

---

---

## YOLSUZLUK, MUHASEBE HİLELERİ VE ÖRNEKLERİ

Mahmut YARDIMCIOĞLU\*  
Nurettin KOCA\*\*  
Yahya GÜNAY\*\*\*  
Hilal KOCAMAZ\*\*\*\*

---

---

### ÖZET

Bu çalışmamızın birinci bölümünde, toplumsal adaleti ve sosyal istikrarı bozan yolsuzluğun kavramsal çerçevesini çizdik ve konuyla ilgili yaşanmış örnekler verdik. İkinci bölümde ise yolsuzlukla iç içe olarak yolsuzluğa zemin olan muhasebe hilelerinin tanımı, türleri, aktörleri ve önlenmesi konularına değindik. Ayrıca karşılaşılan muhasebe hilelerine ilişkin örnekler sunarak çalışmamızı tamamladık.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe hileleri, yolsuzluk

### CORRUPTION , ACCOUNTİNG FRAUD AND ITS EXAMPLES

#### ABSTRACT

In the first part of this study, we drew a conceptual framework for corruption which is distorted social justice and social stability and we gave experienced examples related to this subject. In the second part, the definition, types, actors and prevention of accounting fraud which is pave the way for corruption was mentioned. Besides, we have completed our work by providing examples which is related to accounting fraud.

**Key Words:** Accounting Fraud, Corruption

---

\* Doç. Dr., Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF., İşletme Bölümü..

\*\* Öğr.Gör. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, MYO., İşletme Bölümü.

\*\*\* Arş.Gör. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF., İşletme Bölümü.

\*\*\*\* Arş.Gör. Osmaniye Kurkut Ata Üniversitesi, MYO., İşletme Bölümü.

## 1. GİRİŞ

Bir görevin şahsi çıkarları için kötüye kullanılması olarak tanımlanan yolsuzluk, her devirde o günün şartlarına göre kendini güncelleyerek yaşamını sürdüren, toplumu yozlaştıran kanserli bir hücre gibidir.

Yolsuzluk; ister maddi-manevi çıkar karşılığında isterse herhangi bir duygunun tatmini (sadakat, intikam, gösteriş) amacıyla, karşılığında adli-idari yaptırım öngörülen suç ve kabahat veya idari soruşturma gerektiren disiplinsizce hareket ya da toplumda hoş görülme, kınanan, etik dışı her türlü haksız davranıştır (Uğur,2012:302).

Yolsuzluk her şeyden önce toplumun yapısına zarar vermektedir. Bir defa toplumun birlikte yaşama çatısını oluşturan örgüt (Devlet) meydana gelen yolsuzluklardan zarar görmektedir. Zira yolsuzluk fiilleri ancak kamu görevlileri tarafından işlenebilen eylemlerdir(Akalan, 2006: 102).

Muhasebe hileleri, bir personelin yanlış olduğunu bildiği veya doğruluğuna inanmadığı bir takım yanlışlıkların ve kanuna aykırı hareketlerin maksatlı olarak veya yanlış sunma niyetiyle yapmasını kapsar. Mali tablolarda hatalar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanmaktadır. Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan hareketin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır (Emir, 2008: 118)

## 2. YOLSUZLUK

### 2.1. Yolsuzluk Kavramı

Her devrin en büyük toplumsal hastalıklarından biri olarak kabul edilen yolsuzluk literatürde kavram olarak birçok şekilde tanımlanmaktadır. Bu tanımlamalardan bazıları aşağıdaki gibidir. En basit şekliyle yolsuzluk, kamu gücüne sahip görevlilerin çıkar sağlamak amacıyla kendilerine verilen görevi kötü ve hukuka aykırı olarak kullanmalarıdır. Bu tanımlama genel manada yolsuzluk kavramını açıklasa da herkes tarafından kabul görmüş değer yargılarını içeren bir tanımlama değildir. Yolsuzluk kavramının herkes tarafından kabul edilebilmesi tüm toplumların değer yargılarının da ortak bir payda da buluşması ile mümkündür (Bakırtaş, 2012: 88). Diğer taraftan yolsuzluk kavramı kamu yönetim sözlüğünde şu şekillerde tanımlanmaktadır.(Uğur,2012:302)

- Yolunda yapılmayan, kurala aykırı, uygunsuz, usulsüz iş ve davranışlar
- Hukuksal ve sosyolojik anlamda, kamusal görev, yetki ve kaynakların toplumsal düzenin temelini oluşturan hukuksal ve sosyal norm ve standartlara aykırı olarak özel çıkarlar için kullanılması olarak tanımlanmaktadır. Ve yolsuzluk şu şekilde formüle edilmiştir;

YOLSUZLUK=TEKELCİYAPILAR+TEK BAŞINA KARAR ALMA YETKİSİ+HESAP VERMEME

Ayrıca yolsuzluk kavramı, Yolsuzluk tanımı, uluslararası sözleşme niteliğindeki belgelerden sadece 4 Ocak 1999 tarihli "Avrupa Konseyi Yolsuzlukla Mücadele Özel Hukuk Sözleşmesinde (Civil Law Convention on Corruption)" tanımlanmıştır. Bu Sözleşmenin ikinci maddesine göre yolsuzluk, "doğrudan doğruya ya da dolaylı yollardan rüşvet ve yasadışı bir menfaat temin eden kişinin yürüttüğü görevlerin veya gerekli davranışların yasalara uygun bir şekilde yerine getirilmesinde sapmalara yol açan rüşvet veya başka her türlü yasadışı menfaatin talep edilmesi, teklif edilmesi, verilmesi ya da kabul edilmesidir (Özbaran, 2003: 18).

Bunların yanında daha geniş yolsuzluk tanımı ise, kamu gücü ile sınırlı olmayarak herhangi bir görevin özel çıkarlar için kötüye kullanılması şeklinde yapılmaktadır (Gönülaçar, 2012:3). Bütün bu tanımlamalardan sonra denilebilir ki yolsuzluk; ister maddi-manevi çıkar karşılığında isterse herhangi bir duygunun tatmini (sadakat, intikam, gösteriş) amacıyla, karşılığında adli-idari yaptırım öngörülen suç ve kabahat veya idari soruşturma gerektiren disiplinsizce hareket ya da toplumda hoş görülmeyen, kınanan, etik dışı her türlü haksız davranıştır (Uğur,2012:302) denilebilir.

## 2.2. Yolsuzluğun Temel Unsurları

Bir yolsuzluk eyleminde dört esas unsur bulunmaktadır (Oral, 2009:9)

- Ortak yetkiyle donatılmış kişi ya da kişiler
- Kişi ya da grubun karar alma gücünü veya ortak yetkilerini düzenleyen mevcut kurallar
- Kuralların kişi ya da grup tarafından ihlal edilmesi
- Kuralların ihlal edilmesi sonucunda kişi ya da gruba çıkar sağlanırken ortak değerlere zarar verilmesi

Yolsuzluk unsurlarına genel bir çerçevede baktığımızda, eylemin özünde; verilen yetkinin kural dışı kullanımı dikkat çekmektedir. Yolsuzluğun karakteristik özelliklerini şöyle sıralayabiliriz (Oral, 2009:9).

- Yolsuzluk olayına daima birden fazla kişi karışır. Yalnızca hırsızlık ya da zimmet olaylarında durum farklı olabilir.
- Yolsuzluk genellikle gizliliği gerektirmektedir. Ancak toplumun tümünün yolsuzluğun hâkimiyetine girdiği, yolsuzluk olaylarına karışanların çok güçlü destekçilerinin bulunduğu durumda artık gizliliğe gerek duyulmaz.
- Yolsuzluk olgusu karşılıklı sorumlulukları ve karşılıklı çıkarları içerir. Sorumluluk ve çıkarların parasal olma zorunluluğu yoktur.
- Yolsuzluk olaylarını doğuracak yöntemlere başvuran kimseler, girişimlerini gizlemek için yasal bir takım mazeretlerin gerisine sığınır. Yasalarla açıkça çatışmaktan kaçınırlar.
- Yolsuzluk olaylarına karışanlar, belli arzuları olup bunları gerçekleştirme imkânına sahip olan kişilerdir.
- Herhangi bir yolsuzluk olayı, toplumun aldatılmasını, hile yapılmasını gerektirir.

## 2.3. Yolsuzluğun Nedenleri Ve Yolsuzluğa Neden Olan Risk Faktörleri

Yolsuzluklarla ilgili çeşitli endeksler incelendiğinde yolsuzluk düzeyinin ülkeler, hatta coğrafi bölgeler düzeyinde farklılıklar gösterdiği görülmektedir. Yolsuzlukların gerek ülkelerde ortaya çıkmasının gerekse ülkeler arasında farklı boyutlarda görülmesinin birçok nedeni bulunmaktadır. Bu farklılıkların temelinde sosyolojik, ekonomik ve antropolojik birçok faktör rol oynamaktadır (Başar, 2004: 26)

Örgütlerde ve kurumlarda karşılaşılan yolsuzlukların meydana gelmesinde hem işletmenin iç ve yakın çevre faktörlerinin etkisi olmaktadır. Yolsuzluğun nedenleri çok çeşitli ve çok yönlüdür. Bu nedenler, genel olarak; bireysel, örgütsel ve toplumsal olarak sınıflandırılabilir gibi; aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi yönetsel, ekonomik ve sosyal ana başlıkları altında da sınıflandırılabilir (Gürbüz ve Dikmenli, 2009:224).

**Tablo 1: Yolsuzluğun Nedenleri**

Yönetmel Nedenler	Ekonomik Nedenler	Sosyal Nedenler
<ul style="list-style-type: none"><li>Merkeziyetçi ve statükocu yapı</li><li>Bürokratik işlemlerin çokluğu ve gizlilik içinde yapılması</li><li>Ücretlerin yetersiz, dengesiz ve eşit olmayışı</li><li>Kamu kadrolarının şişkinliği</li><li>Üst düzey yöneticilerin sık sık değişmesi</li><li>Hesap verme ve denetleme mekanizmalarının zayıflığı</li><li>Adli sistemin zayıf olması</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Enflasyon</li><li>Devletin ekonomideki ağırlığı</li><li>Kayıt dışı ekonomi</li><li>Gelir dağılımındaki adaletsizlik</li><li>Medya-Ticaret ilişkisi</li><li>Siyasetin finansmanı</li><li>Özelleştirmelerde şeffaflık olmaması</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>Eğitimin yetersizliği</li><li>Yurttaşlık bilincinin olmamış olması</li><li>Sivil toplum örgütlerinin yetersizliği</li><li>Olumsuz toplumsal algılar</li><li>Rüşveti destekleyen kültürel yapı</li></ul>

Yukarıda belirtilen bu ortam üst yönetimi özellikle yolsuzluk yapmaya, hileli işlemlere sevk edebilir. Hileli işlem yapmaya üst yönetimi sevk eden ve yolsuzluk risk faktörleri şeklinde isimlendirilen gruplar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kaval, 2005: 71).

- Üst yönetimin dürüstlüğü ve yetersizliğinden kaynaklanan risk faktörleri
- Sektör koşullarından kaynaklanan risk faktörleri
- Sıra dışı (arızı) işlemlerden kaynaklanan risk faktörleri
- Yeterli ve uygun denetim kayıtları bulunmamasından kaynaklanan risk faktörleri

#### 2.4. Yolsuzluk Türleri

Yolsuzluğu aşağıdaki gibi değişik kategorilere ayırmak mümkündür (Oral, 2009: 34)

- Bürokratik (küçük) ya da siyasi (büyük) olabilir
- Maliyet azaltıcı (rüşvet veren için) veya menfaat sağlayıcı olabilir
- Rüşvet veren veya alandan kaynaklanabilir
- Zorunlu kalınarak veya rızayla yapılabilir
- Merkezi hükümette veya yerel yönetimlerde olabilir
- Öngörülebilir veya rasgele yapılabilir
- Nakit bir ödeme içerebilir veya içermeyebilir

Yukarıda kategorilere ayrılmış olan yolsuzluğu bazı kaynaklar; işleniş şekillerine göre yolsuzluk türleri (Hasdemir, 2006: 125), suç sayılan ve suç sayılmayan yolsuzluk eylemleri (Oral, 2009: 35) ve siyasal yolsuzluk türleri (Özsemerci, 2003: 13)

##### 2.4.1. İşleniş Şekillerine Göre Yolsuzluk Türleri

İşleniş şekillerine göre yolsuzluk türlerini:

- İhale yolsuzluğu,
- Yatırım yolsuzluğu,
- Gümrük yolsuzluğu,
- Vergi iade yolsuzluğu,
- Tarım desteklemeleri yolsuzluğu ve
- Banka yolsuzluğu olarak sıralayabilir ve aşağıdaki şekliyle açıklayabiliriz (Hasdemir, 2006: 125).

#### **2.4.1.1. İhale Yolsuzluğu**

İhale komisyonunu oluşturan devlet yetkilileri tarafından, ihaleye katılan özel-tüzel kişilerle birlikte organize bir şekilde devlet hazinesinin dolandırılarak zarara uğratılması olayıdır.

#### **2.4.1.2. Yatırım Yolsuzluğu**

Yatırım projeleri sunulmak suretiyle, hazineden alınan destekleme primlerinin, bu projelere değil, bazı özel menfaatler doğrultusunda harcanması olayıdır. Bu projeleri denetlemekle görevli bazı kamu görevlilerinin de bu tür yolsuzluklar içerisinde yer aldıkları görülmektedir.

#### **2.4.1.3. Gümrük Yolsuzluğu**

Gerçekte yapılmadığı halde, sahte belgelerle, yapılmış gibi gösterilen ihracat ve ithalat işlemleri karşılığında, devletin haksız KDV iadeleri veya düşük faizli Eximbank kredileri alınarak devlet hazinesini zarara uğratılmasıdır.

#### **2.4.1.4. Vergi İade Yolsuzluğu**

Bazı organize gruplar tarafından, hiç olmayan veya az olan üretim karşılığında, sahte belgelerle devletin haksız yere KDV iadesi alınması olayıdır.

#### **2.4.1.5. Tarım Destekleri Yolsuzluğu**

Devletin, gübre, ilaç gibi katkı maddeleri alımı için çiftçiye yaptığı destekleme ödemeleri sırasında, çiftçilikle ilgisi olmayan bazı organize grupların, sahte belgelerle devletin bu desteklemelerinden haksız yeri yararlanmaları sonucu devlet hazinesinin zarara uğratılmasıdır.

#### **2.4.1.6. Banka Yolsuzluğu**

Mevduat garantisi olan bankaların çeşitli yöntemlerle içlerinin boşatılarak zararların devlet hazinesine ödettirme olayıdır.

### **2.4.2. Suç Sayılan ve Suç Sayılmayan Yolsuzluk Eylemleri**

Yasalara göre suç sayılan yolsuzluk eylemlerini;

1. Rüşvet

2. İrtikâp

3. İçerden öğrenenlerin ticareti

4. Zimmet ve ihtilas

5. Kara para aklama olarak sıralayabilir ve aşağıda olduğu gibi açıklayabiliriz

(Oral, 2009: 35)

#### **2.4.2.1. Rüşvet**

Rüşvet en genel biçiminde bir kişi ve/veya kuruma doğrudan ya da araçlar vasıtasıyla verilen bir söz, yapılan ekstra bir ödeme veya sağlanacak bir fayda karşılığında, bir iş veya kararın etkilenmesi olarak tanımlanabilir (Öcal, 2008: 13)

#### **2.4.2.2. İrtikâp**

İrtikâp, kamu görevlisinin yetkisini kullanarak ilgili kişilerden işlerini yapmak için bir bedel istemesi ya da bir bedel ödemeye zorlanmasıdır.

#### **2.4.2.3. İçerden Öğrenmelerin Ticareti**

Henüz kamuoyuna açıklanmamış olan gizli bilgileri, görev ve pozisyonu dolayısıyla sahip olan kamu görevlisinin bu bilgileri üçüncü şahıslara para karşılığında sızdırmasına içerden öğrenmelerin ticareti denilmektedir.

#### 2.4.2.4. Zimmet ve İhtilas

Zimmet kamu görevlilerinin kamu kaynaklarını (parasal ya da mal niteliğinde) kanunlara aykırı olarak özel kullanımlar için tahsis etmesidir. Zimmet fiili hileli bir şekilde yapılırsa buna da ihtilas denilmektedir.

#### 2.4.2.5. Karapara Aklama

Karapara, kanunlar tarafından suç sayılan fiillerin yanı sıra, ekonomik hayatı düzenleyen kural ve usuller ihlal edilerek elde edilen kazanç olarak nitelendirilmektedir. Bu gelirin normal ve temiz bir para gibi yasal ekonomiye sorulması, karapara aklama olarak ifade edilmektedir.

Suç olmayan yolsuzluk eylemlerini ise, şu şekilde sıralayabiliriz (Oral, 2009: 37). Kayırmacılık, rant kollama, lobicilik, patronaj ve hizmetsiz memuriyetlik ve diğerleri

#### 2.4.3. Siyasal Yolsuzluk

Siyasal yolsuzluklar, siyasal yozlaşma şekillerinden biri olan lobicilik aracılığıyla gerçekleştirilmektedir (Özsemerci, 2003: 13). Birçok ülkede belirli sermaye gruplarının desteğini alan siyasal partiler iktidar olduklarında, şu veya bu şekilde karşılığını ödemektedirler. Bu karşılık, dolaylı ve dolaysız olarak iktisat politikaları tercihleri ve mali kaynak aktarımına uzanmaktadır (Çağlar, 2007: 7).

#### 2.5. Yolsuzluğun Etkileri

Yolsuzluk her şeyden önce toplumun yapısına zarar vermektedir. Bir defa toplumun birlikte yaşama çatısını oluşturan örgüt (Devlet) meydana gelen yolsuzluklardan zarar görmektedir. Zira yolsuzluk fiilleri ancak kamu görevlileri tarafından işlenebilen eylemlerdir. Kamu görevlilerinin yolsuzluğa yönelik davranışları devlet örgütüne olan güveni sarsmaktadır. Bilindiği gibi devlet kendine olan meşruluk inancı ile ayakta durmaktadır (Akalın, 2006: 102). Bunun yanında yolsuzluk bir ülkedeki ekonomik, siyasal ve sosyal değişkenler üzerinde etkili olabilmektedir (Güney, 2013: 44).

Ekonomik alanda yolsuzluk, devletin büyümesi ile ekonomik hayata daha fazla mücadelede bulunması sonucunda çıkar gruplarının rant kollama ve lobicilik gibi faaliyetleri artırarak kamu kaynaklarını kendi menfaatlerine göre kullanma isteğinin artmasına neden olur (Çimen, 2004: 118). Bilimsel çalışmalara göre yolsuzluk ekonomik büyüme, tasarruf, gelir, yatırım, kamu harcamaları, yabancı yardımlar ve kayıt dışı ekonomi gibi değişkenler üzerinde, pozitif veya negatif yönlü bir etkiye sahiptir (Güney, 2013: 45)

Siyasal etkiler açısından öne çıkan diğer etken ise devletin ekonomiye değişik şekillerde müdahale etmesidir. Kamu otoriteleri tarafından yapılan bu müdahalelerin sonucunda yolsuzluk yapılabilecek alanlar genişletilmiş olmaktadır ( Bakırtaş, 2012: 91). Bu nedenle siyaset yapan bazı bireyler kamu yararını değil kendi çıkarlarını gözetmeye yönelmişlerdir.

Yolsuzluğun sosyal olarak en büyük olumsuz etkisi ahlaki yapının bozulmasıdır. Ahlaki olamayan yapı hukuki yapısında çökmesine sebep olur (Akalın, 2006: 109).

#### 2.6. Yolsuzluk İle İlgili Örnekler

Bu bölümde yaşandığı ülkelerin finansal sistemlerine çok büyük zararlar vermiş yolsuzluk olayları ile ilgili birkaç örnek verilmiştir (Şentürk ve Kasap, 2013: 161).

### **Örnek Olay 1: Enron Vakası**

Finansal Zarar: 1 Milyar \$'dan daha fazla

Ne Yaptılar:

Sadece 15 yıl içerisinde, çok küçük bir şirket iken Amerika'nın en büyük 7. şirketi olan ve 40'tan fazla ülkede 21 bin kişi çalıştıran Enron şirketi çok seçkin bir dolandırıcılık vakasına kurban gitmiştir. Muhasebe sistemindeki yasal boşlukları, özel amaçla kurulan iştirak şirketleri ve yetersiz mali raporlama yöntemlerini kullanarak tepe yöneticileri, başarısız sona eren anlaşma ve projelerden kaynaklı milyarlarca dolarlık borçlarını gizlemeyi başarmışlardır. Şirketin açıklanan suçlarından bazıları;

- Teksas enerji piyasasını manipüle etmek,
- Yurt dışında ihaleleri almak için yabancı hükümetlere rüşvet vermek ve
- Kaliforniya enerji piyasasını karıştırmaktır

Nasıl Yakalandılar:

2001 yılında Bethany McLean'in "Enron 'un Değeri Abartılıyor mu?" başlıklı makalesinde kazançlarının 55 katı ticari hacme sahip olabilen Enron 'un yüksek hisse fiyatlarını nasıl koruyabildiği sorgulanıyordu. Makalede analistlerin ve yatırımcıların Enron 'un gelirini tam olarak nerelerden sağladığını bilemeyişlerine vurgu yapılıyordu. Şirket, McLean'in dikkatini bir analistin ona şirketin ilgili raporunu incelemesini tavsiye ettikten sonra çekmişti. Araştırmasında McLean, tuhaf ticari işlemler, değişken nakit akışları ve devasa bir borçla karşılaştı. 2001'in Temmuz ayında Enron, analistlerin tahminlerini hisse başına 3 Cent aşarak gelirini 50,1 milyar dolar olarak bildirdi. Ancak şirket dikkat çekmeye devam ediyordu. Ekim ayında Enron üçüncü çeyrek zararını 638 milyon dolar olarak bildirdi, sermayedarların hisse değerlerinde 1,2 milyar \$'lık bir düşüş rapor etti ve SEC'i şirket hesaplarını kontrol etmeye teşvik etmiş oldu. O ayın sonunda SEC'in soruşturmasının daha resmi bir araştırmaya çevrildiği duyuruldu ve Kasım ayında şirket önceki 5 yılın zarar raporlarını içeren mali tabloları yeniden revize ederek 586 milyon \$'lık zararı açıklayacak şekilde sunmak zorunda kaldı. Bunu takiben Enron 'un muhasebe ve denetleme şirketi Arthur Andersen'e federal bir çağrı gitmesinin ardından Enron 'un hesaplarında tahrifat yapmaktan suçlu bulundu. Olayın tüm ayrıntıları ortaya çıkmaya başlayınca yatırımcılar ve kredi verenler geri adım atılar ve şirket iflasını ilan etmek zorunda kaldı.

Alınan Cezalar:

Rick Causey (Genel Muhasebe Müdürü) - 7,5 yıl hapis.

Andrew Fastow (Genel Mali İşler Müdürü) - 6 yıl hapis.

Jeffrey Skilling (Eski Enron CEO'su) - 24 yıl hapis.

Kenneth Lay (Eski Enron CEO'su) - cezaya çarptırılmadan önce öldü

### **Örnek Olay 2: WorldCom Vakası**

Finansal Zarar: 3,8 Milyar \$

Ne Yaptılar:

WorldCom CEO'su Bernard Ebbers, telekomünikasyon şirketindeki hisselerinin tavan yapması ile çok zengin olmuştu. Ancak 2000 senesinde sektör düşüşe geçtiği için WorldCom 'un hızlı büyüme stratejisinin bir ayağı olan Sprint ile birleşme anlaşmasının önüne Adalet Bakanlığı engel olarak çıkınca ciddi bir geri adım atmamak zorunda kalmıştır. O zamana kadar hisseleri değer kaybetmeye devam eden WorldCom 'un CEO'su Ebbers ise bankalar tarafından ciddi bir baskı altındaydı. Diğer sektörel faaliyetlerin (kereste ve yatçılık gibi) finansmanı için kullandığı hisseler üzerindeki maliyet farklarını karşılamasını istiyorlardı. 1999'da mütevazı bir şekilde başlayan ve 2002'ye kadar ivme kazanarak devam eden tepe yöneticilerinin hileli muhasebe yöntemleri ile sahte finansal büyüme göstererek WorldCom 'un azalan karlarını gizleme ve böylece hisse fiyatlarını yapay olarak yüksek tutma eğilimi baş göstermişti.

Nasıl Yakalandılar:

2002 yılında küçük bir denetçi grubu 3,8 milyar dolarlık hileyi ortaya çıkardılar, kısa süre sonra da pek çok WorldCom yöneticisi kovuldu ve SEC, resmi bir soruşturma

başlattı. Hileli muhasebe teknikleri kullanılarak milyarlarca dolarlık zararların gizlendiği ve bir miktar paranın da kişisel kullanım için çekilmiş olduğu bariz olarak ortaya çıktı. 21 Temmuz 2002'de WorldCom Amerikan tarihinde o zamana kadarki en büyük çaplı iflas talebinde bulundu (Lehman Brothers ve Washington Mutual'ın 2008'deki iflasları bunu egale etmiştir)

Alınan Cezalar:

Bernard Ebbers - 25 yıl hapis

### **3.MUHASEBE HİLELERİ**

#### **3.1. Muhasebe Hilelerinin Tanımı ve Özellikleri**

Bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve dolayısıyla mali tablolarında yapılan olağan olmayan düzenlemeler, maskelemeler, yolsuzluk, hileler küçük bir kesime fayda sağlarken önemli bir kesim üzerinde zararlara neden olmaktadır. Yapılanlardan mikro düzeyde yatırımcılar, borç verenler, çalışanlar, satıcılar zarar görürken, makro düzeyde devlet ve kamuoyu etkilenmektedir. Kaynak yanlış yerlere akmaktadır (Bozkurt, 2000: 15).

Bu kapsamda hile, bir personelin yanlış olduğunu bildiği veya doğruluğuna inanmadığı bir takım yanlışlıkların ve kanuna aykırı hareketlerin maksatlı olarak veya yanlış sunma niyetiyle yapmasını kapsar. Mali tablolarda hatalar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanmaktadır. Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan hareketin kasıtlı olarak yapıp yapılmadığıdır (Emir, 2008: 118)

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılır. Hilelerin belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içerisinde kendiliğinde ortaya çıkarılması beklenemez (Alptürk, 2008: 402)

Yukarıdaki açıklamaların ışığında hilenin tanımını yapacak olur isek hile; bir başka kişi veya grubun zararına neden olacak bir biçimde, bir yarar sağlamak amacıyla, kasıtlı olarak aldatma faaliyetinde bulunmaktır. Tanımdan hareketle hile kavramının içerdiği özellikler şunlardır (Bozkurt, 2009: 60).

- Hile eylemi, hileyi yapan tarafından gizlice yürütülen bir faaliyettir.
- Hile eyleminde, hilekârın kendisine yarar sağlama esası vardır.
- Kesinlikle kasıt unsuru bulunmaktadır.
- Her durumda hile eyleminden kurban kişi veya işletme zarar görür.

Muhasebe hilesine başvurmanın çeşitli amaçları vardır. Bunları şu şekilde sıralamak mümkündür (Açık, 2012: 355).

- Zimmetlerin gizlenmesi
- Ortakların birbirini yanıltma istekleri
- Daha az kâr dağıtma isteği
- Yolsuzlukların gizlenmesi
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği
- Vergi kaçırma düşüncesi

#### **3.2. Muhasebede Karşılaşılan Hile Türleri**

İşletmenin kayıt ve belgelerinin bilerek ve isteyerek tahrif edilmesi olarak tanımladığımız muhasebe hileleri, işletmenin sahip ve yöneticileri, çalışanları tarafından yukarıda belirttiğimiz birçok amaçla yapılmaktadır. Yapılan bu hile türlerini aşağıda olduğu gibi sıralamak mümkündür.



### 3.2.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hataları bilgisizliğe, dikkatsizliğe dayanır. Söz konusu yanlışlıklar belli bir amaçla ve bilerek yapılırsa kasti hata olur ve muhasebe hilesi denir. Ancak yapılan yanlışlığın kasıtlı olup olmadığını ortaya koymak genellikle çok zor olduğundan, yapılan yanlışlığın hatamı yoksa hile mi olduğuna karar vermek güçtür. Kastın varlığı ispat edilemiyorsa o yanlışlığı muhasebe hatası olarak kabul etmek gerekir (Duman, 2008: 152).

### 3.2.2. Kayıt Dışı İşlemler

İşletmelerin her türlü mali işlemleri ile muhasebe kayıtlarının belgelere dayandırılması, muhasebe ilkeleri gereğince zorunluluktur. Bu sebepten dolayı muhasebe işlemlerinin bir kısmının resmi belgeler olmaksızın yapılması ya da bazı işlemlerin muhasebeleştirilmemesine kayıt dışı işlem denir (Bayraklı vd.,2012: 78). Mal alışlarında fatura alınmamasını ve mal satışlarında fatura düzenlenmemesini örnek olarak verebiliriz.

### 3.2.3.Zamanında Önce Ve Sonra Kayıt

İşletme faaliyetleri düzenli bir şekilde ve zamanında kaydedilmelidir. İşlemlerin yapıldığı tarihte kayıtların yapılması gerekir. İşlemin gerçekleşme zamanı ile kayıt zamanı karıştırılmamalıdır. Kayıt zamanı, muhasebe kayıtlarının yapılması için tanınan bir süredir ve ilke olarak on gündür. Yapılan işlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibarıyla kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yılsonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraki bir tarihe bırakılması veya işlemin likidite durumunun iyi göstermek için bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi hileler buna örnektir (Açık, 2012: 356)

### 3.2.4. Belge Sahtekârlığı

Faaliyetini sürdüren firmalar, gerçekte bir mal veya hizmet satışı olmadığı halde satmış gibi belge düzenleyebildikleri gibi, gerçekte olmayan ya da ticari faaliyetleri sonlandırılmış firmalar adına da belge düzenleyebilmektedir. Ayrıca, bazı firmalar adına haberi olmadan matbaada fatura bastırılıp kullanılmaktadır (Güçlü, 2008: 77)

### 3.2.5. Bilanço Maskelenmesi

Öncelikle ve özellikle bilanço ve gelir tablosu ile ara dönemler için mizanlarda yapılan düzenlemelerdir. Burada amaç finansal tablodaki bilgileri inceleyerek işletme hakkında kanaat oluşturmak isteyen bilgi kullanıcıları (bankalar, maliye teşkilatı, tedarikçiler, tedarikçiler vd.) yanıltmaktır (Özeroğlu, 2014: 185).

Bilanço maskelemeleri farklı amaçlara göre bilançonun iyileştirilmesi ve bilançonun kötüleştirilmesi şeklinde olabilmektedir (Okay, 2011: 69). Bilanço yoluyla olumsuz yönde maskelemenin amacı şu şekilde sıralanabilir (Bayraklı vd.,2012: 86).

- Vergi kaçırmak.
- Kâr dağıtmamak veya az dağıtmak.
- Hisselerin borsa değerini düşürerek spekülasyon yapmak.

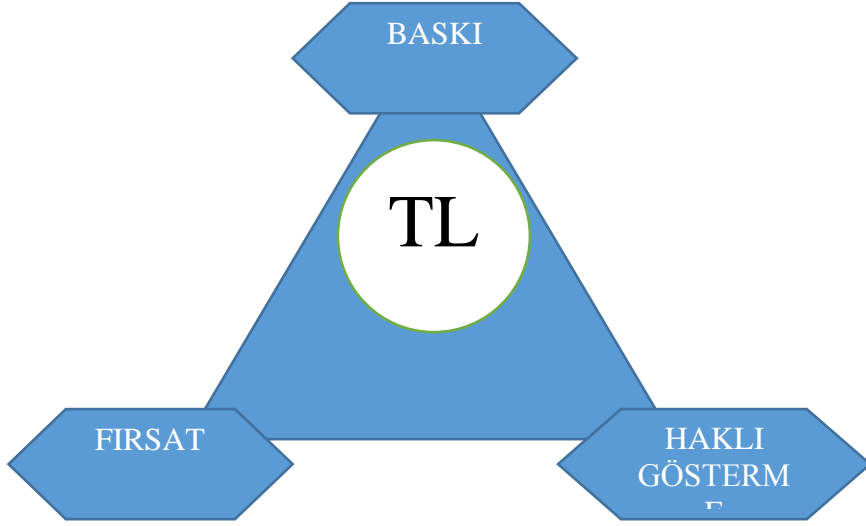
Bilançonun olumlu yönde maskelenmesine bilançonun güzelleştirilmesi denilmektedir. Bu güzelleştirme amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Bayraktar, 2007: 34).

- Daha fazla kredi alabilmek
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için fazla kâr dağıtmak
- İşletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek
- Vergi ödeyebilmek
- Borsada hisselerin fiyatlarını artırmak
- Yeni ortakların işletmeye katılmalarını teşvik etmektir.

### 3.3. Çalışanları Hile Yapmaya İten Nedenler

Yapılan araştırmalar bir işletmede çalışanların tümünün hile yapabilecek konuda olduklarını ve olabileceklerini göstermektedir. Hile yapan çalışanların kalıplara sokarak ayrıştırmak genellikle çok zordur. Birçok hilekâr genelde diğer insanlar gibi bir görünüm içerisindedir (Bozkurt, 2009: 96). İşletmenin büyüklüğü veya iç kontrol yapısı ne kadar güçlü olursa olsun dürüst olmayan insanlara her yerde var olabileceği bir gerçektir. Bu nedenle çalışanların hile yapma riski bir işletmede her zaman var olabilmektedir (Okay, 2011: 78).

Bir işletmede çalışanı hile yapmaya iten dürtüleri tek bir noktada aramak yanlış olur. Bir insanı hile yapmaya götüren yolda birden fazla dürtü bulunmaktadır. Bu dürtüler uygun bir potada toplandığında hile çoğunlukla kaçınılmaz olur. Hile eyleminin gerçekleşmesini sağlayan hile üçgeninde yer alan üç unsur aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (Bozkurt, 2009: 111).



Şekil 1: Hile Üçgeni

Hile üçgeni şeklinde belirtilen üç unsuru aşağıda olduğu gibi ayrı ayrı açıklamak mümkündür.

#### 3.3.1. Baskı

Yöneticiler genellikle finansal sonuçları iyi göstermek isterler. Çünkü alacakları ücretler, primler vb. gelirlerini sürdürmeleri buna bağlıdır. Çalışanlar ise farklı nedenlerden dolayı (kötü alışkanlıklar vb.) fazla paraya ihtiyaç duyabilirler bu sebeple hileye başvurabilirler. Bu gibi baskılar kişisel ve parasal çıkarlar ile ortaya çıkar (Bulca vd., 2014 :51).

#### 3.3.2. Fırsat

Hile üçgeninin en önemli ayağı da çalışanların işletmelerinde hile yapmaya olanak sağlayan fırsat unsurudur. Her işletmenin çeşitli özelliklere sahip varlıkları vardır. Bu varlıklar işin gereği olarak sürekli dolaşım durumundadır. Bu nedenle varlıkların, bir biçimde, örneğin işletme çalışanları, satıcılar veya müşterilerin kontrolü altına girmesi olasıdır. Bu nedenle hile yapmaya yarayan fırsat unsuru her zaman olur (Bozkurt, 2009: 116).

### 3.3.3. Haklı Gösterme

Hile yapanın, psikolojik olarak yaptığı hileyi haklı çıkarma çabası ise hile üçgeninin üçüncü unsuru olan bahane olarak karşımıza çıkmaktadır. Hile davranışa bahane bulunduğu zaman, baskı ve fırsat arasında bir köprü görevi görecektir. Hile yapanlar kendilerine; herkes yapar, kimseye zarar vermedim, ne yaptıysam şirket için yaptım bahanelerinin ardına saklanarak kendini haklı göstermeye çalışır (Okay, 2011: 80).

### 3.3.4. Hile Türleri ile İlgili Genel Liste

Aşağıda, özellikle işletme çalışanlarına yönelik olan hile türleri ile ilgili genel bir liste aşağıda yer almaktadır (Bozkurt, 2009: 75-76)

- Kasadan nakit para çalınması
- Kasadaki çeklerin çalınması
- Kasada pul veya benzeri şeylerin çalınması
- Gelen ödemeler el koyma
- Banka kayıtlarını değiştirme
- Belge sahteciliği
- Yazar kasa üzerinde sahtecilik
- İşletmeye ait çeklerin kişisel faturaların ödenmesinde kullanma
- Sahte kişilere çek düzenleme
- Hayalet satıcılara ödeme çıkarma
- Sahte faturalarla ödeme alma
- Mal veya hizmet faturalarının şişirilmesi
- Stok kayıtlarını değiştirme
- Hurda hırsızlığı
- Rüşvet alma
- Şişirilmiş fiyat teklifleri alma
- İhaleleri torpilli satıcılara uygun duruma getirme
- Satıcılardan komisyon alma
- Torpilli satıcıdan fazla mal veya hizmet alma
- Yapılmamış iş için ödeme yapma
- Yetkisiz işlemler yapma
- Sağlıklı alacakları değersiz alacak durumuna getirme
- Hayalet çalışan yaratma
- İşten ayrılan çalışanları çalışıyor gösterme
- Yapılan satışları kayda almama
- Satışları düşük gösterme
- Fazla mesailerini şişirme
- Ofis malzemesi ve demirbaş hırsızlığı
- Mükerrer ödemeler yapma
- İşletme bilgilerini sızdırma

### 3.4. Hile Eylemini Gerçekleştiren Hilenin Aktörleri

Tablo 1de işletme odaklı olarak yapılan hilelerin aktörleri ve etkileri beş ana grupta toplanmıştır (Yılmaz, 2013: 25).

**Tablo 2: Hilelerin Aktörleri ve Etkileri**

Hile Aktörü	Kurban	Hileyi Yapan	Açıklama
Çalışanlar	İşverenler	İşletmede istihdam edilmiş çalışanlar	Çalışanlar doğrudan ya da dolaylı olarak işverenlerinden çalmaktadırlar
Yönetim	Hissedarlar, borç verenler ve mali tablolara güvenen diğer kişiler	İşletmenin tepe yönetimi	Tepe yönetimi, genellikle mali bilgiler hakkında yanlış sunumlar yaparlar
Satıcılar	Mal veya hizmet alan işletmeler	İşletmeye mal veya hizmet satan bireyler ya da işletmeler	İşletmeler mal ve hizmetlerden fazla para istemesi veya ödemesi yapılmış malları teslim etmemesi
Müşteriler	Mal veya hizmet satan işletmeler	İşletmeden mal veya hizmet alan bireyler ya da işletmeler	Müşteriler, kendilerine ait olmayan bir şeyi vermesi ya da daha düşük fiyatlandırma yapması konusunda satıcıları aldatırlar
Manipülatör bireyler	Yatırımcılar	Halka açık bir işletmenin hisse senedini vb. olarak yatırım yapmak görüntüsündeki manipülatör yatırımcılar	Yatırımcıların, hileli yatırımlara para yatırımları sağlar

### 3.5. Hilenin Önlenmesi

Muhasebe hilesi mücadele denetçi tarafından tek taraflı yürütülebilecek bir süreç değildir. Bir süreç içerisinde başta işletme yönetimi olmak üzere, hileden etkilenen veya etkilenme olasılığı olan tüm tarafların denetçiye yardımcı olması gerekir. Bu nedenle muhasebe hileleri ile mücadelenin bir ayağını işletme içi önlemler alınmasıdır (Şevkin, 2011: 214).

Hilenin önlenmesi ile ilgili işletmelerde alınabilecek pek çok önlem bulunmaktadır. Hilenin önlenmesi ile ilgili yapılabilecek çalışmalar, yapılan hilenin ortaya çıkartılmasından daha önemlidir. Yapılan hilelerin işletmelere verdiği zarar göz önünde tutulduğunda hilenin önlenmesine yönelik alınacak tedbirler, doğacak zararları en aza indirmektir. Bu açıklamalar dikkate alındığında hilenin önlenmesine yönelik tedbirler aşağıdaki gibi sıralanabilir. Bunlar; (Kaya, 2013: 139).

- Dürüst kişilerin işe alınması
- Olumlu bir çalışma ortamının yaratılması
- İşletmenin etik kurallarının oluşturulması
- Çalışanlara destek programlarının hazırlanması
- İç kontrol sisteminin oluşturulması
- Satıcı ve müşterilerin işletme politikası konusunda uyarılması
- Çalışanların gözlenmesi
- İhbar hatlarının oluşturulması
- Cezalandırılma korkusunun yaratılması

### 3.6. Hileli Muhasebe Kayıtlarına İlişkin Örnekler

#### Örnek 1

X işletmesi 2.000 TL + % 18 KDV tutarlı ticari malı çek karşılığında satmıştır. Kârını düşük göstermek isteyen ve KDV tutarını gizlemek isteyen işletme aşağıdaki hileli muhasebe kaydını yapmıştır.

Hileli Muhasebe Kaydı

101 ALINAN ÇEKLER 331ORTAKLARABORÇLAR	2.000	2.000
--	-------	-------

Olması Gereken Muhasebe kaydı

101 ALINAN ÇEKLER 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	2.000	2.000 360
---	-------	--------------

#### Örnek 2

A işletmesi, almış olduğu bir ihalede yüksek kâr elde etmiştir. Kârını düşük gösterip vergiyi de az ödemek istemektedir. İhalede devlet ihalesi olduğu için hasılatını gizlemeyi başaramamaktadır. Devlet ihaleleri ile ilgili vergi incelemelerinde öncelikle sahte belge hususunun incelendiğini ve sahte belge kullanıldığının tespiti durumunda ciddi ceza olacağını düşündüğü için ilendeki gerçek gider belgelerini fazla tutarda kaydetmeye karara vermiştir ve bu niyetle aşağıdaki hileli kaydı yapmıştır (Açık, 2012: 359). ( İlk madde tutarı 500 TL, KDV tutarı 90)

Hileli Muhasebe Kaydı

150 İLK MADDE VE MALZEME 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR	5.000 900	5.900
--	--------------	-------

710 DİREKT İLK MADDE VE MAL. GİD 150 İLK MADDE VE MALEZE	5.000	5.000
---	-------	-------

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

150 İLK MADDE VE MALZEME 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR	500 90	590
--	-----------	-----

710 DİREKT İLK MADDE VE MAL. GİD 150 İLK MADDE VE MALEZE	5.00	5.00
---	------	------

#### Örnek 3

2013 yılı kârının yüksek görünmesi için kayıtlara alınmayan 100.000 TL tutarındaki gider faturası 10.01.2014 tarihinde kayıtlara alınmıştır (Seçkin, 2011: 98)

Hileli Muhasebe Kaydı

770 GENEL YÖNETİM GİD. 320 SATICILAR	100.000	100.000
---	---------	---------

Dönemsellik ilkesine aykırı kayıt yapılmıştır.

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİD. VE ZARARLARI 320 SATICILAR	100.000	100.000
---	---------	---------

950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİD. 951 KANUNEN KABULEDİLMİYEN GİD	100.000	100.000
--	---------	---------

#### Örnek 4

İşletme 15.12.2014 tarihinde 400.000 TL bedelle bir adet daire satışı yapmış, satış bedelini tahsil etmiş ve satın alan kişi tarafından dairede ikamet edilmeye başlanılmıştır. Kurum dönem kârını ertelemek için fatura kesmemiştir. İşletme ayrıca 01.09.2014 tarihinde bir yıllık süre ile kiralamış olduğu iş makinasının kira bedeli olarak 300.000 TL'yi peşin ödemiştir. İşletme dönemsellik ilkesine aykırı hareket ederek aşağıdaki hileli kaydı yapmıştır (Seçkin, 2011: 106)

Hileli Muhasebe Kaydı

102 BANKALAR 480 GELECEK YILLARA AİT GEL.	400.000	400.000
730 GENEL ÜRETİM GİD. 102 BANKALAR	300.000	300.000

Olması Gereken Muhasebe Kaydı

102 BANKALAR 600 YURTİÇİ SATIŞLAR	400.000	400.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 180 GELECEK AYLARA AİT GİD. 280 GELECEK YILLARA AİT GİD. 102 BANKALAR	25.000 50.000 225.000	300.000

#### Örnek 5

Bu Örnek'te fiilen yaşanmış, teoride sıralanan unsurların tamamının açıkça görülebileceği yaşanmış bir örnek olaydır (Dumanoglu, 2005:353). D...B. San. Ve Tic. AŞ'nin mali işler bölümünde, Y.C isiminde, yüksekokul mezunu, ekonomik yönden orta halli bir aileden gelen, yeni evli bir muhasebe ve finansman sorumlusu (asgari ücretin dört katı ücret almaktadır) ile M.E isimli dar gelirli bir aileden gelen, yeni evli ve altı aylık bir çocuğu olan, ticaret lisesi mezunu, bir muhasebe-finance elamanı (asgari ücretin %50 fazlası ücret almaktadır) çalıştırılmaktadır. Her iki personel de işletmede on yıllık bir geçmişi sahip olup, yöneticiler ve birbirleri üzerinde güven oluşturmuştur. Sorumlu Y.C cari hesaplar ile ilgili kayıtların tutulması görevi yanında, tahsilat ve ödemeler konusunun sorumluluğunu M.E ye bırakmıştır. Ancak Y.C gelen müşteri çeklerini bir liste halinde takip etmekte ve bu liste ile birlikte kasada muhafaza etmektedir. M.E aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmiştir; ...tarihinde alıcı A'ya kesilen 400.000 TL mal bedeli + 72.000 KDV= 472.000 TL'lik satış faturasını cari hesaplara, dolayısıyla muhasebe kayıtlarına aşağıdaki gibi aktarmıştır.

(1)

120 ALICILAR 600 YURTİÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV	472.000	400.000 72.000
--	---------	-------------------

Daha sonra bu işletmeye satıcı B'den gelen bir alış faturasını 500.000 TL mal bedeli + 90.000 TL KDV= 590.000 TL olarak aşağıdaki gibi kaydetmiştir.

(2)

150 İLK MADDE VE MALZEME 191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR	500.000 90.000	590.000
--	-------------------	---------

Daha sonra alıcı A 472.000 TL'lik borcuna karşılık, 236.000 TL tutarlarında vadeleri arasında bir ay süre olan iki adet çek ile ödeme yapmıştır. Bunun üzerine muhasebeci M.E ilk yaptığı 1 nolu muhasebe kaydının fişine girerek rakamları aşağıdaki şekilde değiştirmiştir.

120 ALICILAR	236.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		200.000
391 HESAPLANAN KDV		36.000
Daha sonra 2 nolu muhasebe fişine girerek aşağıdaki değişikliği yapmıştır.		
150 İLK MADDE VE MALZEME	700.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	126.000	826.000
320 SATICILAR		

Birinci kayıta yapılan değişiklikle boşa çıkan çeklerden birinin giriş gerekçesini iptal eden M.E daha sonra da çekleri ayrı bir dosyada liste halinde tutan amirinin kayıtlarında bu çeki satıcı B'ye çıkmış olarak görünmesini sağlayarak B'ye 590.000 TL nakit ve 236.000 TL çek ödemiş şeklinde kayıtlarda yer almıştır. Nakit ödemeyi müşteriye yapmış ve bu yazışma dosyada yerini almıştır. Bir müddet sonra bağımsız denetim firması denetim elamanları, KDV hesaplarının muavin kayıtları ile belgelerini karşılaştırırken olayın farkına varmıştır.

Olayın soruşturulması aşamasında M.E olayı itiraf etmiş, maaşının çok az olduğu için kendisine haksızlık yapıldığını, geçim sıkıntısı çektiğini, üstelik bankadan aldığı bireysel krediyi ödeyemediği için evine haciz geldiğini belirtmiştir. Yakalanmasının tesadüf olduğunu, yakalanacağını hissetse asla yapmayacağını ve pişman olduğunu ifade etmiştir.

#### 4. SONUÇ

Sosyal açıdan ahlaki yapının bozulmasında en büyük etkiye sahip olarak yolsuzluk karşımıza çıkmaktadır. Toplumun yapısına zarar veren bu durumdan toplumun çatısı olun devlet de olumsuz olarak etkilenmektedir. Sonuç olarak bu bozuk yapı toplumu tümüyle etkileyerek, yolsuzluk yapanlar ve bunları destekleyenleri güçlü konuma getirmiş ve böylelikle yolsuzluklar alenen yapılmaya başlanmıştır. Toplum yozlaştıran yolsuzluğun elbette birçok nedeni bulunmaktadır. Yolsuzlukla başa çıkabilmek için öncelikle gelir dağılımındaki adaletsizliğin ortadan kaldırılması ve siyaset finansmanının özel çıkar grupları tarafından sağlanması engellenmelidir.

Yolsuzlukların yapılmasında zemin olan muhasebe sistemindeki yasal boşluklar hukuki düzenlemelerle ortadan kaldırılması gerekmektedir. Hileli muhasebe teknikleri ile uygulayıcılar, yolsuzluk yapmanın kolay yollarını bulmuşlardır. Yapılan bu hilelerin işletmelere ve topluma verdiği zarar göz önünde bulundurularak, bu işletmelere dürüst kişilerin alınması ve işletmelerde etik kurallarının oluşturulması ayrıca etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması gibi tedbirlerin alınması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Bozkurt, N. (2000). "Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri", Muhasebe Finans Dergisi,12,s15-22
- Emir, M. (2008). "Hile Denetim", Mali Çözüm, 86,s 109-121
- Alptürk, E. (2008). ,Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara,501s
- Bozkurt, N. (2009)., İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri, Alfa,458s
- Açık, S. (2012). "Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 16(3), s351-366
- Duman, Ö. (2008)., Muhasebe Denetimi ve Raporlama, Siyasal Kitabevi, Ankara, s275
- Bayraklı, H.H.,Erkan, M. Ve Elitaş, C., Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Seçkin, Bursa
- Güçlü, F. (2008)., Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara, 209s
- Özdoğan, A.İ. (2014). "Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri", Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl:2, Sayı:2, s180-196
- Okay, S. (2011), "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi", Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman
- Bayraktar, A. (2007). "Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi", Yüksek Lisan Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne
- Bulca, H., Yeşil, T. (2014). "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebe Hile Kavramına Yaklaşımı", Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt:1, sayı: 2, s47-58
- Yılmaz, K. (2013). "İşletmelerde Hile Nedenleri, Önlenmesine İlişkin Uygulamalar ve Örnek Olaylar", Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Şevkin, S. (2011). "Vergi Matrahını Etkileyen Muhasebe Hileleri ve Denetim", Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Kaya, G. (2013). "Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Mali Analiz Etkileri", Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul
- Dumanoglu, S. (2005). "Hata ve Hile Ayırımı: Hile Denetimi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 1, s347-358
- Şentürk, F., Kasap, M. (2013) "Beyaz Yaka Suçları ve Finansal Yolsuzluklar", Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, s143-167
- Bakırtaş, D. (2012). "Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği" Yönetim ve ekonomi, 19/2,s 87-98
- Uğur, H. (2012). "Türkiye'nin Yolsuzlukla Mücadele Enstrümanları" TBB Dergisi, sayı 98, s301-344
- Özbaran, H. (2003). "Yolsuzluk Ve Bu Alanda Mücadele Eden Uluslararası Örgütler Ve Birimler" Sayıştay Dergisi, sayı:50-51,s17-34
- Gönülaçar, Ş. (2012). "Etkili Bir Yolsuzlukla Mücadele İçin Kamu Denetiminde Yeni Bir Kurumsal Yapı Önerisi" Mali Hukuk Dergisi, Yıl 27, Sayı 159, s40-50
- Oral, G.,B. (2009). "Yolsuzluk-Türk Vergi Sistemi İlişkisi ve Mücadele Stratejileri", Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Manisa
- Başar, S. (2004). "Yolsuzluklar ve Makroekonomik Etkileri", Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Erzurum
- Gürbüz, S., Dikmenli, O. (2009). "Örgütsel Açından Yolsuzluk: Kavramsal Yönü, Özelliği, İşletme Çevresi, Örgütsel Davranış ve Örgüt Mimarisi Bağlamında Bir İnceleme", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 22, s219-237
- Kaval, H. (2005). "Muhasebe Denetimi", Gazi Kitabevi, Ankara
- Özsemerci, K. (2003). "Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri", T.C Sayıştay Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi: 27, Ankara



- Hasdemir, İ. (2006). "Sosyolojik Bakış Açısıyla Yolsuzluk Olgusu", Yüksek Lisan Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara
- Öcal, N. (2008). "Neo-Liberal Birikim Modelinde Yolsuzluk Ekonomisi: Türkiye Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Hatay
- Çağlar, A.,A. (2007). "Yolsuzlukla Mücadele Uluslararası İşbirliği ve Örgütler", Yüksek Lisan Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı, Ankara
- Akalan, A.,R. (2006), "Türk Kamu Hizmetinde İyi Yönetim ve Yolsuzlukla Mücadele", Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Konya
- Güney, T. (2013). "Yolsuzluk ve Refah", Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Kütahya
- Çimen, A. (2004). "Demokrasilerde Yozlaşma Süreci: Politik Mücadele, Ekonomik Yozlaşma ve Yolsuzluk", Türk İdare Dergisi, Yıl:76,442, s109-122