

## MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİ İLE İLGİLİ ALGILARININ İNCELENMESİ\*

### INVESTIGATION OF ACCOUNTING PROFESSIONALS' PERCEPTIONS ABOUT ACCOUNTING ERROR AND FRAUDS

Vesile ÖMÜRBEK\*, Özlem DURGUNBÖCÜ\*\*

\* Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, vesileomurbek@sdu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8647-1708>

\*\* Yüksek Lisans Mezunu, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, ozlemdurgunbocu@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-9339-1906>

#### ÖZ

Muhasebe alanında yapılan hata ve hilelerden birçok kesim hatta tüm toplum etkilenmektedir. Muhasebe işlemlerinin kayıtlara geçirilmesi sırasında karşılaşılan hata ve hilelerin en önemli etkilerinden biri, devletin en önemli geliri olan vergi gelirinin etkilenmesidir. Bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları, hileleri ve vergi denetimi ile ilgili algılarının tespit edilmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşmak için Isparta'da faaliyet gösteren, muhasebe meslek mensuplarına yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Elde edilen veriler Tek Örneklem T Testi, Mann Whitney U Testi, Kruskall Wallis Testi gibi istatistiki metotlarla analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda; meslek mensuplarına göre dikkatsizlik en önemli hata nedeni olup, en çok karşılaşılan hata nedeni ise fatura vermemek ve almamak olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının en fazla karşılaştıkları muhasebe hilelerinin; "kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmalarını isteyen müşterilerinin olması" ve "verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmalarını isteyen müşterilerinin olması" tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Hataları, Muhasebe Hileleri, Vergi Denetimi.

**Jel Kodları:** M41, M42

#### ABSTRACT

Many sectors and even the whole community are affected by the error and fraud in accounting. One of the most important effects of the error and frauds encountered in the accounting transactions is the impact of tax revenue, which is the most important income of the state. In this study, it is aimed to determine and evaluate the perceptions of accounting professionals about accounting errors, fraud and tax audit. In order to achieve this goal, a survey based research was conducted for professional accountants in Isparta. The data obtained were analyzed by statistical methods such as One Sample T Test, Mann Whitney U Test, Kruskall Wallis Test. In the results of survey; according to the profession, carelessness is the most important cause of error and the most common cause of error is to not to give or receive invoices. The most common accounting frauds faced by professional accountants; "customers who wish to have a balance by showing their ability to pay in order to get a loan" and "customers who want them to resort to methods such as increasing costs or reducing revenue due to high tax" were as identified.

**Keywords :** Accounting Errors, Accounting Frauds, Tax Audit.

**Jel Codes:** M41, M42

\* Bu çalışma "Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hile İle İlgili Algılarının Tespiti: Bir Araştırma" isimli yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

## 1. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

Muhasebe hataları, muhasebe işlemlerinin kayıtlara geçirilmesi sırasında dikkatsizlik, bilgisizlik, unutkanlık ve tecrübesizlik gibi nedenlerle meydana gelen yanlışlıklardır. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte muhasebe işlemleri artık bilgisayar ortamında kayıt altına alınmaya başlanmıştır. Kayıtların bilgisayar ortamında tutulması muhasebe hatalarının oluşmasını azaltmış, hatta bazı hataları tamamen ortadan kaldırmıştır ancak yine de bazı hatalar ile karşılaşabilmektedir. Muhasebe meslek mensupları bu türden hatalarla karşılaştıklarında ivedilikle bu hataları düzeltmelidirler. Aksi durumda bu tür hatalar muhasebe sistemi içerisinde düzensizliğe neden olarak, çıkar gruplarının yanlış kararlar almasına sebep olmaktadır (Kirik, 2007: 40).

Muhasebe hilesi; belli amaçlarla işletmelerin işlem, kayıt, belge ve finansal tablolarında bilinçli bir şekilde yanlışlıklar yapılmasıdır. Hileye karışmanın birçok amacı olabilir. Hile yapanlar, bu amaçlarını birtakım yöntemler kullanarak gerçekleştirmektedir. Bu yöntemler işletmenin türüne ve özelliklerine bağlı olarak değişebilmektedir. Genel olarak hileler, ya işletmeyi olduğundan iyi göstermek ya da olduğundan kötü göstermek amacıyla yapılmaktadır. İşletmelerde yapılan muhasebe hileleri günümüzün en önemli sorunlarından biridir. Yapılan muhasebe hilelerinden küçük bir kısmı yarar sağlarken, çok geniş bir kısmının da olumsuz etkisi bulunmaktadır. Muhasebe sisteminde yapılan hileler işletme ilgililerinin yanlış kararlar almalarına yol açmakta, ülke ekonomisinin olumsuz yönde etkilenmesine sebep olmaktadır. Muhasebe hata ve hilelerinin ekonomi üzerinde yaşanan etkisi kadar, devletin en önemli geliri olan vergi gelirlerini de etkilemektedir. Muhasebe işlemleri sırasında gelirler az, giderler fazla gösterilerek vergi kaybına neden olunabilmektedir. (Bayraktar, 2007: 12).

Mükelleflerin vergiyi doğru olarak beyan etmelerinde asıl görev muhasebe meslek

mensuplarına ve vergi denetim elemanlarına düşmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının tutum ve davranışları mükelleflerin vergi ahlakının oluşumunda önemli bir role sahiptir. Muhasebe meslek mensupları, mükelleflerini vergisel sorumlulukları hakkında doğru yönlendirdikleri takdirde mükelleflerin vergiye olan gönüllü uyumları artacaktır. Muhasebe meslek mensupları, mükellef ile vergi idaresi arasında bir köprü görevi görmektedirler (Yücel, 2017: 230). Bu sebeple çalışmada muhasebe meslek mensuplarının, ne tür hatalar ile karşılaştıkları, karşılaşma sıklıklarını tespit etmek, işletmenin bilanço ve gelir tablosu bilgilerinin olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterilmesini sağlayan nedenleri incelemek, hata ve hileyi anlama ve önlem alınmasında yol gösterebilecektir.

## 2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Muhasebe hata ve hilelerinin incelenmesine ilişkin yapılan bazı çalışmalar aşağıda verilmiştir.

İşgüden ve Çabuk (2006) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe meslek mensupları yaptıkları işlemler sırasında baskı altında kaldıklarını ifade etmişlerdir. Mali denetimin yetersizliği ve kanun ve mevzuatlardaki boşluklardan dolayı da mükelleflerin baskılarını artırdıklarını belirtmişlerdir.

Kirik (2007) tarafından yapılan çalışmada muhasebe hata ve hilelerinin esas noktasında sadece muhasebe meslek mensupları değil mükelleflerin, hükümetin uyguladığı politikaların, vergi kanunlarının ve toplumsal yapı gibi faktörlerin de etkili olduğu ifade edilmektedir. Muhasebe işlemlerinin kayıtlara geçirilmesi sırasında mükellefler tarafından yapılan baskıların, meslek mensuplarını güç durumda bıraktığı, meslek mensuplarının kamu menfaatleri ile mükellef menfaatleri arasında kaldıkları, vergi denetimlerinin yeterli olmaması, vergi yasalarında bulunan boşluklar ve muhasebe meslek mensuplarının mükelleflere

ekonomik yönden bağımlı olmasının mükelleflerin baskılarını arttırmasında önemli bir neden olduğu tespit edilmiştir.

Bayraktar (2007) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe hilelerinin günümüzde büyük bir sorun olduğu, muhasebe hilelerinin küçük bir kesime yarar sağlarken büyük bir kesimi olumsuz yönde etkilediği, ülke ekonomisinin de bu durumdan olumsuz etkilenecek muhasebe mesleğine olan güveni azalttığı ve muhasebe hilelerinin en önemli etkisinin de devletin en önemli geliri olan vergi gelirini etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Çelik (2010), muhasebe hatalarının oluşmasında mükelleflerin ve meslek mensuplarının yanında çalışan personelin dikkatsizliği ve ihmalle davranışı sonucunda muhasebe hatalarının meydana geldiğini belirtmiştir. Muhasebe hilelerinin ise, işletme sahip veya yöneticilerinin işletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstererek, kredi sağlayabilmek ve vergi avantajı sağlayarak daha fazla kazanç elde etmek için hile yapmaya yöneldiği söylenebilir.

Açık (2012), muhasebede hata ve hileleri vergi hukuku açısından incelemiştir. İşletmelerde yapılan hilelerin devletin en önemli geliri olan vergi kaybına yol açtığı için vergi hukuku boyutuyla değerlendirilmesi yapılmıştır.

Keskin (2014), Antalya, Isparta ve Burdur illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir anket çalışması yapmıştır. Muhasebe hatalarının temel sebebinin mevzuattaki sürekli değişiklikler ve muhasebe işlemlerinin kayıtlara geçirilmesi sırasındaki bilgisizlikten, tecrübesizlikten kaynaklanan hatalar meslek mensuplarının vergi ve sigorta konularında ceza almasına neden olmaktadır.

Yardımcıoğlu vd.,(2014) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe hilelerinin yapılmasına zemin hazırlayan sebebin muhasebe sistemindeki yasal boşluklar olduğunu, muhasebe hileleri ve yolsuzlukların engellenebilmesi için hukuki

düzenlemelerin yapılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Göğebakan (2016), tarafından yapılan çalışma Aydın'da bulunan muhasebe meslek mensuplarına yapılmıştır. Sonuç olarak hata ve hilelerin yoğun olarak var olduğu ve bunun da muhasebe meslek etiğinde ciddi sapmalara sebep olduğu anlaşılmıştır. Bu sapmaların temelinde sadece muhasebe meslek mensupları değil; özellikle mükellefler, hükümet politikaları, vergi uygulamaları, mesleki örgütlenme ve toplumsal yapı gibi faktörlerinde etkili olduğu anlaşılmıştır.

### **3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE BAKIŞ AÇISININ İNCELENMESİ**

Araştırmanın evreni Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanıyla faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Örneklem olarak ise, Isparta Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına kayıtlı muhasebe meslek mensupları esas alınarak yapılmıştır. Araştırma kapsamında faal olarak çalışan 198 muhasebe meslek mensubundan tesadüfi örnekleme yöntemiyle seçilenlere elden anket formları ulaştırılmıştır. Bunlar arasında geri dönüşte bulunan 98 anket formu analize dahil edilmiştir. Bu da % 49'luk bir geri dönüş oranıdır.

Araştırmada verilerin toplanması amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Anket soruları oluşturulurken ilgili literatür taranarak benzer çalışmalardan (Daştan (2011) ve Okay (2011)) yararlanılmıştır. Bu araştırmalarda kullanılan anket formları tekrar gözden geçirilerek bu araştırmaya uygun hale getirilmiştir.

Araştırmada veri toplama aracı olarak düzenlenen anket formu iki sayfa, üç bölümden ve 50 sorudan oluşturulmuştur. Anket formunun ilk bölümünde, ankete katılan meslek mensuplarına, cinsiyetleri, yaşları, öğrenim durumları, mesleki unvanları, mesleki deneyim yılları, çalışan

sayısı, çalışanın eğitim durumu ve mükellef sayılarıyla ilgili olarak demografik bilgiler içeren sorular yöneltilmiştir. İkinci bölümde ise hata nedenleri, hataların karşılaşımla sıklığı, vergi kaçırma eğilimindeki mükelleflerin başvurduğu hile yöntemleri, bilançonun daha iyi ya da kötü gösterilmesinin nedenleri ve meydana gelen hataların yüzdelik payına dair sorular yöneltilmiştir.

Literatür taraması sonucunda oluşturulan anket sorularında; muhasebe hata, hileleri

ve vergi denetimi ile ilgili yargılara katılma derecelerinin belirlenmesine ilişkin 26 önerme cümlesi yer almaktadır. Önerme cümlelerinde 5’li likert ölçeği kullanılmıştır. (1.Kesinlikle Katılmıyorum, 2.Katılmıyorum, 3.Kararsızım, 4.Katılıyorum, 5.Kesinlikle Katılıyorum).

### 3.1. Verilerin Analizi

Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik bilgileri Tablo 1.’de görülmektedir.

Tablo 1: Demografik Özellikler

		Kişi sayısı	Dağılım%
Cinsiyet	Erkek	76	77,6
	Kadın	22	22,4
	<b>Toplam</b>	98	100,0
Yaş	20-30	6	6,1
	31-40	40	40,8
	41-50	33	33,7
	51 ve üzeri	19	19,4
	<b>Toplam</b>	98	100,0
Eğitim Düzeyi	Yüksekokul	15	15,3
	Lisans	67	68,4
	Lisansüstü	16	16,3
	<b>Toplam</b>	98	100,0
Mesleki Unvan	Serbest Muhasebeci	4	4,1
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	94	95,9
	<b>Toplam</b>	98	100,0
Faaliyet Yılı	3-13 yıl	38	38,8
	14-24 yıl	41	41,8
	25-35 yıl	12	12,2
	36-46 yıl	7	7,1
	<b>Toplam</b>	98	100,0
Büroda Çalışan Sayısı	1	44	44,9
	2	33	33,7
	3	15	15,3
	4	4	4,1
	6	1	1,0
	7	1	1,0
	<b>Toplam</b>	98	100,0
Mükellef Sayısı	25 ve daha az	2	2,0
	26-35	9	9,2
	36-45	17	17,3
	46-55	21	21,4
	56 ve üstü	49	50,0
	<b>Toplam</b>	98	100,0

Tablo 1.’de görüldüğü gibi, çalışmaya katılan muhasebe meslek mensupları cinsiyet bağlamında incelendiğinde % 77,6’sı erkek olduğu görülmektedir.

Çalışmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının % 40,8'i 31- 40 yaş aralığında bulunmaktadır. Öğrenim durumları açısından % 68,4'ü lisans düzeyinde eğitim seviyesine sahip olup % 4'ü SM, % 96'sı SMMM' dir. Çalışmaya katılan meslek mensuplarının % 61'i 13 yıldan fazla deneyime sahiptir. Çalışan

sayısı bağlamında incelendiğinde % 45'i 1 kişi istihdam etmekte olup, meslek mensuplarından % 50'si 56 ve üzeri mükellef sayısına sahiptir.

Çalışmaya katılan meslek mensuplarına göre muhasebe hatalarının nedenleri Tablo 2.'de görülmektedir.

Tablo 2: Muhasebe Hata Nedenleri

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

Tablo 2.'de görüldüğü gibi muhasebe meslek mensuplarının; en çok dikkatsizlik (3,93) ve yoğunluk nedeni ile (3,82) hata yapabildikleri görülmektedir. Diğer hata nedenleri ise; özen göstermemek (3,40), bilgisizlik (3,31) ve tecrübesizlik (2,85) şeklinde sıralanmaktadır. Ankete katılan meslek mensuplarınca en yüksek hata nedeni olarak dikkatsizlik belirlenmiştir. Muhasebe mesleği dikkatli olmayı

gerektirmektedir. Çoğu kez yapılan hatalar meslek mensuplarının karşısına maddi yaptırım olarak çıkmaktadır. Meslek mensupları bu tür yaptırımlarla karşı karşıya kalmamak için kayıtlar sırasında yoğun bir dikkat göstermelidirler.

Meslek mensuplarının hata çeşitleri ile karşılaşma sıklıkları Tablo 3.'de görülmektedir.

Tablo 3: Hatalarla Karşılaşma Sıklığı

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

Tablo 3.'de görüldüğü gibi muhasebe meslek mensuplarının çeşitli muhasebe hataları ile karşılaşma sıklığı; unutma ve tekrarlama hataları (3,02), matematik hataları (2,97), kayıt hataları (2,85), bilanço hataları (2,24) ve nakil hataları (2,10) olarak sıralanmaktadır. Çalışmaya katılan meslek mensuplarınca en çok karşılaştıkları hata unutma ve tekrarlama hataları (3,02)

olmakla birlikte genelde hatalarla karşılaşma sıklıkları ortalamanın altında görülmektedir. Bu durum meslek mensuplarının bu tür hatalarla çok fazla karşılaşmadıklarını göstermektedir.

Mükellefler tarafından yapılan hilelerle karşılaşma sıklığı Tablo 4.'de görülmektedir.

Tablo 4: Meslek Mensuplarının Mükellefler Tarafından Yapılan Hilelerle Karşılaşma Durumu

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

Tablo 4.'de meslek mensubu olarak vergi kaçırma eğiliminde olan mükelleflerin en fazla başvurdukları hile yöntemleri; fatura vermemek ve almamak (3,27) ve işlemlerin kayıt dışı kalmasını sağlamak (3,00) şeklindedir. Bu bağlamda kayıtdışılığın beraberinde getirdiği en önemli sonuç ise vergi kaçakçılığıdır. Diğer hile yöntemleri

ile genelde karşılaşma sıklıkları ortalamanın altında görülmektedir. Bu da bu tür hilelerin mükellefler tarafından çok fazla yapılmadığını göstermektedir.

Meslek mensupları tarafından bilançonun daha iyi gösterilmesinin nedenleri ile karşılaşma durumu Tablo 5.'de görülmektedir.

Tablo 5: Bilançonun Daha İyi Gösterilme Nedenleri İle Karşılaşma Durumu

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

Tablo 5.'de bilançonun daha iyi gösterilme nedenleri; kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almak (3,42), işletmelerin imajını kuvvetlendirmek (3,08), yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek (2,24), hisselerin fiyatını arttırmak (2,17) ve vergi ödeme arzusu (1,58) şeklinde sıralanmaktadır. En çok karşılaşılan bilanço maskeleyesi nedeni olarak kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almak belirlenmiştir. Çünkü kredi kuruluşları bilançosu güçlü olan işletmelere daha çok

kredi vermektedir. Bu sebeple mükelleflerde meslek mensuplarından bilançolarının daha iyi gösterilmesini istemektedirler. Ayrıca meslek mensupları, diğer çıkar gruplarının da işletmenin imajını iyi gösterebilmek amacıyla bilanço maskeleyesi isteği ile karşılaşmaktadırlar.

Meslek mensupları tarafından bilançonun daha kötü gösterilmesinin nedenleri ile karşılaşma durumu Tablo 6.'da görülmektedir.

Tablo 6: Bilançonun Daha Kötü Gösterilme Nedenleri İle Karşılaşma Durumu

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

Tablo 6.'da bilançonun daha kötü gösterilme nedenleri; daha az vergi ödemek (3,42), daha az kar dağıtmak (2,63), işletmenin alacakları ile daha avantajlı anlaşmalar yapmak (2,26), ayrılmak isteyen ortaklardan veya ölen ortaklardan mirasçılarında ortaklık paylarının ucuza alınmasını sağlamak (2,20) ve hisselerin borsa fiyatını düşürerek spekülasyon yaratmak (2,02) şeklinde sıralanmaktadır. Bilançonun kötü gösterilme nedeni olarak daha az vergi ödemek en çok karşılaşılan neden olarak ortaya çıkmıştır. Mükellefler

vergi kaçırınların çok para kazandığı anlayışıyla veya daha çok para kazanma hırsı ile daha az vergi ödemek istemektedirler. Toplumun birçok kesiminde "en az vergi ödeten muhasebeci en iyi muhasebecidir" görüşü benimsenmiştir. Mükellefler daha az vergi ödemek yani kendi maddi çıkarları doğrultusunda, meslek mensuplarına baskı yapabilmektedir.

Meslek mensuplarına göre karşılaşılan hata kaynaklarının dağılımı Tablo 7.'de görülmektedir.

Tablo 7: Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Hata Kaynaklarının Dağılımı

Hata Kaynağı	N	Dağılım %
Mükelleften Kaynaklanıyor	98	69,3163
Çalışanlarından Kaynaklanıyor	98	17,7653
Şahısmdan Kaynaklanıyor	98	11,9796

Tablo 7.'de çalışmaya katılan meslek mensuplarına göre meydana gelen hataların en az meslek mensubunun şahısmdan kaynaklandığı (%11,9), meslek mensubunun çalışanlarından kaynaklandığı (%17,7), en fazla da mükelleften kaynaklandığı (%69,3) şeklinde olduğu görülmektedir.

### 3.2. Hipotezlerin Test Edilmesi

Muhasebe meslek mensuplarının hata nedenleri ile ilgili oluşturulan hipotezlere ilişkin testler Tablo 8.'de görülmektedir. Hipotezleri test etmek amacıyla **tek örnek t testi** kullanılmış olup,  $\alpha= 0,05$  ve test değeri olarak orta değer -3- alınmıştır.

Tablo 8: Hata Nedenleri İle İlgili Oluşturulan Hipotezler

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

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

Tablo 8.'de görüldüğü gibi meslek mensuplarının hata nedenleri ile ilgili hipotezlerden dört tanesi kabul bir tanesi reddedilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarına göre dikkatsizlik, iş yoğunluğu, özen göstermemek, bilgisizlik önemli bir hata nedeni olarak kabul edilirken tecrübesizlik ise önemli bir hata nedeni olarak görülmektedir. Meslek

mensupları muhasebe işlemleri yapılırken tecrübe gerektiğini tecrübesiz kişilerin bu işlemleri yapamayacağını öngörmektedirler.

Muhasebe meslek mensuplarının hataları ile ilgili oluşturulan hipotezlere ilişkin testler Tablo 9.'da görülmektedir. Hipotezleri test etmek amacıyla **tek örnek t testi** kullanılmış olup,  $\alpha= 0,05$  ve test değeri olarak orta değer -3- alınmıştır.

Tablo 9: Muhasebe Meslek Mensuplarının Hataları İle İlgili Oluşturulan Hipotezler

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

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



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

Meslek mensupları hata ile ilgili olan hipotezlerden “Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hata riskini arttırmaktadır”, “Müşterilerimin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı

işlem yaptığım olmuştur” ve “Muhasebe kayıtlarında dönem dönem rakamsal hatalar ile karşılaştığım olmuştur” hipotezleri kabul edilmiş diğer hipotezler ise reddedilmiştir. Çünkü meslek mensupları hataların kendilerinden kaynaklandığını kabul etmemekte kendilerini hataya sürükleyen en önemli sebep olarak “mevzuattaki sürekli değişiklikleri” ve “mükelleflerin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden” kaynaklandığını düşünmektedirler. Ancak kasıtlı olmayan ve sonucu etkilemeyecek hataların olabileceğini de kabul etmektedirler.

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

Hile ile ilgili oluşturulan hipotezlere ilişkin testler Tablo 10.’da görülmektedir. Hipotezleri test etmek amacıyla **tek örnek t testi** kullanılmış olup,  $\alpha= 0,05$  ve test değeri olarak orta değer -3- alınmıştır.

Tablo 10: Hile İle İlgili Oluşturulan Hipotezler

Hile İle İlgili Hipotezler	N	Ort	Std. Sp.	-t- değeri	-p-	Sonuç
<b>H<sub>A15</sub></b> : Kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmamı isteyen müşterilerim olmuştur.	98	3,39	1,23	3,195	0,002<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A16</sub></b> : Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşterilerim olmuştur.	98	3,34	1,23	2,779	0,007<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A17</sub></b> : Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmamı isteyen müşterilerim olmuştur.	98	3,25	1,24	2,027	0,045<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A18</sub></b> : Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir.	98	3,20	1,18	1,707	0,091	<b>Red</b>
<b>H<sub>A19</sub></b> : Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığım oldu.	98	2,68	1,25	-2,492	0,014	<b>Red</b>
<b>H<sub>A20</sub></b> : Vergi kaçakçılığı genellikle muhasebe defter ve kayıtları üzerinden yapılmaktadır.	98	2,54	1,24	-3,651	0,000	<b>Red</b>
<b>H<sub>A21</sub></b> : Ekonomik sıkıntı içinde olan	98	2,20	1,13	-6,915	0,000	<b>Red</b>

Hile İle İlgili Hipotezler	N	Ort	Std. Sp	-t- değeri	-p-	Sonuç
mükellefler için muhasebe kayıtlarında tolerans gösterilebilir.						
<b>H<sub>A22</sub></b> : Bazı müşterilerimin az vergi ödeme taleplerini karşılamam istendiğinde iş kaybetme korkumdan dolayı etik davranmadığım oldu.	98	1,86	1,00	- 11,197	0,000	<b>Red</b>
<b>H<sub>A23</sub></b> : Dostluk ve arkadaşlık ilişkilerimizden dolayı bazı mükelleflerimin kayıtlarını tutarken etik davranmıyorum.	98	1,80	1,10	- 10,656	0,000	<b>Red</b>

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

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

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

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

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

Vergi ile ilgili oluşturulan hipotezlere ilişkin testler Tablo 11.’de görülmektedir. Hipotezleri test etmek amacıyla **tek örnek t testi** kullanılmış olup,  $\alpha= 0,05$  ve test değeri olarak orta değer -3- alınmıştır.

Tablo 11: Vergi Denetimi İle İlgili Oluşturulan Hipotezler

Vergi İle İlgili Hipotezler	N	Ort	Std. Sp.	-t- değeri	-p-	Sonuç
<b>H<sub>A24</sub></b> : Muhasebe meslek mensupları vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunmaktadır.	98	4,04	0,89	11,502	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A25</sub></b> : Denetim sıklığı artıkcça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar.	98	3,95	0,96	9,867	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A26</sub></b> :Mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmaması önemli bir etkidir.	98	3,82	0,98	8,310	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A27</sub></b> : Yasaları ve kamu çıkarlarını, müşteri çıkarlarından üstün tutmak en önemli görevimdir.	98	3,80	1,24	6,432	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A28</sub></b> : Meslek mensupları işletmelerin dönem sonu işlemlerinin mali mevzuata göre yapılıp yapılmadığını denetleyerek vergi kaybının önlenmesini sağlar.	98	3,78	0,80	9,690	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A29</sub></b> : Ülkemizdeki vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkilidir.	98	3,68	1,15	5,864	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A30</sub></b> : Meslek mensupları işletmelerin kanuni defterlerine yapılan kayıtların doğruluğunu denetleyerek hatalı kayıtların tespit edilip düzeltilmesi yoluyla vergi kaybının önlenmesini sağlar.	98	3,68	0,86	7,791	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A31</sub></b> : Meslek mensupları yapmış oldukları finansal denetimler neticesinde işletmelerin daha şeffaf mali tablolar hazırlayarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	98	3,63	0,91	6,863	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A32</sub></b> : Meslek mensupları işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü vardır.	98	3,62	1,16	5,302	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A33</sub></b> : Meslek mensupları işletmenin iç denetim sürecini değerlendirerek finansal raporların ve muhasebe ortamının güvenilirliğini arttırarak vergi kaybının önlenmesini sağlar.	98	3,60	0,98	6,071	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A34</sub></b> : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarından yardım beklemektedir.	98	3,45	1,10	4,116	0,000<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A35</sub></b> : Meslek mensupları kamunun vergi denetim unsurlarındandır.	98	3,38	1,27	3,015	0,003<0,05	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A36</sub></b> : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi, muhasebe	98	2,96	1,14	-0,265	0,792	<b>Red</b>

Vergi İle İlgili Hipotezler	N	Ort	Std. Sp.	-t- değeri	-p-	Sonuç
meslek mensuplarını engel olarak görmektedir.						
<b>H<sub>A37</sub></b> : Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede, vergi idaresi ile muhasebe meslek mensupları arasında uyumlu çaba sergilenmektedir.	98	2,80	1,14	-1,675	0,097	<b>Red</b>
<b>H<sub>A38</sub></b> : Ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterlidir.	98	2,35	1,11	-5,710	0,000	<b>Red</b>

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

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

Tablo 11.’den de görüldüğü gibi “Ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterlidir” (2,35) ifadesine meslek mensupları düşük düzeyde katılım göstermişlerdir. “Denetim sıklığı artıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimali artar” (3,95) yargısına ise daha yüksek oranda katılım göstermişlerdir bu sonuçlardan da anlaşılacağı üzere denetim faaliyetleri artırılarak vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilebilir.

Meslek mensupları vergi denetimi ile ilgili hipotezlerden “vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede vergi idaresi muhasebe meslek mensuplarını engel olarak görmektedir”, “vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede

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

## SONUÇ, DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Muhasebe hata ve hilelerinin günümüzde en çok hangi amaçlarla ve yöntemlerle yapıldığını en iyi gözlemleyen kişiler olarak muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri ışığında muhasebe meslek mensuplarının hata, hile ve vergi ile ilgili algılarını ölçmeye yönelik hazırlanan bu çalışmada, elde edilen sonuçlar literatür ile de paralellik göstermektedir.

Meslek mensuplarına göre dikkatsizlik en önemli hata nedeni olup, en çok karşılaşılan hata nedeni ise fatura vermemek ve almamak olarak belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının bilançolarının daha iyi gösterilme nedenleri arasında kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almak en sık karşılaşılan neden olarak tespit edilmiştir. Bilançolarının daha kötü gösterilme nedeni olarak da en sık

karşılaşılan neden ise daha az vergi ödemek olarak belirlenmiştir.

Literatürü destekler nitelikte çalışmaya katılan muhasebe meslek mensupları muhasebe hatalarının temel nedenini “mevzuattaki sürekli değişiklikler” ve “mükelleflerin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesi” olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının en fazla karşılaştıkları muhasebe hileleri; mükelleflerinin “kredi almak için borç ödeme kabiliyetini iyi göstererek bilanço süslemesi yapmalarını isteyen müşterilerinin olması” ve “verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmalarını isteyen müşterilerinin olması” olmuştur. Bu durumlar sonucunda, mükellefler bilanço süslemesi yaparak kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almayı ve giderleri arttırıp, gelirleri gizleyerek ise daha az vergi ödemeyi planlamaktadırlar. Mükellefler bu şekilde baskılar yaparak muhasebe meslek mensuplarını zor durumda bırakmaktadırlar.

Muhasebe meslek mensupları vergi denetimi ile ilgili; muhasebe meslek mensuplarının vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede görevlerini yapmakta ve yararlı hizmetler sunduklarını, denetim sıklığı arttıkça mükellefin doğru beyanda bulunma ihtimalinin artacağını ve mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlere yönelmesinde vergi denetiminin yeterli olmamasının önemli bir etken olduğunu düşünmektedirler. Ayrıca meslek mensupları vergi kaçakçılığının nedeninin denetimin yetersizliğinden kaynaklandığını denetim sıklığı arttıkça mükelleflerin doğru beyanda bulunma ihtimallerinin de artacağını belirtmişlerdir. Ayrıca vergi kaçakçılığı ile mücadelede meslek mensuplarının, vergi idaresine yararlı hizmetler sundukları sonucuna ulaşmıştır.

Ülkemizdeki yasal boşluklar nedeniyle mükellefler, meslek mensupları üzerindeki baskılarını arttırmakta ve bu durum meslek mensuplarının mükellef yararı ve devlet yararı arasında kalmasına neden olmaktadır.

Ayrıca meslek mensuplarının mükelleflere olan parasal bağımlılıkları da, mükelleflerce yapılan baskıları arttırmaktadır. Vergi kanunlarının çokluğu ve yeterince açık olmaması bazı meslek mensuplarının muhasebe işlemlerinin kayıtlara geçirilmesi sırasında hile yaparak daha büyük suçlar işlemektense hileleri hata gibi gösterip, iki ucu da açık işlemler yaparak yani vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak devletin önemli geliri olan vergi gelirinin azalmasına neden olabilmektedirler.

Muhasebe meslek mensupları genel olarak uzun yıllar boyunca aynı mükellefin defterini tuttukları için artık mükellefle aralarında bir arkadaşlık dostluk ilişkisi oluşmaktadır. Ancak bu ilişki sebebiyle mükellefler, meslek mensuplarını zamanla kendi çıkarları doğrultusunda yönlendirmek istemekte ve meslek mensupları da mükelleflerini her durumda korumaya çalışmakta ve duygusal olarak davranabilmektedirler. Oysa muhasebe meslek mensuplarının yapması gereken, muhasebenin temel ilkelerinden biri olan sosyal sorumluluk ilkesi gereği mükelleflerinin istekleri yerine tüm toplumun çıkarlarını gözetenek doğru ve dürüst davranmaktır.

Kamunun vergi denetim unsuru olduğunu kabul eden meslek mensupları, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımını önleyici bir rolü bulunmaktadır. Meslek etiği çerçevesinde davranan muhasebe meslek mensupları, mükellefleri tarafından işleme konulması için getirdikleri sahte belgeleri işleme koymayarak kamunun vergi denetim unsuru olarak görev almakta ve vergi denetim elemanlarına yardımcı olmaktadır. Ancak bu durumda meslek mensuplarının iş kaybetme korkusu da yaşadıkları gözardı edilmemelidir.

Meslek mensupları açısından hile üçgeninde yer alan fırsat, baskı, haklı gösterme unsurları incelendiğinde; muhasebe meslek mensupları için fırsat sürekli değişen mevzuat ve yasal boşluklardır. Baskı unsuru ise mükelleflerdir. Mükellefler az vergi

ödemek için sürekli olarak meslek mensuplarına baskı yapmaktadırlar. Haklı gösterme unsuru ise ülkede uygulanan vergi uygulamaları ve vergi oranları sebebiyle bazı meslek mensupları etik dışı davranışlarda bulunmayı kendilerine bir hak gibi görmekteyler.

Çalışmadan elde edilen bulgular doğrultusunda muhasebe meslek mensupları ve mükellefler için öneriler;

- Günümüzde sürekli olarak değişen yasal mevzuatlar için gerekli eğitim ve konferanslar verilerek meslek mensuplarının, yürürlüğe giren kanun ve mevzuatları daha iyi anlamaları ve uygulamaları sağlanmalıdır.
- Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının önlenmesi için gerek muhasebe meslek odaları gerekse vergi idaresi tarafından vergi ahlakı konusunda bilinçlendirme çalışmaları yapılmalı, etik davranmayan meslek mensupları ve mükelleflere yönelik cezalar artırılmalıdır.
- Meslek mensupları arasında mükellef dağılımında adalet sağlanmalıdır. Bu sayede hem meslek mensupları arasında yaşanan rekabete son verilecek hem de mükellef kaybetme korkusundan arınan meslek mensuplarının, mükelleflerin etik dışı isteklerine itiraz etmeleri kolaylaşmış olacaktır.
- Meslek mensuplarının mükelleflere verdikleri hizmetlerin karşılığı olarak elde ettikleri ücretler, meslek odalarının anlaşmalı olduğu banka ya da bankalar aracılığıyla garanti altına alınmalı ya da söz konusu ücretleri Maliye Bakanlığının uygulayacağı sistem ile alınarak muhasebe meslek mensubunun hesabına düzenli bir şekilde yatırılmalıdır. Ödeme yapmayan mükellefler için ise yasal süreçler işletilmelidir. Ücret tarifelerinin altında çalışmak isteyen meslek mensuplarına uygulanacak olan cezalar caydırıcı olması amacıyla yüksek meblağlar olmalıdır (Organ ve Yeğen, 2013: 268).

Bu gibi önlemlerin alınmasıyla meslek mensuplarının ekonomik kaygıları minimum düzeye indirilecektir. Ekonomik kaygı içerisinde olmayan meslek mensupları da daha yüksek vergi bilinci ve vergi ahlakı sergileyerek mükelleflerini bu yönde etkileyeceklerdir.

- Muhasebe meslek mensuplarının vergi idaresi ile daha fazla iletişim halinde bulunarak daha uyumlu bir tutum sergilemesi durumunda, kendilerine duyulan güvenin artması ve vergi ahlakı konusunda daha bilinçli davranılması beklenmektedir.
- Mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulması için sosyal mesajlar düzenlenmelidir.
- Meslek mensupları ve mükelleflerin zaman içerisinde dostluk ve arkadaşlık ilişkisine sahip olmaları meslek mensuplarının duygusal davranmalarına neden olabilmektedir. Bunu engellemek için denetim standartlarında olduğu gibi rotasyon şartı getirilmelidir. Bir mükellefin 5 yıldan fazla aynı muhasebe meslek mensubu ile çalışması engellenmelidir. Böyle bir rotasyonun uygulanması zor olmakla birlikte sonuçları vergi ahlakını ve bilincini kesinlikle arttıracaktır (Yücel, 2017:245).
- Maliye ve Sosyal Güvenlik Kurumu mükelleflere ve meslek mensuplarına olan denetimleri arttırmalıdır.

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

#### KAYNAKÇA

1. AÇIK, S., (2012), Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:16, Sayı:3, s.351-366.
2. BAYRAKTAR, A. (2007), *Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi, Edirne.
3. ÇELİK T., (2010), *Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Niğde.
4. DAŞTAN, A., (2011), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma*, Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.D., Cilt: 25, Sayı: 2.
5. GÖĞEBAKAN, H., (2016), Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, Sayı: 3, s. 12-27
6. İŞGÜDEN, B. ve Çabuk, A. (2006). "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 9 (16), 59-86.
7. KESKİN, S., (2014), *Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Isparta.
8. KİRİK, Z. (2007), *Muhasebede Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
9. OKAY, Ş., (2011), *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
10. ORGAN, İ., Yeğen, B., (2013), Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:27, Sayı:4, s. 241-271.
11. YARDIMCIOĞLU, vd., (2014), Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri, Kahramanmaraş Sütçü İmam Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:4 Sayı:2.
12. YÜCEL, E., (2017), Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s. 229-248.