

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ  
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN MESLEK AHLAKI ÇERÇEVESİNDE  
DEĞERLENDİRİLMESİ: ADANA İLİNDE MUHASEBE MESLEK  
MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Hüseyin GEÇİCİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**ADANA / 2020**

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ  
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN MESLEK AHLAKI ÇERÇEVESİNDE  
DEĞERLENDİRİLMESİ: ADANA İLİNDE MUHASEBE MESLEK  
MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Hüseyin GEÇİCİ**

**Danışman: Doç. Dr. Koray TUAN**

**Jüri Üyesi: Prof. Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ**

**Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi İlker KEFE**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**ADANA / 2020**

## ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. .... / .... / 2020

Hüseyin GEÇİCİ

## ÖZET

### MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN MESLEK AHLAKI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ: ADANA İLİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Hüseyin GEÇİCİ

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Koray TUAN

Temmuz 2020, 109 sayfa

Muhasebe meslek mensupları, karar alıcılara ihtiyaç duydukları finansal nitelikteki bilgileri sağlarken, toplum çıkarlarını gözeterik hareket etmek durumundadırlar. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarından mesleğin yürütülebilmesinde istenilen bilgi ve tecrübe kadar etik davranışlarda bulunmaları da beklenmektedir. Yanıltıcı finansal raporlamaların neden olacağı olası olumsuzlukları engelleyebilmek ve bu sayede sermaye piyasalarının etkin işleyişini koruyabilmek için muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlamada yanlışlıklara yol açan hata ve hile konusundaki tutum ve davranışlarının tespit edilmesi ve bu davranışların meslek ahlakı çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlamada yanlışlıklara yol açan hata ve hile konusundaki tutum ve davranışlarının meslek ahlakı çerçevesinde değerlendirilmesini yapmak ve konuya ilişkin gösterilen mesleki algıların muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektir. Araştırma verileri, Adana ilinde faaliyet gösteren 331 muhasebe meslek mensuplarından anket yöntemiyle toplanmıştır. Araştırmanın bulguları, muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeylerinin demografik özelliklerden etkilendiğine işaret etmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, muhasebe hatası, muhasebe hilesi, meslek ahlakı.

**ABSTRACT****EVALUATION OF ACCOUNTING ERRORS AND FRAUDS IN  
PROFESSIONAL ETHICS FRAMEWORK: A RESEARCH ON ACCOUNTING  
PROFESSIONALS IN ADANA****Hüseyin GEÇİCİ****Master Thesis, Department of Business Administration****Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Koray TUAN****July 2020, 109 pages**

Professional accountants are obliged to act in the interests of the society while providing financial information to decision makers. In addition, professional accountants are expected to behave ethically as well as the knowledge and experience required in the conduct of the profession. In order to prevent possible negativities caused by misleading financial reporting and thus to protect the effective functioning of capital markets, the attitudes and behaviors of professional accountants about errors and frauds that lead to inaccuracies in financial reporting should be determined and evaluated within the framework of professional ethics.

In this context, the purpose of the study is to evaluate the attitudes and behaviors of professional accountants, which lead to inaccuracies in financial reporting, within the framework of professional ethics and to determine whether the professional perceptions shown on the subject differ according to the demographic characteristics of professional accountants. The research data were collected through a survey method from 331 professional accountants operating in Adana. The findings of the research indicate that the level of participation of professional accountants in judgments related to error-fraud and professional ethics in accounting is affected by demographic characteristics.

**Keywords:** Accounting, accounting error, accounting fraud, professional ethics.

## ÖN SÖZ

İşletmelerde kurulan muhasebe bilgi sistemi ve bu sistemin uygulayıcıları olan muhasebe meslek mensupları, karar alıcılara geçmişe yönelik sağlıklı, tam ve doğru bilgiler sağlamasının yanı sıra, oluşan bu verilerle geleceğe yönelik stratejik planların hazırlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Muhasebenin bu görevini etkili bir şekilde yerine getirebilmesinin ilk şartı; mesleğinin gerekliliklerini bilen, iyi eğitim almış muhasebe meslek mensuplarının varlığıdır. Bu yüzyıl başında muhasebe meslek mensuplarının da dahil olduğu ve sermaye piyasalarının ciddi zararlar gördüğü birtakım skandallar meydana gelmiştir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının mesleğin gerekliliklerini yerine getirebilmesi için yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması kadar mesleğin gerektirdiği etik kurallara uygun davranışlarda bulunmaları da önemi hale gelmiştir. Son yıllarda muhasebe alanında hata, hile ve meslek ahlakı kavramlarına ilişkin konuların öne çıktığı görülmektedir.

Muhasebede hata, hile ve meslek ahlakı kavramlarının ele alındığı bu tez çalışmamı başından sonuna kadar destekleyen saygıdeğer Hocam Doç. Dr. Koray TUAN'a, zorlu ve sıkıntılı geçen bu süreçte her zaman yanımda olan eşim Afra Aybike GEÇİCİ'ye, OĞUZ ve GEÇİCİ ailesine sevgi, saygı ve teşekkürlerimi sunuyorum.

Hüseyin GEÇİCİ

Adana 2020

## İÇİNDEKİLER

|                               | Sayfa      |
|-------------------------------|------------|
| <b>ÖZET</b> .....             | <b>iv</b>  |
| <b>ABSTRACT</b> .....         | <b>v</b>   |
| <b>ÖN SÖZ</b> .....           | <b>vi</b>  |
| <b>KISALTMALAR</b> .....      | <b>xi</b>  |
| <b>TABLolar LİSTESİ</b> ..... | <b>xii</b> |
| <b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> ..... | <b>xiv</b> |

## BÖLÜM I

### GİRİŞ

|                               |   |
|-------------------------------|---|
| 1.1. Problem .....            | 1 |
| 1.2. Araştırmanın Amacı ..... | 3 |
| 1.3. Araştırmanın Önemi ..... | 3 |
| 1.4. Sınırlılıklar .....      | 4 |
| 1.5. Bölümlerin Planı .....   | 4 |

## BÖLÜM II

### MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK ETİĞİ

|                                                         |    |
|---------------------------------------------------------|----|
| 2.1. Muhasebenin Tanımı .....                           | 6  |
| 2.2. Muhasebenin Amacı .....                            | 7  |
| 2.2.1. Faydalı Bilgi Sağlama .....                      | 8  |
| 2.2.2. Nakit Akışı Tahminlerini Sağlama .....           | 8  |
| 2.2.3. Varlıklara İlişkin Bilgi Sağlama .....           | 9  |
| 2.2.4. Finansal Değerlemeye İlişkin Bilgi Sağlama ..... | 9  |
| 2.3. Muhasebenin Önemi .....                            | 9  |
| 2.4. Muhasebenin Temel Kavramları .....                 | 11 |
| 2.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı .....                  | 12 |
| 2.4.2. Kişilik Kavramı .....                            | 12 |
| 2.4.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı .....             | 12 |
| 2.4.4. Dönemsellik Kavramı .....                        | 13 |
| 2.4.5. Parayla Ölçülme Kavramı .....                    | 13 |

|                                                                    |    |
|--------------------------------------------------------------------|----|
| 2.4.6. Maliyet Esası Kavramı .....                                 | 13 |
| 2.4.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı .....                  | 13 |
| 2.4.8. Tutarlılık Kavramı .....                                    | 14 |
| 2.4.9. Tam Açıklama Kavramı .....                                  | 14 |
| 2.4.10. İhtiyatlılık Kavramı .....                                 | 14 |
| 2.4.11. Önemlilik Kavramı .....                                    | 14 |
| 2.4.12. Özün Önceliği Kavramı .....                                | 15 |
| 2.5. Muhasebede Etik .....                                         | 15 |
| 2.5.1. Teleolojik Yaklaşım                                         |    |
| 2.5.1.1. Bireyci Yaklaşım .....                                    | 15 |
| 2.5.1.2. Yararlı Olma Yaklaşımı .....                              | 16 |
| 2.5.2. Deontolojik Yaklaşım .....                                  | 16 |
| 2.5.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı .....                            | 17 |
| 2.5.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım .....                                  | 17 |
| 2.6. Muhasebede Meslek Etiği .....                                 | 18 |
| 2.7. Dünyada Muhasebe Meslek Etiği ile İlgili Yaklaşımlar .....    | 20 |
| 2.8. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği ile İlgili Yaklaşımlar ..... | 24 |

### **BÖLÜM III**

#### **MUHASEBEDE HATA VE HİLE KAVRAMLARI**

|                                              |    |
|----------------------------------------------|----|
| 3.1. Muhasebede Hata Kavramı .....           | 32 |
| 3.1.1. Muhasebe Hatalarının Nedenleri .....  | 32 |
| 3.1.1.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik .....  | 32 |
| 3.1.1.2. İhmal ve Dikkatsizlik .....         | 33 |
| 3.1.2. Muhasebede Hata Çeşitleri .....       | 33 |
| 3.1.2.1. Kayıt Hataları .....                | 34 |
| 3.1.2.2. Matematik Hataları .....            | 35 |
| 3.1.2.3. Unutma ve Tekrarlama Hataları ..... | 36 |
| 3.1.2.4. Devir Hataları .....                | 37 |
| 3.1.2.5. Bilanço Hataları .....              | 37 |
| 3.2. Muhasebede Hile Kavramı .....           | 38 |
| 3.2.1. Hile Kavramı ve Tanımı .....          | 38 |
| 3.2.2. Muhasebede Hilenin Nedenleri .....    | 39 |

|                                                                     |    |
|---------------------------------------------------------------------|----|
| 3.2.3. Muhasebede Hile Çeşitleri .....                              | 42 |
| 3.2.3.1. Varlıkların Kötüye Kullanımı .....                         | 42 |
| 3.2.3.2. Yolsuzluk .....                                            | 43 |
| 3.2.3.3. Hileli Finansal Raporlama .....                            | 44 |
| 3.2.4. Hile Grupları .....                                          | 46 |
| 3.2.4.1. Çalışan Hileleri .....                                     | 47 |
| 3.2.4.2. Yönetim Hileleri .....                                     | 47 |
| 3.2.4.3. Yatırım Hileleri .....                                     | 49 |
| 3.2.4.4. Satıcı Hileleri .....                                      | 50 |
| 3.2.4.5. Müşteri Hileleri .....                                     | 51 |
| 3.2.5. Hile Belirtileri .....                                       | 52 |
| 3.2.5.1. Hilekâr Analizi .....                                      | 52 |
| 3.2.5.2. Kırmızı Bayraklar .....                                    | 53 |
| 3.2.5.2.1. Kırmızı Bayrakların Sınıflandırması .....                | 54 |
| 3.2.5.2.2. Faaliyetlerin Yürütülmesi İle İlgili Anormallikler ..... | 55 |
| 3.2.5.2.3. Yönetim Özellikleri İle İlgili Anormallikler .....       | 56 |
| 3.2.5.2.4. Örgüt Yapısı ile İlgili Anormallikler .....              | 57 |
| 3.2.6. Muhasebede Hile Örneği: Enron Olayı .....                    | 59 |
| 3.2.6.1. Enron Şirketi Hakkında Genel Bilgiler .....                | 59 |
| 3.2.6.1.1. Enron Skandalı .....                                     | 59 |
| 3.2.6.1.2. Skandala Giden Yol - Enron' Un Yaklaşımı .....           | 59 |
| 3.2.6.1.3. Skandala Giden Yol – Bağımsız Denetimler .....           | 60 |
| 3.2.6.2. Skandalın Etkileri .....                                   | 61 |
| 3.2.7. Muhasebe Hata ve Hilelerini Önleme .....                     | 62 |
| 3.2.7.1. Bağımsız Denetim .....                                     | 62 |
| 3.2.7.2. İç Denetim .....                                           | 62 |
| 3.2.7.3. İç Kontrol .....                                           | 63 |
| 3.2.7.4. Eğitim İle Önleme .....                                    | 63 |
| 3.2.7.5. İlk Değerlendirme .....                                    | 64 |
| 3.2.7.6. Veri Madenciliği .....                                     | 64 |

## BÖLÜM IV

### MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBEDE HATA, HİLE VE MESLEK AHLAKI KONULARINA İLİŞKİN GÖSTERDİĞİ MESLEK ALGISININ TESPİTİNE YÖNELİK ADANA İLİNDE ARAŞTIRMA

|                                                                                                                                              |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.1. Literatür Taraması .....                                                                                                                | 66 |
| 4.2. Araştırmanın Amacı ve Hipotezleri .....                                                                                                 | 70 |
| 4.3. Araştırmanın Yöntemi .....                                                                                                              | 71 |
| 4.4. Araştırmanın Örneklemi .....                                                                                                            | 72 |
| 4.5. Verilerin Analizi .....                                                                                                                 | 73 |
| 4.6. Araştırma Bulguları .....                                                                                                               | 74 |
| 4.6.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri .....                                                                                           | 74 |
| 4.6.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebede Hata, Hile ve Meslek<br>Ahlakına İlişkin Meslek Algıları Ölçeğine Ait Analiz Sonuçları ..... | 81 |

## BÖLÜM V

### SONUÇ VE ÖNERİLER

|                |     |
|----------------|-----|
| KAYNAKÇA ..... | 100 |
| EKLER .....    | 105 |
| ÖZGEÇMİŞ ..... | 109 |

**KISALTMALAR**

- SM:** Serbest Muhasebeci  
**SMMM:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
**CEO:** İcra Kurulu Başkanı  
**BDDK:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu  
**TMSF:** Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu  
**SPSS:** Sosyal Bilimler İçin İstatistiksel Paket  
**TDK:** Türk Dil Kurumu  
**TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları  
**UMS:** Uluslararası Muhasebe Standartları  
**SAS:** Denetim Standartlarına İlişkin Açıklamalar  
**KGK:** Kamu Gözetim Kurumu  
**KDV:** Katma Değer Vergisi  
**TL:** Türk Lirası  
**VUK:** Vergi Usul Kanunu  
**ACFE:** Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği  
**SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu  
**YMM:** Yeminli Mali Müşavir  
**A.Ş:** Anonim Şirket  
**AICPA:** Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü  
**IDEA:** Uluslararası Veri Şifreleme Algoritması  
**IIA:** Uluslararası İç Denetçiler Örgütü  
**IFAC:** Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu  
**YY:** Yüzyıl  
**TMUDESK:** Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu  
**TMSK:** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu  
**TÜDESK:** Türkiye Denetim Standartları Kurulu

## TABLOLAR LİSTESİ

|                                                                                                                                                                                                                                                                   | Sayfa |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| <b>Tablo 1.</b> Varlıkların Kötüye Kullanımı Hile Çeşitleri .....                                                                                                                                                                                                 | 43    |
| <b>Tablo 2.</b> Ahlaki Olmayan Davranışlar Hile Çeşitleri.....                                                                                                                                                                                                    | 44    |
| <b>Tablo 3.</b> Finansal Tablo Hile Çeşitleri .....                                                                                                                                                                                                               | 45    |
| <b>Tablo 4.</b> Hile Çeşitleri .....                                                                                                                                                                                                                              | 46    |
| <b>Tablo 5.</b> İşletme Satıcıları, Tedarikçileri ve Yüklenicileri Tarafından Yapılan Hileler                                                                                                                                                                     | 51    |
| <b>Tablo 6.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algıları Ölçeğine Bakış Açılarına<br>İlişkin Verilerin Dağılımına Ait Normallik Testi Sonuçları .....                                                                                                        | 81    |
| <b>Tablo 7.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algıları Ölçeğine Bakış Açılarına<br>İlişkin Betimsel Bulgular.....                                                                                                                                          | 82    |
| <b>Tablo 8.</b> Katılımcıların Muhasebe Meslek Algıları Alt Boyutlarına Ait Güvenilirlik<br>Analizleri .....                                                                                                                                                      | 83    |
| <b>Tablo 9.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Cinsiyetlerine Göre<br>Değişimini Gösteren Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları.....                                                                                                              | 84    |
| <b>Tablo 10.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Mesleki Unvan<br>Gruplarına Göre Değişimini Gösteren Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları                                                                                                        | 85    |
| <b>Tablo 11.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Yaş Gruplarına Göre<br>Değişimini Gösteren Anova Testi Sonuçları .....                                                                                                                          | 86    |
| <b>Tablo 12.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Eğitim Durumuna Göre<br>Değişimini Gösteren Anova Testi Sonuçları .....                                                                                                                         | 88    |
| <b>Tablo 13.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Çalıştırılan Kişi Sayısı<br>Gruplarına Göre Değişimini Gösteren Anova Testi Sonuçları.....                                                                                                      | 89    |
| <b>Tablo 14.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Mükellef Sayısı<br>Gruplarına Göre Değişimini Gösteren Anova Testi Sonuçları.....                                                                                                               | 91    |
| <b>Tablo 15.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Bağlı Olunan Odanın<br>Hata, Hile ve Meslek Etiği Üzerine Çalışmalarının Olması Durumuna Göre<br>Değişimini Gösteren Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları .....                                  | 92    |
| <b>Tablo 16.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Bağlı Olunan Odanın<br>Hata Hile ve Meslek Etiği Üzerine Vakalarda Gerekli Kuralları İvedi Biçimde<br>Uygulaması Durumuna Göre Değişimini Gösteren Bağımsız Örneklem T-testi<br>Sonuçları ..... | 94    |

|                                                                                                                                                       |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Tablo 17.</b> Muhasebe Hataları, Muhasebe Hileleri ve Meslek Ahlakı Ölçeklerinin<br>Birbirleri Arasındaki İlişkiyi Gösteren Analiz Sonuçları ..... | 95 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|



## ŞEKİLLER LİSTESİ

|                                                                                                                                                                                               | Sayfa |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Şekil 1. Tez planı.....                                                                                                                                                                       | 5     |
| Şekil 2. Mesleki hile çeşitleri .....                                                                                                                                                         | 42    |
| Şekil 3. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları.....                                                                                                                                  | 74    |
| Şekil 4. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Dağılımları.....                                                                                                                                  | 75    |
| Şekil 5. Katılımcıların Mesleki Unvanlarına Göre Dağılımları .....                                                                                                                            | 75    |
| Şekil 6. Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımları.....                                                                                                                              | 76    |
| Şekil 7. Muhasebe meslek mensuplarının çalıştırdığı kişi sayısına göre dağılımları.....                                                                                                       | 76    |
| Şekil 8. Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısına göre dağılımları.....                                                                                                                | 77    |
| Şekil 9. Bağlı olunan odanın hata, hile ve meslek etiği üzerine çalışmalarına göre<br>muhasebe meslek mensuplarının dağılımları.....                                                          | 77    |
| Şekil 10. Bağlı olunan odanın hata, hile ve meslek etiği üzerine olan vakalarda gerekli<br>kuralları ivedi biçimde uygulaması durumuna göre muhasebe meslek<br>mensuplarının dağılımları..... | 78    |
| Şekil 11. Muhasebe meslek mensuplarının muhasebede yapılan hatanın nedeni<br>düşüncesine göre dağılımları .....                                                                               | 79    |
| Şekil 12. Muhasebe meslek mensuplarının finansal tablolarda hata ve hilelerin<br>önlenmesi için kullanılan en önemli araç düşüncesine göre dağılımları .....                                  | 80    |
| Şekil 13. Muhasebe meslek mensuplarının finansal tablolarda hatanın kaynağına göre<br>dağılımları.....                                                                                        | 80    |

# BÖLÜM I

## GİRİŞ

Belirsiz piyasa koşulları içerisinde faaliyetlerini sürdüren ve rekabet avantajı sağlayarak başarılı olmak isteyen işletmelerin zamanlı ve doğru kararlara olan gereksinimleri artarken, diğer taraftan işletmeler tarafından karar alıcılara sunulan bilgilerin güvenilir olma olasılıkları azalmaktadır. Bilgi kullanıcıları, sunulan finansal bilgiler ışığında kendi çıkarları doğrultusunda kararlar vermek istemektedirler. Amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmek için ise karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir ve geçerli olmayan bilgi, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını engelleyerek bilgi kullanıcılarına, işletmelere ve topluma zarar verebilmektedir.

Muhasebe meslek mensupları, karar alıcılara ihtiyaç duydukları finansal nitelikteki bilgileri sağlarken, toplum çıkarlarını gözeterek hareket etmek durumundadırlar. Ancak, muhasebe meslek mensuplarının üretmiş olduğu finansal nitelikteki bilgiler; bilgi eksikliği, tecrübesizlik, dikkatsizlik gibi durumların neden olduğu muhasebe hataları veya etik dışı eylemlerle ortaya çıkan muhasebe hileleri sonucunda yanıltıcı olabilmektedir.

Bu çerçevede, toplumsal sorumluluğu bulunan muhasebe meslek mensuplarından mesleğin yürütülebilmesinde istenilen bilgi ve tecrübe kadar etik davranışlarda bulunmaları da beklenmektedir. Çünkü alınacak kararlarda gereksinim duyulan finansal bilgilerin kalitesinin muhasebe meslek mensuplarının hata ve/veya hileler karşısında sergileyecekleri tutum ve davranışlardan etkilenmesi olasıdır.

### 1.1. Problem

Ticari faaliyetlerin genişlemesi ile birlikte artan rekabet baskısı, teknoloji alanında ortaya çıkan yenilikler ve hızla değişen müşteri tercihleri gibi faktörlerin neden olduğu zorluklarla, ancak doğru ve zamanlı ekonomik kararlar alabilen işletmeler başa çıkabilmektedir. Bu nedenle, günümüz ticaret hayatında amaçlara uygun ve tutarlı kararlar alabilmek, işletmeler için hayati bir önem taşımaktadır. Bu noktada iyi işleyen bir muhasebe bilgi sistemi, karar alıcılara ihtiyaç duydukları finansal nitelikteki bilgileri sağlayan kritik bir iletişim aracı olarak değer görmektedir. Çünkü karar alıcıların, doğru ekonomik kararlar verebilmesi; kuşkusuz, karar sürecinde kullanılacak mevcut bilginin

güvenilirliğine ve geçerliliğine bağlıdır. Aksi takdirde, geçerli ve doğru olmayan bilgilere dayanılarak alınacak kararlar, kaynakların etkin ve verimli olmayan bir şekilde kullanımına yol açarak ve mikro düzeyde işletmelere, makro düzeyde ise ülke ekonomilerine ciddi zararlar verebilmektedir.

İçerisinde bulunduğumuz bilgi ve teknoloji çağında, işletmelerin sürdürülebilirliklerini korumak için güvenilir ve geçerli finansal raporların üretilmesinden muhasebe meslek mensupları sorumludurlar. Kaliteli finansal raporların üretilmesi için meslek mensuplarının bilgi ve tecrübesi kadar etik kurallara yaklaşım biçimleri de oldukça etkin bir rol oynayabilmektedir. Finansal raporlardaki yanlışlıklar, hata ve/veya hileden kaynaklı olabilmektedir. Muhasebe hataları bilgisizlik, dikkatsizlik ve tecrübesizlik gibi durumların neden olduğu meslek mensuplarının kasıtlı olmayan davranışları sonucu meydana gelirken; muhasebe hileleri, meslek mensuplarının meslek etiği dışına çıkarak kasıtlı olarak yapılan davranışları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. İster hata isterse hile kaynaklı olsun, her iki durumda da karar alıcılara sunulan finansal raporlar yanıltıcı olacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının, başta işletme sahip ve ortakları olmak üzere alacaklılara, çalışanlara, tedarikçilere, düzenleyici otoritelere ve genel olarak kamuya karşı yükümlülükleri mevcuttur. Bu nedenle, meslek mensuplarından mesleğin icabı gereği etik davranışları beklenmektedir. Ancak, yaşanan muhasebe skandalları meslek mensuplarının etik dışı davranışlara başvurabildiklerini göstermektedir. Bu çerçevede, yanıltıcı finansal raporlamaların neden olacağı olası olumsuzlukları engelleyebilmek ve bu sayede sermaye piyasalarının etkin işleyişini koruyabilmek için muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlamada yanlışlıklara yol açan hata ve hile konusundaki tutum ve davranışlarının tespit edilmesi ve bu davranışların meslek ahlakı çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda çalışmanın araştırma sorusu şu şekilde belirlenmiştir:

*“Muhasebe meslek mensupları, mesleğin gerekliliklerini yerine getirirken muhasebe hata ve/veya hilelerine karşı nasıl bir tutum ve davranış göstermektedirler ve bu tutum ve davranışlar meslek mensubunun demografik özelliklerine göre farklılık göstermekte midir?”*

## 1.2. Araştırmanın Amacı

Sermaye piyasalarının sağlıklı işleyişi için temel girdi olan kaliteli finansal raporlamanın muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu mesleki bilgi ve tecrübeden etkilenmesi kadar mesleğin gerektirdiği etik kurallara da uygun davranışlarda bulunmalarından etkilenmesi muhtemeldir. Bu çerçevede çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlamada yanlışlıklara yol açan hata ve hile konusundaki tutum ve davranışlarının meslek ahlakı çerçevesinde değerlendirilmesini yapmak ve konuya ilişkin gösterilen mesleki algıların muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektir.

## 1.3. Araştırmanın Önemi

Muhasebe bilgi sisteminin sağladığı finansal nitelikteki bilgiler, işletme içerisinde “işletme için” ve işletme dışında ise “işletme hakkında” stratejik kararlar alan birçok kesim tarafından kullanılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının işlevi bu açıdan değerlendirildiğinde, meslek mensupları tarafından üretilen finansal nitelikteki bilgilerin belirli kişi ve kesimlerin değil, kamunun çıkarlarını koruyup gözetmesi gerekmektedir. Bu yüzden, muhasebe meslek mensuplarının tarafsız ve dürüst bir şekilde etik ilkelere bağlı kalması oldukça önem arz eden bir konudur. Zira geçmişte yaşanan ve karar alıcılara ciddi zararlar veren muhasebe temelli skandalların nedenleri arasında muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışları yer almaktadır. Özellikle 2000’li yılların başında ortaya çıkan şirket iflaslarının ardından muhasebe mesleğinde etik konusu yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanmıştır. Çünkü kaliteli bir finansal raporlama sürecinde, muhasebe meslek mensubunun yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması kadar etik ilkelere karşı göstereceği tutum ve davranışlar da etkin bir rol oynamaktadır. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarının mesleğin yürütülmesinde karşılaşılabilecekleri hata ve/veya hile eylemlerine karşı tutum ve davranışlarının tespit edilmesi ve uygulamada ortaya çıkan zayıf noktaların belirlenerek gerekli düzenlemelerin yapılması, iyi işleyen finansal raporlama sürecinin elde edilebilmesi için önem arz eden bir konudur.

#### 1.4. Sınırlılıklar

Çalışmanın bir takım kısıtları mevcuttur. Bunlardan ilki, araştırma evreninin büyüklüğü nedeniyle çalışmanın sadece Adana İlinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile sınırlı tutulmasıdır.

Bir diğer kısıt ise, çalışmada kullanılan yöntemdir. Verilerin elde edilebilmesi için anket yöntemine başvurulmuştur. Anket sorularının cevaplanmasında katılımcıların görüş ve düşüncelerini samimi ve gerçekçi olarak ifade ettikleri kabul edilmiştir.

Son olarak, muhasebe meslek mensuplarının iş yoğunluklarını gerekçe göstererek, araştırmaya katılım göstermede isteksiz davranmaları nedeniyle, araştırmanın sonuçlarının araştırmaya katılan meslek mensuplarından elde edilen veriler ile sınırlı kalmasıdır.

#### 1.5. Bölümlerin Planı

Bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümü olan giriş bölümünü izleyen iki bölümünde konunun teorik altyapısının oluşturulmasına yönelik kavramsal çerçeve çizilmiştir. Dördüncü bölümde, çalışmanın amacı doğrultusunda yürütülen araştırma yer almaktadır. Son bölüm ise, araştırma bulgularının değerlendirildiği ve önerilerin sunulduğu bölümdür.

Çalışmanın birinci bölümünde, konunun kapsamına ilişkin kısa bir giriş yapılmıştır. Daha sonra çalışmanın problemi ortaya konulmuş ve çalışmanın önemi vurgulanmıştır. Çalışmanın yürütülmesinde tespit edilen sınırlılıklar belirlenmiş ve tez planı hakkında bilgi verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde öncelikle muhasebe kavramının genel çerçevesi aktarılmıştır. Ayrıca muhasebe mesleğine yön veren düzenlemelere ve çalışmanın önemli bir boyutunu oluşturan meslek etiği kavramına yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, muhasebe hataları ve hatalara neden olan faktörler hakkında bilgiler verilmektedir. Ayrıca, muhasebede hile kavramı açıklanmış ve muhasebede hile çeşitlerine değinilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, çalışmanın amacına yönelik teorik çerçeve çizildikten sonra konuya ilişkin önceki çalışmalar irdelenmiş ve yapılan literatür çalışması sonucunda çalışmada kullanılan anket soru formu oluşturulmuştur. Çalışmanın metodolojisi, araştırmanın kapsamı, verilerin analizi ve elde edilen bulgular yine bu bölümde yer almaktadır.

Beşinci bölüm ise, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirildiği ve bu değerlendirme sonucunda ulaşılan sonuç ve önerilerin ortaya konulduğu bölümdür.

Tez çalışmasının planı aşağıdaki Şekil 1’de sunulmuştur.



Şekil 1. Tez planı.

## BÖLÜM II

### MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK ETİĞİ

Çalışmanın bu bölümünde muhasebenin amacı ve önemi, muhasebe ile ilgili yaklaşımlar ve temel kavramları ele alınacaktır.

#### 2.1.Muhasebenin Tanımı

Muhasebe, paraya dayalı işler ve bunlara bağlı olayların finansal olarak belirtilerek kayıt altına alınması, gruplandırılması, ortaya çıkan sonuçların kısaca raporlanması ve bu raporların analiz edilmesi yöntemidir.

Bu yaklaşıma göre muhasebe işi başta kamu kurumlarına olmak üzere işyeri sahiplerine ve onların yönetiminde görevli kişilere, bu alanlarda sermaye ortaya koyanlara, tüketici konumundaki kişilere, emekçilere, iş yerlerine finans sağlayan kurumlara, ihtiyaç duyulan verileri sağlıklı bir şekilde arz eden bir iş koludur (Akkılıç, 2015, s. 3).

Teknik bir terim olarak kullanılan muhasebe Arapçadaki “hesaplama” kelimesinden gelmektedir. Türk Dil Kurumunun (TDK) sözlüğünde “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesap işlerinin yürütüldüğü yer” anlamlarıyla açıklanmıştır (Okay, 2011, s. 3).

Bir meslek olarak muhasebe, bir işletmede var olan veya kazançla ortaya çıkan finansal gelirleri bir araya getiren, onları kayıt altına alan, gruplandıran, rapor adı verilen yazılı belge ile özetleyen ve bu raporlardan birtakım sonuçlar çıkarıp ilgi duyan kişilere reel bilgiler sunan bir sayısal değerler sistemidir (Ergin, 2005, s.16. Okay, 2011, s. 3).

Muhasebe ile üç farklı alanda hizmet verilmektedir:

1. Defter Tutma
2. Asıl Muhasebe
3. Kayıtların Denetimi ve Onayı

Defter Tutma (Book-keeping) hizmeti; finansal olayların tespit edilmesi, işlevlerine göre gruplandırılması ve kayıt altına alınması işlerini içerir.

Asıl Muhasebe (Accounting); analiz, özet hâlinde ifade etme, raporlama ve veri sunma eylemlerini gerçekleştirir.

Kayıtların Denetimi ve Onayı; kayıt altına alınanlar ve bu kayıtlardan hareketle oluşturulan raporları (Bilanço-Gelir Tablosu) ulaştırmakla görevli olanlarca kamu çalışanları ya da bağımsız bilirkişilerce kontrol edilir ve tasdiklenir. Yapılan kontrol ve tasdik etmenin sebebi, kayıt altına almakla vazifeli çalışanların ve işyerinin muhasebe sistemi ile alakalı olarak ilgili şahısların menfaatleri açısından hesap verebilmelerine olanak hazırlamaktır.

Muhasebe, işyeriyle alakası olan bütün birey ve kurumlara gerek duydukları finansal nitelikli veriler ortaya koyup bu verileri tutanaklar yardımıyla ilgisi olanlara arz edilirken aynı anda maddi toplumsal ve teknolojik iş sahalarındaki yeniliklerin sonucunda ortaya konan verilerin kapsam alanını açmakta ve özelliklerini değiştirmektedir (Okay, 2011, s. 3).

Farklı bir ifadeyle Sevilengül (2011)'ün bakışına göre, bir işletmenin ekonomik kaynaklarının meydana getirilmesi, ondan faydalanma şekli, ekonomik yönden durumunu izah eden verileri oluşturan ve ilgi duyan kişilere arz eden, ayrıca yapılan işlerin sonucunda ekonomik kaynaklarda ortaya çıkan artışları ya da eksilişleri gösteren bir veri yöntemidir.

Muhasebeci, bir iş yerinde finansal hareketleri kayıt altına alan, gruplandıran, tahliller yapan, kısaca ifade eden, sonuçlar çıkaran, bulduğu sonuçları ilgi alanına girenlere sunma işini yapan kişidir. Muhasebeci bununla birlikte, işi yönetenleri uzaktan izlemekle, hesap tutma yollarını meydana getirmekle, kontrol için veri ortaya koymakla, finansal raporları planlamakla, beyan belgeleri oluşturmakla, hesap planları yapmakla, vergi ödemelerine dair işleri gerçekleştirmekle, yöneticilerin gerekli gördüğü hususi raporları oluşturmakla görevli kişi olarak ifade edilmektedir (Akalin, 2017, s. 3).

## **2.2.Muhasebenin Amacı**

Muhasebenin amaçlarının neler olduğunun saptanmasında, oluşturulan finansal tabloların ne tür kullanıcılara veri aktarımı yapması gerektiği, bu kişilerin muhasebe verilerini ne tür bir amaçla kullanacağı, finansal verilerin ne zaman ve hangi detaylara göre arz edileceği konuları çok fazla değer arz etmektedir (Anuk, 2015, s. 5).

### 2.2.1.Faydalı Bilgi Sağlama

İşletme, insanların gerek duyduğu şeyleri gidermek amacıyla ürün ve iş üreten bir oluşumdur. İşletmenin oluşturulduğu anda anapara ile meydana getirilmesi ve anaparanın maddi karşılığını para olarak belirten bir bilançoyu elinde bulundurması lazımdır. İşletmenin oluşturulma kademelerinden sonra elde etme, ürün geliştirme ve satış teknikleri birimi kurulmalıdır. Ama bu birimlerin çalışmalarının başarısını ölçmek için finansal veriler ortaya konması lazımdır. Eğer bunu gerçekleştirecek bir birim olmazsa o işletmenin var oluş amacı da söz konusu olamaz. İşte bir işletmenin finansal durumunu ölçme ve verileri ortaya koyma işi muhasebe tarafından gerçekleştirilir. Bir iş yerinin verimli ve kâr elde ederek çalışmalarını sürdürebilmesi elde bulunan gelirinin, borçlarının ve alacaklarının düzenli bir biçimde izlenmesi ve kontrol altında olması gerekir. Bunların hepsinin rakamlarla belirtilmesi ve değerlendirilmeye alınması muhasebe birimini uygulayan muhasebeci tarafından yapılır (Anuk, 2015, s. 5).

Hesap uzmanlarınca düzenlenen finansal tablolar ve raporlar iş yerlerinin ve ekonomik çalışmaların sürdürülmesinde sınırlı olan kaynaklardan yararlanma süresinde akla ters olmayan tercihlerin yapılmasında kullanılır. Muhasebeci bir taraftan da iş yerlerinin devlete verdiği vergileri hesaplayan ilk insandır.

Muhasebecinin ilk fonksiyonu vergilerin eksiksiz hesaplanması ve ödeme yapılmasıdır. Bu yüzden mali düzenlemeler ne kadar düzgün olursa olsun muhasebe işini yapanları yetkin olmayan bir sosyal oluşumda vergiden sağlanan para akışını çoğaltmak ve sağlıklı işleyen mali bir düzene sahip olmak pek kolay değildir. Bu saptamaya kanıt olarak, ilgili kanunun yürürlüğe girmesiyle beraber artış gösteren vergi kazançları gösterilir (Aydın, 2001, s. 110).

Muhasebeye dair bilgilerin asıl gayesini ekonomiyle ilgili karar alınmasında faydalı verileri sunmak olduğu belirtilmiştir.

### 2.2.2.Nakit Akışı Tahminlerini Sağlama

Şirketi idarecileri, aldıkları kararların işletmenin geleceğindeki nakit para hareketlerinde meydana getirdiği etkilere dair verilere ihtiyaç duyar. İdare mekanizmasında etkili bir denetleme yetkisini elinde bulunduran hisse senedi sahipleri ise idarenin değişken olmayan etkinliğini sorguya çekmede, analiz etmede kendilerine destek sağlayacak verilere ihtiyaç duyarlar.

Yine işletmede pay sahibi olanlar ile şirkete nakit para desteği sağlayanlar ise, işletmenin gelecekteki vaziyeti, yapılacak nakit destekleri ve para dağıtımına imkân sağlayacak finansal başarının gerçekleşme olasılığını öngörmeye kendilerine katkı sağlayacak somut verilere gereksinim duyarlar.

İşletmelerin kazanç gücünü takdir etmek için yönetici eylemlerinin sonuçlarının tahmin edilmesi gerekir.

Şirketlerin gelir düzeyinin değerini belirlemek amacıyla çalışmalarının sonuçları tahmin edilmelidir. Bu yüzden şirketin geçen zaman dilimindeki çalışmalarını yazılı olarak sunmak tek başına yetmez.

Daha önceden belirlenmiş olan kararlara bağlı olarak ortaya çıkan verileri tahmin etmek amacıyla ileriye dönük somut veriler de sunulmalıdır.

### **2.2.3.Varlıklara İlişkin Bilgi Sağlama**

Yazılı olarak sunulan muhasebe bildirimlerinin yardımıyla şirket çalışmalarının verileri açıklanacaktır. Şirketlerin çalışma dönemi süresindeki bütün işleri, hazırlanan finansal veri tabloları ve finansal yazılı bildirimler (raporlar) yardımıyla ortaya konur.

### **2.2.4.Finansal Değerlemeye İlişkin Bilgi Sağlama**

Muhasebede meydana getirilen verilerin bir hedefi de taşınabilir mala sahip olanlar ile taşınabilir mal alma düşüncesini taşıyanların, bir şirketin taşınabilir mallarına sahip olma arzusunda olanların ya da satmayı düşünenlerin ya da bir süre daha elinde bulundurmaya hedefleyenlerin gereksinim duydukları bilgileri elde etmek olduğu belirtilir.

İleri dönük finansal planlama olarak düşünülen yatırım, ileri bir zamanda daha çok peşin gelir kazanmak amacıyla mevcut birikimi harcamayı içinde bulunan zamanda yapmaktan vazgeçmektir. Her türlü yatırımda daha çok kesin gelire kavuşma umudu vardır. Ama kimi zaman kazanç söz konusu olmayacağı gibi eldeki mevcut birikimi yitirmek de yani zarar etmek de ihtimal dâhilindedir ve bunun gerçekleşmiş örnekleri vardır.

## **2.3. Muhasebenin Önemi**

Bir şirket için muhasebe iş yönetiminin doğru ve etkili gerçekleştirilmesi bakımın önem arz eder. Bu bakımdan şirketlerin hepsi; genel ve özel kurumlar ile kamu

kurumlarının muhasebeye gereksinimi vardır. Bütün kuruluşların mal varlığı yönünden geleceği ile ilgili doğru kararlar belirleyebilmesi adına şirketlerin içinde bulunduğu hâlin nasıl oluşu net olarak bilinmelidir.

İş yapan kurumların kendilerine ait özel işlemlerini kontrol etme ve bir düzene koyma için şirketin ileri dönük olarak karşı karşıya kalabileceği sorunları önceden tahmin edebilme, dikkate alınması gerekli olası durumlar sadece muhasebenin sağladığı olanaklar ile mümkün olur. Bu durumla ilintili olarak şirketlerdeki idarecinin isabetli kararlara imza atabilmesi muhasebenin kendine sağladığı reel ve doğruluğundan emin olan raporlarla mümkündür. Çalışmaların verimli ve sorunlu sürdüğünü bildiren asıl veriler, genel muhasebe kanalından aktarılan somut veriler aracılığıyla gerçekleşir. Şirkete sahip olan kişi, muhasebe kaynağından aldığı verileri çözümler ve onlardan ulaştığı yorumlarla işle ilgili sağlıklı bilgileri elde eder.

Şirketler çalışmalarına devam etmek için oluşum safhalarından itibaren değişik mallara sahip olur. Muhasebe aynı anda bu malların maddi bakımdan muhafazasını ve kayda geçirilerek belirlenmesini yapar. Şayet bir şirkette malların yazılı bir kayıt belgesi bulunmuyorsa o şirketin mal varlığı düzeyi, mallardaki artma veya eksilme belirlenemez. Şirketlerin mal varlıkları her daim hırsızlık, zarar görme veya dikkatsiz kullanım gibi durumlarla karşılaşabilmektedir. Şirket idare birimi bu olumsuz durumları engellemek amacıyla denetim mekanizmasını aktif hâle getirmelidir. Şirketin sahibi olduğu mal varlığı muhasebe yardımıyla koruma altına alınır.

Muhasebe, ancak vergi kanunlarının uygulanmasını sağlayacak biçimde düzenlenmemelidir. Kimi kurumlar muhasebeden yalnız vergi toplamak için yararlanabilmektedir. Muhasebenin yalnız vergi toplamak için kullanılması, şirketler bakımından ileriye dönük olumsuz durumlara yol açacaktır. Çünkü muhasebe, şirketin geleceğine dönük olarak da hizmet sunmaktadır ve şirket idaresinin planlanması ve denetimine müsait, şirketin finansal durum tespiti ve değerlendirilmesinde gerekli doğru verileri her daim sunabilecek imkânlarla sahiptir.

Genel anlamıyla konu irdelendiği zaman şirketlerin varlık sebepleri sağlam ve sağlıklı bir muhasebe mekanizmasına bağlıdır. Duruma bu noktandan bakıldığı zaman, muhasebe mekanizmasının, şirketlerin vazgeçilmez faktörleri arasında yer aldığı açıkça ifade edilebilir.

Muhasebe sistemleri yalnız şirket idarecilerine veri sunmakla vazifeli değildir. Muhasebe sistemi bundan başka şirkete sahip olan kişilere, finansla ilgili olan

kurumlara, tüketici olarak görülen topluma ve kamu kuruluşlarına karşı da gerek sosyal yönden gerekse de yasal bakımdan bazı şeylerle yükümlüdür.

Muhasebe sisteminde sunulan verilerin; yatırım yapma durumunda bulunan şirket ortakları, finansal (ekonomik) problemleri çözümlemekle görevli bilirkişiler, çalışan kişiler ve kanuni görevini yapmayı sürdüren kuruluşlar ile de paylaşılması zorunludur.

Muhasebe, şirket idarecilerinin, orada çalışan kişilerin, hissedarlarının, şirkete borç veren kişilerin, yatırım yapan kişilerin, devleti yönetenlerin ve halkın bilgi bakımından aydınlatılması amacıyla şirketin anapara ve peşin para hareketliliğinin sezon bitişlerinde, şirketin o sezondaki hareketlerinin sonucunu gösteren bilançosunu, kazanç göstergesini, ticareti yapılan varlıkların finansal tutarını, kaynak para akış göstergesini, peşin para hareket tablosunu yapar ve bunları yazılı bir dosya hâlinde takdim eder (Çaldağ, 2007, s. 363). Bu nedenle fazlasıyla merak edilen ve önemli bir bilim koludur.

Muhasebe sosyal yönden de ayrı bir değere sahiptir. Muhasebenin hizmet sunduğu kolların değişik beklentileri ve muhasebeye dair malumatların değişik karar süreçlerinde yararlanılmasıyla muhasebeye toplumsal manalar da yüklenmiştir. Bu hususiyetinden ötürü toplumsal bilinç anlayışındaki ilerlemelerle topluma daha net, sağlam bilgi ve verilerin ortaya konması ve takdim edilmesinin bir kural olarak belirlenmesine katkı yapar. Bu özelliğinden dolayı muhasebe maddi, toplumsal fonksiyonlarıyla beraber toplumsal sorumluluk bilinciyle görevini yerine getirmiş olacaktır (Anuk, 2015, s. 7).

#### **2.4.Muhasebenin Temel Kavramları**

Muhasebeye temel teşkil eden 12 kavram, pratikte şirketler için muhasebeye fayda getirmesi ve sıhhatli, mantıklı ve mukayese edilebilir veriyi, malumatı, veri yorumlayıcılara arz etmesine imkân vermesi bakımından önemlidir.

Muhasebenin söz konusu 12 temel kavramı şu şekilde sıralanır (Akdoğan ve Tenker, 2010, s. 50);

- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Kişilik Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,

- Dönemsellik Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı- Tutarlılık Kavramı,
- Tam Açıklama Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,
- Önemlilik Kavramı,
- Özün Önceliği Kavramı.

#### **2.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı**

Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin vazifesini yerine getirmede mesuliyetlerini tespit etmekte, muhasebenin hedefini, sınırlarını, anlamını ve konumunu işaret etmektedir. Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin vazifesini yerine getirmek hususunda mesuliyetlerini tespit etmekte, muhasebenin gayesini, ilgi alanını ve konumunu işaret etmektedir. Muhasebeci vazifesini yaparken doğru, objektif ve hakikate ters düşmeyen veri aktarmalı, muhasebe pratiklerinin gerçekleştirilmesinde ve finansal göstergelerin tertip edilmesinde ve arz edilmesinde bütün toplumun menfaatleri göz önünde bulundurulmalıdır (Tetik, 1997, s. 167). Sosyal sorumluluk kavramı geri plana atılırsa daha sonra gelecek kavramlar ve kurallar dinamikliğini ve manasını yitirmektedir (Sevilengül, 2011, s. 54).

#### **2.4.2. Kişilik Kavramı**

Kişilik kavramı, şirketin idarecilerinden, şirketi elinde bulunduranlardan, şirket emekçilerinden, bunlarının dışındaki birey ve kuruluşlarından başka bir şahsiyette bulunduğunu saptamakta ve şirket tüm çalışmalarını bu bireyler adına yapılmasını ve mesuliyetler almasını öngörmektedir (Tetik, 1997, s. 168).

#### **2.4.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı**

İşletmenin sürekliliği kavramı, şirketin yapılanma anlaşmasında ters bir durum meydana gelmedikçe şirketlerin varlığının devam edeceğini belirtmektedir. Bu kavrama değer verilmezse kazançlar ve masraflar mukayese edilip kârı belirleme yerine, mal

varlığını tasfiye ederi ile fiyatlandırıp satın alma fiyatı ile karşılaştırarak kazancı saptama gibi bir uygulamaya neden olmaktadır (Sevilengül, 2011, s. 55).

#### **2.4.4. Dönemsellik Kavramı**

Dönemsellik kavramı, şirketin sonsuz olduğu düşünülen ömrünün, belirli sezonlara bölünmesi ve her sezon ortaya çıkan hareket dökümlerinin öteki sezonlardan değişik bir biçimde belirlenmesini açıklamaktadır. Toplum kazanç, gelir ve kazançların, maliyet, masraf ve kayıplar ile beraber ele alınıp mukayese edilmesi, kazanç ve masrafların tahakkuka göre muhasebe sistemine aktarılması ve kavramın bir sonucudur. Şayet bu kavram, şirketler tarafından uygulanabilirliğini yitirmiş ve gündemden düşmüşse finansal göstergelerin dipnotlarında gösterilmektedir (Elitaş, 2014, s. 151).

#### **2.4.5. Parayla Ölçülme Kavramı**

Parayla ölçülme kavramı, şirketlerdeki çalışmaların ölçülüp belirtilmesinde müşterek değer biriminin millî para türüyle aksettirilmesidir (Sevilengül,2011, s.59). Millî para türü Türkiye’de Türk lirası, AB ülkelerinde Euro, ABD’de ise Dolar’dır. Paranın zamanla farklılık göstermediği, değişken olmadığı düşünülür. Buna bağlı olarak uygulamalar gerçekleştikleri döneme ait para birimiyle muhasebe kaydına geçirilir. Parada zamanla meydana gelen değişimler şirketlerin elinin altında bulundurduğu malların değişik kıymetlerdeki para türü ile paha biçilmesine yol açmakta ve şirketlerin hazırlamış bulunduğu ekonomik gösterge tablolarına olumsuz açılardan etki yapmaktadır (Okay, 2011, s. 13).

#### **2.4.6. Maliyet Esası Kavramı**

Maliyet esası kavramı, kayıt esnasında malların ekonomik bedellerinin açığa çıkarılmasında etki yapar. Şirket tarafından mal ve işlerin muhasebe sistemine geçirilmesi ve sahip olma bedellerinin dikkate alınmasının gerekli olduğu ifade edilmektedir (Akalin, 2017, s. 5).

#### **2.4.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı**

Bu kavram, muhasebe tutanaklarındaki bilgilerin doğruları aktaran kanıtların, yöntemine göre tertiplenmiş tarafsız verilere dayandırılması ve muhasebe bilgilerine esas alınacak yolların belirlenmesinde objektif ve peşin fikirsiz hareket edilmesi

zorunluluğunu dile getirir. Bir şirketin malları ile gelirlerindeki farklılıklar ve bu farklılıkların kazanç, masraf ve öz gelirleri üstündeki tesirlerinin belirlenmesi nesnel vesikalara dayandırılmalıdır. Muhasebe uygulamalarının üzerine kurulacağı makbuzlar, fişler, ödeme talimatları gibi objektif verilerden meydana gelir (Okay, 2011, s. 13).

Muhasebe tutanaklarının asıl halini yansıtan ve metoduna müsait olarak düzenlenmiş tutanaklarla ilişkilendirilmesi ve tutanaklara geçecek yolların saptanmasında peşin fikirsiz ve objektif davranılmasının zorunlu olduğu ifade edilmektedir (Tetik, 1997, s. 168).

#### **2.4.8. Tutarlılık Kavramı**

Muhasebe pratikleri için belirlenen, finansal göstergelerin tertiplenmesi ve arz edilmesi için şirketçe benimsenmiş kurallar, prensipler ve tatbikatlarda peşinden gelen sezonlarda farklılığa gidilmeden uygulanmaya konmasıdır (Sevilengül, 2011, s. 165).

#### **2.4.9. Tam Açıklama Kavramı**

Tam açıklama kavramı, finansal veri tablosundan faydalanacak olanlar ve işletmelerin sağlıklı kararlar almalarına yardım edecek miktarda, net ve anlaşılır olmasıdır. Mesela, şirket daha evvel gerçekleştirmiş olduğu metotta farklılığa gittiğinde, tam açıklama kavramı gereğince finansal tablo ile kaynak bilgilerinde not düşülmesi lazımdır.

#### **2.4.10. İhtiyatlılık Kavramı**

Muhasebe işlerinde uyanık olunması, objektif bir yorumlamayla şirketin karşılaşılabileceği zarara uğrama tehlikesinin göz önünde bulundurulması gerektiği ifade edilmektedir. Bir kazancın elde edilmesinin ardından şirketin kazançlarına dahil edilirken, masraf ve gelir kaybının netleşmese de açığa çıktıklarında şirketin sonuç hesaplamalarında harcamalara ve zararlara katılır, şirketin elde ettiği kazançtan çıkarılır (Sevilengül, 2011, s. 165).

#### **2.4.11. Önemlilik Kavramı**

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya finanslar hareketin kısmen ağırlık ve kıymetinin finansal gösterge tablolarına göre davranılarak meydana konacak yorumları

veya kabul edilen yargılara tesir edebilecek seviyede olmasını belirtmektedir (Tetik,1997, s. 168).

#### **2.4.12. Özün Önceliği Kavramı**

İşletmelerin muhasebeye tesir yapmasında ve yorumların gerçek olmasında, finansal özellikleri ve işletmede ifade ettiği realitelerin dikkate alınmasının gerekliliği izah edilmektedir.

### **2.5. Muhasebede Etik**

Muhasebe meslek ahlakına dönük metot bakış biçimleri deontolojik ve teleolojik bakış biçimi olarak iki ayrı bakış biçimiyle izah edilmek istenmiştir. Modern ahlak kuramları iki fikir okulu üzerine kuruludur. Bu okullar (ekoller) deontolojik ve teleolojik okullardır (Okay, 2011, s. 36).

#### **2.5.1.Teleolojik Yaklaşım**

Teleolojik bakış biçimi yarar / harcamalar toplamı mukayesesi ile karar almada en fazla yararı elde edecek alternatifin doğruluğu kuralını ölçü almaktır. Teleolojik bakış biçimi, bireysel bakış biçimi ve faydalılık bakış biçimi olarak iki kola ayrılır (Okay, 2011, s. 38).

##### **2.5.1.1.Bireyci Yaklaşım**

Hem ahlaki hem de psikolojik bir kavram olan bireysellik aynı anda bencil / egoizm olarak da tarif edildiğinden bireysel bakış biçimi bencil bakış biçimi olarak da isimlendirilebilir (Kozak ve Nergiz, 2012, s. 40).

Egoizme (bencil bakış biçimine) göre bireyler, kendilerine ileri dönük zaman dilimlerden en yüksek yararı temin edecek duruma, hesaba göre bir karara varırlar. Bu eylem biçiminde önemli olan husus, bireyin kendisi için yararlı-zararlı yorumlamasında kendisine en yüksek yararı sağlayacak olan sonuçtur. Her birey, kendi kişisel menfaatlerini öne çıkarma dürtüsüyle eylemde bulundukça genel insanların menfaatleri de ön plana çıkacaktır. Bu da bir şekilde ilerleme, kalkınma, gelişme anlamına gelmektedir. Oysaki bakış biçimi doğruluk, realistik gibi kavramlar üstüne eklendiğinde asıl manasına ulaşacaktır. Söz konusu bakış biçimi ile ilgili olarak ileri

sürülen öteki fikirlere göre ise bireysel yararın, bireysel menfaat durumuna gelmesi nedeniyle uygulamada sapmaların meydana geldiği düşüncesi savunulmaktadır (Selimoğlu, 1997, s. 148).

### 2.5.1.2. Yararlı Olma Yaklaşımı

Muhasebecilerin en iyi bildiği kavram, denkliktir. Aktif-pasif, yani varlık-kaynak dengesi, muhasebecilerin elde ettikleri ilk bilgiler arasında yer alır. Faydalılık fikri bir ahlakî denklik metodu biçiminde kavrandığında en doğru şekilde öğrenilir. Sözü edilen denge niteliği olumsuz neticelerle karşılaşılması durumunda olumlu neticeleri bularak denge kurma sürecidir.

Bu manada da sadece en güzel uygulamayla gözlemlenerek en verimli denge elde edilebilir (Hummels, 1998, s. 1408).

Faydalı olma bakış açısında birçok kişiye en üst faydayı sağlayacak yargının en isabetli yargı olduğu konusunda fikir birliği vardır. En başta kesin yargının tesir altına alacakları açısından ihtimaller değerlendirilir. Bundan sonra söz konusu kişiler arasındaki çoğunluğu oluşturan tarafa en üst keyfi ve faydayı temin edecek eylem biçimi asıl uygulama olarak kabul edilir. Gerçekte uygulamaya konan eylemde bunların saptanması fazlasıyla zordur. Bu yüzden bu kavramların olabildiğinde açıkça anlaşılabilir duruma dönüştürülmesinde lazımdır (Korucu, 2018, s. 35-36).

### 2.5.2. Deontolojik Yaklaşım

Deontoloji, gerçekleşmesi lazım olanı gerçekleşmesini temin etme bilimidir. Yunanca deon (vazife) ve logos (bilim) sözcüklerinden türetilmiştir. Deontoloji, matematik gibi mukayese edilebilir bilimler arasında yer almaz. Deontoloji bilimi, kapsadığı alan yönüyle sınırlanamayan ve zaman içerisinde hareketsiz olmayan değerleri kapsar. Bu yüzden Fransa’da Muhasebe Uzmanlığı Meslek Birliğinin Yüksek Konseyi’nin bu meslekle alakalı vazifeleri ortaya koyduğu yasal tasarıda şu ifade yer almaktadır. “Sadece yazılı kurallar özel hâllerin hepsini kapsayabilir, yasal kurallarda bulunan kısıtlamalar hatta kanunun yetersiz kalması etik ve meslekî bir duyarlılığın her şeyden daha önemli bir konumda olduğuna dikkat çekmektedir (Kotar, 1997, s. 9).

Bu düşünce yaklaşımı muhasebedeki organizasyonların çoğuna kaynak olarak kabul edilmektedir. Muhasebe mesleğinde vazife şuuru, bir kontrol görevlisinin, denetmenin şirket çalışmasını sürdürebileceğine dönük kuruntularını bütün devlet

menfaatlerinin üstünde görmesi yanlışlığının sonucunu yansıtmaktadır (Türk, 2004, s. 60).

Deontolojik bakış biçimi de iki ayrı grupta değerlendirilebilir. Bunlar Etik ve Haklar Yaklaşımı ile Eşitlikçi Yaklaşım biçimidir.

#### **2.5.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı**

Kişilerin, karar verme gücü, saklılık, emniyet, ilerleme, kanun yapma gibi hakları ve hürriyetlerinin olduğu tezi üstüne oturtulmuş bir bakış açısıdır ve bunların meslek temsilcilerinin görüşlerinde gözden kaçmayacak farklılıklar olduğu göz önünde bulundurulmalıdır. Bir mesleğe ait olanları meslek ahlakını ilgilendiren bir hususta bir karar verilirken halkın arasındaki öteki bireylerin haklarına zarar vermemeye dikkat ederek davranmalıdır (Okay,2011, s. 37).

Güncel muhasebe pratiklerinin dayandığı ekonomik ve etik düşünce insan fıtratı ve ilerlemesinin kişisel haklar fikriyle örtüşmektedir. Haklar ve adalet kuramlarının yarı bağımsızlık ve serbest çekişmecilik nitelikleri kontrolcü özgürlüğüne dair fikirlerimizi içine almaktadır. Yine benzer biçimde haklar kuramının yarı bağımsızlık ve serbest çekişmecilik nitelikleri şirket sahipleri ve idarecileri arasında gerginlik ve çekişmenin şirketin varlığını sürdürmesinin asıl konusu olduğuna dair ara buluculuk kuramını meydana getiren hipotezin açığa çıkmasına zemin hazırlamıştır (Türk, 2004, s.61).

#### **2.5.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım**

Eşitlikçi yaklaşım, bireylerin birbirine denkliliğini, çalışmaya ve bireylere karşı adaletli ve yansız olunmasını kural olarak benimsemiştir. Bu yaklaşımı dikkate alan meslek birimleri bu üç noktayı asıl kural olarak aşağıdaki ölçüleri uygulamaya koymuşlardır:

- Tüm muhasebe meslek üyeleri sahip oldukları haklar bakımından denk ve adaletli hareketi hak etmektedir. Bu meslek grubunda yer alanlar sadece sahip oldukları uzmanlık kursları, becerileri ve ihtisasları sonucunda yüklendikleri vazife bakımından değişikliklere sahip olurlar.
- Meslek birlikleri kendilerinin emri altında iş üreten meslek üyeleri arasında meslek ahlakını gözeterek adaletli davranışlar göstermelidir.

- Eşitlikçi yaklaşım, bireylerin arasında denk olma taraftarı olduğu gibi yansız bir tutum sergileme taraftarıdır. Muhasebe mesleğinin temsilcilerinin bu meslekle örtüşmeyen hareketler sergilemeleri yüzünden meslek ahlakını çığnemeleri söz konusu olursa öncelikle gösterilen davranışın kasıtlı mı yoksa istenmeden mi gerçekleştirildiği araştırılmalı, art niyetli olarak yapıldıysa ceza uygulanmalıdır (Anuk, 2015, s. 22).
- Eşitlikçi yaklaşım, kanuni düzenlemelerin meslek teşkilatı ve alakalı müessese esasında tutulması gerektiğini savunmaktadır. Bu yaklaşım, hem faydalı olma yaklaşım biçimindeki karışık hesaplamaların meydana getirdiği çetinliklerden hem de kişisel yaklaşımdaki bireysel menfaat analiziyle doğan problemlerin giderilmesini temin etmiştir. Meslek teşkilatına bir konuda bir düşünce belirleme adımlarında karşı karşıya kalınan menfaat çekişmeleri veya kararsızlıklardan doğan sorunların giderilmesi için elle tutulabilir kriterler toplamı olarak eşitlikçi yaklaşım tavsiye edilmektedir (Selimoğlu, 1997, s.149).

## 2.6. Muhasebede Meslek Etiği

Gerçek ve sağlam bilginin takdim edilmesini temin edecek olan, meslek çalışanın etik anlayışıdır. Malumatı arz eden meslek çalışanı olduğuna göre onun sergileyeceği etik ya da etik dışı davranış ve tavır bilgiden yararlanacak olanların alacakları karar üzerinde pozitif veya negatif etki yapacaktır (Uyar, 2010, s. 1).

Muhasebecilerin yerine getirdikleri etkinlikler ve aldıkları kararlar kişileri, şirketleri ve başka kuruluşları büyük miktarda etkiler. Bir muhasebe meslek çalışanın çalışmaları ve kararları, bir işletmenin ortaklarına yapılacak pay dağıtımını, yeni bir atılım için yatırılacak miktarı, özel bir üretimin başarılı ya da başarısızlığını ve bu iş için devlete verilecek vergi oranında değişiklikler meydana getirebilir (Larson, 1995, s. 4-5).

Bilhassa muhasebe meslek çalışanlarının oluşturdukları belgelerin sonuçlarında direk ve dolaylı yollardan etki altında kalanların çok geniş çevrelerden olması, oluşturulan belgelerin ülke genelinde ömür süren kişilerin ekonomik kalkınmalarına tesir etmesi, muhasebe işinde çalışanların meslek ahlakına bakış açılarında daha özenli bir tavır ve duruş takip etmelerini zorunlu kılmaktadır (Aymankuv ve Sarıoğlu, 2005, s. 125).

Muhasebe mesleğinde çalışanların ahlaki yönden karşı karşıya kaldıkları problemler; değer yargılarında paradoksa düşme, kaidelerde ve kesin yargılarda uyuşamama ve mesleki problemler gibi farklı sorunlarla karşı karşıya kalmalarıdır. Söz konusu problemlerle birlikte muhasebeciler öteki vazifelerini yaparken gerçekleri dile getirmek, meslek ile ilgili işlerinde doğru olmak, istikrarlı ve sağlıklı kararlar almak ile ilgili mesuliyetlerini de ifa etmelidir. İşte bu hususta meslek çalışanları, üzerlerine aldıkları bütün bu mesuliyetleri ve meslekle ilgili vazifelerini yaparlarken ahlaki kaidelerle çatışma durumuna gelebilir, farklı sorunlarla yüz yüze gelebilirler. Meslek üyelerinin ahlaki yönden su yüzüne çıkan problemleri gidermede mesleğin kazandırdığı iş etiği olgusu etkin bir rol üstlenir (Selimoğlu, 1997, s. 3).

Muhasebenin en kayda değer işlevlerinden biri konuyla alakası olan taraflara ve iştirakçilere sağlam ve emin veriler sunmaktır. İlgili kişilere sunulan finansal veriler sağlam ve tartışılmaz olmazsa bu verilerden yararlanan taraflar ve iştirakçiler doğru kararlar alamazlar ve muhasebenin yöntem işlevlerinden istenen yarar sağlanamaz.

Muhasebe mesleğini yapan kişiler, devletten halka, meslek örgütlerinden tüketicilere kadar çok farklı bir çevrede mesuliyetleri olan kişilerdir. Muhasebe mesleği çalışanları elde ettikleri bilgi ve birikimi, ilgili kanunların ve meslek örgütlerinin öngördüğü yasal düzenlemelere göre ilgili taraflara ve iştirakçilere arz etmelidir. Meslek çalışanları bu vazifeleri yaparken ara ara paradoksa düşebilir, kararsızlık yaşayabilirler.

Bunun için ahlaki yasalar bakımından meydana gelen böyle problemleri çözmedeki meslek ahlakı yasaları muhasebeciler için kılavuz olacak niteliklere sahiptir (Uyar, 2005, s. 1).

Muhasebe meslek ahlak yasaları, muhasebe meslek çalışanlarının halk arasındaki değerini de artıracaktır. Meslek ahlak yasaları, meslek ile ilgili alınan kararda tarif edilen meslek ahlakı anlayışını kabul edilen sertifikalı meslek çalışanlarını yükseltecek, mesleğe zarar verecek ve kötüleyecek hareketlere karşı muhafaza edecektir. Meslek ahlak yasaları kapsam alanlarında halk; sertifikalı meslek çalışanlarının ve muhasebe meslek işletmelerinin belli bir kanuni ayarlamadan yararlanarak destek aldıklarını anlayacak, meslek çalışanları için meslek ahlakı yasalarının etik ölçülerinin her şeyden daha önemli olduğunun farkına varacaktır (Okay, 2011, s. 26).

## 2.7.Dünyada Muhasebe Meslek Etiği ile İlgili Yaklaşımlar

Muhasebe uğraşında, meslek ahlakına dönük olarak tertip edilen iki ana uluslararası belge vardır. ABD'deki meslek teşkilatı AICPA'nın belgesi bunlardan biridir. Uluslararası bir teşkilat olan IFAC'ın meslek ahlakı kuralları ise bir diğerini oluşturur (Karacan, 2014, s. 97).

### 2.7.1.AICPA'nın Meslek Etiğine Yönelik Kuralları

Amerika'da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) birimince 1966 senesinde "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlaki Standartları" yazılı bir belge olarak açıklanmıştır. Açıklanan bu standartlar 1988'de Enstitünün Mesleki Davranış Yasası'nda yapılan yeni düzenleme ile yeniden şekillendirilmiştir. Buradaki davranış kuralları, hedeflenen, arzulanan ideal davranışları içine alan ilkeler ve meslek etiğine ters olmayan davranışları ortaya koymaktadır, muhasebe ile ilgilenen bütün meslektaşlar için uyulması gereklidir.

Muhasebe kapsam alanında AICPA, geniş kitlelerin muhasebe gereksinimlerini giderenler için belli ilkeler bütün oluşturma ve bu hususta yaptırımcı olma görevini üzerine alır. Uzman ve yetkin muhasebe düzenlemeleri meslek üyelerinin ahlaki mesuliyetlerinin ilerlemesinde kılavuzluk yapma sorumluluğunu üzerine alır.

ABD'de benzer çalışmaları yapan meslek çalışanları için meydana getirilen bu prensip ve kurallar aşağıda özet olarak sunulmuştur:

### 2.7.2.AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri

- **Sorumluluk:** Meslek çalışanları işlerini yaparken mesleki hassasiyet ve manevi değerleri gözetmek ve korumak zorundadırlar.
- **Kamu Yararı:** Muhasebe işini yapanlar kamunun faydası için görev yapmaları gereklidir ve devlete olan itimadı zedeleyecek hareketleri yapamazlar.
- **Dürüstlük:** Kamu faydasını temin etmeye dönük olarak meslek çalışanları mesleki mesuliyetlerini doğru bir biçimde yapmakla mükelleftirler.
- **Tarafsız ve Bağımsız Olma:** Meslek çalışanları müşterilerine iş yaparken yansız, objektif davranmalı, işini yaptığı şirketle aralarında hiçbir menfaat bağı olmamalıdır.

- **Özenli Çalışma:** Meslek çalışanı vazifesini büyük bir titizlikle yapabilmek için teknik ve etik meslek standartlarını iyice öğrenmeli, kabiliyetini ve yaptığı işin niteliğini ilerletmeye çabalamalıdır. Bunun dışında mesleki mesuliyetlerini belli kurallara bağlı ve sistemli bir çaba göstererek yapmalıdır.
- **Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği:** Meslek çalışanının yapacağı işin içeriği ve özelliği Mesleki Davranış Yasası'nın ilkeleri bölümünde izah edilmiştir. Bu yüzden meslek çalışanları yapılan işin içeriğini ve özelliğini saptamak amacıyla bunları araştırması gerekmektedir.

### 2.7.3.AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları

Mesleki Davranış Yasası'nın 11 kuralı şu şekildedir;

- **Bağımsızlık:** Meslek çalışanı işini yaparken işiyle ilgili işletmeden tümüyle özgür olmalıdır. Kontrolcünün bireysel olarak ve çalışanı olduğu kontrol şirketinin müşterisiyle ekonomik bir bağ kurmuş olması, iş bağlantısı kurması, iş idaresi danışmanlığı yapması ve hukuki bir anlaşmazlık ortaya çıkması özgürlüğe zarar veren öğeler olarak görülür. Kontrol memuru veya muhasebeci kontrol işini yaparken bütünüyle özgür ve rahat olmalıdır.
- **Dürüst ve Tarafsız Olma:** Meslek çalışanı vazifelerini yerine getirirken doğru ve yansız olmalıdır.
- **Genel standartlar:** Bütün üyelerin uymak zorunda olduğu 4 genel standart vardır. Bu standartlar mesleki yeterlilik standardı, mesleki özen standardı, planlama ve denetleme standardı ve yeterli ve geçerli veri standardıdır.
- **Standartlara Uyma:** Topluluğu oluşturan bireyler meslekle ilgili çalışmalarına devam ederken ilgili meslek örgütlerince açıklanmış olan standartlarda olması gerekir.
- **Muhasebe Prensipleri:** Bu prensipler Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulları tarafından yayınlanmış muhasebe standartlarıdır ve bu durum, topluluğu oluşturan her birey için geçerlidir.
- **Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği:** Muhasebeci öğrendiği malumatları müşterinin müsaadesini almadan başkasını söyleyemez. Adliyeden bir davet

alması söz konusu olursa muhasebeci bu daveti kabul etmek zorundadır ve bildiklerini konuyla alakalı mesul kişilere aktarmak zorundadır.

- **Şarta Bağlı Ücret:** Muhasebe işini yapan, hakikatlerin sansasyonel bir duruma dönüştürülmesine dönük olarak kendisine önerilen para vb. türü bir şeyi asla kabul etmemelidir.
- **Uygunsuz Davranışlar:** Doğru olmayan, çarpık tutumlar muhasebe mesleğini ve onun güvenilirliğini zedeleyen tutumlardır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;
  - a- Alıcıya dair kayıt bilgilerinin ve kontrol iş dokümanlarının gizlenip alıcıya iade edilmemesi,
  - b- İşçi çalıştırmada ayrılık meydana getirmek,
  - c- Muhasebe ilke, standart ve yasalarına bağlı kalmamak,
  - d- Ekonomik tabloların hazırlanmasında gevşek tavır sergilemek,
- **Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri:** Meslek çalışanı hatalı ve kandırıcı reklam ve bildirimlerle alıcı toplayamaz. Baskı yaparak, rahatsız ederek ve aldatarak iş yapmak net olarak yasa dışıdır.
- **Komisyon ve Danışma Ücretleri:** Meslek çalışanlarından hiçbirisi bir maddi karşılık ya da eşya vb. için ya da bir meslek mensubu arkadaşına öneri ve reklam için alıcılardan pay ve buna benzer bir karşılık isteğinde bulunamaz.
- **Mesleği İcra Biçimi ve İsim:** Bu ilkeye göre meslek üyesi işini yapmak adına kişi şirketi, basit ortaklık ya da anonim işletme şeklinde örgütlenebilir. Bu süreçte kendine belirlediği için aldatıcı nitelikte olmamalıdır.

Örnek olarak ortaklığı sonra erdirmiş veya ömrünü tamamlamış meşhur bir iştirakçinin adını almak ve onunla işlem yapmak yerinde bir tutum şekli değildir (Uslu, 1998, s. 6).

AICPA haricinde ABD’de muhasebe işinin her dalı için başka başka ve anlamsal değişiklikleri elinde bulunduran meslek ahlakı yasaları bahis konusudur (Selimoğlu, 2001, s. 10).

Ama hem muhasebeciliğin ilerlemesinde yüklendiği vazifeler hem de muhasebe meslek ahlakı yasalarına dair ilk ayarlamaları yerine getirmesi nedeniyle AICPA’nın ahlakî kurallarla ilgili ana belirleyiciliği bulunmaktadır (Karacan, 2014, s. 101).

#### 2.7.4. IFAC’ın Meslek Etiğine Yönelik Kuralları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından “Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları” yazılı olarak açıklanmıştır. 18 bölümden ibaret bu kuralların 7 bölümü muhasebecilerin tamamına, 7 bölümü ise farklı meslek dallarında çalışan muhasebecilere, 4 bölümü de bir yere bağlı olarak çalışan muhasebecilere uygulanabilir (Korucu, 2018, s. 40).

Muhasebecilerin hepsi tarafından uygulamaya konabilecek etik kuralları şunlardır;

- Dürüstlük ve objektiflik,
- Etik kavgalarının analiz edilmesi, mesleki iş yapabilirlik,
- Gizliliği koruma,
- Vergi sistemi.
- Evrensel çalışmalar, yani bir bölgeye ait teknik standartların, ölçülerin ve etik kurallarının önceliği,
- Reklam, tanıtım,
- Mesleğini serbest olarak yürüten muhasebecilerin tabi olacağı etik yasaları şunlardır;
- Bağımsızlık,
- Mesleki yetkinlik ve mesleği muhasebecilik olmayanlardan da faydalanılmasına ilişkin sorumluluklar,
- İş karşılığı alınan bedel ve yüzdelikler,
- Bağımsız olarak yapılan muhasebecilikle uyuşmayan uygulamalar,
- Öteki serbest mesleklerde çalışan muhasebecilerle olan ilişkiler,
- Devlet faydasına olan uygulamalar,
- Reklam ve özendirme.

Bir yere bağlı olarak görev yapan muhasebeciler için uygulanabilecek etik yasaları şu şekilde sıralanabilir: Bağlılık çatışması, meslektaşlara verilen destek, mesleki yetkinlik ve bilgilerin arz edilmesi (Uyar, 2005, s. 3).

## 2.8.Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği ile İlgili Yaklaşımlar

Türkiye’de muhasebe işinde meslek ahlakına ait değerleri meydana getirmek için bilhassa son senelerde kayda değer emeklerin verildiği gözlemlenmektedir. Bununla ilgili, değişik vakitlerde değişik ayarlamalar söz konusudur. Millî seviyede muhasebe ahlakı kaideleri 3568 sayılı yasada, TÜRMOB ve SPK düzenlemelerinde belirtilmiştir. Bu düzenlemeler özet olarak şu şekilde ifade edilebilir.

Maliye Bakanlığınca hazırlanan düzenlemeler Maliye Bakanlığı’nda yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne (MSUGT) göre muhasebe kavramının temel öğeleri 12 ayrı başlıkta bir araya getirilmiştir. Bunlar arasında yer alan sosyal sorumluluk kavramı, objektiflik ve belgeye dayandırma kavramı, tutarlılık kavramı ve tam olarak açık etme kavramı MSUGT yetkilerine göre muhasebe işinde ahlakla ilgili yapılan düzenlemelerdir.

### **Sosyal Sorumluluk Kavramı:**

Bu kavram muhasebenin fonksiyonu yapabilme hususundaki mesuliyetini ifade etmektedir. Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin düzenlemesinde, muhasebe pratiklerinin uygulamaya konmasında ve maddi çizelgelerin hazırlanmasında ve takdim edilmesinde belirli birey ve grupların değil bütün bir cemiyetin menfaatlerinin korunmasında ve buna bağlı olarak veri ortaya konmasında realiteye uygun, objektif ve doğru hareket edilmesinin gerekli olduğunu dile getirir.

### **Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:**

Muhasebe defterleri doğru bilgileri göstermeli, deftere yazılanlar olması gerektiği gibi yazılmış olmalı, tarafsız tutanaklara dayandırılmalı ve muhasebe defterleri esas alınacak yolların belirlenmesinde objektif ve peşin fikirsiz davranılmalıdır.

### **Tutarlılık Kavramı:**

Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamaları adına belirlenen muhasebe siyasetlerinin birbirini takip eden sezonlarda farklılığa gidilmeden işleme konmasının gerekli olduğunun altını çizer. Şirketlerin finansal durumunun, çalışma verimlerinin ve bunlara dair analizlerin mukayese edilebilir olması bu kavramın hedefini oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer eylem ve uygulamalarda, kayıt yöntemleri ile bedel biçme kriterlerinin değiştirilemez olduğunu ve finansal veri tablolarında şekil ve muhteva

bakımından tek sistemi öngörür. Yürürlükte olan gerekçelerin var olduğu durumlarda şirketler, uygulamasını yaptıkları muhasebe siyasetinde değişikliğe gidebilirler. Fakat bu değişikliklerin ve bunların finansal tesirlerinin finansal grafiklerin kaynak notlarında izah edilmesi gereklidir.

### **Tam Açıklama Kavramı:**

Finansal tablolar, bu tablolardan faydalanan işletme ve bireylerin isabetli karar almalarına katkı sağlayacak derecede ehliyetli, net ve anlamca açık olmalıdır. Finansal tablolarda parayla ilgili açıklamaların net olarak izah edilmesinin yanı sıra, saptanacak yargılara tesir edebilecek, olma ihtimali yüksek durumların da belirtilmesi bu kavramın varoluş gereğidir (Uyar, 2005, s. 5).

### **2.9. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**

3568 sayılı yasada meslek çalışanlarının mutlaka dikkat etmesi gerekli olan kaideler açıklanmıştır. Bu kaideler ile muhasebe işini yapma ilkeleri, meslekî itimat ve ahlak hedeflenmiştir. Bu hedefe ulaşmaya yönelik düzenlemeler ise şunlardır:

#### **Unvanların hakka uygun olmayan şekilde kullanılmaması:**

3568 sayılı yasanın 3. maddesi gereğince, yasalara uygun olarak yararlanmaya hakkı olmayanlarca serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanlarının ya da bu unvan veya kavramlarla karışma olasılığı olan ya da bunlara benzer her türlü unvan, ibare veya sembollerin (remiz) kullanılması yasalara uygun değildir.

#### **Mesleğe üye olabilmenin genel koşulları:**

Yasanın 4. maddesinde mesleğe üye olmanın genel koşullar açıklanmıştır.

Aşağıda belirtilen koşullardan birinin taşınmaması durumunda mesleğe üye olmak, bu mesleğin bir çalışanı sayılmak mümkün olmamaktadır. Bu koşullar şu şekildedir:

- a- T.C. vatandaşı olmak,
- b- Medeni hakları kullanma yetkisini taşımak,
- c- Kamuda görev yapmasına engel teşkil edecek bir durumu bulunmamak,

d- Disiplin ve ceza soruşturmasıyla devlet memurluğundan uzaklaştırılmamış olmak,

e- Meslek onuruna ve şerefine uymayan durumlara sahip olmamak. Taksirli suçlar dışında, aftan yararlanmış olsalar bile ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis cezasına mahkûm olmamak. Zimmet, ihtilas, irtikâp, hırsızlık, rüşvet, sahtecilik, dolandırıcılık, inancı istismar etmek gibi onur kırıcı, yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı haricinde kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma ya da devlete ait gizli bilgileri açıklama, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığı girişimi suçlarından hüküm giymemiş olmak.

### **Yemin:**

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğine katılması uygun görülenler, vazifelerini yapmaya başlamadan evvel Asliye Ticaret Mahkemesinde “Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, T.C. kanunlarına, meslek kuralları ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük içinde yapacağıma, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim” diyerek yemin eder (Madde 11).

### **Onay ve onaydan doğan sorumluluk:**

Yasanın 12. maddesi gereğince Yeminli Mali Müşavirler gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların girişim ve şirketlerinin finansal tablolarını ya da yazılı açıklamalarını mevzuat hükümlerine, muhasebe ilkelerine ve muhasebe standartlarına uygun olduğunu onaylarlar. Bunun dışında hesapların kontrol standartları açısından tetkik edildiğini de onaylarlar. Yeminli Mali Müşavirler verdikleri onaylardan mesuldürler. Verdikleri onayın sorunlu olması hâlinde, onayın içeriği ile sınırlı olmak üzere, vergi zararlarından ve kesilecek cezalardan mükellefle beraber ortak ve silsile halinde sorumludurlar.

### **Meslekle ilgili konularda çalıştırılmayacak olanlar:**

Meslek çalışanları bireysel veya müşterek ofislerinde mesleğini yapmaları konusunda yasak olanlara iş veremeyecekleri gibi bu kişilerle ne olursa olsun meslekleri ile konularda birlikte iş yapamazlar (Madde 13).

### **Meslek sırları:**

Yasanın 43. maddesinde meslek ile ilgili gizli bilgiler açıklanmıştır. Meslek çalışanları ve bu kişilerin yanında işçi olarak bulunanlar, işlerine bağlı olarak elde ettikleri veri ve gizli bilgileri açıklayamazlar, değişik yasalarla muhbirlerle verilen özel hak ve yararlardan kendileri yararlanamazlar. Fakat suç oluşturan durumları yetkili makamlara bildirilmekle yükümlüdürler.

### **Reklam yasağı:**

Meslek mensupları işi alabilmek amacıyla reklam kapsamına girebilecek çalışmalar yapamazlar. Tabela ya da matbu belgelerde ruhsatname ile sınırı çizilen meslekî unvanları haricinde başka unvan, sıfat kullanamazlar (Madde 44).

### **Yasaklar:**

Yasada yer alan 45. maddeye göre Serbest Muhasebeciler, Serbest Mali Müşavirler bu unvanlarıyla Yeminli Mali Müşavirler de unvan ve onay yetkileriyle yasanın 2. maddesinde anılan işlerin yapılması esnasında gerçek ve tüzel kişilere bağlı ve onların işlerine bağlı olarak iş anlaşması ile çalışamazlar, alım satım gerçekleştiremezler, meslekle ve meslek hassasiyetine ters düşen işlerle ilgilenemezler.

### **Ücret:**

Tarife ile açıklanan asgari ücret altında iş alınması yasalara aykırıdır, buna uymayanlar için disiplin cezası uygulanır (Madde 46).

### **Disiplin suçları:**

İlgili yasanın 48. maddesinde disiplin cezaları açıkça belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre disiplin cezaları; ikaz, kınama, geçici süreli meslekten uzaklaştırma, yeminli unvanını kaldırma ve tümüyle meslekten atmadır. Mesleğin izzet ve şerefine ters eylem ve davranışta bulunanlar ile vazifelerini yerine getirmeyen ya da hatalı yapanlar veya işinin gerektirdiği itimadı zedeleyici eylemde bulunan meslek çalışanı ile ilgili, muhasebe ve müşavirlik işlerini gereğine uygun olarak yapılması amacıyla vaziyetin özelliğine ve ağırlık derecesine göre yukarıda belirtilen disiplin cezaları uygulanır. Misal olarak belirtilen kurallara, mesleğin izzet ve haysiyetine ters eylem ve davranışlar sergilemek ve işin gerektirdiği itimadı zedeleyecek eylemleri gerçekleştirmek uyarma cezasını gerekli kılacak durumlardır. Böyle bir durumda olan

meslek çalışanı işinin gereği olarak öğrendiği birtakım gizli malumatları herkese yaydığı mahkeme kararı ile kesinleşirse bu kişiye meslekten atılma cezası verilir ve bu meslek çalışanının çalışma ruhsatı geri alınarak bir daha mesleğini yapmasına müsaade edilmez (3568 Sayılı Meslek Yasası).

### **2.9.1.Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esaslari Hakkındaki Yönetmelik**

3 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan yönetmeliğin ikinci bölümünde meslek çalışanlarının çalışma yöntem ve esasları ifade edilmiştir. Yönetmelikte açıklamaya göre meslek ahlakını temin etmeye dönük düzenlemeler madde madde belirtilmiştir.

#### **Meslek unvanı ve yeterlilik ilkesi:**

Yönetmeliğin 4. maddesinde meslek unvanı ve yetkinlik prensibi izah edilmiştir. Buna göre meslek unvanları olarak yasanın açıkladığı meslek yetkinliğini ispatlayan meslek çalışanları meslek unvanlarına uygun olan hürmet ve itimada yaraşır bir biçimde davranmalıdır.

#### **Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık:**

Yasadaki 6. maddede doğru, emin ve objektif olmanın mesleğin ana unsurlarını meydana getirdiği belirtilmiştir. Buna göre meslek çalışanlarının meslekle ilgili hususlardaki işlerinde hedefe ulaşmaları doğru, emin ve objektif olmaları ile gerçekleşebilir. Meslek çalışanları işleri sırasında kendilerini menfaat sürüşmelerinden korurlar ve vazifelerini yaparken gerekli mesleki itinaı sergilerler.

#### **Sır saklama:**

Meslek çalışanları ve yanlarında iş yapan kişiler meslekle ilgili çalışmaları dolayısıyla elde ettikleri veri, belge ve gizli bilgileri meslek çalışmalarını sona erdirenler bile açık edemezler, farklı yasalarla muhbirlerle verilen hak ve yararlarından faydalanamazlar ama adalet sistemine göre suç oluşturan durumların yetkili makamlara bildirilmesi gereklidir (Madde 7).

### **Sorumluluk:**

Yönetmelikteki 8. madde sosyal sorumluluk kavramı ile ilgilidir. Meslek çalışanlarının mesleklerini yaparlarken halka ve kamuya karşı mesuliyetleri vardır. Meslek çalışanları şirket sahiplerine ve idarecilerine, doğru karar verebilmeleri noktasında sağlam ve emin bilgi takdim ederler. İlgili yönetmeliklere göre meslekî yetiştirme programında, birbirleriyle bilgi paylaşma ve birbirlerine veri aktarma bilincini taşırlar. Mesleğin daha ileri seviyeye gelmesi ve ayağı yere sıkı basan ilkelere dayandırılması amacıyla aralarında yapılması gerekli olan her şeyi çekinmeden yaparlar ve yardımlaşmayı sağlarlar.

### **Bağımsızlık:**

Meslek çalışanları işlerini kendi mesuliyetlerinde alabildiğine özgür bir biçimde yaparlar. Özgürlük ve bir yere bağımlı olmamak, mesleğin ana özelliği ve vazgeçilemez bir ögesidir. Meslek çalışanları özgürlüklerini kısıtlayacak bağlantılardan ve hareketlerden uzak durmalıdır (Madde 9).

### **Haksız rekabet:**

Meslek çalışanları yönetmeliğinin 10. maddesine göre haksız bir rekabet içine giremezler. Mesleki yardımlaşma mesuliyetinin farkında olarak haksız bir yarışa sebebiyet verecek hal ve tavırlardan uzak dururlar. Meslek çalışanları öteki meslek çalışanı ile mesleki anlaşması süren gerçek ve tüzel kişilerle mesleki iş üretmeye girişemezler. Aynı biçimde para ve işçi sağlamak gibi hususlarda meslek çalışanları birbirlerini yıpratmak, zarara sokacak hareketler sergilemezler.

### **Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller:**

Yönetmeliğin 42. maddesinde meslekle ve meslek şerefi ile uyuşmayan durumlar sıralanmıştır. Buna göre muhasebeci yanında iş verdiği kişilere karşı uygun olmayan hareketler sergilemek, içki ve kumar bağımlılığı ile bilinmek, yasalarla yasaklanmış işlerden birini yapmak ve kendi mesleğini yerine getirenlere, iş yaptığı kişilere ve yasalara göre bilgi aktarmakla yükümü olduğu birey ve kurumlara bilgi akışı sağlamamak ve kasıtlı olarak aldatıcı bilgi aktarmak meslekle ve meslek şerefi ile uyuşmayan durumlardır ve bunlar ahlaki açıdan yasak edilmiştir.

### **Ticari faaliyette bulunmama:**

Yönetmeliğin 43. maddesine göre meslek çalışanları TTK'ya göre tüccar ya da esnaf kabul edilmelerini gösterecek bir çalışma yapamazlar. Meslek çalışanları kendi mesleki çalışmaları haricinde serbest bir meslek çalışması yapamazlar. Ticari temsilcilik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar. Adi ve kolektif işletmelerde iştirakçi ya da komandit işletmelerde komandite ortak olamazlar. Limited ve anonim şirketlerin idare kurulunda üyelik ve başkanlık görevlerini yürütemezler.

### **Hizmet akdi ile çalışmama:**

Yönetmeliğin 44. maddesinde meslek çalışanlarının gerçek ve tüzel kişilere bağlı ve onlara ait işyerlerinde hizmet akdi ile çalışmalarının mümkün olmadığı açıklanmıştır.

### **Reklam yasağı:**

Reklam yasağı ile ilgili düzenleme yönetmeliğin 45. maddesinde belirtilmiştir. Meslek çalışanları iş alabilmek için doğrudan ya da dolaylı, açık ya da kapalı yollarla reklam yapamazlar ve bunu bir başkasına da yaptıramazlar. Meslek çalışanlarının kartvizit, rapor, tabela ve buna benzer başka yazışma belgelerine; meslek unvanlarını, iletişim kanallarının numaralarını, açık posta adreslerini yazmaları reklam kapsamına girmez. Bunların dışında diğer noktaların belirtilmesi reklam olarak kabul edilir ve bu yasaklanmıştır. Meslek çalışanları unvanlarından faydalanarak mesleki hususlarda ve bilimsel özellikte dergi ve gazetelerde, sürekli ve düzenli olmamak üzere yazı yayımlayabilir. Kendileri yayıncılık yapamazlar. Yalnızca iş önerilerinde yararlanılmak, sözlü, yazılı ve görsel yayın organlarında yayınlanmamak koşuluyla kendilerinin, ortak ve işletme kuruluşlarında vazife gören öteki meslek çalışanlarının kendi mazilerini içeren bilgi verici broşürler bastırıp dağıtabilirler. Bu broşürlerde öncelikle veya halen çalışmaya devam ettikleri müşterilerle ilgili açıklayıcı bilgi verilemez. Kendileri ya da mesleki iştirakçilik veyahut işletmeleri için işle gerekli ağırbaşlılık ve boyutta iş yapacak kişilere dair arama duyurusu yapabilirler. İş bağlantısı olan kuruluşlar adına bu ilanları kendileri veremezler.

### **En az ücretin karşısında iş kabul edememe:**

Meslek çalışanlarının yaptıkları işler karşılığında alacakları finansal bedelin en düşük miktarının belirlenmesine yönelik usul ve esaslar ayrı bir yönetmelik ile düzenlenir. Bu miktardan daha az ücret karşılığında iş almak yasaktır, bu miktarın

üstünde bir bedel, meslek çalışanı ile işveren arasında özgür bir şekilde belirlenebilir (Madde 46).



## BÖLÜM III

### MUHASEBEDE HATA VE HİLE KAVRAMLARI

#### 3.1. Muhasebede Hata Kavramı

Hata kavramı Türkçede “bir kurala, bir ilkeye, bir gerçeğe uymama durumu, yanlış” anlamlarına gelmektedir. Borçlar Kanunu’nda hata sınırlı bölgede yanlış; gerçek hakkında bilinçli olmayan yanlış veya eksiklik durumudur. Genel olarak hata ise, bilgi yetersizliğini de içerir, hatanın ortaya çıkışında bilgi eksikliği önemli rol oynar. Muhasebe hataları, dikkat eksikliği, ihmal, yetersiz bilgi, unutkanlık ya da birikimsizlik sebebiyle muhasebe kayıtlarında ve işlemde yapılan yanlışlardır. Muhasebe yanlışları genel anlamıyla yasalara, yönetmelik ve yönerge gibi kanuni düzenlemelere, genel olarak benimsenmiş muhasebe prensipleri ile şirket siyasetlerine ve doğru olduğu benimsenen öteki kural ve ilkelere ters ama kasıt ögesi ihtiva etmeyen eylem ve tutumlar olarak tarif edilebilir. Muhasebe hatalarını, olması gerekli itina ve dikkatin yerine getirilmemesi, ihmal, bilgi ve tecrübe eksikliği, kanuni kararların yeterli miktarda anlaşılınmaması, hesapsız ve düzensiz iş yapma gibi kasıt ögesi taşımayan sebepler meydana getirmektedir (Çelik, 2010, s.14).

Muhasebe bilimi bakımından hata kavramı, muhasebe defterlerinde ve finansal tablolardaki matematiksel ve kaydi özellikli veya muhasebe prensiplerinin işleme konmasında dikkatlerden kaçma ve doğru bilgilerin hatalı analiz edilmesinden doğan, kasıtsız açıklamalardır (Tanç, 2004, s.4).

Yukarıda verilen tarif ve nedenlerden açıkça görüleceği üzere muhasebe hatasının asıl niteliği kasıt ögesini içine almamasıdır.

#### 3.1.1. Muhasebe Hatalarının Nedenleri

Muhasebe hataları; yukarıda verilen tariflerde de görüldüğü gibi bilgi eksikliği, birikimsizlik, önemsememe ve dikkat etmeme yüzünden ortaya çıkan, muhasebeye dair tüm karmaşık durumları belirtir (Korucu, 2018, s. 5).

##### 3.1.1.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Teknoloji ve ekonomi alanındaki ilerlemeler şirketlerdeki yapıyı karmaşık bir duruma sokmuştur. Muhasebe biriminde de var olan bu yapının doğru bir biçimde

yürümesi için muhasebe çalışanları ilgili düzenleme, prensip ve kaidelere hâkim olmalıdır. Bu hususlarda bilgi sahibi olmayan muhasebeciler, muhasebede değişik karmaşık durumları ortaya çıkarabilmektedir. Çünkü birikimli ve bilgi sahibi bir çalışanın varlığı, yanlışların yapılmasının önüne geçebileceği gibi şirketin üretkenliğine olumlu katkı yapabilir. Bunlara ek olarak şirketin işçilerini eğitime alması, panel, seminer ya da konferanslara katılmalarını temin etmesi ve bu yollarla onların bilgilerinin artırılması, yanlış oranında düşme sağlayabilecek öteki tedbirlerdir. Ayrıca yeni bir iş alan muhasebe çalışanlarına işle uyum sağlama süreçlerinde partnerlerle katılımın sağlanması da bilgi eksikliği ve birikimsizlikten doğan yanlışları en asgari düzeye düşürecektir (Koca, 2010, s. 33-37).

### **3.1.1.2.İhmal ve Dikkatsizlik**

Muhasebe uygulamalarında malumat ve birikim kadar itina ve hassasiyet de önemlidir. Gerekli itina gösterilmediğinde muhasebe işleyişi aksar ve yanlışlar meydana gelir. Bu yanlışların ay sonu itibarıyla düzenlenen mizanlarda ya da bu defter bilgilerinde zarara uğrayan üçüncü kişilerin ikazlarıyla farkına varılır. Gelişim gösteren ve düzenli çalışan iç denetim sistemine sahip olan şirketlerde bu yanlışlar daha az zamanda fark edilerek olası çok daha büyük yanlışların önüne geçilir. (Bayraklı, Erkan, Elitaş, 2012, s.21) Muhasebeyle ilgili uygulamalar yapılırken bilgi kadar önemli olan bir başka husus da gereken itinanın ve dikkatin ortaya konmasıdır. Aksi durumda dikkat eksikliği, sık unutma durumu, gerektiğinde alaka göstermeme ve önemsememe sonucunda uygulamaya konan işlemler muhasebenin istikametini değiştirecek ve yanlışların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Muhasebe hatalarının ortaya çıkmasında meydana gelen ihmaller ve dikkatsizlikler, söz konusu ayın sonunda düzenlenen mizanlarla ve yanlışlar sonucunda zarara uğrayanların uyarılarıyla tespit edilmektedir. Bunun yanında sağlıklı ve kontrollü muhasebe sürecinin var olduğu şirketlerde yanlışlara sebep olan ihmal ve dikkatsizlikler ortaya çıktıktan sonra az bir zamanda meydana gelmektedir (Cevdet Kızıl vd., 2016, s. 9).

### **3.1.2. Muhasebede Hata Çeşitleri**

Teknoloji alanındaki gelişmeler sayesinde muhasebeye ait uygulamaların bilgisayar aracılığıyla gerçekleştirilmesi, muhasebede rastlanan yanlışları azaltmış hatta

kimilerini tamamen ortadan kaldırmıştır. Ama bununla birlikte işlemlerde sıkça görülen yanlışlar aşağıda verilen biçimlerde gruplandırılabilir (Kırık, 2007, s. 40).

Muhasebe hataları 5 başlıkta izah edilecektir. Bunlar: Devir Hataları, Kayıt Hataları, Matematik Hataları, Unutulma ve Tekrarlama ve Bilanço Hatalarıdır.

### 3.1.2.1.Kayıt Hataları

Muhasebeyle ilgili yöntemlerde meydana gelebilen hesaplamalardaki hatalardır. Fişlerin kayıt altına alınması sırasında ek dokümanlara ait toplamlarda, faiz, reeskont, karşılık gibi hesaplardan ötürü muhasebenin dışında yapılan matematik uygulamalarında ortaya çıkan yanlışlardır (Öztoprak, 2017, s. 21).

Misal olarak; sezon kapanışında devamlı envanter sisteminden yararlanan bir şirkette, satışı yapılan ticaretle ilgili malların maliyetiyle ilgili hesabın 125,000 lira iken; yanlışlıkla 225,000 lira olarak yazılıp toplanmasıyla zarar hesabında gösterilmesi. Böyle bir hesap yapılmasında, dönemin kazancı 100,000 lira eksik görünecek ve bu durum vergi matrahına yansıyacaktır. Bu tür yanlışların kayıtlardan belirlenmesi, çift kayıt yöntemi nedeniyle pek de olası değildir. Bu durum doğrudan dokümanlarda yapılacak matematiksel yorumlarla açığa çıkabilmektedir (Kırık, 2007, s. 40-41).

Meydana gelmesi olası kimi hesaplama hataları aşağıda sıralanmıştır (Ertürk vd., 2019, s. 6).

- Yevmiye (günlük gelir) ve defterikebir toplanması sırasında ortaya çıkan hatalar,
- Kasa defterinde ortaya çıkan işlem hataları,
- Envanter cetvellerinde ortaya çıkan işlem hataları,
- Amortisman hesaplamalarında ortaya çıkan hatalar,
- Maaş bordrolarının hesaplanmasında meydana gelen hatalar,
- Faturaların KDV'lerinin hesaplanması sırasında ortaya çıkan hatalar
- Tablo ve bilanço hesaplamaları sonucunda ortaya çıkan hatalar,
- Yeniden değerlendirme işlemlerinde ortaya çıkan işlem hatalarıdır.

### 3.1.2.2. Matematik Hataları

Muhasebede yararlanılan defter ve dokümanlarda dört işlemten doğan hesaplama hatalarıdır. Görülen bu hesap hatalarından bazıları şunlardır (Çelik, 2010, s. 41);

- Amortisman hesaplamalarında meydana gelen hatalar,
- Maaş bordrolarının toplamında görülen hatalar,
- Bilanço ve gelir tablosu toplamalarında meydana gelen hatalar,
- Yevmiye ve defterikebir toplamalarında görülen hatalar,
- Katma değer vergisinin hesaplanması esnasında meydana gelen hatalardır.

Çift kayıt yöntemi yüzünden yanlışları kayıt belgelerinden belirlemek pek de olası olmayabilir. Çoğunlukla katma değer vergisi, yeniden değer biçme, yıpranma payı, üretim maliyeti artış fonu gibi matematik işlemlerin yapıldığı hesaplarda gün yüzüne çıkar (Okay, 2011, s. 41).

Örnek olarak;

Şirkette faydalanılmak için 20.000 TL+%18 KDV tutarında bir bilgisayar satın alınmış ve buna karşılık olarak da bir senet verilmiştir. Bu işleme bağlı olarak yapılan günlük işlerin kaydı aşağıda verildiği şekildedir.

|                                      |        |
|--------------------------------------|--------|
| -----/-----                          |        |
| 153 ticari mallar hesabı             | 20.000 |
| 191 indirilecek KDV                  | 3.600  |
| 103 verilen çekler ve ödeme emirleri | 23.600 |
| Bilgisayar alımı                     |        |
| -----/-----                          |        |

Yevmiye bilgilerinin kayıt altına alındığı defter incelendiğinde satın alınan bilgisayarların “153 Ticari Mallar Hesabı’na yazıldığı anlaşılır. Fakat bilgisayarlar satılmak amaçlı değil, şirkette kullanılmak amaçlı alınmıştır. Bundan dolayı bilgisayarların sözü edilen yere değil de “255 Demirbaşlar Hesabı’na kayıt edilmesi

lazımdı. Bunun yanında bu bilgisayarlar karşılığında verilen çek ile değil de senet karşılığı satın alınmıştır. Yevmiye tutanağına “103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı” değil “321 Borç Senetleri Hesabı” kullanılmalıydı.

Kayıtta bir düzeltmeye gidilmeden önce hatalı oluşturulan kaydın yevmiye kaydı ile iptali yapılmalıdır. (e defter uygulaması ihmali vardır.)

|                                      |        |
|--------------------------------------|--------|
| -----/-----                          |        |
| 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ | 23.600 |
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI             | 20.000 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI           | 3.600  |

Belirlenen hatalı işlemin iptal edilmesi

Bu işlemin ardından iptal edilen kayıt doğru olarak yapılmalıdır.

|                            |        |
|----------------------------|--------|
| ----- / -----              |        |
| 255 DEMİRBAŞLAR HESABI     | 20.000 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI | 3.600  |
| 321 BORÇ SENETLERİ HESABI  | 23.600 |
| -----                      |        |

Kaynak: Öztoprak, 2017 s. 41-42

### 3.1.2.3.Unutma ve Tekrarlama Hataları

Muhasebe kayıtları, sezonluk kuralına bağlı olarak gerçekleştirilen uygulamalar ait olduğu sezonda kayıt altına alınmalıdır.

Sezonluk kuralına ters hareket edildiğinde muhasebe hataları ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe uygulamalarının yer aldığı sezon boyunca kayıtların oluşturulmaması ve sonraki zamanlarda akılda kalmayarak alakalı sezonun kayıtlarının kayıt haricinde tutulmasının ardından meydana çıkan hata “unutma hatası” olarak tarif edilirken aynı sezonda bir kaydın olması gerektiğinden fazla olarak kaydedilmesine de “tekrar edilme hatası” diye tarif edilebilir (Cengiz, 2016, s. 8).

### 3.1.2.4.Devir Hataları

İşlemlerin bir defterden başka bir deftere, defterden mizana veya yevmiye defterine yazılırken bir işlemin defterikebire yazılması esnasında yapılan kayıt hatalarından ötürü oluşan hatalara devir (aktarma) hataları adı verilmektedir. Yevmiye defterine 450 lira olarak kayıtlı bulunan miktarın defterikebirdeki hesaba 550 lira olarak kaydedilmesi bu tür hataya örnek olarak gösterilebilir. Elle yazılırken ortaya çıkan nakil hataları ile muhasebe kayıtlarında karşılaşabiliriz.

Bu türün belli başlı hataları şunlardır:

- Bir rakamın hatalı olarak girilmesi,
- Doğru bir rakamın aktarılması gerekli hesap dışında bir başka hesaba yazılması,
- Bir hesabın borç olarak yazılması gerekirken alacak olarak kaydedilmesi,
- Yevmiye defterinden defterikebire aktarma esnasında bir rakamın yanlışlıkla iki defa yazılması,
- Hesapla ilgili bir rakamın yevmiye defterinden defterikebire geçirilmesinin unutulması.

Aktarma (nakil) hataları eskiden daha çok, el ile yapılan muhasebe kayıtlarında görülebiliyordu. Son zamanlarda bu durum bilgisayar destekli paket yazılımlar ile yapıldığından pek görülmemektedir (Anuk, 2015, s. 53).

### 3.1.2.5.Bilanço Hataları

Bilanço; bir kuruluşun, bir ticarethanenin belirli bir dönem sonundaki veya belirli bir gündeki taşınır ve taşınmaz varlıkları ile bunları sağlamak için kullanılan öz ve yabancı kaynakları dengeli olarak gösteren çizelgedir. Bilanço oluşturulurken muhasebe ile ilgili asıl kavramlar ile muhasebe standartları ölçü olarak kabul edilir. Bilançonun hazırlanma sürecinde şirketlerin uymakla mükellef olduğu kurallar dizisine bilanço kuralları denmektedir. Bu kurallara uygun olarak hareket edildiğinde, ilgili bireyler şirketin istenilen tarihe ait finansal pozisyonu hakkında sağlıklı ve doğru bilgilere ulaşabilirler. Bilanço hazırlanırken kurallara ve prensiplere göre hareket edilmemesi durumunda ise bilanço hataları dediğimiz durumla karşılaşılmaktadır.

Bilanço hataları üç farklı grupta incelenebilir. Bu grupları şu şekilde ifade edebiliriz: Birinci grup, şirketin hareketli ve hareketsizlerinin kayıtlı olan kıymetli

varlıklara değer kazandırılmasının ve onlar için bir meblağ ayrılmasının muhasebe ölçülerine ve yasal koşullara uygun yapılmamasından kaynaklanan hatalardır. Bu tür hatalar özet olarak değerlendirme hataları olarak ifade edilmektedir. Bilanço hatalarının ikinci grubu ise bilançoda hangi amaçla yer aldığı belirsiz ve açık olmayan hesapların yer almasından kaynaklanan hatalardır. Bu hataları hareketli ve hareketsiz hesapların karşılaştırılmalı olarak incelenmesiyle ortaya çıkarılması mümkündür (Anuk, 2015, s. 54).

### 3.2. Muhasebede Hile Kavramı

Bu bölümde hile kavramı genel anlamıyla tanımlanacak, ardından hile, muhasebe ile olan ilişkisi bakımından tarifi yapılacak ve hileye başvurulma gerekçeleri araştırılacak, hile grupları izah edilecek ve muhasebede görülen hileler gösterilecektir.

#### 3.2.1.Hile Kavramı ve Tanımı

Geçmişte büyük ses getiren skandallarla önem kazanan bir kavramdır hile. Hilenin mazisi de muhasebenin mazisi gibi Mısır kültür havzasına dayanır. (<http://www.vergi.tc>). Bu yüzden bu bölümde hile kavramına öncelik verilmiştir.

TDK, güncel sözlükte hile “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” olarak tanımlanmıştır. Hile ACFE’ye (Sertifikalı Hile Denetimcileri Derneği) göre ise “bilinen bir doğrunun gizlenmesi veya karşıdaki kişinin zararına hareket edilmesini ikna etmek için bir materyalin gerçeğinin gizlenmesi” şeklinde tanımlanmıştır. Hile kavramı ile ilgili net ve tek bir tanım olmadığı için farklı tanımlarına rastlamak mümkündür. Yapılan bütün tanımlardaki ortak payda, hile işinin gerçeklerin üstünün örtülmesi için kötü niyetli ve kasıtlı bir iş olduğu şeklindedir. Hile kavramının net ve açık olarak anlaşılması için hata kavramı da aynı şekilde açık bir biçimde ifade edilmelidir. Eğer bir iş kasıt olmadan yanlış yapılırsa ortaya çıkan sonuç hata ile ifade edilebilir. Yapılan işin hata mı yoksa hile mi olduğunun açığa çıkarılması amacıyla, yapılan yanlışta kasıt olup olmadığına bakılmalıdır.

Hilenin daha net ve açık bir biçimde anlaşılması için bu kavramın özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- Hile, işin faili tarafından gizli bir biçimde devam ettirilen bir eylemdir.

- Hile işinde, hile yapan kişi kendisine maddi bir menfaat sağlamayı temel hedef alır.
- Hilede kasıt kesin olarak söz konusudur.
- Hilenin yapılması durumunda hedef seçilen kişi veya şirket kesin olarak zarara uğrar.

### 3.2.2. Muhasebede Hilenin Nedenleri

Olay, şirketler açısından ele alındığında hileye başvurusunun belli başlı amacı; vergi kaçırmak, vergiden para kurtarmak ve şirketin maddi olarak parlak olmadığı zamanlarda daha kolay kredi olanağı bulabilmek ve işletmenin durumunu olduğu durumdan daha iyi ve parlak göstermek çabasıdır. Hisseleri halka açık olan işletmelerde hisse senedinin piyasadaki değerini olduğundan yüksek göstermek ve onun üzerinden spekülasyon oluşturmak ya da hisse payı az olan hissedarların zararına düzenleme yapmak hilelerin gerçek kaynağı arasında yer alır. Finansal tablolar kimi zaman işletmenin durumunu ve sonuçlarını hatalı bir şekilde temsil eder. Finansal durumu gösteren tabloların hatalı gösterilmesi muhasebe kayıtlarının bilinçli olarak oynanmasından meydana gelir (Kaval, 2008, s. 65).

Hileli finansal tablo gösteriminin şirketler açısından sebepleri aşağıda kısaca açıklanarak verilmiştir:

- **Bazı Yolsuzlukları Gizlemek:** Yolsuzluğun bugüne kadar birbirinden farklı tanımları yapılmıştır. Bununla birlikte genel olarak yolsuzluk kamuda kendine yarar sağlamak için görevin suiistimal edilmesidir. Günümüzde yolsuzluk sadece devlet kuruluşları ile sınırlı olmaktan çıkmıştır. Özel kurumlar için de yolsuzluk söz konusudur artık.
- **İşletmenin Mevcut Durumunu Olduğundan Farklı Göstermek:** Zamanımızdaki mevcut şartlarda şirketler ve bankalar borsada işlem görür hale gelmiştir. Bu nedenle şirketlerde hile yapılması durumunda bilançolar değiştirilmekte, işlem bilanço üzerinde gerçekleştirilmektedir. Hileye başvuran kurumlar, kâr edemediği halde daha fazla vergi vermeye razı olarak şirketi kâr ediyor gibi göstermeye çalışır ve yüksek basamaklarda görevli kişilere fazladan para vererek hem çalışan işçileri ve sermaye sahibi kişileri hem de onlara kredi veren kurumları aldatma yoluna giderler.

- **Vergi Kaçırarak:** Vergi dairelerine vergilerini ödemekle yükümlü olan şirketlerin vergi dairelerinin kayıtlarına girmemek için çaba göstermeleri ya da vergiye tabi olacak işlerle ilgili belgelerin yok edilmesi veya olduğundan daha düşük gösterilmesi biçiminde gerçekleştirilen hile türüne vergi kaçırarak denir (Anuk, 2015, s. 56-57).

Şirket çalışanları için hilenin sebeplerini fırsatlar, baskı, motivasyon ve kendini haklı gösterme ögesi meydana getirmektedir. Baskı ögesini ekonomik ve işe dair baskılar meydana getirmektedir. Ekonomik öge finansa duyulan ihtiyaca binaen ortaya çıkmaktadır. Bu baskılar şu şekilde ifade edilebilir (Bozkurt, 2009, s. 114):

- Konforlu bir hayat arzusu,
- Aşırı bireysel borçlanmalar,
- Olumsuz alışkanlara para ayrılması,
- Eğitim ve sağlık alanında lükse kaçan harcamalar,
- Hesap dışı ekonomik gereksinimler.

İş ile ilgili baskılar; işçilerin yaptıkları işi sevmemesi, hakkının yendiğini düşünmesi veya bu kanaatten emin olması, hedeflediği yükselmelerin gerçekleşmemesi, emeğinin karşılığını finansal olarak alamaması, amirlerinden işiyle ilgili övgü, beğeni alamaması gibi sebeplerden kaynaklanmaktadır.

Fırsat ögesi şirkette farklı denetim sistemlerinin mevcut olmamasından dolayı meydana gelmektedir. Yani ortada bir fırsat varsa işçi konumundaki kişiler hile yapma yoluna gidebilir. İşçi fırsatı bulunca hileden yararlanmak ister ama etik anlayışı ve inançları, hile yaparken yakalanma kaygısı ve bunun sonucunda elindeki işi yitirme düşüncesi gibi sebeplerden dolayı hile yapmaktan uzak durabilir.

Duyulan baskı ve ortaya çıkan fırsatlarda çoğalma oldukça, bireyin bahane üretmesinde azalma görülmektedir. Bireyin duyduğu baskı hissi ve fırsatlarda azalma görüldükçe birey daha çok bahaneler üretir ya da bahaneye gerek duyar. Kimi durumlarda baskı ya da bahane bulma imkânı öylesine çoktur ki şirket hilenin önüne geçmek için ne kadar çabalasa da hırsızlık, yolsuzluk yine de yaşanabilmektedir. Hilenin, özel olarak da maliyetinin etkili bir biçimde önüne geçilmesi pek olası değildir.

Bu yüzden bir şirketin, kurumun bu konuda yapması gerekli olan en iyi uygulama, hilenin maliyetinin en düşük finansal düzeye indirilmesidir.

Motivasyon ögesi; işçilerin mutsuzluğu, haksızlığa uğradığı fikri, çekememezlik, intikam alma, hırs, saygı görmeme ya da hilesinin açığa çıkarılmasının olanaksız olduğunu düşünmesidir. Fakat motivasyon ögesi, ekonomik faktörlere göre hile yapma yoluna girme gerekçesi olarak çok az sayıda gerçekleşmektedir.

Haklı gösterme ögesi, hile yapmaya istekli olan ve şirkette buna müsait bir fırsatı yakalayan bireyin hileden ötürü vicdanen bir rahatsızlık yaşamaya başladığı anda fakat bir yandan da karşısına çıkan bu fırsatı elden kaçırmak istemediğinde meydana çıkar. İş yapan birey bu durumda hiç olmazsa kendisini, yaptığı işin öyle sanıldığı kadar fena bir şey olmadığına ikna etme çabası içine girer.

İş üreten kişinin hile yapmada kendisini doğru göstermek amacıyla başvuracağı asıl fikirler şu şekilde verilebilir (Romney ve Steinbart, 2006, s. 154):

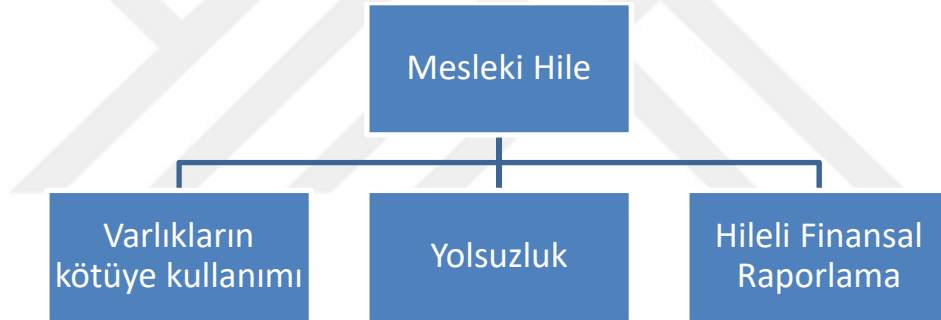
- Yalnız kendi hakkıma düşeni istiyorum.
- Yalnız ben değil, başkaları da yapıyor.
- Bu iş öyle sanıldığı gibi kötü değil.
- Neticede bu işi yapmada niyetim iyi.
- Emanet olarak alıyorum, uygun bir zamanda geri vereceğim.

Bireyin yaptığı hileleri türlerine göre kendini temize çıkarmak adına savunduğu gerekçeler de değişiktir. Mesela, büyük bir şirkette hileye başvurulduğunda şirketin bunun altından kalkabileceği savunulmaktadır veya yapılan hilenin kayda değer olmadığı, şirkete önemli bir zarar verilmediği öne sürülmektedir. Bilinçli ve kasıtlı olarak gerçekleştirilen böyle hilelerde kendini haklı gösterecek gerekçeler bulmak pek zor olmayacaktır. Şirketin böyle bir hileyi hak ettiğini inanmak da hile yapmanın önünü açmaktadır. Diğer taraftan hile ile aldatılan kişinin sevilen biri olmaması veya ona saygı gösterilmemesi hilenin önünü açan bir başka faktördür (Duffield ve Grabosky, 2001, s. 4). Başka bir şekilde söyleyecek olursak hiç kimse işini iyi ve doğru yapan kişileri dolandırmaya, onlara karşı hile yapmaya girişmeyecektir. Bu gerekçe ile kendini savunmaya çalışanlar da hilenin sorumluluğunu kendine değil de karşısındaki kişiye yüklemeye yoluna gidecektir. Bunların yanı sıra hile ile ilgili cezai yaptırımların az olması, hile yapmanın normal bir davranış haline gelmesine neden olmaktadır. Zamanla

hile yapmak haklı bir davranışmış gibi algılanmaktadır. Ayrıca hileyi haklı gösterme çabası, kişinin zihniyeti ve karakteriyle ve içinde bulunduğu psikolojik durumuyla ilgili olduğundan açık bir şekilde izlenebilir bir durum değildir ve hilenin açığa çıkarılması da pek kolay değildir (Anuk, 2015, s. 58-59).

### 3.2.3. Muhasebede Hile Çeşitleri

Şirketlerin yüz yüze gelebilecekleri hile türlerinin hepsini içeren tek bir sınıflama olası değilse de hileler özellikleri bakımından “İşletme dışı ve işletme içi hileler”, “Tek seferlik ve sistematik seferlik hileler”, “Kayıt dışı ve kayıt içi hileler” şeklinde sınıflandırılabilir (Bozkurt, 2009, s. 29). Bu sınıflandırmaların yanında, meslek çalışanlarının ve kontrolcülerin çok yakından ilgisini çeken beyaz yakalı çalışanların başvurdukları hilelerin (mesleki hile), 3 ana sınıfa ayrıldığı görülmektedir. Bu ana sınıflar “Yolsuzluk”, “Hileli Finans Raporlama” ve “Varlıkların Kötüye Kullanımıdır.



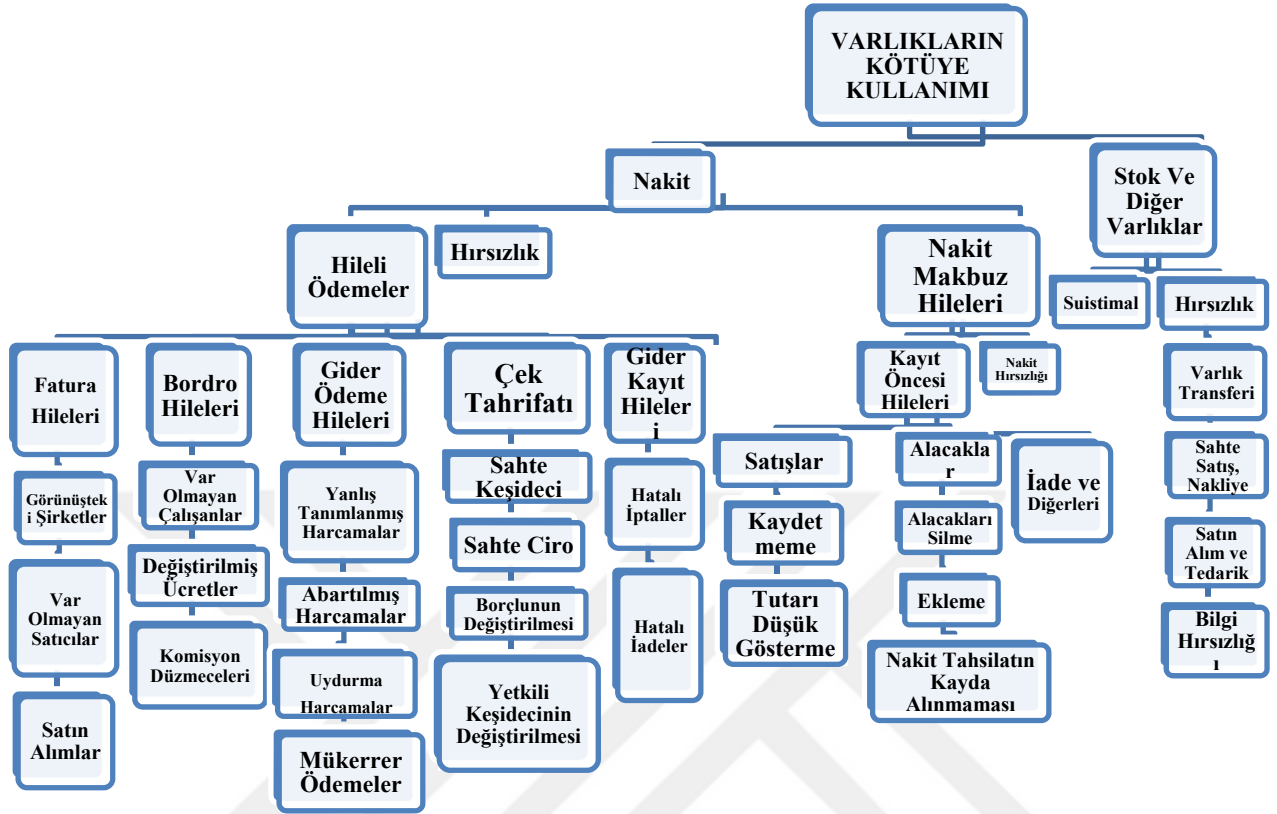
Şekil 2. Mesleki hile çeşitleri

Kaynak: ACFE, 2016

#### 3.2.3.1. Varlıkların Kötüye Kullanımı

Ekseriyetle çalışan kişilerce şirkete ait malların (stok, nakit para, demirbaşlar vb.) çalınması ya da kötü amaçlı kullanılması (ödemede hile yapılması, tahsilatlardaki çarpıtmalar vb.) biçiminde görülür (Golden, Skalak, & Clayton, 2006, s. 68). Yalnız çalışan kişilerin değil üçüncü kişilerin de şirket mallarının kaynağına ulaşımının mümkün olması ve bunun karışık sistemlere gerek görülmeden de yapılabilmesinden ötürü şirketlerde en fazla görülen hile türüdür (Kaya, 2013, s. 4).

Tablo 1.

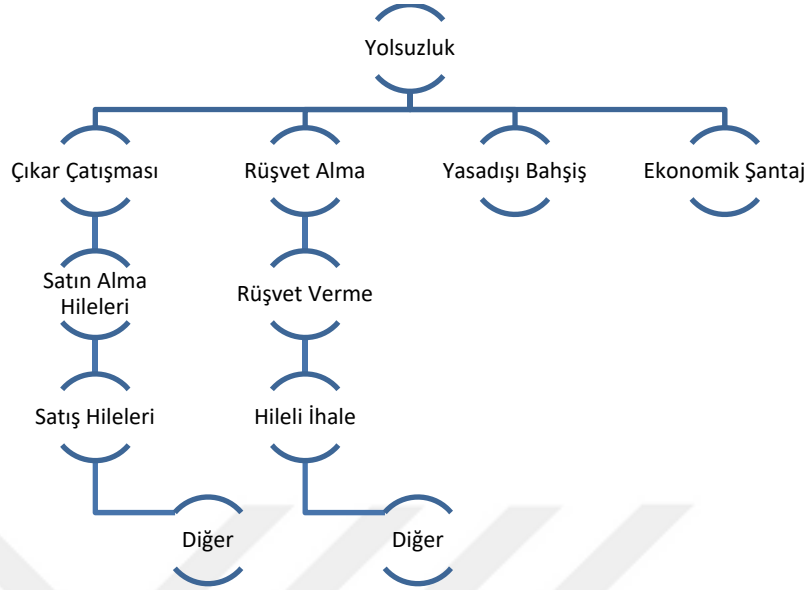
*Varlıkların Kötüye Kullanımı Hile Çeşitleri*

Kaynak: ACFE, 2016

**3.2.3.2. Yolsuzluk**

Yolsuzluk, şirkette çalışan kişilerin kendilerinden emin oluşu, bireysel menfaat sağlamak için (çıkar çatışmaları, rüşvet vb.) kötü amaçlı kullanmaları şeklinde izah edilebilmektedir (Golden, Skalak & Clayton, 2006, s. 64). Fiil, şirkette iş yapanların, şirket haricinde birileri ile ortak iş yapmaları yoluyla gerçekleşebilir (Erol, 2016, s.7).

Tablo 2.

*Ahlaki Olmayan Davranışlar Hile Çeşitleri*

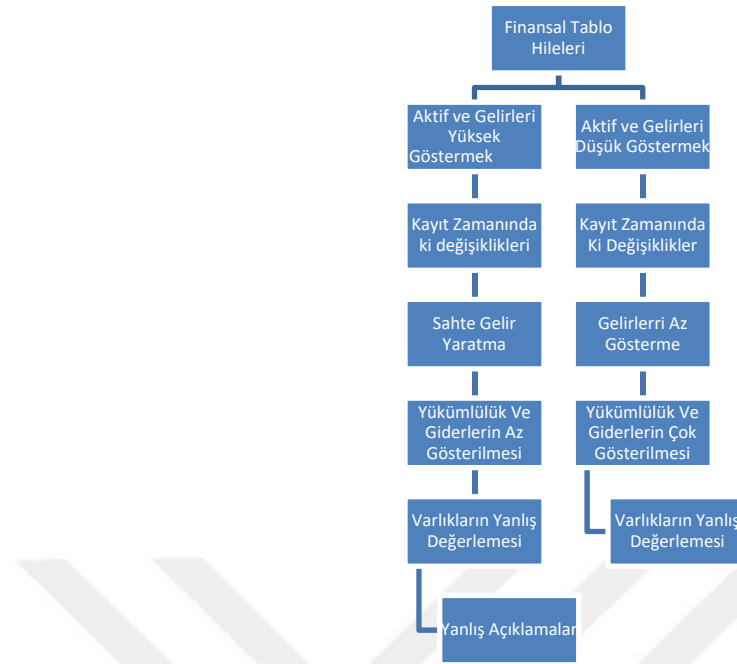
Kaynak: ACFE,2016

**3.2.3.3.Hileli Finansal Raporlama**

Parayla ilgili konularda hazırlanan raporlardaki hileler, finansal tablolardan yararlanan kişileri aldatmak için bu raporlardaki miktar ve izahların bilerek hatalı gösterilmesi ya da bütünüyle göz ardı edilmesi şeklinde tarif edilebilir. Muhasebe hesaplarında bozma, değiştirme yapılmasından, muhasebe siyasetlerinin hatalı uygulamaya konmasına dek farklı yöntemlerle şirketin pozisyonu gerçek durumunun dışında yansıtılabilir. Bu hileler ağırlıklı olarak şirketin üst basamaklarındaki yöneticilerce gerçekleştirilebildiğinden, görülme oranları öteki hileler kadar çok olmasa da, sonuçları bakımından hisse sahipleri ve yatırımcılar üzerine yaptıkları tesir çok daha fazladır (Golden, Skalak & Clayton, 2006, s. 64).

ACFE'nin yayınıni sürdürdüğü hile raporları da elde edilen bu sonuçları doğrulayıcı özelliktedir.

Tablo 3. Finansal Tablo Hile Çeşitleri



Kaynak: ACFE,2016

Bu hilelerin gerçekleşme oranlarının aralığı ve şirkette meydana getirdikleri ekonomik kaybın boyutunun değişik olduğu hiç zorlanmadan kestirilebilir. 2016 yılına ait ACFE Hile Raporu, mal varlığının kötü amaçlı yararlanılmasının en çok rastlanan hilelerden olmasına karşın, ekonomik bakımdan açtığı kaybın öteki hile türlerine göre daha az olduğunu açığa çıkarmaktadır. Diğer taraftan hile içeren finansal rapor hazırlama hile türleri arasında en az görülen örneklerden olmasına karşın, neden olduğu kayıp çok daha geniş boyutlu ve yüksek miktartlı olmaktadır. 2000’li yıllarda yaşanan Enron, Worldcom gibi işletme skandalları sonucunda finansal rapor hazırlama hilelerinin meydana getirebileceği problemlerin boyutları aleni bir biçimde anlaşılmıştır. Buna karşın işletmelerin idareci ve iştirakçilerine karşı hukuksal müeyyide yoluna gitme olasılıklarının, çalışan bireylere oranla az olduğu fark edilmektedir. Bunların sonucu olarak finansal tabloların işletmelerin finansal pozisyonunu gerçekçi bir şekilde gösterdiğine dair yatırım sahiplerinin itimadını yeniden elde edebilmek adına, 2002 yılında Amerika’da Sarbanes-Oxley Yasası (“SOX”) uygulanmaya başlanmıştır. Bu kanun ile aynı zamanda özgür kontrolcülerin devam ettirdiği denetim işlemlerinde olasılıkların da sona ermesi amaçlanmıştır (Erol, 2016, s. 8).

Hilenin kayda değer parçalarından biri de eylemin gizliliğidir. Hileye başvuran birey, hilesinin kimse tarafından bilinmesini istemez. Hile açıkça anlaşılrsa da kendisiyle

ilişkilendirilmemesi adına olabilecek her biçimde hilesinin üstünü örtmek için çaba gösterecektir. Hile belirlenip yok edilmediği sürece, hileyi gizlemek için başka hilelere başvurulacaktır. Misal olarak mal varlığının suiistimal edilmesinin, gizlenmesinin söz konusu olmadığı durumda hile içeren finansal rapor hazırlama hilesi yapılmak istenecektir (Erol, 2016, s. 9).

Büyük veya küçük, devam kuruluşu veya özel kuruluş olmalarına bakılmaksızın her şirketin son hedefi işinden kâr etmek ve bu çizgide çalışmalarını sürdürmektir. Bu yüzden şirketler finansal sıkıntılarla yüz yüze geldiklerinde, işte çalışan kişilerin işlerini yitirme kaygısı, benzer durumda yeni bir işe girememe kaygısına kapılmaları gayet normal bir durumdur. Böyle bir ortamda şirketin sürekliliğinin temin edilmesi ilk amaç olarak belirlenmekte, bu durum da şirketin idaresinin ahlaki olmayan ilkeler benimsemesine yol açabilmektedir. Finansal sıkıntıya giren şirketi ekonomik olarak devam ettirebilme inancı ile finansal rapor hazırlama hileleri yapılabilmektedir (Erol, 2016, s.9).

### 3.2.4. Hile Grupları

Hileyi yapanın insan olması yüzünden hile türleri farklı kaynaklara göre değişiklik arz etmektedir. Genel olarak hile türleri çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı ve müşteri hileleri olarak gruplandırılabilir (Bozkurt, 2009, s. 64-66): Bu gruplandırmalar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 4.

#### *Hile Çeşitleri*

| <b>HİLE ÇEŞİDİ</b> | <b>KURBAN</b>                    | <b>HİLEYİ YAPAN</b> | <b>AÇIKLAMA</b>                                 |
|--------------------|----------------------------------|---------------------|-------------------------------------------------|
| Çalışan Hilesi     | İşveren                          | Çalışanlar          | Çalışan Hırsızlık Yapar.                        |
| Yönetim Hileleri   | Finansal Tablolarla İlgilenenler | Tepe Yönetimi       | Finansal Tablolar Olduğundan Farklı Gösterilir. |
| Yatırım Hileleri   | Yatırımcılar                     | Bireyler            | Yatırıma Para Yatırılır.                        |
| Satıcı Hileleri    | Alım Yapan İşletmeler            | Satıcılar           | Fiyatlar Şişirilir Ve Sevk Olmadan Para Alınır. |
| Müşteri Hileleri   | Satış Yapan Müşteriler           | Müşteriler          | Satıcı Aldatılır.                               |

Kaynak: Bozkurt, 2009, s. 65

### 3.2.4.1. Çalışan Hileleri

Şirkette çalışan bireylerin, haksız yere şirketin mal varlıklarını sahiplenmesi ve yasalara ters bir biçimde o malı kendi hesabına kaydetmesi, çalışan hileleri olarak görülebilir (Bozkurt, 2009, s. 64).

Şirkette çalışan kişilerin şirketin mallarını kendi menfaatleri için kullanması da çalışan hilesi olarak görülmektedir. Çalışan kişilerce gerçekleştirilen hileleri şu şekilde verebiliriz (Öztürk, 2011, s. 45):

- ❖ Bir malı kendi hesabına aktarma,
- ❖ Kayıt altına alınan malı çalma,
- ❖ Kayıt edilmeden önce malı çalma,
- ❖ Çekler ile nakitleri değiştirme,
- ❖ Gerçekte olmayan alıcılar,
- ❖ Stoklardaki malların çalınması,
- ❖ Hayali giderler uydurulması,
- ❖ Rüşvet

### 3.2.4.2. Yönetim Hileleri

Yönetim hilesi, idarecilerin finansal verilere hayali, gerçek dışı belgeler ekleyerek hatalı, kasıtlı düzenlemeler yoluna gitmesidir. Yönetim, hilelerin önüne geçilmesi ve açık edilmesinden sorumludur ve olumlu bir denetim çevresiyle beraber uygun denetim çalışmalarını oluşturarak hilelerin önüne geçilmesinde etkili bir misyonu yerine getirir (Okay, 2011, s.73).

Şirketlerin kuruluşlarında meydana çıkan hilelere ya da usulsüzlükler dikkate alındığında üst seviye idarecilerin ve şirket sahiplerinin başvurduğu hilelerin, şirkette çalışan kişilerce yapılan hilelerden açık bir biçimde daha çok miktarda olduğu görülmektedir. Bilimsel incelemelerin sonucuna bakıldığında, şirketlerde hileye tevessül edenlerin çoğunlukla idareci düzeyinde olduğu ve tüm işletme hilelerinin %55'inin idareci düzeyindeki bireylerce gerçekleştirildiği belirlenmiştir (Okay, 2011, s.73).

Hile tespiti yapmak için sürdürülen incelemeler, hilenin asıl sebebi olarak iradesiz bir iç denetim yapısını, şirket çalışanları ve bunların dışında kalan kişiler arasında yapılmış gizli anlaşmaları ve idarenin denetime gereken özeni göstermediğini

açığa çıkarmaktadır. İdare birimince yapılan hileler, bireysel kullanım için alma, menfaat savaşı, harcama tutanakları, yapılan kârdan kendine pay ayırma, gereğinden fazla tüketimler, hatalı finansal tablolar, kredi kartı hileleri, satış sonuçlarını çarpıtma biçiminde görülmektedir. Bu konuda gerçekleştirilen incelemelere göre; en üstteki idarecilerin emrinde çalışan kişilerce yapılan, kendi hesabına para aktarma, rüşvet gibi hilelerin sayıca az olmamasına rağmen, finansal değerleri açısından öteki kişilerce gerçekleştirilen hilelerin maddi değer olarak toplamından 3 kat daha çok olduğu belirlenmiştir (Güredin, 2007, s.135).

İdare biriminin gerçekleştirdiği hileler, hile yapan kişinin nitelikleri ve hileyi gerçekleştirme şekli bakımından öteki hile türlerinden farklı bir yerde durmaktadır. İdare hileleri çoğunlukla üst düzey idareciler tarafından şirketin maddi tablolarında yapılan değişiklikler olarak görülmektedir. İdare hilelerinin aşağıda verilen biçimlerde yapıldığı ifade edilebilir (Cosserat, 1999, s. 83):

- Finansal tablolarda bulunması lazım olan bilgilerdeki miktar, gruplandırma ya da izah edici bilgilere dair kayıt ve verilerin kötü niyetli olarak gizlenmesi ya da verilerin hatalı olarak aktarılması. Mesela, bilançolardaki kaynak bilgilerde bulunması lazım olan bilgilerin gün yüzüne çıkarılmaması, hatalı veya noksan olarak bildirilmesi.
- Amortisman, karşılık ayırma, stok değerlendirme gibi uygulamalarda işleme konan yollarda seneler itibarıyla değişik görülmesi, bu bilginin bilançonun kaynak verilerinde bulunmaması, muhasebe ile ilgili izlenen politikaların ve kanuni düzenlemelerin, art niyetli olarak işletme tarafına çığnemesiyle maddi kazanç sağlanması, bu metotla üçüncü kişilere aktarılan verilerin hatalı olması.
- Finansla ilgili hazırlanan tabloların oluşturulmasına katkı yapan muhasebe kayıtlarının ya da dokümanların tahrif edilmesi, belgede sahteciliğe başvurulması ya da yasalara ters belge kullanılması.
- İdari birimin haberi dâhilinde art niyetli olarak, şirkete dair önemli kimi iş ve uygulamaların, olguların ya da bilgi aktarımlarının gizlenmesi, bilgi paylaşımından uzak durulması. Misal olarak, sürmekte olan ve şirketin lehine olmayacak biçimde sonlanabilecek bir davanın varlığı gibi, bilanço

oluşturulma tarihinden sonraki bir zamanda var olan kayda değer olguların finansal tablolarda bulunmaması ya da açıkça söylenmemesi.

İdarecileri böyle fiil ve uygulamaları yapmaya zorlayan sebeplerden kimilerini şu şekilde ifade edebiliriz:

- Gerçekleştirdikleri hileli hareketler yüzünden bir ihtimal yakayı ele vermeyeceklerine kanaat getirmeleri.
- Gereğinden çok fazla yarıştan kaynaklanan baskılarla karşılaşmaları.
- Gerçekleştirdikleri eylemlerin sonucunda kişisel maddi kazanç elde etmeleri.
- İdarecilerin, görevli oldukları pozisyonun gerektirdiği kayıtlardaki düzenlemeleri farklı muhasebe hileleri sayesinde kopyalamayı kolayca yapmaları.

#### 3.2.4.3. Yatırım Hileleri

İdarecilerin hileleri ile doğrudan ilgili olan bir hile türüdür. Bu hile türünde, hile içeren veya bir değer ifade etmeyen yatırımlar, durumu iyi bilmeyen kişilere satılır.

1. Piramid hilesi (Pyramid schemes): Türkiye’de saadet zinciri adıyla duyulan bu tür hilede bireyler oluşturdukları gruba kattıkları her birey için belirlenen oranda kâr alır. Dünyadaki herkes bu gruba katılamayacağına göre zincir bir yerde kopar ve saadet zinciri dağılır.
2. Değerli eşya hileleri (Precious metals schemes): Bireyleri çok değere sahip olduğu savunulan eşyalara para yatırımları için aldatarak yapılan bir yatırım hilesidir. Sahte altın, pırlanta, saat gibi.
3. Borsa hilesi (stock schemes): Bireylerin, özelde de zorlanmadan manipüle edilebilecek işletmelerin hisse senetlerine para yatırımları konusunda ikna edilmesiyle- piyasaya işletmenin AIDS ile alakalı bir ilaç bulduğu haberini yayarak - hisse senetlerinin ekonomik değerinde artış görüldükten sonra hilecilerin sahip oldukları hisseleri yüksek bedel karşılığında satmaları ile yapılan bir yatırım hilesidir.

4. Uluslararası yatırım hilesi (Phony international funds): Yüksek miktarda kazanç elde etme vaadiyle dış memleketlerde yapılan yatırımlarla ilgili hilelerdir.
5. Ponzi hilesi (ponzi schemes): Charles Ponzi, yatırım hilesinin en önde gelen ismi olarak bilinmektedir. İtalyan bir göçmen olan Charles Ponzi, ülkesinden Amerika'ya gittikten sonra, kendi adıyla bilinen hilesini gerçekleştirmiştir. Bu hilede özet olarak, bireyleri esasen yüksek kazanç vad ederek yatırım yaptıkları anaparanın bir bölümünü, yatırım yapılan alandan elde edilen kazanç gibi göstererek kendileri için yüksek miktarlarda ödeme verilmesi biçiminde meydana gelmiş bir yatırım hilesidir.
6. Hile yapan kişiler ilk olarak yatırımcılara söz verdikleri büyük miktardaki kazançlar ile ilgili ödeme yaparlar ve bu durumu gören bireyler, daha yüksek miktarda para yatırmaya başlarlar. Bu kişiler gördüklerini yakınlarındaki kişilere de söylerler. Bunun üzerine o kişiler de yatırım yapar.

Yatırılan paraların toplamı hile yapan kişilerin istediği miktara gelir; hile yapan kişi yatırımcıların paralarını alarak kayıplara karışır (Çelik, 2007, s. 45-46).

#### **3.2.4.4. Satıcı Hileleri**

Satıcıların yaptığı hileler, onların yaptığı hileleri müdafaa ve öteki devlet ihalelerinde büyük satıcılarca kayda değer miktarlarda fazla ücret ödemeleri sebebiyle uzun yıllar haberlerde yer almıştır. Amerika'da çokça bilinen satıcı hileleri, esas açıdan bakıldığında ikiye ayrılır: (I) Yalnız, bireysel olarak iş yapan satıcıların yaptığı hileler. (2) Alıcı ile satıcıların aralarındaki gizli bağlantılar sayesinde yapılan hileler. Satıcı hilesi, çoğunlukla satış yoluyla alınan mallara yüksek ücret verilmesi, alıcıya düşük kalitedeki ürünlerin gönderilmesi veya ücreti alınmasına karşın ürünlerin gönderilmemesi biçiminde gerçekleşmektedir.

Satış yapan kişilerin çoğu, müşterinin almak istediği üründen daha az ürün göndererek müşterilerini aldatma yoluna gitmektedir. Bu durum, farklı yollarla gerçekleştirilmektedir. Misal olarak New Jersey'de boya imalatı yapan bir işletme, boya kutularındaki boya miktarını olması gerekenden daha az tutarak satış yapmıştır. Bunun bir benzeri tohum satan firma tarafından yapılmıştır. Bu firma, tohumların arasına onlara benzeyen küçük taş parçaları koyarak müşterilerini aldatma yoluna gitmiştir. Bu

işletmenin yaptığı hile, kuşların tohumları yemesiyle ortaya çıkmıştır çünkü kuşlar, yemleri yemiş, taş parçalarını bırakmıştır. Özellikle depolarda, satın alınan malların girişinde, sistemli ve itinalı bir kontrol yapılmazsa satıcıların hileleriyle aldatılma ihtimali söz konusudur (Çelik, 2007, s. 45-46).

Tablo 5.

*İşletme Satıcıları, Tedarikçileri ve Yüklenicileri Tarafından Yapılan Hileler*

| Kurban     | Hile Türü                        |
|------------|----------------------------------|
| Müşteriler | Eksik sevkiyat                   |
| Müşteriler | Fazla faturalama                 |
| Müşteriler | Çift faturalama                  |
| Müşteriler | İkinci kalite malların verilmesi |
| Müşteriler | Çalışanların yolsuzluğu          |

Kaynak: Singleton, Singleton, Lindquist, Bologna, “Fraud Auditing And Forensic Accounting” 3.Edition, John Wiley&Sons, USA, 2006, s. 27.

### 3.2.4.5.Müşteri Hileleri

Müşteri hilesi; bireylerin, üretim yapanlar ve onları satanların zararına, normal şartlar ve ilkeler altında sahip olamayacakları üstünlükleri / sahiplikleri, üretim yapanları ve satanları aldatarak ele geçirmeleridir.

Bu aldatma, öyle sıradan bir yalan söylemek şeklinde gerçekleşebileceği gibi, farklı yöntemlerle -etiket üzerinde değişiklik yapma gibi – satıcıları aldatarak esasen ellerinde bulundurmamaları gereken ürün ya da hizmetleri ele geçirmeleri biçiminde de olabilir (Çelik, 2007, s.48).

Müşteriler tarafından yapılan hileler, müşterilerin ürün ve iş aldıkları kuruma yaptıkları ve ürün satan kurumun zarara girmesiyle biten hilelerdir. Bu tür hilelerde müşteri pozisyonundaki kişiler, satış yapan kişilere vermeleri gereken miktardan daha az para vererek onları kandırmak için çaba gösterirler. Satıcı hilelerinde olduğu bu hile türünde de müşteriler hileyi yalnız olarak ya da kurumdan birileri ile anlaşarak yapabilmektedir. Bu hile misal olarak az bir ücretle ürün ya da iş satın alınması, para verilmeden ürün alınması, ücret verilmemesine karşın verilmiş gösterilmesi gibi yollarla gerçekleştirilir (Artar, 2016, s.40).

### 3.2.5. Hile Belirtileri

#### 3.2.5.1. Hilekâr Analizi

Hilenin önüne geçmek ya da hile yapıldığını belirlemek için şirketin, şüpheli tutumlarını sürdürmeye devam ederek hilecilerin zihniyetlerini kavraması hatta işi ileri götürerek kendini bir hileci yerine koyup olayı düşünmesi lazımdır. Şirketin veri merkezlerine engelsizce ulaşabilen, fatura kesmek, alacakları tahsil etmek, muhasebe kayıtlarını yapmak gibi farklı farklı vazifelerden sorumlu olan, şirket içi denetimde söz sahibi bireylere duyulan güven, bu bireylerin denetimsiz hale gelmelerinin yolunu açmamalıdır. Şirkette herkesin güvendiği bu bireylerin paylaşım yapmadıkları bir finansal sorun ile yüz yüze geldiklerinde ve sorunu ellerinin altında bulundurdıkları yetkiler ile çözüme ulaştırdıklarında hile yapmak zorunda kaldıkları akıldan çıkarılmamalıdır (Erol, 2016, s. 15).

Tutanaklarla kayıt altına alınan hile olayları araştırıldığında hile işine bulaşanların belli başlı kişilik özelliklerinde ortaklık olduğu saptamasına varılmıştır (ACFE 2016 Yılı Hile Raporu).

Hile yapan kişilerin;

- Cinsiyet Durumu: Güncel raporda hile yapanların %31'i kadın, %69'u erkektir.
- Yaş durumu: Hile yapanların büyük çoğunluğu 36-45 yaş aralığında yer almaktadır. Hile yapanların yaşları ilerledikçe şirketlere verdikleri zarar da yüksek olmaktadır.
- Eğitim Düzeyi Durumu: Hilecilerin eğitim düzeyi ile hile yapma arasında doğru orantı söz konusudur. Hile yapanların eğitim düzeyi yüksek olunca hile ile işletmeye verdikleri zarar da artmaktadır. Hile yapanların %20'si lisans, %13,2'si ise lisansüstü eğitim mezunudur.
- Suç Geçmişi (Sabıka) Durumu: Hileye başvuranların çoğu, geçmiş dönemlerinde herhangi bir suça karışmamış olan kişilerdir. Güncel araştırma raporunda hilecilerin %88'inin önceden herhangi bir ceza almadığı görülmektedir. Hilecilerin %5'i daha önce mahkemeye çıkmış ama ceza almamış kişilerdir. Hilecilerin %5'ini ise cezaevinde yatmış kişiler oluşturmaktadır.

- Yetki Durumu: Güncel araştırmalara göre idareci pozisyonunda bulunmayan kişilerin %36,6'sının hileye başvurduğu anlaşılrken, bu kişileri %42 ile idareciler ve %17 ile tepe idareci konumundaki kişiler izlemektedir. Bu kişilerin işletmeye verdikleri zarara bakıldığında ise yetkiler arttıkça zarar oranı da artmaktadır.
- Görev aldıkları Bölümler ve Görev Süreleri Durumu: Hile yapan kişiler yaptıkları görevler bakımından araştırıldığında, şirket mallarına kolayca ulaşan, satış, denetim, muhasebe, satın alma, finans gibi birimlerde hileli işlerin daha çok görüldüğü anlaşılmaktadır. Bu kişilerin görev yapma süreleri araştırıldığında ise, hilelerin en çok 1 ile 5 yıllık görev sürelerinde vazife yapan kişilerce gerçekleştirildiği görülmektedir. Bunun yanı sıra 10 yıldan daha uzun süre şirkette iş yapan bireylerin başvurdukları hilelerde şirkete verilen zarar oranının en yüksek olduğu görülmektedir.
- Kişisel Özellikler Durumu: Hileye başvuran kişiler yüksek zekâyâ sahiptir ya da kendini her zaman çok zeki olarak görürler. Kendilerine çok önem verirler, kişisel çıkarlarının peşindedirler, bencildirler. Yakınlarındaki kişileri küçük görürler, onlara hakaret ederler. Giriştikleri işi başaramamak korkusunu yaşamazlar, riske girmekten çekinmezler, özgüven sahibidirler, şanslarına inanırlar, hilelerinin asla açığa çıkmayacağını düşünürler. Özgün düşünceler üretirler, yeniliklere açıktırlar, işlerine aşırı düşkündürler. İşyerinin kurallarına uymada zorlanırlar, kendilerini kurallarla sınırlamak istemezler. Her şeyden şüphe duyarlar, sinirlenirler. Sosyal yaşamdan kopuk kişilerdir. Çalıştıkları yere herkesten önce gelirler, oradan en son ayrılırlar. Tatil yapmayı düşünmeden çalışabilirler. Bunun nedeni hile yaptıkları ortamda başkaları çalışırsa hilelerinin ortaya çıkacağından korkmalarıdır. Pahalı hobileri vardır, istekleri bitmez, hırslı ve doymak bilmeyen kişilikleri vardır.

### 3.2.5.2.Kırmızı Bayraklar

Yapılan bir hileyi açığa çıkarmak için elle tutulur delillere sahip olmak pek kolay değildir. Fakat hileye başvurulduğuna dair kimi izler mevcuttur. Dikkatleri bir tarafa yönlendiren bu küçük izlere kırmızı bayraklar denmektedir.

Kırmızı bayrak kavramıyla ilgili farklı tarifler yapılmıştır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2009, s. 130; Abdioğlu, 2007, s. 162).

- Gerekli somut bir delil olmamasına rağmen olması mümkün görünen kimi şeylerin hatalı gerçekleşebileceğini ortaya koyan verilerdir.
- Beklenmedik durumlar ya da normal durumlardan farklılık arz edebilen durumlardır.

Kırmızı bayraklardan, kontrolcüler ya da öteki ilgili bireylerce hile riskinin yorumlanmasında bir ön ikaz sistemi olarak yararlanılmaktadır. (Bozkurt, 2009, s.130). Yapısında anormal niteliklere sahip olan her hile, sıradan olmayan bir vaziyete ya da olması gerekli durumdan bir uzaklaşma göstergeleri taşımaktadır. Kırmızı bayraklar eylemin sonuna ulaştırmaktan çok, hilenin mümkün olabileceğinin belirtileridir.

Kırmızı bayrakların belirlenmesi sadece ilk safhaları meydana getirir, tek başına yeterli değildir. Kontrol yapan kişi yalnız olarak önemli kabul edilmese de bir bütün olarak ele alındığında yanılma, hile ve usulsüzlüğün alametleri olan kırmızı bayrakları topluca belirlemelidir (Özsemerci, 2003, s. 132).

Kırmızı bayrakları belirleme süreci sona erdiğinde elde edilenlerle sağlıklı bir netice elde etmeye dönük anlamlı kararlar verilebilmektir (Abdioğlu, 2007, s.167).

Farkına varılan her hile alameti de mutlak anlamda hileye başvurulduğu manasına gelmemektedir. Misal olarak şirkette çalışanlardan birinin kendine bir ev veya araba almasının aileden gelen bir gelirle (miras vb.) açıklanması olasıdır. Bu nokta dikkate alınarak yapılan ihbarı değerlendirirken dikkatli olmak gerekir, ihbar doğru çıkmayabilir.

Hile olayı, şirkette çalışan kişilerce bireysel hedeflerle direk şirkete karşı gerçekleşebileceği gibi, şirketin faydası için de gerçekleştirilmiş olması mümkündür. Hilenin şirket menfaati için yapılması halinde, şirkette çalışan kişilerin maddi kazanç olarak ödüllendirilmesi de mümkün olabilmektedir (Bozkurt, 2009, s. 131).

### **3.2.5.2.1. Kırmızı Bayrakların Sınıflandırması**

Kırmızı bayraklar, şirkette idare tarafından gerçekleştirilen hile belirtileri ile çalışanlarca gerçekleştirilen hile belirtileri biçiminde iki ayrı başlıkta aşağıdaki bölümlerde ele alınacaktır.

### Yönetim Tarafından Yapılan Hile Belirtileri

Şirketlerde özel olarak da en üst düzey idareciler tarafından gerçekleştirilen hileli finansal rapor hazırlamalara dönük hileleri açığa çıkarmakta, farklı olağanüstü gelişmelerden ya da farklı hile belirtilerinden faydalanılmaktadır. Burada hedef, düzgün işlemeyen bir çarktaki sorunu belirlenebilecek ya da sorunun ilk anda saptanabilecek olası izlerinden yararlanmaktır (Bozkurt, 2009, s. 132). Çoğunlukla idarecilerin başvurduğu hilelerin belirtileri şöyle gruplandırılmaktadır.

- Çalışmalarla ilgili normal olmayan haller,
- İdarecilerin nitelikleri ile normal olmayan haller,
- İşletmenin örgüt yapısı ile ilgili normal olmayan haller,
- Üçüncü kişilerle iletişimlerdeki düzen dışına çıkan hallerdir.

#### 3.2.5.2.2. Faaliyetlerin Yürütülmesi İle İlgili Anormallikler

Çalışmaların devam ettirilmesiyle ilişkisi normal olmayan haller, şirketin finansal tablolarının ve öteki raporlarının incelenmesi ile tarif edilen belirtilerdir. Bu belirtilerin önde gelenleri aşağıda verilmiştir (Bozkurt, 2009, s. 132):

- Kriz sürecinde çalışmaları devam ettirme,
- Stratejilerin normal bir ilişki bağlamında şirket ekibine anlatılması,
- Hesap sürecinin sona ermesine yakın normal olmayan ya da büyük ölçekli ve bol kazançlı uygulamaların var olması,
- Devamlı bir biçimde yüksek seviyelerde aktarma sorunu içinde bulunma,
- Giderlerin gelirlerden hızlı artış göstermesi,
- Gelirlerin niteliğinde geriye gidiş,
- Yüksek faiz ve borç kısılacı,
- Olumsuz bir şekilde tarif edilmiş şirket taktikleri,
- Finansal tablo rakamlarındaki izahı yapılamayan farklılıklar,
- Sektör ortalamalarına göre fazlasıyla yüksek seviyede pozitif görünüm sergileme, satışlarda ve kazançlarda ortaya çıkan olumlu yükselişler,
- Alacakların alınmasında sorunla karşılaşma ya da nakit para sorunları yaşama,
- Piyasada kötü izlenime sahip bir isimle bilinme,

- Şirketle ilgili açılmış olan davalar ya da incelemeler,
- Öz kaynakların yeterli düzeyde olmayışı,
- Sınırlı sayıdaki ürüne bağımlı kalma.

Hesaplarda meydana gelene anormal değişik durumlara misal olarak, bir şirkette ilgili hesaplardaki yorumlar ile normal olmayan sonuçlara varabilme şekli gösterilmektedir. Bu misalin benzer olanları Türk şirketlerinde de bolca görülmektedir. (Bozkurt, 2009, s. 133): Kontrolcü, şirketin bağlantı dâhilinde olan hesapların arasındaki anormal değişikliklerden hile izlerine varmayı başarmıştır. Şirketin satışlarında artış gözlenirken, alacaklarında da artış gözlenmektedir. Depodaki malları artarken, borçları ve satın almaları da artmaktadır. Bu karşılığı olmayan gelişmeler mantıklı bir şekilde izah edilememektedir. Mesela şirket satışlarını nakit para karşılığı gerçekleştiriyorsa satışlarda yükselme görülürken alacaklar aynı şekilde artmamalıdır. Fakat şirket sınırlı miktardaki müşterisine peşin satışla, alımlarını ise taksitli olarak gerçekleştiriyorsa bu durumda doğal olarak bir karışıklık, normal olmayan bir durum söz konusudur. Bunların hepsine karşılık olarak sezon sonunda stok mallarının olduğundan fazla bildirilmesi bir hile seçimi ile gerçekleşir. Çünkü yalnız net kazanç artış göstermemekte, tutanaklara yazılan mal varlıklarında da artış görülmekte ve bunlar bilançoda olması gerekenden daha yüksek yansıtılmaktadır (Çatıkkaş ve Çalış, 2010, s. 148).

### 3.2.5.2.3.Yönetim Özellikleri İle İlgili Anormallikler

Yönetim özellikleri, şirketi idare etme pozisyonundaki kişilerin doğru olmayan hareketlerini ya da yüksek oranda hile olasılığı ortaya koyan hilelerini kapsamaktadır. Bu hilelerin belirtileri ise şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt; 2009, s. 134):

- İdarecilerin etik ve para sorunları,
- Aşırı bireysel borçlu ve maddi sıkıntı yaşayan idareciler,
- Nitelik olarak yetersiz idare birimi,
- Karanlık bir maziye sahip sabıkalı idareciler,
- Üst düzeyde kendine güvenirliliğini kanıtlamış idarecilerin bulunması,
- Ahlaki açıdan sorunlu ve doğru davranmayan idare,
- Ekonomik başarısı, şirketin başarısına endeksli olan idareciler,

- Şirkete ait banka hesaplarının sık aralıklarla değiştirilmesi,
- Şirketin hisse birimi başına gelir seviyesine tesir edebilecek muhasebe hesaplarında idarenin artan ilgisi,
- Kontrol yapan görevlilere gereği yokken zaman sınırlaması yapan idare,
- Çalışan bireylerin fikirlerine, analizlerine ve önerilerine gerekli önemi göstermeyen idare tavrı,
- İzin kullanımı konusunda hassas olmayan idareciler.

#### 3.2.5.2.4.Örgüt Yapısı ile İlgili Anormallikler

Şirketin teşkilat yapısında görülen kimi normal dışı haller, idare hilelerinin gerçekleştirilme ihtimalini göstermektedir. Bu durumla alakalı kimi belirtiler şu şekildedir (Bozkurt, 2009, s. 135);

- Fazlasıyla karışık olan şirket teşkilatları,
- İdare kurulu ve kontrol komisyonu üyelerini doğru bir şekilde organizenin bulunmaması (misal olarak kontrol komisyonun özgür ve tarafsızlık ilkelerine göre işini yapamayacak üyelerden meydana gelmesi gibi),
- Şirkette ahlaki prensiplerin ve teşkilat geleneğinin zayıf bir izlenim bırakması,
- Şirkette çalışanlara olması gereken düzeyde kurum içi eğitim verilmemesi,
- Kontrol edilmeyen ya da başka kontrol işletmelerince kontrol edilen şirketlerle yapılan manidar uygulamalar,
- İdarenin ya da kontrol mekanizmasının etki gücünü azaltan teşkilat yapıları (misal olarak şirket merkezine uzak yerlerde yer alan bürolar, depolar ya da fabrikalar. Böyle yerlerde hile fazlasıyla görüldüğünden aşağıda ayrıca ayrıntı verilmiştir),
- Özel olarak yılın sonuna yakın dönemlerde yapılan manidar, normal olmayan ve üst seviyede karışık uygulamalar,
- Ortaklık bağlantısı olan diğer işletmelerle manidar ve anormal işlemler,
- Şirkette kurumsal yapının (şirket içi kontrol mekanizması, kurumsal gelenek) olmaması,
- Fazlasıyla risk içeren alanlarda çalışmalar yapılması,

- Kullanımdan düşmüş ya da teknolojik bakımdan modası geçmiş malların çok olması,
- Üst düzey idarecilerde görülen sık görev değişiklikleri,
- Şirketle ilgili kişilerle manidar bağlantılar.

Zamanımızda küresel dünyanın ticaret ortamında şirketler var oluşlarının sonucu, millî ve milletlerarası seviyelerde organizasyon yapılarını yatay biçimde büyötmeye mecbur kalmaktadır. Bunun neticesi şirket merkezinin uzağında kuruluşlar ortaya çıkmakta ve bunlara mecburi olarak günü birlik çalışmalarında daha çok özgürlük tanınmaktadır. Bunun bir neticesi olarak da hilede artış görölmektedir. Zamanımızda milletlerarası seviyede teşkilatlanmış şirketlerin kayda değer risklerinden biridir bu durum. Bu bağlamda meydana çıkan hile riskleri aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2009, s. 135):

- Uzak yerlerde yer alan şirket mallarının bireysel yararlanmanın önüne geçmeye dönük yeterli olmayan prosedürler,
- Vazifelerin ayrı olması kuralını meydana getirmeden yaşanan başarısız girişimler,
- Özgür denetlemelerin gerektiği kadar yapılamaması,
- Yetki dağıtımlarda ve tasdik etme süreçlerinde görülen noksanlıklar,
- Şirketten uzak bölgelerin çalışmalarında meydana gelen anormal ve beklenmedik durumların devamlı ve düzenli gözlenmesiyle ilgili zor durumlar,
- Böyle mekânlarda uygulamaların eksiksiz ve yapılması gereken zamanda yapılmaması,
- İşin sonucuna etki eden son dakika değişiklikleri,
- Özel anlamlar ifade eden mal kayıpları,
- Normal kontrollerin gerçekleştirilmesinde görülen düzensiz durumlar.

### **3.2.6. Muhasebede Hile Örneği: Enron Olayı**

#### **3.2.6.1. Enron Şirketi Hakkında Genel Bilgiler**

Enron, 1985 yılında, iki ayrı dağıtım şirketinin doğal gaz dağıtımını yapmak için ortaklık yapması ile kurulmuştur. Bu ortaklık ile Enron, ABD'nin en uzun doğalgaz boru hattını elinde tutan firması konumuna gelmiştir. Enron şirketinden 2001 yılına kadar olan 16 yılda hem içinde bulunduğu piyasaları hem de hizmet ve ürün kapsam alanını genişletmiştir. Bu bağlamda Orta Doğu, Asya, Doğu Avrupa ve Afrika gibi geniş ve farklı pazarda elektrik, su, doğal gaz boru hatları ve bilgi iletim binaları başta olmak üzere birçok şirketin sahibi olmuştur (Sağlar ve Kandemir, 2007, s. 23; Atmaca, 2012, s. 193). Enron'un pazarda oluşturduğu algı ve parasal raporlarının neticesinde meydana gelen işletmenin başarısı ve Amerika borsasında kazandığı başarılar benzerlik göstermektedir.

##### **3.2.6.1.1. Enron Skandalı**

Enron Skandalı olarak bilinen ve Enron Şirketi'nin batmasıyla neticelenen olaylar zinciri kısaca, işletmenin kazandığından daha fazla yansıtılması için muhasebe defterlerinde gerçekleştirilen hileler ve bu hilelerin denetim firması Arthur Andersen tarafından saklı tutulması şeklinde ifade edilebilir.

##### **3.2.6.1.2. Skandala Giden Yol - Enron' Un Yaklaşımı**

Enron Skandalı'nda, muhasebe düzeninde doğruları yansıtmayan, belgelerle doğrulanması kolay olmayan ve kapsamlı bir beğenme yetkisinden yararlanıldığı kayıt belgeleri görülmektedir. Firma tarafından gerçekleştirilen uzun süreli sözleşmelerin muhasebe sisteminde kayıt altına alınması için söz konusu muhtemel gelirlerin o anki maddi değerlerine çevrilmesi zorunlu olmuştur. Yapılan anlaşmaların öngörüldüğü gibi sonuçlanmasında ve ortaya çıkan maddi giderleri hususunda sorunlar olmasına karşın, nakit para akışında bir sorunla karşılaşmadığına dair muhasebe verileri oluşturulmuştur (Sağlar ve Kandemir, 2007, s. 24-25). Enron'un iş alanı ve ürün farklılığı zaman ilerledikçe artış göstermiştir. Fiziksel kuruluşlar, ticaret hareketleri ve millî sınırların ötesine ulaşan, ürün renkliliği iş modelinin girift yapısı, mevcut muhasebe sistemin sınırlarını esnetecek duruma gelmiştir (Healy ve Palepu, 2003, s. 9). Atmaca (2012)'ya göre işletme, parayla ilgili çizelgelerin ve bunların meydana getirdiği

raporların yatırım çalışmaları için referans olarak yararlanıldığına dair bilgi sahibi olduğundan, aldığı kararları daha üst seviyede, borçlarını da mevcuttan daha az göstermiştir. Bu hileye başvuru ile eylemlere ilave olarak Enron'un kâr etme oranını yüksek gösterebilmek için muhasebe hesaplarında fazlasıyla karışık bir işlemin bulunduğu anlaşılmıştır. Enron Skandalı olarak bilinen olayda, muhasebe sistemin doğruları yansıtmayan, belgelerle ispat edilmesi güç ve geniş bir beğenme yetkisinden yararlanıldığı belgeler görülmektedir. İşletme tarafından gerçekleştirilen uzun süreli anlaşmaların muhasebe kayıtlarında yer alması için olabilecek gelirlerin o zamanki değerlerine dönüştürülmesi gerekli olmuştur.

#### **2.2.6.1.3. Skandala Giden Yol – Bağımsız Denetimler**

Enron hadisesiyle alakalı olarak kaleme alınmış makaleler incelendiğinde enerji firması ile birlikte Athur Andersen adlı denetim firmasının da adının sıkça anıldığı görülmektedir. Söz konusu olay dahilinde Arthur Andersen adındaki denetim şirketi Enron'a hem dış kontrol hem de iç kontrol ve yönetim danışmanlığı hizmetlerini vermektedir (Sağlar ve Kandemir, 2007, s. 28). 2000 senesinde Arthur Andersen, denetim faaliyetlerinden toplam 27 milyon dolarlık bir kazanç elde etmişken danışmanlık çalışmaları neticesinde 27 milyon dolar kazanmıştır (Healy ve Palepu, 2003, s. 15). Arthur Andersen'in müşterilerinden olan Enron'u elinden kaçırmamak için parayla ilgili veri çizelgelerinde kanunlara ters olan değişiklikler yapma yoluna gitmiştir (Sağlar ve Kandemir, 2007, s. 31). Atmaca (2012)'ya göre Arthur Andersen'in Enron adlı şirket için hazırlamış olduğu raporlarda sorunlu kayıtların farkına varılmasına karşın, raporlarda görülmeyen ve olumlu düşüncelerde bulunduğu anlaşılmıştır. ABD'deki sistem, Arthur Andersen'in denetleme çalışmalarını hileye başvurarak gerçekleştirmesine neden olan bir ortam meydana getirmiştir. Büyük denetleme şirketlerinin, ABD'deki iş alanlarını kontrolüne almasının önüne geçmek için sıkı bir rekabete ve reklama izin verilmiştir ve denetleme işini yapan şirketin danışmanlık gibi denetim haricindeki kazançları temel işleri olan denetleme kazançlarıyla yarışa girebilecek düzeye gelmiştir (Sağlar ve Kandemir, 2007, s. 28). Bu durum denetleme işini yapan şirketlerde bir baskı aracı olarak kabul edilebilir.

### 3.2.6.2. Skandalın Etkileri

Enron hadisesinin ekonomik ve toplumsal tesirleri ABD ve dünya üzerinde görülmüştür. Bu sansasyonel olayın neticesinde ABD’de 4.500, dünya genelinde de 85.000 kişi işinden olmuştur, ABD’nin ekonomik durumuna tesiri ile yaklaşık 64 milyar dolar civarındadır (Sağlar ve Kandemir, 2007, s. 22). Söz konusu bu hadiselerin kendisinin farkındalık oluşturmak için gerekli olduğu kadar büyük olmasına karşın, bu kadar büyük ölçekli tesirleri olan aldatıcı kayıt bilgilerinin farkına varılmaması piyasadaki bütün güvene zarar verme sonucunu ortaya çıkarmıştır. Enron’un da içinde bulunduğu finansal çizelgelerdeki hileler ve kontrol sorunları nedeniyle meydana gelen skandallar, sermaye piyasalarına, yüksek seviye idarelere, parayla ilgili raporlara, tarafsız kontrol sistemine ve kontrol işini yapanlara karşı bir itimat problemine neden olmuştur (Dinç ve Cengiz, 2014, s. 222). Bu nedenle Enron hadisesi ender görülen tek bir örnek olmaktan çok, muhasebe ve denetim mekanizmasındaki problemlerin bir neticesi olarak görülmüştür.

Enron hadisesinin neticelerinin geniş kapsamı ve skandalın meydana gelmesine yol açan karışık ilişkilerin açığa çıkarılması, bunun bir sistem probleminin sonucunda ortaya çıktığını göstermektedir. Bu nedenle ABD başta olmak üzere muhasebe ve özgür kontrol mekanizmalarında farklı uygulamalara ve yeni düzenlemelere başvurulmuştur. ABD kongresi, Enron hadisesine benzeyen bir piyasa krizinin önüne geçebilmek için, 2002 yılında Sarbane’s Oxley Hareketi adı verilen bir bildiri ile detaylı iyileştirmeler ve ABD Kıymetler Borsası Komisyonu’nun (SEC-Securities Exchange Commission) yararlanabileceği ek maddi olanakların sağlanması isteğini ifade etmiştir (Arnold ve Lange, 2004, s. 763). Sarbane’s Oxley Kanunu, Enron skandalıyla kamuoyunda, sermaye piyasalarına aleyhine meydana gelen zararını karşılamak ve borsada işlemdeki firmaların açıklık, doğruluk ve para çizelgelerini açık etmedeki mesuliyetlerini yerine getirmelerini sağlamayı hedef olarak almaktadır (Dinç ve Cengiz, 2014, s. 222). ABD’de gündem olan bu olay, Avrupa ülkeleri ve Türkiye’de de etkili olmuştur ve tümüyle bağımsız olan kontrol sistemlerinde iyileştirme meydana getirmelerini sağlamıştır. Sarbane’s Oxley Kanunuyla ilgili olarak Avrupa Birliği’ne üye olan ülkelerde çalışmalar yürütülmüştür ve 2006 senesinde denetleme standartlarını tespit eden yeni bir yönerge hazırlanmıştır. Söz konusu bu akımın da tesir etmesiyle Türkiye’de 2011 senesinde 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’ndaki sorumluluklarla sermaye firmalarında bağımsız çalışan kurumların yapacağı denetleme işi zorunlu hâle

getirilmiştir. Bu çalışmanın yapılmasındaki amaç, piyasalarda var olan işletmelerin açıklığının ve güvenilir oluşunun daha güçlü hale getirilmesidir. Bu düzenleme sonucunda Kamu Gözetimi, Muhasebe Denetim Standartları Kurumu oluşturulmuştur. Yeni TTK ile bağımsız çalışan kontrol (denetleme) sistemi üzerinde çok fazla durulmuş ve işletmelerin kurumsal kimlik kazanması, varlıklarına devam edebilmesi, rekabete girecek güze sahip olması, kamuoyunda güven meydana getirmesi ve şeffaflık konularına yaklaşımlarda uluslararası uyum fırsatı sunulmuştur (Köroğlu, 2015, s. 41).

### **3.2.7. Muhasebe Hata ve Hilelerini Önleme**

Muhasebe hilelerinin ve hataların önüne geçilebilmesi esas olarak üç temel hedefe dayanır. Bunlar; hilenin ve hatanın önüne geçmek, hileyi açığa çıkarmak ve hileye karşı harekete geçmektir (KPMG, 2006, s. 6).

#### **3.2.7.1. Bağımsız Denetim**

Bağımsız denetleme, finansal tabloların hakikatleri gösterip göstermediğini belirleyerek, güvenilirliğine olan inancı pekiştirir. Denetim yapılmış finansal tablolar aracılığıyla vergi beyannameleri oluşturulacağı için bu çizelgelerin güvenilirliği, kamu kurumunun yapacağı vergi kontrolünün riskini düşürür (Güredin, 2000, s. 17). Denetimden geçmiş finansal tablolar şirket idarecilerinin alacakları kararları aydınlatır. Özgür olan denetlemeyle finansal tablo ve raporlar hakkında değerlendirmeler yapılarak, şirketin maddi pozisyonu yetkili makamlara tam ve güvenilir olarak yansıtılır. Bu durum, şirketin kredibilitesini de yükseltir. Çalışmaların kanuni düzenlemelere uygun olduğu incelenerek, mevcut sorunlar varsa onların giderilmesini sağlar (Doğan ve Hatunoğlu, 1996, s. 133).

#### **3.2.7.2. İç Denetim**

İç denetleme, şirkette çalışan kişilerin katılımıyla yapılan yanlışların ve hilelerin önüne geçilmesi ve açığa çıkarılması için gerçekleştirilen bir faaliyettir. Küçük şirketlerde bunu idareciler gerçekleştirebilmektedir. Büyük şirketlerde ise iç denetlemenin kolay olmadığından şirket içi denetimi değerlendirmek için iç denetlemeden yararlanma yoluna gidilmelidir.

İç denetlemede maddi özellikteki uygulamaların yanı sıra ekonomik olmayan uygulamalar da kullanılır. İç denetleme ile şirket bünyesinde hem müsait olma durumu

hem de çalışmaların denetlenmesi beraber gerçekleştirilir. İç denetleme şirketin içinden bir kişi tarafından yapıldığında denetleme yapan kişi, özgürlük noktasında zorluk yaşar. Çünkü iç denetleme işini yapan kişi idareye bağlı olduğundan ve aynı anda idarenin çalışmalarını da kontrol etmekle de görevli olduğundan menfaat ilişkisi problemi ile yüz yüze gelir (Anuk, 2015, s. 76).

### 3.2.7.3.İç Kontrol

İç denetleme, şirketlere hesap verebilme özelliği kazandırır ve şirketlerin başarılı olmasında önemli roller üstlenir. The Committee of Sponsoring Organizations'nun (COSO) yaptığı tarife göre iç denetleme şirketlerin

- çalışmalarının etkin ve üretken olmasını,
- maddi raporların doğru ve itimat edilir olmasını,
- yana ve yönetmeliklere göre idare edilmesini sağlayan, bir şirketin idare heyetinin, üst düzey idarecilerin ve öteki çalışanlarının etkilediği bir zaman dilimidir.

İç denetleme, finansla ilgili tablolardaki hatalı bildirimlere karşı savunma sisteminin ilki olmakla beraber özgür olan kontrol görevlisi, hatalı bildirim riskini aza indirmek için yatırım yapan kişileri muhafaza eden öteki bir savunucu pozisyonundadır. Çapı büyük şirketlerde denetleme işinin yapılması sırasında uygulamaların hepsini araştırma imkanı mümkün değildir. Denetleme işini yapan kişi, belgelerden bazılarını örnek olarak inceler. Etkili bir iç denetleme mekanizmasının etkinliğinde artık oldukça denetleme riskinde azalma görülmektedir. İç denetlemenin etkinliği ile denetleme riski arasında doğrudan bir ilişki yoktur. Bununla beraber, denetleme risklerinde azalma olmasına karşın paralel olarak denetleme prosedürlerinde düşüş olması olasıdır. Etkin bir iç denetleme mekanizmasının olması durumunda kontrol yapan kişi kapsam alanı sınırlanabilecek kaynakların sayıca düşmesini sağlayacaktır (Pehlivanlı, 2011, s. 41).

### 3.2.7.4. Eğitim İle Önleme

Şirketin üst düzey konumundaki idarecisinden en alt düzeydeki çalışanlara kadar olanların eğitilmesi özel olarak beyaz yaka olmak üzere mavi yaka çalışanların da olası hile ihtimallerinin önüne geçilmesindeki en kayda değer adımlardan biridir. Şirkette çalışanların, şirketin bir zarara girmemesin şirketle beraber yaklaşık olarak aynı

miktarda kendilerini de zarara uğratacağı hususunda bilgi sahibi edilmeleri gereklidir. Bu hususta eğitim verilerek, şirkette çalışan kişilerin şirketlerini korumaları ve ona sahip çıkmalarını sağlamak hedeflenmektedir (Yılmaz, 2013, s 49).

### 3.2.7.5. İlk Değerlendirme

İçinde hile barındıran bir hareketin, tutumun kasıtlı olarak mı yapıldığının yoksa bir yanlışlık sonucu mu gerçekleştiğinin yorumlanması, ilk anda önemlidir (Yılmaz, 2013, s.55).

Hile, başka suçlardan ayrı olarak, yapılmış olduğunun somut belgelerle kanıtlanması çok zor olan suç çeşitlerinden biridir. Bir insanın yaşam ölçüleri değişiklikler gösterebilir, mevcut olan bir belge ortadan kaldırılmış olabilir, hesaptaki paralar kayıtlarla uyuşmayabilir, bir insan şüphe çekici davranışlar gösterebilir, çözümlenmesi gerekli bağlantılardaki bir değişim insanlara bir şeyleri düşündürebilir veya bir insan, öteki insanın gerçekleştirdiği kendi hesabına para geçirme eylemine dair izlere dikkat çekebilir. Başka suçlardan ayrı olarak hilede sözünü ettiğimiz fiiller sonuca ulaştıran deliller olmanın dışında, hilenin var olduğunun alametleridir. Hayat konforundaki değişiklikler, bir kişiye kalan miras kaynaklı olabilir. Kaybolduğu düşünülen belgelerin kaybolmasında anormal bir durum söz konusu olmayabilir. Hesap bilgilerinde görülen uyumsuzluklar, sıradan bir muhasebe hesabından kaynaklanmış olabilir. İzah edilmesi zor olan bağlantılar, maddi faktörlerin kaynağında var olan bilinmeyen değişikliklerin bir neticesi olabilir (Dumanoğlu, 2005, s. 347).

### 3.2.7.6. Veri Madenciliği

Boyut bakımında çok fazla olan ve çokça seri bir biçimde bir araya toplanan verilerin farklı yorum metotları neticesinde manalı ve faydalanılabilir verilere evrilmesi konusunda “veri madenciliği” süreci araya girmektedir. Veri madenciliği ile ilgili yapılan tarifler gözden geçirildiği zaman, bu tariflerde müşterek noktalardan birincisi “çok fazla” sayıda bilginin, bilgi deposunda saklanması, ikincisi ise bunlardan “anamlı” verilere ulaşılmasıdır (Yılmaz, 2013, s. 49).

Hilenin kontrol edilmesinde, denetime tabi tutulmasında veri madenciliği, normal olmayan durumları ve hile tablolarını gösteren hile izlerini tarif etmek için uygulamalara dair bilgilerin sağlanabilmesi ve yorumlanmasıdır. Veri madenciliği hem analitik (çözümlemeli) hem de duygusal yöntemlerden meydana gelir. Çözümlemeli

yöntemlerden oluşur çünkü kontrolcü bilgilerle hile tabloları arasında bağlar oluşturulmalıdır. Duygusaldır çünkü elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi, onlarla ilgili analizlerin yapılması lazımdır.



## BÖLÜM IV

### MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBEDE HATA, HİLE VE MESLEK AHLAKI KONULARINA İLİŞKİN GÖSTERDİĞİ MESLEK ALGISININ TESPİTİNE YÖNELİK ADANA İLİNDE ARAŞTIRMA

Çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümlerinde muhasebe mesleği, meslek etiği ve muhasebede hata ve hile kavramları hakkında temel bilgiler paylaşılmış ve araştırmanın amacı doğrultusunda teorik bir altyapı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde ise, ana kütlesi Adana ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve Yeminli Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı muhasebe meslek mensupları olan ve anket çalışmasına dayalı yürütülen araştırmaya yer verilmiştir.

#### 4.1. Literatür Taraması

Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin geleceğe yönelik stratejik kararlar almalarında önemli bir unsurdur. Dolayısıyla, muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilerin doğru ve güvenilir olması, diğer bir ifadeyle bilgilerin hata ve hileden kaynaklı yanlışlıklar içermemesi, alınacak stratejik kararların doğruluğu için oldukça önemlidir. Söz konusu öneme binaen son zamanlarda muhasebe mesleğinde hata ve hile konusu üzerine birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmanın amacı ile paralel olan literatürdeki bazı çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Kutlu (2020)'nin “Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri hakkında algı ve tutumlarının belirlenmesi: Osmaniye ilinde bir uygulama” adlı çalışmasında ki amaç, muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileye karşı algı ve tutumlarını araştırmak ve sahip oldukları demografik özelliklere göre bilinç ve tutumlarının farklılaşıp farklılaşmadığını incelemektir. Çalışmada Osmaniye İlinde aktif çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve stajyer muhasebeciler üzerinde anket uygulanarak hata ve hileler hakkında algılarını ölçmüştür. Söz konusu ilde 221 meslek mensubu tespit etmiş olup evrenin yaklaşık yarısına ulaşarak çalışmasını tamamlamıştır. Çalışma sonucunda, hataların büyük sebebinin iş yoğunluğu ve dikkatsizlikten kaynaklandığı görülmüştür. Meslek mensuplarının unvanlarına ve cinsiyetlerine göre muhasebe hilelerine karşı algı ve tutumları arasında anlamlı bir fark

tespit edilememiştir. Ülkemizde yapılan muhasebe denetimi, mesleki etik, iç kontrol sistemi vb. konulu eğitim ve seminerler yeterli olmadığı ortaya çıkmıştır.

Koç (2019)'un "Muhasebe meslek mensuplarının etik yaklaşımları ile hileye yönelme eğilimleri arasındaki ilişkiye yönelik bir araştırma: Ankara örneği" adlı çalışmasında ise, muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik değerlere yaklaşımları ile hileye yönelme eğilimleri değişkenleri arasındaki bağlantıları ilişkisel olarak irdelemeyi amaçlamıştır. 5' likert ölçeğini kullanarak Ankara ve Trabzon illerinde ki 360 meslek mensubu üzerine bir çalışma yapmıştır. Çalışma sonucunda, yasal mevzuatlar hazırlanırken meslek mensuplarının görüşlerinin yeterince alınmadığını göstermektedir. Ayrıca, içinde bulunulan ekonomik surumun mükelleflerin vergi ödememe eğilimine sebebiyet vermesi ve af, uzlaşma gibi konuların sıkça gündeme gelmesinden dolayı meslek mensupları aykırı işlemler yapmaya yönlendirdiğini tespit etmiştir. Meslek mensupları arasında ki rekabetinde meslek etiğine uymayan davranışlar sergilediği de saptanmıştır.

Korucu (2018)'nin "Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik" adlı tez çalışmasının ilk iki bölümünde hata, hile ve etik kavramları açıklanmıştır. Hata ve hilenin oluşmasına sebep olan nedenler incelenmiş, meslek mensuplarının sahip olması gereken etik kurallar da ilgili yaklaşımlar eşliğinde irdelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise bir anket uygulaması yapılmıştır. Meslek mensuplarına sorulan çeşitli sorulara alınan cevaplar neticesinde hataların meydana gelmesindeki en önemli sebep iş yoğunluğu olarak görülmüştür. Yine vergi oranlarının yüksek oluşu hile için önemli bir etken konumunda olmaktadır. Çalışmanın sonucuna göre, basit bir vergi sistemi kurulmalı, meslek mensuplarının iş yükü olabildiğince hafifletilmeli ve mükellefleri de aynı doğrultuda bilinçlendirme çalışmaları yapılmalıdır.

Tayman (2018)'nin "Muhasebe denetiminde karşılaşılan hata ve hileler: Meslek mensupları üzerine bir araştırma" adlı çalışmasında, muhasebe meslek mensupları, işleriyle ilgili görev ve sorumluluklarından dolayı mükellefleri ile devlet arasında köprü görevi görmektedir. Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hileleri tespit etmektir. Bu amaçla muhasebede yapılan hata ve hile konuları incelenmiş, Akdeniz Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırmadaki anket çalışması için 402 muhasebe meslek mensubu üzerinde çalışılmıştır ve meslek mensupları ile hem yüz yüze hem de mail yoluyla anket dolumu sağlanmıştır. Araştırma verilerine göre, katılımcıların hata ve hile yapma oranının yüksek olduğu saptanmıştır. Kişiler bu hata

ve hileleri kimi zaman müşteriye kaybetmemek için kimi zamanda kendi menfaatleri uğruna gerçekleştirdiği saptanmıştır.

Öztoprak (2017)'ın “Denetimde hata ve hile, önleme ve tespit yöntemleri ile serbest muhasebeci mali müşavirlerin hata ve hileler ile ilgili bilinç ve tutumları” adlı çalışmasında, her işletmenin pazarda başarılı olmasını ve rakiplerine üstünlük sağlamak sureti ile varlığını devam ettirebilmesi için çeşitli amaç ve hedefleri bulunmaktadır. Söz konusu amaç ve hedeflerin gerçekleştirilebilmesinde işletmenin her departmanında olduğu gibi muhasebecilerin de çeşitli görevleri bulunmaktadır. Her şeyden önce muhasebe meslek mensuplarından beklenen işletme ile ilgili verileri gereken dikkat ve özveri ile kurallara uygun bir şekilde işlemesidir. Muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan işlerde hata ve hilelerin isteyerek ya da istemeyerek ortaya çıkması sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Her ne kadar hata ve hilelerin önlenmesine yönelik çeşitli yönergeler ve olumsuzluklar karşısında cezalandırmalar yer alsa da, birçok meslek mensubu herhangi bir önleyici davranış ortaya koymamaktadır. Araştırma, muhasebede gerek işletme kaynaklı gerekse meslek mensubu kaynaklı hata ve hilelerin durumunun İstanbul örneklemini üzerinden araştırılması ve hata ve hile belirtilerinin ortaya çıkması durumunda muhasebe meslek mensuplarının davranışlarının ortaya koyulması amacı ile oluşturulmuştur. 415 muhasebe meslek mensubundan; hata, hile ve hata belirtileri ve bu unsurlar karşısındaki davranışlarına ilişkin veriler toplanmış ve analiz edilmiştir. Araştırma bulgularına göre, hata ve hilelerin İstanbul'da görülme sıklığı oldukça yüksektir. Bununla birlikte; hata, hile ve hata belirtileri karşısında muhasebe meslek mensuplarının herhangi bir tutum ortaya koymadan, müşteri kaybetme korkusu ile hareket ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Kırık (2016)'ın “Şirketlerde hilenin tespiti ve önlenmesi” adlı yüksek lisans tezinde, uygulamalı bir çalışma yapmıştır ve uygulama kapsamında, XYZ işletmesinde 01/01/2008-30/04/2012 döneminde ait tespitler özetlenmiştir. Ayrıca hile ve suiistimaller ile ilgili potansiyel tehditler açıklanmıştır. Bu uygulama da gözlem ve soruşturma tekniklerinden yararlanılmıştır. İlgili kurumun birçok departmanı ile görüşülmüştür ve yetkili kişilerin görüşleri doğrultusunda hile ve hile olasılıkları araştırılmıştır.

Anuk (2015)'un “Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik” adlı tez çalışmasında ise muhasebecilik mesleği ve meslek sahiplerinin etiksel boyutları ile muhasebede yapılan hata ve hileler konuları incelenmiştir. Bu çalışma, muhasebecilerin muhasebe mesleğinde hata, hile ve etik kavramları konusundaki düşüncelerini ortaya

koymak ve bu kavramlara katılım düzeylerinin çeşitli demografik özelliklere göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Öncelikle muhasebenin genel yapısı ile muhasebecilik mesleği hakkında teknik bilgiler açıklanmıştır. Daha sonra muhasebe mesleğinin ahlaksal boyutu ve bununla ilgili olarak muhasebede yapılan hata ve hileler konuları incelenmiştir. Çalışma sonunda bir anket düzenlenmiş, ve bu anket daha önce Tuncay Çelik'in Niğde Üniversitesi'nde yüksek lisans tezi için kullanmış olduğu anketle paraleldir. İstanbul ilinde 108 kişiden oluşan muhasebe mesleğinde kendi işletmesine sahip ya da çeşitli kuruluşlarda iş gören veya yönetici olarak çalışan kişilerin eğitim düzeyi, tecrübeleri, muhasebe mesleğinin etiksel boyutu ve muhasebe hata-hileleri ile ilgili çeşitli görüşleri alınmıştır. Yönetici ve iş görenlerin yaş, eğitim düzeyleri ve tecrübeleri, muhasebede yapılan hata ve hilelerde ve dolayısıyla mesleğin etiksel boyutunda etkili olduğu görülmüştür.

Çekmen (2015)'in "Muhasebede hatalar, hileler ve bunların önlenmesi: Siirt, Batman ve Bitlis illerinde bulunan muhasebeciler üzerine bir araştırma" adlı tezinde, hata ve hilelerin doğru tanımlanması, tespitini ve hilelerin önlenmesi yönünde neler yapılabileceğine dair bazı bilgileri içermektedir. Muhasebecilik ve meslek mensuplarının ahlaki boyutları ile muhasebede yapılan hata ve hile konuları incelenmiştir. Öncelikle muhasebe kayıtlarında yapılan genel hata ve hile örnekleri ile açıklanmıştır. Daha sonra muhasebede yapılan hata ve hilelerin tespiti, hilelerin önlenmesi konuları ve adli muhasebe konusu incelenmiştir. Araştırmanın son bölümünde Siirt, Batman ve Bitlis illerinde bulunan 60 meslek mensubundan 35 meslek mensubuna anket çalışması uygulanmıştır. Meslek mensuplarına yönelik eğitim düzeyi, deneyim tecrübeleri, muhasebe mesleğinin ahlaki boyutu ve muhasebe hata-hileleri ile ilgili çeşitli görüşleri alınmıştır. Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri, deneyim tecrübeleri, çeşitli baskılar, mükellef çevresi ve mevcut vergi politikaları muhasebede yapılan hata ve hilelerde ve dolayısıyla hilelere bakış açısında etkili olduğu tespit edilmiştir.

Kırık (2007)'in "Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik: Afyonkarahisar'da muhasebeciler üzerine bir araştırma" adlı çalışmasında, muhasebecilik mesleği ve meslek sahiplerinin etiksel boyutları ile muhasebede yapılan hata ve hileler konuları incelenmiştir. Öncelikle muhasebenin genel yapısı ile muhasebecilik mesleği hakkında teknik bilgiler açıklanmıştır. Daha sonra muhasebe mesleğinin ahlaksal boyutu ve bununla ilgili olarak muhasebede yapılan hata ve hileler konuları incelenmiştir. Çalışma sonunda bir anket düzenlenmiş ve Afyonkarahisar'da

bulunan muhasebeci-mali müşavirlerin eğitim düzeyi, deneyim-tecrübeleri, muhasebe mesleğinin etiksel boyutu ve muhasebe hata-hileleri ile ilgili çeşitli görüşleri alınmıştır. Afyonkarahisar da 222 meslek mensubu olduğu saptanmış olup, 71 meslek mensubuna ulaşılarak çalışma tamamlanmıştır. Muhasebeci-mali müşavirlerin eğitim düzeyleri ve deneyim-tecrübeleri, muhasebede yapılan hata ve hilelerde ve dolayısıyla mesleğin etiksel boyutunda etkili olduğu görülmüştür.

#### **4.2.Araştırmanın Amacı ve Hipotezleri**

Son yıllarda, işletmelerin faaliyetlerini yürütürken karşılaştıkları riskler arasında işletme çalışanları, işletme yönetiminden sorumlu olanlar veya diğer kişilerce yapılan hileler de yer almaktadır (Bozkurt, 2009, s. 65). İşletmelerde yapılan hata ve hile kaynaklı her türlü yanlışlık, karar alıcılara hem maddi hem de manevi zararlar meydana getirebilmektedir. Bu durum, işletmelerin karlılıklarının yanında işletmelerin piyasa değerlerinin de olumsuz yönde etkilenmesine sebep olabilmektedir.

İşletmelerde kurulan muhasebe bilgi sistemi ve bu sistemin uygulayıcıları olan muhasebe meslek mensupları, karar alıcılara geçmişe yönelik sağlıklı, tam ve doğru bilgiler sağlamasının yanı sıra, oluşan bu verilerle geleceğe yönelik stratejik planların hazırlanmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Muhasebenin bu görevini etkili bir şekilde yerine getirebilmesinin ilk şartı; mesleğinin gerekliliklerini bilen, iyi eğitim almış muhasebe meslek mensuplarının varlığıdır. Bu yüzyıl başında muhasebe meslek mensuplarının da dahil olduğu ve sermaye piyasalarının ciddi zararlar gördüğü birtakım skandallar meydana gelmiştir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının mesleğin gerekliliklerini yerine getirebilmesi için yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması kadar mesleğin gerektirdiği etik kurallara uygun davranışlarda bulunmaları da önemi hale gelmiştir (Ekşi vd., 2011, s.68).

Bu çerçevede çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının finansal raporlamada yanlışlıklara yol açan hata ve hile konusundaki tutum ve davranışlarının meslek ahlakı çerçevesinde değerlendirilmesini yapmak ve konuya ilişkin gösterilen mesleki algıların muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektir.

Bu amaç doğrultusunda, araştırmadan elde edilen veriler esas alınarak aşağıdaki hipotezler test edilecektir.

H1: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

H2: Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

H3: Muhasebe meslek mensuplarının yaş gruplarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

H4: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumuna göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

H5: Muhasebe meslek mensuplarının çalıştırılan kişi sayısı gruplarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

H6: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı gruplarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

H7: Muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine çalışmalarının olması durumuna göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

H8: Muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine olan vakalarda gerekli kuralları ivedi biçimde uyguluyor olma durumuna göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

#### 4.3. Araştırmanın Yöntemi

Nesnelerin, olguların, bireylerin, toplulukların veya örgütlerin resmini ve özelliklerini ortaya çıkarmayı amaçlayan tanımlayıcı araştırmalarda (Gürbüz ve Şahin, 2017, s. 101) çoğunlukla anket çalışmaları tercih edilmektedir. İkincil verilerden yararlanılarak teorik altyapısı oluşturulan bu çalışmada da araştırmanın verileri en güvenilir veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi ile elde edilmiştir.

Muhasebede hata ve hilelere ilişkin muhasebe meslek mensuplarının tutum ve davranışlarını tespit etmeye yönelik hazırlanan anket formu, 4 bölüm ve 29 adet sorudan oluşmaktadır. Araştırmada kullanılan anket formu, literatürde yer alan ve konuya ilişkin daha önce yürütülen çalışmalar (Kirik, 2007; Çelik, 2010; Okay, 2011; Alagöz, 2014; Akatak, 2015; Anuk, 2015; Öztoprak, 2017) ile uyumlu bir tarzda hazırlanmıştır.

Meslek mensuplarına hitaben yazılmış ön bilgilendirme yazısının ardından anket formunun birinci bölümünde, katılımcıların cinsiyet, yaş, eğitim durum ve mükellef sayısı gibi demografik bilgilerini içeren 11 adet soruya yer verilmiştir. İkinci bölümde, meslek mensuplarının muhasebe hataları konusundaki tutum ve davranışlarını tespit etmeye yönelik 6 yargı bulunurken; üçüncü bölümde, meslek mensuplarının muhasebe hile konusundaki tutum ve davranışları 6 adet yargı ile ölçülmüştür. Son bölüm ise, meslek mensuplarının meslek ahlakı konusundaki tutum ve davranışlarını belirlemeye yönelik 6 adet yargı yer almaktadır. İkinci, üçüncü ve dördüncü bölümlerde yer alan yargılar için Beşli Likert ölçeğinden yararlanılmıştır. Bu ölçekte, en yüksek olumlu tutumu “1=Kesinlikle Katılıyorum” ifadesi ve en düşük olumsuz tutumu ise “5=Kesinlikle Katılmıyorum” ifadesi temsil etmektedir.

Anket uygulaması, Adana ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve Yeminli Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı muhasebe meslek mensuplarını konu almaktadır. Anket uygulamasına başlanılmadan önce, anket formunda yer alan yargıların anlaşılabilirliğini, amaca uygunluğunu, uzunluğunu ve ifade biçimini kontrol etmek ve varsa gerekli düzeltmeleri yapabilmek amacıyla 10 meslek mensubu ile pilot bir çalışma yapılmıştır. Yapılan bu pilot çalışma sonucu elde edilen öneriler ve geri dönüşler neticesinde anket formu son haline getirilmiş ve uygulama aşamasına geçilmiştir. Anket, Kasım-Aralık 2019 tarihleri arasında yaklaşık iki ay süre ile uygulanmıştır.

#### 4.4.Araştırmanın Örneklemi

Araştırmanın evrenini 2019 yılında Adana İlinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. İlgili odalardan alınan bilgilere göre, Adana İlinde 2019 Kasım ayı itibarıyla toplam 1144 SMMM ve 118 YMM faaliyette bulunmaktadır. Araştırma kapsamında, muhasebe meslek mensuplarının tamamına ulaşmak zaman, maliyet kısıtı ve katılımcıların yoğunluğu sebepleri nedeniyle mümkün olmadığından örneklem seçimine gidilmiştir. Örneklem seçiminde olasılığa dayalı olmayan kolayda örnekleme tekniği kullanılmıştır.

Örneklem hacminin hesaplanmasında araştırmacılara yardımcı olmak amacıyla bazı formüller geliştirilmiştir. Araştırma evreninin bilinmesi durumunda, örneklem hacminin hesaplanmasında aşağıdaki formül kullanılmaktadır (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004, s.47).

N: Evren birim sayısı,  
 n: Örneklem büyüklüğü  
 P: Evrendeki X'in gözlenme oranı,  
 Q (1-P): X'in gözlenmeme oranı  
 $Z\alpha : \alpha = 0.05$  için 1.96  
 d= Örneklem hatası  
 $\sigma$ = Evren standart sapması  
 Örneklem büyüklüğü formülü;

$$n = \frac{Nt^2p.q}{d^2(N-1) + t^2p.q}$$

N: 1262  
 n: ?  
 P: 0.5, Q (1-P): 0.5  
 $Z\alpha : \alpha = 0.05$ , için 1.96  
 d= 0.05

Yukarıdaki formülde değerler yerine koyulduğu zaman, örneklem hacmi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$n = 1262 * 0.5 * 0.5 * 1.96^2 / ((1262 - 1) * 0.05^2) = 295$$

Araştırmaya veri sağlayacak örneklem hacmi 295 olarak belirlenmiştir. Çalışmanın araştırma sürecinde 331 katılımcıdan geçerli anket formu elde edilmiştir.

#### 4.5. Verilerin Analizi

Araştırma kapsamında elde edilen veriler SPSS 24 (Statistical Package for Social Science) programı ile analiz edilmiştir. Katılımcıların demografik özelliklerinin belirlenmesinde frekans ve yüzde analizleri yapılmıştır. Katılımcıların ölçeğe katılım düzeylerinin belirlenmesinde ise betimleyici analizlerden ortalama ve standart sapma analizleri kullanılmıştır. Araştırma kapsamında katılımcıların ölçeğe katılım

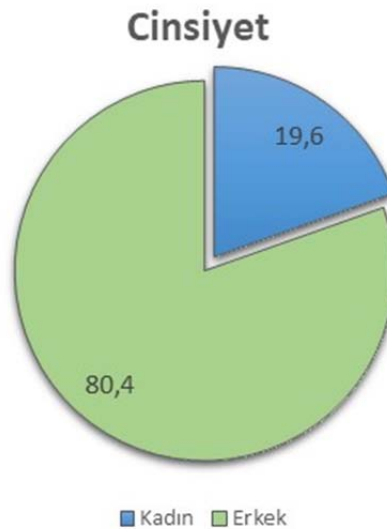
düzeylerinin demografik özelliklere ve diğer değişkenlerine göre farklılıklarının belirlenmesinde verilerin dağılımının normal dağılım göstermesi sonucu 2'li gruplar için bağımsız örneklem t-testi, 2'den fazla gruplar için tek yönlü anova testleri yapılmıştır. Anova testleri sonucunda gruplar arasındaki farkın belirlenmesinde post-hoc testlerinden Scheffe testi tercih edilmiştir. Değişkenler arasındaki ilişkilerin belirlenmesinde pearson korelasyon analizi yapılmıştır. Ölçeklerin toplanan örneklem grubu için tutarlılığının test edilmesinde cronbach's alpha güvenirlik katsayısından yararlanılmıştır.

#### 4.6. Araştırma Bulguları

Araştırmanın bu bölümünde, araştırma verilerinin analizine ilişkin elde edilen bulgular sunulmuştur. İlk olarak, araştırmaya katılım gösteren muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine ait bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra ise, katılımcıların anket formunda yer alan yargılara verdikleri cevaplar üzerinden araştırmanın analizi gerçekleştirilmiştir.

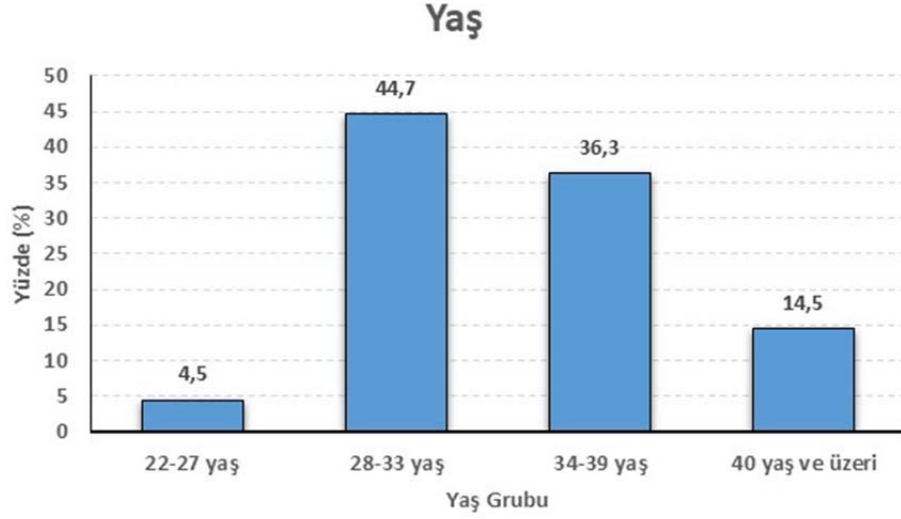
##### 4.6.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bilgiler Şekil 3 ile Şekil 13 arasında sunulmuştur.



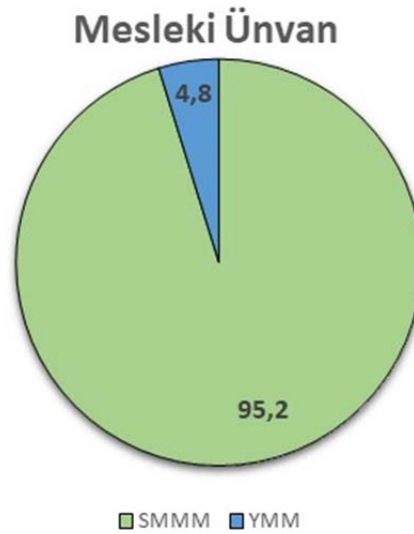
Şekil 3. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre dağılımları incelendiğinde; %19,6'sının kadın, %80,4'ünün erkek olduğu belirlenmiştir.



Şekil 4. Katılımcıların Yaş Gruplarına Göre Dağılımları

Muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına göre dağılımları incelendiğinde; %4,5'inin 22-27 yaş, %44,7'sinin 28-33 yaş, %36,3'ünün 34-39 yaş, %14,5'inin 40 yaş ve üzeri olduğu belirlenmiştir.



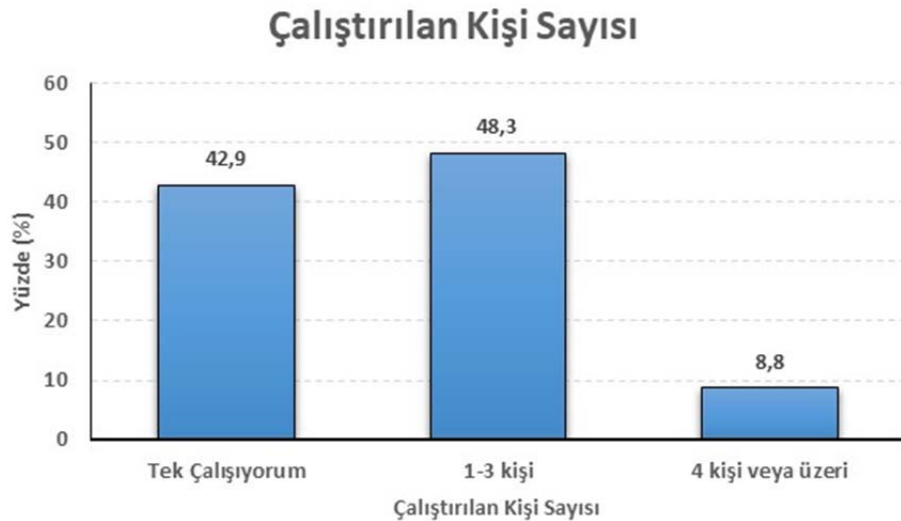
Şekil 5. Katılımcıların Mesleki Ünvanlarına Göre Dağılımları

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki unvana göre dağılımları belirlendiğinde; %95,2'sinin SMM, %4,8'inin YMM unvanlarına sahip oldukları görülmektedir.



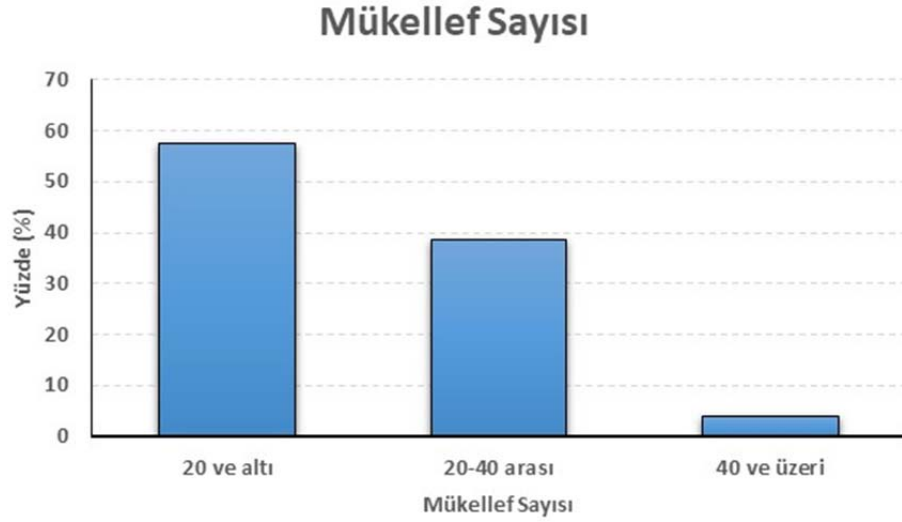
Şekil 6. Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımları

Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre dağılımları incelendiğinde; %81,6'sının lisans, %14,5'inin yüksek lisans, %3,9'unun doktora olduğu tespit edilmiştir.



Şekil 7. Muhasebe meslek mensuplarının çalıştırdığı kişi sayısına göre dağılımları

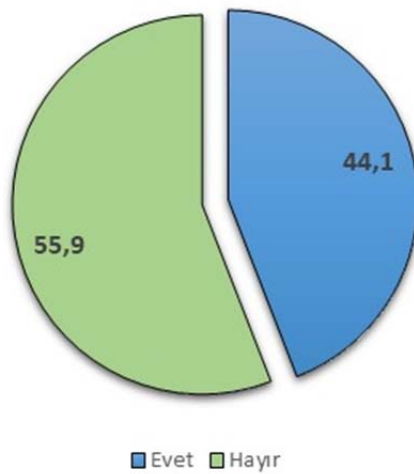
Muhasebe meslek mensuplarının çalıştırdıkları kişi sayısına göre dağılımları incelendiğinde; %42,9'unun tek çalıştığı, %48,3'ünün 1-3 kişi, %8,8'inin 4 kişi veya üzeri kişi çalıştırdığı belirlenmiştir.



Şekil 8. Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısına göre dağılımları

Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısına göre dağılımları incelendiğinde; %57,4'ünün 20 ve altı, %38,7'sinin 20-40 arası, %3,9'unun 40 veya üzeri mükellefi olduğu belirlenmiştir.

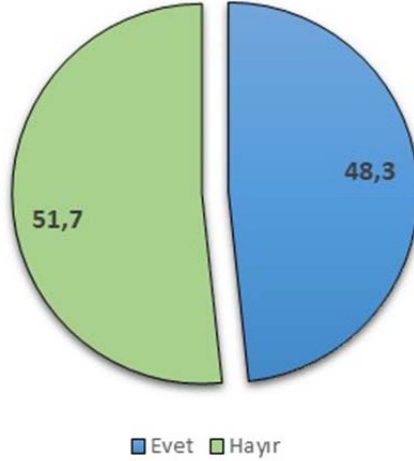
Bağlı Olunan Odanın Hata Hile Ve Meslek Etiği Üzerine Çalışmaları



Şekil 9. Bağlı olunan odanın hata, hile ve meslek etiği üzerine çalışmalarına göre muhasebe meslek mensuplarının dağılımları

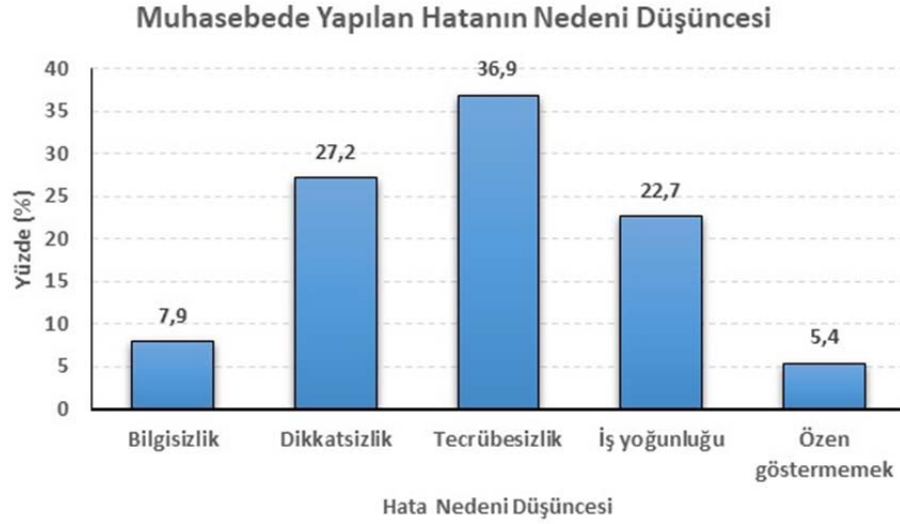
Muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları odanın hata, hile ve meslek etiği üzerine çalışmalarına göre dağılımları incelendiğinde; %44,1'inin çalışmaları olduğu, %55,9'unun çalışmaları olmadığı belirlenmiştir.

Bağlı Olunan Odanın Hata Hile Ve Meslek Etiği Olan Vakalarda Gerekli Kuralları İvedi Biçimde Uygulaması



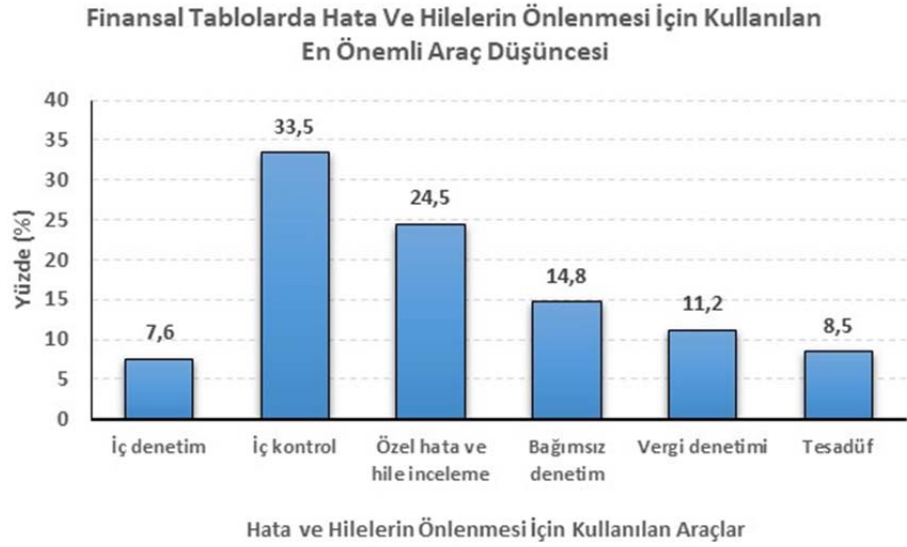
Şekil 10. Bağlı olunan odanın hata, hile ve meslek etiği üzerine olan vakalarda gerekli kuralları ivedi biçimde uygulaması durumuna göre muhasebe meslek mensuplarının dağılımları

Muhasebe meslek mensuplarının bağlı oldukları odanın hata hile ve meslek etiği üzerine olan vakalarda gerekli kuralları ivedi biçimde uygulaması durumuna göre dağılımları incelendiğinde; %48,3'ünün gerekli kuralları ivedi biçimde uyguladığı, %51,7'sinin uygulamadığı belirlenmiştir.



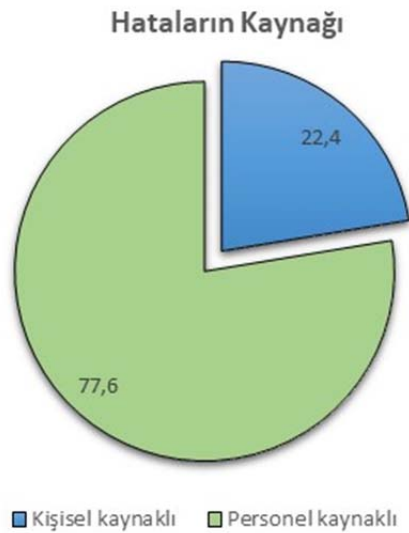
*Şekil 11.* Muhasebe meslek mensuplarının muhasebede yapılan hatanın nedeni düşüncesine göre dağılımları

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebede yapılan hatanın nedeni düşüncesine göre dağılımları incelendiğinde; %7,9'unun bilgisizlik, %27,2'sinin dikkatsizlik, %36,9'unun tecrübesizlik, %22,7'sinin iş yoğunluğu ve %5,4'ünün özen göstermek olduğu belirlenmiştir.



*Şekil 12.* Muhasebe meslek mensuplarının finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için kullanılan en önemli araç düşüncesine göre dağılımları

Muhasebe meslek mensuplarının finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için kullanılan en önemli araç düşüncesine göre dağılımları incelendiğinde; %7,6'sının iç denetim, %33,5'inin iç kontrol, %24,5'inin özel hata ve hile inceleme, %14,8'inin bağımsız denetim, %11,2'sinin vergi denetimi, %8,5'inin tesadüf olarak düşünüldüğü belirlenmiştir.



*Şekil 13.* Muhasebe meslek mensuplarının finansal tablolarda hatanın kaynağına göre dağılımları

Muhasebe meslek mensuplarının finansal tablolarda hatanın kaynağına göre dağılımları incelendiğinde; %22,4'ünün kişisel kaynaklı, %77,6'sının personel kaynaklı olduğu belirlenmiştir.

#### 4.6.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebede Hata, Hile ve Meslek Ahlakına İlişkin Meslek Algıları Ölçeğine Ait Analiz Sonuçları

Araştırmanın bu bölümde, muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata, hile ve meslek ahlakı konularına ilişkin olarak gösterdiği mesleki algılara ait ölçeğin betimsel istatistiklerine ve muhasebe meslek mensuplarının konuya ilişkin yargılara katılma düzeyinin demografik özelliklere göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesine ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Araştırma hipotezlerinin test edilmesine geçmeden önce, araştırma verilerinin normal dağılım sağlayıp sağlamadıklarını belirlemek amacıyla normallik testlerine bakılmış ve elde edilen bulgular aşağıdaki Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6.

*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algıları Ölçeğine Bakış Açılarına İlişkin Verilerin Dağılımına Ait Normallik Testi Sonuçları*

| Ölçek             | Statistic | Sd  | p     | $\bar{x}$ | Medyan | Çarpıklık | Basıklık |
|-------------------|-----------|-----|-------|-----------|--------|-----------|----------|
| Muhasebe Hataları | 0,123     | 331 | 0,000 | 2,35      | 2,33   | 0,415     | 0,682    |
| Muhasebe Hileleri | 0,133     | 331 | 0,000 | 2,27      | 2,33   | 0,587     | -0,186   |
| Meslek Ahlakı     | 0,149     | 331 | 0,000 | 2,21      | 2,16   | 0,203     | -1,119   |
| Meslek Algıları   | 0,074     | 331 | 0,000 | 2,28      | 2,27   | 0,227     | -0,563   |

Tablo 6'da, verilerin hangi dağılımdan geldiğini belirlemek için; aritmetik ortalama, medyan, çarpıklık ve basıklık katsayıları incelenmiştir. Tabachnick ve Fidell (2013), +2 ila -2 aralığındaki çarpıklık ve basıklık değerlerinin normal dağılım gösterdiğini savunmaktadır. Tablo 15'te sunulan verilere göre, aritmetik ortalama ve medyanın eşit ya da yakın iken, çarpıklık ve basıklık katsayıları ise  $\pm 2$  sınırları içinde bulunmaktadır. Bu durum, analiz kapsamındaki verilerin normal dağılımdan anlamlı bir farklılık sergilemediğine işaret etmektedir.

Daha sonra, aşağıdaki Tablo 7'da muhasebede hata, hile ve meslek ahlakı alt ölçeklerinin oluşturduğu meslek algıları ölçeğine ait betimsel bulgular raporlanmıştır.

Tablo 7.

*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algıları Ölçeğine Bakış Açılarına İlişkin Betimsel Bulgular*

| <b>Yargılar ve Ölçekler</b>                                                                             | <b><math>\bar{x}</math></b> | <b>ss</b>   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|-------------|
| Mevzuattaki sürekli değişiklikler hata riskini artırmaktadır.                                           | 2,46                        | 0,99        |
| Vergi uygulamaları ve vergi oranları hatanın yapılmasına sebebiyet verir.                               | 2,32                        | 0,99        |
| Denetimin yetersiz olması hatanın yapılmasında etkilidir.                                               | 2,22                        | 0,97        |
| Önlemler alınmış olsa da muhasebe hatalarının önüne geçilmez.                                           | 2,32                        | 0,97        |
| Muhasebe hatalarını azaltmak için çalışanlara eğitim verilmesi gereklidir.                              | 2,37                        | 1,05        |
| Mükelleflerden gelen hatalı ve yanlış verilerden dolayı meydana gelmektedir.                            | 2,44                        | 1,05        |
| <b>Muhasebe Hataları</b>                                                                                | <b>2,35</b>                 | <b>0,73</b> |
| Mevzuattaki sürekli değişiklikler hile riskini artırmaktadır.                                           | 2,22                        | 0,92        |
| Vergi uygulamaları ve vergi oranları hilenin yapılmasına sebebiyet verir.                               | 2,07                        | 0,99        |
| Denetimin yetersiz olması hilenin yapılmasında etkilidir.                                               | 2,27                        | 0,92        |
| Mükelleflerin meslek mensuplarına baskı uyguladıklarını düşünüyorum.                                    | 2,26                        | 1,03        |
| Mesleki eğitim düzeyi arttıkça muhasebe hilelerinde azalma olur.                                        | 2,42                        | 1,02        |
| Mükellefi kaybetme endişesi muhasebede hileli işlemlere sebebiyet verir.                                | 2,44                        | 0,99        |
| <b>Muhasebe Hileleri</b>                                                                                | <b>2,28</b>                 | <b>0,70</b> |
| Meslek mensupları etik ikilemin sonunda hep etik olan davranışına uygun hareket eder.                   | 2,06                        | 0,89        |
| Mesleki Etik Kurulu kurulması meslek mensuplarının etik davranışını olumlu etkiler.                     | 2,02                        | 0,87        |
| Meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenleme çalışmaları yeterlidir.                                    | 2,20                        | 0,92        |
| Meslek mensuplarından meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar yeterlidir. | 2,33                        | 1,02        |
| Meslek mensupları yasal boşlukları mükelleflerin lehine yorumlamalıdır.                                 | 2,27                        | 1,08        |
| Mükelleflerin vergiden kaçınma girişimi, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemin en önemli nedenidir.    | 2,40                        | 1,01        |
| <b>Meslek Ahlakı</b>                                                                                    | <b>2,21</b>                 | <b>0,64</b> |
| <b>Meslek Algıları</b>                                                                                  | <b>2,28</b>                 | <b>0,56</b> |

Tablo 7’da sunulan verilere göre, muhasebe meslek algıları ölçeğinin genel ortalamasının ( $\bar{x}=2,28$ ) olduğu, muhasebe hataları alt boyut ortalamasının ( $\bar{x}=2,35$ ) olduğu, muhasebe hileleri alt boyut ortalamasının ( $\bar{x}=2,28$ ) olduğu ve meslek ahlakı alt boyut ortalamasının ( $\bar{x}=2,21$ ) olduğu belirlenmiştir.

Araştırmada kullanılan ölçeğin iç tutarlılığını ölçmek adına, 1951 yılında Cronbach tarafından geliştirilen ve Cronbach's Alpha olarak bilinen alfa katsayısından faydalanılmıştır. Alfa katsayısı 0 ile 1 arasında bir değer alırken, literatürde bu değer 0.70'ten büyük olması durumunda araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilir olduğu kabul edilmektedir (Gürbüz ve Şahin, 2017, s 331). Aşağıdaki Tablo 8'da araştırmada kullanılan ölçeklere ait alfa katsayıları yer almaktadır.

Tablo 8.

*Katılımcıların Muhasebe Meslek Algıları Alt Boyutlarına Ait Güvenilirlik Analizleri*

| Değişkenler       | Cronbach's Alpha | Madde Sayısı |
|-------------------|------------------|--------------|
| Muhasebe Hataları | 0,822            | 6            |
| Muhasebe Hileleri | 0,806            | 6            |
| Meslek Ahlakı     | 0,743            | 6            |
| Meslek Algıları   | 0,879            | 18           |

Katılımcıların; 18 maddeden oluşan genel muhasebe meslek algıları ölçeğine ait güvenilirlik katsayıları incelendiğinde güvenilirlik düzeyinin 0,879 olduğu belirlenmiştir (Cronbach's Alpha=  $0.80 < 0.879 < 1.0$ ). 6 maddeden oluşan muhasebe hataları alt boyutuna ait güvenilirlik katsayıları incelendiğinde güvenilirlik düzeyinin 0,822 olduğu belirlenmiştir (Cronbach's Alpha=  $0.80 < 0.822 < 1.0$ ). 6 maddeden oluşan muhasebe hileleri alt boyutuna ait güvenilirlik katsayıları incelendiğinde güvenilirlik düzeyinin 0,806 olduğu belirlenmiştir (Cronbach's Alpha=  $0.80 < 0.806 < 1.0$ ). 6 maddeden oluşan meslek ahlakı alt boyutuna ait güvenilirlik katsayıları incelendiğinde güvenilirlik düzeyinin 0,743 olduğu belirlenmiştir (Cronbach's Alpha=  $0.60 < 0.743 < 0.80$ ). Tablo 8'da yer alan alfa katsayılarına göre, araştırmada kullanılan ölçeklerin güvenilir olduğu söylenebilir.

Son olarak, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata, hile ve meslek ahlakı konularına ilişkin gösterdikleri mesleki algılarda demografik özelliklere göre farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek amacıyla oluşturulan araştırma hipotezleri sırasıyla test edilmiş ve testler sonucunda elde edilen bulgular aşağıda bulunan tablolarda sunulmuştur.

Cinsiyet değişkeni ile muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark olup olmadığını belirlemek amacıyla bağımsız t-testi yapılmış ve elde edilen analiz sonuçları Tablo 9'da verilmiştir.

Tablo 9.

*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Cinsiyetlerine Göre Değişimini Gösteren Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları*

| Ölçek             | Cinsiyet | n   | $\bar{X}$ | ss   | t            | p              |
|-------------------|----------|-----|-----------|------|--------------|----------------|
| Muhasebe Hataları | Kadın    | 65  | 2,57      | 0,76 | <b>2,635</b> | <b>0,009**</b> |
|                   | Erkek    | 266 | 2,30      | 0,71 |              |                |
| Muhasebe Hileleri | Kadın    | 65  | 2,53      | 0,76 | <b>3,100</b> | <b>0,003**</b> |
|                   | Erkek    | 266 | 2,22      | 0,67 |              |                |
| Meslek Ahlakı     | Kadın    | 65  | 2,30      | 0,62 | <b>1,304</b> | <b>0,195</b>   |
|                   | Erkek    | 266 | 2,19      | 0,65 |              |                |
| Meslek Algıları   | Kadın    | 65  | 2,47      | 0,57 | <b>2,985</b> | <b>0,004**</b> |
|                   | Erkek    | 266 | 2,24      | 0,55 |              |                |

\*\* . \*. %1. %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı.

H1: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 9'daki t-testi sonucuna göre, muhasebe hatalarının p değeri 0.009'dur. Bu durum muhasebe hataları ölçeğine katılım düzeyinin muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre istatistiksel olarak farklılık gösterdiğine işaret etmektedir. Cinsiyeti kadın olanların muhasebe hatalarına ilişkin yargılara katılım düzeyi ( $\bar{X}=2,57$ ), cinsiyeti erkek olanların katılım düzeyine ( $\bar{X}=2,30$ ) kıyasla daha düşüktür. Muhasebe hilelerine ait ölçekte de paralel durum söz konusudur. Cinsiyeti kadın olan meslek mensupları muhasebe hilelerine ilişkin yargılara ( $\bar{X}=2,53$ ), erkek meslek mensuplarına ( $\bar{X}=2,22$ ) göre daha düşük katılım göstermektedir. Muhasebe hilelerine ait ölçeğin p değeri 0.003 olduğu için bu durum istatistiksel olarak anlamlıdır. Meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyinde erkek meslek mensuplarının katılım düzeyi ( $\bar{X}=2,19$ ), yine kadın meslek mensuplarının katılım düzeyinin ( $\bar{X}=2,30$ ) altındadır. Ancak meslek ahlakının p değeri (0.195), bu farkın istatistiksel olarak anlamlı olmadığına işaret etmektedir.

Sonuç olarak Tablo 9'da yer alan verilere göre, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları, hileleri ve meslek ahlakı konularına ilişkin gösterdiği meslek algılarının cinsiyet gruplarına göre istatistiki olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği görülmektedir ( $t=2,985$ ;  $p=0.004$ ;  $p<0.01$ ). Bu durum, H1 hipotezini desteklemektedir.

Cinsiyeti kadın olanların ölçeğe katılım düzeyleri ( $\bar{X}$ =2,47) cinsiyeti erkek olanlara ( $\bar{X}$ =2,24) göre daha düşüktür. Diğer bir ifadeyle, kadın muhasebe meslek mensupları muhasebe hataları, hileleri ve meslek ahlakı konularında erkek meslek mensuplarına kıyasla daha düşük bir meslek algısı göstermektedirler.

Tablo 10, meslek unvanına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark olup olmadığını belirlemek amacıyla gerçekleştirilen bağımsız t-testi analiz sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 10.

*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Mesleki Unvan Gruplarına Göre Değişimini Gösteren Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları*

| Ölçek             | Mesleki Unvan | n   | $\bar{X}$ | ss   | t            | p              |
|-------------------|---------------|-----|-----------|------|--------------|----------------|
| Muhasebe Hataları | SMMM          | 315 | 2,38      | 0,74 | <b>4,586</b> | <b>0,000**</b> |
|                   | YMM           | 16  | 1,93      | 0,35 |              |                |
| Muhasebe Hileleri | SMMM          | 315 | 2,29      | 0,71 | <b>2,955</b> | <b>0,008**</b> |
|                   | YMM           | 16  | 1,98      | 0,39 |              |                |
| Meslek Ahlakı     | SMMM          | 315 | 2,22      | 0,65 | <b>1,978</b> | <b>0,062</b>   |
|                   | YMM           | 16  | 2,01      | 0,40 |              |                |
| Meslek Algıları   | SMMM          | 315 | 2,30      | 0,57 | <b>4,107</b> | <b>0,000**</b> |
|                   | YMM           | 16  | 1,97      | 0,29 |              |                |

\*\* . \* . %1 . %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı.

H2: Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 10’da, muhasebe hataları ve muhasebe hilelerine ilişkin yargılara katılım düzeylerinin meslek mensubunun unvanına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiği görülmektedir. Söz konusu iki ölçeğe ait p değerleri sırasıyla, 0.000 ve 0.008’dir. Ölçeklere katılım düzeyleri incelendiğinde, SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının, YMM unvanına sahip meslek mensuplarına göre hem muhasebe hataları hem de muhasebe hileleri yargılarına katılım düzeyleri daha fazladır. Ancak, meslek mensuplarının meslek ahlakı ölçeğine ilişkin yargılara katılım düzeyleri arasında unvan

gruplarına göre farklılık olsa da, bu fark meslek ahlakının p değerinin 0.062 olması sebebiyle %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeylerini gösteren meslek algısı ölçeğinin p değeri 0.000 olarak tespit edilmiştir. Bu durum, H2 hipotezinin desteklendiğine işaret etmektedir. Muhasebe meslek mensuplarından unvanı SMM olanların söz konusu yargılara katılım düzeyi ( $\bar{X}=2,30$ ), unvan YMM olanların yargılara katılım düzeyinden ( $\bar{X}=1,97$ ) daha düşüktür.

Muhasebe meslek mensuplarının yaş gruplarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan hipoteze uygulanan Anova testi sonuçları Tablo 11’de yer almaktadır.

Tablo 11.

*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Yaş Gruplarına Göre Değişimini Gösteren Anova Testi Sonuçları*

| Ölçek             | Yaş                            | n   | $\bar{X}$ | ss   | F             | p              | Scheffe |
|-------------------|--------------------------------|-----|-----------|------|---------------|----------------|---------|
| Muhasebe Hataları | 22-27 yaş <sup>(1)</sup>       | 15  | 2,98      | 0,76 | <b>5,743</b>  | <b>0,001**</b> | (1-2)   |
|                   | 28-33 yaş <sup>(2)</sup>       | 148 | 2,31      | 0,69 |               |                | (1-3)   |
|                   | 34-39 yaş <sup>(3)</sup>       | 120 | 2,42      | 0,73 |               |                | (1-4)   |
|                   | 40 yaş ve üzeri <sup>(4)</sup> | 48  | 2,14      | 0,75 |               |                |         |
| Muhasebe Hileleri | 22-27 yaş <sup>(1)</sup>       | 15  | 3,09      | 0,76 | <b>9,713</b>  | <b>0,000**</b> | (1-2)   |
|                   | 28-33 yaş <sup>(2)</sup>       | 148 | 2,18      | 0,63 |               |                | (1-3)   |
|                   | 34-39 yaş <sup>(3)</sup>       | 120 | 2,36      | 0,72 |               |                | (1-4)   |
|                   | 40 yaş ve üzeri <sup>(4)</sup> | 48  | 2,14      | 0,66 |               |                |         |
| Meslek Ahlakı     | 22-27 yaş <sup>(1)</sup>       | 15  | 2,83      | 0,41 | <b>5,981</b>  | <b>0,001**</b> | (1-2)   |
|                   | 28-33 yaş <sup>(2)</sup>       | 148 | 2,15      | 0,60 |               |                | (1-3)   |
|                   | 34-39 yaş <sup>(3)</sup>       | 120 | 2,25      | 0,67 |               |                | (1-4)   |
|                   | 40 yaş ve üzeri <sup>(4)</sup> | 48  | 2,12      | 0,65 |               |                |         |
| Meslek Algıları   | 22-27 yaş <sup>(1)</sup>       | 15  | 2,97      | 0,42 | <b>10,631</b> | <b>0,000**</b> | (1-2)   |
|                   | 28-33 yaş <sup>(2)</sup>       | 148 | 2,21      | 0,52 |               |                | (1-3)   |
|                   | 34-39 yaş <sup>(3)</sup>       | 120 | 2,34      | 0,56 |               |                | (1-4)   |
|                   | 40 yaş ve üzeri <sup>(4)</sup> | 48  | 2,13      | 0,58 |               |                |         |

\*\*, \*, %1, %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı.

H3: Muhasebe meslek mensuplarının yaş gruplarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 11’de sunulan veriler incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının meslek algılarının yaş gruplarına göre farklılık gösterdiği söylenebilir. Ölçeklere ait p değerleri muhasebe hataları için 0.001, muhasebe hileleri için 0.000, meslek ahlakı için ise 0.001 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu ölçeklere ait p değerleri muhasebe meslek mensuplarının yargılara katılım düzeylerinin yaş gruplarına göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık gösterdiğine işaret etmektedir. Farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığının belirlenmesi için post-hoc test grupları içerisinde Scheffe testi kullanılmıştır. 22-27 yaş grubu, muhasebe hatalarına ilişkin yargılara ( $\bar{X}=2,98$ ), muhasebe hilelerine ilişkin yargılara ( $\bar{X}=3,09$ ) ve meslek ahlakına ilişkin yargılara ( $\bar{X}=2,83$ ) ile diğer yaş gruplarına kıyasla daha düşük katılım düzeyi göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı konularına ilişkin gösterdiği meslek algıları ölçeğine ait p değerinin 0.000’dır. 22-27 yaş grubu muhasebe hata-hile ve meslek ahlakı konularına ilişkin yargılara diğer yaş gruplarına kıyasla ( $\bar{X}=2,97$ ) değeri ile daha düşük bir katılım göstermektedir. Meslek algısı ölçeğine ait p değerinin %5 anlamlılık düzeyinin altında olması, bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olduğu yönünde veri sunmaktadır. Bu durumda, H3 hipotezi desteklenmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumu değişkenine göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan hipoteze uygulanan Anova testi sonuçları Tablo 12’de yer almaktadır.

Tablo 12.

*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Eğitim Durumuna Göre Değişimini Gösteren Anova Testi Sonuçları*

| Ölçek             | Eğitim Durumu                | n   | $\bar{X}$ | ss   | F             | p              | Scheffe |
|-------------------|------------------------------|-----|-----------|------|---------------|----------------|---------|
| Muhasebe Hataları | Lisans <sup>(1)</sup>        | 270 | 2,27      | 0,69 | <b>14,366</b> | <b>0,000**</b> | (1-3)   |
|                   | Yüksek Lisans <sup>(2)</sup> | 48  | 2,61      | 0,79 |               |                | (2-3)   |
|                   | Doktora <sup>(3)</sup>       | 13  | 3,19      | 0,60 |               |                |         |
| Muhasebe Hileleri | Lisans <sup>(1)</sup>        | 270 | 2,20      | 0,66 | <b>10,693</b> | <b>0,000**</b> | (1-2)   |
|                   | Yüksek Lisans <sup>(2)</sup> | 48  | 2,52      | 0,74 |               |                | (1-3)   |
|                   | Doktora <sup>(3)</sup>       | 13  | 2,94      | 0,80 |               |                |         |
| Meslek Ahlakı     | Lisans <sup>(1)</sup>        | 270 | 2,15      | 0,64 | <b>7,207</b>  | <b>0,001**</b> | (1-2)   |
|                   | Yüksek Lisans <sup>(2)</sup> | 48  | 2,42      | 0,60 |               |                | (1-3)   |
|                   | Doktora <sup>(3)</sup>       | 13  | 2,67      | 0,46 |               |                |         |
| Meslek Algıları   | Lisans <sup>(1)</sup>        | 270 | 2,21      | 0,54 | <b>16,415</b> | <b>0,000**</b> | (1-2)   |
|                   | Yüksek Lisans <sup>(2)</sup> | 48  | 2,52      | 0,57 |               |                | (1-3)   |
|                   | Doktora <sup>(3)</sup>       | 13  | 2,93      | 0,46 |               |                | (2-3)   |

\*\* . \* . %1 . %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı.

H4: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumuna göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 12, muhasebe meslek mensuplarının meslek algılarının eğitim durumlarına göre farklılık gösterip göstermediğini belirlemeye yönelik olarak gerçekleştirilen Anova testi sonuçlarını göstermektedir. Tabloda yer alan bulgular ışığında, muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı konularına ilişkin yargılara katılım düzeyleri eğitim durumuna göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık göstermektedir. Muhasebe hataları ( $p=0.000$ ;  $p<0.05$ ), muhasebe hileleri ( $p=0.000$ ;  $p<0.05$ ) ve meslek ahlakı ( $p=0.001$ ;  $p<0.05$ ) ölçeklerine ait p değerleri %5 anlamlılık düzeyinin altındadır. Söz konusu ölçeklerde yer alan yargılara, eğitim düzeyi doktora olan meslek mensuplarının lisans ve yüksek lisans derecesine sahip meslek mensuplarına göre daha az katılım gösterdiği görülmektedir. Ölçeklerdeki yargılara katılım düzeyleri arasındaki farklılığın hangi gruplardan kaynaklandığı ise, post-hoc test grupları içerisinde bulunan Scheffe testi ile tespit edilmiştir.

Doktora derecesine sahip muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı konularına ilişkin gösterdiği meslek algısı ölçeğine katılım düzeyi ( $\bar{X}=2,93$ ), eğitim durumu eğitim durumu lisans ( $\bar{X}=2,21$ ) ve yüksek lisans ( $\bar{X}=2,52$ ) olanlara göre daha düşük olduğu belirlenmiştir. Ayrıca eğitim durumu yüksek lisans olan meslek mensuplarının meslek algısı ölçeğine katılım düzeyi ( $\bar{X}=2,52$ ) eğitim durumu lisans ( $\bar{X}=2,21$ ) olanlara göre daha düşük olduğu belirlenmiştir. Meslek algısı ölçeğinin p değeri 0.000'dır. Bu sonuç, muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumu grupları arasındaki farkın meslek algısı ölçeğinde istatistiksel olarak anlamlı olduğunu ileri sürmektedir ve H4 hipotezini desteklemektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının çalıştırılan kişi sayısı gruplarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmış ve elde edilen analiz sonuçları Tablo 13'de verilmiştir.

Tablo 13.

*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Çalıştırılan Kişi Sayısı Gruplarına Göre Değişimini Gösteren Anova Testi Sonuçları*

| Ölçek             | Çalıştırılan Kişi Sayısı         | n   | $\bar{X}$ | ss   | F     | p      | Scheffe        |
|-------------------|----------------------------------|-----|-----------|------|-------|--------|----------------|
| Muhasebe Hataları | Tek Çalışıyorum                  | 142 | 2,30      | 0,75 | 1,193 | 0,305  |                |
|                   | 1-3 kişi                         | 160 | 2,37      | 0,73 |       |        |                |
|                   | 4 kişi veya üzeri                | 29  | 2,53      | 0,56 |       |        |                |
| Muhasebe Hileleri | Tek Çalışıyorum <sup>(1)</sup>   | 142 | 2,24      | 0,72 | 4,456 | 0,012* | (1-3)<br>(2-3) |
|                   | 1-3 kişi <sup>(2)</sup>          | 160 | 2,25      | 0,68 |       |        |                |
|                   | 4 kişi veya üzeri <sup>(3)</sup> | 29  | 2,64      | 0,57 |       |        |                |
| Meslek Ahlakı     | Tek Çalışıyorum <sup>(1)</sup>   | 142 | 2,14      | 0,66 | 3,422 | 0,034* | (1-3)          |
|                   | 1-3 kişi <sup>(2)</sup>          | 160 | 2,23      | 0,60 |       |        |                |
|                   | 4 kişi veya üzeri <sup>(3)</sup> | 29  | 2,47      | 0,69 |       |        |                |
| Meslek Algıları   | Tek Çalışıyorum <sup>(1)</sup>   | 142 | 2,23      | 0,59 | 3,972 | 0,020* | (1-3)          |
|                   | 1-3 kişi <sup>(2)</sup>          | 160 | 2,28      | 0,54 |       |        |                |
|                   | 4 kişi veya üzeri <sup>(3)</sup> | 29  | 2,55      | 0,45 |       |        |                |

\*\*, \*. %1. %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı.

H5: Muhasebe meslek mensuplarının çalıştırılan kişi sayısı gruplarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 13’de görüldüğü gibi; muhasebe hataları ölçeğine ait p değeri (0.305), %5 anlamlılık düzeyinin üzerindedir. Bu sonuç, muhasebe hatalarına ilişkin yargılara katılım düzeyinin çalışan sayısından etkilenmediğine işaret etmektedir. Ancak, muhasebe hileleri ve meslek ahlakı ölçeklerine ait p değerleri, sırasıyla 0.012 ve 0.034, %5 anlamlılık düzeyinin altında olduğu için söz konusu ölçeklere ilişkin yargılara katılım düzeylerinin çalışan sayısından etkilendiği sonucuna varılabilir. Anova testi sonucunda, muhasebe hileleri ve meslek ahlakı ölçeklerine ait yargılara 4 kişi ve üzeri çalışanı olan meslek mensupları diğer gruplardaki meslek mensuplarına kıyasla daha yüksek katılım göstermektedirler. Paralel durum, muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı konularına ilişkin gösterdiği meslek algısı ölçeğine ait yargılara katılım düzeyi için de söz konusudur. Meslek algısı ölçeğine ait yargılara, tek çalışanların meslek mensupları, ( $\bar{X}=2,23$ ) değeri ile diğer gruplara kıyasla daha yüksek katılım göstermişlerdir. Meslek algısının 0.020 olan p değeri ise, çalıştırılan kişi sayısı değişkeni ile muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğuna işaret etmektedir. Farkın hangi gruplardan kaynaklandığının belirlenmesi için post-hoc test grupları içerisinde Scheffe testi tercih edilirken, Anova testi sonuçları H5 hipotezini desteklemektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı gruplarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark olup olmadığını belirlemek amacıyla Anova testi yapılmış ve elde edilen analiz sonuçları Tablo 14’de verilmiştir.

Tablo 14.

*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Mükellef Sayısı Gruplarına Göre Değişimini Gösteren Anova Testi Sonuçları*

| Ölçek             | Mükellef Sayısı            | n   | $\bar{X}$ | ss   | F             | p              | Scheffe      |
|-------------------|----------------------------|-----|-----------|------|---------------|----------------|--------------|
| Muhasebe Hataları | 20 ve altı <sup>(1)</sup>  | 190 | 2,26      | 0,71 | <b>5,505</b>  | <b>0,004**</b> | <b>(1-3)</b> |
|                   | 20-40 arası <sup>(2)</sup> | 128 | 2,45      | 0,72 |               |                |              |
|                   | 40 ve üzeri <sup>(3)</sup> | 13  | 2,82      | 0,92 |               |                |              |
| Muhasebe Hileleri | 20 ve altı <sup>(1)</sup>  | 190 | 2,14      | 0,67 | <b>10,694</b> | <b>0,000**</b> | <b>(1-2)</b> |
|                   | 20-40 arası <sup>(2)</sup> | 128 | 2,44      | 0,68 |               |                |              |
|                   | 40 ve üzeri <sup>(3)</sup> | 13  | 2,73      | 0,82 |               |                | <b>(1-3)</b> |
| Meslek Ahlakı     | 20 ve altı <sup>(1)</sup>  | 190 | 2,09      | 0,63 | <b>9,435</b>  | <b>0,000**</b> | <b>(1-2)</b> |
|                   | 20-40 arası <sup>(2)</sup> | 128 | 2,36      | 0,63 |               |                |              |
|                   | 40 ve üzeri <sup>(3)</sup> | 13  | 2,58      | 0,52 |               |                | <b>(1-3)</b> |
| Meslek Algıları   | 20 ve altı <sup>(1)</sup>  | 190 | 2,16      | 0,55 | <b>12,538</b> | <b>0,000**</b> | <b>(1-2)</b> |
|                   | 20-40 arası <sup>(2)</sup> | 128 | 2,42      | 0,54 |               |                |              |
|                   | 40 ve üzeri <sup>(3)</sup> | 13  | 2,71      | 0,59 |               |                | <b>(1-3)</b> |

\*\* . \*. %1. %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı.

H6: Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı gruplarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 14’de yer alan veriler ışığında, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hatalarına ilişkin yargılara katılım düzeylerinin mükellef sayı değişkeninden etkilendiği ileri sürülebilir. Anova testi sonucunda elde edilen muhasebe hataları ölçeğinin p değeri (0.004), bu etkinin %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı olduğunu belirtmektedir. Aynı durum, muhasebe hileleri ve meslek ahlakı ölçekleri için de geçerlidir. Her iki ölçeğin p değeri 0.000 tespit edilmiştir. Bu sonuç, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hileleri ve meslek ahlakı ölçeklerine ilişkin yargılara katılım düzeylerinin mükellef sayısından etkilendiğini göstermektedir. İstatistiki olarak anlamlı olan bu farklılığın hangi mükellef sayısı gruplarından kaynaklandığını tespit edebilmek adına post hoc test grupları içerisinde Scheffe testi uygulanmıştır. Muhasebe meslek mensupları içerisinde mükellef sayısı 40 ve üzeri olanlar, diğer gruplarda yer alan

meslek mensuplarına göre muhasebede hata, hile ve meslek ahlakı yargılarına daha düşük katılım göstermişlerdir. Mükellef sayısı 40 ve üzeri olan meslek mensuplarının muhasebe hatalarına ilişkin yargılara ortalama ( $\bar{X}=2,82$ ), muhasebe hilelerine ilişkin yargılara ortalama ( $\bar{X}=2,73$ ) ve meslek ahlakına ilişkin yargılara da ortalama ( $\bar{X}=2,58$ ) değerleri ile en düşük katılımı göstermişlerdir.

Ayrıca Tablo 14, meslek algıları ölçeğinin p değerinin 0.000 olduğunu göstermektedir. Bu değer, muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayısı gruplarına göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğuna işaret etmektedir. Bu durumda H6 hipotezi desteklenmektedir.

Tablo 15, muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu odanın hata, hile ve meslek etiği üzerine çalışmalarının olma durumuna göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark olup olmadığını belirlemek amacıyla gerçekleştirilen bağımsız t-testi analiz sonuçlarını göstermektedir.

Tablo 15.

*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Bağlı Olunan Odanın Hata, Hile ve Meslek Etiği Üzerine Çalışmalarının Olması Durumuna Göre Değişimini Gösteren Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları*

| Ölçek             | Bağlı Olunan Odanın<br>Hata Hile ve Meslek Etiği<br>Üzerine Çalışmaları<br>Olması |     |           |      |               |                |
|-------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------|------|---------------|----------------|
|                   |                                                                                   | n   | $\bar{X}$ | ss   | t             | p              |
| Muhasebe Hataları | Evet                                                                              | 146 | 2,26      | 0,71 | <b>-2,130</b> | <b>0,034*</b>  |
|                   | Hayır                                                                             | 185 | 2,43      | 0,74 |               |                |
| Muhasebe Hileleri | Evet                                                                              | 146 | 2,17      | 0,67 | <b>-2,641</b> | <b>0,009**</b> |
|                   | Hayır                                                                             | 185 | 2,37      | 0,71 |               |                |
| Meslek Ahlakı     | Evet                                                                              | 146 | 2,13      | 0,67 | <b>-1,923</b> | <b>0,055</b>   |
|                   | Hayır                                                                             | 185 | 2,27      | 0,62 |               |                |
| Meslek Algıları   | Evet                                                                              | 146 | 2,19      | 0,55 | <b>-2,749</b> | <b>0,006**</b> |
|                   | Hayır                                                                             | 185 | 2,36      | 0,56 |               |                |

\*\* . \*. %1. %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı.

H7: Muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine çalışmalarının olması durumuna göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 15 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları ve muhasebe hileleri ölçeklerine ilişkin yargılara katılım düzeylerinin, bağlı olunan odanın hata hile ve meslek etiği üzerine çalışmaları olması durumuna göre farklılık gösterdiği görülmektedir. Söz konusu ölçeklerin p değerlerine bakıldığında, ölçeklerde yer alan gruplar arası farklılık istatistiksel olarak anlamlıdır. Muhasebe hataları ölçeğinin p değeri 0,034 iken, meslek ahlakına ait ölçeğin p değeri 0,009 olarak tespit edilmiştir. Bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine çalışmalarının olmaması durumunda, muhasebe meslek mensupları her iki ölçekte yer alan yargılara daha yüksek katılım göstermişlerdir. Meslek ahlakı ölçeğinde ise, bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine çalışmalarının olup olmaması muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeylerini etkilememektedir.

Tablo 15 ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeylerinin bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine çalışmalarının olup olmaması değişkeninden etkilendiğini de göstermektedir. Meslek algıları ölçeğinin p değeri (0,006), bu etkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğunu ileri sürmektedir. Meslek algıları ölçeğine ait yargılara, bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine çalışmaları olmayan meslek mensupları ( $\bar{X}=2,36$ ), diğer gruba ( $\bar{X}=2,19$ ) kıyasla daha düşük katılım göstermişlerdir. Bu sonuca göre H7 hipotezi desteklenmektedir.

Tablo 16, muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu odanın hata, hile ve meslek etiği üzerine vakalarda gerekli kuralları ivedi biçimde uygulaması durumuna göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark olup olmadığını belirlemek amacıyla gerçekleştirilen bağımsız t-testi analiz sonuçlarını sunmaktadır.

Tablo 16.

*Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Algılarının Bağlı Olunan Odanın Hata Hile ve Meslek Etiği Üzerine Vakalarda Gerekli Kuralları İvedi Biçimde Uygulaması Durumuna Göre Değişimini Gösteren Bağımsız Örneklem T-testi Sonuçları*

| Ölçek             | Bağlı Olunan Odanın<br>Hata Hile ve Meslek Etiği<br>Olan Vakalarda Gerekli<br>Kuralları İvedi Biçimde<br>Uygulaması |     |           |      |               |                |
|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----------|------|---------------|----------------|
|                   |                                                                                                                     | n   | $\bar{X}$ | ss   | t             | p              |
| Muhasebe Hataları | <b>Evet</b>                                                                                                         | 160 | 2,25      | 0,70 | <b>-2,466</b> | <b>0,014*</b>  |
|                   | Hayır                                                                                                               | 171 | 2,45      | 0,74 |               |                |
| Muhasebe Hileleri | <b>Evet</b>                                                                                                         | 160 | 2,15      | 0,67 | <b>-3,357</b> | <b>0,001**</b> |
|                   | Hayır                                                                                                               | 171 | 2,40      | 0,71 |               |                |
| Meslek Ahlakı     | <b>Evet</b>                                                                                                         | 160 | 2,12      | 0,63 | <b>-2,653</b> | <b>0,008**</b> |
|                   | Hayır                                                                                                               | 171 | 2,30      | 0,64 |               |                |
| Meslek Algıları   | <b>Evet</b>                                                                                                         | 160 | 2,17      | 0,53 | <b>-3,480</b> | <b>0,001**</b> |
|                   | Hayır                                                                                                               | 171 | 2,38      | 0,58 |               |                |

\*\*., \*. %1. %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı.

H8: Muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine olan vakalarda gerekli kuralları ivedi biçimde uyguluyor olma durumuna göre muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı ile ilgili yargılara katılım düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 16, muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine olan vakalarda gerekli kuralları ivedi biçimde uygulaması değişkenin muhasebe hataları, muhasebe hileleri ve meslek ahlakı ölçeklerine ilişkin yargılara katılım düzeylerini etkileyip etkilemediğini belirlemeye yönelik oluşturulan H8 hipotezine ait analiz sonuçlarını vermektedir. Analizden elde edilen sonuçlara göre, muhasebe meslek mensuplarının bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine olan vakalarda gerekli kuralları ivedi biçimde uyguluyor olma durumuna göre ölçeklerde yer alan yargılara katılım düzeyleri farklılık göstermektedir. Muhasebe hataları ölçeğinin p değeri 0,014, muhasebe hileleri ölçeğinin p değeri 0,001 ve meslek ahlakı ölçeğinin p değeri 0,008 olarak tespit edilmiştir. Bu sonuç, muhasebe meslek

mensuplarının söz konusu ölçeklere ilişkin yargılara katılım düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olduğuna işaret etmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata-hile ve meslek ahlakı konularına ilişkin gösterdiği meslek algıları ölçeğine ait p değeri 0.001'dir. Bu durumda H8 hipotezi desteklenmektedir. Bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine olan vakalarda gerekli kuralları ivedi biçimde uygulamayan meslek mensuplarının yargılara katılım ortalaması ( $\bar{X}=2,38$ ) iken, bağlı olduğu odanın hata-hile ve meslek etiği üzerine olan vakalarda gerekli kuralları ivedi biçimde uygulayan meslek mensuplarının yargılara katılım ortalaması ( $\bar{X}=2,17$ ) olarak belirlenmiştir.

Son olarak, araştırma kapsamında geliştirilen muhasebe hataları, muhasebe hileleri ve meslek ahlakı ölçeklerinin birbirleri ile ilişkisini belirleyebilmek için korelasyon analizi uygulanmış ve elde edilen bulgular aşağıdaki Tablo 17'de verilmiştir.

Tablo 17.

*Muhasebe Hataları, Muhasebe Hileleri ve Meslek Ahlakı Ölçeklerinin Birbirleri Arasındaki İlişkiyi Gösteren Analiz Sonuçları*

| Ölçekler                     | (1) | (2)          | (3)          |
|------------------------------|-----|--------------|--------------|
| <b>Muhasebe Hataları (1)</b> | r   | 1            | 0,544        |
|                              | p   | <b>0,000</b> | <b>0,000</b> |
| <b>Muhasebe Hileleri (2)</b> | r   | 1            | 0,512        |
|                              | p   | <b>0,000</b> | <b>0,000</b> |
| <b>Meslek Ahlakı (3)</b>     | r   |              | 1            |
|                              | p   |              |              |

Ölçekler arasındaki ilişkinin incelenmesi için pearson korelasyon analizi yapılmış, elde edilen korelasyon analizi sonucuna göre muhasebe hataları ölçeği ile muhasebe hileleri ölçeği arasında pozitif yönlü orta seviyede bir ilişki olduğu (**p=0,000; r=0,544**), ayrıca meslek ahlakı ölçeği ile de arasında pozitif yönlü orta seviyede bir ilişki olduğu (**p=0,000; r=0,444**), belirlenmiştir. Muhasebe hileleri ölçeği ile meslek ahlakı ölçeği arasında ise, pozitif yönlü orta seviyede bir ilişki olduğu (**p=0,000; r=0,512**), Tablo 17'deki verilerden anlaşılmaktadır.

Çalışmanın bir sonraki bölümünde araştırma kapsamında yapılan analizlerden elde edilen bulgular çerçevesinde genel bir değerlendirme yapılmış ve konuya ilişkin önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.



## BÖLÜM V

### SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe, hayatın önemli unsurlarından biri olan para ile ilgili işlemlerin gerçekleştirilerek kayıtların, sonuçların ve raporların üçüncü kişilere sunulmasını sağlayan bir bilim dalıdır. Muhasebe şirketlerin en mahrem ve önemli bölümlerinin başında gelmektedir. Muhasebede tutulan kayıt ve raporlar sadece kendi içinde değil; üçüncü kişileri de ilgilendirmektedir. Burada en önemli üçüncü kişi devlet olmakla beraber, işletmeler, işletme sahipleri, bankalar, kredi kuruluşları, yatırımcılar gibi birçok kişi veya kuruluş söz konusu olabilmektedir. Muhasebe de kaydolan bilgilere göre, alınacak kararlar ekonomik olarak doğrudan etkili olduğu için, bu bilgilerin nitelikli olması gerekmektedir. Elde edilen bilgi ve belgelerin güvenilir, tarafsız, ilgili ve tutarlı olmalıdır. Bu aynı zamanda muhasebenin sosyal sorumluluk kavramının da bir gereğidir.

Türkiye’de muhasebe eğitimi ticaret liselerinde başlamakta olup aynı zaman da meslek yüksekokulları ve fakültelerde de devam edebilmektedir. Aslında muhasebe eğitimini kişi hayatının herhangi bir vaktinde de alabilir. Ancak gerekli görülen staj ve yeterlilik sınavlarını tamamlamak şartıyla, bu sınavların devamında serbest muhasebeci mali müşavir ve daha da ilerisi yeminli mali müşavir olabilmektedir.

Muhasebe mesleğini, 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu düzenlemektedir. Bu kanunda muhasebecilik mesleğinin konuları, muhasebeci olmanın şartları, meslekte ilerleme basamakları ve meslek mensuplarının uyması gereken kurallar yer almaktadır. Meslek mensuplarının bağlı olduğu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), meslek ile ilgili değişen ve gelişen konularda meslek mensuplarını bilgilendirmekte ve mesleği ileriye taşıyacak adımlar atmak için bir araya gelinmiştir.

Ancak günümüz koşullarında meslek mensupları açısından iyilik ve kötülük göreceli hale gelmiş olup en iyi muhasebecinin en az vergi ödeten kişi olduğu varsayılmaktadır. Burada ortaya etik konusunun önemi ortaya çıkmaktadır. Yasaların boşluğundan yararlanarak vergi konusunda olduğundan farklı tahakkuk ettirilmesi söz konusu olmaktadır ve ülkemiz şartlarında bu normal görülmektedir. Aslında etik konusu sadece muhasebe ile alakalı olmayıp diğer meslek dallarında da sorunlu bir süreçtir. Bunun tek çözümü kişilerin küçük yaştan itibaren vicdani sorumluluklarını

geliştirmektedir. İlgili kanun ve yönetmenlikler konulmasına rağmen hepsi yazıda kalmakta olup, uygulamaya geçmekte sıkıntı yaşanmaktadır. Türkiye’de her yanlıştın yaptırımı vardır ancak uygulayıcılar tarafından benimsenmesi ve gerekli denetimlerin yapılması gerekmektedir.

Muhasebe mesleğinde etik boyutu etkileyen en önemli faktör muhasebe hata ve hileleridir. Özellikle meslek mensuplarının vergi konularında, daha az vergi ödeyebilmek amacıyla, çeşitli hilelere başvurmaktadırlar. Bu işi ya kendi çıkarları için ya da müşteri isteğiyle yapmaktadırlar. Ayrıca, daha fazla finansman desteği için yapılan bilânço maskelemeleri, kârı daha az dağıtabilmek için yapılan işlemler, gerçeğe uygun olmayan evrakların kullanılması gibi konular da yaygın olarak yapılan muhasebe hilelerinin başında gelmektedir.

Muhasebe kayıtlarında düzensizliğe neden olan en önemli faktörler muhasebe kayıtlarında yapılan hata ve hilelerdir. Hilelerin başlıca nedenleri arasında mükelleflerinin daha az vergi ödemesi için, muhasebecilerin çeşitli hilelere başvurdıkları söylenebilir. Muhasebeciler hile yaparken kendi çıkarları için yapmakta veya müşterisinin baskısına karşı gelemediği için yaptıkları düşünülmektedir. Ayrıca, Bankalardan veya diğer finansörlerden daha fazla kredi alabilmek için yapılan finansal düzenlemeler, daha az kâr dağıtabilmek için yapılan kârı az gösterme işlemleri, sahte ve üzerinde yasal olmayan oynamalar yapılmış evrakların kullanılması gibi durumlar da yaygın olarak yapılan muhasebe hilelerinin başında gelebilmektedir.

Bu çalışmada ise, Adana ilinde bulunan 331 meslek mensubuna anket uygulaması yapılmıştır. Muhasebede hata, hile ve işletme yöneticilerinin yapılan hata ve hilelerin önlenmesinde sorumluluk düzeyleri konusunda teorik açıklamalarda bulunulmuş. Meslek mensupları üzerinde bir anket uygulaması yapılarak ankete katılanların, muhasebede yapılan hata ve hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ile birlikte muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili meslek mensuplarının sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Katılımcıların çoğunluğu baydır ve en yüksek frekansa sahip 28-33 yaş grubudur. Katılımcıların çoğunluğu Lisans mezunudur. Çalışmaya katılan bireylerin çoğunluğunun çalışmış olduğu departmanlar da 3 kişi ve altında çalışan sayısı bulunmaktadır. Katılımcıların yarısından fazlası hizmet sundukları mükellef sayısı 20 ve altı olarak belirtmişlerdir. Katılımcıların çoğunluğu serbest muhasebeci mali müşavirdir.

Katılımcıların hemen hemen yarısı meslek odalarının hata hile ve etik konusunda yeterli aktivitelerinin bulunmadığını belirtmiş ve bu konu hakkında gerekli kuralları ivedi şekilde uygulamadıklarını belirtmiştir. Meslek mensuplarının ve ofiste yapılan hataların çoğunun tecrübesizlik olduğunu belirtmiş olup bunu takip eden ikinci etken ise dikkatsizlik olduğunu belirtmişlerdir. Tecrübesizliğin giderilmesi için meslek mensuplarının hangi olay(vaka)da nasıl tavır sergileyeceğini önceden bilmesiyle giderilir ve bunda çözümü meslek odalarının meslek mensuplarına vaka çalışması adı altında seminer ve eğitimler vermelidir, bir meslek mensubunun meslek hayatı boyunca ne tür durumlarla karşılaşır hepsinin önceden çalışması yapılmalıdır. Katılımcılara yöneltilen sorulardan “hata ve hilelerin önlenmesi için kullanılacak en etkin yöntem” sorulmuş olup, çoğunluğun cevabının iç kontrol ile önlenebileceğini belirtmiş olup takiben özel hata ve inceleme ile önlenebileceğini belirtmiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun hatanın personelden kaynaklandığını belirtmiştir. Bu durumun çözümü ise ilgili meslek odalarının meslek mensubunun yanında çalışan kişilerin ilgili bölümlerden mezun olduklarını teyit etmeli ve bu kişilere tecrübelerini arttıracak gerekli çalışma odalar vasıtasıyla yapılmalıdır.

Her geçen gün önemi artan muhasebe mesleğinde büyük öneme sahip olan muhasebe hata ve hile belirtilerinin dikkate alınarak, her kurum ve kuruluştaki özen gösterilmesi gerekli bir konu olmaya başlamıştır. Şöyle ki; her ne kadar işletmelerin karlılığı yüksek ve verimli olsa da gerekli hassasiyetlerin ve dikkatin gösterilmemesi sonucunda aslının daha ötesinde bir durumla karşılaşılabilir, bilinen örneği Enron Olayı’dır. Bu bağlamda muhasebe alanı ve meslek mensupları için çağa ayak uyduran denetim ve iç kontrol sisteminin geliştirilmesi ve buna öncülük edecek ilgili meslek odalarının ivedilikle gerekli seminer veya dönüşüm çalışmalarını başlatması gereklidir.

Bu çalışmada elde edilen bulgular ve bunlar doğrultusunda yapılan öneriler Adana ilinde faaliyet gösteren ve araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarından elde edilen veriler ile sınırlıdır. Bu nedenle, elde edilen sonuçların genelleştirilmesi doğru değildir. Dolayısıyla, elde edilen bulguların genelleştirilebilmesi için anketin değişik illerde, bölgelerde veya Türkiye genelinde de yapılması gerekmektedir. Gelecekte yapılacak çalışmalar, bu kapsamda ele alınırsa, literatürde hem önemli bir açık giderilmiş olacak hem de her geçen gün önemi gittikçe artan muhasebede hata, hile konuları ve bu konularda meslek mensuplarının sorumluluğunun önemi değişik boyutlarda analiz edilmiş olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(35), 160-172.
- Akalın, E. S. (2017). TM 8 Kapsamında Muhasebede Hata ve Hilenin Tespiti ve Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdoğan, N., & Tenker, N. (2010). *Finansal Tablolar ve Mal Analiz Teknikleri*.
- Akkılıç, C. (2015). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından Değerlendirilmesi İle Örnek Bir Uygulama. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Gaziantep: Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Apalı, A., Ertürk, Ş., & Acun, Ö. (2019). Muhasebe Eğitimi Alan ve Almayan Öğrencilerin Muhasebe Mesleği ve Muhasebe Meslek Mensuplarına Karşı Bakış Açılarının Karşılaştırmalı İncelenmesi: SDÜ Örneği. *International Journal of Economic & Social Research*.
- Artar, Y. (2016). Türkiye'de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları. *Vergi Dünyası Dergisi*(418).
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 191-205.
- Ayan Anuk, S. (2015). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik. *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul : Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aydın, İ. P. (2001). *Yönetmelik Mesleki ve Örgütsel Etik*. Pagem Yayıncılık.
- Aymankuy, Y., & Sarıoğlu, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(14), 23-45.
- Bayraklı, H. H., Elitaş, C., & Erkan, M. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Ankara: Ekin Yayınevi.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri*. Alfa Yayınları.
- Cosserat, G. W. (1999). *Modern Auditing*. John Wiley: Sons Inc.
- Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Çatıkkaş, Ö., & Çalış, E. (2010). Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(45), 146-156.
- Çelik, A. (2007). Stok Hileleri Ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelik, T. (2010). *Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*.
- Derneği, H. U. (2004). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Yıldız Ofset.
- Dinç, Y., & Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. *Journal of the Institute of Social Sciences Cankiri Karatekin University*, 12(1).
- Doğan, Z., & Hatunoğlu, Z. (1996). Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi. *Yaklaşım Dergisi*(133).
- Duffield, G., & Grabosky, P. (2001). The Psychology of Freud. *Australian Institute of Criminology*(7).
- Dumanoğlu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 20(1), 347-358.
- Ekşi, İ. H., Özçalıcı, M., & Büyükkonuklu, B. (2011). Meslek Algılanmasında Etkili Olan Faktörler: Muhasebecilik Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(52), 67-80.
- Elitaş, C. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları Açısından Durumu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*.
- Ergin, H. (2005). *Muhasebeye Giriş, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş*. Kütahya: Ekspres Matbaası.
- Erol, S. (2016). Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Golden, T., Skalak, S., & Clayton, M. (2006). *A Guide to Forensic Accounting Investigation*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Golden, T., Skalak, S., & Clayton, M. (2006). *A Guide to Forensic Accounting Investigation*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Gürbüz, S., ve Şahin, F. (2017). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri: Felsefe – Yöntem – Analiz*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Güredin, E. (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. Ankara: Arıkan Basım Yayın.

- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003). Enron'un Düşüşü. *Ekonomik Perspektif Dergisi*, 17(2), 3-26.
- Hummels, H. (1998). Etik Düzenleme: Bir Paydaş Tartışması. *İş Etiği Dergisi*, 17(13), 1403-1419.
- Karacan, S. (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Etiği*. İstanbul.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, G. (2013). Muhasebe Hilelerinin VUK ve TTK'ye Göre Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kızıl, C., Akman, V., Çelik, İ. E., & Şener, S. (tarih yok). Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Örnek Bir Uygulama. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1).
- Koca, N. (2010). Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması. Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi. Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Korucu, E. (2018). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kotar, E. (1997). Muhasebe Denetim Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi. *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı*. içinde
- Kozak Akdoğan, M., & Güçlü, H. N. (2012). *Turizmde Etik (Kavramlar İlkeler Standartlar)*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Köroğlu, Ç., & Ersöz, Ö. H. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarında Kurumsal Sosyal Sorumluluk Muhasebe İlişkisi. *Journal of Accounting Finance and Auditing Studies*, 1(3), 123-153.
- KPMG, L. (2006). *Administrative Burdens*. HMRC Measurement Project.
- Kutlu, H. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri hakkında algı ve tutumlarının belirlenmesi: Osmaniye ilinde bir uygulama. Osmaniye: Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi.

- Larson Kermit, D., & Contributing, A. B. (1996). *Fundamental Accounting Principles*. Austin: University of Texas.
- Okay, S. (2011). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karaman: Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özsemerci, K. (2003). *Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Öztoprak, Y. (2017). Denetimde Hata Ve Hile, Önleme Ve Tespit Yöntemleri İle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata ve Hileler İle İlgili Bilinç ve Tutumları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, S. (Yüksek Lisans Tezi). *Adli Muhasebe Kapsamında Çalışan Hileleri Ve Karsı İnde Adli Vakalar Analizi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi: Metodoloji ve Raporlama*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Romney, B., & Steinbart, P. J. (2006). *Accounting Information Systems*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Sağlar, J., & Kandemir, C. (2007). Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı? *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1).
- Selimoğlu, S. K. (1997). Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı. *III. Muhasebe Denetimi Sempozyum Bildiri Kitabı* (s. 144-157). içinde Alanya: İSMMMO Yayınları.
- Sevilengül, O. (1997). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tanç, A. (2004). Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar ve Hileli Finansal Raporlama: Vak'a Analizleri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Tetik, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2).
- Türk, Z. (2004). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Ankara: Nobel Kitabevi.
- Uslu, S. (1998). Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı. *III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*.

- Uyar, S. (2005). *Muhasebe Mesleğinde Etik İlgili Düzenlemeler*.
- Yazıcıoğlu, Y. E. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yılmaz, K. (2013). İşletmelerde Hile Nedenleri, Önlenmesine İlişkin Uygulamalar ve Örnek Olaylar. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.



## EKLER

### Anket Formu



Sayın Meslek Mensubu;

Bu anket formu, “**Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Ahlakı Çerçevesinde Değerlendirilmesi: Adana İlinde Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma**” başlığını taşıyan yüksek lisans tezinin araştırma bölümü ile ilgilidir. Bu araştırmanın amacı, Adana ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının hata ve hile konusundaki tutum ve davranışlarını tespit ederek, bu davranışların meslek ahlakı çerçevesinde değerlendirmesini yapmaktır.

Anket formları tamamen akademik ve bilimsel amaçlara yönelik olarak kullanılacaktır. Vereceğiniz cevaplar kesinlikle gizli tutulup, talep ettiğiniz takdirde çalışma sonuçları tarafınıza gönderilecektir.

Değerli vaktinizi ayırarak çalışmaya yapacağınız katkılardan dolayı teşekkür ederiz. Saygılarımızla.

Tez Danışmanı:

Doç. Dr. Koray TUAN

Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F.

Öğretim Üyesi

Tez Yazarı:

Hüseyin GEÇİCİ

Çukurova Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü Öğrencisi

**Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Konusundaki Tutum ve Davranışlarını Tespit Etmeye  
Yönelik Anket Formu**

**Not:** İşaretlemelerinizi (...) içerisine X işareti koyarak yapabilirsiniz. Lütfen boş soru bırakmayınız.

**A) Meslek Mensubuna İlişkin Demografik Bilgiler**

**1. Cinsiyetiniz**

Kadın (...) Erkek (...)

**2. Yaşınız**

22-27 (...) 28-33 (...) 34-39 (...) 40 ve üzeri (...)

**3. Mesleki Unvanınız**

SM (...) SMMM (...) YMM (...)

**4. Eğitim Durumunuz**

Lise (...) Lisans (...) Yüksek Lisans (...) Doktora (...)

**5. Çalıştırdığınız eleman sayısı**

Tek çalışıyorum (...) 1-3 kişi (...) 4-6 kişi (...) 7-10 kişi (...) 10 ve üzeri (...)

**6. Mükellef sayınız**

20 ve altı (...) 20-40 arası (...) 40 ve üzeri (...)

**7. Bağlı olduğunuz odanın hata, hile ve meslek etiği üzerine çalışmaları oluyor mu?**

Evet (...) Hayır (...)

**8. Bağlı olduğunuz odanın hata, hile ve meslek etiği üzerine olan vakalarda gerekli kuralları ivedi biçimde uyguluyor mu?**

Evet (...) Hayır (...)

**9. Sizce muhasebede yapılan hataların en önemli nedeni nedir?**

Bilgisizlik (...)

Dikkatsizlik (...)

Tecrübesizlik (...)

İş Yoğunluğu (...)

Özen Göstermemek (...)

**10. Finansal tablolarda hata ve hilelerin önlenmesi için kullanılan araçlardan en önemlisi hangisidir?**

İç denetim (...)

İç kontrol (...)

Özel hata ve hile inceleme (...)

Bağımsız denetim (...)

Vergi denetimi (...)

Tesadüf (...)

İhbar hatları (...)

**11. Hataların oluşma nedeni genellikle siz mi yoksa personel kaynaklı mı?**

Benden kaynaklı (...)

Personelden kaynaklı (...)

**B) Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları Konusundaki Tutum ve Davranışlarına İlişkin Yargılar**

| Aşağıdaki ifadelerle katılım düzeyiniz “(1) Kesinlikle Katılıyorum” ile “(5) Kesinlikle Katılmıyorum” arasındaki ölçek sisteminde lütfen belirtiniz. |                        |             |                                |              |                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-------------|--------------------------------|--------------|-------------------------|
| YARGILAR                                                                                                                                             | ÖNEM DERECE            |             |                                |              |                         |
|                                                                                                                                                      | Kesinlikle Katılıyorum | Katılıyorum | Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kesinlikle Katılmıyorum |
| Mevzuattaki sürekli değişiklikler hata riskini artırmaktadır.                                                                                        |                        |             |                                |              |                         |
| Vergi uygulamaları ve vergi oranları hatanın yapılmasına sebebiyet verir.                                                                            |                        |             |                                |              |                         |
| Denetimin yetersiz olması hatanın yapılmasında etkilidir.                                                                                            |                        |             |                                |              |                         |
| Önlemler alınmış olsa da muhasebe hatalarının önüne geçilemez.                                                                                       |                        |             |                                |              |                         |
| Muhasebe hatalarını azaltmak için çalışanlara eğitim verilmesi gereklidir.                                                                           |                        |             |                                |              |                         |
| Mükelleflerden gelen hatalı ve yanlış verilerden dolayı meydana gelmektedir.                                                                         |                        |             |                                |              |                         |

**C) Meslek Mensuplarının Muhasebe Hileleri Konusundaki Tutum ve Davranışlarına İlişkin Yargılar**

| Aşağıdaki ifadelerle katılım düzeyiniz “(1) Kesinlikle Katılıyorum” ile “(5) Kesinlikle Katılmıyorum” arasındaki ölçek sisteminde lütfen belirtiniz. |                        |             |                                |              |                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-------------|--------------------------------|--------------|-------------------------|
| YARGILAR                                                                                                                                             | ÖNEM DERECE            |             |                                |              |                         |
|                                                                                                                                                      | Kesinlikle Katılıyorum | Katılıyorum | Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kesinlikle Katılmıyorum |
| Mevzuattaki sürekli değişiklikler hile riskini artırmaktadır.                                                                                        |                        |             |                                |              |                         |
| Vergi uygulamaları ve vergi oranları hilenin yapılması sebebiyet verir.                                                                              |                        |             |                                |              |                         |
| Denetimin yetersiz olması hilenin yapılmasında etkilidir.                                                                                            |                        |             |                                |              |                         |
| Mükelleflerin meslek mensuplarına baskı uyguladıklarını düşünüyorum.                                                                                 |                        |             |                                |              |                         |
| Mesleki eğitim düzeyi arttıkça muhasebe hilelerinde azalma olur.                                                                                     |                        |             |                                |              |                         |
| Mükellefi kaybetme endişesi muhasebede hileli işlemlere sebebiyet verir.                                                                             |                        |             |                                |              |                         |

**D) Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı Konusundaki Tutum ve Davranışlarına İlişkin Yargılar**

| Aşağıdaki ifadelerle katılım düzeyiniz “(1) Kesinlikle Katılıyorum” ile “(5) Kesinlikle Katılmıyorum” arasındaki ölçek sisteminde lütfen belirtiniz. |                        |             |                                |              |                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|-------------|--------------------------------|--------------|-------------------------|
| YARGILAR                                                                                                                                             | ÖNEM DERECEİ           |             |                                |              |                         |
|                                                                                                                                                      | Kesinlikle Katılıyorum | Katılıyorum | Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kesinlikle Katılmıyorum |
| Meslek mensupları etik ikilemin sonunda hep etik olan davranışına uygun hareket eder.                                                                |                        |             |                                |              |                         |
| Mesleki Etik Kurulu kurulması meslek mensuplarının etik davranışını olumlu etkiler.                                                                  |                        |             |                                |              |                         |
| Meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenleme çalışmaları yeterlidir.                                                                                 |                        |             |                                |              |                         |
| Meslek mensuplarından meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar yeterlidir.                                              |                        |             |                                |              |                         |
| Meslek mensupları yasal boşlukları mükelleflerin lehine yorumlamalıdır.                                                                              |                        |             |                                |              |                         |
| Mükelleflerin vergiden kaçınma girişi, muhasebecilerin yaşadığı etik ikilemin en önemli nedenidir.                                                   |                        |             |                                |              |                         |

**Anketimiz Sona Ermiştir. Katılımınız İçin Çok Teşekkür Ederiz.**

## ÖZGEÇMİŞ

21.10.1992 tarihinde Adana’da doğmuştur. İlköğrenimini Bahçeşehir İÖO’ da tamamladıktan sonra, lise eğitimini Danişment Gazi Anadolu Lisesinde bitirmiştir. 2016 yılında Gaziantep Üniversitesi İİBF İŞLETME bölümünden mezun olmuştur. 2016 yılında İstanbul Üniversitesi’nde Yüksek Lisans eğitimine başlayıp, 2017 yılında Çukurova Üniversitesi’nde eğitimine devam etmiştir. 2019 yılından itibaren kurumsal bir şirkette denetçi olarak çalışmaktadır.

