

## MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİ HAKKINDA ALGI VE TUTUMLARININ İNCELENMESİ: OSMANIYE İLİNDE BİR ARAŞTIRMA<sup>1</sup>

Geliş Tarihi : 23.02.2021

Doç. Dr. Mustafa KILLI<sup>2</sup>

Kabul Tarihi : 09.04.2021

Hatice KUTLU<sup>3</sup>

Makale Türü : Araştırma Makalesi

### Özet

Gelişen ve büyüyen bilgi toplumunda doğru ve güvenilir bilgi elde etme ihtiyacı gün geçtikçe artmaktadır. Bütün işletmelerde var olan kar sağlamak ve işletmeyi sürdürülebilir kılmak düşüncesi, dijital teknolojilerin sunmuş olduğu her türlü bilgiyi elde edebilme kolaylığı ile muhasebe alanında hatalı veya hileli işlemlerin gerçekleşebilmesine imkân sağlamıştır.

Bu çalışmanın amacı; muhasebe işlem ve olaylarında meydana gelen hata ve hilelere karşı muhasebe meslek mensuplarının algı ve tutumlarını incelemektir. Bu amaç kapsamında Osmaniye İl’inde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Stajyer Muhasebecilere anket uygulanmıştır. Anket verileri SPSS istatistik programı ile analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda elde edilen bulgulara göre, hemen hemen aynı sorunlarla karşı karşıya kalan meslek mensupları yöneltilen ifadelere genel olarak birbirine yakın cevaplar vermişlerdir. Dolayısıyla bu çalışma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları demografik özelliklerin, mesleki statülerinin ve tecrübelerinin muhasebede hata ve hile algısı üzerinde çok fazla etkili olmadığı gözlemlenmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Hata, Hile, Denetim, Muhasebe meslek mensubu.

**JEL Kodları:** M40, M41

## DETERMINATION OF PERCEPTION AND ATTITUDES OF ACCOUNTING PROFESSIONALS ON ACCOUNTING ERROR AND FRAUDS: AN APPLICATION IN OSMANIYE

### Abstract

In the developing and growing information society, the need to obtain accurate and reliable information is increasing day by day. The idea of making a profit in all businesses and making the business sustainable has enabled the realization of erroneous or fraudulent transactions in the accounting field with the ease of obtaining all kinds of information provided by the digital technologies.

The aim of this study; to examine the perceptions and attitudes of professional accountants against errors and frauds in accounting transactions and events. For this purpose, a questionnaire was applied to Independent Accountant, Independent Accountant and Financial Advisor and Trainee Accountants operating in Osmaniye. Survey data were analyzed with SPSS statistical program. According to the findings obtained as a result of the analyzes, members of professions who face almost the same problems generally gave close answers to the statements. Therefore, it has been observed that

<sup>1</sup> Bu çalışma, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde hazırlanan ‘Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri Hakkında Algı ve Tutumlarının Belirlenmesi: Osmaniye İlinde Bir Uygulama’ Başlıklı Yüksek Lisans Tezinden Üretilmiştir.

<sup>2</sup> Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, İİBF, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, mkilli@osmaniye.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9283-9852

<sup>3</sup> Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, SBE, İşletme Bölümü Yüksek Lisans, haticekutlu93@gmail.com, ORCID: 0000-0001-8347-0400

the demographic characteristics, professional status and experience of professional accountants do not have much effect on error and fraud.

**Keywords:** Error, Fraud, Supervision, Accounting Professional.

**JEL Codes:** M40, M41

## 1. GİRİŞ

İçinde bulunduğumuz çağda yaşadığımız küreselleşme ile sürekli bir yenilik ortaya çıkmakta ve bununla beraber her türlü bilgiye ulaşım kolaylığı sağlanmaktadır. Gelişen sermaye piyasaları, yapılan yatırımların sınırları aşması ve ticaretin büyümesi bütün endüstrileri etkilemiş ve yoğun bir rekabet ortamı meydana getirmiştir. Rekabetin söz konusu olduğu ticari hayatta işletmeler, büyüyen ve gelişen teknolojiyi de kullanarak maliyetlerini azaltmayı, verimliliği arttırmayı hedeflemektedirler.

Bütün işletmelerde var olan kar sağlamak ve işletmeyi sürdürülebilir kılmak düşüncesi, bilgi toplumunun da sunmuş olduğu “her türlü bilgiye müdahale edebilme” kolaylığı ile muhasebe ve finans alanında bazı yolsuzlukların, hata veya hileli işlemlerin gerçekleşebilmesine imkân sağlamıştır. Bu işlemlerin gitgide artması ve ticari hayatı sosyo-ekonomik yönden etkiliyor olması muhasebe alanındaki denetim eksikliğini ortaya çıkarmıştır. Her ne kadar yaşanan aksaklıkları ortaya çıkarmak için denetime ihtiyaç duyulsa da şirket içerisinde bulunan personellerin ve yönetimin bu hataları neden yaptıkları, hangi eksiklikten dolayı ve ne sebeple hileye başvurdukları özellikle araştırılması gereken güncel konular arasında yer almaktadır. Şirketlerde bulunan tepe yönetimler kısa vadede şirkete ve yatırımcılara kazanç sağlamak için yaratıcı muhasebe teknikleri adı altında çeşitli hilelere başvurabilmektedirler. Kasıtlı olarak yapılan bu yanlışlar uluslararası boyutta faaliyet gösteren birçok şirkette skandallara yol açmıştır (Aslan, Kızıl ve Din, 2017, s. 1127). Bütün bunlardan hareketle, yaşanan tüm skandallar ve yolsuzluklar finansal tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun ve güvenilir olarak düzenlenmesini engelleyen yaratıcı muhasebe uygulamalarından kaynaklanmaktadır. Yapılan hileler ve mali tablo maskeleymesi o an için yarar sağlarken aslında çok büyük çapta zarara neden olmaktadır. Bu durum aynı zamanda sermaye piyasalarının gelişmesini ve ülke ekonomisinin büyümesini de engellemektedir.

Bu çalışmada, ilk olarak muhasebede yapılan hata, hile ve denetim kavramları teorik olarak açıklanmış ve daha sonra meslek mensuplarına yönelik düzenlenen bir anket uygulaması yapılarak muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelere karşı olan algı ve tutumları tespit edilmeye çalışılmıştır.

## 2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Koca (2010), “Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması” adlı çalışmasında iç kontrol sisteminin, günümüzde çokça karşılaşılan hata ve hilelerin önlenmesindeki gerekliliğini vurgulamak istemiştir. Bu amaçla muhasebe denetimi, iç kontrol sistemi ve işletmeler için öneminden bahsettikten sonra bir anket uygulaması yapmıştır. 8 ayrı ilde ve 45 işletmede yapılan anket çalışması sonuçlarına göre; işletmeler bünyelerinde etkin bir iç kontrol sistemi kurduklarında yapılan hata ve hileler en aza inmektedir. Üstelik etkin bir iç kontrol ortamı işletmelerin amaçlarına ulaşmasını da kolaylaştırmaktadır.

Okay (2011), “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi” adlı tez çalışmasında mesleğin ve meslek mensuplarının yaptıkları muhasebe hata ve hilelerini eti açısından incelemiştir. Bu bağlamda Diyarbakır İl’inde bulunan bağımsız meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten sebepler araştırılmıştır. Meslek mensuplarına yapılan anket

sonuçlarına göre; kişileri etik dışı davranışa iten en önemli faktör devletin adil uygulayamadığı düşünülen vergileme sistemidir.

Hacıhasanoğlu ve Karaca (2015), geleceğin meslek mensupları olan öğrencilerin mesleki hileleri ile ilgili algılarının ve hileli davranışları rapor etme eğilimlerinin belirlenmesi amacıyla yaptıkları çalışmada Bozok Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinin İşletme ve İktisat Bölümü ile Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü öğrencilerine anket uygulanmışlardır. Çalışmada kız öğrencilerin erkek öğrencilere göre, hileli davranışa daha fazla duyarlı oldukları ve rapor etme eğilimlerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Aslan vd. (2017) tarafından yapılan, “Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi: Yalova Örneği” adlı çalışmada öncelikle hata ve hile arasındaki farklar incelenerek yaşanan muhasebe skandallarının olumsuz sonuçları ortaya konmuştur. Yalova İl’inde faaliyette bulunan meslek mensuplarına yapılan anket uygulaması sonuçlarına göre; meslek mensuplarının birçoğu ahlak kurallarına kesin olarak uygun hareket ettiğini düşünmektedir.

Özçelik, Karataş Aracı ve Keskin (2017), Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren SMMM ve YMM Odalarına kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları ve hileleri ile ilgili düşüncelerini tespit etmek amacıyla yaptıkları çalışmada; meslek mensuplarının, cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, meslek unvanı ve mesleki deneyim değişkenlerine göre muhasebe hata ve hileleri konusunda belirtilen yargılara katılma düzeyleri arasında farklılık olmadığı belirlenmiştir.

Korucu (2018)’nin “Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik” adlı tez çalışmasında öncelikle hata, hile ve etik kavramları açıklanarak hata ve hilenin oluşmasına sebep olan nedenler ve meslek mensuplarının sahip olması gereken etik kurallar ilgili yaklaşımlar eşliğinde irdelenmiştir. Sonrasında bir anket uygulaması yapılarak meslek mensuplarına sorulan çeşitli sorulara alınan cevaplar neticesinde hataların meydana gelmesindeki en önemli sebebin iş yoğunluğu olduğu ve vergi oranlarının yüksek oluşunun hile için önemli bir etken konumunda olduğu görülmüştür.

Doğan, Gülçin ve Nazlı (2018), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Yapmaya Eğilim Düzeylerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma” adlı çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının hilelere karşı eğilim düzeylerinin tespit etmeyi amaçlamış, öncelikle hile yapanların karakteristik özellikleri inceleyerek daha sonra meslek mensupları üzerine bir anket uygulaması yapmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; çalışanları hile yapmaya iten psikolojik ve sosyal birçok sebep bulunmakta, hile yapmaya yatkın olan çalışanların genelde hep daha fazlasını isteyen, çabuk sinirlenen, risk almayı seven ve meraklı olma gibi bazı ortak özellikleri bulunmaktadır.

Yoruldu (2019), tarafından yapılan, “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Meslek Mensupları ve Bağımsız Denetçilerin Etkinliği: İzmir İli Örneği” başlıklı tez çalışmasında da ülkemizde meydana gelen vergi kayıp ve kaçaklarının oluşmasına neden olan sebepler ve meslek mensuplarının bu kaçak ve kayıplar üzerindeki etkisinin detaylı bir şekilde açıklanması amaçlanmıştır. Bu doğrultuda SMMM’ler, YMM’ler ve Bağımsız Denetçilerin faaliyetleri dikkate alınarak 3 adet anket çalışması uygulanmıştır. SPSS programında analiz edilen veri sonucuna göre, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde meslek mensuplarından yeterince istifade edilememektedir. Vergi suçlarına karşılık gelen vergi cezalarının da mükellefler üzerinde caydırıcı bir etkisinin bulunmadığı görülmektedir. Dolayısıyla Bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilen denetimler neticesinde verginin tahakkukunun tam ve doğru olup olmadığına dair tespitler vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici bir etkiye sahip olacaktır.

### 3. HATA, HİLE VE DENETİM

İşletmeler, üretim faktörlerini bir araya getirerek mal ve hizmet üreten birimlerdir. Kar elde etmek ve işletmenin devamlılığını sağlamak amacıyla üretim gerçekleştiren işletmeler yönetim ve organizasyon konusunda insan kaynakları, finans, muhasebe, pazarlama, halkla ilişkiler, üretim gibi çeşitli departmanlardan destek almaktadır. Birbirleri ile koordinasyon halinde faaliyet gösteren bu departmanlar arasında şüphesiz ki en önemli basamaklardan birini muhasebe departmanı oluşturmaktadır (Özçelik vd., 2017, s. 199).

İşletme kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, işletme faaliyetleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve işletmenin finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri sunan muhasebe (Sevilengül, 2007, s.9), finansal bilgileri ilgili kişi ve gruplara sunmak için hazır hale getirir. Muhasebe elemanları işletmenin varlığını devam ettirmesi için yapılan her türlü nakit akışını kaydedip, sınıflandırır ve raporlar. Bu kayıt ve raporlama işlemleri sırasında uyulması gereken genel standartlar ve prensipler bulunmasına karşın birtakım sebeplerden dolayı muhasebe elemanları hatalı ve hileli işlemler yapabilmektedirler.

#### 3.1.Hata

Hata, Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde “istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı” olarak tanımlanmaktadır (<http://www.tdk.gov.tr>, 2019). Borçlar Kanunu’nda ise hata; gerçek hakkında bilinçli olmayarak yapılan yanlış veya eksiklik halidir (Kirik, 2007, s. 39). Hata finansal tablolarda kasit unsuru olmadan yapılan yanlışlıkları ifade etmektedir. Buna göre, muhasebe bilgi üretiminde, değerlendirme, kayıt, raporlama ve açıklama konularında kasit unsuru içermeyen yanlışlıklar hata olarak kabul edilmektedir (Alagöz, 2008, s. 116).

Bu tanımlardan yola çıkarak muhasebe hatalarını, kanunlara, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve şirket politikalarına kasıtsız bir biçimde uygunsuz davranmak olarak tanımlayabiliriz. Kısacası, muhasebe hatalarının meydana gelmesinde herhangi bir bilinçli hareket veya amaç yoktur. Günümüz toplumunda ekonominin ve teknolojinin gelişmesi ile işletmelerin yapıları daha karmaşık hale gelmiştir (Hatunoğlu, Koca ve Kılılı, 2012, s. 176). Bu karmaşıklaşan yapı içerisinde, muhasebe elemanlarının bilgi ve tecrübe eksikliği, dikkatsizliği ve yanılması gibi çeşitli nedenlerle yaptığı işlemlerde hatanın olması kaçınılmaz hale gelmektedir (Durmuş ve Taş, 2008, s.133). Genellikle işlem ve olaylardaki yanlışlıklar, gerekli özenin gösterilmemesi sebebiyle oluşur. Bu da hatayı hileden ayıran en önemli özelliğidir. (Korucu, 2018, s. 3).

Gelişen teknoloji ve artan bilgi ile muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamına taşınması hataları büyük ölçüde azaltsa da yine de uygulamada sıkça karşılaşılan hata çeşitlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Dönem sonunda satılan ticari malın maliyeti 100 TL iken, 90 TL olarak hesaplanması (Matematiksel Hata)
- 175.000 TL tutarındaki bir çekin kayıtlara 157.000 TL olarak girilmesi (Rakam Hatası)
- Tahsil edilen KDV tutarı hesaplanan KDV hesabına yazılması gerekirken yanlışlıkla indirilecek KDV hesabına yazılması (Hesap Hatası)
- Satılan bir malın hem satış tarihinde hem de bedelinin tahsil edildiği tarihte kayıtlara alınması (Unutma ve tekrarlama hataları)

### 3.2.Hile

İngilizcede “fraud” kelimesinin Türkçe karşılığı olan hile, günümüzde işletmelerin iflasına sebep olabilecek kadar tehlikeli bir unsurdur. Kapsamı ve uygulama alanı çokça geniş olan bu kavramı çeşitli şekillerde tanımlamak mümkündür. Türk Dil Kurumu’na göre hile, “Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrikadır” (www.tdk.gov.tr, 20.05.2019).

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”e göre hile ve usulsüzlük; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade etmektedir (ww.spk.gov.tr, 15.07.2019).

Hile, işletmeye ait varlıkların ve hakların bir başkası tarafından başka kişi veya grubun zararına olacak şekilde kendi menfaati için kullanılması, çalınması veya zimmete geçirilmesidir. Muhasebe hataları bilgi ve dikkat eksikliği neticesinde oluşurken muhasebe hileleri ise kasten yapılmaktadır. Yapılan tüm hileleri tespit etmek, ortaya çıkarmak neredeyse imkansızdır (Jafarlı ve Gahramanlı, 2018, s. 53).

İşletme yöneticileri tarafından yapılan muhasebe hileleri özellikle 20. YY’ın sonları ve 21. YY’ın başlarında yaşanan skandallarla birlikte büyük bir yankı uyandırmıştır. Enron, Worldcom ve Xerox şirketlerinde yapılan yolsuzluklar başta olmak üzere ülkemizde yaşanan diğer skandallar bu şirketlerin iflas etmesine sebep olurken, yine bu şirketlerin hisse paylarını elinde bulunduran küçük yatırımcıları da zarara uğratmıştır. O an için avantajlı bir konum sağlayan bu hileler kim tarafından yapılmış olursa olsun, finansal tablolara yansımaları durumunda başta yatırımcılar, işletme sahip ve çalışanları olmak üzere, devlet, kredi verenler, işletmeyle ticari ilişki içinde olanlar gibi birçok kesimin zarara uğraması söz konusu olabilecektir (Kiracı, 2005, s.104; AYTEKİN, Sezgin ve YALÇIN, 2015, s.70). Bu olumsuzlukları en aza indirmek için çıkarılan yasalarla beraber bağımsız denetim çalışmaları arttırılmalı, denetçiler denetim sırasında hile riskini göz önünde bulundurmalıdır (Akatak, 2015, s. 21).

Yapılan çeşitli hile tanımlamalarından sonra hilenin özelliklerini sıralayacak olursak (Bozkurt, 2011, s. 60);

- Hileye başvuran kişi bunu kasıtlı olarak yapar.
- Hile, hileyi yapan kişiler tarafından gizlice gerçekleştirilir.
- Hileyi yapan kişinin amacı kendine yarar sağlamaktır.
- Hile eylemi gerçekleştiğinde bir taraf mutlaka zarar görmelidir.
- Hilede zarar gören kişi aldatılmaktadır.

Muhasebe hileleri, yapılan hatalara göre oldukça çeşitli ve geniş kapsamda olsa da genel olarak çalışanlar ve işletme sahipleri/yöneticileri tarafından yapılan hileler olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Çalışan hileleri, işletme çalışanları tarafından işletmeye ait varlıkları zimmete geçirmek amacıyla kasıtlı olarak uygunsuz bir biçimde kullanmaktır (Karakaya, 2016, s. 159). İşletme çalışanlarının yapmış oldukları hileler sadece hırsızlık ya da zimmete geçirme olarak algılanmamalıdır. İşletmeye ait varlık ve kaynakların kişisel çıkarlar ve özel işler için haksız yere kullanılması da hile olarak nitelendirilir (Ertürk, 2010, s. 23).

İşletme yöneticileri işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermek amacıyla finansal tablolarda değişiklik yaparlar. Burada amaç, daha iyi göstererek prim almak ve yatırımcıların ilgisini çekmek, daha kötü göstererek ise kardan ve vergiden kaçınmaktır. Yönetimin müdahalesine açık muhasebe sistemlerinde bu hilelerin görülme ihtimali daha yüksektir. Bu tür hileler çoğunlukla büyük kayıplara neden olan önemli hile türlerinden biridir. Yönetim birtakım değişiklikler yaparak işletmenin durumunu olduğundan farklı göstermekte, makyajlama yaparak verileri maskeleymektedir (Çetin, 2018, s. 34).

İşletmelerde kayıplara neden olan, güven ihlali ve gizleme şeklinde nitelendirilebilecek illegal bir eylem olan (Ataman ve Aydın,2017, s.4) muhasebe hilelerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- *Kayıt dışı İşlemler:* Vergi matrahını azaltmak amacıyla vergiden kaçınma adına (Özçelik, 2018, s.499) belge almamak, düzenlememek ya da var olan belgeleri kayıtlarda göstermemek.
- *Zamanından önce veya sonra kayıt:* İlgili dönem karının yüksek çıkmaması için oluşan giderin bir sonraki yıl kayıtlara alınması. Stoktaki mal mevcudunun fazla görünmemesi için yılın son günlerinde alınan malların kaydının bilanço gününden sonraki bir tarihte yapılması veya işletmenin likidite durumunu daha iyi göstermek için bilanço tarihinden sonra gelecek nakdin önceden kayda alınması gibi hileler buna örnek verilebilir (Açık,2012, s.357).
- *Uydurma hesaplar:* Bir kazancı gizlemek veya giderleri arttırmak amacıyla gerçekte olmayan kişiler hesabına hayali ve yanıltıcı kalemler oluşturmak. Uydurma hesaplar; hayali kişilere, hesap açılması, gerçek olmayan kişilerle ticari faaliyete bulunulmuş gibi yaparak aldatmaya ve yanıltmaya yönelik yapılan kayıtlardır (Özçelik vd., 2017, s.203).
- *Bilanço güzelleştirmesi:* Bilançonun olumlu yönde maskelenmesidir (Yardımcıoğlu, Koca, Günay ve Kocamaz, 2014, s.179). İlgili kuruluşlardan kredi alabilmek için bilanço karının olduğundan yüksek gösterilmesi bilanço güzelleştirmesine örnek olarak verilebilir.
- *Bilanço kötüleştirilmesi:* İşletmenin olduğundan daha kötü bir durumda gösterilmesi adına yapılan işlemlere denilmektedir. Kar dağıtımını azaltmak, alacaklılara karşı finansal durumu kötü göstermek için gider kalemlerini arttırmak gibi amaçlarla yapılabilir (Uslu, 2019, s.25).

### **3.3.Denetim**

Finansal tablolar ortak, yatırımcı ve devlet gibi ilgili kişilere bilgi sunma amacıyla hazırlanır. Dolayısıyla bu tablolar doğru ve güvenilir olduğu ölçüde anlamlı olmaktadır. Gerçeklikten uzak bir şekilde hata ve hile ile hazırlanan finansal tablolar, başta işletmelerin kendisine olmak üzere devlete ve yatırımcılara da gelecekte büyük zararlar verecektir. Dolayısıyla yapılan bu hata ve hileleri en aza indirecek, işletmelerde gerçekleşen tüm işlem ve olayları kontrol edecek bir denetim birimine ihtiyaç duyulmuştur.

TDK'ya 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.

“Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 48’inci maddesine göre muhasebe ve denetim kavramlarının tanımı şu şekildedir: “Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerini rakamsal kayıtlarla düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçlar ile ilgili kişilere doğru ve açık şekilde

aktarır. Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek durumunun kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtlarla araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmalardır.”

Finansal tabloların denetiminde amaç, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven düzeyini arttırmak olduğuna göre Bağımsız Denetim Standartları, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşü dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılar (BDS 200, md.3-5).

Denetim ile mali tabloların şeffaflığı sağlandığı gibi yapılacak hata ve hileler de önlenerek oluşacak cezaların ve zararların da önüne geçilir. Aynı zamanda işletmelerin kredibilitesi artar ve yatırımcıların daha rahat karar vermesi sağlanır (Canpolat, 2018, s. 6).

Denetim türleri çok çeşitli olmakla birlikte en temelde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation Of Accountans -IFAC) tarafından yapılan sınıflandırma dikkate alınmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre yapılan denetim türleri Tablo 1’de verilmiştir.

Tabloda görüldüğü gibi denetim amaçlarına, kapsamına, yapılış nedenlerine ve denetçinin statüsüne göre dört grupta sınıflandırılmaktadır. Amaçlarına göre denetim; mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Kapsamına göre denetim; genel ve özel denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yapılış nedenlerine göre denetim; kanuni denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki başlıkta incelenmektedir. Denetçinin statüsüne göre denetim ise; bağımsız denetim, iç denetim ve kamusal denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

**Tablo 1.** Denetim türleri

<b>Amaçlarına Göre Denetim</b>	<b>Mali Tabloların Denetimi</b>	Bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve dipnotların incelenerek güvenilirliği hakkında görüş verilmesidir.
	<b>Uygunluk Denetimi</b>	İşletmelerin muhasebe işlem, olay ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş birtakım kıstaslara uygunluğunun araştırılması ve incelenmesidir.
	<b>Faaliyet Denetimi</b>	İşletmelerin belirlenmiş oldukları hedeflere ne ölçüde ulaştıklarını anlamaya çalışan denetimdir.
<b>Kapsamına Göre Denetim</b>	<b>Genel Denetim</b>	İşletmeye ait her türlü bilgi, belge, kayıt ve işlemlerle gerçekleşen her muhasebe olayının denetimini kapsar.
	<b>Özel Denetim</b>	İşletme yönetiminin talep etmesiyle belirli kişilere bilgi sağlamak için belirli bir zamanda, belirli bir alanda gerçekleşen belirli bir olayın belirli belge ve kayıtlarda denetlenmesidir.
<b>Yapılış Nedenlerine Göre Denetim</b>	<b>Kanuni Denetim</b>	Yönetmelik ve tebliğlerin emredici hükümlerine göre işletmelerde yapılması zorunlu olan denetimdir.
	<b>İsteğe Bağlı Denetim</b>	Kişilerin istek ve talepleri doğrultusunda herhangi bir zamanda yapılabilecek olan denetim türüdür.
<b>Denetçinin Statüsüne Göre Denetim</b>	<b>Bağımsız Denetim</b>	İşletme ile hiçbir ilişki içerisinde olmayan kişi ya da kurumlar tarafından genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda işletmenin finansal tablolarının denetlenmesi işlemidir.
	<b>İç Denetim</b>	İşletmelerin kendi bünyesinde kurulan bir organizasyonla denetiminin yapılmasıdır.
	<b>Kamusal Denetim</b>	İşletmelerde meydana gelen işlem ve olayların yasa, yönetmelik ve devlet politikalarına uygunluğu kontrol edilerek verimliliği ve karlılığı incelenmesidir.

#### 4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Bu bölümde Osmaniye İlinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hata ve hilelerine ilişkin algı ve tutumlarının belirlenmesine yönelik araştırmanın yöntemi ve bulgularına yer verilmiştir.

##### 4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmasının amacı, muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileye karşı olan algı ve tutumlarını araştırarak sahip oldukları demografik özelliklere göre algı ve tutumlarının farklılaşp farklılaşmadığını incelemektir. Bu çerçevede Osmaniye İlinde faaliyet gösteren serbest çalışan mali müşavirlerin ve stajyer muhasebecilerin hata ve hile ile ilgili düşüncelerini öğrenmeye yönelik bir anket uygulaması yapılmıştır.

##### 4.2. Araştırmanın Kapsamı, Ana Kütle ve Örneklem

Araştırmanın yapıldığı 2019 yılında Osmaniye İlinde 177 adet Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), 44 adet Stajyer Muhasebeci olmak üzere 221 meslek mensubu olduğu tespit edilmiştir. Örneklem birimini seçerken ana kütle içerisinde seçilecek örnek kesimin araştırmacının yargılarına belirlendiği tesadüfi olmayan örnekleme yöntemlerinden kolayda örnekleme yöntemi uygulanmıştır. Kolayda örneklemede veriler, ana kütlede en kolay, hızlı ve ekonomik şekilde toplanır (Haşiloğlu, Baran ve Aydın, 2015, s.20)

Ulaşılan 115 meslek mensubunun 3'ü Serbest Muhasebeci (SM), 74'ü Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), 38' i ise Stajyer Muhasebecidir. Ankete cevap veren meslek mensuplarının ana kütleyle oranı %52,04'tür.

Çalışmada verilerin analizi iki bölüm halinde sunulmuştur. İlk bölümde tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiş, ikinci bölümde ise araştırma modelinde yer alan değişkenler arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Araştırmanın verileri SPSS 22.0 istatistik programı yardımıyla analize tabi tutulmuştur.

##### 4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Araştırma kullanılan anket sorularının bazıları literatürdeki önceki çalışmalardan (Kirik,2007; Aslan vd., 2017; Özçelik vd., 2017; Ömürbek ve Durgunböcü, 2018) esinlenilerek hazırlanmıştır. Çalışmaya katılan meslek mensuplarının yarısı ile yüz yüze anket yapılmış, diğer yarısına ise e-posta yoluyla anket ulaştırılmıştır.

Verilerin analizinde kullanılacak testlerin belirlenmesi için önce verilerin normal dağılımına yönelik Kolmogov – Simirnov Testi yapılmıştır. Test sonuçlarına göre elde edilen tüm anlamlılık düzeylerinin  $<0,05$  olduğu ve %95 güven düzeyinde normal dağılıma sahip olmadığı görülmektedir. Aynı zamanda  $\pm 2$  aralığında olması gereken çarpıklık ve basıklık değerleri çok yüksek olmamakla beraber pozitif çarpıklık ve negatif basıklık dikkat çekmektedir. Dolayısıyla ölçeklerin analizinde parametrik olmayan testlerin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmış ve Kruskal Wallis ve Man-Whitney U testleri kullanılmıştır. 1952 yılında W. H. Kruskal ve W. A. Wallis tarafından bulunmuş olan (Üçkardeş, 2006, s. 170) Kruskal Wallis testi, normal dağılım göstermeyen gruplarda üç veya daha fazla sayıda grubun ortalamaları arasındaki farklılığın anlamlılığını ölçmek amacıyla kullanılan varyans analizinin parametrik olmayan karşılığıdır (Şenel ve Arslan, 2020, s.1405). Kruskal-Wallis testinin uygulanabilmesi için (Ergün Bülbül, 2001, s.89);

- a) Örnekler birbirinden bağımsız,



- b) İncelenen değişkenler sürekli ve veriler en azından aralıklı bir ölçekte belirlenmiş olmalıdır.

Man-Whitney U testi ise, normal olmayan veri setinde iki bağımsız grupta eşit varyanslı iki ortalama arasındaki farkın t testi ile hesaplanamadığı durumlarda kullanılır. Davranış bilimlerinde oldukça sık kullanılmaktadır. Amacı, iki bağımsız örneklemin aynı kitleden geldiği hipotezini test etmektir (Bindak, 2014, s. 6).

#### 4.4. Güvenilirlik Analizi

Meslek mensuplarının hata ve hileye karşı olan tutumlarını ölçmeye ilişkin ankette yer alan değişkenlerin anlamlı bir sonuca ulaşabilmek adına bir bütünlük oluşturup oluşturmadıklarını anlamak için yapılan güvenilirlik analizinde Cronbach Alpha değeri 0,701 olarak bulunmuştur. Nunnally (1978)'e göre sosyal bilimler araştırmalarında 0,70 ve üzeri güvenilirlik katsayısı kabul edilebilir olarak görülmektedir. Bu sonuç Alpha katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme kriterlerine göre ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir.

#### 4.5. Araştırma Bulguları

##### 4.5.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının cinsiyet, yaş, eğitim seviyesi, unvan ve sahip oldukları mükellef sayısı gibi demografik özelliklere ilişkin bulguların frekans ve yüzde dağılımları Tablo 2'de verilmiştir.

**Tablo 2.** Demografik özelliklere ilişkin bulguların frekans ve yüzde dağılımları

<b>Cinsiyet</b>	<b>N</b>	<b>%</b>		<b>Eğitim Düzeyi</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
Kadın	42	36,5		Lisans	95	82,6
Erkek	73	63,5		Yüksek Lisans	20	17,4
<b>Yaş</b>	<b>N</b>	<b>%</b>		<b>Mesleki Deneyim</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
26 yaş altı	21	18,3		1-5 yıl	43	37,4
27-37	47	40,9		6-10 yıl	23	20,0
38-48	29	25,2		11-15 yıl	15	13,0
49 ve üzeri	18	15,7		16 yıl ve üzeri	34	29,6
<b>Meslek Unvanı</b>	<b>N</b>	<b>%</b>		<b>Mükellef Sayısı</b>	<b>N</b>	<b>%</b>
SM	3	2,6		0-50	39	33,9
SMMM	74	64,3		51-100	31	27,0
Stajyer muhasebeci	38	33,0		101-150	26	22,6
				151 ve üstü	19	16,5

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının;

- %2,6'sı (3) Serbest Muhasebeci, %64,3'ü (74) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve %33'ü (38) Stajyer Muhasebecidir.
- %37,4'ü (43) 0-5 yıl arası, %20'si (23) 6-10 yıl arası, %13'ü (15) 11-15 yıl arası ve %29,6'sı (34) 16 yıl ve üzeri mesleki faaliyette bulunmaktadır.
- %36,5'i (42) kadın, %63,5'i (73) erkek katılımcılardan oluşmaktadır.

- %18,3'ü (21) 26 yaş altı, %40,9'u (47) 27-37 yaş arası, %25,2'si (29) 38-48 yaş arası ve %15,7'si (18) 49 yaş ve üzeri grupta yer almaktadır.
- %33,9'u (39) 0-50 arası, %27'si (31) 51-100 arası, %22,6'sı (26) 101-150 arası ve %16,5'i (19) 101 ve üzeri mükellefe sahiptir.
- %82,6'sı (95) lisans düzeyi eğitim düzeyine sahipken %17,4'ü (20) lisansüstü eğitim seviyesine sahiptir.

#### 4.5.2. Meslek Unvanı ile Muhasebe Hatalarına İlişkin Algı Düzeyleri İlişkisi

Farklı meslek unvanlarına sahip katılımcıların, muhasebe hatalarına karşı algı ve tutumlarının meslek unvanlarına göre farklılaşıp farklılaşmadığının ölçülmesi amacıyla yapılan Kruskall Wallis testi sonuçları Tablo 3'te verilmiştir.

Farklı meslek unvanlarında olan katılımcıların muhasebe hatalarına algı ve tutumlarının birbirinden farklı olup olmadığını ölçen Kruskall-Wallis testi sonuçlarına göre tablodaki 4 ve 6 sıra no.lu önermelerde %95 güven düzeyinde anlamlı bir farklılık görülmezken diğer önermelerde farklı meslek unvanlarına sahip olan katılımcıların muhasebe hatalarına karşı algı ve tutumları %95 güven düzeyinde anlamlı bir farklılık göstermektedir ( $p < 0,05$ ).

**Tablo 3:** Meslek unvanı ile muhasebe hatalarına karşı algı düzeyi arasındaki

Kruskall-Wallis testi sonuçları

S. No	Önermeler	X	S	X <sup>2</sup>	Sig.
1	Hata; ihmal, dikkatsizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	1,80	1,02	6,45	0,04
2	İş yoğunluğu muhasebe çalışanlarını hata yapmaya zorlamaktadır.	1,84	1,07	6,09	0,04
3	Vergi mevzuatı ve uygulamaları muhasebe çalışanlarını hata yapmaya zorlamaktadır.	2,85	1,25	7,63	0,02
4	Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur.	3,29	1,35	0,99	0,60
5	Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan yasal değişiklikleri takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur.	2,89	1,29	6,62	0,03
6	Muhasebe kayıtlarının yanlış veya ters aktarımı nedeniyle hata yaptığım olmuştur.	2,80	1,16	4,07	0,10
7	Yılsonu kapanış ve yılbaşı açılış işlemleri sırasında yanlış veya eksik kayıt nedeniyle hata yaptığım olmuştur.	2,98	1,32	14,57	0,01

#### 4.5.3. Cinsiyet ile Muhasebe Hatalarına İlişkin Algı Düzeyleri İlişkisi

Meslek mensuplarının cinsiyet değişkenine göre muhasebe hatalarına ilişkin önermelere vermiş oldukları cevapların analiz sonuçları Tablo 4'te verilmiştir.

Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre “*Vergi mevzuatı ve uygulamaları muhasebe çalışanlarını hata yapmaya zorlamaktadır*”, “*Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur*” ve “*Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan yasal değişiklikleri takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur*” önermelerinde %95 güven düzeyinde anlamlı bir farklılık görülürken diğer önermelerde anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

**Tablo 4:** Meslek mensuplarının hata kavramına ilişkin görüşleri ile meslek mensuplarının cinsiyeti arasındaki ilişkiye ilişkin Mann-Whitney U testi

S. No	Önermeler	X	S	X <sup>2</sup>	Sig.
1	Hata; ihmal, dikkatsizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	1,80	1,02	1.525,50	0,96
2	İş yoğunluğu muhasebe çalışanlarını hata yapmaya zorlamaktadır.	1,84	1,07	1.379,00	0,33
3	Vergi mevzuatı ve uygulamaları muhasebe çalışanlarını hata yapmaya zorlamaktadır.	2,85	1,25	1.528,50	0,04
4	Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığım olmuştur.	3,29	1,35	1.173,50	0,03
5	Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan yasal değişiklikleri takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur.	2,89	1,29	1.217,00	0,05
6	Muhasebe kayıtlarının yanlış veya ters aktarımı nedeniyle hata yaptığım olmuştur.	2,80	1,16	1.490,50	0,79
7	Yılsonu kapanış ve yılbaşı açılış işlemleri sırasında yanlış veya eksik kayıt nedeniyle hata yaptığım olmuştur.	2,98	1,32	1.504,00	0,86

#### 4.5.4. Meslek Unvanı ile Muhasebe Hilelerine İlişkin Algı Düzeyleri İlişkisi

Farklı meslek unvanlarına ait katılımcılar arasında muhasebe hilelerine karşı algı ve tutumlarının farklılaşmasının ölçülmesi amacıyla yapılan Kruskall Wallis testi sonuçları aşağıda Tablo 5'te sunulmuştur.

**Tablo 5.** Meslek Unvanı ile Muhasebe Hilelerine Karşı Algı Düzeyi Arasındaki İlişki-Kruskall-Wallis Testi

S. No	Önermeler	X	S	X <sup>2</sup>	Sig.
1	Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır.	1,86	1,14	2,81	0,24
2	İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	2,65	1,28	1,08	0,58
3	Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır.	2,46	1,18	10,86	0,00
4	İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.	2,33	1,10	0,85	0,65
5	Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	2,56	1,07	3,79	0,15
6	Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.	2,86	1,20	1,37	0,50
7	Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemler yapılması doğrudur.	2,89	1,13	0,86	0,65

Farklı meslek unvanlarında olan katılımcıların muhasebe hilelerine karşı algı ve tutumlarının birbirinden farklı olup olmadığını ölçen Kruskall Wallis testinin anlamlılık değerleri "*Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır*" önermesine verilen cevaplar dışında 0,05'ten büyüktür. Dolayısıyla farklı unvanlara sahip meslek mensuplarının muhasebe hilelerine karşı algı ve tutumları arasında genel itibarıyla %95 güven düzeyinde anlamlı bir farklılık görülmemektedir.

#### 4.5.6. Meslek mensuplarının Cinsiyetleri ile Muhasebe Hilelerine İlişkin Algı Düzeyleri İlişkisi

Meslek mensuplarının hile kavramına ilişkin görüşlerinin cinsiyetlerine göre farklılaşp farklılaşmadığını ölçülmek amacıyla Mann-Whitney U testi yapılmış ve sonuçlar Tablo 6'da sunulmuştur.

**Tablo 6:** Meslek Mensuplarının Hile Kavramına İlişkin Görüşleri ile Meslek Mensuplarının Cinsiyeti Arasındaki İlişkiye İlişkin Mann-Whitney U Testi

S. No	Önermeler	X	S	X <sup>2</sup>	Sig.
1	Hile, kasıt unsuru taşıyan ve bilinçli yapılan davranışlardır.	1,86	1,14	1.367,00	0,29
2	İşletmelerde en çok yapılan hileler belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	2,65	1,28	1.429,00	0,53
3	Çalışanlar üzerinde denetimin yetersiz olması hileli işlemler için fırsat yaratır.	2,46	1,18	1.435,00	0,55
4	İşletmelerde vergi kaçırmak için hileli işlemlere başvurulur.	2,33	1,10	1.374,50	0,33
5	Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	2,56	1,07	1.160,00	0,20
6	Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.	2,86	1,20	1.304,50	0,17
7	Bilgisayarlı muhasebe programlarında geriye dönük işlemler yapılması doğrudur.	2,89	1,13	1.276,00	0,12

Kadın meslek mensubu ve erkek meslek mensubu arasındaki muhasebe hilesine karşı algı ve tutumların farklarını sınyan Mann-Whitney U testine göre; tüm önermeler için sig. (p) > 0,05 olduğu görülmektedir. Bu durumda %95 güven düzeyine göre cinsiyet ile muhasebe hilelerine karşı algı ve tutumlar arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

#### 4.5.7. Meslek mensuplarının Mükellef Sayıları ile Mesleki Gelişmeleri Takip Etme Fırsatı İlişkisi

Meslek mensuplarının sahip oldukları mükellef sayısı ile mesleki gelişmeleri takip edecek yeterli vakti bulup bulmadıklarının ölçülmesi amacıyla yapılan Kruskal-Wallis testi sonuçları aşağıda tablo 7'de sunulmuştur.

Meslek mensuplarının sahip oldukları mükellef sayısı ile mevzuat yasal düzenlemelerin değişikliğini takip etme fırsatları arasında sig. <0,05 sonucuna göre %95 güvenle anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

**Tablo 7.** Meslek Mensuplarının Sahip Olduğu Mükellef Sayısı ile Mesleki Gelişmeleri Takip Etme Fırsatı Arasındaki Kruskal Wallis Testi

Önermeler	X	S	X <sup>2</sup>	Sig.
Değişen mevzuatı ve yasal düzenlemeleri zamanında takip edecek fırsatım bulunmaktadır.	2,59	1,26	10,95	0,01

## 5. SONUÇ

Küreselleşen dünyada gelişen teknoloji ile birlikte bilgi üretiminin de artmasıyla ekonomik piyasalarda hızlı bir yükselme yaşanmaktadır. Bu yükselişle beraber endüstriyel işletmelerin sayısı artmış ve gelişen sermaye piyasaları ile yapılan yatırımların sınırları ülke dışına çıkarak yoğun bir rekabet ortamı oluşturmuştur.

Özellikle son dönemlerde daha çok kar elde etme hırsıyla hareket eden yöneticiler, işletmelerin maliye ve finans basamağı olan muhasebe departmanlarına bu konuda baskı yapmaktadır. İşten çıkarılma korkusuyla muhasebe elemanları hem yasalardaki boşluklardan faydalanarak hem de teknolojik çağın verdiği imkânlarla etik dışı düzenlemeler yaparak isteklere cevap vermektedir. Bunların bir kısmı bilgisizlik ve tecrübesizlikten kaynaklanan hatalar olabildiğı gibi bir kısmı da daha ileri ve tehlikeli boyutları olan ve bilinçli yapılan hileli işlemlerdir.

İşletmelerin gerçekleşen işlem ve olaylarının şeffaflığını sağlayarak mali tabloların güvenilirliğini amaçlayan muhasebe mesleğı, ülkemizde daha çok vergisel yönüyle gelişme göstermiştir. Dolayısıyla meslek mensupları yasa koyuculara duyulan korkudan ve daha az vergi ödeme isteğinden dolayı hata ve hilelere başvurarak bilgi kullanıcılarına finansal tablolar hakkında yanıltıcı bilgiler verebilmektedir. Yapılan bu hatalı ve hileli işlemlerden dolayı oluşan zarar neticesinde en çok etkilenen ülke ekonomisini düzelterek güce sahip olanlar kuşkusuz muhasebe meslek elemanlarıdır. Çünkü mükelleften elde ettikleri bilgileri kendi tecrübeleri ile harmanlayan meslek mensupları devlet ile mükellef arasında köprü vazifesi görmektedir.

Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelere olan algı ve tutumlarını ölçmek amacıyla Osmaniye İlinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına uygulanan anket sonuçlarına göre, muhasebede meydana gelen hataların en önemli sebebi iş yoğunluğu ve dikkatsizliktir. Katılımcıların meslek unvanlarına göre baktığımızda muhasebe hatalarına karşı algı ve tutumları birbirinden farklılık göstermektedir. SM'ler çoğunlukla müşterilerin muhasebe evraklarını zamanında göndermemesinden kaynaklı hatalar yaparken, SMMM'ler yasal değişiklikleri takip edemediğinden dolayı hata yaptığını belirtmiştir. Stajyer muhasebeciler ise meslekte yeni olmalarından kaynaklanan bilgi eksikliği nedeniyle daha çok muhasebe kayıtları üzerinde hatalar yapmaktadır.

Hataya karşı olan algı ve tutumlar cinsiyet değişkenine göre incelendiğinde görüşler arasında anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür. Sadece kadınlar vergi mevzuatı ve uygulamalarının çalışanları hata yapmaya zorlamadığını düşünürken erkek meslek mensuplarının geneli mevzuat ve uygulamadaki karışıklıklar nedeniyle zorlandıkları görüşüne katılmış ve yine kadınlar muhasebe bilgilerinin geç gelmesinden dolayı hatalı işlemler yaptıklarını belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının unvanlarına ve cinsiyetlerine göre muhasebe hilelerine karşı algı ve tutumları arasında anlamlı bir fark tespit edilememiştir. Meslek mensupları, hilelerin en çok belgesiz yapılan veya sahte belge kullanılan kayıt dışı işlemlerle gerçekleştiğini belirtmişlerdir. Cinsiyet ve meslek unvanı değişkeni açısından ulaşılan sonuçlar literatürdeki diğer çalışmalarla karşılaştırıldığında Özçelik vd. (2017) tarafından yapılan çalışmada ulaşılan sonuçlar ile paralellik gösterdiği görülmektedir.

Özellikle son zamanlarda hata ve hileden kaynaklanan sorunların artması sebebiyle yapılan çok sayıda araştırma bulunmaktadır. Fakat ne akademik birimlerin yapmış olduğu çalışmalar ne de uluslararası kuruluşların koymuş olduğu standartlar ile devletin uyguladığı cezai yaptırımlar bu hata ve hilelerin önüne geçememiştir. Verilen cevaplar neticesinde en çok iş yükü ve yoğunluktan kaynaklı bu sorunların çözümü için TÜRMOB, bürolarda çalışan meslek elemanı sayısı ile orantılı mükellefe sahip olma konusunda yapacağı yeniliklerle meslek mensuplarının iş yükünü azaltılmasına yardımcı olabilir. Daha az vergi ödemek amacıyla yapılan hileli işlemleri önleyebilmek adına belli bir büyüklüğün üzerinde olan işletmeler için muhasebe denetimi zorunluluğu muhasebe meslek mensupları üzerinden tüm işletmeler için de getirilmelidir.

Sonuç olarak hem mükelleflerin hem de meslek mensuplarının muhasebe mesleğini çok daha iyi anlayabilmesi adına muhasebenin asıl amacının finansal tabloların şeffaflığını ve

güvenilirliğini sağlamak olduğu ve vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu bilinci yerleştirilmelidir.

## KAYNAKLAR

- Açık, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (3).0 351-366.
- Akatak A. (2015). *Muhasebe hata ve hilelerinin tespit ve önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının sorumluluğu ve bir araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Alagöz, A. (2008). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü*. Konya: Tablet Kitapevi.
- Aslan T., Kızıl C. ve Din A. (2017). Muhasebe hata ve hileleri üzerinde etkili faktörlerin muhasebe meslek etiği kapsamında analizi: Yalova örneği, *International Journal of Social And Humanities Sciences (IJSHS)*. 4(12), 1125- 1138.
- Ataman, B. ve Aydın, R. (2017). Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Marmara Business Review*, 2(1), 1-23.
- Aytekin, S., Sezgin, H. ve Yalçın, M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 14(44), 69-89.
- Bindak, R. (2014). Mann-Whitney U ile Student's t testinin 1. tip hata ve güç bakımından karşılaştırılması: Monte Carlo simülasyon çalışması, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Fen ve Mühendislik Bilimleri Dergisi (AKÜ FEMÜBİD)*, 14(1), 5-11.
- Bozkurt, N. (2011). *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Canpolat İ. (2018). *Muhasebe meslek mensuplarının bağımsız denetim ve denetimde kalite anlayışının incelenmesi: TRB 1 bölgesinde bir araştırma*, Yüksek Lisans Tezi, Fırat Üniversitesi, Elâzığ.
- Çetin H. (2018). *Adli muhasebe ve çalışan hileleri ile hile yapanların karakteristik özellikleri*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi, İstanbul.
- Doğan Z., Gülçin K. ve Nazlı E. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının hile yapmaya eğilim düzeylerinin tespitine ilişkin bir araştırma, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(4), 64- 83.
- Durmuş, C. N. ve Taş, O. (2008). SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Ergün Bülbül, S. (2001). Kruskal-Wallis testi ve Friedman testinin alternatif parametrik tekniklerle karşılaştırılması ve bazı parametrik ve parametrik olmayan çoklu karşılaştırma yöntemleri ile incelenmesi. *Öneri Dergisi*, 4(15), 89-96. Doi:10.14783/maruoneri.735494
- Ertürk A. (2010). *İşletmelerde hata ve hileyi önlemede iç kontrol sisteminin etkililiği ve bir uygulama*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Hacıhasanoğlu, T. ve Karaca, N. (2015). Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi'nde Yapılan Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1), 117-130.

- Haşiloğlu, S. B., Baran, T. ve Aydın, O. (2015). Pazarlama Araştırmalarındaki Potansiyel Problemlere Yönelik Bir Araştırma: Kolayda Örneklem ve Sıklık İfadeli Ölçek Maddeleri, *Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi*, 2(1), 19-28.
- Jafarlı, R. ve Gahramanlı, G. (2018), Hata, Yaratıcı Muhasebe ve Hile Ayırımı, Muhasebe Hilelerine Karşı Çözüm Önerisi: Enron Skandalı Örneği, *Ünye İİBF Dergisi*, 2 (1), 1-15.
- Karakaya G. (2016). Çalışan hileleri ve iç kontrol ilişkisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 330, 159-172.
- Hatunoğlu, Z, Koca, N. ve Kılılı, M. (2013). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (20), 169-189.
- Kıracı, M. (2005). Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Ocak (14), 103-126.
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik: Afyonkarahisar'da muhasebeciler üzerine bir araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Koca N. (2010). *Muhasebe denetiminde iç kontrolün hata ve hileleri önlemedeki rolü ve bir alan çalışması*. Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.
- Korucu E. (2018). *Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik*. Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi, İstanbul.
- Nunnally, J.C. (1978). *Psychometric Theory*. 2nd Edition. New York: McGraw-Hill
- Okay S. (2011). *Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Karaman.
- Ömürbek, V. ve Durgunböcü, Ö. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri ile İlgili Algılarının İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(4), 1251-1265.
- Özçelik H., Karataş Aracı, Ö. N. ve Keskin S. (2017). Muhasebe hata ve hileleri: meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (29), 197-214.
- Özçelik, M. K. (2018). Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 493- 517.
- Sevilengül, O. (2007). Genel Muhasebe (13. Baskı), Gazi Kitabevi: Ankara.
- Şenel, S. A. ve Arslan, Ö. (2020). Katılım bankası çalışanlarının faizsiz finans muhasebe standartlarına bakış açılarının analizi: Sivas ili örneği. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2), 1394-1414.
- Uslu, M. C. (2019). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi, İstanbul.
- Üçkardeş, F. (2006). *İstatistik testler üzerine bir çalışma*. Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş.

Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y. ve Kocamaz, H. (2014). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri, *KSÜ İİBF Dergisi*, 4(2), 171-188.

Yoruldu M. (2019). *Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde meslek mensupları ve bağımsız denetçilerin etkinliği: İzmir ili örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın.

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf), Erişim Tarihi: 08.06.2019

<http://www.tdk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 20.05.2019

<https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, Erişim Tarihi: 15.07.2019