıkları belirlenmiştir.

SONUÇ, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Muhasebe işletmenin dili olarak ifade edilir. Muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen bilgi, işletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesi ve işletme ile ilgili doğru kararlar alınmasında önemli bir role sahiptir. Muhasebenin ürettiği bilgiler sadece işletmeyi değil diğer çıkar gruplarını da etkiler. Bu çıkar grupları, yatırımcılar, kredi verenler, işletme sahip ve ortakları, potansiyel ortaklar, işletme çalışanları, devlet, kamuoyu ve dolayısıyla tüm toplumdur. İşletme ile ilişki içinde olan bu çıkar grupları, işletmelerin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte; bu konuda doğru, gerçeğe uygun ve zamanında bilgi sahibi olmak istemektedirler. Bu gruplar işletmenin mali tablolarını inceleyerek işletme hakkında bilgi sahibi olabilirler. Ancak işletmelerin muhasebe sistemlerinde işlemler hatalı veya hileli olarak yapılmışsa mali tablolar gerçeği yansıtmayacak, işletme içinde ve dışındaki çıkar gruplarının alacakları kararlarda yanlışlarına neden olacaktır. Alınan yanlış kararlarda kaynakların yanlış yerlere aktarılmasına ve tüm toplumun bundan zarar görmesine neden olmaktadır.

Hata kavramı Türkçe sözlükte, istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanlışma, yanlış olarak tanımlanmaktadır. Hile kavramı ise; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun olarak tanımlanmaktadır. Hile ve hatayı ayıran en önemli unsur kasıttır. Hatalarda kasıt yoktur bilgisizlik, dikkatsizlik ve ihmal söz konusudur. Hile de ise kasıt unsuru bulunup yanıltmaya yönelik bir harekettir. Ayrıca hileyi yapan kişi veya kişilerin bu hile vasıtasıyla kendilerine maddi veya manevi çıkar sağlamak amaçları vardır. Vergi kaçırma, muhasebe hilelerine başvurma sebeplerinden en önde gelenidir. İşletmeler az olan giderlerini fazla, yüksek olan gelirlerini az göstererek, daha az vergi ödeyebilirler. Bu durum, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi gelirlerini olumsuz yönde etkileyecektir. Vergi mükelleflerinin hata sonucu vergi ödememe durumu ya da bilerek vergi kaçırma eğilimleri vergi denetimi ihtiyacını ortaya koymaktadır. Bu nokta da en büyük vazife mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensuplarına düşmektedir. Muhasebe meslek mensupları vergi kaybının önlenmesinde çok önemli bir role sahiptirler. Etkin bir müşavirlik hizmeti ile mükellefler üzerinde yönlendirici konumda olabilecek muhasebe meslek mensupları, vergiye karşı duyarsızlık ve vergi bilinci eksikliğini gidermede yardımcı olabilirler.

Bu çalışmada, muhasebede hata, hile ve vergi denetimi konusunda teorik açıklamalarda bulunulmuş ve muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket uygulaması yapılarak muhasebe meslek mensuplarının hata, hile ve vergi denetimi konusundaki düşünceleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Isparta ilinde muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapılan ankete toplam 98 meslek mensubu katılmıştır. Ankete katılan meslek mensuplarının çoğunluğu erkek meslek mensubundan oluşmaktadır. 50 yaş altı meslek mensubu %80 olarak tespit edilmiştir. Unvanlar açısından ankete katılım % 4 SM, % 96 SMMM şeklinde gerçekleşmiştir. Eğitim düzeyi açısından ankete katılanların % 85'inin lisans ve lisansüstü mezunu, deneyim düzeyi açısından ise ortalama 17 yıllık bir deneyime sahip oldukları ortaya koyulmuştur. Mükellef sayısı açısından %50'sinin 56 ve üstü mükellefe sahip oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca ankete katılan meslek mensuplarının % 69'u meydana gelen hataların mükellefler tarafından kaynaklandığını belirtmektedirler.

Meslek mensuplarının önem derecelerine göre hataları sıralamaları istendiğinde dikkatsizlik en önemli hata nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır.

En çok karşılaştıkları hata nedeni fatura vermemek ve almamak olarak belirlenmiştir.

Meslek mensuplarının bilançolarının daha iyi gösterilme nedeni olarak en sık karşılaştıkları neden kredi kuruluşlarının daha fazla kredi almak olarak belirlenmiştir.

Meslek mensuplarının bilançolarının daha kötü gösterilme nedeni olarak en sık karşılaştıkları neden daha az vergi ödemek olarak belirlenmiştir.

Ankette öncelikli olarak, meslek mensuplarının muhasebe hataları konusunda belirtilen yargılara katılım dereceleri belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının, verdikleri cevapların ortalamasına göre, muhasebe hataları konusunda belirtilen yargılara katılım düzeyleri en yüksek olanlar, aşağıda sunulmuştur.

Meslek mensuplarının, muhasebe hatalarıyla ilgili yargılardan;

- ✓ “Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hata riskini arttırmaktadır,”
- ✓ “Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur.”

Yargıları meslek mensuplarının en çok karşılaştıkları muhasebe hata yargılarıdır. Bu yargılardan anlaşılacağı gibi hatalar, mevzuattaki sürekli değişiklikler ve mükelleflerin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hileleri konusunda belirtilen yargılara katılım düzeyleri belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının, verdikleri cevapların ortalamasına göre, muhasebe hileleri konusunda belirtilen yargılara katılım düzeyleri en yüksek olanlar aşağıda verilmiştir.

Meslek mensuplarının, muhasebe hileleriyle ilgi yargılardan;

- ✓ “Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur”
- ✓ “Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmamı isteyen müşterilerim olmuştur.”

Yargıları muhasebe hileleriyle ilgili, meslek mensuplarının katılım derecesi en yüksek yargılar olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yargılar sonucunda, mükellefler bilanço süslemesi yaparak kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almayı ve giderleri arttırıp, gelirleri gizleyerek ise daha az vergi ödemeyi planlamaktadırlar. Mükellefler bu şekilde baskılar yaparak meslek mensuplarını zor durumda bırakmaktadırlar.

Muhasebe meslek mensuplarının, vergi denetimi konusunda belirtilen yargılara katılım düzeyleri belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının, verdikleri cevapların ortalamasına göre, vergi denetimi konusunda belirtilen yargılara katılım düzeyleri en yüksek olanlar, aşağıda verilmiştir.

Meslek mensuplarının, vergi denetimiyle ilgi yargılardan;

- ✓ “Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır,”
- ✓ “Denetim sıklığı artıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar,”
- ✓ “Mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmaması önemli bir etkidir.”

Yargıları vergi denetimiyle ilgili, meslek mensuplarının katılım derecesi en yüksek yargılar olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yargılar sonucunda, meslek mensupları denetim sıklığı arttırıldıkça mükelleflerin daha doğru beyanlarda bulunacağını ve meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresine yararlı hizmetler sunacakları sonucuna varılmıştır.

Hata nedenlerine ait oluşturulan hipotezlerden dikkatsizlik, iş yoğunluğu, özen göstermemek ve bilgisizlik önemli bir hata nedeni olarak kabul edilmiştir. Tecrübesizlik önemli bir hata nedenidir olarak kurulan hipotez ise reddedilmiştir. Çünkü meslek mensupları muhasebe kayıtlarının tecrübesizlikle yapılamayacağını öngörmektedirler.

Hata ile ilgili oluşturulan hipotezlerden mevzuattaki sürekli değişikliklerin hata riskini arttırdığı, mükelleflerin muhasebe bilgilerini zamanından göndermemesinden dolayı hatalı işlemler yapıldığı, muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalarla karşılaşıldığı, mali tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hatalar yapıldığına dair oluşturulan hipotezler kabul edilmiştir. Muhasebe kayıtları yapılırken işlemin ait olduğu hesaba değil de başka bir hesaba kaydedildiği, amortisman yatırım indirimi istisna muafiyet gibi işlemlerin hesaplanmasında sıkıntılar yaşandığı, bazı hesapların bilançoda noksan gösterilmesi şeklinde hatalar yapıldığı, hesapların mizandan bilançoya aktarılması sırasında hatalı işlemler yapıldığı, benzer hesapların yanlış yerde kullanılmasından dolayı yanlış raporlama yapıldığına dair hipotezler reddedilmiştir. Çünkü meslek mensupları hataların kendilerinden kaynaklandığını kabul etmemekte kendilerini hataya iten en önemli sebep olarak “mevzuattaki sürekli değişiklikleri” ve “mükelleflerin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden” kaynaklandığını kabul etmektedirler. Ancak kasıtlı olmayan ve sonucu etkilemeyecek hataların da yapıldığını kabul etmektedirler.

Hile ile ilgili oluşturulan hipotezlerden kredi almak amaçlı bilanço süslemesi yapılması gibi mükellef istekleri ile karşılaştıklarını, bilançoda işletmenin aktif hesaplarını daha iyi veya daha kötü gösterilmesi gibi mükellef istekleri ile karşılaştıklarını, verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya gelirleri azaltmak gibi müşteri istekleri ile karşılaştıklarına dair oluşturulan hipotezler kabul edilmiştir. Meslek mensuplarının mükelleflerin isteği doğrultusunda öngörülen bilgileri verdiği, gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesi gibi mükellef istekleri ile karşılaştıklarını, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığına, ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarını tutarken etik davranılmadığına, dostluk ve arkadaşlık ilişkilerinden dolayı bazı mükelleflerin kayıtlarını tutarken etik davranmadığı şeklinde oluşturulan hipotezler reddedilmiştir. Çünkü meslek mensupları ortaya çıkan hilelerin kendileri tarafından değil mükellef tarafından istendiği üzerinde durmuşlardır. Muhasebe hilelerinin temelinde

mükelleflerin ve yüksek vergi oranlarının etkili olduğunu ifade etmişlerdir. Etik davranmadıklarına ilişkin hipotezleri reddederek muhasebe kayıtlarının meslek etiğine uygun olarak yaptıklarını belirtmektedirler.

Meslek mensuplarının vergi kaçakçılığının genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapıldığına dair hipotezi reddetmelerine rağmen bilanço süslemesi yapılması istekleri ile karşılaşmaları, giderleri arttırıp gelirleri azaltmak gibi müşteri istekleri ile karşılaşmalarına dair hipotezleri kabul etmeleri de muhasebe meslek mensuplarının verdikleri cevaplar arasında çelişki olduğunu göstermektedir.

Araştırmaya katılan meslek mensupları vergi denetimi ile ilgili hipotezlerde vergi kaçakçılığının nedeninin denetimin yetersizliğinden kaynaklandığını denetim sıklığı arttıkça mükelleflerin doğru beyanda bulunma ihtimallerinin de artacağını belirtmişlerdir. Ayrıca vergi kaçakçılığı ile mücadele de meslek mensuplarının vergi kaçakçılığını önleyici bir rolü olduğu tespit edilmiştir.

“Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelelerde vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir” ve “vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir” hipotezleri reddedilmiştir ancak buradan şöyle bir sonuca ulaşabiliriz vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede muhasebe meslek mensupları ile denetim elemanları arasında uyumlu bir çalışmanın olmamasına rağmen muhasebe meslek mensupları, denetim elemanlarının müşavirlik hizmetlerini engel olarak görmediklerini ifade etmektedirler. Meslek mensupları ile vergi idaresi birlikte çalışarak vergiye karşı duyarsızlık ve vergi bilinci eksikliğini gidermede büyük yol kat edebilirler ve devletin en önemli geliri olan vergi gelirinin en az kayıpla toplayabilirler.

“Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandığını kabul eden meslek mensupları, bazı mükelleflerinin az vergi ödeme talepleri karşısında iş kaybetme korkusundan dolayı etik davranmamaktadırlar” olarak oluşturulan hipotez kabul edilmiştir. Ekonomik kaygılar meslek mensuplarının ve dolaylı olarak da mükelleflerin vergiye karşı takındıkları tutum ve davranışlar üzerinde etkili olmaktadır. Ülkemizdeki yasal boşluklar nedeniyle mükellefler, meslek mensupları üzerindeki baskılarını arttırmakta ve bu durum meslek mensuplarının mükellef çıkarı ve devlet çıkarı arasında çatışma yaşamasına neden olmaktadır. Burada meslek mensuplarının mükelleflere olan parasal bağımlılıkları da, baskıları arttırmaktadır. Mükelleflerini kaybetme korkusu ve

toplumun birçok kesiminde en az vergi ödeten muhasebeci en iyi muhasebecidir görüşü sebebiyle muhasebe meslek mensupları etik dışı davranışları zamanla normalleştirmeye başlamaktadır. Çünkü artık mükelleflerini vergi kaçakçısı durumuna düşürmeden sadece vergi kanunlarındaki boşluk ve avantajlarından yararlanarak daha az gelir beyan edebilmesini sağlayan muhasebe meslek mensupları başarılı sayılmaktadır. Vergi kanunlarının çokluğu ve yeterince açık olmaması bazı meslek mensuplarının kayıtlarında hile yaparak daha büyük suçlar işlemektense hileleri hata gibi gösterip, iki ucu da açık işlemler yaparak yani vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak devletin önemli geliri olan vergi gelirinin azalmasına neden olabilmektedirler.

“Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri verdiğini kabul eden meslek mensupları, dostluk ve arkadaşlık ilişkilerinden dolayı bazı mükelleflerin kayıtlarını tutarken etik davranmamaktadır” olarak oluşturulan hipotez kabul edilmiştir. Muhasebe meslek mensupları genel olarak uzun yıllar boyunca aynı mükellefin defterini tuttukları için artık mükellefle arkadaşlık dostluk ilişkisi kurmaktadır. Ancak bu ilişki sebebiyle mükellefler, meslek mensuplarını zamanla kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirmek istemekte ve meslek mensupları da mükelleflerini her durumda korumaya çalışmakta ve işin etik boyutunu düşünmeden duygusal olarak davranabilmektedirler. Oysa muhasebe meslek mensuplarının yapması gereken, muhasebenin temel ilkelerinden biri olan sosyal sorumluluk ilkesi gereği mükelleflerin şahsi taleplerinin yerine tüm toplumun çıkarlarını gözeterek doğru ve dürüst davranmaktır.

“Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü vardır” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir. Devlet hatalı muhasebe verilerini aldığı takdirde muhasebe ilkeleri çiğnendiği gibi ekonomik hedeflere ulaşamaz. Meslek mensupları meslek etiği çerçevesinde davranarak bu riskleri bertaraf etmekte ve vergi denetim elemanlarına yardımcı olmaktadır.

“Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi ile uyumlu çaba sergilendiğini kabul etmeyen meslek mensupları, ülkemizde uygulanan vergi uygulamaları ve vergi oranlarını yapılan hata ve hileler üzerinde etkili olarak görmektedirler” şeklinde oluşturulan hipotez kabul edilmiştir. Ekonomik ve mali yapının sağlıklı bir şekilde işleyişi muhasebe meslek mensuplarının vergi idaresi ile birlikte ve uyumlu çalışmasına bağlıdır. Ancak vergi oranlarının ve vergi miktarlarının

yüksek olması sebebiyle meslek mensupları mükellef tarafından sürekli baskı altına alınmaktadır. Devlet çıkarı ve mükellef çıkarı arasında kalan meslek mensupları vergi idaresi ile uyumlu çaba sergileyememektedir çünkü ekonomik olarak mükellefe bağımlı bir yapı içerisinde.

Hataların iş yoğunluğu sebebiyle olması, daha çok unutma ve tekrarlama hatalarına rastlanması, bilanço karını yüksek ya da düşük göstermek isteyen müşteriler olması ve vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığını belirten yargılarda cinsiyet bağlamında farklılıklar tespit edilmiştir. Kadın muhasebe meslek mensupları, bu yargılara erkek meslek mensuplarına göre daha yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir.

Lisansüstü eğitim düzeyine sahip meslek mensupları, hilelerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeler kullanılarak, işletmenin imajını kuvvetlendirmek, daha az kar payı dağıtmak ve daha az vergi ödemek amacıyla yapıldığı yargılarına daha yüksek düzeyde katılım göstermişlerdir.

Müşteri sayısı bağlamında farklılık tespit edilen yargı ise, müşterilerin az vergi ödeme talepleri karşısında iş kaybetme korkusu sebebiyle etik davranmadığını olmuştur. Müşteri sayısı 25 ve daha az olan meslek mensupları defter kazanma kaygısı sebebiyle etik davranmadıklarını belirtmişlerdir.

Çalışmadan elde edilen bulgular neticesinde, genel olarak yapılacak öneriler şu şekilde sıralanabilmektedir.

- İşletme içerisinde yapılan muhasebe hata ve hilelerini en aza indirebilmek için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir,
- Günümüzde sürekli olarak değişen mevzuatlar için gerekli eğitim ve konferanslar verilerek meslek mensuplarının, yürürlüğe giren kanun ve mevzuatları daha iyi anlamaları ve uygulamaları sağlanmalıdır,
- Mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulması için sosyal mesajlar düzenlenmelidir,
- Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının önlenmesi için gerek muhasebe meslek odaları gerekse vergi idaresi tarafından vergi ahlakı konusunda bilinçlendirme çalışmaları yapılmalı, etik davranmayan meslek mensupları ve mükelleflere yönelik cezalar arttırılmalıdır.

- Meslek mensupları ve mükelleflerin zaman içerisinde dostluk ve arkadaşlık ilişkisine sahip olmaları meslek mensuplarının duygusal davranmalarına neden olabilmektedir. Bunu engellemek için denetim standartlarında olduğu gibi rotasyon şartı getirilmelidir. Bir mükellefin 5 yıldan fazla aynı muhasebe meslek mensubu ile çalışması engellenmelidir. Böyle bir rotasyonun uygulanması zor olmakla birlikte sonuçları vergi ahlakını ve bilincini kesinlikle arttıracaktır,

- Meslek mensupları arasında mükellef dağılımında adalet sağlanmalıdır. Bu sayede hem meslek mensupları arasında yaşanan rekabete son verilecek hem de mükellef kaybetme korkusundan kurtulan meslek mensuplarının mükelleflerin etik dışı isteklerine itiraz etmeleri kolaylaşmış olacaktır.

- Meslek mensuplarının mükelleflere verdikleri hizmetlerin karşılığı olarak elde ettikleri ücretler, meslek odalarının anlaşmalı olduğu banka ya da bankalar aracılığıyla garanti altına alınmalı ya da söz konusu ücretleri Maliye Bakanlığı tahakkuk sistemi ile mükelleflerden toplayıp meslek mensubu hesabına düzenli olarak yatırmalıdır. Ödeme yapmayan mükellefler için de yasal süreç geciktirilmeden başlatılmalıdır. Ücret tarifelerinin altında çalışmak isteyen meslek mensuplarına uygulanacak olan cezalar caydırıcılık sağlamak adına yüksek meblağlar olmalıdır (Gökgöz ve Zeytin, 2012: 491). Bu gibi önlemlerin alınmasıyla meslek mensuplarının ekonomik kaygıları minimum düzeye indirilecektir. Ekonomik kaygı içerisinde olmayan meslek mensupları da daha yüksek vergi bilinci ve vergi ahlakı sergileyerek mükelleflerini bu yönde etkileyeceklerdir.

- Maliye ve Sosyal Güvenlik Kurumu mükelleflere ve meslek mensuplarına olan denetimleri artırmalıdır,

- Muhasebe meslek mensuplarının vergi idaresi ile daha fazla iletişim halinde bulunarak daha işbirlikçi bir tutum sergilemesi durumunda, kendilerine duyulan güvenin artması ve vergi ahlakı konusunda daha bilinçli davranılması beklenmektedir.

Meslek mensupları açısından hile üçgeninde yer alan fırsat, baskı, haklı gösterme unsurları incelendiğinde; muhasebe meslek mensupları için fırsat sürekli değişen mevzuat ve yasal boşluklardır. Baskı unsuru ise mükelleflerdir. Mükellefler az vergi ödemek için sürekli olarak meslek mensuplarına baskı yapmaktadırlar. Haklı gösterme unsuru ise ülkede uygulanan vergi uygulamaları ve vergi oranları sebebiyle

meslek mensupları etik dışı davranışlarda bulunmayı kendilerine bir hak gibi görmektedirler.

Çalışmadan elde edilen bulgular doğrultusunda yapılan öneriler dikkate alınarak yapılacak değişiklikler, muhasebe hataları ve hileleri konusunda önemli gelişmeler olacaktır. Muhasebe meslek mensupları muhasebe hata ve hileleri konusunda bilinçlendirilmelidir. Mükelleflerde vergi bilinci uyandırılmalıdır. Bu değişimler sonucunda ülkemizde, muhasebe sistemi ve vergi bilinci üst düzeye çıkarılacaktır. Bu sayede toplumumuz vergi bilinci yüksek, muhasebe mesleğine gereken önemi ve değeri veren bir toplum haline gelecektir.



KAYNAKÇA

Abdioğlu H., *Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar*, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı: 35, 2007.

Alptürk E., (2007), *Bilanço Oyunları ve Muhasebe Hileleri*, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Yıl.22, Sayı:233,

Altındağ, M. (2001), *Vergi ve Revizyon Rehberi* (Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2.Baskı). İstanbul: Yaklaşım Yayınları.

Altınsoy, M. (2011), *Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi, İstanbul.

Akdemir, Ç., (2010), *İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Akdoğan, N., (1993), *Vergilemede SM,SMMM ve YMM Yeri Ve Önemi ve 3568 Sayılı Yasanın İrdelenmesi*, Gazi Üniversitesi E.S.E.F.Dergisi, Haziran, s.8

Akdoğan, N., Tenker, N., (2007), *Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akyel, N. (2009), *Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilmesi için Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler* (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Sakarya Üniversitesi, Sakarya.

Anuk, S., (2015), *Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik*, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Arnova, S. B.,(2003), *İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı:20, ss. 118-126.

Bayraklı, H. H., Erkan, M, ve Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*, Bursa: Ekin Yayınevi.

Bayraktar, A. (2007), *Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi, Edirne.

Biniş M., (2012), *Vergi Hatalarının Mükellef Ve İdare Açısından Sonuçları Ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.17, S.2, s.485-508.

Bozkurt N., (2000), *İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler*, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:92.

Bozkurt, N. (2000b): *Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri*, Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan: 15 – 22.

Bozkurt, N., (2009), *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*, Alfa Yayınları, İstanbul.

Boztepe E, (2013), *Benford Kanunu ve Muhasebe Denetiminde Kullanılabilirliği*, Ardahan Üniversitesi, Ardahan.

Çamlıkaya, Ö., (2007), *Gelirlerin Arttırılması Yönünden Vergi İncelenmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İzmir.

Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, Y.E. (2010), *Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 45, 146-156.

Çatıkkaş, Ö., Çalış Y.E., (2007), *İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt 9, Sayı.2.

Çelik T., (2010), *Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Niğde.

Çıtak, N., (2007), *Hileli finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s.21

Çiftçi, M., (2012), *Vergilendirilebilir Gelirin Tespitinde Vergi İstihbaratının Önemi ve İşlevi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

Daştan, A., (2011), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma*, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.D., Cilt: 25, Sayı: 2.

Duman, Ö., (2008), *Muhasebe Denetimi Ve Raporlama*, 2.Baskı, Ankara, Tesmer Yayıncılık.

Emir, M. (2008), *Hile Denetimi*, Mali Çözüm, 86, 109-121.

Gökay Y., (1994), *İşletmelerde Vergi Denetimi*, 1.Baskı, İstanbul, Boyut Yayıncılık.

Gökgöz, A., Zeytin, M., (2012), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar Ve Beklentileri: Bilecik Ve Yalova İlleri Uygulaması*, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.D., Cilt:17, Sayı:1.

Gülten, S. ve Kocaer, İ. (2011), *Adli Muhasebe Uygulamaları*, Ankara.

Güneş, Ş., (2014), *İşletmelerde Hile Riskinin Önlenmesi ve Hastane İşletmelerinde Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.

Gürbüz, H., (1995), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E., (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 11.Baskı, İstanbul, Arıkan Basım Yayım.

Gürsoy, H., (2009), *Muhasebe Hileleri*, Yaklaşım Dergisi, Sayı:203.

<http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc>

Hüner, D.B., (2014), *Bağımsız Denetimde İç Kontrol Ve İç Denetimin Rolü*, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.

Irmak R., Kurnaz G., Çağlayan, B., Bal, B., (2002), *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri*, Ankara, Şafak Matbaacılık.

İbiş, C., Çatıkkaş, Ö., (2012), “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bir Bakış*”, Sayıştay Dergisi, Sayı:85, Nisan-Haziran.

Kalenderoğlu, M., (2014), *Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi*, 16. Baskı, Agon Kitabevi.

Kandemir C., (2010), *Muhasebe Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Rolü*, Çukurova Üniversitesi ,Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Doktora Tezi), Adana.

Karakaya M., (1994), *Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi*, Ankara.

Kaval H., (2005), *Muhasebe Denetimi*, 1.Baskı, Gazi Kitabevi.

Kepekçi, C. (1998), *Bağımsız Denetim*, 3.Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi

Keskin, S., (2014), *Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Isparta.

Kirik, Z. (2007), *Muhasebede Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

Kula, V., Kaynar, B, ve Keskinöylü, M. (2008), *Hileli Finansal Raporlama Yaklaşımlarını Belirleyen Teşvikler/Baskılar Ve Fırsatlar*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 25, 63-82.

Küçük, İ., (2008), *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Küçüksavaş N., (2006), *Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları*, 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.

Lazol, İ., Çabuk, A., (2005), *Mali Tablolar Analizi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2004), *Denetim İlke ve Esasları, Hesap Uzmanları Derneği Yayını*, 3. Baskı, İstanbul.

Okay, Ş., (2011), *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.

Özkul, F., Özdemir, Z., (2011), *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*, Beta Yayınları, İstanbul.

Pehlivanlı, D., (2011), *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama*, Beta Yayınları, İstanbul.

Saçaklı, Y. (2011), *Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye'deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.

Saygın, Ö. (2013), *Vergi Uyum ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*, Anadolu Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Eskişehir.

Savaş S. vd., (2002), *Veri Madenciliği ve Türkiye'de Uygulama Örnekleri*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, ss.1-23, İstanbul.

Sonsuzoğlu E., (1996), *Vergi Kaçakçılığı*, Vergi Sorunları Dergisi, Ankara,

SPK Tebliğ, Seri XI No:22, 19.Kısım, Madde 466 ve 473.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Seri X, No: 22 Tebliği'nin Madde 4.

Süer, A.Z. (2004), *Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri*, İstanbul: İSMIMO Yayınları.

Şaan, A. (2008), *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

Şimşek, E.E. (2001), *Türk Vergi Hukukunda Muhasebe Hileleri*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Taşkıran N., (1995), *Kaçakçılık Suçunun Tarifi*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 83, Ankara.

Tecim, B.A., (2008), *Kayıt dışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2009), *Vergi Denetimi*, Ankara: Seçkin Kitabevi

Terzi, S., (2012), *Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:54 (Nisan).

TMS 8, *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde, Değişiklikler Ve Hatalar*.

Toroslu, M.V.,(2012), *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi*, 1.Baskı, İstanbul, Seçkin Yayıncılık.

Turan, K.A., (2008), *Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Meslek Mensuplarının Rolü Ve Önemi*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Tüm K., *Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma*, Mustafa Kemal Üniversitesi.

Yalkın, Y.K., (2001), *Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 12.Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi.

Yıldırım, H. ve İnel, M.N. (2012). *Muhasebe Denetiminde Örneklem Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme*, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt XXXII, Sayı I, 261-276.

<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, 15.02.2016.

http://www.istatistikanaliz.com/kruskal_wallish_testi.asp, 20.07.2017.

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, 20.07.2017.

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=178> , 20.07.2017.

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59770bebbc9931.54405474 , 20.07.2017.





MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN VERGİ BOYUTU İLE İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ANKET FORMU

Değerli Meslek Mensubu,

Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yüksek Lisans Programı çerçevesinde yürütülen “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Boyutu ile İncelenmesi” isimli yüksek lisans tezi kapsamında yapılmakta olup ilgili ankete verilen cevaplar izininiz dışında hiçbir üçüncü şahıs ve kurumlara verilmeyecek, sadece toplu değerlendirme sonuçları tez kapsamında yayınlanacaktır.

Değerli zamanınızı ayırarak ankete ve çalışmaya yapmış olduğunuz katkıdan dolayı çok teşekkür eder çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Doç. Dr. Vesile ÖMÜRBEK
Süleyman Demirel Üniversitesi
İşletme Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

Özlem DURGUNBÖCÜ
Süleyman Demirel Üniversitesi İşletme Bölümü
Yüksek Lisans Öğrencisi Tel: 05354146439

I. MESLEK MENSUBU İLE İLGİLİ DEMOGRAFİK BİLGİLER

1. Cinsiyetiniz ☐ Erkek ☐ Kadın
2. Yaşınız ☐ 20-30 ☐ 31-40 ☐ 41-50 ☐ 51 ve üzeri
3. Öğrenim Durumunuz?
☐ Lise ☐ Yüksekokul ☐ Lisans ☐ Lisansüstü ☐ Diğer
4. Mesleki Unvanınız?
☐ Serbest Muhasebeci ☐ Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ☐ Yeminli Mali Müşavir
5. Muhasebe mesleğini kaç yıldır yapmaktasınız?.....
6. Çalıştırdığınız eleman sayısı kaçtır?.....
7. Çalışanlarınızın öğrenim durumu nedir?
☐ İlköğretim ☐ Lise ☐ Yüksekokul ☐ Lisans ☐ Lisansüstü ☐ Diğer
8. Müşteri sayınız kaçtır?
☐ 25 ve daha az ☐ 26 – 35 ☐ 36 – 45 ☐ 46 – 55 ☐ 56 ve üstü

II. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ, HATA VE HİLE İLE İLGİLİ OLAYLAR VE KARŞILAŞTIKLARI DURUMLAR İLE İLGİLİ SORULAR

9. Muhasebe meslek mensuplarına göre aşağıda bulunan hata nedenlerini önem derecesine göre sıralayınız.

	1. Hiç Önemli Değil 4.Önemli	2. Az Önemli 5. Çok Önemli	3. Orta Dereceli Önemli
a	Bilgisizlik		
b	Tecrübesizlik		
c	Dikkatsizlik		
d	Özen Göstermemek		
e	İş Yoğunluğu		

10. Muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları hataları karşılaştıra sıklığına göre sıralayınız.

	1. Hiç	2. Nadiren	3. Ara sıra	4. Sık sık	5. Çok sık
a	Matematik Hataları				
b	Kayıt hataları				
c	Nakil hataları				
d	Unutma ve tekrarlama hataları				
e	Bilanço hataları				

11. Meslek mensubu olarak vergi kaçırma eğiliminde olan mükelleflerin en fazla başvurdukları hile yöntemlerini karşılaşma sıklığına göre sıralayınız.

1. Hiç 2. Nadiren 3. Ara sıra 4. Sık sık 5. Çok sık
- a Hesap ve muhasebe hileleri yapmak
- b Uydurma hesaplar açmak
- c Çift defter kullanmak
- d Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak
- e Defterleri belgeleri ve kayıtları yok etmek
- f Fatura vermemek ve almamak
- g İşlemlerin kayıt dışı kalmasını sağlamak
- h Bilançonun maskelenmesi

12. Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesini sağlayan nedenleri karşılaşma sıklığına göre sıralayınız.

1. Hiç	2. Nadiren	3. Ara sıra	4. Sık sık	5. Çok sık	
a	Kredi kuruluşlarında daha fazla kredi almak				
b	Hisselerinin fiyatını arttırmak				
c	İşletmenin imajını kuvvetlendirmek				
d	Vergi ödeme arzusu				
e	Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek				

13. Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha kötü gösterilmesini sağlayan nedenleri karşılaşma sıklığına göre sıralayınız.

1. Hiç	2. Nadiren	3. Ara sıra	4. Sık sık	5. Çok sık	
a	Daha az kar payı dağıtmak				
b	Hisselerin borsa fiyatını düşürerek spekülasyon yaratmak				
c	Daha az vergi ödemek				
d	İşletmenin alacakları ile daha avantajlı anlaşmalar yapmak				
e	Ayrılmak isteyen ortaklardan veya ölen ortakların mirasçılarından ortaklık paylarının ucuza alınmasını sağlamak				

14. Meydana gelen hatalarda hata payı oranını belirtiniz.

%.....Şahsımdan Kaynaklanıyor

%.....Çalışanlarımdan Kaynaklanıyor

%.....Mükelleften Kaynaklanıyor

Bu bölümde muhasebe meslek mensubu olarak muhasebe hata ve hilelerine ilişkin görüşlerinizi öğrenmek amacıyla çeşitli sorular verilmiştir. Lütfen bu soruları kendi düşünceleriniz doğrultusunda; **1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum**, seçeneklerinden birine (X) koyarak cevaplandırınız.

SORU NO	SORULAR	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
15.	Meslek hayatım boyunca mali tablolarda, tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlemler yaptığım olmuştur.					
16.	Muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalar ile karşılaştığım olmuştur.					
17.	İşlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılırken, işlemin ait olduğu hesaba değil de başka hesaba kaydedilmesi durumuyla dönem dönem karşılaştığım olmuştur.					
18.	Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığım olmuştur.					
19.	İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptığım olmuştur.					
20.	İşletmelerde amortisman, yeniden değerlendirme, yatırım indirimi, istisna ve muafiyet gibi işlemlerin doğru hesaplanmasında sıkıntılar yaşanmaktadır.					
21.	Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hata riskini artırmaktadır.					
22.	Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur.					
23.	Dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığım olmuştur.					
24.	Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladığım olmuştur.					
25.	Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşterilerim olmuştur.					
26.	Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur.					
27.	Gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşterilerim olmuştur.					
28.	Gelir ve giderlerdeki tahakkuk etme esasının yanlış kullanılması sonucu bilanço karını yüksek veya düşük gösterilmesini isteyen müşterilerim oldu.					
29.	Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmamı isteyen müşterilerim olmuştur.					
30.	Bazı müşterilerimin az vergi ödeme taleplerini karşılamam istendiğinde iş kaybetme korkumdan dolayı etik davranmadığım oldu.					
31.	Dostluk ve arkadaşlık ilişkilerimizden dolayı bazı mükelleflerimin kayıtlarını tutarken etik davranmıyorum.					

SORU NO	SORULAR	Kesimlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesimlikle Katılıyorum
---------	---------	-------------------------	--------------	------------	-------------	------------------------

32.	Ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.					
33.	Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığım oldu.					
34.	Vergi kaçakçılığı genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapılmaktadır.					
35.	Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir.					
36.	Yasaları ve kamu çıkarlarını, müşteri çıkarlarından üstün tutmak en önemli görevimdir.					
37.	Ülkemizde ki vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkilidir.					
38.	Meslek mensupları kamunun vergi denetim unsurlarındandır.					
39.	Ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterlidir.					
40.	Mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmaması önemli bir etkindir.					
41.	Denetim sıklığı artıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar.					
42.	Meslek mensupları işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
43.	Meslek mensupları yapmış oldukları finansal denetimler neticesinde işletmelerin daha şeffaf mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
44.	Meslek mensupları işletmenin iç denetim sürecini değerlendirerek finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
45.	Meslek mensupları işletmelerin dönem sonu işlemlerinin mali mevzuata göre yapılıp yapılmadığını denetleyerek vergi kaybının önlenmesini sağlar.					
46.	Meslek mensupları işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü vardır.					
47.	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarından yardım beklemektedir.					
48.	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.					
49.	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi, muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir.					
50.	Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır.					

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Özlem DURGUNBÖCÜ

Doğum Yeri ve Yılı : Antalya- 07.09.1991

Medeni Hali : Bekar

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi İşletme Bölümü
Anadolu Üniversitesi Kamu Yönetimi Bölümü

Yüksek Lisans Öğrenimi : Süleyman Demirel Üniversitesi

Yabancı Dil ve Düzeyi :

1 . İngilizce :