

MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HATA VE HİLELER: MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹

ERRORS AND SCULPTURES IN THE ACCOUNTING AUDIT: A RESEARCH ON THE PROFESSIONAL MEMBERS

Merve TAYMAN*, Ömer TEKŞEN**

* Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, mervetayman.07@hotmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-3663-1619>

** Prof. Dr., Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, omerteksen@mehmetakif.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-2016-5729>

ÖZ

Muhasebe, geçmişten günümüze kadarki süreçte sosyal ve ekonomik hayatın en önemli unsuru olmuştur. Muhasebe meslek mensupları, işleriyle ilgili görev ve sorumluluklarından dolayı mükellefleri ve devlet arasında köprü görevi görmektedir. İşletmelerdeki bilgileri ilgili kurumlara aktarmakla birlikte, işletme içi gelir ve gider dağılımının yapılmasında önemli bir etkidir. Muhasebede yapılan hileler başlangıçta muhasebe meslek mensuplarının yararına gibi görünse de, yapılan hileler zamanla hem kişilerin kendilerine hem de çalıştıkları kuruma zarar vermektedir. Muhasebede yapılan hata ve hileleri önlemek için muhasebede denetim unsuru ortaya çıkmıştır. Muhasebedeki denetim sayesinde meslek mensupları yaptıkları hataları gün yüzüne çıkarmakta ve yapılan bu hataları düzeltmektedir. Hatalar ne kadar kısa sürede ortaya çıkartılırsa o kadar daha az zarara neden olmaktadır. Çalışmanın amacı, muhasebe denetiminde karşılaşılan muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hileleri tespit etmek ve tespit edilen hata ve hileleri önlemeye dair öneriler getirmektir. Muhasebe denetimleri sırasında ortaya çıkabilecek hata ve hileleri minimum düzeye indirmek amaçlanmıştır. Bu araştırmada muhasebe meslek mensupları ile anket çalışması yapılmış ve 402 muhasebe meslek mensubu üzerinde çalışılmıştır. Meslek mensupları ile gerek yüz yüze gerekse mail yoluyla anket dolumu sağlanmıştır. Araştırma bulgularına göre, katılımcıların hata ve hile yapma oranı yüksektir. Kişiler bu hata ve hileleri kimi zaman müşteriyi kaybetmemek için kimi zamanda kendi menfaatleri uğruna gerçekleştirmişlerdir.

Anahtar Kelime: Muhasebe, Denetim, Hata, Hile

Jel kodları: M10, M40, M42, M49

ABSTRACT

Accounting has been the most important element of social and economic life from past to present. Accounting professionals act as a bridge between taxpayers and the government due to their duties and responsibilities. Although transferring the information in the enterprises to the relevant institutions, it is an important factor in making the income and expense distribution within the enterprise. Errors and tricks made by professional accountants reduce the quality of accounting information and negatively affect the users of accounting information. Inaccuracies in accounting are checked by a third review through supervision. Thus, errors and faults are seen. Thanks to the auditing in the accounting profession, the professions bring to light the mistakes they made and correct the errors. The shorter the errors, the less damage is caused. The aim of the study is to identify the mistakes and frauds of the accounting professions encountered in the accounting audit and to provide suggestions for preventing the errors and tricks that are detected. It is aimed to

¹ Bu çalışma “Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” isimli yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

minimize the errors and tricks that may occur during the accounting audits. In this study, 402 professional accountants were employed and 402 professional accountants were employed. Questionnaires were filled out by face-to-face or via e-mail. According to the findings of the research, the participants' error and cheating rate is high. People sometimes make mistakes and cheats for the sake of their own interests, sometimes in order not to lose the customer.

Keywords: Accounting, Audit, Error, Frauds

Jel kodları: M10, M40, M42, M49

1.GİRİŞ

Muhasebe denetimi, işletmelerin veya meslek mensuplarının yaptıkları yanlış ve aksaklıkları inceleyen bir savunma mekanizmasıdır. Muhasebe denetimi işletmelerin iç kontrol sistemlerini ve muhasebe sistemlerini denetlemektedir. Bunun sonucunda işletmelerin eksikleri tespit edilmekte ve tespit edilen bu eksiklikler denetlenen işletmelere tavsiye mektubu ile bildirilmektedir. İşletmeler de bu tavsiye mektubu sayesinde yanlışlarını ve eksiklerini düzeltmektedir.

Muhasebe denetiminin amacı; güvenilir bilgi sağlamak, olası hata ve hileleri tespit etmek ve önlemek, işletme sahipleri ve yönetimlerine öneriler getirmek, olması gereken işlemlere olanı denetim ilke ve standartlarına göre kanıtlara dayanarak karşılaştırmaktır.

Muhasebe denetimini yapan denetçiler yasal kurallar çerçevesinde objektif olmak zorundadır. Denetçinin denetimi tam ve eksiksiz yapması için gerekli bilgiye ve uzmanlığa sahip olması gerekmektedir. Muhasebedeki bağımsız denetimin amacı, işletmelerin mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre denetlemektir. Bağımsız denetimde önceden belirlenmiş olan bilgiler ile elde edilen bilgiler karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda elde edilen muhasebe verileri değerlendirilip işletmeye doğru bilgi şeklinde sunulur. İşletmeler sunulan bu muhasebe verileri ışığında mali tablolar ile ilgili sağlıklı tahmin ve analiz yapma imkânı bulmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hile arasındaki fark kasıt unsuru olup olmamasıdır. Hatada kasıt unsuru yoktur. Muhasebe meslek mensupları hatayı bilinçsiz ve istemeyerek yapmaktadır.

Genellikle bu bilgisizlikten veya tecrübesizlikten kaynaklanmaktadır. Muhasebede yapılan hatalar denetim sırasında ortaya çıktığında veya meslek mensubu tarafından fark edildiği durumlarda düzeltilmektedir.

Meslek mensuplarının yaptıkları bir diğer eylem ise hiledir. Hileler muhasebe meslek mensupları tarafından bilinçli ve kasıtlı şekilde yapılmaktadır. Meslek mensupları hileye kendi menfaatleri ya da işletme menfaatleri için başvurmaktadır. Genellikle daha fazla para kazanmak veya işletmenin mevcut durumunu olduğundan daha iyi göstermek için hile yapılmaktadır. Hile yapılırken sonucunda ne kadar zarar olacağı düşünülmeden yapılmaktadır. Hileyi yapan kişilerin tecrübesi arttıkça yaptıkları hilenin zararı da buna orantılı olarak artmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; muhasebe denetiminde karşılaşılan muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hileleri tespit etmek ve tespit edilen hata ve hileleri önlemeye dair öneriler getirmektir. Muhasebe denetimleri sırasında ortaya çıkabilecek hata ve hileleri minimum düzeye indirmek amaçlanmıştır. Bu bilgiler ışığında, çalışmanın birinci bölümünde, muhasebe denetimi hakkında detaylı bilgi verilmiştir. İkinci bölümde, muhasebede yapılan muhasebe hatalarının özellikleri, nedenleri, türleri ile ilgili geniş çapta bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümde ise, muhasebe denetiminde karşılaşılan hilelerin nedenleri ve türleri ile ilgili bilgiler paylaşılmıştır. Çalışmanın dördüncü bölümünde, Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması düzenlenmiş, meslek mensuplarının muhasebedeki hata ve hileler

ile ilgili görüşleri ortaya çıkarılmıştır. Anket sonuçları istatistiksel tekniklerle değerlendirilmiş, hata ve hile ile ilgili sonuçlar paylaşılmıştır.

2. MUHASEBE DENETİMİ

Denetim, yıllar öncesinde “murakabe” olarak kullanılan bir sözcüğün günümüzde kullanılan anlamıdır. Denetim başka bir anlamıyla, yasalara ve yürürlükteki kanunlara uygun şekilde uygunluk derecesini sorgulayan ve sonuçları değerleyen bir süreçtir. Denetim, diğer taraftan planlayıcıdır, sistematiktir, akılcıdır (Güçlü, 2005:1).

Muhasebe denetimi işletmeye birçok yarar sağlamaktadır. Örneğin bir denetim, işletmenin bütününe üçüncü bir göz olarak incelemektedir. Denetim sürecinde işletmelerin iç kontrol sistemleri ve muhasebe sistemleri incelenmektedir ve bu sırada işletmelerin aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilmektedir (Kaval, 2008:5).

2.1.Denetimin Amaçları

Muhasebe denetiminin amaçları, muhasebe denetiminde hedef firmayla ilgili muhasebe işlemleri hakkında bilgiye ulaşmaktır. Muhasebe denetiminin amaçları; Güvenilir bilgi sağlamak, Olası hata ve hileleri tespit etmek ve önlemek, İşletme sahipleri ve yönetimine öneriler getirileceği gibi bunu detaylandırmak, Denetimin konusu olan muhasebe verilerinin gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin ve olayların o anki durumunun sonuçlarını belirlemek, olması gereken işlemlerle olanı denetim ilke ve standartlarına göre kanıtlara dayanarak karşılaştırmaktır (İren, 2007:68-69).

2.2.Denetim Türleri

Denetimin türleri kendi içerisinde dört bölüme ayrılır. Bunlar; Denetimin statülerine göre, denetimin amaçlarına göre, uygulama zamanına göre ve kapsamına göre denetim türleri şeklindedir.

2.2.1.Denetim Statülerine Göre Denetim Türleri

Denetim statülerine göre üç kısma ayrılır. Bunlar iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimidir.

2.2.1.1.İç Denetim

İç denetim, kurumların ve işletmelerin faaliyetlerinin, para ve mallarının kurum çalışanları aracılığıyla aynı kuruma bağlı olarak denetim kurumu veya denetimle uğraşan kişilerce denetlenmesidir. İç denetim kurumların ve işletmelerinin faaliyetlerini ilke edinir. İç denetimin amacı, iç kontrolün verimliliğini ve etkinliğini arttırmaktır (Güçlü, 2005:5).

2.2.1.2.Bağımsız Denetim

Denetim denildiğinde genel anlamda akla ilk gelen denetim türü bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim, işletmelerinin mali tabloları olan Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosunun muhasebenin standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin kontrolünü yapan bir denetim türüdür (Selimoğlu vd., 2005:17).

2.2.1.3. Kamu Denetimi

Kamusal denetim, kamu kuruluşlarının kendi denetim personeline kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla yaptıkları denetimlerdir (Dalak, 2000:70).

2.2.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri; Finansal Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetimidir.

2.2.2.1.Finansal Tablolar Denetimi

Finansal Tablolar, işletme sahipleri ve yöneticilerinden ayrı olarak yatırımcılar, kredi verenler için ihtiyaç duyulan bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeyi sağlamaktadır (Çırtlak, 2004:11).

2.2.2.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kuruluşların ve işletmelerin işletme ve kuruluş amaçlarına

uygun şekilde olup olmadığının denetimidir. Aynı zamanda işletme faaliyet ve işlemlerinin Vergi Usul Kanununa (VUK) uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğinin denetimidir (Güçlü, 2005:5).

2.2.2.3.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmelerin yaptıkları faaliyetlerinin etkin ve etken yapıp yapılmadığını denetleyen denetim türüdür. Etkinlik, işletmelerin veya kurumların amaçlarına ulaşmalarında elde ettikleri kaynakların verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığını gösteren bir yöntemdir. Etkenlik ise, bir işletmenin amaçlarının başarılı olup olmadığını ölçen bir ölçüdür (Ataman vd., 2001:20).

2.2.3.Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim türleri üç bölüme ayrılır. Bunlar: Sürekli Denetim, Ara Denetim ve Son Denetimdir.

2.2.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, düzenli olarak her sene yapılan denetimdir ve böylece devamlılık gösteren bir süreçtir (Öztoprak, 2017:11).

2.2.3.2.Ara Denetim

Ara denetim, bir yılı aşmayıp minimum bir aylık dönemi kapsayan bir denetimdir. Ara denetime örnek olarak SPK denetimleri gösterilebilir (Öztoprak, 2017:12).

2.2.3.3.Son Denetim

Son denetim, bir işletmenin hesap döneminin kapatılması sonucunda yapılan denetimdir. Bu denetime tam denetim de denmektedir (Öztoprak, 2017:13).

2.2.4.Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamlarına göre denetim türleri, Genel Amaçlı ve Özel Amaçlı olarak iki bölüme ayrılır.

2.2.4.1. Genel Amaçlı Denetim

Genel amaçlı denetim; bir işletmenin sahip olduğu her türlü belge, bilgi, kayıt ve işlemlerle ilgili muhasebe işlemlerinin tamamını içeren denetim çalışmalarıdır

(Tüm, 2010:21).

2.2.4.2.Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim; işletme yönetimine herhangi bir konuda bilgi sağlanması amacıyla yapılan denetim çalışmalarıdır (Dalak, 2000:67).

3.MUHASEBE HATALARI

Hata kelimesi Türk Dil Kurumunun yayınladığı Türkçe Sözlükte; istemsiz ve bilinçsiz yapılan yanlış, yanılma, yanılğı, kusur ve yanlışlık şeklinde ifade edilmiştir. Borçlar Kanununa göre kısaca hata; gerçekte ilgili bilinçli yapılmayan yanlışlık ya da eksik olma durumudur (Güvenç, 2009:20).

3.1.Muhasebe Hatalarının Nedenleri

- Bilgisizlik ve Tecrübesizlik
- İhmal ve Dikkatsizlik

3.2.Muhasebede Yapılan Hataların Çeşitleri

Muhasebede yapılan hatalar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

3.2.1.Matematik Hataları

Fiş girişi sırasında ek olan belgelere ait toplamlarda, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplardan dolayı muhasebenin dışında yapılan matematik işlemlerindeki hatalara muhasebe hataları adı verilmektedir (Erol, 2008:231).

3.2.2. Kayıt Hataları

Kayıt hataları genellikle işletmelerin muhasebe işlemlerini sisteme geçirirken rakamlarda veya hesaplarda yaptıkları hatalardır (Zeytin, 2007:89).

3.2.3. Nakil Hataları

Nakil hataları genellikle bir işletmedeki finansal tablolara aktarılan hesaptaki alacak ve borç tutarlarının birbirini tutmaması ya da yevmiye defterinden defter-i kebire aktarılan tutarların yanlış aktarılması şeklinde gerçekleşen hatalardır (Erol, 2008:231).

3.2.4.Unutma ve Tekrar Hataları

Unutma hataları işletmenin alım, satım ve gider işlemlerinin gerçekleştiği dönemde

kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç geçirilmemesinden dolayı ortaya çıkan hatalardır. Unutma hataları işletme personelinin dikkatli şekilde kontrol etmesiyle zaman içerisinde ortaya çıkmaktadır (Baskan, 2013:8). Tekrarlama hataları ise aynı işlemin aynı deftere birden fazla kaydedilmesi işlemidir.

3.2.5.Bilanço Hataları

Bilanço hataları iki kısımda incelenebilir. Bilanço hataları işletmelerin muhasebe kayıtlarındaki hesaplarının aktif ve pasiflerinde değerlendirme yapılırken, aşınma payının, karşılık ayırmanın muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun şekilde yapılmamasından kaynaklanan hatalardır. Bu gibi hatalara değerlendirme adı da verilmektedir

(<http://www.kardenetim.com/yazdir.php?makale=20>, (06.12.2017)). Bunlar değerlendirme hataları ve hesapların birleştirilmesidir.

4.MUHASEBE HİLELERİ

Hile; kişiyi sözleşme yapmaya yönlendirmek amacıyla, doğruluğu bulunmayan beyanlar ve bilerek ya da kasti olarak kişide doğruluğu olmayan bir durum oluşturmak veya bu doğruluğu bulunmayan durumun devam etmesini sağlayacak biçimde hareket etmektir (Ardıç vd., 2007:71).

4.1.Hilenin Özellikleri

Genel anlamda hilenin özellikleri şöyle sıralanabilmektedir.

- Hile yapılırken yapan kişi veya işletmeler tarafından gizli şekilde gerçekleştirilmektedir.
- Hile yapılırken bilerek ve kasıtlı şekilde yapılması zorunludur.
- Karşıdaki kişi aldatılmış ve kandırılmış olur. Hile yapıldıktan sonra karşıdaki kişi veya işletme bu durumdan olumsuz etkilenmektedir ([http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-](http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-9b99-80e3917e3f75,(07.12.2017)))

9b99-80e3917e3f75,(07.12.2017)) .

4.2. Muhasebe Hilelerinin Türleri

Muhasebe hileleri kasti hatalar, kayıt dışı hatalar, zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar, uydurma adlara hesap açma, sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması, bilanço maskeleymesi, defter ve belgeleri yok etmek ve gizlemek, bilgisayar kayıtlarında yapılan hata ve hileler, zarar ve istisna satışı, fevkalade hâsılatı gizlemek olarak sınıflandırılabilir.

4.2.1.Kasti Hatalar

Muhasebe işlemlerinde işletme çalışanları genellikle dikkatsizlik ve tecrübesizlik sonucu çeşitli hatalar yapmaktadırlar. Fakat bazı durumlarda çalışanlar kendi menfaatlerini ya da işletme çıkarları için bilerek ve kasti olarak hata yapmaktadırlar. Bu hatalar bilerek ve kasten yapıldığı takdirde hata olmaktan çıkıp hile boyutuna ulaşmaktadır (Cengiz, 2016:24-25).

4.2.2.Kayıt Dışı İşlemler

Hesapların kayıtlara aktarılmamasından kaynaklanan işlemlere kayıt dışı işlemler olarak adlandırılmaktadır. Kayıt dışı işlemler genellikle satış faturası düzenlememek veya fatura almamak gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkmaktadır (<https://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme.-istatistik/732679-muhasebede-hata-ve-hileler.html>, (08.12.2017)).

4.2.3.Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar

İşletmelerdeki dönem içinde yapılan faaliyetler düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmek zorundadır (<http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/150IAT.pdf>, (08.12.2017)).

4.2.4. Uydurma Adlara Hesap Açma

Uydurma adlara hesap açma işlemi, işletmelerin muhasebe işlemlerinde kayıt yapılmayan hesaplar için ya da belgelendirilmemiş işlemlere kılıf uydurma amacıyla ortaya çıkmış olan bir hile türüdür (Akalin, 2017:41).

4.2.5. Sahte Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması

Sahte belge düzenlemeye örnek vermek gerekirse; mal satımından itibaren 10 gün içerisinde fatura düzenlenmesi zorunludur. Bu dönem içerisinde düzenlenmeyen faturalar düzenlenmemiş sayılmaktadır. Bu süre içerisinde fatura düzenlemeyen mükellef usulsüzlük cezası almaktadır (Demirci, 1998:34).

4.2.6. Bilanço Maskeleyesi

Bilanço maskeleyesi, isminden de anlaşılacağı gibi bilançonun normal şekilde düzenlenmemesidir. Bilançonun düzenlenmesi gerekenden farklı olarak kişi veya kurumların amaçlarına uygun şekilde düzenlenmesi olarak adlandırılmaktadır. Bilanço maskeleyesindeki amaç, işletmenin finansal yapısı, ekonomik durumu ve kârlılığı hakkında işletme ile ilgilenenlere farklı bir fikir vermektir (Koca, 2010:52).

4.2.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek

Muhasebeye defter ve belgelerin yanması, kaybolması ve çalınması hile olarak nitelendirilemez. Çünkü bu nedenler istem dışı olan olaylardır. Kasıt unsuru yoktur (Kaymak, 1996:118).

4.2.8. Bilgisayar Kayıtlarında Yapılan Hata ve Hileler

Gelişen teknolojiler sebebiyle her geçen gün bilgisayarlar hayatın vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Bilgisayarın bu derece hayata girmesi her alanda onları kullanmaya neden olmaktadır. Bilgisayarın kullanım alanlarının artması muhasebe alanında hata ve hilelerin ortaya çıkmasını sağlamıştır (Kirik, 2007:63).

4.2.9. Zarar ve İstisna Satışı

Zarar ve istisna satışı; zarar hesaplanmak üzere olan bir işletmeden yüksek fiyatla mal alınarak alıcı işletmenin maliyetinin yüksek gösterilerek zararlı olan işletmenin kârının olduğundan küçük gösterilmesi işlemidir (Kirik, 2007:63-64).

4.2.10. Fevkalade Hâsılatı Gizlemek

İşletmelerde vergi ödemelerini azaltmak için ortaya çıkmış olan bir başka hile çeşidi de fevkalade hasılatı gizlemektir (Kirik 2007:64).

5. ARAŞTIRMA BULGULARI

Çalışmanın bu bölümünde, Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hileler üzerinde elde edilen amaç doğrultusunda araştırmanın kapsamı, sınırları, araştırmada kullanılan hipotezler, araştırmadaki yöntemler ve bunların sonucunda elde edilen bulgular üzerinde durulmuştur.

5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırma, muhasebe denetiminde karşılaşılan muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hileleri tespit etmek ve tespit edilen hata ve hileleri önlemeye dair öneriler getirmek amacıyla yapılmıştır. Muhasebe denetimleri sırasında ortaya çıkabilecek hata ve hileleri minimum düzeye indirmek amaçlanmıştır. Toplum arasında işini iyi yapan muhasebeci denildiği zaman akla ilk olarak mükellefine az vergi ödeten kişi gelir. Bu önyargılardan kurtulmak için toplum arasında yaygın olan bu düşüncenin mümkün olduğu kadar azaltılması gerekmektedir. Bu tür algıların yok olabilmesi için öncelikle yapılan hata ve hilelerin neler olduğunun tespit edilmesi, daha sonra da bu hata ve hilelerin nasıl ortadan kaldırılacağı hakkında tespitlerde bulunulması gerekmektedir. Bu nedenle çalışmada muhasebecilerin hangi hata ve hileleri yaptığı ve ne oranda yaptığı üzerinde durulmuş, ayrıca meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hileler cinsiyet, unvan, yaş, eğitim ve deneyim yönünden değerlendirilmiştir.

5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Araştırma 2018 yılında Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan hata ve hile ifadelerini kapsamaktadır. Kullanılan anket formu ve formun uygulandığı

örneklem araştırmanın sınırlılığdır.

5.3.Araştırmanın Yöntemi

Betimleyici nicel bir araştırma olan çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Evren ve örneklem ile birlikte, araştırmada kullanılan veri toplama aracıyla ilgili bilgiler aşağıda sunulmuştur. Katılımcıların demografik bilgilerinin dağılımı frekans analizi ile belirlenmiştir. Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ve hileler ifadelerine katılım düzeyleri 1-5 aralığında skorlandırılmıştır. Her bir madde için elde edilen skorların cinsiyet gibi iki kategorili değişkenlerin grupları arasında anlamlı fark olup olmadığı bağımsız gruplarda t testi ile, unvan, yaş, mesleki deneyim ve eğitim gibi ikiden fazla seçenekli değişkenlerin kategorileri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı tek yönlü varyans analizi ile incelenmiştir. Tek yönlü varyans analizi sonucunda anlamlı farklılık çıkması durumunda farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla TUKEY testi yapılmıştır. Güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi amacıyla güvenilirlik analizi yapılmış ve cronbach alfa katsayısı elde edilmiştir. Analizler SPSS 20.0 programıyla %95 güven düzeyinde yapılmıştır.

5.4.Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırma evrenini 2018 yılında Akdeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Akdeniz Bölgesinde 2018 Eylül ayı itibarıyla toplam 9406 SM, SMMM ve YMM faaliyette bulunmaktadır. Evrenin tamamına ulaşmanın imkansız olmasından dolayı örneklem seçimine gidilmiştir. Örneklem seçiminde basit rastgele örneklem tekniği kullanılmıştır. Kullanılan bu örneklem sayesinde 402 muhasebe meslek mensubuna ulaşılmıştır.

5.5.Araştırmanın Veri Toplama Araçları

Araştırmada veri toplama aracı olarak anketten yararlanılmıştır. Bu anket çalışması Akdeniz Bölgesi'ndeki muhasebe meslek mensuplarını kapsamaktadır. Ankette Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan 402 muhasebe meslek mensubu üzerinde çalışma

yapılmıştır. Bu meslek mensuplarının 94' ü bayan, 308' i erkektir. 372' si SMMM, 28'i SM ve 2 tanesi YMM'dir. Bu kişilerden bazıları aynı büroyu paylaşmakta, bazıları ise kendine ait büroda mesleğini sürdürmektedir.

Anket beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde meslek mensuplarıyla ilgili demografik ifadeler yer verilmiştir. İkinci bölümde meslek mensuplarının yaptıkları hataların yer aldığı 15 ifade bulunmaktadır. Üçüncü bölüm ise meslek mensupları tarafından yapılan hilelerin olduğu 15 ifadeye yer verilmiştir. Dördüncü bölümde meslek mensuplarının denetime bakışı ile ilgili 10 ifade yer almakta iken, beşinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının denetçiye bakışları üzerine 10 ifadenin yer aldığı ankette toplamda 50 ifade yer almaktadır.

Anket toplama aşamasında bazı meslek mensuplarına sorular mail yoluyla atılmış olup, çoğunlukla anketler meslek mensuplarıyla yüz yüze görüşülerek doldurulmuştur. Mail yoluyla beklenen geri dönüş alınmadığı için en sağlıklı dolun birebir kişilerle yapılan görüşmeler ile sağlanmıştır.

Araştırmadaki ankette yer alan ifadeler, Prof.Dr.Nejat Bozkurt'tun "İşletmelerin Kara Deliği Hile" ve Prof.Dr.Hasan Hüseyin Bayraklı'nın "Muhasebe Hata ve Hileleri" adlı kitaplarından yararlanılarak elde edilmiştir. Bazı anket ifadeleri ise meslek mensupları ile görüşmeler sonucunda oluşturulmuştur.

5.6.Araştırmanın Güvenilirlik Analizi

Çalışmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi için güvenilirlik analizi yapılmış ve cronbach alfa katsayısı elde edilmiştir. Cronbach' s Alfa Katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme ölçütü; $0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değildir. $0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir. $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilirirdir. $0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirirdir. Çalışmadaki maddeler için cronbach alfa katsayısı 0,95 olarak elde

edilmiş olup çalışmanın yüksek derecede güvenilir olduğu görülmektedir.

5.7. Araştırma Bulguları ve Sonuçları

5.7.1. Katılımcıların Bilgilerinin Dağılımı

Demografik

Tablo 1: Katılımcıların Demografik Dağılımı

		N	%
Cinsiyet	Kadın	94	23,4
	Erkek	308	76,6
	Total	402	100,0
Unvan	SM	28	7,0
	SMMM	372	92,5
	YMM	2	0,5
	Total	402	100,0
Yaş	20-30	51	12,7
	31-40	109	27,1
	41-50	156	38,8
	51-60	86	21,4
	Total	402	100,0
Deneyim	5-10	72	17,9
	11-15	82	20,4
	16-20	124	30,8
	21-25	40	10,0
	26 yıl ve üzeri	84	20,9
	Total	402	100,0
Eğitim Durumu	Lise	19	4,7
	Lisans	347	86,3
	Y. Lisans	32	8,0
	Doktora	4	1,0
	Total	402	100,0

Katılımcıların demografik ifadelerle göre dağılımında, deneyimlerinin 30,8 oranında çoğunlukla 16 ile 20 yıl aralığında olduğu görülmektedir. Bu durum ankete katılan katılımcıların bilinçli ve işleriyle ilgili tecrübeye sahip olduğunu göstermektedir. Katılımcıların eğitim düzeylerinin yüksek olması ise meslekleriyle ilgili yeterli düzeyde bilgiye sahip oldukları sonucunu ortaya koymaktadır. Meslek mensuplarının tecrübesi ve eğitim düzeyi arttıkça anket çalışmasındaki ifadelerle verdikleri yanıtlarda gerçekliğini ve doğruluğu arttırmaktadır.

5.7.2. Cinsiyete Göre Karşılaştırmalar

Katılımcıların ifadelerle katılım düzeylerinin cinsiyete göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için bağımsız gruplarda t testi

yapılmıştır. T testi kullanılmasının nedeni, iki tane ortalamanın baz alınmasıdır.

Meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerle katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile kadın ve erkeklerin meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerle katılım düzeyi aynı seviyededir. Yani cinsiyete göre meslek mensupları tarafından yapılan hatalar arasında anlamlı bir ilişki yoktur sonucu çıkmaktadır.

H₁ : Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ : Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemiştir ($p>0,05$).

Tablo 2: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hataların Katılım Düzeyinin Cinsiyete Göre Dağılımı

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken bir varlığın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıklar yanlış ayrılmaktadır.	Kadın	94	2,8	1,2	1,131	0,259
	Erkek	308	2,7	1,2		
Yevmiye defterinde doğru olan bir hesap isim benzerliği sebebiyle defteri kebire yanlış aktarılmaktadır.	Kadın	94	2,5	1,2	1,356	0,176
	Erkek	308	2,3	1,2		
Meslek mensuplarının bilgi yetersizliği veya tecrübesizliği nedeniyle mali tablolardaki aktif ve pasif hesapları yanlış değerlendirmeleri sonucu bilanço hataları yapılmaktadır.	Kadın	94	2,8	1,3	0,419	0,675
	Erkek	308	2,8	1,3		
Meslek mensupları vadeli çekleri, alacak senetleri ve borç senetleri gibi reeskonta tabi tutmaktadır.	Kadın	94	2,6	1,2	0,323	0,747
	Erkek	308	2,6	1,2		
Meslek mensupları alacak senetlerini reeskonta tabi tutarken borç senetlerini reeskonta tabi tutmamaktadır.	Kadın	94	2,5	1,2	0,552	0,581
	Erkek	307	2,4	1,1		
Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.	Kadın	94	2,9	1,2	1,463	0,144
	Erkek	308	2,7	1,3		
İşlemlerin vergi kanunlarına aykırı yorumlanarak farklı hesaplara kaydedilmesiyle hesap hataları oluşmaktadır.	Kadın	94	2,9	1,3	0,490	0,625
	Erkek	308	2,9	1,2		
Meslek mensupları satın alınan malların maliyetini doğrudan gider yazmaktadır.	Kadın	94	2,7	1,3	0,955	0,340
	Erkek	308	2,6	1,2		
Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.	Kadın	94	2,9	1,3	0,323	0,747
	Erkek	308	2,9	1,3		
Meslek mensupları gelecek hesap dönemine ait peşin ödenen giderleri doğrudan gider olarak kaydetmektedir.	Kadın	94	2,6	1,3	0,091	0,927
	Erkek	308	2,6	1,2		
Meslek mensupları amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.	Kadın	94	2,8	1,3	0,516	0,606
	Erkek	308	2,7	1,2		
Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.	Kadın	94	2,5	1,2	-0,975	0,330
	Erkek	308	2,7	1,2		
Meslek mensupları özel işlerde kullandığı taşıtlara ait harcamaların tamamını gider yazmaktadır.	Kadın	94	2,7	1,4	-1,211	0,226
	Erkek	308	2,9	1,3		
Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.	Kadın	94	2,9	1,3	0,846	0,398
	Erkek	308	2,8	1,3		
Ortaklar adına alınan kredilere işleyen faizler işletmeye gider olarak kaydedilmektedir.	Kadın	94	2,5	1,3	1,151	0,250
	Erkek	308	2,3	1,1		

Bu nedenle H_0 hipotezi kabul edilir. Meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelere katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile kadın ve erkeklerin meslek mensupları tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadelere katılım düzeyi aynı seviyededir. Böylece cinsiyete göre meslek mensuplarının yaptıkları hileler

arasında anlamlı bir ilişki yoktur. Muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan hileler erkekler ve kadınlar için aynıdır. Bunun nedeni, meslekteki çalışanların aynı işi yapmaları ve aynı koşullarda çalışıyor olmalarıdır. Çalışma ortamları aynı olduğu ve aynı şartlarda çalışıyor oldukları için cinsiyet ayrımı olmaksızın yapılan hileler aynı boyuttadır.

Tablo 3: Meslek Mensubu Tarafından Yapılan Hilelerin Katılım Düzeyinin Cinsiyete Göre Değişimi

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işvereni dolandırmaktadır.	Kadın	94	2,3	1,2	0,564	0,573
	Erkek	308	2,2	1,2		
Meslek mensupları işletmeye mal ve hizmet alımı durumunda ödeme yapılmadığı halde yapılmış gibi göstermektedir.	Kadın	94	2,5	1,3	0,439	0,661
	Erkek	308	2,4	1,2		
Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlemek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır.	Kadın	94	2,2	1,2	-0,293	0,769
	Erkek	308	2,3	1,2		
Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	Kadın	94	2,3	1,2	-0,354	0,723
	Erkek	308	2,4	1,2		
Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.	Kadın	94	2,1	1,2	-0,147	0,883
	Erkek	308	2,1	1,2		
Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.	Kadın	94	2,1	1,2	0,803	0,422
	Erkek	308	1,9	1,1		
Meslek mensuplarının yüksek tutardaki veresiye faturalarını nakit olarak ödendi şeklinde göstermesi güçlü bir hile örneğidir.	Kadın	94	2,5	1,3	1,113	0,266
	Erkek	307	2,3	1,2		
Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.	Kadın	94	2,0	1,1	-0,586	0,558
	Erkek	308	2,1	1,1		
Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.	Kadın	94	2,3	1,2	0,405	0,686
	Erkek	308	2,2	1,2		
Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.	Kadın	94	2,3	1,3	-0,237	0,813
	Erkek	308	2,4	1,2		
Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailer olduğundan fazla göstermektedir.	Kadın	94	2,1	1,2	-0,987	0,324
	Erkek	307	2,2	1,2		
Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği taktirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.	Kadın	94	2,0	1,1	-1,019	0,309
	Erkek	308	2,2	1,1		
Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.	Kadın	94	2,1	1,1	0,174	0,862
	Erkek	306	2,1	1,1		
Gider raporlarında sürekli olarak faturaların orijinallerinin yerine fotokopisinin konulması meslek mensubunun hile riskini arttırmaktadır.	Kadın	94	2,5	1,3	0,856	0,392
	Erkek	308	2,4	1,2		
Meslek mensupları satış raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.	Kadın	94	2,4	1,3	-0,019	0,985
	Erkek	308	2,4	1,3		

H₂ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Çıkan sonuç doğrultusunda H_0 hipotezi kabul edilir. Meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları ile ilgili ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$).

Tablo 4: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili Katılım Düzeyinin Cinsiyete Göre Dağılımı

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde hatalar önenebilmektedir.	Kadın	94	4,1	0,9	1,047	0,296
	Erkek	307	4,0	1,0		
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde meslek mensuplarının yaptığı hileler önenebilmektedir.	Kadın	94	4,2	0,9	1,751	0,081
	Erkek	308	4,0	1,1		
Ülkemizdeki muhasebe denetimi konusundaki düzenlemeler yeterlidir.	Kadın	94	3,6	1,4	0,796	0,427
	Erkek	308	3,5	1,3		
Denetim ne kadar sık yapılırsa yapılsın çalışanların yapacakları hileler engellenemez.	Kadın	94	3,3	1,4	-0,731	0,465
	Erkek	308	3,4	1,3		
Bağımsız denetim konusunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyumlu olarak çalışmaktadır.	Kadın	94	3,7	1,2	0,409	0,683
	Erkek	308	3,6	1,3		
Bağımsız denetim kurumu işletmelerin hedeflerine cevap verebilmelidir.	Kadın	94	4,0	1,0	1,198	0,232
	Erkek	308	3,8	1,1		
Her bir denetim aşamasında denetim sorumlusunun ayrıntılı inceleme yapması gerekmektedir.	Kadın	94	4,1	1,0	0,668	0,505
	Erkek	308	4,0	1,0		
Bağımsız denetimin gelişmesinde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmalıdır.	Kadın	94	4,1	1,0	0,414	0,679
	Erkek	308	4,0	1,0		
Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.	Kadın	94	3,8	1,1	0,794	0,428
	Erkek	308	3,6	1,1		
Denetim ile ilgili mevzuatta etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır.	Kadın	94	3,9	0,9	0,390	0,697
	Erkek	308	3,9	1,1		

H₃ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetime bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemiştir ($p>0,05$).

H₄ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Tablo 5: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Cinsiyete Göre Değişimi

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetçinin hileleri önleyebilmesi için çalışanlardan daha çok hile konusunda bilgiye sahip olması gerekmektedir.	Kadın	94	4,0	1,1	-0,417	0,677
	Erkek	308	4,1	1,0		
Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.	Kadın	94	3,1	1,6	-0,582	0,561
	Erkek	308	3,2	1,5		
Denetçilerin hileleri denetlemedeki verimliliği, aldıkları denetim ücretine bağlıdır.	Kadın	94	3,6	1,3	-0,065	0,948
	Erkek	308	3,6	1,3		
Denetçiler işletmeleri denetlerken objektif olmak zorundadır.	Kadın	94	4,4	0,8	0,558	0,577
	Erkek	308	4,3	0,8		
Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.	Kadın	94	4,2	0,8	0,958	0,339
	Erkek	308	4,1	0,9		
Denetçiler gerekli özeni gösterip göstermediği konusunda uzman bir denetçi tarafından denetlenmelidir.	Kadın	94	4,1	0,8	1,123	0,262
	Erkek	308	4,0	1,0		
Denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal tabloları önlemek olmalıdır.	Kadın	94	4,1	0,9	1,102	0,271
	Erkek	308	4,0	0,9		
Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.	Kadın	94	3,8	1,1	-0,017	0,986
	Erkek	308	3,8	1,1		
Bağımsız denetçi hata ve hileyle ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	Kadın	94	4,4	0,8	0,568	0,570
	Erkek	308	4,3	0,9		
Bağımsız denetçiler hata ve hile risklerine karşı iç denetimden uygun gördüğü kişiyi sorgulamalıdır.	Kadın	93	4,2	0,9	0,134	0,893
	Erkek	304	4,2	0,9		

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). H_0 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubu tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerden; “Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.” İfadesine katılım düzeyi unvana göre anlamlı seviyede farklılık göstermektedir. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre; YMM ve SM’lerin ifadeye katılım düzeyi SMMM’lerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. SMMM’lerin büyük çoğunluğu kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıkları gider olarak kabul etmemektedirler. Bunun nedeni, kıdem tazminatlarını tahmini gider olarak görüp ileriki dönemlerde değişeceğini

düşündükleri için direk gider yazmamaktadırlar.

5.7.3.Unvana Göre Karşılaştırmalar

H_5 :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H_0 :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir. Meslek mensuplarının hata ifadelerinde yer alan “Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.” İfadesi anlamlı seviyede farklılık göstermektedir ($p=0,049<0,05$). Buna göre bu ifade için H_5 hipotezi kabul edilmektedir.

H₆ : Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi unvana göre farklılık göstermediği için H₀ hipotezi kabul edilir (p>0,05).

H₇ : Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetime bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir (p>0,05). Bu nedenle H₀ hipotezi kabul edilir.

H₈ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir. Meslek mensuplarının denetçiye bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir (p>0,05). Böylece H₀ hipotezi kabul edilir.

Tablo 6: Kıdem Tazminatının Gösterimi

Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.	SM	28	3,3	1,4	3,037	0,049*
	SMMM	372	2,7	1,3		
	YMM	2	3,5	2,1		
	Total	402	2,7	1,3		

5.7.4.Yaşa Göre Karşılaştırmalar

H₉ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerden;

Meslek mensupları amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.

Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.

İfadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir (p<0,05). Bu ifadelerde H₉ hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelere katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir (p>0,05).

Tablo 7: Amortismanın Gösterimi

Meslek mensupları amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.	20-30	51	2,9	1,2	5,111	0,002*
	31-40	109	3,1	1,2		
	41-50	156	2,6	1,1		
	51-60	86	2,5	1,2		
	Total	402	2,8	1,2		
Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.	20-30	51	2,8	1,3	2,735	0,043*
	31-40	109	3,1	1,3		
	41-50	156	2,6	1,2		
	51-60	86	2,9	1,3		
	Total	402	2,8	1,3		

Anlamli farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Meslek mensupları amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.” İfadesi için 31-40 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 41-50 ve 51-60 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Bunun sebebi, 31-40 yaş aralığındaki muhasebe meslek mensuplarının 41-50 ve 51-60 yaş aralığındaki meslek mensuplarından daha tecrübesiz ve deneyimsiz olmaları olabilir. Bu yaş aralığındaki meslek mensupları iktisadi varlığa amortisman ayırması gerektiğini bilmiyor olabilir. “Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.” İfadesi için; 31-40 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 41-50 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı

derecede daha yüksektir. Kullanılmaya hazır iktisadi kıymeti direk gider yazmayıp amortisman ayırmak gideri düşük gösterip kârı yüksek göstermek amacıyla yapılmaktadır.

H₁₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadelerden;

Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerini olduğundan fazla göstermektedir.

Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.

Tablo 8: Ücretlerde Değişimin Gösterimi

Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerini olduğundan fazla göstermektedir.	20-30	51	2,1	1,2	3,164	0,025*
	31-40	109	1,9	1,2		
	41-50	155	2,3	1,2		
	51-60	86	2,3	1,3		
	Total	401	2,2	1,2		
Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.	20-30	51	1,9	0,9	2,823	0,039*
	31-40	109	2,0	1,1		
	41-50	156	2,2	1,1		
	51-60	86	2,3	1,2		
	Total	402	2,1	1,1		

İfadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bu nedenle H_{10} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p > 0,05$).

Anlamli farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre; “Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerini olduğundan fazla göstermektedir.” İfadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi, 31-40 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Meslek

mensuplarının yaşları ilerledikçe işlerindeki tecrübe artmaktadır. Tecrübeleri arttıkça da işlerinde hile yapma oranları buna bağlı olarak artış göstermektedir. Yaşı ilerlemiş olan ve belli bir tecrübeye sahip olan kişiler çalışma saatlerini olduğundan daha fazla göstererek ek gelir elde etmeyi amaçlamaktadır.

“Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.” İfadesi için; 51-60 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 20-30 yaş grubu

kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

H₁₁ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları ile ilgili ifadelerden; “Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.” ifadesine katılım düzeyi yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Böylece bu ifade için H_{11} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelere katılım düzeyi yaş gruplarına göre anlamlı düzeyde farklılık göstermemektedir.

H₁₂ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadelerden;

Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.

Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.

İfadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Böylece bu ifadeler için H_{12} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$).

Tablo 9: Denetçilerin Etkisi

Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.	20-30	51	4,2	0,7	3,248	0,022*
	31-40	109	4,2	0,8		
	41-50	156	4,2	0,8		
	51-60	86	3,8	1,2		
	Total	402	4,1	0,9		
Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.	20-30	51	3,7	1,1	3,561	0,014*
	31-40	109	3,6	1,2		
	41-50	156	4,0	1,1		
	51-60	86	3,8	1,1		
	Total	402	3,8	1,1		

Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre; “Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.” ifadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi 51-60 yaş grubundan anlamlı derecede daha yüksektir.

5.7.5. Mesleki Deneyime Göre Karşılaştırmalar

H₁₃ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime anlamlı farklılık göstermemektedir. Meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Böylece H_0 hipotezi kabul edilir.

H₁₄ : Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Tablo 10: Meslek Mensuplarının Yaptıkları Hilelerin Gösterimi

Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.	5-10	72	2,0	1,2	2,545	0,039*
	11-15	82	2,5	1,3		
	16-20	124	2,4	1,1		
	21-25	40	2,0	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	2,2	1,2		
	Total	402	2,2	1,2		
Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır.	5-10	72	1,9	1,1	3,678	0,006*
	11-15	82	2,5	1,2		
	16-20	124	2,5	1,2		
	21-25	40	1,9	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	2,3	1,3		
	Total	402	2,3	1,2		

İfadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Bu nedenle H_{15} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelerle katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.” ifadesi için; mesleki deneyimi 11-15 yıl ve 16-20 yıl olanların ifadeye katılım düzeyi 5-10 yıl deneyimse sahip olanların katılım düzeyinden daha yüksektir. Çünkü mesleki deneyimi az olan meslek mensupları tecrübesiz ve bilgisiz oldukları için veya işten atılma korkusuyla işletme varlıkları üzerinde yasa dışı şekilde işlem yapmamaktadır.

“Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır” ifadesi için; mesleki deneyimi 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 26 yıl ve üzeri olanların ifadeye katılım düzeyleri mesleki deneyimi 5-10 yıl ve 21-25 yıl üzeri olanların ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

“Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.” İfadesi için; mesleki

deneyimi 11-15 yıl ve 16-20 yıl olanların ifadeye katılım düzeyi mesleki deneyimi 5-10 yıl ve 21-25 yıl olanların ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha büyüktür. Genel anlamda en çok bilinen ve duyulan hile türü sahte belge düzenlemek olduğu için mesleki deneyimi az olan meslek mensupları en yaygın olarak yapılan hile türünün sahte belge düzenlemek ve kullanmak olduğunu düşünüyor olabilir.

H₁₅ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakış açıları muhasebe deneyimine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakış açıları muhasebe deneyimine göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakış açıları ile ilgili ifadelerden;

Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.

Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur. İfadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Bu ifadeler için H_{15} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelerle katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$).

Tablo 11: Denetim ve Denetçinin Ortaya Çıkmasının Gösterimi

Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.	5-10	72	4,0	0,9	3,005	0,018*
	11-15	82	3,7	1,1		
	16-20	124	3,6	1,1		
	21-25	40	3,8	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	3,4	1,4		
	Total	402	3,7	1,1		
Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.	5-10	72	2,7	1,7	4,088	0,003*
	11-15	82	3,4	1,4		
	16-20	124	3,5	1,4		
	21-25	40	2,8	1,6		
	26 yıl ve üzeri	84	3,0	1,6		
	Total	402	3,2	1,6		

Anlamli farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre; “Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.” ifadesi için; 5-10 yıl mesleki deneyime sahip kişilerin ifadeye katılım düzeyi 26 yıl ve üzeri süre mesleki deneyime sahip kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. 5-10 yıl deneyime sahip olan meslek mensupları bağımsız denetim kuruluşlarının yetersiz olduğunu düşünmekte ve bu sebeple bağımsız denetimin yeterli seviyede gelişmediğini düşünmektedir. 26 yıl ve üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarının bu ifadeye 5-10 yıl deneyime sahip olan meslek mensuplarına göre daha az katılımının sebebi, denetim kuruluşu ne kadar çok olursa olsun bağımsız denetimin tam olarak gelişemediğini düşünmeleri ve bağımsız denetimin gelişmesinde daha farklı yollar aranması gerektiğini savunuyor olmalarıdır.

H₁₆ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları mesleki

deneyime göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadelerden;

Denetçilerin hileleri denetlemedeki verimliliği, aldıkları denetim ücretine bağlıdır” ifadesine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bu ifade için H_{16} hipotezi kabul edilir.

5.7.6. Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırmalar

Katılımcıların ifadelerine katılım düzeylerinin eğitim durumuna göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

H₁₇ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerden;

Tablo 12: Gelir ve Giderin Gösterimi

Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.	Lise	19	3,5	1,2	3,201	0,023*
	Lisans	347	2,8	1,3		
	Y. Lisans	32	3,3	1,3		
	Doktora	4	2,8	1,0		
	Total	402	2,9	1,3		
Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.	Lise	19	2,1	1,1	2,706	0,045*
	Lisans	347	2,7	1,2		
	Y. Lisans	32	2,3	1,1		
	Doktora	4	2,8	1,5		
	Total	402	2,6	1,2		

ifadelerine katılım düzeyi eğitime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Bu ifadeler için H_{17} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelerine katılım düzeyi eğitime göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$).

H₁₈ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi eğitime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi eğitime göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadelerden;

Meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları ile ilgili ifadelerine katılım düzeyi

eğitim durumuna göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Bu ifadeler için H_{19} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelerine katılım düzeyi eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$).

ifadelerine katılım düzeyi eğitime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Bu ifadeler için H_{18} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelerine katılım düzeyi eğitime göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$).

H₁₉ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları anlamlı farklılık göstermemektedir.

Tablo 13: Meslek Mensuplarının Yaptıkları Hilelerin Gösterimi

Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.	Lise	19	1,5	0,7	4,411	0,005*
	Lisans	347	2,0	1,1		
	Y. Lisans	32	1,4	0,7		
	Doktora	4	2,0	0,8		
	Total	402	2,0	1,1		
Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.	Lise	19	1,6	1,0	2,765	0,042*
	Lisans	347	2,1	1,1		
	Y. Lisans	32	1,7	1,1		
	Doktora	4	2,5	1,7		
	Total	402	2,1	1,1		
Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.	Lise	19	1,6	1,0	3,391	0,018*
	Lisans	347	2,3	1,2		
	Y. Lisans	32	1,8	1,1		
	Doktora	4	2,0	0,8		
	Total	402	2,2	1,2		
Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.	Lise	19	1,8	1,1	3,170	0,024*
	Lisans	347	2,4	1,3		
	Y. Lisans	32	1,9	1,1		
	Doktora	4	2,0	0,8		
	Total	402	2,3	1,2		

H₂₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları eğitim

durumuna göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadeye katılım düzeyi eğitim durumuna göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Bu ifadeler için H₂₀ hipotezi kabul edilir.

Tablo 14: Denetçilerin Bilgi ve Tecrübelerinin Gösterimi

Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.	Lise	19	2,5	1,5	4,929	0,002*
	Lisans	347	3,3	1,5		
	Y. Lisans	32	2,4	1,6		
	Doktora	4	2,8	1,5		
	Total	402	3,2	1,6		

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe mesleğinde denetim, muhasebe meslek mensupları açısından önemli bir unsurdur. Muhasebede yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi için son derece gereklidir. Araştırmada hata ve hile ile ilgili ifadeler üzerinde durulmuş ve bunların nasıl ortaya çıkartılması ve önlenmesi için neler yapılacağı konusunda denetim ve denetçi ile ilgili ifadelere yer verilmiştir. Çünkü insan yaratılışı gereği hata yapabilmektedir. Kişiler istemeyerek de olsa gerek dikkatsizlikten gerekse bilgisizlikten kaynaklı hatalar yapmaktadırlar. Bu durum insanların doğası gereği olan bir özellik olduğu için ne kadar da denetim yapılırsa yapılsın kişilerin hata yapması yüzde yüz oranında önlenememektedir. Fakat her ne kadar yapılan hatalar kaçınılmaz da olsa kişiler yaptıkları iş konusunda yeterli bilgiye, tecrübeye ve dikkate sahip olması gerekmektedir. Meslek mensupları işlerini yaparken son derece dikkatli ve titiz bir şekilde görevlerini yerine getirmelidir.

Muhasebe meslek mensuplarının hatanın dışında yaptıkları diğer bir olumsuzluk hiledir. Hatalar dikkatsizlikten, bilgisizlikten veya tecrübesizlik gibi istem dışı eylemlerden kaynaklanmaktadır. Bunun yanı sıra hile, kişinin kasten ve bilerek yaptığı bir eylemdir.

Kişiler gerek kendi menfaatleri gerek karşı tarafın menfaati için hileye başvurmaktadır. Kişilerin yaptıkları hileleri ortaya çıkarabilmek için denetim yapan kişinin hile konusunda, hile yapan kişiden daha çok bilgiye sahip olması gerekmektedir. Hileyi yapan kişiler hileyi yaparken genellikle karşı tarafın durumunu iyi yönde etkilemek için bunu yaparlar. Fakat yapılan araştırmalar bu durumun tam tersi olduğunu göstermektedir. Hile yapıldıktan bir süre sonra ortaya çıkan verilerde aslında hilenin sadece o durumda fayda sağladığı, uzun vadeli karşı tarafa daha büyük zararlar verdiği görülmüştür.

Anketteki demografik ifadelerden unvana göre meslek mensuplarının yaptıkları hatalarla ilgili on beş ifade bulunmaktadır ve bu ifadelerden on dört tanesi unvana göre farklılık göstermemektedir. Yani bu ifadeler SM, SMMM ve YMM için aynı seviyededir. Fakat bu ifadeler içerisindeki 'Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir' şeklinde yer alan soru unvana göre farklılık göstermektedir. Bu farklılığın hangi unvandan kaynaklandığını bulmak için Tukey testi yapılmıştır. Bu testin sonucuna göre SMMM'lerin bu soruya katılımı YMM ve SM'lerden daha düşüktür. Bu sonuca göre SMMM'ler Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıkları gider olarak kabul etmemektedirler. Diğer taraftan meslek mensuplarının yaptıkları hileler, denetime ve denetçiye bakışları unvana göre farklılık

göstermemektedir. Yani ister SM ister SMMM veya YMM olsun, muhasebede yapılan hileye bakışları aynı ölçüdedir. Bunun yanı sıra denetime ve denetçiye olan bakışları da seviye olarak aynı durumdadır.

Meslek mensuplarının yaşa göre yapılan hatalardan ‘Meslek mensupları amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır ve meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır’ ifadeleri anlamlı şekilde farklılık göstermektedir. Bu farklılığın hangi yaş aralığından kaynaklandığını bulmak için tukey testi sonuçları incelenmiştir. Bu test sonucunda “meslek mensupları amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır” ifadesi için 31-40 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 41-50 ve 51-60 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Bu hatanın genç yaştaki meslek mensupları tarafından daha fazla yapılmasının nedeni tecrübesizlik ya da bilgisizlikten kaynaklı olabilmektedir. “Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır” ifadesi için; 31-40 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 41-50 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Meslek mensuplarının yaşa göre yaptığı veya yaptıkları hilelerden ‘meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerini olduğundan fazla göstermektedir ve meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği taktirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır’ ifadeleri anlamlı şekilde farklılık göstermektedir. Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre; “Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerini olduğundan fazla göstermektedir” ifadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi, 31-40 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. “Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine

geçirdiği taktirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır” ifadesi için; 51-60 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 20-30 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Bunun sebebi, genç yaştaki çalışanların daha tecrübeli çalışanlara göre hile konusunda fazla tecrübeye ve cesarete sahip olmamaları gösterilebilir. Çünkü yaşlı ve deneyimli çalışanlar yaptıkları işlerde daha bilgili ve tecrübeli oldukları için daha rahat hile yapabilmektedirler. Meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları ile ilgili ifadelerden; “Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır” ifadesine katılım düzeyi yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir. 31-40 yaş aralığındaki meslek mensuplarının 51-60 yaş aralığındaki meslek mensuplarına göre katılım düzeyleri daha yüksektir. Meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadelerden ‘Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır ve bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır’ ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir. “Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır” ifadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi 51-60 yaş grubundan anlamlı derecede daha yüksektir. “Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır” ifadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi 31-40 yaş grubundan anlamlı derecede daha yüksektir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadelerden;

“Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.”, “Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır.”, “Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.”, “Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.”, “Meslek mensupları

tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.”, “Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.”, “Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.”, “Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.”, “Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.”, “Meslek mensupları satış raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.”. Bu ifadelere katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir. Buradan çıkan sonuçlara göre genellikle 5-10 yıl tecrübeye sahip olan kişilerin 11-15 ve 16-20 yıl deneyime sahip kişilerden daha az katılım gösterdiği söylenebilir. Bu durum, tecrübe süresi az olanların hile yaptığını kabul etmek istememesinden kaynaklanıyor olabilir. Bir başka açıdan bakılırsa, tecrübesi az olan çalışanlar hile yapmaktan çekinebilir veya ortaya çıkmasından korktuğu için hile yapma oranı daha düşük olabilmektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerden; ‘Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir’ ve ‘Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir’ Bu ifadelerle katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir. “Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.” ifadesi için; lise ve yüksek lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi lisans ve doktora mezunlarının ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

Sonuç olarak, çalışmadaki veriler ışığında kişilerin cinsiyete göre hata ve hile yapma

oranının önemli oranda değişmediği görülmüştür. Bunun dışında meslek mensuplarının yaşları ilerledikçe hile yapma oranı tecrübeye ve bilgiye dayalı olarak artış göstermekle birlikte hata yapma oranı yılların verdiği deneyimle azalış göstermektedir. Hata yapma riskinin azalması ise kişinin işinde deneyime sahip olmasından dolayı daha dikkatli ve bilgili olduğunun bir göstergesidir. Mesleğe yeni başlayan meslek mensupları hata yapmaya daha meyillidir. Fakat hile yapma konusunda hem tecrübesiz hem de bu konuda bilgili değildir. Hile yapma oranının düşük olması işini kaybetme korkusundan da kaynaklı olabilmektedir.

Çalışmaya konu olan muhasebe meslek mensuplarının yapmış olduğu hata ve hilelerin denetim kuruluşları tarafından yapılan sıkı denetimlerin sonucunda önemli ölçüde engellenebileceği söylenebilir. İşletmelerde güçlü bir iç kontrol sistemi olduğu takdirde işletmenin varlığının korunması ve bunun yanında muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması mümkün olacaktır. İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin tam ve eksiksiz olması doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmayı sağlayacağı için hata ve hile önemli ölçüde engellenebilir. Muhasebe meslek mensuplarını denetleyen denetçilerin meslek mensuplarından daha çok bilgiye ve deneyime sahip olmaları gerekmektedir. Özellikle hile konusunda çalışanlardan daha çok bilgiye sahip olmazlar ise hileyi ortaya çıkartmakta zorlanabilirler. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarının gerek dikkatsizlikten gerekse bilgisizlikten kaynaklanan hataların önlenmesi için işletme içinde meslek mensuplarına işleriyle ilgili eğitim verilmesi hataların oluşmasında ve büyümesinde etkili bir rol oynayacağı öngörülebilir. Bunun yanı sıra işletme içinde hata ve hile yapanlara ağır cezalar verilmesi ya da işten atılmakla korkutma fikri çalışanlar üzerinde etkili olabileceği düşünülebilir.

KAYNAKÇA

1. AKALIN, E. (2017). TMS8 Kapsamında Muhasebede Hata ve Hilenin Tespiti ve Şirketlerinin Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
2. ARDIÇ, O. ve Ersol, E. (2007). Borçlar Hukuku, 5.Basım, Agon Bilgi Akademisi, Ankara.
3. ATAMAN, Ü. ve Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). 1.baskı Alfa Yayınları, İstanbul.
4. BASKAN, D. (2013). Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama, Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
5. CENGİZ, S. (2016). Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerde Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kars.
6. ÇIRTLAK, S. - Yıldız, F. - Pala, O. - Bulut, N. - Uçar, S. - Tekşen, M. - Bektaş, S. (2004). Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1.cilt 3.Baskı.
7. DALAK, G. (2000). “Denetim ve Kalite Denetimi”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S.1.
8. DEMİRCİ, N. (1998). Muhasebede Hata ve Hile, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
9. EROL, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, C.13, S.1, Isparta.
10. GÜÇLÜ, F. (2005). Muhasebe Denetimi, 1.baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
11. GÜVENÇ, Z. (2009). Termal Turizm İşletmelerinde Hata Ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi Ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
12. <http://www.bursasmmmo.org.tr/yazarlar/makaler/150IAT.pdf>, (08.12.2017).
13. <http://www.vergi.tc/makaleDetay/Sizde nGelenlr /MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-9b99-80e3917e3f75>, (07.12.2017).
14. <https://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme-istatistik /732679-muhasebede-hata-ve-hileler.html>, (08.12.2017).
15. İREN, G. (2007). Firma Başarısızlıklarını Önlemede Muhasebe ve Muhasebe Denetiminin Rolü, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gazi Üniversitesi, Ankara.
16. KAVAL, H. (2008). Muhasebe Denetimi, 3.baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
17. KAYMAK, C. (1996). Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
18. KİRİK, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
19. KOCA, N. (2010). Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş, Sütçü İmam Üniversitesi.

20. ÖZTOPRAK, Y. (2017). Denetimde Hata ve Hile, Önleme ve Tespit Yöntemleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Hata ve Hileler ile ilgili Bilinç ve Tutumları, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Gelişim Üniversitesi, İstanbul.
21. SELİMOĞLU, S. - Özbirecikli, M. - Uzay, Ş. - Uyar,S. (2015). Bağımsız Denetim, 1.baskı Türmob Yayınları, Ankara.
22. TÜM, K. (2010). Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma, Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çukurova Üniversitesi.
23. ZEYTİN, M. (2007). Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata Ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Kütahya.