



**KTO KARATAY ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBEDE HATA VE HİLE
ALGISI: KONYA İLİ ÖRNEĞİ**

Cemal KOYUNCU

Yüksek Lisans Tezi

**KONYA
Haziran 2023**

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBEDE HATA VE HİLE
ALGISI: KONYA İLİ ÖRNEĞİ

Cemal KOYUNCU

KTO Karatay Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Tezli Yüksek Lisans Programı

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Aynur AKPINAR

Konya
Haziran 2023

BİLDİRİM

Enstitü tarafından onaylanan Yüksek Lisans tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını basılı veya dijital biçimde arşivleme ve aşağıda belirtilen koşullar dahilinde erişime açma iznini KTO Karatay Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle, Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak ve gelecekteki çalışmalar (makale, kitap, lisans, patent vb.) için tezimin tamamının veya bir bölümünün kullanım hakları yalnızca bana ait olacaktır.

Tezimin bütünüyle kendi çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izinle kullanılması zorunlu olan kaynakları, yazılı izin alarak kullandığımı ve istenildiğinde izinlerin suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayımlanan “Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge” kapsamında, tezim, aşağıda belirtilen koşullar haricince, YÖK Ulusal Tez Merkezi ve KTO Karatay Üniversitesi Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

☐ Enstitü / Fakülte Yönetim Kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir.¹

☐ Enstitü / Fakülte Yönetim Kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren en fazla 6 ay ertelenmiştir.²

☐ Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir.³⁴

12 Haziran 2023

Cemal KOYUNCU

¹ MADDE 6(1) Lisansüstü tezle ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

² MADDE 6(2) Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

³ MADDE 7(1) Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

⁴ MADDE 7(2) Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

ETİK BEYAN

KTO Karatay Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Hazırlama ve Yazım Kurallarına uygun olarak Doç. Dr. Öğretim Üyesi Aynur AKPINAR danışmanlığında tarafımdan üretilen bu tez çalışmasında; sunduğum tüm veri, enformasyon, bilgi ve belgeleri bilimsel etik kuralları çerçevesinde elde ettiğimi, tüm değerlendirme, analiz, bulgu ve sonuçları bilimsel usullere uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım kaynakların tümüne bilimsel normlara uygun biçimde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

12 Haziran 2023


Cemal KOYUNCU

TEŞEKKÜR

Öncelikle bu çalışmayı yapabilme imkânını bana bahşeden, güç ve kuvvet sahibi, Rahman ve Rahim olan, âlemlerin rabbi Allah'a hamd ediyor, O'ndan bağışlanmayı diliyorum.

Özellikle ders döneminde engin bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım saygıdeğer hocam, Sayın Prof. Dr. Osman OKKA'ya, yüksek lisans eğitimim boyunca desteğini esirgemeyen, olaylara bakış açımı geliştiren ve ufkumu aydınlatan, değerli danışman hocam Sayın Doç. Dr. Öğr. Üyesi Aynur AKPINAR'a, hayatım boyunca hayır dualarının kabul eserini sürekli gördüğüm, maddi ve manevi desteğini hiç eksik etmeyen kıymetli annem Fadime KOYUNCU'ya, ayrıca anket araştırmasına zaman ayırıp, katılım göstererek değerli görüşlerini benimle paylaşan, isimlerini ve kim olduklarını bilmediğim, Konya ilinde faaliyet gösteren saygıdeğer Serbest Muhasebeci Mali Müşavir meslektaşlarıma teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

12 Haziran 2023

Cemal KOYUNCU

ÖZET

Cemal KOYUNCU

Muhasebe Meslek Mensuplarının

Muhasebede Hata ve Hile Algısı: Konya İli Örneği

Yüksek Lisans Tezi

Konya, 2023

Muhasebe, işletmelerde gerçekleşen aynı zamanda para ile açıklanabilen, ekonomik ve parasal olayları, kaydeden, sınıflandıran bu olayları bilgi haline getirerek özetleyip raporlayan bir bilim dalıdır. Bu bilimin uygulanırken yasal mevzuat ve genel kabul görmüş toplumsal ahlaki değerlerle de uyumlu çalışmasını zorunlu kılmıştır. Muhasebe biliminin gerekleri, uygulamada işinde uzman, 3568 sayılı kanunla yetki almış SMMM'ler ve YMM'ler tarafından yerine yerine getirilmektedir. Meslek mensupları görevlerini yerine getirirken yasal mevzuatı, içinde yaşadıkları toplumsal ahlaki değerleri de göz önüne alırlar. Muhasebe gelişmeye ve dışa açık bir sistem olduğundan uygulandığı toplumun kültürel ve ahlaki değerlerinden etkilenmemesi neredeyse imkansızdır. Bu nedenle muhasebe verilerini etkileyebilecek iki önemli unsur bulunmaktadır. Bunlar hata ve hiledir. Muhasebe hataları kasıt unsuru olmaksızın, eksik bilgi, dikkatsizlik veya ihmal gibi davranışlarla, verilerin yanlış yorumlanması veya uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Muhasebe hileleri ise kasıtlı olarak yapılan işlemin sonucunun nasıl cereyan edeceğini bilerek mevzuat ve ahlaki değerlere aykırı olarak bilgilerin yanlış üretilmesinden kaynaklanmaktadır.

Yapılan muhasebe hata ve hileleri ülke ekonomisini olumsuz etkilemektedir. Uluslararası düzeyde gerçekleşmiş muhasebe hileleri ve bunların sonucunda yaşanan skandallar o işletmeye olan güven sevdelerini de aşağıya çekmektedir. Bu güvensizliği ortadan kaldırmak için muhasebede yaşanabilecek hata ve hileler için önleyici tedbirler alınmalı, ileri düzeyde muhasebe bilgisi edinilmelidir.

Bu çalışmada muhasebede yaşanan hata ve hileler tespit edilerek bunların değerlendirilip açığa çıkarılması amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşmak için daha önce Isparta ilinde uygulanan muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket çalışması örnek alınarak bu çalışmanın benzeri Konya ilinde uygulanmış ve sonuçlara ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Yapılan değerlendirmeler ışığında ulaşılan sonuçlarla muhasebede yaşanan hata ve hileleri azaltmaya yönelik tedbirler tespit edilecektir.

Anahtar Kelimeler

Muhasebe hataları, muhasebede hileler, muhasebede denetim

ABSTRACT

Cemal KOYUNCU

Accountants Perception of Error and
Fraud in Accounting: The Case of Konya
Master's Thesis
Konya, 2023

Accounting is a branch of science that records, classifies, and summarizes and reports economic and monetary events that occur in businesses, which can also be explained with money. This made it necessary for science to work in harmony with legal regulations and generally accepted social moral values. The requirements of accounting science are fulfilled by SMMMs and CPAs who are experts in their fields and authorized by the law numbered 3568. While performing their duties, members of the profession also take into account the legal regulations and the social moral values in which they live. Since accounting is a system that is open to development and to the outside, it is almost impossible not to be affected by the cultural and moral values of the society in which it is applied. For this reason, there are two important factors that can affect accounting data. These are errors and cheats. Accounting errors result from unintentionally, misinterpretation or application of data, such as incomplete information, carelessness or negligence. Accounting frauds, on the other hand, result from the incorrect production of information in violation of the legislation and moral values, knowing how the result of the transaction will take place intentionally.

Accounting mistakes and frauds have a negative impact on the country's economy. Accounting frauds that took place at the international level and the scandals experienced as a result of these also reduce the level of trust in that business. In order to eliminate this distrust, preventive measures should be taken for errors and frauds that may occur in accounting, and advanced accounting knowledge should be obtained.

In this study, it is aimed to determine the errors and frauds in accounting and to evaluate and reveal them. In order to achieve this aim, a survey study for professional accountants, which was previously applied in Isparta, was taken as an example, and similar to this study was applied in Konya, and evaluations were made regarding the results. In the light of the evaluations made, measures to reduce the errors and frauds in accounting will be determined with the results reached.

Keywords

Accounting errors, accounting frauds, auditing in accounting

İÇİNDEKİLER

BİLDİRİM	i
ETİK BEYAN	ii
TEŞEKKÜR.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar DİZİNİ	xi
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xiii
1. GİRİŞ	1
2. MUHASEBE KAVRAMI VE MUHASEBEDE HATA VE HİLELER.....	3
2.1. Muhasebe Kavramı.....	3
2.2. Muhasebenin Tarihsel Süreci	3
2.3. Muhasebede Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Tarihi	4
2.3.1. Faydalı Finansal Bilginin Temel Niteliksel Özellikleri.....	6
2.3.2. Faydalı Finansal Bilginin Destekleyici Niteliksel Özellikleri.....	6
2.4. Muhasebede Hata ve Hileler	7
2.5. Muhasebede Hata	8
2.6. Hata Türleri	10
2.6.1. Kayıt ve Nakil Hataları	10
2.6.2. Nakil Hataları.....	11
2.6.3. Matematiksel Hatalar.....	11
2.6.4. Değerleme Hataları (Bilanço Hataları).....	11
2.7. Muhasebede Hile	12
2.7.1. Hilenin Özellikleri	13
2.8. Muhasebede Hileye Yönelten Sebepler	14
2.8.1. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler ve Nedenleri	15
2.8.2. İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Hileler ve Nedenleri.....	16
2.9. Suistimaller.....	17
2.9.1. Suistimallerin Nedenleri	17
2.9.2. Suistimallerin Sonuçları	18

3. MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE MUHASEBE DENETİMİNİN GÖREVİ	24
3.1. Muhasebe Denetimi.....	24
3.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi	25
3.3. Denetimin Türkiye’de Gelişimi.....	26
3.4. Denetimin Kalitesini Etkileyen Unsurlar	28
3.4.1. Denetçinin Özellikleri.....	29
3.4.2. Denetim Şirketinin Özellikleri.....	34
3.4.3. Müşterinin Karakteristik Özellikleri.....	35
3.5. Bağımsız Denetim Kalitesi ve Finansal Raporlama İlişkisi	36
3.5.1. Bağımsız Denetim Kalitesi ile Finansal Performans Arasındaki İlişki	36
3.6. Finansal Raporlama Kalitesinin Artırılmasına Yönelik Atılan Adımlar.....	37
3.7. Denetim Alanında Yaşanan Suistimaller	38
3.8. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim Kurmakta Zorlanan Denetçinin İzleyeceği Yöntemler	42
3.9. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin İşletmeye Yararları	44
4. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ İLE İLGİLİ MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	47
4.1. Literatür	47
4.2. Araştırmanın Amacı	49
4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları.....	50
4.4. Araştırmanın Yöntemi ve Metodolojisi.....	51
4.5. Soruların Niteliği.....	51
4.6. Araştırmanın Algıları	53
4.7. Verilerin Toplanması.....	54
4.8. Verilerin Analize Uygun Hale Getirilmesi.....	54
4.9. Araştırma Bulguların Değerlendirilmesi	55
4.9.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Tanıtıcı İstatistikler	55
4.9.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeği Geçerlilik ve Güvenilirlik Sonuçları	63
4.9.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeği Tanıtıcı İstatistikleri	69
4.9.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algı Düzeylerinin Dağılım Sonuçlarına İlişkin Ortalamalar	72
4.9.5. Bireysel Hata Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması	73

4.9.6. Müşteri Hatası Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması	74
4.9.7. Denetim Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması	76
4.9.8. Mesleki Özen Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması	77
4.9.9. Dürüstlük Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması ...	78
4.9.10. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeğinin Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması	80
4.10. Araştırma Verilerinin Değerlendirilmesi.....	82
5. SONUÇ	83
ÖZGEÇMİŞ	94
EK 1. Anket Bilgilendirme Metni	95
EK 2. Demografik Sorular	96
EK 3. Genel Algılar.....	97
EK 4. Hata ile İlgili Algılar.....	98
EK 5. Hile ile İlgili Algılar	99
EK 6. Vergi ile İlgili Algılar	100
EK 7. Anket İzin Talebi Onayı	102
EK 8. ETİK KURUL/KOMİSYON İZNİ/MUAFİYETİ.....	104

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1. Faydalı Finansal Bilginin Temel Niteliksel Özellikleri	6
Tablo 2. Faydalı Finansal Bilginin Destekleyici Niteliksel Özellikleri	7
Tablo 3. Farklı Sektörlerde Gerçekleşen En Yaygın İş Suistimalleri	23
Tablo 4. Türkiye’de Bağımsız Denetimle İlgili Yasal Düzenlemeler.....	28
Tablo 5. 2012’den Günümüze Standartlarda Yapılan Güncellemeler	38
Tablo 6. Finansal Tablo Hileleri Örnekler	41
Tablo 7. Cronbach Alpha Değeri	55
Tablo 8. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı	56
Tablo 9. Katılımcıların Medeni Durumlarına Göre Dağılımı	57
Tablo 10. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımı	57
Tablo 11. Katılımcıların Yaşadıkları Şehirle İlgili Veriler	58
Tablo 12. Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı	59
Tablo 13. Katılımcıların Mesleki Ünvanlarına Göre Dağılımı	60
Tablo 14. Katılımcıların Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Dağılımı.....	60
Tablo 15. Katılımcıların Çalışan Sayılarına Göre Dağılımı.....	61
Tablo 16. Katılımcıların Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı.....	62
Tablo 17. Algıların Numaraları, Faktörel Yapıları ve Anlam Değerleri.....	64
Tablo 18. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeği Geçerlilik ve Güvenilirlik Sonuçları	70
Tablo 19. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeği Tanıtıcı İstatistikleri.....	71
Tablo 20. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Düzeylerinin Dağılım Sonuçları	72
Tablo 21. Bireysel Hata Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması	73
Tablo 22. Müşteri Hatası Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması	75
Tablo 23. Denetim Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması	76
Tablo 24. Mesleki Özen Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması	78
Tablo 25. Dürüstlük Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması	79
Tablo 26. Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeğinin Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması.....	81

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Hile üçgeni	13
Şekil 2. İş Suistimali ve İstismar Sınıflandırma Sistemi (Suistimal Ağacı)	20
Şekil 3. Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki.....	25



KISALTMALAR DİZİNİ

Kısaltma	Açıklama
AB	Avrupa Birliği (European Union-EU)
ABD	Amerika Birleşik Devletleri (United States of America-USA)
ACFE	Sertifikalı Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (Association of Certified Fraud Examiners)
AICPA	Uluslararası Sertifikalı Profesyonel Muhasebeciler Birliği (Association of International Certified Professional Accountants)
BİST	Borsa İstanbul (BİST)
CFE	Sertifikalı Hile Denetçileri (Certified Fraud Examiner)
CEO	İcra Kurulu Üyesi (Chief Executive Officer)
CFO	Finansal İşler Müdürü (Chief Financial Officer)
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
CFE	Sertifikalı Hile Denetçileri (Certified Fraud Examiner)
EY	Ernst & Young
GSYİH	Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IIA	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (the Institute of Internal Auditors)
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KPMG	Uluslararası Denetim ve Danışmanlık Şirketi (Klynveld Peat Marwick Goerdeler)
İDKK	İç Denetim Koordinasyon Kurulu
MKK	Merkezi Kayıt Kuruluşu
1MDB	Malezya Kalkınma Fonu (1Malaysia Development Berhad)
PCAOB	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMMMO	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu

SOX	Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı Koruma Yasası (Sarbanes-Oxley Act)
SEC	Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission)
TI	Uluslararası Şeffaflık Örgütü (Transparency International)
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TUDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMÖB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMUÇ	Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi
USUD	Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneği
YMM	Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Ekonomik ve sosyal yaşamın önemli bir unsuru olan muhasebe, işletmelerde gerçekleşen parasal olayları, analiz ederek yorumlayan sınıflandıran, belirli bir sistemle kaydeden, ihtiyaç duyulması halinde raporlamalar aracılığıyla bilgi kullanıcılarına veri akışı sağlayan bir sistem aynı zamanda sürekli gelişen bir bilim dalıdır.

İşletmelerde meydana gelen ekonomik faaliyetler muhasebe bilimi aracılığıyla önceden belirlenmiş kıstaslar doğrultusunda kaydedilir, bölümlendirilir ve özetlenerek raporlanır. Ekonomik olaylara ilişkin verilerin yer aldığı bu raporlar, kullanıcılarına ilgili işletmenin ekonomik faaliyetlerinin sonuçları hakkında bilgi verir. Muhasebenin denetimi ise finansal tablo kullanıcılarının güven ihtiyacını karşılar.

Muhasebede üretilen bilgilerin kaliteli olabilmesi için yasal mevzuata, muhasebe standartlarına, muhasebenin temel kavramlarına, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, uygun olması gerekir. Bu kıstaslara uyulmadan hazırlanan muhasebe verilerinin daha kalitesiz olmasına, bilgi kullanıcılarının hata yapmasına neden olabilecektir.

Muhasebede üretilen verilerin kalitesiz olmasına neden olabilecek iki önemli unsur hatalar ve hilelerdir.

Muhasebe hataları ağırlıklı olarak muhasebe ilkelerine, kamu menfaatine, mali mevzuata aykırı ancak kasdi olmayan işlem, fiil ve davranışlardır. Hatalar, çalışanlar tarafından bilinçsizce, eksik bilgi kaynaklı, ihmal, unutkanlık veya dikkatsizlik sonucu gerçekleşebilmektedir. Hileler ise kasıtlı olarak veya menfaat sağlamaya yönelik, verilerin yanlış kaydedilmesi şekillerinde gerçekleşebilen, gerçek dışı beyan unsurunun var olduğu işlem ve eylemlerdir. Hileler genel olarak işletme üzerinde hak sahibi olanların talepleri doğrultusunda veya muhasebe personelinin şahsi menfaatleri için bilerek ve kasıtlı olarak yapılabilir.

Muhasebe hata ve hileleri öncelikle işletmeye, devamında işletme üzerinde hak sahibi olanlara, ve nihayetinde ülke ekonomisine, ölçümü kolay olmayan, ve her geçen yıl artan düzeyde ciddi zararlar vermektedir. Dünyada, özellikle muhasebede yapılan hileler sonucu ciddi skandallar yaşanmış, yaşananlar bilgi kullanıcılarında güvensizlik oluşturmuş, ilgili ülke ekonomileri önemli ölçüde etkilenmiştir.

Muhasebede üretilen verilere ve bu verilerin kullanıcılara ulaşmasında önemli bir rol üstlenen meslek mensuplarına olan güven seviyesini artırabilmek için işletmede yaşanabilecek hata ve hilelerin önlenmesi gerekmektedir.

Toplam beş bölümden oluşan çalışmanın giriş kısmını oluşturan birinci bölümünde muhasebe kavramına, muhasebe hata ve hileleri ile ilgili genel bilgilere değinilmiş, çalışmanın geneli ile ilgili bölüm bazında açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe kavramı açıklanmış, muhasebenin tarihsel süreci ve Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin tarihi hakkında bilgi verilmiş, muhasebe hata ve hileleri açıklanmış bu hata ve hilelerin özellikleri hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde muhasebe denetiminin önemi üzerinde durulmuş, denetimin tarihsel gelişimi hakkında bilgi verilmiş, denetim alanında yaşanan suistimallerle ilgili uluslararası alanda yaşanan örneklerle yer verilmiş, muhasebe denetiminin önemi vurgulanmıştır. Araştırmanın metodolojisini, amacını, kapsam ve sınırlarını içeren dördüncü bölümde, araştırmada kullanılan soruların niteliğine, elde edilen verilerin toplanarak analiz edilmesi ve yorumlanmasına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Araştırmanın son bölümü olan beşinci bölümde ise araştırma bulgularından elde edilen sonuçlar değerlendirilmiş, alınması gereken önlemler açıklanmış ve çalışma sonlandırılmıştır.

2. MUHASEBE KAVRAMI VE MUHASEBEDE HATA VE HİLELER

2.1. Muhasebe Kavramı

Esasen Arapça kökenli bir kelime olan muhasebe kavramı Arapçada hesap ilmi olarak bilinmektedir. Türkçeye de aritmetik manasında kullanılan hesap kelimesinden geçerek türetilmiştir. Aritmetik kelimesi eski Yunancadan Fransızcaya, Fransızcadan da Türkçeye geçmiştir (Yılmaz & Yılmaz, 2016, s. 926). Türk Dil Kurumu muhasebeyi, “hesap işleriyle uğraşma, hesaplama, karşılıklı hesap görme” şeklinde tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu, 2022). Günümüze değin muhasebe kavramı için araştırmacılar tarafından birçok tanım yapılmıştır. Bunlardan bazıları muhasebeyi bilim olarak kabul etmişler (Özkan, 2020, s. 137), bazıları ise mali nitelikteki işlemleri kaydetme, sınıflandırma, rapor etme, yorumlama bilim ve sanatı olduğunu söylemişlerdir (Çakıl, 2014).

Muhasebeyi bilim olarak kabul edenler, ekonomik faaliyetlerin sonuçlarının önceden tespit edilmesine imkan veren, işletmeden menfaat sağlayıcılara fayda sunan bilim olduğunu savunmuşlardır. Muhasebenin teknik ve sanat olduğunu düşünen araştırmacılar ise ekonomik faaliyetlerin ölçülebilmesine, yorumlanabilmesine olanak tanıyan teknik ve sanatsal bir beceri olduğunu düşünmüşlerdir

2.2. Muhasebenin Tarihsel Süreci

Muhasebenin tam olarak doğuş tarihi tespit edilememektedir. Eski Mısır ve Babil İmparatorluğunun geçmiş tarihinde yapılan çalışmalarda papirüs üzerinde hesaplama metinlerine, kil tabletlere rastlanıldığından, muhasebenin köklerinin Mezopotamya ve eski Mısır bölgesinde olduğu düşünülmektedir. Her ne kadar çift taraflı kayıt sisteminin İtalyan bilim insanı Luca Pacioli tarafından 1494 yılında sistematize edildiği kaynaklarda yer alsa da, günümüzde muhasebe işlemlerinde kullanılan çift taraflı kayıt yönteminin İtalya’nın Floransa şehrinde rastlanan ve 1279-1280’li yıllarda kullanılan kayıtlara atfen, daha önceleri kullanılmaya başlandığı tahmin edilmektedir. Floransa’ya ait olduğu tahmin edilen 1211 yıllarına ait muhasebe defterleri, Papa III. Nicolas’ın hesap kayıtları, Floransa belediyesinin 1303 yılındaki harcama kayıtları çift taraflı kayıt yönteminin daha önceleri kullanılmaya başlandığını göstermektedir (Uçma, 2010, s. 103).

Ülkemizde muhasebenin gelişimi, 1850’de Fransız Ticaret Kanununun tercümesi niteliğindeki “Kanunname-i Ticaret” düzenlemesiyle başlamıştır. Bu yüzden

günümüzde kullanılan muhasebe terimlerinin birçoğu dilimize Fransızcadan geçmiştir. 1883'te “Darüşşafaka” ve “İstanbul Ticaret Mektebi” gibi okullarda “Finansal Muhasebe”, “Genel Muhasebe” dersleri, ders programlarında yerini almıştır. Alman Zorunlu Hesap Çerçevesine göre yapılan ve 1938-1943 yılları arasında Sümerbank tarafından kullanılan Hesap Planı, kamu kesimi ve özel sektör işletmelerince örnek alınmıştır. Ülkemizde sistemli bir hesap planı dahilinde muhasebe uygulamalarının yürütülmesi Sümerbank tarafından gerçekleştirilmiştir. 1963 yılında Cevat Yücesoy tarafından Muhasebe Hesap Planları kitap olarak yayınlanmıştır. 1989 yılında muhasebe meslek mensuplarının hukuki statülerinin belirlenmesi ve haklarının korunması amacıyla 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” kabul edilmiştir. 1990 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde, muhasebe usul ve esaslarını belirlemek üzere çeşitli kurum ve kuruluş temsilcilerinden oluşan bir komisyon kurulmuş ve bu komisyon çalışmalarını “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları” başlığı altında biriktirmiştir. Ortaya çıkan çalışma ülkemizde uygulanan şu anki muhasebe sisteminin temel taşlarını oluşturmuştur. Bu çalışma ışığında 1992 yılında, “Muhasebenin Temel Kavramları”, “Mali Tablolar İlkeleri”, “Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması”, “Muhasebe Politikalarının Açıklanması”, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi”, gibi esasların yer aldığı “1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” kabul edilerek yasal mevzuatta yerini almıştır.

2.3. Muhasebede Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin Tarihi

TMS ve TFRS’lerin uygulanmasına ışık tutan “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasına İlişkin Çerçeve” ilk yayınlandığı 1989 yılındaki ilk versiyonundan günümüze kadar önemli değişikliklere uğramış, 2010 yılında kapsamlı güncelleme yapılmış. 2018 yılında güncelleme ifadesinin çok basit ve eksik kalacağı düşünülmüş, aynı zamanda ismi de değiştirilerek “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve” ismi ile Türkçeleştirilerek günümüzdeki uygulanan en geniş kapsamlı halini almıştır. 2018 yılında yayınlanan Resmi Gazete’de ise 01.01.2020 den sonra uygulanması kararlaştırılarak önemli değişikliklere yer verilmiştir.

Neredeyse standartlardan daha önemli olan kavramsal çerçeve, 2018 yılında revize edilen sürümü ile, işletmenin mevcut ve potansiyel yatırımcıları ile kreditorlerine alacakları

kararlarda, işletme yönetiminin eylemlerini değerlendirme ve yönlendirmesinde, hissedarların haklarını kullanmalarında ihtiyaç duyacakları bilgileri içeren, bir standart olmayıp finansal tabloların hazırlanmasında uyulması gereken usul ve esasları içermesine ek olarak, finansal raporlamanın kalitesinin artırılması bakımından oldukça önem arz eden bir metindir. 8 bölümden oluşan Kavramsal Çerçeve şu ana başlıkları kapsamaktadır.

- Bölüm 1. Genel Amaçlı Finansal Raporlamanın Amacı
- Bölüm 2. Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri
- Bölüm 3. Finansal Tablolar ve Raporlayan İşletme
- Bölüm 4. Finansal Tabloların Unsurları
- Bölüm 5. Finansal Tablolara Alma ve Finansal Tablo Dışı Bırakma
- Bölüm 6. Ölçüm
- Bölüm 7. Sunum ve Açıklama
- Bölüm 8. Sermaye Kavramları ve Sermayenin Korunması

Finansal raporlamanın kalitesini, “bilgi kullanıcılarına faydalı olması yaklaşımı” ile “yatırımcıları ve hissedarları korumaya dayalı yaklaşım” olmak üzere iki ana çerçevede ele alan yaklaşım mevcuttur. Her iki yaklaşımın da ortak noktası işletme üzerinde menfaati olan ve işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyenlere “tam, tarafsız, şeffaf, faydalı” finansal bilgiyi sunmaktır. Bu özellikleri taşıyan finansal verilerin bu bilgileri hatasız, hilesiz ve daha kaliteli hale getirmesi muhtemeldir.

Denetim her ne kadar yasal mevzuat ile uluslararası standartlar ve AICPA, IFAC ve TÜRMOB gibi mesleki kuruluşların yayınladığı Mesleki Etik Kuralları doğrultusunda, dürüst ve tarafsız yürütülmesi gereken bir süreç olsa da, kanun boşluğu, denetçinin içinde bulunduğu çevre, denetçinin kişilik özellikleri gibi unsurlar tıpkı muhasebede yaşanan hata ve hileler gibi, denetim sürecinde de suistimallerin yaşanmasına neden olmaktadır. Bu suistimler dünyanın kabul ettiği denetim esaslarının belirlendiği ülkelerde de gerçekleşmektedir.

Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesi için muhasebede üretilen verilerin, finansal tabloların içeriğinde olması gereken zorunlu koşulları içeren ‘‘Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri’’ni taşımaları gerekmektedir.

2.3.1. Faydalı Finansal Bilginin Temel Niteliksel Özellikleri

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına faydalı olabilmesi, dolayısıyla kaliteli olabilmesi için ihtiyaca uygun olması ve gerçeği yansıtması gerekmektedir. (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2018).

Faydalı Finansal Bilginin Temel Niteliksel Özelliklerine ilişkin bilgilere Tablo 1’de yer verilmiştir.

Tablo 1. Faydalı Finansal Bilginin Temel Niteliksel Özellikleri

İhtiyaca Uygunluk
Finansal tablolar, kullanıcıların kararlarını etkileyebilen, tahmin ve geri bildirim değeri yüksek özellikler içeriyorsa ihtiyaca uygun olduğu söylenebilir. Örneğin işletmeye kredi veren bir kuruluş veya yatırım yapmayı düşünen bir yatırımcı işletmenin finansal tablolarını kullanarak işletme hakkında geçmiş ve güncel bilgilere erişebiliyor ve bunları kullanabiliyorsa ilgili finansal tabloların ihtiyaca uygun olduğu söylenebilir.
Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum
Finansal bilgilerin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı tam, tarafsız, hatasız sunması, gerçekleşen olayı finansal tablo kullanıcılarına yanlış yönlendirme olmaksızın olduğu gibi aktarılmış olması gerçeğe uygun şekilde sunulduğu anlamına gelmektedir.

2.3.2. Faydalı Finansal Bilginin Destekleyici Niteliksel Özellikleri

Bu özellikler gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunulan bilgilerin fayda düzeyini artırmaya yönelik destekleyici kriterlerdir. (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2018).

Faydalı Finansal Bilginin Destekleyici Niteliksel Özelliklerine ilişkin açıklamalara Tablo 2’de yer verilmiştir.

Tablo 2. Faydalı Finansal Bilginin Destekleyici Niteliksel Özellikleri

Karşılaştırılabilirlik
• Bu özellik finansal tablolarda yer alan kalemler arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri ortaya koyarak finansal tablo kullanıcılarına kıyas yapabilme imkânı sağlar ve bilgilerin tutarlı olduğunu da ortaya koyar.
Doğrulanabilirlik
• Farklı bilgi kullanıcıları arasında aynı sonuca ulaşmak için yapılan çalışmaların aynı neticeyle sonuçlandığı, bilginin gerçeğe uygun sunulduğunu gösteren bir özelliktir.
Zamanında Sunum
• İhtiyaç duyulan bilginin kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahip olduğu, ihtiyaç duyulan zamanda hazır olan bilginin karar vericilerin ihtiyacını da karşıladığı özelliktir.
Anlaşılabilirlik
• Finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcılarca kolayca anlaşılmasını sağlayacak nitelikte, açık ve net veriler içeren özelliktir. Finansal tablolardaki bilgileri kolayca anlayamayan bilgi kullanıcıları uzman desteğine ihtiyaç duyacaklarından bu durum zaman ve nakit kaybına yol açabilecektir.

2.4. Muhasebede Hata ve Hileler

Toplumsal ve ahlaki değerler tarih boyunca varlığını sürdürmüş, toplumsal yaşamın ve mesleklerin icrasında önemli bir unsur olmuştur. Nitekim Ahilik kültürü de eğitim ve öğretime odaklanarak esnafın sanatsal ve ahlaki açıdan eğitilmesinde önemli bir rol oynamıştır. Üretici ile tüketici arasında denge kurulmasından devletin sosyo-ekonomik refahının yükseltilmesine kadar tüm girişimlerde rol oynayarak toplumsal ahlaki değerlerin ahilik kültürü aracılığıyla yaşatılmasına katkıda bulunmuştur (Bezirci & Konuşkan Bayraktar, 2015, s. 400).

Her ne kadar toplumda ahlak kuralları işletilmeye çalışılsa da zaman zaman kişisel menfaatler veya farklı gerekçeler öne sürülerek bu kurallar ihlal edilmiştir. Bu ihlaller muhasebe mesleğinde de hata ve hile eğilimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

İş hayatında bilgi kullanıcıları ihtiyaçları olan bilgilere ilk kaynağından ulaşamayabilirler. Bilgilerin araçlar vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına ulaşma sürecinde kasıtlı veya kasıtsız yanlış aktarılması söz konusu olabilmektedir. Taraflar arasında var olan menfaat çatışması bilgi aktarımının yanıltıcı veya hatalı olma riskini artırır.

Ülke ekonomileri, faaliyette bulunan büyük ve küçük, işletmeler ve kuruluşlar aracılığıyla varlıklarını devam ettirmektedirler. Her işletmenin nihai amacı kâr elde etmektir. Kâr elde etme amacına ulaşamayan işletmeler iflas etmekte ve kapanarak ticari faaliyetlerine son vermek durumunda kalmaktadırlar. Bu durumlar ülke ekonomilerini de olumsuz etkilemektedir. İşletmelerin uzun süre ayakta durmasına imkân veren en önemli unsurlardan bir tanesi de doğru bilgiler üretebilen muhasebe sistemlerinin olmasıdır. İşletmelerin ekonomik nitelikli işlemleri muhasebe birimince işlenirken tarafsız ve yasal mevzuata uygun hareket edilmelidir. Muhasebede işlemler gerçekleştirilirken kimler tarafından yapılırsa yapılsın, hata ve hilelerin işletmenin mali tablolarına yansımaları, işletmenin sahipleri başta olmak üzere çalışanları, işletmeyle ticari bağı olanlar, kreditorler ve devlet kurumları gibi birçok kesim zarar görecektir. Bu nedenle muhasebe kayıtlarını yapan meslek mensuplarının, yasal mevzuata, muhasebenin temel kavramlarına, muhasebe ilkelerine ve etik kurallara uygun, hilesiz ve güvenilir bir şekilde hareket etmeleri büyük önem arz etmektedir. Nitekim dürüstlükten uzak yapılan muhasebe kayıtları Enron, Worldcom gibi dünya çapında zararı olan büyük skandalları beraberinde getirmesi muhtemeldir.

2.5. Muhasebede Hata

Hata, Arapça kökenli bir kavramdır (Sevdi, 2022, s. 360). Hata kavramı muhasebede ihmal, tecrübesizlik, unutkanlık, bilgisizlik, gibi sebeplerden dolayı muhasebede yapılan ancak kasıt unsuru taşımayan işlemlerdir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2004, s. 128). Bunlar bir işlemin finansal tablolara yansıtılırken yanlış kaydedilmesi veya açıklamanın hatalı yapılması şeklinde gerçekleşebilir. Muhasebe hataları; dikkatsizlik, unutkanlık, mevzuat bilgisi yetersizliği, düzensiz çalışma alışkanlığı, tecrübesizlik veya bilgisizlikten kaynaklı olarak yapılan yanlışlıklardır.

Muhasebe hatalarını ‘Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMS 8) standardı, geçmiş dönem hataları olarak adlandırmaktadır.

Hatalar her ne kadar kasıt unsuru olmadan gerçekleşmiş olsa da, sonucunda vergi mükellefinin kendisine cezai müeyyideler uygulanmaktadır. Bu nedenle hatalar vergi kaybına yol açtıkları için idari yaptırım sonucunu doğuran fiillerden olduğu kabul edilmektedir. İş baskısı, stres, ve iş yoğunluğundan kaynaklı muhasebe hataları bariz bir şekilde kasıt unsurunun olmadığı en yaygın muhasebe hatalarındandır. Muhasebe hataları genelde mali mevzuata, yönetmeliklere, muhasebe ilkelerine, işletme tarafından benimsenmiş politikalara aykırı gerçekleştirilen, bununla birlikte kasıt unsuru olmayan fiiller olarak tanımlanmıştır (Aytekin ve diğerleri, 2015, s. 70-71).

Muhasebe hataları işletmelerde iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar; muhasebe dışından kaynaklanan hatalar ve muhasebe hatalarıdır. Muhasebe dışı hatalar; genelde işletme çalışanları tarafından kasıtsız olarak yapılan hatalardır. Bu hatalar işletmeye dış çevre açısından birçok olumsuz sonuç doğurur. İşletmenin kurulduğu andan pazarlama safhasına kadar ve sonrasında da mali açıdan külfet oluşturur. İşletme üzerinde hak sahibi olan üçüncü kişilerin işletme ile ilgili kusurlu kararlar almasına neden olur, emek ve zaman kaybı yaşanır, üretimde aksamalar meydana gelir ve ilerleyen dönemlerde işletmenin iflasına dahi sebep olabilir. Muhasebe hataları ise muhasebe personeli tarafından gerçekleştirilen standartlara, muhasebe ilkelerine ve mali mevzuata aykırı yapılan istem dışı eylemlerdir (Yurt & Temelli, 2022, s. 136).

İşletme hakkında bilgi sahibi olunmasını sağlayan, mali tabloların yanlış yorumlanmasına neden olan muhasebe hataları, yazılım teknolojilerinin gelişmesi sonucu güncellenen muhasebe programlarının kullanılması ile oldukça azalmıştır. Ancak bu programlar muhasebe hatalarının tamamen ortadan kaldırılmasına ortam hazırlayamamıştır. Mali mevzuatın, ihtiyaçlar göz önüne alınarak sürekli güncellenmesi sonucu, zaman zaman bu programlar da ihtiyaçların gerisinde kalmış muhasebe hatalarını önleyememiştir.

Hatalar işletmenin itibarının azaltması, çalışanların işini kaybetme riskini oluşturması, cezai müeyyidelerle karşılaşılması ve benzeri olumsuz sonuçları olduğu gibi hatalardan ders alarak, yapılan yanlışları düzeltmek adına hizmet kalitesini artırma çabaları işletmenin itibarının artmasına da imkân tanımaktadır.

2.6. Hata Türleri

Muhasebede hatalar çeşitli şekillerde sınıflandırılmakla birlikte, genel kabul gören sınıflandırmada; kayıt ve nakil hataları, matematiksel hatalar, unutma ve mükerrer kayıt hataları ve bilanço hataları şeklinde 4 başlık altında sıralanabilmektedir (Açıkgöz & Biçer, 2015, s. 228).

2.6.1. Kayıt ve Nakil Hataları

Kayıt hataları; muhasebeleştirme sürecinde verilerin muhasebe hesaplarına kaydedilmesi esnasında rakamların hatalı yazılması, hesaplamaların yanlış yapılması ve yanlış hesaplara kaydedilmesi şeklinde gerçekleşir.

Kayıt hataları kendi içinde üç grupta sınıflandırılmaktadır.

2.6.1.1. Hesap hataları

Hesap hataları; belirli bir tutarın Tek Düzen Hesap Planında kaydedilmesi gereken hesaptan farklı bir hesaba kaydedilmesi durumudur. Örneğin vadeli yapılan bir satışta tutarın 120-Alıcılar hesabına kaydedilmesi gerekirken 100-Kasa hesabına yazılması gibi. Bu işlem bilerek yapılmışsa hile kabul edilir.

2.6.1.2. Rakam hataları

Muhasebeye ulaşan belgelerdeki rakamların kayıtlara yanlış aktarılması sonucu oluşur. Örneğin toplam tutarı 2.5000,00 TL olan bir alış faturasının 1.500,00 TL olarak kayıtlara alınması rakam hatasıdır.

2.6.1.3. Borç alacak tarafın karıştırılması

Kayıt hataları, muhasebe bilimine yeterince hâkim olunamamasından kaynaklanır. Hesapların borç ve alacak taraflarının karıştırılması yoluyla gerçekleşir. Örneğin nakit ödenen tutarın ilgili hesabın alacağına yazılması gerekirken borcuna yazılması kayıt hatasıdır.

2.6.2. Nakil Hataları

Nakil hataları, geçici bir alana yapılmış kayıtların esas yerlerine aktarılması aşamasında, günlük defterde yer alan yevmiye kayıtlarının büyük deftere devredilmesi sırasında yapılan yanlışlıklardır. Bu tür hatalar hesap hataları ile benzer yöntemle gerçekleştirirler (Kirik, 2007, s. 47). Örneğin, günlük kasa defterine yapılan kayıtların muhasebe programına aktarılırken bankalar hesabına aktarılması gibi. Bu hataların önüne geçebilmek için aktarma işlemlerinin birden fazla kişi tarafından kontrol edilmesi gerekmektedir.

2.6.3. Matematiksel Hatalar

Matematiksel hatalar, işlemlerin muhasebeleştirilmesi aşamasında matematiksel hesaplamaların yanlış yapılmasından kaynaklanan hatalardır (Açık, 2012, s. 353). Örneğin devreden KDV hesabının yanlış hesaplanması sonucu ilgili dönemde ödenecek KDV çıkarılması gibi. Bu hatalar işletmenin kâr elde etmesi gereken bir durumda iken zarar etmesine veya devreden KDV'si varken ödenecek KDV doğması sonucu işletmenin zarara sürüklenmesine neden olur. Bu hataların önüne geçebilmek için cari dönemde yapılan işlemlerin, ilgili dönem sonunda belge ve kayıt karşılaştırması yapılarak kontrol edilmesi gerekmektedir.

2.6.4. Değerleme Hataları (Bilanço Hataları)

Değerleme hataları işletmenin envanterinde yer alan kıymetler için amortisman ayrılması esnasında veya bu varlıklar için karşılık ayırırken yasal mevzuata aykırı değerlemeler yapılması sonucu gerçekleşir. Örneğin, Amortisman tabi varlık aktifleştirilerek envantere alınması gerekirken bu varlığın direkt gider yazılması ve amortisman oranlarının yanlış yazılması sonucu ilgili varlık için normalden fazla veya az amortisman hesaplaması yapılması gibi. Bu tür hatalar işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin, gelir ve giderlerinin yanlış raporlanmasına yol açar. Her durumda yasal mevzuata aykırı işlem tesis edildiği için cezai yaptırımlarla karşılaşılır. Kullanılan muhasebe programlarının güncel olması, programa tanımlamalar yapılırken doğru veriler girilmesi, hesaplama sonuçlarının bir kez daha insan eliyle kontrol edilmesi, bu tür hataların önlenmesine katkı sağlayacaktır.

2.7. Muhasebede Hile

Hile sözcüğü Türkçeye İngilizce “Fraud” kelimesinden çevrilmiştir. Hile; haksız kazanç elde etme, usulsüzlük yapma, başkalarının haklarını ihlal edecek şekilde kazanç sağlamak amacıyla eylemlerde bulunmaktır. Türk Dil Kurumuna göre hile; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2022). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları (BDS 240)’nda hile; “işletmenin tepe yönetimi ile işletme çalışanları veya diğer kişilerce kanunlara aykırı olarak çıkar elde etmek için yapılan kasıtlı faaliyetlerdir” şeklinde tanımlanmıştır.

Hile işletmedeki varlıkların kasıtlı olarak çalınması, işletmenin yanlış yönlendirilmesi, görevin suiistimal edilmesidir (Abdioğlu, 2007, s. 121). Muhasebede hile kişinin kendi çıkarlarına erişmek amacıyla, kayıt ve belgelerde vergi hukukunu, muhasebe prensiplerini hiçe sayarak bilinçli bir şekilde yapılan hatalardır. Muhasebe hileleri, işletmede meydana gelen olayları belge ve kayıt düzeninde usulsüzlük yaparak, yasal mevzuata aykırı bir şekilde ve haksız kazanç elde etme amacıyla bir tarafın yararına yönelik yapılan davranışlar bütünüdür.

Muhasebe personelinin işlerini yürüttüğü sırada gerçekleştirdiği yanlış eylemleri kasıtsız ve bilinç dışı olarak yapması durumunda hata, bilerek ve kasıtlı yapması durumunda ise hile meydana gelmektedir. Muhasebede gerçekleşen hileler ancak farklı kişiler veya birimler tarafından denetlendiğinde ortaya çıkarılabilir. Muhasebe personelinin bilançoda tutarsızlık olduğunu fark edip bunu düzeltmek amacıyla açığa çıkarmak yerine, maskeleyerek gizlemeye çalışması iyi niyet göstergesi olmaz. İyi niyet güden personelden ikinci bir yanlışlık yapmayıp, yapılan yanlışlığı söylemesi ve işlemi düzeltmesi beklenir. Bunun aksi durumlarda hilenin var olduğu düşünülür ve personelin davranışının hileli olduğu kabul edilir. Gerçekleşen usulsüzlükler süreklilik arz ettiklerinde hatadan öte kasıtlı olarak yapıldığı düşünülmekte ve hile kabul edilmektedir. Hileyi çoğu zaman hatadan ayırt etmek zordur, bu yüzden çeşitli kaynaklarda hilenin ayırt edici unsurları özellikle belirtilmiştir (Yurt & Temelli, 2022, s. 137).

2.7.1. Hilenin Özellikleri

Hile içinde bulunulan şartlara göre farklı şekillerde gerçekleşir. Bunlardan bazılarını şöyle sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2009, s. 60):

Her zaman hile için seçilen işletme veya seçilen kişi zarar görür.

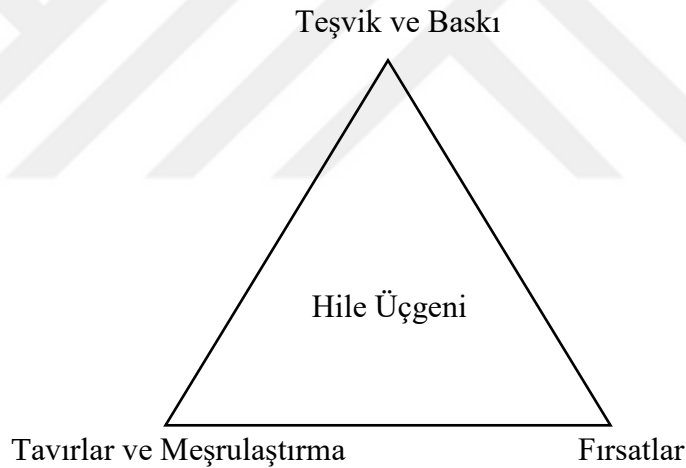
Hile eylemini gerçekleştiren kişinin kendi çıkarını düşünmesi esastır.

Hile, hileyi gerçekleştiren kişi tarafından gizlice yapılan bir faaliyettir.

Hile eylem ve işleminde genellikle kasıt faktörü vardır.

1940’larda Donald R. Cressey’in doktora tezi için geliştirdiği ve hile üçgeni olarak isimlendirilen teoride, hilenin üç unsurundan bahsedilmiştir.

Hilenin var olduğunu gösteren hilenin üç unsuru Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Hile üçgeni

Kaynak: (Kazan, 2021, s. 249)

Teoriye göre; hileli finansal raporlamadan söz edebilmek için, şekilde belirtilen üç unsurun da mevcut olması gerekir. Bu durumlar şunlardır;

1. Teşvik ve Baskı: İşletmede, yönetim üzerinde veya çalışanlar üzerinde hileli davranışa güdüleyen performans esaslı ücret politikası, kârlılığa yönelik hedefleme veya birtakım teşvik ve baskı faktörleri mevcuttur. Yönetimler, çalışanlarını daha fazla iş üretmeleri şartıyla ücretli izin, iş garantisi, ücret artışları, seyahat çekleri gibi farklı ekonomik ödüllerle güdülerler. Çalışanlar bu

ödüle ulaşmak amacıyla yönetimin istediği yönde davranış sergilerler. Bu gibi nedenler çalışanların hile yapma olasılığını artırır.

2. Fırsatlar: Kontrollerin yetersiz veya eksik kalması gibi birtakım şartlar hilenin gerçekleşmesine fırsat sunacaktır. İşletmede hilenin gerçekleştirilebilmesi için üzerinde hile yapılacak unsurlara ulaşabilme fırsatının olması gerekir. Örneğin; işletmede etkin bir iç kontrol yapısının eksikliği nedeniyle yakalanmayacağını düşünen personel, işletme varlıklarını kolayca zimmetine geçirebilir.
3. Tavırlar ve Meşrulaştırma: Kişisel ahlak anlayışı zayıf olup hileli davranışlarda bulunanlar kendi ahlaki değerlerine uygun olarak gerçekleştirdikleri hileli hareketlerini meşrulaştırabilirler. Çalışanlar veya yöneticiler yaptıkları hileli eylemler için kendilerinin suçsuz ve dürüst olduklarını savunabilirler. Örneğin işletme kasasından yerine geri koymak üzere müsaadesiz nakit alan personel, yaptığı işin gayri ahlaki olduğunu bilir ancak, aldığı parayı yerine geri koyma düşüncesi var olduğundan suçluluk hissetmez. Yaptığı davranışı kendince meşrulaştırmaya çalışır.

Birtakım kişilerin ahlaki değerleri kendilerini bilerek ve isteyerek hileli davranışlara meyil etmelerine sürükleyebilir. Tam aksine yeterli ahlaki değeri olan kendisinden hileli davranması beklenmeyen kişilerin de teşvik ve baskı gibi ortamların olduğu durumlarda hileli davranışlarda bulunmaları söz konusu olabilmektedir.

Hile ister finansal raporlamada, isterse varlıkların kötüye kullanımı yöntemiyle gerçekleşsin teşvik ve baskılar, fırsatlar, tavırlar, yapılan hileli eylemin rasyonelleştirilmesini içerir.

2.8. Muhasebede Hileye Yönelten Sebepler

İşletmelerde hile sadece çalışanlar tarafından değil, müşteriler, satıcılar tarafından ve işletme yönetiminde de gerçekleştirilebilir (Doğan & Kayakıran, 2017, s. 173). Bu bağlamda muhasebe hileleri, çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hileler ve işletme yönetimi tarafından gerçekleştirilen hileler olmak üzere iki grupta incelenmiştir.

2.8.1. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler ve Nedenleri

Çalışan hileleri, çalışanların işletmedeki pozisyonlarını kullanarak işledikleri yolsuzluk ve usulsüzlüklerdir. İşletmelerde çalışanlar tarafından hile yapılmasına neden olan en önemli faktör baskı unsurudur. Çalışanların hayat standartlarını yükseltmek istemeleri, acil nakit ihtiyaçları, uyuşturucu kumar ve kötü alışkanlıkları çalışanları hileye iten sebepler arasındadır. Bazen kişisel saiklerle de çalışanlar hileye başvurabilirler. Yönetimle arası bozuk olan çalışan işletmeyi zarara uğratmak için çeşitli hilelere başvurabilir. İşletme yönetiminin çalışana duyduğu güven seviyesini artırması, kimi zaman da hilenin önünü açmaktadır. Bu nedenle hilenin güvenden beslendiği söylenebilir. Güvenin olmadığı yerde hilenin de olmadığı, güvenin arttığı yerlerde de hilenin artış gösterdiği yapılan çalışmalarda ortaya çıkarılmıştır. İşletmede çalışanlar tarafından yapılan hileler, ağırlıklı olarak işletme varlıklarının kötüye kullanılması şeklinde gerçekleşmektedir (Güredin, 2007, s. 134).

İşletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen bazı hileler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Muhasebe personellerinin kendi mesai saatlerinde veya ücretlerinde oynama yaparak menfaat sağlaması,
- İşletmeyle ters düşen ve çalışma şartlarından memnun olmayan çalışanın, aslında alınmayan bir mal ya da hizmeti alınmış gibi göstererek işletmeyi zarara uğratması,
- Tedarikçilerden veya müşterilerden rüşvet alınarak ihtiyaç fazlası mal alınması veya müşterilere değerinden düşük fiyata mal satılması,
- Pazarlama personelinin seyahat harcamaları için fazladan belge temin ederek harcama yapmış gibi göstermesi,
- İşletme varlıklarından sorumlu olan personelin işletme varlıklarını kendi ihtiyaçları doğrultusunda kullanması ve yaptığı tahsilatları kendi hesabına aktarması,
- Personelin işletmenin sır niteliğindeki bilgilerini rakip işletmeye menfaat karşılığında aktarması.

2.8.2. İşletme Yönetimi Tarafından Yapılan Hileler ve Nedenleri

İşletme sahipleri, muhasebe departmanında çalışanlardan kendi istek ve çıkarları doğrultusunda mali tabloların gerçeğe aykırı hazırlanmasını, defter kayıt ve belgelerinin vergiyi doğurmayacak şekilde düzenlenmesini isteyebilirler. Bazen de bu durum çok ortaklı veya halka açık şirketlerde işletme yönetimince işletmenin kârlılığının daha yüksek görünmesini istemeleri şeklinde olabilir. Kârlılığı yüksek görünen işletme kendi paydaşlarından veya yatırımcılardan daha yüksek tutarlarda yatırım alabilecek ve böylece yönetimin daha verimli çalıştığı düşüncesiyle yöneticilerin gelirlerinde ve kıdemlerinde artış meydana gelecektir. Her ne düşünceyle yapılırsa yapılsın, yönetim tarafından gerçekleştirilen hileler, sırasıyla işletmenin, yönetim kadrosu da dahil çalışanların, işletme paydaşlarının ve nihayetinde ülke ekonomisinin zarara uğramasına neden olabilecektir.

İşletme yöneticileri tarafından gerçekleştirilen bazı hileler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Küçük, 2008, s. 11, 12):

- İşletmenin finansal performansının baz alınarak değerlendirildiği durumlarda, yönetimin prim elde etme çabası için mali tabloları olduğundan farklı gösterme çabası,
- Yönetimdeki kişilerin de şirkette pay sahibi olduğu işletmelerde, kâr paylarını ve hisse başına kârı artırmaya yönelik eylemleri,
- İşletmeden elde edilen kârın işletme dışına çıkarılmak istenmesi amacıyla şirketin ticari faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerinin saklama çabası,
- Performans esaslı çalışılan şirketlerde çalışanlara ve yönetime dönem sonunda kârdan prim verilecek olması sebebiyle kârın olduğundan yüksek gösterilmeye çalışılması,
- İşletmenin borsadaki hisselerinin fiyatlarını artırmak amacıyla mali tablolar üzerinde gerçek dışı maskeleye yapmaya çalışılması,
- Hak edilmeyen devlet teşvik ve desteklerinden faydalanabilmek amacıyla, teşvik ve destekler için gerekli şartların varmış gibi gösterilmeye çalışılması.

2.9. Suiistimaller

Akademik yayınlarda “hile” kelimesi yerine “suistimal” kavramının daha yaygın kullanıldığı görülmektedir. Çeşitli yabancı kaynaklar/kurumlar ingilizce “corruption and abuse” kelimelerini “suistimal” olarak ele aldıklarından, genellikle suistimal üzerine yayınlar yapılmış ve kurumlar da bu isimle oluşturulmuştur. Bu nedenle bu bölümde “hile” yerine de kullanabilen “suistimal” kavramı ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

Fraud kelimesi Türkçe’ye “Suistimal” olarak çevrilmiştir. (Tureng, 2022). Uluslararası Suistimalleri İnceleme Uzmanları Derneği (USUD) ise komitelerinde, Dış Suistimaller Komitesi, Perakende/E-Ticaret Suistimalle Mücadele Komitesi, Üretim Sektörü Suistimalle Mücadele Komitesi, Sağlık/İlaç Sektörü Suistimalle Mücadele Komitesi, Gayrimenkul/İnşaat Sektörü Suistimalle Mücadele Komisyonu gibi farklı komisyon yapılanmaları oluşturmuştur (<https://www.acfetr.com/>, 2022).

Türk Dil Kurumu suiistimal kavramını; “görev, yetki vb.ni kötüye kullanma” şeklinde tanımlamıştır (Türk Dil Kurumu, 2022). Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi (UMUÇ)’ne göre suiistimal; “güveni kötüye kullanma şeklinde nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir”. Bu fiiller, sadece şiddet tehdidi veya fiziki güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suiistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla veya işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli taraflar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir” (The Institute of Internal Auditors, 2022).

2.9.1. Suistimallerin Nedenleri

Suistimallerin sebeplerini açık bir şekilde ifade etmek oldukça zordur. Suiistimalcinin kişisel ve kültürel algı farklılıkları da gözönüne alındığında, yaşanan her olayda, suiistimaller farklılık gösterebilir. Bu farklılıklar konuyu daha da karmaşık hale getirir. İşletmelerde ve kurumlarda yaşanan suiistimaller, işletmenin iş yönetim kültürüne, çalışanların karakteristik özelliklerine, işletmeden işletmeye, hatta ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Bu nedenle suiistimali küresel bir olgu olarak ele almak ve ekonomik, sosyal, kültürel, siyasi ve psikolojik etmenlerini de gözönüne alarak değerlendirmek

gerekir. Akademik kaynaklarda işletme çalışanlarını suistimale yönlendiren sebepler temelde altı kategoride tanımlanmıştır (Gözde Bircan, 2022, s. 40-42).

- Kamu Yönetim Sistemi
- Çürük Elma Teorisi
- Ahlâki Değer Çatışması Teorisi
- Rasyonel Seçim Teorisi
- İstatistiksel Korelasyon
- Kurumsal Kültür Teorisi

Suistimal sebeplerinin kategorileri dikkate alındığında suistimale neden olan faktörler aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir.

- Denetim ve kontrol eksikliği,
- Eylemin suç olmadığı düşüncesi,
- Yetersiz ekonomik koşullar,
- Ahlâki değerlerdeki zayıflık,
- Suç işlemeye eğilimli kişilik özellikleri,
- Suistimal eylemi sonucu kazanılacağı düşünülen olası menfaatler,
- Düşük sosyal gelişmişlik seviyesi,
- Zayıf kurumsal kültür yapısı,

Yaşanan her suistimal eylemi, eylemin gerçekleştiği koşullar dikkate alınarak değerlendirilmesi, suistimale yönlendiren sebeplerin tespit edilmesi, sonuçların bu tespitlere göre analiz edilip adım atılması açısından önem taşımaktadır.

2.9.2. Suistimallerin Sonuçları

Suistimaller işletmeler üzerinde sosyal, ekonomik, kültürel gibi farklı açılardan etkide bulunurlar. Suistimal denildiğinde işletmeler üzerinde ilk akla gelen mali kayıplardır.

Suistimaller işletmelerin ekonomik gelişmesini olumsuz etkilerler. Günlük hayatta sıkça rastladığımız rüşvet olayları işletmelerin ve kurumların kredibilitelerini düşürür, işletmenin yatırım yapabilirlik kapasitesini azaltır, ekonomik kayıplara neden olur. Suistimaller işletmeler üzerinde kaynak dağılımı açısından iki şekilde etkili olur. Bunlardan birincisi; yatırım mallarını, hizmet fiyatlarını, üretim faktörlerini olumsuz yönde etkilediği için,

yatırımcıların işletmeye yatırım yapmama konusunda eğilim göstermelerine neden olur. İkincisi ise kaynakların yanlış dağılımı ile yatırım fonlarının yanlış yönlendirilmesine neden olur (Eatraz ve diğerleri, 2012, s. 278).

Suistimaller sadece olayın gerçekleştiği kurumu değil bütün ülkeyi ve toplum menfaatlerini de olumsuz etkiler, sosyal, kültürel ve ekonomik problemleri de beraberinde getirerek toplumsal bozulmaya neden olur, ülkenin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'sında azalma meydana getirir. Suistimaller hukukun üstünlüğünü tehlikeye düşürür, ekonomik eşitsizliği artırır, etik değerleri yıpratır (Transparency International, 2020).

İş suiistimali “kişinin işveren kuruma ait kaynak ve varlıkları kasti olarak kötüye kullanması, ya da zimmetine geçirmesi yoluyla, kişisel zenginliğe ulaşmak için mesleğini kullanması”dır (Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 2020, s. 14-20).

İş suistimallerinin incelenmesinde küresel çapta veri toplayarak analiz yapan Sertifikalı Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (ACFE), karşılaştıkları suiistimalleri, hileleri, yolsuzlukları, varlıklar ve finansal tablo suiistimalleri ile bunların birçok ülkedeki farklı kurumlar üzerindeki etkilerini tespit etmek amacıyla Sertifikalı Hile Denetçileri (CFE)'ne anket göndermektedir. Bu anket sonuçlarına göre 2 yılda bir uluslararası rapor yayınlamaktadır. İş suiistimallerini: varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve mali tablo suiistimalleri şeklinde 3 ana grupta inceleyen kurum, Ocak 2018 ve Eylül 2019 aralığında gerçekleştirdiği araştırma sonuçlarına göre, 125 ülkedeki, 23 farklı sektörde gerçekleşen 2.504 iş suiistimali vakasının, 3.6 milyar dolardan fazla toplam kayba neden olduğunu tespit etmiştir. Anket sonuçlarına göre en fazla suiistimalin %46 gibi bir oran ve 895 vaka ile Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada'da, 2. sırada %15 oran ve 301 vaka ile sahra altı Afrika ülkelerinde ve %10 gibi bir oran ve 198 vaka ile Asya Pasifikte gerçekleştiği görülmüştür. Aynı raporda 13 vaka'nın Türkiye'de gerçekleştiği belirtilmiştir.

ACFE Nations To The Report 2022'ye göre suiistimallerin gerçekleştikleri bölümler ve alt sınıflandırılmalarına ilişkin detaylı bilgi Şekil 2'de gösterilmiştir.

Yolsuzluk •Çıkar Çatışması •Satınalma Suistimalleri •Satış Suistimalleri •Rüşvet •Fatura Komisyonu •İhaleye Fesat Karıştırma •Yasadışı Bağış •Ekonomik Zorlama	Varlıkların Kötüye Kullanımı •Nakit •Nakit Mevcudunun Çalınması •Nakit Alacakların Çalınması •Aşırma •Satışlar •Kaydetme •Eksik Gösterme •Alacaklar •Gider Yazma •Alacak Kaydırma •Aleni Çalma •Geri Ödemeler ve Diğer •Nakit Hırsızlığı •Ödeme Suistimalleri •Fatura Suistimalleri •Hayali Şirketler •İşle Alakasız Tedarikçiler •Şahsi Alımlar •Bordro Suistimalleri •Hayali Çalışanlar •Değiştirilmiş Ücretler •Komisyon Suistimalleri •Harcama Suistimalleri •Kişisel Harcamalar •Harcamaları Yüksek Gösterme •Hayali Harcamalar •Mükerrrer Talepler •Çek ve Ödeme Tahrifatları •Sahte Keşideci •Sahte Ciro •Değiştirilmiş Alıcı •Keşide Yetkisini Kötüye Kullanma •Yazarkasa Ödemeleri •Geçersiz İşlemler •Hatalı Geri Ödeme •Stoklar ve Diğer Varlıklar •Kötüye Kullanma •Hırsızlık •Sipariş ve Transferler •Sahte Satışlar ve Nakliye •Satın Alma ve Teslim •Aleni Hırsızlık	Mali Tablo Suistimali •Varlıkları/Gelirleri Yüksek Gösterme •Tarihlerde Oynama •Hayali Gelirler •Gizlenmiş Borçlar/Harcamalar •Hatalı Aktif Değerlemeleri •Hatalı Açıklamalar •Varlıkları/Gelirleri Düşük Gösterme •Tarihlerde Oynama •Gelirlerin Düşük Gösterilmesi •Borç ve Harcamaları Fazla Gösterme •Hatalı Aktif Değerlemeleri •Hatalı Açıklamalar
--	---	--

Şekil 2. İş Suistimali ve İstismar Sınıflandırma Sistemi (Suistimal Ağacı)

Kaynak: (A Report To The Nations, 2020, s. 11)

ACFE'nin 2020 yılı raporunda açıkladığı Şekil 2'de detaylandırılmış sonuçlar şöyledir:

- Suistimal vakalarının %86'sı varlıkların kötüye kullanımı şeklinde gerçekleşmiştir.
- En çok suistimal vakası bildirilen sektörler, bankacılık, finansal hizmetler, kamu idareleri, ve imalat sektörleridir (Bu sektörlerden bildirilen vaka sayısının çok olması, diğer sektörlerle kıyasla, bu sektörün içinde daha çok Sertifikalı Hile Denetçisinin mevcut olmasından kaynaklanmaktadır).
- 475.000 dolarlık kayıpla madencilik sektörü en yüksek medyan değerine ulaşmış bunu 275.000 dolarlık medyan tutarıyla enerji sektörü takip etmiştir.
- Suistimallerin %40'ından fazlası ihbarla açığa çıkarılmıştır. Suistimallerin ihbarı genellikle çalışanlar tarafından yapılmaktadır ve çalışanların ihbarı en etkili yöntemdir.
- Suistimallerin başlama ve tespit edilmesi arasında 14 ay gibi süre geçmektedir.
- Suistimalcilerin yetki düzeyleri suistimal hızlarını etkilemekte ve yüksek pozisyonlardaki kişilerin daha düşük pozisyonlardaki kişilere göre gerçekleştirdikleri suistimallerle kuruma 3 kat daha hızlı zarar vermektedirler.
- Suistimallerden zarar gören kurumların %44'ü özel şirketler, %26'sı ise kamu kurumlarıdır.
- Suistimallerin cinsiyet ve yaş sınıflandırmasında, faillerin %70'inden fazlasının erkeklerden oluştuğu ve erkeklerin kadınlardan daha yüksek kayıplara sebebiyet verdiği, faillerin %53'ünün 31-45 yaş aralığında olduğu, yaş skalası ilerledikçe kayıp tutarlarının artma eğiliminde olduğu tespit edilmiştir.
- Vakaların yarısından fazlası işbirliği şeklinde gerçekleşmiş, 3 veya daha fazla işbirlikçinin olduğu durumlarda kayıp tutarları artış göstermiştir.
- Kayıp tutarlarının yarısından fazlası telafi edilememiştir.
- Vakaların pek çoğu kurumlar tarafından itibar kaybına neden olacakları endişesiyle savcılığa intikal ettirmeyi reddetmişlerdir.
- Vakaların yaygınlığı, çalıştığı kurumda 5 yıla kadar kıdem süresi olanlar arasında daha fazla olup, bunun iki katı ve daha fazla sürelerde çalışanlar tarafından gerçekleştirilen suistimallerin kayıpları daha yüksek tutarlara ulaşmaktadır.

- Başlıca üç kontrol zayıflığı tespit edilmiştir. Bunlar sırasıyla; iç kontrol eksikliği, yönetim kontrolü eksikliği ve mevcut iç kontrollerin yetersizliği'dir.

ACFE Nations To The Report 2022'ye göre suistimallerin gerçekleştikleri bölümler ve alt sınıflandırılmalarına ilişkin detaylı bilgi Tablo 3'te gösterilmiştir.

Farklı sektörlerde meydana gelen suistimal çeşitlerini anlamanın, kurumlar için en önemli tehdit unsuru olabilecek suistimleri değerlendirerek bunları önlemeye yönelik kontrol ortamları oluşturmalarına yardımcı olabileceği değerlendirilmiştir.



Farklı sektörlerde gerçekleşen en yaygın iş suistimal vaka'larına Tablo 3'te yer verilmiştir.

Tablo 3. Farklı Sektörlerde Gerçekleşen En Yaygın İş Suistimalleri

	Vaka	Fatura Suistimali	Nakit Hırsızlığı	Nakit Mevcudunun Çalınması	Çek ve Ödeme Tahrifatı	Yolsuzluk	Harcamalarda Suistimal	Mali Tablo Suistimali	Nakdi Olmayan Var. Kötüye Kullanma	Bordro Suistimali	Yazarkasa Ödemeleri	Aşırma
Bankacılık ve Finansal Hizmetler	364	%8	%10	%18	%9	%40	%8	%10	%10	%2	%2	%10
Devlet ve Kamu İdaresi	189	%8	%5	%9	%4	%48	%17	%4	%17	%17	%0	%7
İmalat	177	%23	%5	%6	%8	%50	%20	%18	%23	%10	%2	%8
Sağlık	145	%33	%10	%10	%14	%40	%22	%14	%24	%15	%6	%10
Enerji	89	%24	%6	%7	%6	%66	%11	%9	%25	%6	%1	%9
Perakende	89	%22	%15	%15	%11	%37	%17	%6	%20	%11	%7	%15
Sigorta	82	%24	%2	%5	%9	%43	%16	%11	%9	%5	%2	%6
Eğitim	82	%30	%9	%13	%18	%30	%22	%7	%17	%13	%1	%22
İnşaat	77	%22	%13	%12	%17	%47	%9	%25	%13	%13	%4	%13
Teknoloji	63	%24	%0	%5	%6	%46	%13	%13	%22	%11	%0	%0
Telekomünikasyon	62	%5	%2	%3	%2	%56	%5	%6	%31	%2	%0	%5
Gıda Hizmeti ve Konaklama	59	%22	%20	%10	%12	%39	%8	%8	%25	%12	%10	%14
Hizmet (profesyonel)	54	%37	%0	%9	%20	%26	%24	%15	%11	%22	%2	%11
Emlak	52	%25	%13	%12	%21	%48	%17	%15	%12	%8	%4	%27

Kaynak: (A Report To The Nations, 2020, s. 30)

3. MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE MUHASEBE DENETİMİNİN GÖREVİ

3.1. Muhasebe Denetimi

TDK'ye göre denetim; “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci”dir (Yurt & Temelli, 2022, s. 137). Denetim; “Bir yönetsel faaliyet içerisinde önceden kararlaştırılmış durumun, uygulama sonrasında ne aşamada olduğunu anlamaya yarayan dinamik bir unsurdur”dur (Doğan K. , 2015, s. 108). Denetim; işletmede yürütülen faaliyetlerin planlanması, programlanarak devam ettirilmesi ve verilerin özetlenmesi sürecidir. Muhasebe denetimi; “Ticari birim ve olaylarla ilişkin bilgilerin daha önce belirlenmiş kıstaslara uygunluğunu incelemek ve neticeleri ilgililere ulaştırmak için yansız bir şekilde kanıtları elde eden ve bu verileri değerleyen sistemli bir süreç” şeklinde tanımlanmıştır (Güredin, 2014, s. 11).

Muhasebede yaşanan hatalar ve hileler ancak etkin bir denetim mekanizması ile ortaya çıkarılabilir. Muhasebe genel anlamda işletmelerde gerçekleşen mali olayların kaydedilmesi, bölümlendirilmesi, raporlanması ve analiz edilerek yorumlanmasıdır. Denetim ise muhasebenin yapmış olduğu kayıtların ve raporların gerçekliğini ve hatasızlığını tetkik eder. İşletme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmeleri ne kadar gerekliyse, denetime de o derecede ihtiyaç duyulur. Muhasebenin işlemlerini sonlandırdığı anda ilk olarak denetim mekanizması devreye girer. Bu nedenle muhasebe ve denetim sözcükleri birbirini tamamlayan ve birbirleriyle bağlantılı kavramlardır. Denetim muhasebenin koşulu, muhasebe ise denetimin yardımcısıdır.

Denetim ve muhasebe arasındaki ilişki Şekil 3'te gösterilmiştir.



Şekil 3. Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki

Kaynak: (Erdoğan, 2002, s. 55)

3.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim kavramı Latince “audire” kelimesine dayanmakta olup duymak anlamına gelmektedir. Antik dönemde denetim idari otorite tarafından yetkilendirilmiş kişilerin yaptıkları raporlamaların, yetkilendiren otorite tarafından sözlü olarak dinlenilmesi yöntemiyle gerçekleşmiştir. Ancak zaman içerisinde yazının günlük hayatta kullanılmaya başlanması ile, denetim faaliyeti yazılı kaynakların denetlenip doğrulanması şeklinde yapılagelmiştir (Lee & Azham Md, 2008, s. 2).

Bazı kaynaklar M.Ö. 522-486’larda antik İran kralı Darius’un ajan olarak görevlendirdiği kişinin Kral’ın gözü kulağı olduğu, kamu görevlilerinin faaliyetlerinin uygunluğunu denetleyerek Kral’a raporlama yaptığına yer vermişlerdir. Araştırmalara göre denetim

kavramı 1200’lü yıllarda ortaya çıkmış, ilk muhasebeciler örgütü ise 1500’lü yıllarda Venedik’te kurulmuştur. İtalyanın Milano şehrinde ise 1658 yılında “Academia Del Regionieri” adlı örgüt kurulmuştur (Bayazıtlı, 1991, s. 152). Literatürde denetim için, M.Ö. 3000’li yıllarda krallar tarafından kraliyete ait tahıl ambarlarının denetimini yapmak amacıyla yetkilendirilen kişilerin kontrolünü sağlamak amacıyla yardımcılara bu görevlileri denetleme yetkisi verildiğini belirten araştırmacılar da olmuştur (Bezirci & Karasıoğlu, 2011, s. 573). Her ne kadar denetimin ilk uygulamaları belgelendirilememiş olsa da, Antik Yunan medeniyetlerindeki uygulamaların şu anki denetim uygulamalarına yakın olduğu bilinmektedir (Lee & Azham Md, 2008, s. 7).

3.3. Denetimin Türkiye’de Gelişimi

Günümüze kadar denetim kavramının içeriği dönemin koşulları ve ihtiyaçları doğrultusunda değişim göstermiş, denetim farklı şekillerde uygulanagelmıştır. Son zamanlarda ise iş dünyasında hızla gelişen dijitalleşme, dijitalleşmenin iş akış süreçlerindeki eksiklikleri, bununla beraber insan etkileşimlerinin artışı denetimin daha hızlı ve sistematik dönüşümüne katkı sağlamıştır.

Denetimin Türkiye’deki gelişimine bakıldığında önceleri ağırlıklı olarak vergisel konular üzerinde denetimlerin yürütüldüğü görülmektedir. Zamanla vergi hesaplamalarını etkileyen finansal verilerin de önemi anlaşılmış ve bu kapsamda düzenleme yapılma yoluna gidilmiştir.

Denetim faaliyetleri kapsamında 1980’li yıllarda finansal kurumların ve bankaların kredibilitésinin artırılması ve ihtiyaç duydukları fonların karşılanabilmesi amacıyla güvenilir bilgiler sunabilmek için çalışmalar yapıldığı bilinmektedir (Gücenme & Poroy Arsoy, 2006, s. 67-68). Bu konuda Touch Ross ve Türk ortağı, MUHAS A.Ş ismi altında denetim faaliyeti yapmak üzere Türkiye’de kurulan ilk özel girişime örnek şirketlerden olmuşlardır (Sanlı & Özbirecikli, 2012, s. 3). Daha sonraları bu adımları uluslararası faaliyette bulunan şirketlerin Türkiye’deki operasyonları takip etmiştir.

Bu alanda yakın zamanda kamu otoritesi dışında atılan önemli bir adım ise, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde faaliyet gösteren Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TUDESK) tarafından, 2003 yılında Uluslararası Denetim Standartlarının Türkçeye

çevrilerek 2008 yılında yayımlanması olmuştur. Ulusal çaptaki mesleki bir kuruluşun böyle bir adımı atmasının nedeni ise kamu idaresinin bu türden düzenlemeleri yürütmeye etkin olamaması sayılabilir.

Türkiye’deki bağımsız denetim kurallarını belirleyerek belli başlı esaslara bağlamak denetim faaliyetlerini uluslararası normlarda yürütmek ve kamu otoritesi tarafından Bağımsız Denetçiler ile Bağımsız Denetim Kuruluşlarının yetkilendirme işlemlerini gerçekleştirmek üzere 02.11.2011 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak, 2013 yılında yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK kapsamında, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Ülkemizde halen Bağımsız Denetim esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yürütülmektedir.

6102 sayılı kanunla KGK’nin kuruluşu ile muhasebe alanında da kapsamlı düzenlemelere gidilmiş öteden beri tutula gelen yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterinin yanında, genel kurul toplantı ve karar defteri, yönetim kurulu karar defteri ve pay defteri gibi defterler de ticari defterler arasına girmiştir. Bu kanun kapsamında defter tutma yükümlülüğüne tabi işletmelerin varsa konsolide ve münferit mali tablolarını KGK’nin yayınlayacağı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda düzenlemesi gerektiği kararlaştırılmıştır.

Hisse senedi piyasasında işlem gören firmalar için riskin erken saptanması komitesinin kurulması, denetime tabi firmaların internet sitesi kurarak mali bilgilerini kendi sitelerinde yayınlama zorunluluğu getirilmesi 6102 sayılı kanunla gerçekleştirilmiştir.

Denetim şirketlerinin ve denetçilerin bağımsızlığını sürekli kılmak adına son on yılda yedi yıl aynı firmanın denetiminin yapılması durumunda aynı firmada denetime 3 yıl ara verilmesi ve bağımsız denetimin ruhuna uygun yürütülmesi gibi çalışmalar yine bu kanun kapsamında yapılan düzenlemelerdir (Türk Ticaret Kanunu Md. 400, 2022).

KGK’nin kuruluşu, Türkiye’de bulunan ancak ABD ve AB ülkelerindeki sermaye piyasalarında bağımsız denetim yapan Türk denetim firmalarının, denetim faaliyetlerini yürütebilmeleri için, ABD’nin kamu Gözetimi Kurumu olarak bilinen PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board- Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu) gibi yerel denetim otoritelerinin kendi ülkelerindeki Türk denetim şirketlerinden kendi mevzuatlarına uyulmasını istemelerinin önüne geçilmesi adına önemli bir adım olmuştur.

ABD ve AB ülkelerindeki gelişmelerle eş zamanlı kurulan ve dünya standartlarını takip ederek ülkemizle uyumlu hale getiren KGK önemli bir görevi üstlenmektedir.

Türkiye’de bağımsız denetim alanında atılan adımlara, kurulan kuruluşlara ve yasal düzenlemelere Tablo 4’te yer verilmiştir. Tabloda bağımsız denetim işleyişini yürütecek kurum olan KGK’nın daha sonra kurulduğu görülmektedir. Bu durumun nedeni Türkiye’de finansal tablo denetimlerinin vergi mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde yürütülmesindendir. Bağımsız Denetim kavramı Türk Ticaret Kanunu’nda ilk kez yer almış (Bezirci & Karasioğlu, 2011, s. 577-588), daha sonra bağımsız denetimi yürütecek kurum kurulmuştur. Bütün bu düzenlemelere bakıldığında atılan adımların denetimin belirli sistematığa oturtulmasına ve denetim kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmalar olduğu söylenebilir.

Tablo 4. Türkiye’de Bağımsız Denetimle İlgili Yasal Düzenlemeler

YIL	YASAL DÜZENLEME/KURUM/KURUL
1987	Sermaye Piyasası Kurulu Denetimi
1989	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler odaları Birliği (TÜRMOB)’nin kuruluşu
1994	Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi
1999	Bankaların Ve Finansman Şirketlerinin Bağımsız Denetimi
2002	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun kuruluşu
2003	Enerji Piyasasına Yönelik Bağımsız Denetim
2011	6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve bu kanunla çıkarılan 660 Sayılı KHK ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kuruluşu

Kaynak: (Güvemli & Özbirecikli, 2011, s. 147-150)

3.4. Denetimin Kalitesini Etkileyen Unsurlar

Denetimin amacı; finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı, finansal tabloların ve şirketin finansal durumunun tarafsız bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı hakkında bir görüş açıklamaktır (Kaval, 2007, s. 10). Finansal tablolardaki bilgileri her ne kadar işletme yönetimi kullanıyor olsa da, bu bilgilere dış kullanıcıların da ihtiyaç duyacağı gözönüne alınarak hazırlanan finansal

tabloların birtakım özellikler taşıması gerekmektedir (Edwards ve diğerleri, 2011). Finansal tablolarda yer alan bilgilerin şeffaflık, önemlilik, tarafsızlık, zamanlılık, uygulanabilirlik gibi özellikleri, daha güvenilir finansal tablolar düzenlenebilmesine ortam oluşturan başlıca kriterlerdir. Bu kriterler aynı zamanda denetimin kalitesini de belirleyen kurallardır.

Bağımsız denetimin kalitesini etkileyen birçok belirleyici mevcut olmakla birlikte en önemlileri denetçinin ve denetim şirketinin özellikleri ile genel anlamda müşterinin karakteristiğini oluşturan, müşteri işletmenin çevresi, faaliyet gösterdiği alan, kurumsal yönetim anlayışı ve etik değerlere bağlılığıdır.

3.4.1. Denetçinin Özellikleri

Finansal tabloları hazırlayanlarla bunları denetleyenlerin insan olduğu göz önüne alındığında denetim sürecini ve dolayısıyla denetim sonucunu etkileyebilecek denetçiye özel birtakım etmenlerin de olacağı açıktır.

Denetçi, işletmenin finansal tablolarını Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin, Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200)'ndeki genel amaçları gerçekleştirmek üzere bir bütün olarak denetler. Bu denetimi de finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak amacıyla BDS'ler rehberliğinde gerçekleştirir. Finansal tabloların bağımsız denetiminden beklenenler de bu tabloların hata ve hileden ne kadar uzak hazırlandığının belirlenmesi, kullanıcılarına güven veren nitelik ve gerçeklikte olduğunun saptanması, işletmenin içinde bulunduğu mali durumunu tam anlamıyla yansıtmasıdır. Bu beklentiler altında hazırlanan finansal tabloların daha güvenilir olacağı beklenmektedir.

Denetçi, finansal tabloları denetlerken çalışma sürecinde ve görüş bildirme aşamasında her ne kadar objektif olmak zorunda olsa da birtakım davranışsal faktörlerden etkilenmesi söz konusu olabilir. Finansal tabloları hazırlayanların, kullananların ve bunları denetleyenlerin insan olduğu göz önüne alındığında bu süreçte yer alanların karakteristik özellikleri de denetim sürecinin ne şekilde biçimleneceğinin göstergesi olacaktır (Hellmann, 2016, s. 4).

Bu nedenle denetçinin karakteristik özelliklerine yönelik araştırmalara değinmek yerinde olacaktır.

Finansal tabloların sunuluş yöntemlerinin farklılaşmasının, denetçinin hafıza, dışsal bilgi unsurları etrafında karar verme sürecini etkilediği yönünde çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmada denetim sürecinde denetçinin pozitif ve negatif ruh hallerini analiz edilmiş, pozitif ruh halinde olan denetçinin yüksek motivasyon, tam odaklanma, işini yapmaya hevesli olduğu, negatif ruh halinde olanın ise atalet, hayattan zevk alamama duygulanımı içerisinde olduğu görülmüştür. Araştırma sonucunda şaşırtıcı bir şekilde negatif ruh halinde olanların finansal tablo rakamlarını daha doğru ve sistematik bir şekilde açıkladıklarını gözlemlenmiştir. Bunun nedeninin de finansal tablo denetimlerine denetçinin kendi duygulanım hallerini katmaması olabilir (Şahin & Uzay, 2018, s. 574).

Yapılan araştırmalara göre denetçinin elde ettiği sonuçları değerlendirme aşamasında, daha önceki dönemlerde başka denetçinin finansal tablolar için verdiği olumsuz raporun veya firmanın iflas gibi dar boğazda olması gibi sebepler denetçinin kararını olumsuz yönde etkileyebileceği sonucuna ulaşılmıştır (Kadous ve diğerleri, 2003, s. 760-763).

Bir başka çalışmada ise denetçinin cinsiyetinin, denetim görüşü üzerindeki etkisi araştırılmış, erkek denetçilerin bilgi edinme stratejisinin daha sezgisel, kadın denetçilerin ise daha ayrıntılı bilgi edinme stratejisi izledikleri görmüştür. Yapılan çalışmada ayrıntılı bilgi edinme stratejisinin, kadın denetçilerin mali tablolardaki hata ve hileleri, erkeklere oranla daha fazla tespit etmelerine imkân sağladığı sonucuna ulaşılmıştır (Tanç & Çardak, 2020, s. 210).

Denetçinin denetim sürecindeki kişisel ön yargılarından uzak, tarafsız, dış etkileşimden arındırılmış bir denetim süreci yürütmesi, finansal tabloları hazırlayanların hatalarını düzeltmelerine fırsat veren daha net ve doğru denetim raporu sunacak, veri hazırlayıcıların bir sonraki denetim zamanına kadar daha kaliteli finansal tablolar oluşturmalarına imkân tanıyacaktır. Güvenilir finansal tabloların oluşturulabilmesi için denetçinin kendi kişisel duygulanım hallerinden ve denetlediği firmanın finansal tabloları hakkında olumlu veya olumsuz dış etkileşimden uzak, önyargısız, denetim standartlarına uygun bir denetim gerçekleştirmesi gerekmektedir.

Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200) standardı çerçevesinde denetçinin

amacının net olarak belirlenmesi, Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (BDS 210)'na uygun bir şekilde sözleşmenin üzerinde anlaşmaya varılarak sorumlulukların açıkça belirlenmesi, Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500)'na göre yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini sağlayacak gerekli prosedürleri uygulaması, kaliteli bir denetim gerçekleştirmesini sağlayacaktır. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı (BDS 220)'nda belirtildiği gibi bağımsız denetim şirketinin ve personelinin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uyması, yine Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması Standardı (BDS 250)'nda belirtildiği şekliyle ilgili mevzuata uygun yapılan bir denetim ve bu denetimler neticesinde oluşturulan finansal tabloların kalitesinin artıracacağı açıktır.

Finansal tabloların kalitesini etkileyen çalışmalar da, 600'lü bağımsız denetim standartları grubu önem arz eden bir başka başlıktır.

3.4.1.1. Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (BDS 600)

Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (BDS 600) finansal bilgileri hazırlanan bir işletme veya faaliyet bölümlerinin tamamının bir arada bulunması sonucu meydana gelen topluluğun finansal tablolarının içermesi gereken özelliklerini belirtir. KGK'de 28.12.2020 tarihinde alınan kurul kararının 30.12.2020 tarihli resmî gazetede yayımlanarak 01.01.2021 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanması kararlaştırılan bu standart “Ana Hükümler” başlığı altında açıkladığı kriterler ile denetimin kalitesine yönelik esasları belirlemiştir. Ana hükümler denetçiye denetim sürecinin nasıl ilerlemesi gerektiği konusunda direktifler vermektedir. Denetçinin karşılaştacağı karmaşık finansal verilerin denetim sürecinde nasıl elde edilip analiz edileceği, toplulukta yer alan denetim birimleri ile nasıl iletişim kurulması gerektiği, önemlilik düzeylerinin belirlenmesi hususu, bilanço tarihinden sonraki olayların açıklanması, üst yönetimle kurulacak iletişimin düzeyinin belirlenmesi, denetimin genel stratejisi gibi konularda uyması gereken hususları açıklayarak denetimin kalitesinin artırılmasında önemli kriterler bütünü olarak rehberlik etmektedir. Bu standarda ilişkin “Ana Hükümler” şöyledir;

- Sorumluluk
- Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

- Genel Denetim Stratejisi ve Denetim Planı
- Topluluğun, Topluluğa Bağlı Birimlerin ve Çevrelerinin Tanınması
- Topluluğa Bağlı Birim Denetçisinin Tanınması
- Önemlilik
- Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler
- Konsolidasyon Süreci
- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- Topluluğa Bağlı Birim Denetçisiyle Kurulacak İletişim
- Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi
- Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- Belgelendirme

3.4.1.2. İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması (BDS 610)

İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması (BDS 610) standardı 28.12.2020 tarihli kurul kararının 30.12.2020 tarihli resmi gazetede yayımlanarak 01.01.2021'den sonraki hesap dönemlerinin denetiminde kullanılması öngörülen son sürümü ile denetim faaliyetinin daha da detaya indirgenerek bağımsız denetçinin iç denetçi ile çalışma esaslarının belirlenmesi konularında düzenleme yapan, denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik bir standart olması bakımından önem taşır. Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (BDS 600) standardı, daha önce üzerinde durulan bir başka standart olan, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi (BDS 200) standardına uygun ve bununla birlikte dikkate alınması gereken önemli bir standarttır. Bu standart denetçiye, işletmenin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının değerlendirilerek bu çalışmaların kullanılıp kullanılmaması konusunda karar vermesine, işletmede bulunan iç denetçilerden doğrudan yardım alıp alamayacağı veya bunlardan hangi düzeyde faydalanabileceği konularında yardımcı olmaktadır. Denetimin daha etkin ve tarafsız yürütülmesi ve dolayısıyla finansal

tabloların gerçekliğinin daha net ortaya konulması amacını güden bu standardın “Ana Hükümleri” şöyledir;

- İç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına, hangi alanlarda ve ne düzeyde kullanılabileceğine karar verilmesi,
- İç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılması,
- Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılıp kullanılmayacağına, hangi alanlarda ve ne düzeyde kullanılabileceğine karar verilmesi,
- Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılması,
- Belgelendirme.

3.4.1.3. Uzman Çalışmalarının Kullanılması (BDS 620)

Uzman Çalışmalarının Kullanılması (BDS 620) standardının son sürümü 28.12.2020 tarihli KGK kurul kararı ile kabul edilmiş, 30.12.2020 tarihli resmi gazetede yayımlanması ile 01.01.2021 tarihinden sonraki dönemlerin denetiminde kullanılması kararlaştırılmıştır. Bu standart denetimin daha kaliteli gerçekleştirilmesi için denetimi gerçekleştiren denetçinin dışında bir uzmandan yardım alınmasını gerektirir. Denetçi denetim sürecinde kendi ihtisas alanının dışında bir durumla karşılaşırsa bir konu ile ilgili bir uzmandan yardım alması gerekebilir. Bu nedenle işlerlik kazanan bu standart denetçiye denetim faaliyetlerinde ne kadar sayıda uzmana ihtiyaç duyacağını, bu uzmanların ihtisas alanlarının nelerden oluşacağını, uzmanın kendi alanında yeterliliğinin tespit edilmesini, uzmanlık alanının ve yapılan anlaşmanın koşullarını netleştirilerek, uzmanın çalışmalarından ne ölçüde faydalanılacağını açıklar. Bu standardın “Ana Hükümleri” şöyledir;

- Uzman ihtiyacının belirlenmesi,
- Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- Uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığı,
- Uzmanın uzmanlık alanının anlaşılması,
- Uzmanla yapılan anlaşma,
- Uzmanın çalışmasının yeterliliğinin değerlendirilmesi,

- Denetçi raporunda uzmana atıf yapılması.

3.4.2. Denetim Şirketinin Özellikleri

Denetim şirketlerinin denetçilerden müteşekkil bir yapı olduğu göz önüne alındığında kaliteli bir denetim şirketinden bahsedebilmek için öncelikle bünyesinde bulundurduğu denetçilerini yetenekli, tam bağımsız, mesleğinde donanımlı ve mümkün olduğu ölçüde tecrübeli denetçilerden seçmesi gerektiği söylenebilir.

Denetim şirketlerinin meslekte yeni, tecrübesiz elemanları istihdam etmesi, şirketin bağımsız denetim mesleğini profesyonellik isteyen bir meslek olarak görmemeleri gibi unsurlar denetimin kalitesini düşüren konular arasındadır (Küçüksözen, 2004, s. 258). Esasen denetimin kalitesini ölçmek zor ve karmaşık bir konu olduğundan, araştırmacılar denetim şirketinin büyüklüğü ve itibarı, çalışan denetçilerin mesleki tecrübesi ve yetkinliği ile aldıkları ücretleri, yine denetim şirketlerinin bağlı oldukları kamu otoritesi tarafından geçmiş dönemde idari/cezai yaptırımlara maruz kalıp kalmamalarını kaliteyi belirleyen unsurlar olarak tanımlamışlardır. Her ne kadar denetim şirketinin büyüklüğünün denetimin kalitesini etkilemediğini savunan araştırmacılar olsa da (Lennox, 1999, s. 780-783), denetçi sayısının nitelikli çoğunluğu, denetim şirketinin sermayesinin büyüklüğü, kurumsal yönetim anlayışının yüksek oluşu, geçmiş tecrübesinin derinliği gibi özelliklere sahip olması bir denetim şirketinin kendi muadillerine kıyasla avantaj sağlayacaktır. Nitekim DeAngelo (1981)' ya göre; denetim kalitesinin yüksekliği denetim şirketlerinin büyüklüğü ile doğrudan ilgilidir. Çünkü hata ve yanlışlıklara büyük denetim firmaları daha fazla dikkat göstererek yüksek bir performans sergilerler.

Denetim şirketlerinin denetim faaliyetlerini kaliteli yürütebilmeleri için uluslararası normlara uymaları önemlidir. Bu nedenle 2008 yılında Avrupa birliği tarafından çıkarılan 8. yönerge ile şeffaflık raporları beyan edilmiş ve her yıl düzenli olarak yayınlanmıştır. Şeffaflık raporlarında bulunması gereken hususlar aşağıdaki gibi açıklanmıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012).

- Denetim şirketlerinin hukuki yapıları ve ortaklar hakkında açıklama,
- Denetçi şirketin bağımsızlık çalışmalarının beyanı,

- Kilit yöneticiler ile sorumlu denetçiler hakkında açıklama,
- Denetim şirketinin iç kontrol yapısı ile idari yapısının belirtilmesi,
- İlişkili denetim kuruluşları ile bu ilişkilerin içeriğine ilişkin açıklama,
- Denetçilerin sürekli eğitim yükümlülüğünde izlenen politikalar hakkında açıklama,
- Kalite kontrol sisteminin tanımı ile bu sistemin etkin çalıştığına ilişkin beyanlar,
- Sorumlu denetçilerin ücretlerine ilişkin açıklama,
- Şirketin elde ettiği gelirlerin hangi faaliyetlerinden elde edildiğinin açıklaması.

3.4.3. Müşterinin Karakteristik Özellikleri

Darrough ve Stouhgton (1990) denetlenen şirketin içerisinde bulunduğu sektör, bu sektörün risk yapısı, ticareti yapılan mal veya hizmetin hangi kriterler doğrultusunda üretildiği veya pazarlandığı, işletmenin kurumsal yönetim anlayışı, rekabet ortamı, finansal yapısı, denetlenen işletmenin karakteristik özelliklerini yansıtan unsurlar olduğunu belirtmişlerdir. İşletmelerin rekabet ortamında olduklarında finansal bilgilerini açıklamada daha açık ve şeffaf bir süreç izleyerek sektöre girmeye çalışan diğer firmalara engel olmaya çalışacaklarına yönelik yapılan araştırmalar mevcuttur (Karabacak, 2008, s. 131-133). Verrecchia (1983), işletmelerin yaptıkları bilgilendirme ile belki de istemeden kendi finansal raporlamalarının kalitesini artıracak eylemler gerçekleştireceğini belirtmiştir. Diğer taraftan işletmelerin rekabet içerisinde bulunduklarında daha az bilgi içeren finansal raporlamalar yapmak isteyeceklerini savunanlar da vardır (Karabacak, 2008, s. 150-153). Denetlenen işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, etkin bir muhasebe sistemi ile birlikte uygun bir hesap planının kullanılması bağımsız denetimin güvenilirliğini ve dolayısıyla finansal tabloların kalitesini olumlu yönde etkileyecektir. İşletmede kurulacak etkin bir iç kontrol sistemi ve iç denetim, bağımsız denetim sürecinde muhasebe içi verilerin incelenme süresini azaltacaktır (Güney & Sarı, 2015, s. 130-133).

Bu sebeplerden dolayı daha önceki denetçinin iç kontrol sistemi ve iç denetimin etkinliğine ilişkin bildirdiği raporlar büyük önem taşımaktadır.

Amerikan Sertifikalı Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) denetçinin bağımsızlığını denetim kalitesinin bir işlevi olarak görmüş, işletme yönetiminin, denetim komitesinin ve iç denetçilerin bağımsız görüş bildirmesinin hileye ilişkin makul güvence sağlayabileceğini belirtmiştir (Türedi & Alıcı, 2014, s. 130).

Denetim sürecindeki karmaşıklık ile işletmenin faaliyette bulunduğu sektörün riskli yapıda olması denetim sürecini ve dolayısıyla denetim sonucunu etkileyen faktörler arasında olduğuna yönelik literatür çalışmalarına rastlamak mümkündür (Abdolmohammadi & Wright, 1987, s. 1-13).

3.5. Bağımsız Denetim Kalitesi ve Finansal Raporlama İlişkisi

Bağımsız denetim şirketinin müşteri firmanın finansal tabloları hakkında oluşturduğu tarafsız ve güvenilir bağımsız denetim raporlarını bildirmesi ile denetimi yapılan firma için aslında yeni bir başlangıcın adımı atılmış olur. Çünkü denetim raporları işletme ile ilişkili olan tarafların incelemesinden geçecektir.

Kaliteli bir bağımsız denetim ile, bağımsız denetim firmasının güvenilirliği, itibarı ve rekabet gücü artar, bu artış pazar payı kârlılığının artmasına vesile olur. Kaliteli bir denetimle, denetim sonuçlarından yararlanmak isteyenlere karşı sorumluluk layıkıyla yerine getirilmiş olur ve düzenleyici otoritelerin yaptırımları ile karşı karşıya kalma ihtimali minimize edilmiş olur (Oktay, 2013, s. 48-50).

3.5.1. Bağımsız Denetim Kalitesi ile Finansal Performans Arasındaki İlişki

Bağımsız denetimin kalitesi kavramı muhasebe biliminde geniş yer kaplar. Bağımsız denetimin kalitesi konusunda bilinen ilk çalışma DeAngelo'nun 1981 yılında yaptığı Denetçi Büyüklüğü ve Denetim Kalitesi (Auditor Size and Audit Quality) adlı çalışmadır. DeAngelo bu çalışmasında 4 büyük denetim şirketi ile diğer denetim şirketlerinin ortaya koyduğu denetim raporlarını incelemiş 4 büyük denetim şirketinin daha kaliteli denetim gerçekleştirdiklerini, diğerlerinin ise daha düşük kalitede raporlar belirttiklerini ortaya koymuştur. De Angelo'nun bu çalışması her ne kadar bağımsız ve tarafsız bir çalışma gibi görünse de, daha sonraları yapılan çalışmalar denetimin büyüklüğü değişkeninin bu 4 büyük denetim firmasının verileri baz alınarak araştırmalar yapılmasına ortam oluşturmuştur (Geçici & Can, 2022, s. 130-133).

Woodland ve Reynolds (2003) denetim kalitesi değişkenleri ile finansal tablolar arasındaki ilişkiyi, denetim kalitesi olarak baz almışlar denetim şirketinin büyüklüğü, denetim ücretleri, denetçinin uzmanlığı ve görev süresi değişkenleri üzerinde incelemişler, denetim ücretlerinin denetlenen işletmenin finansal tablolarının kalitesi üzerinde önemli pozitif etkisi olduğunu diğer değişkenlerin olumlu-olumsuz etkisi olmadığı sonucuna varmışlardır (Ruhan Sönmez & Sarıççek, 2023, s. 252).

Miettinen (2011) denetçi kalitesi ile firmaların finansal performansı arasındaki ilişkiyi analiz eden çalışmasında, denetim kalitesi değişkeni olarak belirlediği, denetim komitesi toplantısının sıklığı ile denetim şirketinin büyüklüğü değişkenlerinden, denetim şirketi büyüklüğünün denetimin kalitesini artırdığını, bu artışın da işletmenin finansal performansını etkilediğini tespit etmiştir (Cengiz ve diğerleri, 2017, s. 74).

3.6. Finansal Raporlama Kalitesinin Artırılmasına Yönelik Atılan Adımlar

Finansal raporlama, işletmenin faaliyet sonuçlarını gösteren ilgili kanun, yönetmelik ve mevzuatla belirlenen çeşitli mali tablolar aracılığı ile oluşturulmuş veri setlerinin amaç ve ihtiyaçlara göre düzenlenmesidir.

Henry ve Robinson (2009) Finansal raporlama kalitesi geniş kapsamlı bir kavram olduğundan literatürde bu konuya farklı yaklaşımlar olmuştur. Genel anlamda finansal raporlama kalitesi, finansal raporların gelecekteki nakit akışlarını tahmin etmede ne kadar başarılı olduğu ve işletmenin finansal performansını ne derece doğru yansıttığı şeklinde tanımlanabilir (Önce & Çavuş, 2019, s. 31). Gaynor vd (2016) İşletmenin finansal tabloları işletme hakkında ne derece tam, tarafsız, tahmin ve doğrulayıcı değeri yüksek bilgiler ortaya koyuyorsa o derece kaliteli olduğu kabul edilir ve finansal raporlamanın kalitesi, raporlama sürecinde temin edilen bilgilerin güvenilirliği ile ilişkilidir (Selimefendigil, 2023, s. 67).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) 2016 ile 2020 yılları arasındaki stratejik planındaki hedefinin finansal raporlamayı geliştirmek ve kalitesini artırmak olması da güvenilir finansal tablolara ulaşma amacının göstergelerinden olmuştur. Kurum bu bağlamda finansal raporlamanın kalitesini artırmak için tablo 5'te görüleceği üzere TMS ve TFRS'lerde, 2012 yılından 2021 yılına kadar toplam 149 güncelleme gerçekteşirmiştir. Bu güncellemeler KGK'nin TMS ve

TFRS'leri uluslararası standartlar seviyesine getirebilmek, uluslararası denetim standartlarının Türkiye'de kullanılabilirliğini artırmak için yaptığı çalışmalardır.

Tablo 5. 2012'den Günümüze Standartlarda Yapılan Güncellemeler

YIL	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	TOPLAM
GÜNCELLEME SAYISI	5	7	27	13	1	66	8	9	7	6	149

Kaynak: (Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, 2022)

2001 yılından bu yana faaliyet gösteren Merkezi Kayıt Kuruluşu bünyesinde, 2014'te Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan yönetmelikle hizmet vermeye başlayan Kamuyu Aydınlatma Platformu şeffaflık ve güvenilirliğin artırılmasına hizmet etmektedir. Kurul aracılığıyla finansal verilerini 3. taraflarla paylaşan şirketler, finansal verilerinin güvenilir ve kaliteli olmasını isterler. Bu nedenle kurula yapılan bildirimler finansal tabloların kalitesini artırmaya yardımcı olur.

KGK'nın 2016-2020 stratejik planında açıkladığı 3 stratejik amaca bağlı 10 stratejik hedef belirlemiş olması, yine kurumun 2021-2025 stratejik planında bildirdiği 3 amaca bağlı 15 hedef belirlemesi, bağımsız denetimin ve dolayısıyla finansal tabloların kalitesinin artırılmasına yönelik kamusal alanda atılan adımlardır.

3.7. Denetim Alanında Yaşanan Suistimler

Denetim alanında bilinen en önemli yolsuzluk 2000'lerin başlarında ABD'de ortaya çıkmıştır. Enron skandalı olarak bilinen bu olay şirketin denetim firmalarından yardım alarak finansal performansını olduğundan daha iyi göstermesi şeklinde gerçekleşmiştir. 1985'te kurulan, 1990'larda doğalgaz iletim faaliyetinde bulunan Enron şirketi ABD'de doğalgaz satışının serbestleştirilmesi ile doğalgaz alım-satımı gerçekleştirmeye başlamıştır. İlerleyen dönemlerde doğalgaz üreticileri ile tüketicileri arasında türev araçlarda işlem yapmaya başlayan şirket, daha sonraları kağıt, çelik, elektrik, kömür gibi varlıklarda türev işlemler yaparak işlem yelpazesini genişletmiştir. Büyüme hedefleyen şirket nihayet su tesisleri, elektrik santralleri gibi farklı iş alanlarına yönelmiştir. 1992 yılında ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC)'nden onay alan şirket karmaşık kontratlar ve manipülatif tahminlerle ileride elde edeceğini açıkladığı kârını gerçek kâr'mış gibi finansal tablolarına almış, yeni kontratlar yaparak yatırımcılarının kâr

beklentilerini karşılamak için yeni projelere dahil olmaya başlamıştır (Yardımcıoğlu ve diğerleri, 2014, s. 177).

Şirkette yaşanan bir başka yolsuzluk ise şöyle gerçekleşmiştir. Şirket problemlili varlıklarını kendi kurduğu özel amaçlı şirketlerine satarak problemlili varlıklarından arınma hilesi yoluna gitmiştir. Bu özel amaçlı şirketler ise Enronun varlıklarını alabilmek için bankalardan kredi çekmişler, krediye teminat olarak ise Enronun hisse senetlerini vermişlerdir. Hali hazırda değer kazanacağı düşünülen Enron'un hisse senetleri yine Enron'un özel amaçlı yan kuruluşları tarafından bankalara kredi teminatı olarak verilmek üzere satın alınınca, hisse senetlerine talep arttığından hisse senetlerinin değerleri daha da yükselmiş, yatırımcılar da kâr beklentisi içerisinde Enron'un hisse senetlerine yatırım yapmışlardır. Böylece Enron şirketinin problemlili varlıkları elden çıkarılmış, borçları olduğundan az görünmüş, problemlili varlıklar bilançodan çıkarıldığı için de şirketin kârlılığı yüksek görünmüştür. 2001'lere kadar hisse senetlerinin değeri artış gösteren şirketin bazı çevrelere göre piyasa değeri 100 milyar dolara ulaşmış, bu tarihten sonra hisse senetlerinin değerinin düşmesi ile kreditörlere teminat için verilen hisse senetleri teminat tutarını karşılayamayacak duruma gelmiş ve sorun açığa çıkmıştır. Bu dönemde Enron'un denetimleri yapan ve aynı zamanda Türkiyede de faaliyet gösteren Amerikanın büyük ve saygın denetim firması olan Arthur Anderson az sayıda çalışanı ile bu yolsuzluğa dahil olmuş ve yaşadığı prestij kaybından dolayı faaliyetlerini sonlandırmak zorunda kalmıştır. Yaşananlar sonucu şirketin hisseleri bir gecede 90,75 dolardan 0,67 dolara doğru gerilemiş ve şirket iflas etmiştir. Enron'un iflası Amerikada 4.500, dünyada ise 85.000 kişinin işini kaybetmesine neden olmuştur (Ayboğa, 2021, s. 181-185).

Enron skandalı ile Amerikada bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bilinen en önemli “Sarbanes-Oxley Act” düzenlemesi ile şu an hali hazırda uygulanan;

- Şirketin finansal tablolarının doğruluğu konusunda sorumlu tutulan organın şirketin üst yönetimi olması kuralı,
- Şirketlerde denetim komitesi kurulmasının zorunluluğu,
- Denetimi gerçekleştiren denetim şirketinin aynı şirkete başka konularda danışmanlık hizmeti verilmesinin yasaklanması,

kuralları getirilmiştir (Akküçük, 2009, s. 9-11).

Denetim alanında yakın tarihte yaşanan bir diğer yolsuzluk skandalı ise 2009'da kurulan, 2015'te ise adı yoksuzluk iddialarına karışan Malezya Kamu Kalkınma Fonu (1MDB) olmuştur. 2018'de iktidarın el değiştirmesine neden olan yolsuzluk, 1MDB'nin uluslararası projelerde yer almak üzere 2009'da uluslararası petrol şirketi PetroSaudi International ile ortaklık yapmasıyla başlamıştır. 1MDB önce 1 milyar ABD doları ödeyerek PetroSaudi International Firmasının yüzde 40'ına ortak olmuş, daha sonra uluslararası piyasalarda tanınmak gayesiyle yatırımlarını artırmak için Birleşik Arap Emirlikleri ile birlikte Goldman Sachs'tan 3,5 milyar dolarlık tahvil almıştır. Üstelik 1MDB fonundan gayri hukuki yollarla finanse edilerek birçok ödül alan bir film dahi yapılmıştır. 2014 yılında Malezya muhalefetine 1MDB'in 11 milyar dolar borcun içinde olduğunu iddia etmesi üzerine Malezya hükümeti konunun araştırılması için özel ekip görevlendirmiştir. İlgili dönemde bir bankacının 1MDB'nin PetroSaudi ile birlikte kara para akladığına dair açıklamaları ve sonrasında bir internet sitesinin 1MDB'nin 681 milyon dolarının, dönemin Malezya başbakanının banka hesaplarına aktarıldığına dair haberi, birkaç ülkenin yanında ABD ve İsviçre hükümetlerini de 1MDB'ye karşı harekete geçirmiştir. ABD Adalet Bakanlığı bu haberin doğruluğunu tespit etmiş, İsviçrede de benzer verilere ulaşılmıştır. Malezya da 2018'de hükümetin değişmesi ile, yeni hükümet bu konunun üzerine giderek başta eski başbakan olmak üzere, 1MDB'ye usulsüz tahvil satışı yaptığı gerekçesi ile Goldman Sachs'a 6,5 milyar dolarlık tazminat talep davasının yanında birçok kişi ve kuruma dava açmıştır. 1MDB'ye usulsüz tahvil satışı yaptığı tespit edilen Goldman Sachs, 2020 ağustos ayında uzlaşma bedeli olarak Malezya'ya 3,9 milyar dolar ödemeyi kabul etmiştir (Financial Crime Academy, 2021).

1MDB'ye denetim hizmeti veren uluslararası denetim firması Deloitte bu yolsuzlukla bağlantısı olduğu için uzlaşma sonucu Malezya hükümetine 80 milyon ABD doları ödemiştir. Yine bu yolsuzlukla bağlantısı tespit edilen, uluslararası denetim firması KPMG'nin de tazminat ödemesi için müzakerelerin sürdüğü bilinmektedir. Ernst & Young denetim şirketinin de 1MDB'ye vergi danışmanlığı yaptığı gözönüne alındığında bu yolsuzlukların ortaya çıkarılamaması denetim şirketleri tarafından bilerek bazı hilelere göz yumulduğu ihtimalini akıllara getirmektedir. Yaşanan bu skandallar güvenilir ve kaliteli denetimin ne denli önemi olduğunu bir kez daha göstermektedir.

Tablo 6’da küresel çapta varlık gösteren, 4 tane ABD merkezli halka açık şirketlerde vukuu bulan hileler, hilenin gerçekleştiği yönetim sınıfları, hile türleri, hilenin nasıl meydana geldiği ve sonuçlarına ilişkin bilgiler verilmiştir.

Tablo 6. Finansal Tablo Hileleri Örnekler

ŞİRKET ADI	HİLENİN GERÇEKLEŞTİĞİ STATÜLER	HİLE TÜRLERİ	TEŞVİK FAKTÖRLERİ	KUSURLAR	HİLELERİN SONUÇLARI
HBO & Company	Dört üst düzey yönetici ve eş başkan	1997’den 1999 Mart’ına kadar kazançları yönetmek	Analistlerin 3 aylık dönemleri aşan kazanç beklentileri	1-Basiretli yönetim ve kurulu üyeleri eksikliği 2-Çalışkan yönetim kurulu üyeleri eksikliği	1-Hisse fiyatlarında,neredeyse %50 oranında düşüş 2-Şirket aleyhine açılan toplu davalar
Aurora Foods, Inc.	CFO, CEO, kıdemli finansal analistler, finansal hizmetler müşteri müdürü	Kazançların olduğundan fazla gösterilmesi, pazarlama masraflarını hafife almak	Şirketin gelirlerini şişirerek analistlerin tahminlerini karşılamak	1-Basiretli yönetim ve kurulu üyeleri eksikliği 2-Çalışkan yönetim eksikliği	1-İkramiyelerin ödenmemesi 2-Şirketin hisse senedi fiyatlarında 15 milyar dolardan fazla düşüş
Global Crossing	Üst düzey yöneticiler ve memurlar	Piyasa fiyatlarını şişirmek için aldatıcı finansal tablolar yapmak	Şirketin hedeflerine ulaştığı izlenimini vermek amacıyla hasılatın yüksek gösterilmesi	Yöneticilerin mesuliyetsizliği ve denetim işlevlerinin yetersizliği	İflas koruma başvurusu ve şirketin piyasa değerinde 40 milyar USD’yi aşkın kayıp
WorldCom	Mali işler müdürü, denetleyici ve diğer yöneticiler	İşletme gelirini hukuka aykırı ve kasıtlı bir şekilde 7 milyar USD’den fazla şişirerek hileli finansal raporlar hazırlamak	Hisse senedi fiyatlarını şişirmek ve işletmenin yaşadığı mali sıkıntıları gizlemek	Hırslı Yöneticiler, sorumsuz kurumsal yönetim, etkisiz denetimler	(ABD iflas kanununda Bölüm 11 olarak adlandırılan yöntemle) iflas başvurusunda bulundu, üst yöneticiler hakkında iddianame düzenlendi
Enron Corporation	Yönetim Kurulu Başkanı, CEO, CFO	1-Borçları gizlemek; 2-Ortak varlık oluşturmak; 3-Kârı fazla göstermek için şirket kurmak	Şirketin kârlılığı ve borçluluk yapısı ile ilgili yatırımcıları yanıltmak	Yöneticilerin sorumsuzluğu ve denetim fonksiyonlarının yetersizliği	İflas koruma başvurusu, piyasa değerinde 60 milyar USD’den fazla düşüş, 20’den fazla karşı dava

Kaynak: (Rezaee, 2005, s. 277-298)

Denetim sürecinde denetlenen işletme açısından Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (BDS 260) standardı, bağımsız denetimin ve dolayısıyla finansal tabloların kalitesini etkilen önemli bir standarttır. Bu standarda göre denetim firması ile

denetlenen işletme arasında sözleşme imzalanmasından sonra denetçinin yetkilendirilmesi, her iki tarafın sorumluluk beyanları, denetimin planlanarak iç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesi ile kanıt toplama sürecinde de etkileşim devam eder. Denetçi ile denetlenen firma arasında yaşanabilecek iletişim eksiklikleri sonucunda denetçi tarafından yeterince kanıt toplanamaması, maddi doğrulama tekniklerinin etkin yapılamaması, zamanın yeterince ve doğru kullanılamaması, denetçinin üzerinde zaman ve yönetim baskısı hissetmesi gibi sorunlar denetçide bıkkınlık hali uyandırabileceğinden denetçinin işletme hakkındaki görüşünü etkileyebilecektir. Denetçinin işletme hakkındaki olumsuz görüşü hem finansal tabloların kalitesine hem de denetlenen işletmenin saygınlığına zarar verecektir. Çalışmalara göre Türkiye'deki bağımsız denetçilerin üst yönetimle kurabildikleri etkin iletişim bağımsız denetimin kalitesini artırmıştır. Ancak bu iletişim son zamanlarda beklenen düzeyde değildir. Bu gibi nedenler etkili ve kaliteli bir denetimin gerçekleşmesi açısından denetçi ile denetlenen işletme arasındaki etkili iletişimin son derece önemli olduğunu göstermektedir.

BDS 260'a göre bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarda tespit edilecek olası hata, hile ve diğer olumsuz durumlar, finansal tabloları hazırlayanlar için bir sonraki dönemde hazırlanacak finansal tablolara ışık olacağından finansal tabloların daha güvenilir hazırlanmasına imkan tanıyacaktır.

3.8. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim Kurmakta Zorlanan Denetçinin İzleyeceği Yöntemler

İşletmelerde ve kamu kurumlarında denetçi her ne kadar üst yönetimle iletişim kurmakta zorlandığı görülse de 2019 yılı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK)'nın yaptığı araştırmalar bu iletişim düzeylerinin çok ta alt seviyelerde olmadığını göstermektedir. İDKK'nin 2019 yılı araştırmalarına göre İç denetçilerin; %74'ü üst yönetim ile görüşebilirken %14'ü görüşemiyor, %53'ü istediği zaman %24'ü ise nadiren görüşebiliyor veya hiç görüşme olanağı bulamıyor, %75'i ise denetimi yapılan birimlerin denetim ekiplerine hem denetim aşamasında hem de denetimden sonra yeterli desteği sağlıyorlar. Bu veriler her ne kadar kamusal alanda geçerli olsa da istenilen ve aranan iletişim düzeyleri özel alanda bu oranda gerçekleşmemektedir.

Denetçinin denetim faaliyetlerini yürüttüğü işletmede üst yönetimden sorumlu olanların tamamı veya bir kısmı her zaman işletme yönetiminde olmayabilir. Bu durumlar

mütevelli heyet gibi oluşumların işletme üst yönetiminin de üzerinde olduğu karar verici mekanizmalardır. Denetçinin bu oluşumlarla iletişim kurmaya çalışması üst yönetimle bir araya gelemediği zamanlar için işini kolaylaştıracağı bir çözüm yolu olabilir.

Denetçi üst yönetimden sorumlu olanlarla sözlü iletişim kurmakta zorlandığı durumlarda bildirimlerini yazılı olarak yerine getirmelidir. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (BDS 260) standardı bu yazılı bildirimlerin denetim esnasında çıkan bütün hususları içermesini zorunlu kılmadığından yazılı bildirim yönteminin denetçinin işini kolaylaştıracağı beklenmektedir. Bu bildirimler aynı zamanda denetçinin çalışma kağıtları olarak ta hüküm ifade edeceğinden genel anlamda denetimin sıhhat ve güvenilirliğine katkı sağlayacaktır (Demirbaş, 2018, s. 5).

İşletmeler; kamusal işletmeler, özel sektör işletmeleri ve diğer karma işletmeler gibi yapıda olabilirler. Yine işletmelerin büyüklüğü, organizasyon yapısı, karmaşıklığı ve işletme içi görev dağılımları çok çeşitli olabilir. Bu gibi durumlarda denetçinin, işletmenin içinde bulunduğu özelliklere göre üst yönetimle kuracağı iletişim yöntemlerini belirlemesi, gerekmektedir.

Üst yönetim bazen yetkilerini denetim komitelerine devretmiş olabilir. Bu gibi durumlarda denetçinin değerlendirmelerini bu komitelere sunması üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim için alternatif bir yöntem olabilir. Denetçinin denetim faaliyetinde karşılaştığı sorunları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme yükümlülüğü, yönetimin aynı konularda üst yönetimi bildirme yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağından hem yönetimin, hem de denetçinin yönetimi ilgilendiren hususları ayrı ayrı üst yönetime bildirmeleri gerekmektedir (Demirbaş, 2018, s. 6-7).

Bazı durumlarda aile işletmelerinde veya kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda üst yönetimden sorumlu olanlar, yürürlükteki yasal mevzuatta açıkça belirlenmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi İşletme Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi (BDS 315) standardından yararlanarak işletme üst yönetimi ve süreçlerini tanımak suretiyle iletişim kuracağı uygun kişileri ve bildireceği hususları belirlemesi gerekir (Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, 2013). Denetçinin üst yönetimle iletişim kurmasının zor olduğu durumlarda hukuki danışmanlık alma yoluna gitmesi alternatif bir yöntem olabilir.

Bazı küçük ölçekli işletmelerde üst yönetim, yetkilerini alt kademelere devretmiş olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi bildirimlerde bulunmadan önce yönetimin yeterliliği, dürüstlüğü gibi sorulara alt kademe yöneticilerinden daha kolay cevap alabilir. Böylece üst yönetim hakkındaki görüşlerini değerlendirerek üst yönetimle farklı şekilde iletişim kurma yöntemlerini düşünebilir. Hatta bazen üst yönetimin yetkilerini tamamen orta ve alt düzey yöneticilere devrettiği durumlarda, üst yönetimle iletişim kurmadan yazılı beyanlarla bildirimlerini gerçekleştirebilir.

Denetçi büyük ölçekli işletmelerde küçük ve orta düzeydeki işletmelere kıyasla üst yönetimle daha iyi ilişkiler kurabileceğinden global düzeyde faaliyette bulunan büyük işletmelerle denetim sözleşmesi düzenlememeyi tercih edebilir.

Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kuramaması, kurduğu iletişimin yetersiz olması veya probleme çözüm bulamaması durumlarında Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (BDS 260) standardı uyarınca aşağıdaki adımları uygulaması çözüm yolu olabilir (Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu, 2013).

- Kapsam kısıtlaması nedeniyle olumlu görüş dışında başka bir görüş açıklayabilir.
- İşletme dışındaki düzenleyici bir otoriteyle, işletme üzerinde önemli derecede hisse payı bulunan hissedarlarla veya işletmenin faaliyet gösterdiği alandaki idari kamu kuruluşları ile iletişim kurmayı deneyebilir.
- En son çare olarak ilgili mevzuatın elverdiği ölçüde denetimden çekilmeyi deneyebilir.

3.9. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin İşletmeye Yararları

- Bağımsız denetim ile birlikte işletmenin prestiji artar ve işletmede menfaati olanlarla işletmeye yatırım yapmak isteyen üçüncü kişilerin denetimden geçmiş finansal tablolara olan güven seviyesi yükselir ve işletme daha fazla yatırım yapılabilir hale gelir.

- İşletmedeki faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğu araştırılarak usulsüzlük varsa düzeltilir. Bunun neticesinde daha doğru ve güvenilir finansal tablolar ortaya çıkar.
- Denetimden geçmiş finansal tablolar olası vergi denetim riskini azaltarak, işletme yönetiminin işletme hakkında geleceğe yönelik sağlıklı kararlar vermesine imkân tanır.
- Denetim sadece işletmeye yarar sağlamakla kalmayıp asimetrik bilgi sorununu önleyerek olumlu dışsallık oluştur ve toplumun çeşitli kesimlerine yararlar sağlayarak ekonomik hayatı da düzenler (Güredin, Denetim, 1994).
- İşletmenin finansal verileri üzerinde oluşabilecek şüpheleri azaltacağı için finansal tabloların kalitesini ve güvenilirliğini artırarak paydaşların işletmeye bakışını olumlu yönde etkiler.
- İşletme yönetiminin ve çalışanlarının muhtemel hile/sahtekârlık yapma eğilimlerini azaltır.
- Denetlenen finansal tablolar işletmenin kredi olanaklarını artıracığından düşük riskte finansman temin edilebilmesine ortam oluşturur.
- Denetim sayesinde işletmenin yönetimi, çalışanları ve diğer paydaşları arasında ortaya çıkabilecek güvensizlik ortamı önlenmiş olur. Böylelikle iç kontrol sisteminin etkinliği artar ve doğru finansal bilgiler sayesinde paydaşlar arasında çıkabilecek anlaşmazlıklar daha kolay ve hızlı çözüme kavuşmuş olur.
- Denetimin hem işletmeye, hem paydaşlarına hem de kamuya yararları olacağından tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olacaktır.
- Bağımsız denetim standartlarına ve uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun denetlenmiş finansal tablolar, rekabet koşullarının giderek ağırlaştığı günümüzde şirketlerin uluslararası piyasalarda finansal tablolarının daha anlaşılabilir olmasını sağlar ve şirketlerin kredibilitesini yükselterek rekabet etme gücünü artırır.
- Güvenilir finansal tablolar bilgi asimetrisini ortadan kaldıracağından yatırım verimliliğini artırır, faydalı ekonomik sonuçların doğmasını mümkün kılar.

- Kaliteli, güvenilir finansal tablolar şeffaflığı artırır ve bu sayede paydaşların gelecekteki kararlarının daha doğru alınmasına fırsat tanır.
- Güvenilir finansal tabloların oluşması paydaşlar arasında bilgi asimetrisine ve güvensizlik ortamına fırsat vermeyeceğinden paydaşların işletme ile ilgili nakit akışlarını ve algılarını olumlu yönde etkileyeceğinden sermaye maliyetini düşürür, yatırımların verimliliğini artırır.
- Sermaye verimliliğinin artması likidite riskini azaltacağından işletmenin uzun vadede ihtiyaç duyacağı proje finansmanı temin etmesinde kolaylık sağlar.

Bağımsız denetimin işletmeye bunlar gibi birçok faydasını sıralamak mümkündür. Çünkü Bağımsız denetim işletmenin sadece finansal tablolarının denetimi olmayıp bu verilerin hazırlanma aşamasında gerçekleşen bütün işlemlerin denetimini içeren faaliyetler bütünüdür. Ancak unutmamak gerekir ki, insanın içinde olduğu bir süreçte hata, hile, suiistimal, dikkatsizlik, unutkanlık gibi insana has olgular her zaman var olacaktır.

Bu nedenle işletmeler aynı dönemde birden fazla iç ve dış denetçi ile çalışarak her bir denetim elemanının işletme ile ilgili raporu hakkında diğer denetçinin görüşüne başvurmaları da işletmenin yararına olacaktır. Şirketlerin birbirinden farklı birden fazla denetim şirketinden hizmet alması veya denetimi gerçekleştirenlerin faaliyetlerinin de birbirine denetlettirilmesi uygulaması fiilen uygulanmış ve sonuçlarının oldukça olumlu olduğu gözlemlenmiştir.

Nasıl insanlar bağımsızlık duygusu ile hareket ediyorsa işletmelerde insanlar gibi bağımsızlık kavramı doğrultusunda faaliyetlerini yürütürler. İşletmelerin bağımsızlıklarını destekleyecek en önemli unsur ise güvenilir bir bağımsız denetimden geçmiş olmalarıdır. Bu bağlamda bağımsız denetim sadece denetim değil aynı zamanda işletmelerin yaşayabilecekleri olumsuz durumların önceden tespit edilerek önlem alınmasını sağlayan işletmeler için kasko niteliğinde bir tür sigortadır.

4. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ İLE İLGİLİ MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, Konya’da aktif faaliyette bulunan Yeminli Mali Müşavirler ve Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı muhasebe mesleğini icra eden Mali Müşavirler’in, muhasebe mesleğinde yaşanan hata ve hile kavramlarına olan algıları, mesleğin icrası esnasında yaşadıkları problemlere karşı tutumları, hata ve hilelere karşı mesleki bilgi ve tecrübeleri sonucu gösterdikleri aksiyonlar hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının hata ve hile algısı ile ilgili, Konya ilinde yapılan araştırmanın amacı, yöntemi, bulguları açıklanacak, literatür taramasına yer verilecek, bu alanda daha önce yapılan çalışmalarla karşılaştırılması yapılacak, bilgiye olan katkısı irdelenerek öneriler sunulacaktır.

4.1. Literatür

Literatürde muhasebe hata ve hilelerine yönelik birçok araştırma yapıldığı görülmüştür. Bu konuda farklı amaçlar için yapılan bazı çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Bierstaker vd, (2006), çalışmalarında teknolojinin hileli işlemlerde kullanılması, işletmelerde hileleri önlemenin aksine daha da artıracak ve işletmeler için en büyük tehlikeyi oluşturacağını belirtmişlerdir. Teknolojik kaynaklı hilelerin ise gelecekte işletmelerde daha da artacağını belirtmişlerdir.

Kirik (2007) çalışmasında, mükelleflerin meslek mensuplarını hileli davranışlara zorladığının üzerinde durmuş, muhasebede görülen hata ve hilelerin mükellefler, vergi mevzuatı ve devlet politikalarının etkileri ile gerçekleştiğini belirtmiştir. Yasal boşluklar ve mali denetim yetersizliğinin mükellefler aracılığıyla meslek mensuplarını hile yapmaya zorladığını belirtmiştir.

Çatıkkaş & Çalış (2010) yaptıkları hile denetimine ilişkin çalışmalarında, hile nedeniyle meydana gelen zararları önceden önleyebilmek veya zararlarını azaltabilmek için, proaktif yaklaşım olarak, Tümevarım Yöntemi başlığı altında; veri madenciliği, şirket veri tabanlarının dijital analizi yöntemlerini ve Tümden Gelim Yöntemini araştırmışlardır. Proaktif yaklaşımlar ile hilenin önceden önlenebileceğini saptamışlardır. Teknolojik gelişme ile hilenin önlenebileceğini ancak hile yapılmasının da

kolaylaşabileceğini, idarecilerin bu yöntemle hileyle aktif bir şekilde mücadele edilebileceklerini belirtmişlerdir.

Kılıç & Önal (2022) yaptıkları çalışmada, işletmelerde hilenin önlenmesine yönelik veri madenciliğinin kullanılabileceğini belirtmiş, hangi veri madenciliği yönteminin kullanılabileceğini araştırmıştır. İşletmelerde gerçekleştirilen hilelerin tespit edilmesinde ve önlenmesinde veri madenciliği yönteminin işletmeler için önemli üstünlük sağlayacağını belirtmiştir.

Yıldız & Başkan (2014) çalışmalarında, hata ve hilelerin önlenmesinde bağımsız denetimin fonksiyonunu ele almışlar ve bununla ilgili BİST’te işlem gören halka açık şirketlerden 211 tanesine anket uygulamışlardır. Bu anketlerin 187 tanesini geçerli kabul ederek anket sonuçlarını irdelemişlerdir. Araştırma sonucunda işletmelerde hata ve hilelerin önlenmesinde İç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim fonksiyonlarının kullanıldığını görmüşlerdir. Araştırmaya göre işletmelerin bağımsız denetim uygulamasını haksız kazancın önüne geçilmesi ve işletme varlıklarının kötüye kullanımının önlenmesi için, bir kontrol ve denetim mekanizması olarak kullandıklarını tespit etmişlerdir.

Ömürbek & Durgunböcü, (2018) yaptıkları çalışmada, muhasebede hileye yönelten sebeplerin, vergi kaçırma düşüncesi, daha az kâr dağıtma arzusu, teşviklerden haksız faydalanma isteği gibi yasal boşluklardan kaynaklandığını belirtmişlerdir. Muhasebede gerçekleşen hilelerin önlenmesi için işletmede etik kuralların oluşturulması, şirketin hileye yönelik politikası hakkında tedarikçiler ve müşterilerin bilgilendirilmesi ve yasal düzenlemeler yapılmasının gerektiğini belirtmişlerdir.

Karahan & İğde (2017) çalışmalarında, muhasebe hata ve hilelerinde iç kontrolün rolü üzerinde durmuşlardır. Gaziantep’te faaliyette bulunan, iç kontrol sistemine sahip 44 işletmede anket çalışması yapmışlar anket sonucunda, işlem sayısı fazla olan işletmelerde ve küçük işletmelerde basit düzeyde de olsa muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi için iç kontrol sisteminin kurulmasını önermişlerdir. Muhasebe temel ilkelerine uygun oluşturulmuş etkin bir iç kontrol sisteminin, işletmelerin hata ve hile riskine maruz kalmadan, istedikleri sonuca daha hızlı ve güvenli ulaşabilecekleri sonucuna varmışlardır.

Aslan vd. (2017) çalışmalarında hata ve hilelerin dünyadaki olumsuz sonuçları üzerinde durmuşlardır. Yalova ilindeki meslek mensuplarına anket uygulayarak yaptıkları

çalışmada işlerin mesleki standartlara uygun olarak yürütülmediğini, vergi oranlarının hata ve hileler üzerinde etkili olduğunu, uygulanan cezaların yeterli olmadığını, bu kapsamda Türkiye’de yapılan yasal düzenlemelerin yetersiz olduğunu tespit etmişlerdir.

Ömürbek & Durgunböcü (2018) çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileye ilişkin algılarını tespit etmeyi amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda Isparta’da faaliyette bulunan meslek mensuplarına yönelik bir anket uygulamışlardır. Anket sonucunda meslek mensupları dikkatsizlik, bilgi ve belgelerin düzenli bir şekilde muhasebeye zamanında aktarılmaması nedeniyle hata yaptıklarını, belirtmişlerdir. Araştırmaya göre sıklıkla karşılaşılan hile nedenlerinin mükellefler tarafından meslek mensubundan bilanço üzerinde oynama yapılmasını istedikleri, verginin daha az çıkmasını istedikleri için yanlış kayıt yapılmasını talep ettiklerini tespit etmişlerdir.

Yoruldu & Yoruldu (2016) Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yönelik meslek mensupları arasında vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesine yönelik yaptığı çalışmada meslek mensuplarından yeterince ve etkin faydalanılmadığını tespit etmişlerdir. Vergi suçlarına uygulanan vergi cezalarının, mükellefler nezninde caydırıcı bir etkiye sahip olmadığını görmüşlerdir. Buna göre denetimler bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilirse vergi kayıp ve kaçakları önenebilecektir.

Açıkgöz & Biçer (2021) muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluğunun tespitine yönelik, Sivas ilinde bulunan 10 hastanede yaptıkları araştırmalarında, hataların genellikle tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlikten kaynaklandığını, hilelerin ise, vergi kaçırmaya çalışılması, kişilerin kendi çıkarlarını düşünmeye yönelmeleri gibi sebeplerden gerçekleştiğini saptamışlardır. Araştırma sonucunda baskı ve fırsat unsurlarının ortadan kaldırılmasının, etkili bir iç denetim sistemi kurulmasının, dürüst ahlaki değerlere sahip çalışanlar istihdam edilmesinin hata ve hile risklerini azaltacağını belirlemişlerdir. Hata ve hile risklerini azaltabilmek için, işletmelerde sürekli bir iç denetim sisteminin kurulmasını, yeniliklere açık çalışanlar istihdam edilmesini, hata ve hileler konusunda cezaların ağırlaştırılmasını önermişlerdir.

4.2. Araştırmanın Amacı

Günümüzün modern toplumlarında insan ilişkilerinin artması ile birlikte yapılan hatalar, hileler ve suistimaller ekonomik ve sosyal düzeni bozmakta, giderek içinden çıkılmaz bir

hale getirmektedir. Ekonomik ve finansal sistem bu olumsuzluklardan en çok etkilenen alanlardır. Her insanın fıtratı gereği belirli bir seviyede hata yapma ihtimali vardır. Bu nedenle hatalar bir noktaya kadar absorbe edilmelidir. Hz. Mevlâna evrensel insani erdemleri açıklarken ‘‘Hataları örtmede gece gibi ol’’ demektedir (Celaleddin-i Rumî, 2004). Hatalarda kasıt unsuru olmadığından, hata yapanlara karşı tolerans gösterilmelidir. Hileler ve suiistimaller ise genellikle kasıtlı ve iradi eylemlerin sonucu olduğu için, nerede ve nasıl yaşanırса yaşansın, tespit edilerek önlem alınmalı ve ilgililer cezalandırılmalıdır.

İşletmelerde hata ve hilelerin azaltılması çalışanların ve işletme yöneticilerinin hata ve hilelere karşı tutumları ile yakından ilişkilidir. Bu bağlamda bu çalışmada Konya ilinde aktif faaliyet gösteren Yeminli Mali Müşavirler ve Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı, muhasebe mesleğini icra eden Mali Müşavirler’in uygulanan bir anket aracılığıyla muhasebe hata ve hileleri ile ilgili algılarının tespit edilerek değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu amaçla araştırmada alt hedefleri aşağıdaki gibi tanımlanabilir:

- Ankete cevap verenlerin demografik özelliklerinin belirlenmesi,
- Dikkatsizlik, tecrübesizlik, bilgisizlik gibi unsurların muhasebe hata ve hileleri üzerindeki etkileri,
- Meslek mensuplarının hatalar ve hilelerle ilgili önermelere katılma düzeylerinin tespiti,
- Mükellefle yakın dostluk ilişkilerinin hata ve hilelere etkileri,
- Hata ve hilelerden hangilerinin ne sıklıkla gerçekleştiğinin tespiti,
- Kamusal yönetimle meslek mensuplarının vergi sürecindeki anlaşma düzeylerinin tespiti,
- Denetim sıklığı ve mali mevzuattaki sürekli değişimler gibi konuların hata ve hileler üzerindeki etkilerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

4.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Araştırmanın evreni Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı aktif faaliyette bulunan Mali Müşavirler ile Konya’da faaliyette bulunan Yeminli Mali Müşavirlerdir. KONYA SMMMO 2021 yılı faaliyet raporu verilerine göre 2.550

üye/evren büyüklüğü mevcuttur (KONYA SMMMO 2021 Yılı Faaliyet Raporu, 2021, s. 54).

Anket çalışmalarında 2.550 evren büyüklüğü için, 370 örneklem sayısı yeterli kabul edilmektedir (Sekaran, 1992, s. 253). Bu nedenle 2.550 evren büyüklüğü arasından kolayda örnekleme yöntemi ile 380 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Bu 380 meslek mensubu örneklem alınarak araştırma yapılmıştır. Araştırmada Vesile Ömürbek ve Özlem Durgunböcü'nün "Muhasebe Meslek Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri İle İlgili Algılarının İncelenmesi" başlıklı makalede kullanılan anket izin alınarak kullanılmıştır. Ankette beşli Likert Ölçeği kullanılmıştır. Ankette kullanılan (yaş, cinsiyet, eğitim seviyesi, mesleki deneyim süresi gibi) demografik sorularla, meslek mensuplarının mesleki kültürleri ile hata ve hile algıları arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığı araştırılmıştır.

4.4. Araştırmanın Yöntemi ve Metodolojisi

Araştırmada betimsel tarama modeli olan nicel anket yöntemi kullanılmıştır. Anket çalışmasında katılımcıların her türlü elektronik cihaz (telefon, tablet, bilgisayar vb) kullanarak katılım gösterebildikleri anlık çevrimiçi (online) anket hazırlanmıştır. 380 meslek mensubu ile gerçekleştirilen bu araştırmada, muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileler karşısında geliştirdikleri aksiyonlar belirlenmeye çalışılmış, elde edilen sonuçlarla hata ve hilelerin tespit edilerek önlenmesi için alınacak tedbirler tespit edilmeye çalışılmıştır. Meslek mensuplarının, muhasebede gerçekleşen hata ve hileleri günlük iş süreçlerinde nasıl ele aldıkları, hata ve hileleri bertaraf etmeleri için nasıl bir tutum izlediklerini ve bu durumlar karşısında geliştirdikleri eylemler ve işlemler ile uygulayacakları eylem planları araştırılmıştır.

4.5. Soruların Niteliği

Araştırmada kullanılacak soruların seçimi, araştırma başlığına uygun literatür verileri taranarak, titizlikle yapılmıştır. Sorular meslek mensuplarının muhasebede hata ve hile ile ilgili algılarını ölçecek niteliktedir. Toplam 6 bölümden oluşan anket formunun 1. bölümünde 'Anket Bilgilendirme Metni' ile şahsım ve anketin amacı ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Anket bilgilendirme metnine Ek 1'de yer verilmiştir.

Anketin giriş kısmını oluşturan Ek 1’deki ‘Anket Bilgilendirme Metni’ ile katılımcıların şahsım ile ilgili bilgi edinmeleri sağlanmış, ankete katılım göstermeleri halinde muhasebe mesleğine yapabilecekleri katkılarına kısaca değinilerek katılım göstermeleri hususunda ricada bulunulmuş, ve olası sorularında ise şahsıma ulaşabilmeleri için iletişim bilgilerine yer verilmiştir.

Anket formunun 2. Bölümde ankete katılanların yaşı, cinsiyeti, mesleki ünvanı ve meslekteki toplam deneyim süreleri gibi demografik bilgiler içeren sorulara yer verilmiştir. 2. Bölümde demografik soruların yer aldığı bilgilere Ek 2’de yer verilmiştir. Ek 2’de yer verilen demografik sorular, katılımcıların cinsiyet, yaş, mesleki deneyim ve eğitim süresi gibi bilgilerini içerecek nitelikte olup, alınan cevapların ankette yer alan hata, hile ve vergi ile ilgili algılarla karşılaştırılarak alınan cevaplarla hangi algıda ne derece etki ettiği tespit edilmeye çalışılmıştır.

Anketin 3. Bölümünde ‘‘Genel Algılar’’ başlığı altında dikkatsizlik, bilgisizlik, İş yoğunluğu gibi hataya neden olabilecek genel sebepler araştırılmıştır. 3. Bölümde yer alan bilgilere Ek 3’te yer verilmiştir 3. bölüm ve devam eden diğer bölümlerde yer alan algı bilgilerinde Araştırmanın Algıları başlığı altında detaylıca yer verilmiştir.

Anket formunun 4. Bölümünde ‘‘Hata ile İlgili Algılar’’ başlığı altında hata ile ilgili genel ve özel sebeplerin neler olduğu, hataların meslek mensubundan mı mükelleften mi kaynaklandığı, meslek mensubunu hata yapmaya iten sebeplerin var olup olmadığı araştırılmıştır. 4. bölümde sorulan sorulara Ek 4’te yer verilmiştir.

Anket formunun 5. Bölümünde ‘‘Hile ile İlgili Algılar’’ başlığı altında hangi eylem ve durumların meslek mensubunu hile yapmaya sevk ettiği araştırılmış, mükellefler tarafından meslek mensubunu hileye yönelten sebeplerin var olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. 5. bölümde yer alan sorulara Ek 5’te yer verilmiştir.

Anket formunun 6. ve son bölümünde ‘‘Vergi ile İlgili Algılar’’ başlığı altında muhasebe meslek mensuplarının vergisel konulara bakış açıları, ülkemizde vergi denetiminin yeterli olup olmadığı, meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçakları ile ilgili konulardaki tutundukları tavırlar ve vergi idaresi ile vergisel konularda uyum düzeyleri araştırılmıştır. Katılımcılara 6. bölümde yöneltilen sorulara Ek 6’da yer verilmiştir.

6 bölümden oluşan ankette toplam 47 soru sorulmuştur. Bunlar; demografik sorular başlığı altında 9 tane, genel algılar başlığı altında 5 tane, hata ile ilgili algılar başlığı

altında 9 tane, hile ile ilgili algılardan 9 tane, vergi ile ilgili algılardan 15 tane şeklindedir. 380 meslek mensubuna anket ulaştırılmış bunlardan 325 tanesinin cevapları analize tabi tutulacak seviyede olduğundan, 325 katılımcının verileri ile analizler gerçekleştirilmiştir. Diğer 55 katılımcının cevaplarının analize dahil edilemeyecek nitelikte olmasının nedenlerinin aşağıdaki ihtimaller olduğu düşünülmektedir:

- Katılımcılar 4. Soruda “Konya” yerine “Diğer...” seçeneğini seçmişlerdir. Bu nedenle anket sonlanmış olabilir.
- Katılımcılar ankete cevap verirken internet bağlantılarında uzun süreli kopma veya çok zayıf internet bağlantı problemi yaşamış olabilirler.
- Katılımcılar ankete devam etmek istememiş olabilirler.

Anketteki algılara ilişkin cevap seçenekleri 5’li Likert ölçeğine göre (sırasıyla 1. Kesinlikle Katılmıyorum,. 2. Katılmıyorum, 3.Kararsızım, 4. Katılıyorum, 5. Kesinlikle Katılmıyorum ifadelerine göre) hazırlanmıştır.

Ankette her bir algıya bir tane karşılık gelecek şekilde, toplam 5 tane alt boyut oluşturulmuş ve geçerlilik ve güvenilirlik sonuçları analiz edilmiştir. Alt boyutlar şöyledir;

- Bireysel Hata
- Müşteri/Mükellef Hatası
- Denetim
- Mesleki Özen
- Dürüstlük

4.6. Araştırmanın Algıları

- Katılımcıların muhasebede hata algıları ile bireysel hata arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı ilişki vardır.
- Katılımcıların muhasebede hata algıları ile mükellef hatası arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı ilişki vardır.
- Katılımcıların muhasebede hata algıları ile denetim arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı ilişki vardır.
- Katılımcıların muhasebede hata algıları ile mesleki özen ve dürüstlük arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı ilişki vardır.

4.7. Verilerin Toplanması

Örneklem kitle gözönüne alındığında, araştırmanın doğasına uygun, objektif ve istatistiksel analiz yapabilmek için en elverişli veri toplama yöntemi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu düzenlenmeden önce literatür taraması yapılmış konu ile ilgili daha önce yapılmış benzer anket formları ve çalışmalar incelenmiştir. Anket formlarının içerisinde Vesile Ömürbek ve Özlem Durgunböcü'nün 2018 yılında Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisinde yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hile İle İlgili Algılarının İncelenmesi” başlıklı makalesinde kullanılan anket formu, Vesile Ömürbek'ten izin alınarak kullanılmıştır. Anket izin maili tezin ekinde mevcuttur. Araştırma kapsamında Konya'da aktif faaliyet gösteren ve tesadüfî örnekleme yoluyla seçilen, 380 tane muhasebe meslek mensubuna “<https://tr.surveymonkey.com/>” internet adresinde hazırlanmış dijital anket formu “link” olarak ulaştırılmıştır. Demografik sorulardan 4.'sü “Yaşadığınız şehir?” şeklinde belirlenmiş, cevap olarak “Konya” ve “Diğer...” seçenekleri eklenmiştir. “Konya” seçeneğini seçen katılımcılar anketin sonuna kadar ulaşabilmişler, ‘Diğer’ seçeneğini seçenler ise –anketin amacına uygun olması açısından- demografik sorulardan sonraki sayfaya geçememiş ve ankete devam etmeleri engellenerek, katılımları sonlandırılmıştır. Katılımcı sayısının 380'e ulaşması ile anket, erişime kapatılmıştır. Bu yöntemle elde edilen anket verileri ile analizler yapılmıştır.

4.8. Verilerin Analize Uygun Hale Getirilmesi

Anket verileri SPSS sürüm 26 ile analiz edilmiştir. Analizde, standart yapılan testlere ilaveten, gerekli görüldüğü üzere diğer test ve analizler de (ANOVA Testi, Cronbach Alpha Katsayısı, Bağımsız Örneklem t Testi, Bonferroni Testi, Pearson Korelasyon Katsayısı) yapılmıştır.

SPSS programından elde edilen veriler, Microsoft Word programında işlenerek tablolar oluşturulmuştur. Anket sorularının türdeş bir yapıda olup olmadıklarını ve bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamak üzere güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenilirlik katsayısı olarak bilinen Cronbach Alpha değeri en düşük = 0,755 olarak bulunmuştur. Ölçek geçerliliğini gösteren Cronbach Alpha değeri, değerlendirilme kriterlerine göre bulunan bu sonuç 0,70 üzeri değerle aynı zamanda ölçeğin güvenilir

olduğunu da belirtmektedir. Güvenilirlik analizi ile ilgili SPSS verileri Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7. Cronbach Alpha Değeri

Cronbach Alpha Değeri (Ölçek Değeri)	Madde sayısı	Faktör Sayısı
0,783	36	5

Tablo 7’de görüldüğü üzere ölçek Cronbach Alpha değeri 0,783 olarak hesaplanmıştır. Bu değer gerçekleştirilen anket araştırmasının güvenilir olduğunu ve soruların homojen yapıda olduğunu göstermektedir. Analizde faktör yapısına uymadığı için 2 soru ölçekten çıkarılarak değerlendirme yapılmıştır.

4.9. Araştırma Bulguların Değerlendirilmesi

Bu bölümde ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hata ve hileleri ile ilgili algılara katılma düzeyleri ile, vergi ile ilgili algılara katılma düzeylerinin ortalama ve standart sapma değerlerinin açıklanması yapılacak, demografik özellikleri değerlendirilecektir. Meslek mensuplarının algılara verdikleri cevaplarla ilgili algılarının karşılaştırılmaları yapılarak algılar analiz edilecektir. Ankete verilen cevaplarla analiz sonuçları detaylı bir şekilde ele alınarak aşağıdaki gibi sunulmuştur.

4.9.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Tanıtıcı İstatistikler

Ankete katılım gösteren muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri, eğitim ve mesleki deneyim süreleri, yaşları, birlikte çalıştıkları toplam çalışma arkadaşları sayısı ile mükellef sayıları ve mesleki ünvanlarını tespit etmeye yönelik birtakım sorular sorulmuş, alınan cevaplar aşağıda etraflıca açıklanmıştır. Alınan cevapların daha anlaşılır olması için bulunan değerler tablolar aracılığı ile şekillendirilmiştir.

Başlık “4.5. Soruların Niteliği” bölümünde ifade edildiği üzere 55 meslek mensubu algıların tamamına cevap vermediklerinden -algıları cevaplama sayısı/kriterleri yetersiz olduğu için- 55 katılımcının cevapları elimine edilerek analizlere dahil edilmemiştir. Yapılan analizlere ilişkin detaylı veriler aşağıdadır.

4.9.1.1. Katılımcıların cinsiyetlerine göre dağılımına ilişkin veriler

Katılımcıların cinsiyetlerine göre dağılımına ilişkin veriler, Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Kişi Sayısı	İstatistikler %
Erkek	261	80,3
Kadın	64	19,7
Toplam	325	100

Tablo 8 incelendiğinde araştırmaya Konya’da katılan toplam 325 kişinin, 261 (%80,3) tanesi erkek, 64 (%19,7) tanesinin kadın meslek mensubundan oluştuğu görülmüştür. Cinsiyet dağılımına bakıldığında ankete katılan erkek meslek mensuplarının kadınlara oranla çoğunlukta olduğu görülmektedir.

KONYA SMMMO 2021 yılı faaliyet raporu verilerine göre odaya kayıtlı (ilçeler dahil) 2.221 erkek, 329 kadın meslek mensubu olmak üzere toplamda 2.550 üye mevcuttur (KONYA SMMMO 2021 Yılı Faaliyet Raporu, 2021, s. 54). Ankete katılım gösteren 261 erkek meslek mensubunun odaya kayıtlı toplam 2.221 erkek meslek mensubuna oranla yaklaşık olarak %12’sine karşılık geldiğini söylemek mümkündür. Odaya kayıtlı erkek üyelerin %12’si, odaya kayıtlı kadın üyelerin ise %19’u ankete katılım göstermiştir. Ankete katılım sayısında kadın meslek mensupları erkeklere oranla düşük bir paya sahip olsalar da, odaya kayıtlı kadın üye sayısı göz önüne alındığında kadınların ankete katılımı erkeklerden daha yüksek çıkmıştır. Bu sonuçlardan kadın meslek mensuplarının ankete katılım konusunda daha hassas ve duyarlı olduklarını söyleyebiliriz.

4.9.1.2. Katılımcıların medeni durumlarına ilişkin veriler

Katılımcıların medeni durumlarına göre dağılımına ilişkin veriler, Tablo 9’da gösterilmiştir.

Tablo 9. Katılımcıların Medeni Durumlarına Göre Dağılımı

Medeni Durum	Kişi Sayısı	İstatistikler %
Evli	266	81,8
Bekâr	59	18,2
Toplam	325	100

Tablo 9’da görüldüğü üzere ankete katılan meslek mensuplarının 59 (%18,2) tanesi bekâr, 266 (%81,8) tanesi evlidir. Medeni durum dağılımında evlilerin ankete katılımının yüksek olduğu görülmektedir. Bekâr meslek mensuplarının ankete katılım sayısının az olmasının nedeni, odaya kayıtlı toplam üye içerisinde bekârların az sayıda olmasından ileri gelmiş olabileceğidir.

4.9.1.3. Katılımcıların yaşlarına göre dağılımına ilişkin veriler

Katılımcıların yaşlarına göre dağılımına ilişkin veriler, Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımı

Yaş Dağılım Durumları	Kişi Sayısı	İstatistikler %
21-30	65	20
31-40	153	47,1
41-50	89	27,4
51 ve Üzeri	18	5,5
Toplam	325	100

Tablo 10’da görüldüğü üzere ankete katılanların 65 (%20) tanesi 21-30 yaş aralığında, 153 (%47,1) tanesi 31-40 yaş aralığında, 89 (%27,4) tanesi 41-50 yaş aralığında, 18 (%5,5) tanesi 51 ve üzeri yaş aralığındaki yaş gruplarından oluşmaktadır. Tablo verilerine göre ankete en yüksek katılım gösteren 153 kişi ile 31-40 yaş aralığındaki meslek mensuplarıdır. Bu yaş aralığındaki katılımcıların ankete katılımının daha yüksek çıkmasının nedeni, meslekte daha dinamik ve katılımcı, mesleğinin henüz başlarında olduğu için bilgiye, etrafındaki olaylara ve gelişmelere açık meslek mensupları olduğu düşünülebilir. Katılımcı sayısının 18 kişi ile en düşük seviyede seyrettiği meslek mensubu

gurubu 51 ve üzeri yaştaki meslek mensuplarıdır. Bu grubun ankete katılım oranının düşük olmasının sebebi, elektronik uygulamalara uyum sağlamada zorlanma ve teknoloji kullanımında zayıflık, çevrelerindeki gelişmelere daha kapalı oldukları, anket araştırması gibi çalışmalara basit konular gözüyle bakmaları ve anketi cevaplamak için harcayacakları sürenin ekonomik getirisinin olmayacağını düşünmüş oldukları için zaman ayırmak istemedikleri değerlendirilebilir. Katılım sayısının 65 kişi gibi alt seviyelerde seyrettiği 21-30 yaş aralığındaki meslek mensuplarının, ankete katılımının toplam katılımcı sayısına oranla az sayıda seyretmesinin nedeni olarak ise bu gruptaki meslek mensubu sayısının oldukça sınırlı olması düşünülebilir. Tablo 10'daki verilere bakarak 40 yaşını aşmış meslek mensuplarında ankete katılımın düştüğü görülebilir.

4.9.1.4. Katılımcıların yaşadıkları şehirle ilgili veriler

Katılımcıların yaşadıkları şehirle ilgili veriler, Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11. Katılımcıların Yaşadıkları Şehirle İlgili Veriler

Yaşadığı Şehir	Kişi Sayısı	İstatistikler %
Konya	325	100
Toplam	325	100

Tablo 11'de verildiği gibi katılımcıların tamamı Konya ilindendir. Anket araştırması Konya ilini kapsadığı için, Konya dışından katılımlara anket kapatılmıştır. Bu yüzden katılımcıların tamamı Konya ilinden seçilmiştir.

4.9.1.5. Katılımcıların eğitim düzeyine göre dağılımına ilişkin veriler

Katılımcıların eğitim düzeyine göre dağılımına ilişkin veriler, Tablo 12'de gösterilmiştir.

Tablo 12. Katılımcıların Eğitim Düzeylerine Göre Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Kişi Sayısı	İstatistikler %
Yüksekokul	5	1,5
Lisans	279	85,8
Lisansüstü	33	10,2
Diğer	8	2,5
Toplam	325	100

Katılımcıların eğitim düzeylerinin dağılımını gösteren Tablo 12’deki verilere bakıldığında 5 (%1,5) kişinin yüksekokul mezunu olduğu görülmektedir. Bu kişilerin meslek mensubu olabilmek için gerekli şartlardan bir tanesi olan ‘en az lisans düzeyinde eğitim veren bir okuldan mezun olmak’ şartını sağlamamalarına rağmen meslek mensubu sıfatıyla ankette yer almalarının nedeni: Bu kişilerin daha önce Serbest Muhasebeci (SM) ünvanıyla mesleki faaliyetlerini icra ederlerken, TÜRMOB’un 17.12.2014 tarihli Mesleki Uyum Eğitimi kapsamı dahilinde, gerekli teorik ve pratik eğitimlerini tamamlayarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ünvanı elde etmiş olmalarıdır (TÜRMOB, 2014). Tablo 9’a göre “Diğer” eğitim düzeyi kategorisinde 8 (%2,5) kişi, lisansüstü eğitim düzeyinde 33 (%10,2) kişi, lisans eğitim düzeyinde 279 (%85,8) kişi olduğu görülmektedir. Tablo 11’deki sonuçlara göre ankete katılan en az sayıda 5 (%1,5) kişi ile yüksekokul mezunları olmuştur. Bu sayının az olması bu gruptaki meslek mensubu sayısının az olması ile ilgilidir. En yüksek katılım 279 (%85,8) kişi ile lisans düzeyinde eğitim gören meslek mensuplarından oluşmuştur. Bu sayının yüksek olması ise meslek mensubu sayısının genellikle bu gruptaki kişilerden oluşması gerektiğinden ileri gelmektedir. Lisansüstü eğitim seviyesindeki meslek mensubu sayısının 33 (%10,2) kişi ile ciddi bir seviyeye ulaşmış olması, muhasebe mesleğinin ilerleyen dönemlerde daha verimli ve etkili bir şekilde yapılabileceğinin göstergeleri olduğu düşünülmektedir.

4.9.1.6. Katılımcıların mesleki ünvanlarına göre dağılımına ilişkin veriler

Katılımcıların mesleki ünvanlarına göre dağılımına ilişkin veriler, Tablo 13’te gösterilmiştir.

Tablo 13. Katılımcıların Mesleki Ünvanlarına Göre Dağılımı

Meslek Ünvanı	Kişi Sayısı	İstatistikler %
Muhasebe Meslek Personeli	15	4,6
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	308	94,8
Yeminli Mali Müşavir	2	0,6
Toplam	325	100

Tablo 13’deki verilere bakıldığında katılımcıların 15 (%4,6) tanesi muhasebe meslek personeli, 308 (%94,8) tanesi SMMM, 2 (%0,6) tanesi YMM ünvanına sahiptir. Anketin hedef kitlesi ağırlıklı olarak SMMM’ler olduğu için YMM’lere anketi ulaştırmak için özel bir çaba sarfedilmemiştir. Kendisine anket ulaşan YMM’ler 2 kişi de olsa katılım göstermiştir. 308 kişi ile en yüksek katılım seviyesine SMMM’ler ulaşmıştır. Bu durum anketin doğru hedef kitlesine ulaştığını göstermektedir. 15 kişilik az bir katılım gösteren muhasebe meslek personellerinin mali müşavirlik stajını yapanlar, staja giriş sınavına hazırlananlar ve SMMM belgesi olmayıp uzun süre muhasebe mesleğini bir şirkette veya meslek mensubu denetiminde icra eden kişiler olduğu düşünülmektedir.

4.9.1.7. Katılımcıların mesleki deneyim sürelerine göre dağılımına ilişkin veriler

Katılımcıların mesleki deneyim sürelerine göre dağılımına ilişkin veriler, Tablo 14’te gösterilmiştir.

Tablo 14. Katılımcıların Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Dağılımı

Mesleki Deneyim Süresi	Kişi Sayısı	İstatistikler %
3-13 yıl	143	44
14-24 yıl	148	45,5
25-35 yıl	32	9,9
36-46 yıl	2	0,6
Toplam	325	100

Tablo 14’teki mesleki deneyim sürelerine göre 143 (%44) kişi 3-13 yıl, 148 (%45,5) kişi 14-24 yıl, 32 (%9,9) kişi 25-35 yıl, 2 (%0,6) kişi 36-46 yıl mesleki deneyime sahiptir.

Ankete en yüksek katılım 148 kişi ile 14-24 yıllık mesleki deneyime sahip meslek mensupları ve 143 kişi ile 3-13 yıllık mesleki deneyime sahip meslek mensupları olmuştur. Çıkan sonuçlara göre meslek mensupları muhasebe mesleğini ortalama 25 yıl kadar sürdürdükleri sonucuna ulaşılabilir. 32 kişi ile çok sayılmayacak bir meslek grubu ise mesleği 35 yıla kadar sürdürebilmişlerdir. Çok azı da 36 yılın üzerinde mesleğe devam etmişlerdir. Tablodan hareketle bir meslek mensubunun 25 yıl sonra muhasebe mesleğini bir şekilde bıraktığı veya yanında çalışanlardan belge alanlara mükelleflerini devrederek pasif yürüttüğü çıkarımı yapılabilir.

Anket araştırmaları sırasında, yüz yüze gerçekleşen görüşmelerde de, uzun süre muhasebe mesleğini yürüten bazı meslek mensuplarının, mali mevzuatın sürekli değiştiği, elektronik uygulamalara uyum sağlamakta sıkıntıya düştükleri ve yenilikleri takip etmekte zorlandıkları gibi sebeplerden mesleğin yükünün ağırlaştığı şeklinde şikâyetler alınmıştır. Bu veriler dikkate alındığında muhasebede takip edilmesi gereken oldukça fazla konu, sektör ve mali mevzuat çeşitliliğinden ilerleyen dönemlerde muhasebe meslek mensuplarının belirli bir dalda uzmanlaşmaya gidecekleri düşünülmektedir. Örneğin; İmalat sektörü uzmanı muhasebe meslek mensubu, dış ticaret mevzuatı uzmanı muhasebe meslek mensubu, inşaat sektörü uzmanı muhasebe meslek mensubu, SGK mevzuatı uzmanı muhasebe meslek mensubu, vb. gibi.

4.9.1.8. Katılımcıların çalışan sayılarına göre dağılımına ilişkin veriler

Katılımcıların çalışan sayılarına göre dağılımına ilişkin veriler, Tablo 15’te gösterilmiştir.

Tablo 15. Katılımcıların Çalışan Sayılarına Göre Dağılımı

Çalışan Sayısı	Kişi Sayısı	İstatistikler %
1-3 kişi	135	41,5
4-7 kişi	141	43,4
8 ve üzeri	49	15,1
Toplam	325	100

Muhasebe bürolarında ve şirketlerdeki muhasebe birimlerinde tek bir meslek mensubu ile muhasebe işleri yürümediği için genellikle meslek mensubunun yanında çalışan muhasebe personeli olabilir. Birden fazla meslek mensubunun bir araya gelerek

muhasabe bürolarında masraf ve kâr-zarar ortaklığı şeklinde yapılanması mevcuttur. Tablo 15'e bakıldığında muhasebedeki iş yükünü paylaşmak amacıyla meslek mensuplarının birden fazla kişiyle çalıştığını görmekteyiz. Tablo 15'deki verilere göre meslek mensuplarından 135 (%41,5) tanesi 1-3 kişiyle, 141 (%43,4) tanesi 4-7 kişiyle, 49 (%15,1) tanesi 8 ve üzeri kişiyle ya birlikte çalışmaktadır ya da bu kadar sayıda kişiyi istihdam etmektedir. Verilere göre 4-7 kişiyle çalışan meslek mensubunun 141 (%43,4) rakamı ile en yüksek seviyede olduğu göze çarpmaktadır. Buradan ankete katılım gösterenlerin ortalamanın üzerinde bir mükellef sayısına sahip olduğu veya şirketlerde çalışıp ortalama muhasebe personeli istihdam etmesi gereken yapıdaki bir şirkette sorumluluk aldığı sonucuna varılabilir. Bunu, 1-3 kişiyle çalışan meslek mensubu sayısı olan 135 (%41,5) kişi takip etmektedir. Sonuçlara göre, muhasebe biriminin veya bürosunun tek başına yürütülmesi zor olan bir iş olduğunu söylemek mümkündür. 8 ve üzerinde kişiyle birlikte çalışan meslek mensubu sayısı 49 (%15,1) ile son sırada yer almıştır. 8 ve üzeri kişinin muhasebe biriminde/bürosunda çalışmasının açıklaması, oldukça çok iş yoğunluğu olan bir şirket veya ortalamanın üzerinde mükellef sayısına sahip bir muhasebe bürosu olabilir şeklindedir. Ankete katılan sadece 49 meslek mensubunun 8 ve üzeri kişiyle çalıştığı, çalışma ortamı nadir rastlanabilecek bir durumdur. Sonuç bu yüzden düşük çıkmış olabilir.

4.9.1.9. Katılımcıların mükellef sayılarına göre dağılımına ilişkin veriler

Katılımcıların mükellef sayılarına göre dağılımına ilişkin veriler, Tablo 16'da gösterilmiştir.

Tablo 16. Katılımcıların Mükellef Sayılarına Göre Dağılımı

Mükellef Sayısı	Kişi Sayısı	İstatistikler %
1-5 mükellef	108	33,2
16-35 mükellef	102	31,4
36-50 mükellef	52	16
51 ve üzeri mükellef	63	19,4
Toplam	325	100

Tablo 16'ya göre 1-5 aralığında mükellefi olan 108 (%33,2) meslek mensubu, 16-35 aralığında 102 (%31,4), 36-50 aralığında 52 (%16), 51 ve üzeri mükellefin defterini tutan meslek mensubu ise 63 (%19,4)'tür. 1-5 mükellefi olan 108 (%33,2) meslek mensubu ankete katılanların arasında ilk sırada yer almıştır. Ankete katılan meslek mensuplarının çoğunluğunu yeni büro açan meslek mensuplarının oluşturduğu veya şirketlerde çalışıp ta birden fazla grup şirketin muhasebesinden sorumlu olan meslek mensupları olduğu düşünülebilir. İkinci sırada 16-35 mükellef sayısına sahip 102 (%31,4) meslek mensubu olduğu görülmektedir. Bu sonuç, ankete katılan meslek mensuplarının ilk sıraya çok yakın, 16-35 aralığında mükellefi olanlardan oluştuğunu ve grup şirketlerde dahi 16 şirketin bir arada bulunma ihtimalinin neredeyse hiç olmadığı ihtimali göz önüne alındığında bu gruptakilerin şirketlerde çalışmayıp sadece muhasebe bürolarında faaliyet gösteren meslek mensuplarından oluştuğu bilgisini vermektedir. En çok mükellef sayısını ifade eden, 51 ve üzeri mükellefe sahip olan 63 (%19,4) meslek mensubunun son sırada yer almaması göz önüne alındığında, mükelleflerin meslek mensupları arasında orantısız dağıldığı, meslek mensuplarının mükellef sayılarının farklı etkenlerden etkilendiği düşünülebilir. Mesleğinin başında olan meslek mensuplarının mükellef sayılarının oldukça az olduğu ve mükellef sayılarındaki artışın azalan oranda bir artış gösterdiği buna karşın mükellef sayıları fazla olan meslek mensuplarının mükellef sayılarındaki artışlarının artan oranda bir seyir izlediği anlaşılmaktadır.

4.9.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeği Geçerlilik ve Güvenilirlik Sonuçları

Çalışmanın bu bölümünde algıların ölçek geçerlilikleri ve güvenilirlikleri beş faktörlü alt boyutlarla ile birlikte inceleneceğinden, bazı algılara yüklenen tanımlar ters kodda olduğundan algılara bu değerler verilerek yeniden tablolar halinde sunulmuştur. Bu veriler Tablo 17'de gösterilmiştir.

Tablo 17. Algıların Numaraları, Faktörel Yapıları ve Anlam Değerleri

Algı No.	Algı	Faktörler/Alt Boyutlar	Algıların Anlam İfadeleri
1	Dikkatsizlik önemli bir hata nedenidir.	Bireysel hata	Pozitif
2	Bilgisizlik önemli bir hata nedenidir.	Bireysel hata	Pozitif
3	Tecrübesizlik önemli bir hata nedenidir.	Bireysel hata	Pozitif
4	İş yoğunluğu önemli bir hata nedenidir.	Bireysel hata	Pozitif
5	Özen göstermemek önemli bir hata nedenidir.	Bireysel hata	Pozitif
6	Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hata riskini arttırmaktadır	Bireysel hata	Pozitif
7	Mükelleflerin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur.	Müşteri hatası	Negatif
8	Muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalar ile karşılaştığım olmuştur.	Bireysel hata	Negatif
9	İşlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılırken, işlemin ait olduğu hesaba değil de başka hesaba kaydedilmesi durumuyla karşılaştığım olmuştur.	Mesleki Özen	Negatif
10	İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptığım olmuştur.	Mesleki Özen	Negatif
11	İşletmelerde amortisman, yeniden değerlendirme, yatırım indirimi, istisna ve muafiyet gibi işlemlerin doğru hesaplanmasında sıkıntılar yaşanmaktadır.	Faktör yapısına uymadığı için ölçekten çıkarılmıştır	

Tablo 17. Algıların Numaraları, Faktörel Yapıları ve Anlam Değerleri (devam)

Algı No.	Algı	Faktörler/Alt Boyutlar	Algıların Anlam İfadeleri
12	Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladığım olmuştur.	Mesleki Özen	Negatif
13	Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığım olmuştur.	Müşteri hatası	Negatif
14	Meslek hayatım boyunca mali tablolarda, tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlemler yaptığım olmuştur.	Bireysel hata	Negatif
15	Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya daha kötü gösterilmesinin isteyen mükellefler olmuştur.	Müşteri hatası	Negatif
16	Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur.	Müşteri hatası	Negatif
17	Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir.	Mesleki Özen	Pozitif
18	Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmamı isteyen müşterilerim olmuştur.	Müşteri hatası	Negatif
19	Vergi kaçakçılığı genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapılmaktadır.	Faktör yapısına uymadığı için ölçekten çıkarılmıştır	
20	Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığım oldu.	Dürüstlük	Negatif

Tablo 17. Algıların Numaraları, Faktörel Yapıları ve Anlam Değerleri (devam)

Algı No.	Algı	Faktörler/Alt Boyutlar	Algıların Anlam İfadeleri
21	Bazı müşterilerimin az vergi ödeme taleplerini karşılamam istendiğinde iş kaybetme korkumdan dolayı etik davranmadığım oldu.	Dürüstlük	Negatif
22	Ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.	Dürüstlük	Negatif
23	Dostluk ve arkadaşlık ilişkilerimizden dolayı bazı mükelleflerimin kayıtlarını tutarken etik davranmıyorum.	Dürüstlük	Negatif
24	Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yaralı hizmetler sunmaktadır.	Dürüstlük	Pozitif
25	Mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmaması önemli bir etkindir.	Dürüstlük	Pozitif
26	Denetim sıklığı arttıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar.	Mesleki Özen	Pozitif
27	Meslek mensupları işletmelerin dönem sonu işlemlerinin mali mevzuata göre yapılıp yapılmadığını denetleyerek vergi kaybının önlenmesini sağlar.	Mesleki Özen	Pozitif
28	Yasaları ve kamu çıkarlarını, müşteri çıkarından üstün tutmak en önemli görevimdir.	Mesleki Özen	Pozitif
29	Ülkemizdeki vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkilidir.	Dürüstlük	Pozitif
30	Meslek mensupları işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü vardır.	Mesleki Özen	Pozitif

Tablo 17. Algıların Numaraları, Faktörel Yapıları ve Anlam Değerleri (devam)

Algı No.	Algı	Faktörler/Alt Boyutlar	Algıların Anlam İfadeleri
31	Meslek mensupları yapmış oldukları finansal denetimler neticesinde işletmelerin daha şeffaf mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	Mesleki Özen	Pozitif
32	Meslek mensuplar işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar	Mesleki Özen	Pozitif
33	Meslek mensupları işletmenin iç denetim sürecini değerlendirerek finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	Mesleki Özen	Pozitif
34	Meslek mensupları kamunun vergi denetim unsurlarındandır.	Mesleki Özen	Pozitif
35	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarından yardım beklemektedir.	Denetim	Pozitif
36	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi, muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir.	Mesleki Özen	Negatif
37	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	Denetim	Pozitif
38	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	Denetim	Pozitif

Tablo 17’de 38 maddelik algı ve bunların faktörel yapıları ile anlam değerleri görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının hata ve hile algıları ölçeği için 38

maddeden oluşan algı havuzu oluşturulmuş ve ölçekte yer alan 11. ve 19. maddeler ölçek yapısına uymadığı için ölçekten çıkartılmıştır.

Tablo 17'ye göre oluşturulan ölçek yapısı aşağıdaki gibi alt boyutlara ayrıştırılmış ve algılar bu boyutlar dahilinde anlamlandırılmıştır.

1, 2, 3, 4, 5, 6, 8 ve 14 numaralı maddeler bireysel hata boyutunda değerlendirilmiştir. Bireysel hata faktörü: Meslek mensubunun kendi işlem ve eylemlerinden kaynaklı muhasebe hatalarını veya duruma göre hileye başvurmalarını ifade etmektedir.

7, 13, 15, 16 ve 18 numaralı maddeler müşteri hatası boyutunda değerlendirilmiştir. Müşteri hatası faktörü: Müşterinin/mükellefin meslek mensuplarından istekleri doğrultusunda hareket etmelerini istemeleri ve meslek mensuplarını hatalı/hileli işlem yapmaya zorlamaları sonucu oluşan işlem ve eylemlerdir.

35, 37 ve 38 numaralı maddeler denetim boyutunda değerlendirilmiştir. Denetim faktörü: Kamu otoritesinin vergisel kayıp ve kaçakları incelemede yetersiz kalması, mali mevzuattaki açıkların hileli işlem yapmaya elverişli ortam hazırlaması gibi hileli işlem ve eylem yapmayı kolaylaştıran sistemsal açıklardır.

9, 10, 12, 17, 26, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 34 ve 36 numaralı maddeler mesleki özen boyutunda değerlendirilmiştir. Mesleki özen faktörü: Meslek mensubunun sorumluluklarını yerine getirirken, “Genel Mesleki Standartlar” başlığı altında belirtilen “Mesleki Özen ve Titizlik” ilkesine aykırı hareket ederek gerekli ehemmiyeti ve özeni göstermemesi sonucu meydana gelen hata ve hileleri ifade etmektedir.

20, 21, 22, 23, 24, 25 ve 29 numaralı maddeler dürüstlük boyutunda değerlendirilmiştir. Dürüstlük faktörü: Hem meslek mensubunun hem de müşterinin iş ilişkilerinde dürüst davranmamalarından kaynaklı, kamuyu vergi kaybına uğratmaları, ulusal sermaye ve emeği ziyan etmeleri ve işletmeyi zarara uğratmaları gibi negatif ekonomik sonuçlar doğurabilecek işlem ve eylemler bütünüdür.

Ölçek skorları soruların ortalaması olarak elde edilmiştir.

Ölçekte 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 20, 21, 22, 23, 36 numaralı maddeler ters (negatif) kodlanmıştır. Negatif kodlanma şu anlama gelmektedir: Örneğin; 8. Maddedeki muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalar ile karşılaştığım olmuştur algının beklenen cevabı katılıyorum veya kesinlikle katılıyorum olmalıdır. Çünkü muhasebe

mesleğinde rakamsal hata yapmamanın neredeyse imkansız olduğu, bilinen bir gerçektir. Türkçe’de yapıcı olumsuz anlamca olumlu cümleler buna örnek gösterilebilir.

4.9.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeği Tanıtıcı İstatistikleri

Bu bilgiler ışığında muhasebe meslek mensuplarının hata ve hile algıları ile ilgili geçerlilik ve güvenilirlik sonuçlarına Tablo 18’de yer verilmiştir.

11 ve 19 numaralı algılar faktör yapısına uymadığı için çıkarılarak oluşturulan Tablo 18’deki faktör analizi sonuçlarına göre, kalan diğer 36 maddelik ölçek maddelerinin beş boyutta kümelendiği görülmektedir. Tablo 18’de görüldüğü üzere, 36 madde ile bireysel hata, müşteri hatası, denetim, mesleki özen ve dürüstlük alt ölçeklerinden oluşan bu beş faktörlü yapı toplam varyansın %53,14’ünü açıklamaktadır. Ölçeğin tamamının ve boyutlarının güvenilirlikleri de yüksek düzeydedir.

Cronbach Alpha katsayısı ölçek geçerliliğini belirtmektedir. Bu katsayının 0,70 üzeri olması ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir. Yapılan açıklayıcı faktör analizi sonucunda ölçeğin geçerli ve güvenilir bir ölçüm aracı olduğu bulunmuştur.

Tablo 18. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeği Geçerlilik ve Güvenilirlik Sonuçları

Faktör	Madde numarası	Faktör Yükleri					Açıklanan Varyans %	Cronbach Alpha
		1	2	3	4	5		
Bireysel hata	1	0,650					3,40	0,774
	2	0,591						
	3	0,633						
	4	0,608						
	5	0,620						
	6	0,654						
	8*	0,597						
	14*	0,616						
Müşteri hatası	7*		0,544				8,29	0,755
	13*		0,502					
	15*		0,680					
	16*		0,725					
	18*		0,755					
Denetim	35			0,730			8,46	0,881
	37			0,882				
	38			0,804				
Mesleki Özen	9*				0,637		16,13	0,887
	10*				0,681			
	12*				0,659			
	17				0,631			
	26				0,467			
	27				0,707			
	28				0,701			
	30				0,586			
	31				0,722			
	32				0,756			
	33				0,781			
	34				0,700			
	36*				0,481			
Dürüstlük	20*					0,453	10,86	0,807
	21*					0,669		
	22*					0,526		
	23*					0,661		
	24					0,670		
	25					0,718		
	29					0,666		
Ölçek							53,14	0,783
KMO = 0,823 Df = 630 App. Chi Square = 5673,212 p = 0,000								

Ölçeğe ilişkin alt boyut ortalamalarına ve diğer verilere Tablo 19’da yer verilmiştir.

Tablo 19. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeği Tanıtıcı İstatistikleri

	İstatistikler	Bireysel hata	Müşteri hatası	Denetim	Mesleki Özen	Dürüstlük
Bireysel hata						
Ort±SS	3,73±0,62					
M (min-max)	3,75 (1-5)					
Müşteri hatası						
Ort±SS	3,56±0,73	rho=-0,006 p=0,910				
M (min-max)	3,6 (1-5)					
Denetim						
Ort±SS	2,54±1,15	rho=-0,001 p=0,990	rho=-0,078 p=0,161			
M (min-max)	2,33 (1-5)					
Mesleki Özen						
Ort±SS	3,43±0,59	rho=0,125 p=0,0250	rho=0,065 p=0,245	rho=0,152 p=0,006		
M (min-max)	3,38 (1-5)					
Dürüstlük						
Ort±SS	3,40±0,75	rho=0,178 p=0,001	rho=-0,036 p=0,516	rho=-0,218 p<0,001	rho=0,177 p=0,001	
M (min-max)	3,43 (1-5)					
Toplam						
Ort±SS	3,33±0,34	rho=0,435 p<0,001	rho=0,344 p<0,001	rho=0,529 p<0,001	rho=0,485 p<0,001	rho=0,329 p<0,001
M (min-max)	3,31 (1,85-5)					

rho: Pearson Korelasyon Katsayısı; Özet istatistikler ortalama ± standard sapma değer olarak verilmiştir. Koyu olarak belirlenen bölümler istatistiksel olarak anlamlıdır (p<0,05).

Tablo 19 incelendiğinde, bireysel hata alt boyut ortalaması 3,73±0,62 puan, müşteri hatası alt boyut ortalaması 3,56±0,73 puan, denetim alt boyut ortalaması 2,54±1,15 puan, mesleki özen alt boyut ortalaması 3,43±0,59 puan, dürüstlük alt boyut ortalaması 3,40±0,75 puan olarak bulunmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının hata ve hile algısı ölçeği toplam skor ortalaması ise 3,33±0,34 puan olarak bulunmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarının hata ve hile algısı ölçeği ile bireysel hata, müşteri hatası, denetim, mesleki özen ve dürüstlük alt boyutları arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı ilişki vardır.

4.9.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algı Düzeylerinin Dağılım Sonuçlarına İlişkin Ortalamalar

Muhasebe meslek mensuplarının hata ve hile algı düzeyleri ile dağılım ortalamalarına ilişkin verilere Tablo 20’de yer verilmiştir.

Tablo 20. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Düzeylerinin Dağılım Sonuçları

	Düşük	Orta	Yüksek
Bireysel hata	12 (3,7)	61 (18,8)	252 (77,5)
Müşteri hatası	26 (8)	130 (40)	169 (52)
Denetim	178 (54,8)	76 (23,4)	71 (21,8)
Mesleki Özen	17 (5,2)	155 (47,7)	153 (47,1)
Dürüstlük	31 (9,5)	93 (28,6)	201 (61,8)
Toplam	3 (0,9)	199 (61,2)	123 (37,8)

Özet istatistikler *Sayı (Yüzdelik)* değer olarak verilmiştir.

Tablo 20 incelendiğinde ölçek ortalama puanları değerlendirilirken aritmetik ortalamaların esas alındığı görülmektedir. Ortalamaların değerlendirilmesinde ise 2,60 altındaki değerler düşük, 2,60 ile 3,40 aralığındaki değerler orta ve 3,40 üzerinde değerler yüksek seviyeyi göstermektedir.

Meslek mensuplarından 12 (%3,7) tanesi düşük, 61 (%18,8) tanesi orta ve 252 (%77,5) tanesi yüksek seviyede bireysel hata yapmıştır. Müşteri hatası yüksek olan 169 (%52) kişi, orta olan 130 (%40) kişi ve düşük olan 26 (%8) kişi bulunmaktadır. Katılımcılardan 26 (%8) kişi düşük, 76 (%23,4) kişi orta ve 71 (%21,8) kişi yüksek denetim olduğunu belirtmiştir. Meslek mensuplarının 17 (%5,2) tanesi düşük, 155 (%47,7) tanesi orta ve 153 (%47,1) tanesi yüksek seviyede mesleki özen faktörüne katılmıştır. Katılımcıların 31 (%9,5) tanesi düşük, 93 (%28,6) tanesi orta ve 201 (%61,8) tanesi yüksek seviyede dürüstlüğü önemli olduğunu belirtmişlerdir.

4.9.5. Bireysel Hata Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

Bireysel hata alt boyutunun demografik özelliklere göre karşılaştırılmasına ilişkin bilgiler Tablo 21’de verilmiştir.

Tablo 21. Bireysel Hata Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

	Bireysel hata Ort±SS	Test p
Cinsiyet		
Erkek	3,73±0,65	t=0,016 p=0,987
Kadın	3,73±0,50	
Medeni Durum		
Evli	3,68±0,61	t=-0,707 p=0,480
Bekâr	3,74±0,62	
Yaş		
21-30	3,61±0,53	F=1,072 p=0,361
31-40	3,77±0,63	
41-50	3,73±0,62	
51 ve Üzeri	3,76±0,81	
Eğitim Düzeyi		
Lisans	3,72±0,60	F=0,691 p=0,558
Lisansüstü	3,73±0,76	
Yüksekokul	4,00±0,36	
Diğer	3,95±0,86	
Meslek Ünvanı		
Muhasebe Meslek Personeli	3,85±0,66	F=0,355 p=0,702
Serbest Muhasebeci/Mali Müşavir	3,72±0,62	
Yeminli Mali Müşavir	3,88±0,18	
Mesleki Deneyim		
3-13 Yıl	3,66±0,63	F=2,127 p=0,097
14-24 Yıl	3,81±0,52	
25-35 Yıl	3,71±0,75	
36-46 Yıl	3,06±2,74	
Çalışan Sayısı		
1-3 Kişi	3,70±0,62	F=1,286 p=0,278
4-7 Kişi	3,71±0,64	
8 Kişi ve Üzeri	3,86±0,55	
Mükellef Sayısı		
1-15	3,75±0,67	F=1,148 p=0,330
16-35	3,64±0,61	
36-50	3,77±0,45	
51 ve Üzeri	3,81±0,66	

Bağımsız örneklem t test (t); ANOVA (f); Özet istatistikler ortalama ± standart sapma ve değer olarak verilmiştir.

Tablo 21'e göre bireysel hata puan ortalamaları cinsiyet, medeni durum, yaş, eğitim düzeyi, meslek ünvanı, mesleki deneyim ve çalışan sayısına göre istatistiksel olarak anlamlı farklılık göstermemiştir ($p>0,05$). Demografik özelliklerin tüm gruplarında bireysel hata puan ortalamaları benzer çıkmıştır.

4.9.6. Müşteri Hatası Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

Müşteri hatası alt boyutunun demografik özelliklere göre karşılaştırmasına Tablo 22'de yer verilmiştir.

Tablo 22'ye göre müşteri hatası puan ortalamaları kadınlarda, erkeklerden istatistiksel olarak yüksek çıkmıştır ($t=2,396$ $p=0,017$). Müşteri hatası puan ortalamaları yüksekokul okuyanlarda, diğer eğitim düzeyine sahip kişilere göre istatistiksel olarak yüksek gerçekleşmiştir ($F=4,383$ $p=0,005$). 51 ve üzeri mükellefi olan meslek mensuplarının müşteri hatası puan ortalamaları, 50'den az mükellefi olan meslek mensuplarından istatistiksel olarak yüksek çıkmıştır ($F=2,856$ $p=0,037$).

Tablo 22. Müşteri Hatası Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

	Müşteri hatası Ort±SS	Test p
Cinsiyet		
Erkek	3,61±0,75	t=2,396 p=0,017
Kadın	3,37±0,59	
Medeni Durum		
Evli	3,57±0,68	t=0,110 p=0,912
Bekâr	3,56±0,74	
Yaş		
21-30	3,61±0,72	F=1,836 p=0,141
31-40	3,63±0,73	
41-50	3,42±0,77	
51 ve Üzeri	3,47±0,50	
Eğitim Düzeyi		
Lisans	3,53±0,68 b	F=4,383 p=0,005
Lisansüstü	3,64±0,95 b	
Yüksekokul	4,68±0,41 a	
Diğer	3,43±0,98 b	
Meslek Ünvanı		
Muhasebe Meslek Personeli	3,85±0,70	F=1,844 p=0,160
Serbest Muhasebeci/Mali Müşavir	3,55±0,73	
Yeminli Mali Müşavir	3,00±0,85	
Mesleki Deneyim		
3-13 Yıl	3,66±0,69	F=2,461 p=0,063
14-24 Yıl	3,50±0,74	
25-35 Yıl	3,36±0,81	
36-46 Yıl	4,10±0,42	
Çalışan Sayısı		
1-3 Kişi	3,61±0,75	F=0,612 p=0,543
4-7 Kişi	3,51±0,72	
8 Kişi ve Üzeri	3,57±0,72	
Mükellef Sayısı		
1-15	3,62±0,72 a	F=2,856 p=0,037
16-35	3,62±0,69 a	
36-50	3,61±0,50 a	
51 ve Üzeri	3,32±0,92 b	

Bağımsız örneklem t test (t); ANOVA (f); Özet istatistikler ortalama ± standart sapma ve değer olarak verilmiştir.
a<b: Aynı satırdaki farklı harf veya harf kombinasyonları istatistiksel açıdan anlamlı farklılığı ifade eder (p<0,05).
Koyu olarak belirlenen bölümler istatistiksel olarak anlamlıdır (p<0,05).

4.9.7. Denetim Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

Denetim alt boyutunun demografik özelliklere göre karşılaştırmasına ilişkin veriler Tablo 23'te gösterilmiştir.

Tablo 23. Denetim Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

	Denetim Ort±SS	Test p
Cinsiyet		
Erkek	2,55±1,19	t=0,364 p=0,716
Kadın	2,49±0,99	
Medeni Durum		
Evli	2,72±1,36	t=1,383 p=0,168
Bekâr	2,49±1,09	
Yaş		
21-30	2,73±1,21	F=2,006 p=0,113
31-40	2,43±1,13	
41-50	2,49±1,08	
51 ve Üzeri	2,98±1,33	
Eğitim Düzeyi		
Lisans	2,44±1,10 b	F=6,860 p<0,001
Lisansüstü	2,86±1,20 b	
Yüksekokul	3,73±1,09 a	
Diğer	3,79±1,37 a	
Meslek Ünvanı		
Muhasebe Meslek Personeli	3,36±1,10 a	F=4,077 p=0,018
Serbest Muhasebeci/Mali Müşavir	2,50±1,14 b	
Yeminli Mali Müşavir	2,50±0,71 b	
Mesleki Deneyim		
3-13 Yıl	2,61±1,22	F=2,431 p=0,065
14-24 Yıl	2,45±1,06	
25-35 Yıl	2,48±1,13	
36-46 Yıl	4,50±0,71	
Çalışan Sayısı		
1-3 Kişi	2,56±1,18 a	F=4,533 p=0,011
4-7 Kişi	2,67±1,18 a	
8 Kişi ve Üzeri	2,10±0,85 b	
Mükellef Sayısı		
1-15	2,53±1,24 a	F=5,387 p=0,001
16-35	2,44±1,15 a	
36-50	2,18±0,83 b	
51 ve Üzeri	2,99±1,09 b	

Bağımsız örneklem t test (t); ANOVA (f); Özet istatistikler ortalama ± standart sapma ve değer olarak verilmiştir. a<b: Aynı satırdaki farklı harf veya harf kombinasyonları istatistiksel açıdan anlamlı farklılığı ifade eder (p<0,05). Koyu olarak belirlenen bölümler istatistiksel olarak anlamlıdır (p<0,05).

Tablo 23'e göre denetim puan ortalamaları lisans ve lisansüstü okuyanlarda diğer eğitim düzeyine sahip kişilere kıyasla istatistiksel olarak düşük gerçekleşmiştir ($F=6,860$ $p<0,001$). Muhasebe meslek personelinin denetim puan ortalamaları SMMM'ler ve YMM'lerden istatistiksel olarak düşük çıkmıştır ($F=4,077$ $p=0,018$). 8 kişi ve üzeri çalışanı olanların denetim puan ortalamaları, 8 kişiden az çalışanı olan meslek mensuplarından istatistiksel olarak yüksek olmuştur ($F=4,533$ $p=0,011$). 35 ve üzeri mükellefi olan meslek mensuplarının denetim puan ortalamaları, 35'ten az mükellefi olan meslek mensuplarından istatistiksel olarak yüksek gerçekleşmiştir ($F=5,387$ $p=0,001$).

4.9.8. Mesleki Özen Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

Mesleki özen alt boyutunun demografik özelliklere göre karşılaştırmasına ilişki analiz sonuçlarına Tablo 24'de yer verilmiştir.

Tablo 24'e göre mesleki özen puan ortalamaları yüksekokul okuyanlarda diğer eğitim düzeyine sahip kişilerden istatistiksel olarak yüksek gerçekleşmiştir ($F=8,202$ $p<0,001$). Yüksekokul mezunlarında sonucun mesleki özen boyutunda yüksek çıkması, bu kategorideki meslek mensubu sayısının beş tane olması ile açıklanabilir 51 ve üzeri mükellefi olanların mesleki özen puan ortalamaları 50'den az mükellefi olan kişilerden istatistiksel olarak yüksek çıkmıştır ($F=2,856$ $p=0,037$). Muhasebe meslek personelinin mesleki özen puan ortalamaları yeminli mali müşavirlerden istatistiksel olarak yüksek çıkmıştır ($F=4,077$ $p=0,018$). Bu değer in yüksek çıkması ankete katılan YMM sayısının az olması ile açıklanabilir.

Tablo 24. Mesleki Özen Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

	Mesleki Özen Ort±SS	Test p
Cinsiyet		
Erkek	3,44±0,60	t=0,669 p=0,504
Kadın	3,39±0,55	
Medeni Durum		
Evli	3,38±0,71	t=-0,766 p=0,444
Bekâr	3,44±0,56	
Yaş		
21-30	3,35±0,65	F=0,604 p=0,613
31-40	3,44±0,57	
41-50	3,47±0,55	
51 ve Üzeri	3,46±0,75	
Eğitim Düzeyi		
Lisans	3,39±0,55 b	F=8,202 p<0,001
Lisansüstü	3,53±0,65 b	
Yüksekokul	4,63±0,50 a	
Diğer	3,56±1,04 b	
Meslek Ünvanı		
Muhasebe Meslek Personeli	3,95±0,64 a	F=6,921 p=0,001
Serbest Muhasebeci/Mali Müşavir	3,41±0,58 ab	
Yeminli Mali Müşavir	3,00±0,33 b	
Mesleki Deneyim		
3-13 Yıl	3,40±0,63	F=2,106 p=0,099
14-24 Yıl	3,40±0,55	
25-35 Yıl	3,64±0,55	
36-46 Yıl	3,96±0,71	
Çalışan Sayısı		
1-3 Kişi	3,48±0,65	F=0,698 p=0,498
4-7 Kişi	3,39±0,59	
8 Kişi ve Üzeri	3,41±0,39	
Mükellef Sayısı		
1-15	3,46±0,68	F=2,445 p=0,064
16-35	3,33±0,58	
36-50	3,41±0,41	
51 ve Üzeri	3,57±0,54	

Bağımsız örneklem t test (t); ANOVA (f); Özet istatistikler ortalama ± standart sapma ve değer olarak verilmiştir. a>b: Aynı satırdaki farklı harf veya harf kombinasyonları istatistiksel açıdan anlamlı farklılığı ifade eder (p<0,05). Koyu olarak belirlenen bölümler istatistiksel olarak anlamlıdır (p<0,05).

4.9.9. Dürüstlük Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

Dürüstlük alt boyutunun demografik özelliklere göre karşılaştırmasına ilişkin veriler Tablo 25’te gösterilmiştir.

Tablo 25. Dürüstlük Alt Boyutunun Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

	Dürüstlük Ort±SS	Test p
Cinsiyet		
Erkek	3,44±0,78	t=1,758 p=0,080
Kadın	3,25±0,59	
Medeni Durum		
Evli	3,23±0,88	t=-2,010 p=0,045
Bekâr	3,44±0,71	
Yaş		
21-30	3,21±0,86 b	F=3,251 p=0,022
31-40	3,40±0,77 a	
41-50	3,57±0,55 a	
51 ve Üzeri	3,24±0,81 ab	
Eğitim Düzeyi		
Lisans	3,41±0,69	F=0,877 p=0,453
Lisansüstü	3,40±0,90	
Yüksekokul	2,91±2,01	
Diğer	3,23±0,66	
Meslek Ünvanı		
Muhasebe Meslek Personeli	3,32±0,97	F=0,109 p=0,897
Serbest Muhasebeci/Mali Müşavir	3,41±0,74	
Yeminli Mali Müşavir	3,29±0,20	
Mesleki Deneyim		
3-13 Yıl	3,33±0,78 b	F=4,908 p=0,002
14-24 Yıl	3,41±0,70 b	
25-35 Yıl	3,75±0,61 a	
36-46 Yıl	2,14±1,62 c	
Çalışan Sayısı		
1-3 Kişi	3,34±0,79 b	F=4,563 p=0,011
4-7 Kişi	3,36±0,73 ab	
8 Kişi ve Üzeri	3,69±0,58 a	
Mükellef Sayısı		
1-15	3,40±0,80	F=1,111 p=0,345
16-35	3,39±0,72	
36-50	3,55±0,38	
51 ve Üzeri	3,30±0,90	

Bağımsız örneklem t test (t); ANOVA (f); Özet istatistikler ortalama ± standart sapma ve değer olarak verilmiştir. a>b>c: Aynı satırdaki farklı harf veya harf kombinasyonları istatistiksel açıdan anlamlı farklılığı ifade eder (p<0,05). Koyu olarak belirlenen bölümler istatistiksel olarak anlamlıdır (p<0,05).

Tablo 25'e bakıldığında bekârların dürüstlük puan ortalamalarının evlilerden istatistiksel olarak yüksek çıktığı görülmektedir (t=-2,010 p=0,045). 30 yaş altı katılımcıların dürüstlük puan ortalamaları 30 yaş üzeri olanlardan istatistiksel olarak düşük çıkmıştır (F=3,251 p=0,022). Mesleki deneyimi 25 ile 35 yıl arasında olanların dürüstlük puan ortalamaları, mesleki deneyimi 24 yıl altı olanlardan daha yüksek iken 36 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olanların puan ortalaması 36 yıldan az olanlardan daha düşük

gerçekleşmiştir ($F=4,908$ $p=0,002$). 8 ve üzeri çalışanı olanların dürüstlük puan ortalamaları, 3'ten az çalışanı olan kişilerden istatistiksel olarak yüksek çıkmıştır ($F=4,563$ $p=0,011$).

4.9.10. Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeğinin Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

Muhasebe meslek mensuplarının hata ve hile algısı ölçeğinin demografik özelliklere göre karşılaştırması ile ilgili veriler Tablo 26'da gösterilmiştir.

Tablo 26'ya göre muhasebe meslek mensuplarının hata ve hile algısı ölçeği toplam puan ortalamaları, kadın meslek mensuplarında, erkeklerden istatistiksel olarak düşük gerçekleşmiştir ($t=2,300$ $p=0,022$). Toplam puan ortalamaları yüksekokul okuyanlarda diğer eğitim düzeyine sahip kişilerden istatistiksel olarak yüksek çıkmıştır ($F=10,478$ $p<0,001$). Muhasebe meslek personelinin toplam puan ortalamaları yeminli mali müşavirlerden istatistiksel olarak yüksek gerçekleşmiştir. ($F=8,417$ $p<0,001$).

Tablo 26. Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı Ölçeğinin Demografik Özelliklere Göre Karşılaştırması

	Toplam Ort±SS	Test p
Cinsiyet		
Erkek	3,35±0,34	t=2,300 p=0,022
Kadın	3,24±0,32	
Medeni Durum		
Evli	3,31±0,36	t=-0,423 p=0,673
Bekâr	3,34±0,33	
Yaş		
21-30	3,30±0,37	F=0,303 p=0,823
31-40	3,34±0,33	
41-50	3,34±0,32	
51 ve Üzeri	3,38±0,37	
Eğitim Düzeyi		
Lisans	3,30±0,30 b	F=10,478 p<0,001
Lisansüstü	3,43±0,46 b	
Yüksekokul	3,99±0,39 a	
Diğer	3,59±0,35 b	
Meslek Ünvanı		
Muhasebe Meslek Personeli	3,67±0,52 a	F=8,417 p<0,001
Serbest Muhasebeci/Mali Müşavir	3,32±0,32 ab	
Yeminli Mali Müşavir	3,13±0,25 b	
Meslek Deneyim		
3-13 Yıl	3,33±0,39	F=0,690 p=0,559
14-24 Yıl	3,32±0,28	
25-35 Yıl	3,39±0,35	
36-46 Yıl	3,55±0,50	
Çalışan Sayısı		
1-3 Kişi	3,34±0,38	F=0,028 p=0,973
4-7 Kişi	3,33±0,32	
8 Kişi ve Üzeri	3,33±0,24	
Mükellef Sayısı		
1-15	3,35±0,42	F=1,756 p=0,155
16-35	3,28±0,28	
36-50	3,30±0,24	
51 ve Üzeri	3,40±0,32	

Bağımsız örneklem t test (t); ANOVA (f); Özet istatistikler ortalama ± standart sapma ve değer olarak verilmiştir. a>b: Aynı satırdaki farklı harf veya harf kombinasyonları istatistiksel açıdan anlamlı farklılığı ifade eder (p<0,05). Koyu olarak belirlenen bölümler istatistiksel olarak anlamlıdır (p<0,05).

4.10. Araştırma Verilerinin Değerlendirilmesi

Veriler IBM SPSS Statistics Standard Concurrent User V 26 (IBM Corp., Armonk, New York, ABD) istatistik paket programında analiz edildi. Tanımlayıcı istatistikler birim sayısı (n), yüzde (%), ortalama $\pm$ standart sapma (Ort $\pm$ SS), medyan (M) ve minimum (min), maksimum (max) değerleri şeklinde verildi. Sayısal değişkenlere ait verilerin normal dağılımını Shapiro Wilk normallik testi ile değerlendirildi. İki kategorili değişkenler için ölçek puanlarının karşılaştırmaları bağımsız örneklem testi, ikiden fazla kategorili değişkenler için ölçek puanlarının karşılaştırmaları ANOVA testi ile yapıldı. Çoklu karşılaştırma testleri için Bonferroni testi kullanıldı. Sayısal değişkenler arasındaki ilişkiler Pearson korelasyon katsayısı ile değerlendirilmiştir.

Ölçeğin geğerliliği için doğrulayıcı faktör analizi uygulandı. Güvenilirlik için cronbach alpha katsayısı incelendi. Sonuç olarak $p<0,05$ değeri istatistiksel olarak önemli kabul edildi.

5. SONUÇ

Muhasebe bir bilim dalı, uygulayıcıları açısından bilgi, tecrübe ve özen gerektiren bir işletme dili, aynı zamanda dinamik bir meslektir. Muhasebe mesleğini icra eden ve yasada “meslek mensupları” olarak tanımlanan profesyonel muhasebeciler, yaptıkları işler dolayısıyla işletme üzerinde hak sahibi olan kişi ve kuruluşlara ve nihayetinde devlete karşı sorumludurlar. Bu nedenle meslek mensupları öncelikle hukuki kurallara ve devamında mesleki etik ve ahlaki kurallara uygun bir şekilde, kendi vicdani seslerine kulak vererek muhasebe mesleğini icra etmeleri gerekmektedir. Muhasebe mesleğinin karmaşıklığı, finansal verilerin muhasebede işlenip bilgi-finansal tablo olarak üretildiği süreçler de gözönüne alındığında muhasebede hata ve hile olaylarının yaşanabileceği beklenmektedir. Muhasebede yaşanabilecek hata ve hile unsurlarını bertaraf edecek kişiler ise yine işletme yönetimi ile birlikte, meslek mensupları olacaktır. Bu noktada meslek mensuplarına düşen mesleğin gerektirdiği bilgi ve tecrübeyi kazanmak bu edinimlerini de mesleki sorumluluğa yakışır bir şekilde uygulamaktır.

Hata ve hile kavramları ortaya çıkan yanlışlığın arkasındaki niyeti gösteren önemli noktalardır. Hata bir olayın veya durumun ortaya çıkmasında kasıtlı olmayan, dikkatsizlik, bilgisizlik, ihmal ve tecrübesizlik gibi unsurlarının sonucudur. Hile ise arkasında kötü niyet barındıran birilerini aldatmaya ve yanıltmaya yönelik, çoğu zaman da eylemi gerçekleştiren için menfaat içeren kasıtlı bir davranış biçimidir. Muhasebe hata ve hilelerinin en yoğun yaşandığı alanlar ise işletmelerde muhasebe birimleridir.

Araştırmada meslek mensuplarına göre muhasebe hatalarının çoğu mesleğin içerisindeki çalışanlar tarafından yapılan bireysel hatalar olup, mesleki özen ilkesine uyulmamasından kaynaklanmaktadır. Muhasebe biriminin dışındaki kişiler tarafından yapılan hataların payı ise daha azdır. Hilenin ise dürüstlük ilkesine uyulmamasından ve denetim yetersizliğinden kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır. Hata ve hilelere sebep olan en önemli faktörlerin genel anlamda mesleki özen ve dürüstlük ilkesine aykırı davranışlar olduğu görülmüştür.

Dikkatsizlik, bilgisizlik, tecrübesizlik ve muhasebe birimine bilgi/belge akışının düzenli olmaması önemli hata nedenleri olsa da mevzuattaki sürekli değişiklikler ve iş yoğunluğunun meslek mensuplarının hata yapma düzeylerini artırmıştır. Meslek mensuplarının çoğu, dönem dönem kendi yaptıkları işlemlerde hatalı kayıtlarla karşılaştıklarını görmüşlerdir. Muhasebeleştirme hatalarında işlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılırken işlemin yanlışlıkla farklı bir hesaba kaydedilmesi şeklinde yapılabilen basit ancak sonuçları büyük hatalar yapıldığı görülmüştür. Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması, amortisman, istisna, muafiyet yeniden değerlendirme gibi işlemlerin hesaplanmasında sıkça hatalar yapıldığı görülmüştür. Mizanın bilançoya çevrilmesi esnasında hesap sonuçlarının yanlış aktarılması sonucu bilançoda düzensizliğe yol açacak hatalar ile mali tabloların gerçekliğini ekilemeyecek şekilde sayısal hata ve işlemler meslek mensuplarının yarından fazlasının yaptığı hatalardır.

Hile, verginin yüksek çıkmasından dolayı mükellefler tarafından talep edildiğinden ve meslek mensubunun da iş kaybetme korkusu yaşadığı için, vergi kaçakçılığının defter kayıtları üzerinden yapılmasının denetim elemanlarınca farkedilmesinin nispeten zor

olduğu için, meslek mensubu ile mükellefin dostluk ve arkadaşlık ilişkisinin mesleğe yansması gibi sebeplerden dolayı yapılabilir. Meslek mensuplarının hileye başvurma sebepleri, genellikle hile yapılması isteğinin mükellef tarafından talep edilmesinden kaynaklanmaktadır. Mükelleflerin meslek mensuplarını hileye yöneltme sebepleri ise daha az vergi ödemek, kredi kuruluşlarından daha kolay kredi alabilmek için mali tablolarda gerçek dışı oynama yapılmasını isteme, ekonomik sıkıntı ve ödeme sorunları yaşadıkları için meslek mensubunu muvazaalı bir şekilde hileye yöneltmesi, vergi kanunlarındaki boşluktan yararlanmayı arzulamaları gibi sebepler en önemlileri olmuştur.

Araştırma sonucunda muhasebede yaşanan hata ve hilelerin tespit edilmesi, önlenmesi, muhasebeye bilgi/belge akışı sağlayan üçüncü tarafların hata ve hilelere karşı alması gereken önlemler şöyle sıralanabilir:

- Mükelleflerin kredi kuruluşlarından kredi alabilmek ve üçüncü taraflara karşı işletmeyi daha güçlü gösterebilmek için meslek mensuplarından bilanço makyaajlamasını istemeleri meslek mensuplarını zor durumda bırakmaktadır, bu durumu öneleyebilmek için caydırıcı cezalar yürürlüğe konulmalı, üçüncü bir tarafın denetçi göreviyle mali verileri denetlemesi yoluna gidilmelidir.
- Yeterli muhasebe ve vergi mevzuatı bilgisi olmayan mükellefler ve taraflara muhasebe ve vergi alanlarında dönem dönem eğitim yükümlülüğü getirilerek vergi kaybının kişinin kendi kaybı olduğu bilinci uyandırılmalıdır.
- Meslek mensupları, kamu idaresine destek olarak vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele etmektedirler, ancak müşteri-meslek mensubu ilişkisi müşteri kaybı korkusuna yol açtığından meslek mensuplarına müşterilerinden olan alacaklarının tahsilatını güvence altına alma noktasında güvenilir adımlar atılmalı, meslek mensubunun müşterisine olan parasal bağımlılığı azaltılarak gerekirse tıpkı yapı denetim şirketlerinde olduğu gibi meslek mensubun müşterisinden olan alacağının devlet garantisine bağlanması yoluna gidilmelidir.
- Meslek mensupları bir yönleriyle kamunun vergi denetim elemanı olma özelliği taşıdıkları için sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesinin önünde engel olarak devleti kayıp ve kaçaklara karşı korumaktadırlar. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ile karşılaştıkları durumları ihbar etmesi durumunda müşteri kaybetme korkusu yaşayabilen meslek mensubunun iş kaybetme endişesi garanti altına alınmalı, bu gibi konulardan dolayı müşteri kaybeden meslek mensubuna ilgili oda veya devlet tarafından benzer bir müşteriden alacağı ücretin aynısının sağlanacağı garantisi verilmelidir.
- Mevzuattaki sürekli değişiklikleri takip etmekte zorlandıkları için hata yapma riski ile karşı karşıya olan meslek mensuplarına ayrı, ayrı uzmanlık alanları belirlenerek belirli alanlarda hizmet verebilmeleri için gerekli yasal düzenlemeler yapılma yoluna gidilmeli.
- Farklı sektörlerin kendine has mevzuatı ve muhasebe işleyişinin olması, iş çeşitliliği ve yoğunluğunun günden güne artış göstermesi hata yapma sıklığını artırdığı görülmüştür. Bu hata sayısının azaltılabilmesi için belirli sektörlerin

muhasabesinde uzmanlaşma yoluna gidilerek az sayıda mevzuat değişikliklerini takip etme yolu tercih edilmelidir.

- Meslek mensupları tarafından kullanılmak zorunda olan sayıca oldukça fazla elektronik uygulamaların ve bu uygulamaların sürekli güncelleme gerektirmesinin meslek mensuplarının hata yapma riskini artırdığı görülmüştür. Kullanılan elektronik uygulamaların, devlet otoriteleri tarafından içerisinde web tabanlı bir muhasebe sistemini de barındıran, e-devlet gibi bütün kurumlara entegrasyonu sağlanmalı, meslek mensuplarının bu sistem aracılığıyla ihtiyaç duydukları bütün kurumlara erişebilmesine olanak tanınmalıdır.
- Meslek mensuplarının uzun yıllar boyunca aynı mükellefin defterlerini tutması dostluk ilişkisini ilerlettiğinden aradaki duygusal bağın bozulmasını istemeyen meslek mensupları da mükellefin hileli davranışlara yöneltme isteklerinden kolayca sıyrılamamaktadırlar. Bunun önlenmesi için bağımsız denetim şirketlerinde uygulanan denetçinin belirli bir zaman geçmedikçe aynı işletmeye bağımsız denetim hizmeti veremeyecekleri şeklinde uygulanan denetçi oryantasyonu gibi bir düzenlemenin yasal olarak uygulanmaya başlanması faydalı olabilir.
- Mükelleflerin mali konulardaki bilgi eksikliklerinden dolayı, meslek mensuplarının mükelleflere muhasebesel konularda yaptıkları izahat ve bilgilendirmeleri mükelleflerin anlayamadığından şikayet ettiği görülmüştür. Konunun çözümü için gerekirse henüz mükellefiyet tesis ettirmemiş kişiler ve hali hazırda vergi mükellefi olan kişiler, vergi bilinci oluşturulabilmesi için vergisel konularda zorunlu eğitimlere tabi tutulmalıdır.
- İş ve mükellef yoğunluğu fazla olan meslek mensuplarının hata yapma olasılığının arttığı görülmüştür. İş yoğunluğu hem hata riskini artırmakta hem de hilenin yapılmasına ortam oluşturmaktadır. Hem mükelleflerin tek bir meslek mensubunda yoğunlaşmasının önüne geçilmesi, hem de meslek mensupları arasında mükellef dağılımında adaletin sağlanabilmesi için yasal düzenleme yapılma yoluna gidilmelidir.
- Meslek mensupları her ne kadar iş yoğunluğu ve sürekli değişen mevzuatı takip etmekte zorlandıklarından şikayet etseler de, meslekte yaşı ilerlemiş olanların genç meslek mensuplarına göre daha fazla sayıda mükellefe sahip oldukları, şikayet ettikleri konuda ters yönde hareket ettikleri görülmüştür. Konunun çözümü için meslek mensuplarına belirli sayıda mükellefle sözleşme yapma sınırı getirme yolunda gerekli yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Buna ilave olarak yüksek lisans eğitimini tamamlayan meslek mensuplarına ilave defter tutabilme yetkisi, doktora eğitimini tamamlayanlara ise ekstra ilave defter tutabilme yetkisi tanınarak meslek mensuplarının eğitim düzeylerinin artırılması sağlanabilir.

KAYNAKLAR

- A Report To The Nations. (2020). *Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)*, 11.
- Abdioğlu, H. (2007, Mayıs). Hilelerin Önlenmesi Ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 119-137.
- Abdolmohammadi, M., & Wright, A. (1987, Haziran). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *American Accounting Association The Accounting Review*, 62(1).
- Acfе Türkiye: (2022). <https://www.acfetr.com/> Ekim 15, 2022 tarihinde ACFE TÜRKİYE: https://www.acfetr.com/index.php?pg=hk_main adresinden alındı
- Açık, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 351-366.
- Açıkgöz, O., & Biçer, E. (2021, Ekim). Muhasebede Hata Ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22(2), 225-249.
- Ahiful, G., Addo, S., Boateng, F., & Boakye, J. (2017). Accounting Ethics and the Professional Accountant: The Case of Ghana. *International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting*, 1(1), 30-36.
- Akküçük, U. (2009, Mayıs). İş Etiğinde Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları. *İş Ahlakı Dergisi (Turkish Journal of Business Ethics)*, 2(3), 7-17.
- Aslan, T., Kızıl, C., & Din, A. (2017, Kasım). Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi. *International Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 4(142), 1125-1138.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2020). *2020 Report To The Nations. Küresel Araştırma Raporu*.
- Ayboğa, H. (2021). 20. Yılında Enron Olayının Değerlendirilmesi, Muhasebe-Hukuk İlişkilerine Etkisi ve Yapılan Düzenlemeler. *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 5(2), 180-193.

- Aytekin, S., Sezgin, H., & Yalçın, M. (2015, Ocak). Uygulamacıların Muhasebede Hata Ve Hileler İle Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(44), 69-89.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012, Aralık 23). (28509). Aralık 5, 2022 tarihinde Resmi Gazete: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm> adresinden alındı
- Bayazıtlı, E. (1991, Şubat 17). Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 46(3), 143-193.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.
- Bezirci, M., & Konuşkan Bayraktar, M. (2015, Haziran). Dört Kutsal Kitap Ve Ahilik Çerçevesinde Karşılaştırmalı Olarak Etik Ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Eğitimi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), 385-412.
- Bierstaker, J. L., Burnaby, P., & Hass, S. (2004, Mayıs-Temmuz). Internal Auditors' Fraud Prevention and Detection Methods. *Internal Auditing*, 19(3), 37.
- Bierstaker, J., Brody, R., & Pacini, C. (2006, Mayıs 21). Accountants' Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods. *Managerial Auditing Journal*, 21(5), 520-535.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile* (1 b.). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Breslin, M. (2015, Mayıs 5). Eylül 15, 2022 tarihinde <https://acfeinsights.squarespace.com/>: <https://acfeinsights.squarespace.com/acfe-insights/2015/5/5/what-really-causes-corruption-it-may-surprise-you> adresinden alındı
- Celaleddin-i Rumî, M. (2004). *Mesnevi*. (A. Karaismailoğlu, Çev.) Akçağ Yayınları.
- Cengiz, S., Dinç, Y., & Güngör, S. (2017). Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(19), 171-197.

- Çakıl, A. (2014, Mart 24). *Muhasebe Üzerine Bir Deneme (veya Felsefe)*. Kasım 15, 2022 tarihinde <https://www.alomaliye.com:https://www.alomaliye.com/2014/03/24/muhasebe-uzerine-bir-deneme-veya-felsefe/> adresinden alındı
- Çatıkkaş, Ö., & Çalış, E. (2010). Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(45), 146-156.
- Demirbaş, M. (2018). Kurumsal İletişim Problemlerinden Kaynaklanan Önemli Yanlılık Ve Önemli Tutarsızlık Kavramları İle Denetim Sözleşmesi. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(7), 1-15.
- Doğan, K. (2015, Aralık). Yönetimin bir Fonksiyonu Olarak Denetim Ve Kamu Yönetimindeki Yeri. *Ombudsman Akademik Dergisi*(3), 107-141.
- Doğan, S., & Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. *Maliye ve Finans Yazıları*(108), 167-187.
- Eatzaz, A., Aman Ullah, M., & Arfeen, M. (2012, Kasım). Does Corrrption Affect Economic Growth? *Latin American Journal of Economics*, 49(2), s. 277-305.
- Edwards, J., Hermanson, R., & Ivancevich, J. (2011). *Accounting Principles: Managerial Accounting*.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 51-63.
- Financial Crime Academy*. (2021). Eylül 15, 2022 tarihinde <https://financialcrimeacademy.org:https://financialcrimeacademy.org/the-1mdb-money-laundering-scandal-and-corrupt-politicians/> adresinden alındı
- Geçici, E., & Can, A. (2022, Eylül). Denetim Kalitesi Konusunda SSCI Kapsamındaki Dergilerde Yayımlanmış Makaleler İle Türkiye'de Yapılan Lisansüstü Tezlerin Bibliyometrik Açından Karşılaştırmalı Analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22(67), 129-158.

- Gözde Bircan, N. (2022). Nisan 3, 2023 tarihinde İstanbul.edu.tr: <http://nek.istanbul.edu.tr:4444/ekos/TEZ/ET003977.pdf> adresinden alındı
- Gücenme, Ü., & Poroy Arsoy, A. (2006, Nisan 1). Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı İle Finansal Performansın Ölçülmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(30), 66-74.
- Güney, S., & Sarı, S. (2015, Mayıs). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. *Siirt Üniversitesi Sosyol Bilimler Enstitüsü Dergisi*(5), 62-80.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri, SMMM ve YMM'lere yönelik ilkeler ve teknikler*. İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Güvemli, O., & Özbirecikli, M. (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetimin Gelişim Süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 146-180.
- Hellmann, A. (2016). The role of accounting in behavioral finance. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 9, 39-42.
- James L., B., Brody, R., & Pacini, C. (2006). Accountants' Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods. *Managerial Auditing Journal*, 21(5), 520-535.
- Kadous, K., Kennedy, S., & Peecher, M. (2003). The Effect of Quality Assessment and Directional Goal Commitment on Auditors' Acceptance of Client-Preferred Accounting Methods. *American Accounting Association*, 759-778.
- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu. (2013, Aralık). Ocak 5, 2023 tarihinde www.kgk.gov.tr:https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20260.pdf adresinden alındı
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). Ekim 12, 2022 tarihinde www.kgk.gov.tr:chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/F%C adresinden alındı

- Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu*. (2022). Kasım 7, 2022 tarihinde www.kgk.gov.tr adresinden alındı
- Karabacak, H. (2008). Oyun Teorisi Ve Kamuyu Aydınlatmada Bir Denge Modeli. *Doktora Tezi Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı*. Ankara.
- Karahan, M., & İğde, M. (2017). Muhasebe Hata Ve Hileleri Üzerinde İç Kontrolün Rolü. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(İktisat Özel Sayısı), 143-158.
- Kaval, H. (2007). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi* (2 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kazan, G. (2021). Hile Üçgeni, Hile Elması ve Hile Beşgeni: Hile Eylemlerinin Nedenlerine İlişkin Teorilere Kavramsal Bakış. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(62), 245-258.
- Kılıç, İ., & Önal, S. (2022, Eylül). Finansal Hilelerin Tespit Edilmesinde Kullanılan Veri Madenciliği Yöntemleri Ve Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(54), 181-208.
- Kıllı, M., & Kutlu, H. (2021, Nisan 9). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hileleri Hakkında Algı Ve Tutumlarının İncelenmesi: Osmaniye İlinde Bir Araştırma. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), 1-16.
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası*. (2021, 12 31). Ekim 6, 2022 tarihinde ksmmmo.org.tr: <https://ksmmmo.org.tr/uploads/pdf/2021FaaliyetRaporu.pdf> adresinden alındı
- Kökoğlu, K., Kök, M., & Altundağ, S. (2021, Nisan). Muhasebede Hatalar: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Dicle Akademi Dergisi*, 1(1), 16-33.

- Kurnaz, E., & Karadoğın, N. (2020). Muhasebede Hata ve Hilelerin Meslek Etiği Açısından İncelenmesi: Erzincan İli Örneği. *İşletme Akademisi Dergisi*, 1(2), 125-142.
- Küçük, İ. (2008). Finansal Raporlamada Hile-Manipölasyonlar ve Önlenmesi. *Finansal Raporlamada Hile-Manipölasyonlar ve Önlenmesi Doktora Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Küçüksözen, C. (2004). Finansal Bilgi Manipölasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları Ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Anabilim Dalı. Ankara.
- Lee, T. H., & Azham Md, A. (2008, Aralık). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 4-8.
- Lennox, J. C. (1999). Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses. *Journal of Business Finance & Accounting*, 26(7), 779-807.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2004). *Denetim İlke ve Esasları* (2004 b., Cilt 1). İstanbul: Acar Matbaası.
- Oktay, S. (2013, Ekim). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Artırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(100), 42-94.
- Ömürbek, V., & Durgunböcü, Ö. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata Ve Hile İle İlgili Algılarının İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Faköltesi Dergisi*, 23(4), 1251-1265.
- Önce, S., & Çavuş, G. (2019, Haziran). Finansal Raporlama Kalitesini Etkileyen Faktörler Ve Finansal Raporların Kalitesinin Ölçümüne İlişkin Yaklaşımlar. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Faköltesi Dergisi*, 20(1), 30-51.
- Özkan, M. (2020). Düünden Bugüne Belirsiz Dünyada Muhasebe. *Accounting and Financial History Research Journal*, 135-179.

- Rezaee, Z. (2005, Nisan). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives On Accounting*, 16(3), 277-298.
- Ruhan Sönmez, A., & Sarıççek, R. (2023). Bağımsız Denetim Kalitesi Finansal Performansı Etkiler mi? BİST Sınai Endeksi'nde Bir Uygulama. *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(28), 248-264.
- Sanlı, N., & Özbirecikli, M. (2012, Kasım). Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*(38), 1-28.
- Sekaran, U. (1992). *Research Methods for Business* (2 b.).
- Selimefendigil, S. (2023). Denetim Kalitesinin Finansal Raporlama Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST Şirketleri Örneği. *Gazi İktisat Ve İşletme Dergisi*, 9(1), 66-79.
- Sevdi, A. (2022, Ocak). Arap Dili Literatüründe Lahn Olgusunun Tespiti ve Tahîhinde Kullanılan Kaynaklar. *Kilis 7 Aralık Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 9(1), 355-383.
- Şahin, O., & Uzay, Ş. (2018, Aralık). Bağımsız Denetimde Duygusal Zeka: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı), 553-589.
- Tanç, A., & Çardak, D. (2020). Denetçi Cinsiyetinin Denetim Görüşü Üzerindeki Etkisi: BIST 100 Endeksinde Bir Araştırma. *İşletme Akademisi Dergisi*, 1(3), 206-216.
- The Institute of Internal Auditors*. (2022). Ekim 6, 2022 tarihinde <https://www.theiia.org/en/>: <https://www.theiia.org/en/> adresinden alındı
- Transparency International*. (2020, Ekim). Ekim 28, 2022 tarihinde <https://www.transparency.org/> : <https://files.transparencycdn.org/images/A-slim-version-of-Exporting-Corruption-2020.pdf> adresinden alındı
- Tureng*. (2022). Ekim 6, 2022 tarihinde [tureng.com.tr](https://tureng.com.tr/turkce-ingilizce/fraud): <https://tureng.com.tr/turkce-ingilizce/fraud> adresinden alındı
- Türedi, H., & Alıcı, Ü. (2014, Temmuz). Mali Raporlama Hilelerinin Tespit Ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 6(11), 119-133.

- Türk Dil Kurumu*. (2022). Aralık 22, 2022 tarihinde <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alındı
- Türk Ticaret Kanunu Md. 400. (2022). Kasım 3, 2022 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf> adresinden alındı
- Türmob. (2014, 12 17). *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği*. Ekim 20, 2022 tarihinde mue.tesmer.org.tr: <http://mue.tesmer.org.tr/post/40> adresinden alındı
- Uçma, T. (2010). Çift Taraflı Kayıt Sistemi Ve Kapitalizmin Doğuşu: Werner Sombart'ın Sosyo-Ekonomik Perspektifinden. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(32), 101-116.
- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y., & Kocamaz, H. (2014, Mart 10). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri Ve Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 171-188.
- Yıldız, E., & Başkan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar:BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(62), 1-18.
- Yılmaz, B., & Yılmaz, H. (2016, Ağustos). Muhasebede Kullanılan Kavramların Kelime Olarak Kökenleri ve Muhasebe Sürecindeki Anlam ve Yerleri. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(45), 924-933.
- Yoruldu, M., & Yoruldu, N. (2016). Türkiyede Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 51-70.
- Yurt, R., & Temelli, F. (2022). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebede Hata ve Hile Algısı: Ağrı İli Örneği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 2(2), 135-150.
- Yükçü, S., & Yükçü, C. (2019). *Bilim, Felsefe, Muhasebe'ye Estetik Bakış*. İzmir: Kitapana Yayınevi.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Cemal KOYUNCU

EĞİTİM DURUMU

Lisans Öğrenimi : 2007, Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi, Kamu Yönetimi

Yüksek Lisans Öğrenimi : 2023, KTO Karatay Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Tezli Yüksek Lisans

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

Bilimsel Faaliyetleri : Mayıs 3-4, 2023, Şirketlerin 2018-2021 Yılları Arasında Bağımsız Denetimden Geçme Durumlarının İncelenmesi, Tam Metin Bildiri, Ahi Evran III. International Conference On Scientific Research, Odlar Yurdu University, Baku, Azerbaijan

İŞ DENEYİMİ

Stajlar : 2009-2011, Mali Müşavirlik Stajı

: 2018-2020, Bağımsız Denetçilik Stajı

Çalıştığı Kurumlar : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (Bağımsız faaliyet)

Tarih : 12 Haziran 2023

EK 1. Anket Bilgilendirme Metni

Merhaba,

Ben SMMM Cemal KOYUNCU. Konya merkezde, Mali Müşavir olarak muhasebe mesleğini icra ediyorum. Aynı zamanda KTO Karatay Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans yapıyorum. Yüksek Lisans Tez çalışmamda

"Konya İlinde Faaliyet Gösteren Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algılarını" araştırıyorum.

Anketin hedef kitlesi Konya ili ve ilçelerinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarıdır. Siz, değerli meslektaşlarımdan bilgi ve tecrübelerini bu anket aracılığıyla paylaşımları ile, muhasebede yaşanan hata ve hilelerin önlenmesi yönünde atılacak adımlara destek olması amaçlanmaktadır. Bilgi ve tecrübelerinizi paylaşmak için ankete katılımınızı rica ediyorum.

Bu anket Yüksek Lisans Tez çalışması için hazırlanmış olup, anket sonuçları Tez'de kullanılacaktır. Ankete vereceğiniz cevaplar sadece araştırma amaçlı kullanılacak ve kesinlikle üçüncü taraflarla paylaşılmayacaktır. Katkılarınız için şimdiden çok teşekkür ederim.

Cemal KOYUNCU
KTO Karatay Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Öğrencisi

EK 2. Demografik Sorular

Kişisel Bilgiler						
H1)	Cinsiyetiniz?	Erkek ()	Kadın ()			
H2)	Medeni durumunuz?	Evli ()	Bekâr ()			
H3)	Yaşınız	21-30 ()	31-40 ()	41-50 ()	51 ve üzeri ()	
H4)	Yaşadığınız şehir?	Konya ()	Diğer ()			
H5)	Eğitim düzeyiniz?	Yüksekokul ()	Lisans ()	Lisansüstü ()	Diğer ()	
H6)	Meslek ünvanınız?	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ()	Yeminli Mali Müşavir ()	Muhasebe Meslek Personeli ()		
H7)	Meslekî deneyim süreniz?	3-13 yıl ()	14-24 yıl ()	25-35 yıl ()	36-46 yıl ()	47 yıl ve üzeri ()
H8)	Sizinle birlikte muhasebe biriminde/ofiste toplam çalışan sayınız?	1-3 kişi ()	4-7 kişi ()	8 ve üzeri kişi ()		
H9)	Toplam mükellef sayınız? (Kendi işyeri olmayanlar çalıştıkları yerdeki toplam mükellef sayılarını yazacaklardır.)	1-15 ()	16-35 ()	36-50 ()	51 ve üzeri ()	

EK 3. Genel Algılar

SORU NO	Genel Algılar	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
H10-1)	Dikkatsizlik önemli bir hata nedenidir.	()	()	()	()	()
H10-2)	Bilgisizlik önemli bir hata nedenidir.	()	()	()	()	()
H10-3)	Tecrübesizlik önemli bir hata nedenidir.	()	()	()	()	()
H10-4)	İş yoğunluğu önemli bir hata nedenidir.	()	()	()	()	()
H10-5)	Özen göstermemek önemli bir hata nedenidir.	()	()	()	()	()

EK 4. Hata ile İlgili Algılar

SORU NO	Hata ile İlgili Algılar	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
H11-1)	Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hata riskini artırmaktadır.	()	()	()	()	()
H11-2)	Mükelleflerin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur.	()	()	()	()	()
H11-3)	Muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalar ile karşılaştığım olmuştur.	()	()	()	()	()
H11-4)	İşlemlerin muhasebeleştirilmesi yapılırken, işlemin ait olduğu hesaba değil de başka hesaba kaydedilmesi durumuyla karşılaştığım olmuştur.	()	()	()	()	()
H11-5)	İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptığım olmuştur.	()	()	()	()	()
H11-6)	İşletmelerde amortisman, yeniden değerlendirme, yatırım indirimi, istisna ve muafiyet gibi işlemlerin doğru hesaplanmasında sıkıntılar yaşanmaktadır.	()	()	()	()	()
H11-7)	Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladığım olmuştur.	()	()	()	()	()
H11-8)	Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığım olmuştur.	()	()	()	()	()
H11-9)	Meslek hayatım boyunca mâli tablolarda, tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlemler yaptığım olmuştur.	()	()	()	()	()

EK 5. Hile ile İlgili Algılar

SORU NO	Hile ile İlgili Algılar	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
H12-1)	Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen mükellefler olmuştur.	()	()	()	()	()
H12-2)	Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur.	()	()	()	()	()
H12-3)	Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir.	()	()	()	()	()
H12-4)	Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmamı isteyen müşterilerim olmuştur.	()	()	()	()	()
H12-5)	Vergi kaçakçılığı genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
H12-6)	Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığım oldu.	()	()	()	()	()
H12-7)	Bazı müşterilerimin az vergi ödeme taleplerini karşılamam istendiğinde iş kaybetme korkumdan dolayı etik davranmadığım oldu.	()	()	()	()	()
H12-8)	Ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.	()	()	()	()	()
H12-9)	Dostluk ve arkadaşlık ilişkilerimizden dolayı bazı mükelleflerimin kayıtlarını tutarken etik davranmıyorum.	()	()	()	()	()

EK 6. Vergi ile İlgili Algılar

SORU NO	Vergi ile İlgili Algılar	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
H13-1)	Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır.	()	()	()	()	()
H13-2)	Mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmaması önemli bir etkidir.	()	()	()	()	()
H13-3)	Denetim sıklığı artıkcı mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar.	()	()	()	()	()
H13-4)	Meslek mensupları işletmelerin dönem sonu işlemlerinin mali mevzuata göre yapılip yapılmadığını denetleyerek vergi kaybının önlenmesini sağlar.	()	()	()	()	()
H13-5)	Yasaları ve kamu çıkarlarını, müşteri çıkarlarından üstün tutmak en önemli görevimdir.	()	()	()	()	()
H13-6)	Ülkemizdeki vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkilidir.	()	()	()	()	()
H13-7)	Meslek mensupları işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü vardır.	()	()	()	()	()
H13-8)	Meslek mensupları yapmış oldukları finansal denetimler neticesinde işletmelerin daha şeffaf mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	()	()	()	()	()

EK 6. Vergi ile İlgili Algılar (devam)

SORU NO	Vergi ile İlgili Algılar	Hiç Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
H13-9)	Meslek mensupları işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar.	()	()	()	()	()
H13-10)	Meslek mensupları işletmenin iç denetim sürecini değerlendirerek finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini artırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	()	()	()	()	()
H13-11)	Meslek mensupları kamunun vergi denetim unsurlarındandır.	()	()	()	()	()
H13-12)	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarından yardım beklemektedir.	()	()	()	()	()
H13-13)	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi, muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir.	()	()	()	()	()
H13-14)	Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	()	()	()	()	()
H13-15)	Ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterlidir.	()	()	()	()	()

EK 7. Anket İzin Talebi Onayı

18.11.2022 20:37

Posta - cemel koyuncu - Outlook

İlt: Anket izin talebi

AYNUR AKPINAR

17.11.2022 Per 10:21

Kime: cemel koyuncu

Gönderen: Vesile ÖMÜRBEK

Gönderildi: 16 Kasım 2022 Çarşamba 02:12

Kime: AYNUR AKPINAR

Konu: Ynt: Anket izin talebi

Merhaba Aynur hocam,
Öğrencimin yüksek lisans çalışmasında daha önce literatürde yer alan çalışmalardan bilgileri derleyerek anket sorusu hazırlanmıştı.
Bu nedenle ölçek kullanmadık.
Sizin çalışmanıza katkıda bulunacaksa tabii ki kullanabilirsiniz.
İyi çalışmalar dilerim.
Prof.Dr.Vesile ÖMÜRBEK

Gönderen: AYNUR AKPINAR

Gönderildi: 15 Kasım 2022 Salı 21:15:15

Kime: Vesile ÖMÜRBEK

Konu: Anket izin talebi

Merhaba Vesile hocam,

KTO Karatay Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı yüksek lisans öğrencim Cemal KOYUNCU ile "Muhasebede Hata ve Hile Kavramları, Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hilelere İlişkin Tutumlarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Konya İli Örneği" başlıklı bir tez çalışması yapmaktayız.

"MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİ İLE İLGİLİ ALGILARININ İNCELENMESİ" başlıklı çalışmanızda kullandığınız anketinizi kullanmak istiyoruz.

Anketinizi kullanabilmemiz için izninizi talep etmekteyiz.

Saygılarımla.

Dr. Öğretim Üyesi Aynur Akpınar

KTO Karatay Üniversitesi

İİBF/İşletme Bölümü

Bu elektronik posta ve onunla iletilen bütün dosyalar sadece yukarıda isimleri belirtilen kişiler arasında özel haberleşme amacını taşımakta olup gönderici tarafından alınması amaçlanan yetkili gerçek ya da tüzel kişinin kullanımına aittir. Eğer bu elektronik posta size yanlışlıkla ulaşmışsa, elektronik postanın içeriğini açıklamaz, kopyalamaz, yönlendirmeniz ve kullanmanız kesinlikle yasaktır. Bu durumda, lütfen mesajı geri gönderiniz ve sisteminizden siliniz. Süleyman Demirel Üniversitesi bu mesajın içerdiği bilgilerin doğruluğu veya eksiksiz olduğu konusunda herhangi bir

<https://outlook.live.com/mail/0/AQMkADAwATYwMAItOTU3Yi0xMQBjMl0wMAItMDAKAC4AAAEwWqTtcx7QrJQuqLBad8bAQBjUdJ%2FfZP7R...> 1/2

18.11.2022 20:37

Posta - cemat koyuncu - Outlook

garanti vermemektedir. Bu nedenle bu bilgilerin ne şekilde olursa olsun içeriğinden, iletilmesinden, alınmasından ve saklanmasından sorumlu değildir. Bu mesajdaki görüşler yalnızca gönderen kişiye aittir ve Süleyman Demirel Üniversitesi'nin görüşlerini yansıtmayabilir

<https://outlook.live.com/mail/0/AQMkADAwATYwMAItOTU3Yi0xMQBJMI0wMAItMDAKAC4AAAEwWqTtcx7QrJQuqLBad8bAQBjUdJ%2FfZP7R...> 2/2

EK 8. ETİK KURUL/KOMİSYON İZNİ/MUAFİYETİ

Evrak Tarih ve Sayısı: 17.05.2023-E.60355



T.C.
KTO KARATAY ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
İnsan Araştırmaları Etik Kurulu

Sayı : E-6-300-60355
Konu : Dr. Öğr. Üyesi Aynur Akpınar

17.05.2023

Sayın Dr. Öğr. Üyesi Aynur AKPINAR
Öğretim Üyesi

Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile Algısı: Konya İli Örneği isimli ekte başvuru evrakları verilen araştırma projesi çalışmasının Dr. Öğr. Üyesi Aynur AKPINAR'ın sorumluluğunda araştırmacı olarak Cemal KOYUNCU'nun katılımıyla yürütülmesi ile ilgili İnsan Araştırmaları Etik Kurulumuza yapmış olduğunuz başvurunuz 28.04.2023 tarihli 2023/04/06 sayılı kararımızda değerlendirilmiştir. İlgili çalışmanızda Üniversitemizin adının geçmemesi ve araştırmanın yapılacağı kurum/kuruluşlardan idari izin alınarak çalışmanız şartı ile kurulumuzca uygun bulunmuştur. Çalışmalarınızda başarılar diler gereğini saygılarımla rica ederim.

Doç. Dr. Bilge AFŞAR
İnsan Araştırmaları Etik Kurul Başkanı

Ek:Dr. Öğr. Üyesi Aynur AKPINAR (18 Sayfa)

Mevcut Elektronik İmzalar

BİLGE AFŞAR (İnsan Araştırmaları Etik Kurulu - İnsan Araştırmaları Etik Kurul Başkanı) 17.05.2023 15:10
Belge Doğrulama Kodu: BSU3N1L3V3 Belge Takip Adresi : <https://turkiye.gov.tr/kto-karatay-universitesi-ebys>
Adres: Akıncı Mahallesi Alaeddin Kapı Caddesi No:130 Karatay/Konya Bilgi için: Celaleddin ÇİBİK
Telefon: 444 1251 Faks: 444 1251 2 00 44 Unvanı: Sekreter
e-Posta: etik@karatay.edu.tr Web: www.karatay.edu.tr
Kapı Adresi: aynuniversitesi@hs01.kep.tr Tel No: 444 1251-7258

Bu belge, Güvenli Elektronik İmza ile imzalanmıştır.