

MUHASEBE HATA VE HİLELERİ: MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹

Hakan ÖZÇELİK²
Özlem Nilüfer KARATAŞ ARACI³
Serkan KESKİN⁴

ÖZET

Muhasebe, sosyal ve ekonomik hayatın en önemli bir unsurudur. Muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen bilgiler, işletme sahipleri, çalışanları, kredi kuruluşları, yatırımcılar ve kamu tarafından kullanıldığından tüm toplumu ilgilendirmektedir. Muhasebe hata ve hileleri muhasebe bilgi kalitesini düşürmekte ve muhasebe bilgi kullanıcılarını olumsuz etkilemektedir.

Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hile algılarını tespit etmektir. Amaç doğrultusunda; muhasebe hata ve hileleri konuları teorik olarak incelenmiş ve Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına yönelik, ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Elde edilen veriler çeşitli istatistikî metotlarla test edilmiş, muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileleri üzerindeki tutumlarıyla ilgili sonuçlar paylaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Hata, Hile

ACCOUNTING ERRORS AND FRAUDS: A STUDY ON THE PROFESSION

ABSTRACT

Accounting is the most important element of social and economic life. The information provided by accounting concern business owners, employees, credit, agencies, investors, government and also all entire community.

¹ Bu çalışma, Süleyman Demirel Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi Koordinatörlüğü'nce kabul edilen (3936-YL1-14) nolu proje kapsamında desteklenen, Yrd. Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK danışmanlığında, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde yürütülen (Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Batı Akdeniz Örneği) başlıklı tez çalışmasından üretilmiştir.

² Yrd. Doç.Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, hakanozcelik@sdu.edu.tr

³ Yrd. Doç. Dr., Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik yüksekokulu, onkaraci@mehmetakif.edu.tr

⁴ SMMM, MA, Serkan.keskin@tr.ey.com

Accounting error and fraud decrease the quality of accounting information and negatively affect the accounting information users.

The aim of study is to detect the accounting error and fraud perceptions accountant professionals.

To reach this goal, a survey-base study has been done on profession members working in the west Mediterranean Region. The data has been tested with various statistical methods and the results of attitudes on mistakes and cheating of professionals have been shared.

Keywords: *Accounting, Error, Frauds*

1. GİRİŞ

Muhasebe, sosyal ve ekonomik hayatın önemli bir unsurudur. Muhasebenin sağladığı bilgiler, işletme sahiplerini, çalışanları, kredi kuruluşlarını yatırımcıları, devleti ve dolayısıyla tüm toplumu ilgilendirdiği için kaliteli olması gerekir. Kaliteli muhasebe bilgisi, muhasebenin temel kavramları, standartları ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde üretilmiş, doğru, tutarlı, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca, gerçeğe uygun ve zamanında sunulmuş olma özelliklerini taşıyan bilgidir. Muhasebe bilgi üretim süreçlerinde yapılan yanlışlıklar sonucu muhasebe bilgilerinin kalitesi düşmekte ve bilgi kullanıcıları olumsuz etkilenmektedir.

Muhasebe bilgilerinin kalitesini olumsuz etkileyebilecek temel iki neden olarak, muhasebe hata ve hileleri sayılabilir. Yapılan bu yanlışlıklar da kasıt unsuru yok ise hata, kasıt unsuru varsa hile olarak değerlendirilmektedir. Muhasebe hataları; ihmal, dikkatsizlik ve bilgisizlik sonucu ortaya çıkmakta iken muhasebe hileleri bilinçli olarak, menfaat sağlama amaçlı bilgilerin gerçeğinden farklı üretilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe hata ve hilelerinin neden olduğu zararların ölçümü zor olmakla birlikte her geçen yıl artmakta olduğu yapılan araştırmalarda ortaya çıkmaktadır. Dünya çapında özellikle muhasebe hilelerinin neden olduğu muhasebe skandalları bilgi kullanıcılarında güven kaybına yol açmaktadır. Muhasebe bilgilerine ve muhasebe meslek mensuplarına olan güven kaybını önlemek ve artırmak için, muhasebe hata ve hilelerini önleyici çalışmalar yapıp, muhasebe bilgilerinin kalitesini artırmak amaç edinilmelidir.

Makalede, muhasebe hata ve hile kavramları teorik olarak açıklanarak, muhasebe hata ve hile nedenleri ve türleri hakkında bilgiler verilmektedir. Bu teorik bilgilere ışığında, Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine bir anket düzenlenmiş, meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri ile ilgili algıları incelenmiştir. Anket

sonuçları istatistiksel tekniklerle değerlendirilerek, muhasebe hata ve hileleri ile ilgili sonuç ve öneriler geliştirilmiştir.

2. MUHASEBE HATALARI

Muhasebe bilgi sistemlerinde bilgi, muhasebe defterlerine kaydedilen ekonomik işlemler olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe bilgileri, geçmişe yönelik değerlendirme ve geleceğe yönelik çalışmaların da temel verilerini oluşturmaktadır (Bekçi ve Avşarlıgil, 2011:132). Muhasebe bilgisi kullanıcıları tarafından geçmiş ve geleceğe yönelik değerlendirme ve karar süreçlerinde kullanıldığından, bilgilerin yanlış olması, muhasebe bilgilerinin kullanıldığı tüm süreçleri olumsuz etkileyecektir.

Hata kavramı (Türkçe) sözlükte "yanlış, istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanlışlık" olarak tanımlanmaktadır(www.tdk.gov.tr, 08.04.2014). Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir. Hata ve hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapıp yapılmadığıdır (BDS 240:7). Hata, şirket çalışanlarının bilmeyerek veya istemeyerek yapmış oldukları yanlışlıklardır.

Genelde kasıt unsuru taşımayan yanlışlar olarak tanımlanabilecek hatanın nedenleri olarak; ihmal, dikkatsizlik, özensizlik ve bilgisizlik olarak sayılabilir (Gürbüz, 1990:60). Hata finansal tablolarda kasıt olmadan yapılan yanlışlıkları ifade etmektedir. Bu kapsamda, muhasebe bilgi üretiminde, değerlendirme, kayıt, raporlama ve açıklama konularında kasıt unsuru içermeyen yanlışlıklar hata olarak değerlendirilmektedir (Alagöz, 2008:116).

Muhasebe belge veya kayıtlarında yapılacak hatalı işlemler, hileli işlemlere göre daha kolay tespit edilebilmektedir. Örneğin fatura bedeli üzerinde yapılacak bir hata, alıcı tarafından karşılıklı görüşmelerde ortaya çıkarken, kayıtlarda yapılabilecek hatalar aylık mizanlarda veya kayıt kontrollerinde ortaya çıkabilir.

Muhasebe hataları standartlarda, TMS 8 Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar standardında geçmiş dönem hataları tanımı yer almaktadır. Standartta göre geçmiş dönem hataları; işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında güvenilir bilgiyi kullanmaması sonucu ortaya çıkan ihmal veya yanlış bilgilendirmeler olarak tanımlanmaktadır (www.kgk.gov.tr).

Muhasebe hata türleri; matematiksel hatalar, kayıt ve nakil hataları, unutmama ve tekrar kaydetme, muhasebe hataları ve değerlendirme hataları olarak sınıflandırılabilir (Kaval, 2005:64).

3. MUHASEBE HİLELERİ

Hile; başkaları üzerinden haksız kazanç elde etmek için, açgözlülüğe, kurnazlığa ve aldatmaya dayalı dürüstlük dışı davranışlar olarak tanımlanabilir (Karabınar ve Akyel, 2009:692). Muhasebe hilesi, çıkar sağlama amaçlı işletmenin kayıt ve belgelerinin bilinçli olarak tahrip edilmesidir (Çatıkkaş ve Çalış, 2007:188). Borçlar hukukuna göre hile; kişileri, kurum, kuruluşları sözleşmeye teşvik etmek maksadıyla gerçek olmayan beyanlar ve kasıtlı olarak kişide yanlış bir kanaat oluşturmak ya da yanlış kanaatin devamını sağlayacak şekilde hareket etmektir. Hile bizzat yanlış beyanda bulunarak yapılacağı gibi sessiz kalmakta, hileye sebebiyet vermektedir (Ardıç-Ersol, 2007: 71). Bağımsız denetim standartları (BDS,240) hileyi, “Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar, çalışanlar veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemleri” olarak tanımlanmıştır (BDS 240:9).

Muhasebe hilesi; muhasebe bilgi üreticilerinin menfaat sağlama amaçlı işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrip edilmesidir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004:151). Muhasebe açısından hile; belirli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin hatadan farklı olarak kasten tahrip edilmesidir. Başka bir ifadeyle muhasebe hilesi; kayıt düzenlerinin, hesap işleyişlerinin, vergi, muhasebe ilke ve hükümlerine aykırı olarak tutulması olarak tanımlanmaktadır (Seviğ, 2004).

Hile; işletme çalışan ve yöneticilerinin adil olmayan yasa dışı avantajlar elde etmek için, işletmenin varlık ve kaynaklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanıp, haksız kazanç sağlamasıdır. Hile; yapan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından gizlice ve kasıtlı olarak yapılan, her türlü organizasyonda ve organizasyonun aşamasında ortaya çıkabilen, yapan kişilere doğrudan veya dolaylı fayda sağlamanın amaçlandığı, ortaya çıktığı durumlarda hileye maruz kalan kişi ve kurumların zarar gördüğü faaliyetlerden oluşmaktadır (Bozkurt, 2009: 60).

Muhasebe hata ve hileleri arasında temel belirleyici fark, kasıt kavramıdır. Kasıtlı olarak yapılan temel düzensizlikler hile, kasıtsız olarak yapılan temel düzensizlikler ise, hata olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe hileleri hatalara göre daha zor ortaya çıkarılmaktadır. Çünkü hileyi yapan kişi sisteme zarar verirken, diğer yandan da faaliyetlerini gizlemeye çalışmaktadır.

Muhasebe bilgi üretim süreçlerinde sonuçları kendi lehlerine çevirme amaçlı yapılan muhasebe hileleri, bilgi üretim süreçlerinde ilgili veya ilgisiz başka faaliyetler ile sonucun fayda etkisini artırmak veya gizleme amaçlı desteklenmektedir. Muhasebe hatalarında ise; yapılan işlemin etkilediği verilerin kullanımından kaynaklı hatalar dışında, üretilen bilgilerin yanlış olma ihtimali düşüktür. Örneğin; vergiyi düşürme amaçlı olarak işletmenin

gelir ve gider kalemlerinin birçoğunda yanlış bilgiye rastlamak mümkündür. Bunu gibi yanlış işlem hacminin veya rakamsal öneminin büyük olduğu tespit edilen işlemlerde hile riskinin yüksek olduğu ifade edilebilir.

3.1. Muhasebe Hilelerinin Amaçları ve Özellikleri

Hile, suçbiliminin çalışma alanlarından olup, herkes tarafından yapılabilecek bir eylemdir. Hilenin tespiti, profesyonel yöntemlerle sağlanabilir. Hile, farklı eğitim ve kültür seviyelerindeki kişiler tarafından gerçekleştirilebilir (Terzi,2012:35).

Muhasebe hileleri, işletme yönetiminin ve çalışanlarının yaptığı hileler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

İşletme yönetimi tarafından yapılan muhasebe hilelerinin nedenleri; zimmetlerin gizlenmesi, ortaklarının birbirlerini aldatma isteği, daha az kar dağıtma isteği, yolsuzlukların gizlenmesi, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği ve vergi kaçırma isteğidir (MHUD, 2004:151). Ülkemizde ortaya çıkan muhasebe hilelerinde vergi kaçırma amacı ön plana çıkmaktadır(Tekin ve Çelikkaya, 2005:2209).

İşletme çalışanlarının hile yapma nedenleri ise; baskı unsuru, fırsat unsuru ve haklı gösterme çabasıdır. Baskı, fırsat, haklı gösterme dürtüleri bir araya geldiği zaman hile üçgenini oluşturmaktadır ((Bozkurt, 2009: 167-168). Hile üçgeni; bir kişinin hileyi yapmaya sebep olan ve hileyi kolaylaştıran faktörlerdir (KMPG, 2009). Hile, işletme personelinin veya yöneticilerinin çabaları ile ortaya çıkartılması mümkün olmakla birlikte, işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı hata ve hilelerin azaltılmasını sağlamaktadır (Hatunoğlu vd., 2012:177).

Hile özelliklerinin tanımlanması, hata ile ayrımı açısından önemlidir. Bağımsız denetim standartlarının amaçları açısından denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Denetçiyi ilgilendiren hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar olmak üzere iki türlü kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır. Her iki türde hile (BDS 240:17);

- Hile yapmaya yönelik teşvik ve baskıyı,
- Hile yapmak için algılanan bir fırsatı,
- Eylemin bir ölçüde rasyonelleşmesini içermektedir.

Genel olarak hilenin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2009: 60):

- Hileyi yapan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından gizlice yapılmaktadır,
- Her türlü organizasyonda ve organizasyonun aşamasında ortaya çıkabilir,

- Hileyi yapan kişilere doğrudan veya dolaylı fayda sağlamayı amaçlamaktadır,
- Kasıt unsuru taşımaktadır,
- Hilenin ortaya çıktığı durumlarda hileye maruz kalan kişi ve kurumlar zarar görmektedir.

3.2. Muhasebe Hilelerinin Türleri

Muhasebe hile türleri; kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, işlemden önce veya sonra kayıt, bilanço ve bilgisayar hileleri, uydurma hesaplar, belge sahtekârlığı, varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlardır (Çelik, 2010:27).

KMPG Uluslararası denetim firması tarafından yöneticiler üzerine yapılan bir çalışmada hile türleri; çalışan hileleri, tüketici hileleri, satıcı hileleri, bilgisayar suçları, kötü davranışlar, sigorta hileleri ve finansal raporlama hileleri olarak sınıflandırılmıştır (KMPG, 2009).

Muhasebe hile türleri ile ilgili olarak farklı sınıflandırmalar yapılmış olmakla birlikte literatür ve uygulamada karşılaşılan hile türleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Kasti Hatalar; muhasebe hataları bilgisizlik, dikkatsizlik gibi durumlardan ortaya çıkabilir. Muhasebe hataları, kayıt, nakil, unutmama, tekrarlama, bilanço hatalarıdır. Muhasebe hatalarında, hatalar menfaat sağlamak amacıyla bilinçli olarak yapıldığı durumda kasti hataları meydana getirmektedir (MHUD, 2004: 69).

Kayıt dışı işlem; genel olarak kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı işlem; bir kısım işlemlerin, kasıtlı olarak belgesiz yapılması veya kanuni defter kayıtlarına yansıtılmaması şeklinde gerçekleşen hilelerdir. Kayıt dışı işlemler; düzenlenmesi gereken belgelerin düzenlenmemesi, alınmaması, bunların defter kayıtlarına yansıtılmamasıdır (Karakoç, 1997: 99).

İşlemden önce ve sonra kayıt; İşletme faaliyetlerinin, düzenli ve zamanında programlara kaydedilmesi gerekmektedir. Zamanında kayıt yapılmayan işletmeler, muhasebenin raporlama aşamasında ciddi problemlere yol açmaktadır. İşlemden önce veya sonra kayıt nedeniyle doğacak kasıtlı bir hata, düzenlenen mali tablolara göre yatırım yapacak yatırımcıyı, kâr payı alacak hissedarı, şirketin durumunu değerlendiren kredi verenleri yanıltacaktır (MHUD, 2004:152.)

Bilgisayar hileleri; genel olarak yanlış veri girişi, yazılımlar üzerinde oynama ve manyetik ortamlarda saklanan muhasebe veri ve bilgilerinin değiştirilmesi veya ortadan yok edilmesi şeklinde yapılmaktadır (Karakaya, 1994: 118).

Bilanço Maskelenmesi; Menfaat sağlama amaçlı işletmenin varlık ve finansal yapısını olduğundan farklı gösterilmesidir. Vergi kaçırma, yatırımcıları, ortakları ve kredi kuruluşlarını yanıltma isteğiyle bilançoların düzenlenmektedir.

Uydurma hesaplar; işletme yöneticilerinin, işletme hâsılatını gizlemek, maliyetleri artırmak amacıyla, gerçek olmayan kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açmasıdır. Uydurma hesaplar; hayali kişilere, hesap açılması, gerçek olmayan kişilere, ticari faaliyete bulunmuş gibi yaparak aldatmaya ve yanıltmaya yönelik yapılan kayıtlardır (Bayraktar, 2007: 27).

Belge sahtekârlığı; KDV tebliğinin, 28 nolu tebliğinde; hukuki geçerliği sağlayan ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler, sahte belgeler olarak tanımlanmaktadır (www.gib.gov.tr. 17.04.2014). Sahte belge; gerçek bir işlem durum olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir. Sahte belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikası, gider pusulası, ücret bordoları, çek, bono, senet, ödeme kaydedici cihaz fişi gibi belgelerin gerçek bir işlem durumu olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir (Bayraktar, 2007: 28). Yanıltıcı belge ise; gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem ve durumu miktar itibarıyla, gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgelerdir. Yanıltıcı belge; gerçekte olan bir ticari faaliyeti veya işlemi olduğundan farklı gösteren belgelerdir.

Varlıkların kötüye kullanılması; bir çalışanın işletme varlıklarını ele geçirmesi, kendi yararına kullanması şeklinde ortaya çıkan hile türüdür. Varlıkların kötüye kullanılması; varlıkların çalınması ya da amaç dışı kullanılmasıdır. Günümüzde işletme çalışanları tarafından sıklıkla yapılan hile türüdür. Stoklar ve diğer varlıkların amaç dışı kullanımı, işletmeye ait nakit dışı varlıkların, işletmede çalışan kişiler tarafından kişisel amaçlar için kullanılmasıyla meydana gelmektedir. Örneğin; işletme çalışanlarının mesai saatleri içerisinde bilgisayar, yazıcı diğer elektronik malzemeleri kişisel amaçlar için kullanılmasıdır (Bozkurt, 2009:69).

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

Bu araştırma, Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler, Yeminli Mali Müşavirler Odalarına bağlı muhasebe meslek mensupları üzerinde, muhasebe hataları ve hileleri ile ilgili düşüncelerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Araştırmanın amacı, Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri karşısındaki tutumlarını incelemektir. Araştırmanın evreni Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli

Mali Müşavirler unvanıyla faaliyet gösteren meslek mensuplarından oluşmaktadır. Örneklem olarak ise, Batı Akdeniz Bölgesinden Antalya, Isparta ve Burdur illerinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına ve Yeminli Mali Müşavir Odasına kayıtlı muhasebe meslek mensupları seçilmiştir. Bu araştırma, Batı Akdeniz Bölgesinden Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odasına tabi 400 meslek mensubu esas alınarak yapılmıştır.

4.1. Araştırmanın Hipotezleri

H1: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H2: Muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına göre muhasebe hataları konusunda belirtilen yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H3: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H4: Muhasebe meslek mensuplarının meslek unvanlarına göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H5: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H6: Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H7: Muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına göre muhasebe hileleri konusunda belirtilen yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H8: Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H9: Muhasebe meslek mensuplarının meslek unvanlarına göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H10: Muhasebe meslek mensuplarının mesleki deneyimlerine göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada, verilerin tarafsız ve istatistiksel analize uygun olarak toplanabilmesi bakımından anket yöntemi kullanılmıştır. Uygulanan anket formu, iki sayfadan ve dört bölümden oluşmaktadır. Anket formu uygulamaya geçirilmeden önce rastgele seçilmiş 50 meslek mensubu ile ön test (Pre-Test) uygulaması yapılarak değerlendirilmiş ve meslek mensuplarından fikir ve görüşleri doğrultusunda anket tekrar düzenlenerek uygulamaya hazır hale getirilmiştir.

Araştırmada kullanılan istatistiksel analiz tekniklerinden parametrik istatistiksel tekniklerinden Tek Örneklem T Testi (Onesample t test), Bağımsız Örneklemeler T-Testi (Independent-Samples t Test), Tek Yönlü Varyans (One-Way ANOVA) testi ile analizler yapılmıştır. Parametrik istatistiksel tekniklerin, Tek Örneklem T Testi, Bağımsız Örneklemeler T-Testi ve Tek Yönlü Varyans analizi uygulayabilmek için verinin normal dağılım göstermesi istenir. Normallik incelemesi veri sayısı 50'den fazla olduğu için Kolmogrov-Smirnov Testi ile yapılır. Kolmogrov- Smirnov Testi için hipotez şöyledir:

H0: Veri Normal dağılımlıdır.

H1: Veri Normal dağılımlı değildir.

Aşağıdaki tabloya bakıldığında tüm sorular için $p= 0,00 < \alpha = 0,05$ olduğu için H0 reddedilir. %5 hata düzeyinde verilerin Normal dağılımı olmadığı söylenebilir. Ancak Kolmogrov-Smirnov testi likert ölçekli sorularda istenilen sonuçları verememektedir. Bu nedenle sorularda çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerlerine bakılır. Bu değerlerin -2 ile +2 arasında değer alması durumunda verilerin Normal dağılımlı olduğu söylenebilir (Kalaycı, 2010).

Çalışmada, çarpıklık ve basıklık katsayılarına, -2 ile +2 arasında olduğundan soruların normal dağılımlı olduğu veya normal dağılıma yakınsadığı söylenebilir. Dolayısıyla veri normal dağılımlı olduğu için parametrik testler uygulanabilir. Parametrik testlerden Tek Örneklem T Testi, Bağımsız Örneklemeler T-Testi ve Tek Yönlü Varyans (One-Way ANOVA) testi uygulamaları yapılmasına karar verilmiştir.

Verilerin değerlendirilmesinde SPSS 15.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Anket sonuçları öncelikle SPSS veri tabanına girilmiş elde edilen sonuçlar, Microsoft Excel ve Word programlarına aktarılarak tablo ve grafikler oluşturulmuştur.

Araştırma bulgularını değerlendirmede ve analiz etmede veri tipine bağlı olarak frekans, aritmetik ortalama ve standart sapma istatistikleri kullanılmıştır. Gruplar arası karşılaştırmalarda T-testi analizi, değişkenler arasında ilişki aramaya yönelik olarak da ANOVA testi kullanılmıştır. Analizde, anlamlılık düzeyi 0,05 olarak kabul edilmiştir. P değerinin 0,05'ten küçük olması değişkenler arasındaki ilişkinin istatistiki bakımdan anlamlı olduğunu göstermektedir.

Ankette yer alan soruların türdeş bir yapıyı açıklamak ya da sorgulamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamak için güvenilirlik testi uygulanmıştır. Güvenilirlik katsayısı olan Cronbach alpha değeri=0,914 olarak bulunmuştur. Bu sonuç anketin güvenilirliğini ortaya koymaktadır.

4.2.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan meslek mensuplarına cinsiyetleri, yaşları, öğrenim durumları, meslek unvanları, mesleki deneyimleri, faaliyet gösterdikleri il ve mükellef sayıları gibi demografik özelliklerin istatistiksel sonuçları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Katılımcıların Demografik Özellikleri

		Frekans	%			Frekans	%
Cinsiyet	Kadın	120	30	Mükellef Sayısı	1-30	68	17
	Erkek	280	70		31-60	92	23
Yaş	20-30	68	17		61-90	156	39
	31-40	216	54		91-120	68	17
	41-50	84	21	121 ve üstü	16	4	
	51 ve üzeri	32	8	Faaliyet Gösterilen İller	Antalya	348	87
Eğitim	Lise	-	-		Burdur	28	7
	Ön lisans	8	2		Isparta	24	6
	Lisans	344	86	1-5 yıl	84	21	
	Lisansüstü	48	12	6-10 yıl	108	27	
Meslek	SM	8	2	Tecrübe	11-15 yıl	108	27
	SMMM	376	94		16-20 yıl	72	18
	YMM	16	4		21 yıl ve üzeri	28	7

Ankete katılan meslek mensuplarının %70’i ise Erkek, %54’ü olarak çoğunluğu 31-40 yaş aralığında, meslek mensuplarından oluşmaktadır. Meslek mensuplarının %86’sı Lisans eğitim almış olup, %94’ü SMMM unvanına sahiptir. Çalışma yılları %27’si 6-10 yıl ve 11-15 yıl tecrübeye sahip olup, %87’si Antalya’da faaliyet göstermektedir. Mükellef sayılarına bakıldığında; %39’u 61-90 arası mükellefle faaliyetlerini sürdürmektedir.

4.2.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hatalarına İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Tek Örneklem T Testi Analizi

Araştırmanın bu bölümünde, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hatalarına ilişkin yargılara katılma düzeyleri katılım oranlarına göre Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hataları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

SN	(YARGILAR) HATA;	N	ORT	STD.SAPMA
1	Mevzuattaki sürekli değişikliklerden kaynaklanmaktadır.	400	4,225	,968
2	Matematiksel hatalardan kaynaklanmaktadır.	400	4,142	1,012
3	Bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır.	400	4,085	1,051
4	Mükelleflerden kaynaklanmaktadır.	400	4,042	1,062
5	Personelin tecrübe yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.	400	4,010	1,110
6	Unutma ve tekrar kayıtlardan kaynaklanmaktadır.	400	3,970	1,194
7	İş yoğunluğu ve dikkatsizlikten kaynaklanmaktadır.	400	3,960	1,156
8	Yasal düzenlemelerin güncel olarak takip edilmemesinden kaynaklanmaktadır.	400	3,865	1,259
9	Hesapların kayıt ve nakil esnasında kaynaklanmaktadır.	400	3,647	1,257
10	Hesapların yanlış kaydedilmesinden kaynaklanmaktadır.	400	3,630	1,265
11	Bilançoda yapılan yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır.	400	3,065	1,382
12	Teknoloji yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.	400	2,905	1,360
13	Ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkartmakta denetimler yeterlidir.	400	2,762	1,365

(1:Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3:Kararsızım 4: Katılıyorum 5: Kesinlikle Katılıyorum)

Muhasebe hatalarının nedenleri ile ilgili olarak; mevzuattaki sürekli değişiklikler, matematiksel hatalar ve bilgi eksikliği ile ilgili yargılara, meslek mensuplarının yüksek oranda katılım sağladıkları ifade edilebilir.

Mevzuat değişikliklerinin hatalara neden olduğu sonucu Yıldız tarafından yapılan çalışmada da ortaya konulmuştur (Yıldız, 2001:40). Doğan ve Nazlı (2015:200) tarafından yapılan çalışmada; personelin bilgi ve tecrübe eksikliği, matematiksel, unutma ve tekrardan kaynaklanan nedenler meslek mensupları tarafından öne çıkan hata nedenleri olarak tespit edilmiştir. Anuk tarafından yapılan çalışmada (Anuk, 2015:92), personel dikkatsizliği ve kayıt esnasında yapılan hatalardır ifadelerine yüksek oranda katılımın gerçekleştiği araştırma sonucu olarak tespit edilmiştir.

Teknoloji yetersizliği ve muhasebe hata ve hile denetimlerinin yeterli olduğu ile ilgili yargılara katılımın düşük seviyede hatta meslek mensuplarının bu iki yargıya katılmadıkları yönünde ağırlıklı olarak görüş beyan ettikleri görülmektedir. Benzer bir sonuç Anuk tarafından yapılan çalışmada; hatalar muhasebe paket programından ve teknolojik yetersizliklerden

kaynaklanmaktadır yargıları ise en düşük ortalamaya sahip yargılar olarak tespit edilmiştir (Anuk, 2015: 92).

Muhasebe hatalarının tespitinde denetimlerin yeterli olduğu yargısına katılmayan meslek mensuplarına göre, denetimler yetersizdir. Muhasebe hata ve hileleri ile ilgili yapılan denetim yeterliliği ile ilgili benzer araştırmalarda; muhasebe hata ve hilelerine karşı yapılan denetimlerin yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Tazegül, 2007;76 TOPSAK, 2009:102). Aslan ve diğerlerinin Yalova’da yapmış oldukları çalışmada, hata ve hilelerin tespitinde denetimlerin tek başına yeterli olmayacağı sonucuna ulaşmışlardır (ASLAN vd, 2017:1134).

4.2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hilelerine İlişkin Yargılara Katılma Düzeylerinin Tek Örneklem T Testi Analizi

Meslek mensuplarının muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin dağılımları, katılım oranlarına göre Tablo 3’te gösterilmektedir.

Meslek mensuplarına göre, “İşletmelerin günlük nakit tahsilatları ile banka raporları arasında büyük farklılıklar olmamalıdır, BA-BS formları sahte fatura kullanım oranını etkilemektedir, mükelleflerden bilanço kârını düşük gösterilmesi istekleri ile karşılaştım” yargılarına yüksek oranda katılım sağladıkları görülmektedir.

Mükellefler bilanço karının düşürme amacının, daha az vergi ödeme isteğinin yattığı söylenebilir. Anuk yaptığı araştırmada; meslek mensuplarının hile ilgili görüşleri arasında vergi kaçırmak amacıyla yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır (Anuk, 2015: 92).

İşletmelerin günlük ciroları ile banka raporları arasında büyük farklılıkların olması hileli işlemlerin varlığına işaret olarak kabul edilebilir. Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmesi gereken BA-BS formlarını sahte fatura kullanım oranını etkilediği dolayısıyla vergiyi düşürme amaçlı yapılabilecek muhasebe hilelerini engelleyici bir işlem olarak değerlendirilebilir. Meslek mensuplarına göre hile; belgesiz yapılan kayıt dışı işlem olarak algılanmaktadır.

"Kullanılan çek numaralarını birbirini takip etmemesi çeklerin sahte olduğunu göstermektedir” yargısına, meslek mensuplarının katılmadıkları söylenebilir. Bağımsız denetimlerle ilgili düzenlemeler hilelerin azaltılması için yeterlidir, Gider raporlarında faturaların orijinallerinin yerine fotokopilerinin konulması çalışan hileleri riskini artırır ve belirli bir satıcıdan gelen faturaların sürekli aynı personel tarafından onaylanması hile riskini artırır yargılarına katılım düşük seviyede kalmıştır. Katılım oranlarının düşük kalmasının sebebi; söz konusu yargıların çalışan hileleri ile ilgili olması olabilir. Çalışan hileleri işletmelerin iç kontrol faaliyetleri kapsamında olup, meslek mensuplarının mükellefleri ile ilgili yapmaları gereken resmi faaliyetlerin dışında kalmaktadır.

Tablo 3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hileleri İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

SN	YARGILAR (HİLE)	N	ORT.	STD. SAP.
1	İşletmelerin günlük nakit tahsilatları ile banka raporları arasında büyük farklılıklar olmamalıdır.	400	4,265	,0438
2	BA- BS formları sahte fatura kullanım oranını etkilemektedir.	400	4,220	,0538
3	Mükelleflerden bilanço kârını düşük gösterilmesi talepleri ile karşılaştım.	400	4,097	,0549
4	Hile; Belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	400	4,007	,0652
5	Kasadaki nakitte normal olmayan artış ve azalışlar işletmelerin hile yapma riskini artırır.	400	3,967	,0542
6	İşletme bordrosuna personelin kayıtlı olmasına rağmen, iş yerinde çalışmayan kişilerle karşılaştım.	400	3,945	,0543
7	İşletme çalışanlarının yolsuzluklarını gizlemek için yapılan işlemlerdir.	400	3,890	,0606
8	Mükelleflerin daha az vergi ödemeleri için hesaplarda yapılan kasti hatalardır.	400	3,882	,0607
9	Mükelleflerden işletme bilanço varlıklarının olduğundan daha yüksek gösterilmesi yönünde isteklerle karşılaştım.	400	3,852	,0600
10	Bilgisayar ortamında, mükelleflerin istekleri doğrultusunda zamanından önce veya sonra yapılan kasti kayıtlardır.	400	3,815	,0611
11	İşletmelerin kamuoyunda imajını güçlendirmek için bilançoda yapılan değişikliklerdir.	400	3,762	,0630
12	Personelin yüksek tutardaki harcama faturalarının nakit olarak ödendi gösterilmesi güçlü bir hile işaretidir.	400	3,730	,0560
13	Satıcılardan gelen fatura numaralarının ardışık olması naylon fatura ihtimalini artırır.	400	3,702	,0607
14	Tahsilatı yapılamayan satışların ve şüpheli alacakların artması çalışanlar tarafından yapılan bir hile belirticidir.	400	3,565	,0610
15	Aynı firmadan sıklıkla, yüksek düzeylerde mal ve hizmet alımı işletmelerin hile riskini artırır.	400	3,382	,0668
16	Aynı görevde çalışan kişilerin, benzer kalemlerde yaptıkları harcamaların farklı olması personelin hile yaptığının göstergesidir.	400	3,347	,0634
17.	Birden fazla fatura bilgisi kullanan firmalar günümüzde faaliyet göstermektedir.	400	3,217	,0629
18	Bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler, hilelerin en aza indirilebilmesi için yeterlidir.	400	3,160	,0657
19	Gider raporlarında sürekli olarak faturaların orijinallerinin yerine fotokopisini konulması çalışanlardan kaynaklı hile riskini artırır.	400	3,127	,0609
20	Belirli bir satıcıdan gelen faturaları sürekli olarak aynı çalışanın onaylaması personelin hile yapma riskini artırır.	400	3,027	,0625
21	Kullanılan çek numaralarının birbirini takip etmemesi çeklerin sahte olduğunu göstermektedir.	400	2,822	,06255

(1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2:Katılmıyorum, 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5: Kesinlikle Katılıyorum)

4.2.4. Muhasebe Hataları İle İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi

Meslek mensuplarının muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim seviyelerine, unvan ve tecrübelerine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Bağımsız Örneklem T-Testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: Muhasebe Hatalarına İlişkin Hipotezlerin Testi

		N	Mean	Standart Sapma	Standart Hata	P	Sonuç
Cinsiyet	Erkek	279	3,4697	,60451	,362	,123	RED
	Kadın	121	3,5688	,54969			
Yaş	20-30	69	3,4919	0,56078	,753	,521	RED
	31-40	217	3,4953	0,63118			
	41-50	82	3,5638	0,54425			
	51 ve Üzeri	32	3,3824	0,45662			
Eğitim	Lise	7	3,5126	,43321	,161	,923	RED
	Ön Lisans	8	3,5368	,46364			
	Lisans	343	3,5057	,60371			
	Y. Lisans	42	3,4412	,52344			
Unvan	SM	9	3,3072	,63748	,581	,560	RED
	SMMM	374	3,5014	,59547			
	YMM	17	3,5640	,41546			
Tecrübe Yılı	1-5 Yıl	85	3,5509	,56617	1,017	,398	RED
	6-10 Yıl	108	3,5011	,63204			
	11-15 Yıl	108	3,5142	,54860			
	16-20 Yıl	72	3,4935	,64200			
	20 + Yıl	27	3,2919	,48548			

$p = .000$ değeri $p < 0.05$

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ile ilgili olarak kurulan hipotezlerin hepsi reddedilmiştir. Buna göre meslek mensuplarının muhasebe hatalarına bakış açıları arasında; cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim seviyelerine, unvanlarına ve tecrübelerine göre fark yoktur.

4.2.5. Muhasebe Hileleri İle İlgili Hipotezlerin Test Edilmesi

Meslek mensuplarının muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim seviyelerine, unvan ve tecrübelerine göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan Bağımsız Örneklem T-Testi

(Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Muhasebe Hilelerine İlişkin Hipotezlerin Testi

		N	Mean	Standart Sapma	Standart Hata	P	Sonuç
Cinsiyet	Erkek	279	3,6419	,713	,426	,521	RED
	Kadın	121	3,63926	,639			
Yaş	20-30	69	3,5369	,722	1,206	0,307	RED
	31-40	217	3,7066	,692			
	41-50	82	3,6551	,694			
	51 ve Üzeri	32	3,5789	,586			
Eğitim	Lise	7	3,2789	,530	,891	,446	RED
	Ön Lisans	8	3,6310	,358			
	Lisans	343	3,6729	,688			
	Y. Lisans	42	3,5097	,523			
Unvan	SM	9	3,1376	,832	2,805	,062	RED
	SMMM	374	3,6640	,693			
	YMM	17	3,7675	,437			
Tecrübe Yılı	1-5 Yıl	85		3,51	1,017	,398	RED
	6-10 Yıl	108	3,7116	,673			
	11-15 Yıl	108	3,7491	,713			
	16-20 Yıl	72	3,6501	,710			
	20 + Yıl	27	3,5432	,607			

p=.000 değeri p<0.05

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ile ilgili olarak kurulan hipotezlerin hepsi reddedilmiştir. Buna göre meslek mensuplarının muhasebe hileleri ile ilgili yargılara bakış açıları arasında; cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim seviyelerine, unvanlarına ve tecrübelerine göre fark yoktur.

5. SONUÇ

Muhasebe bilgi sistemleri, işletmelerin ve diğer muhasebe bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri üreten bir bilgi sistemidir. Muhasebe bilgileri kullanıcıları tarafından, doğrudan karar verme amaçlı ya da başka bilgilerin üretiminde kullanılmaktadır. Muhasebe bilgi sistemlerinde amaç kaliteli muhasebe bilgisi üretmek olmalıdır. Muhasebe bilgilerinin kalite seviyesinin düşük olmasının temel iki nedeni muhasebe hata ve hilelerinden kaynaklanmaktadır.

Muhasebe hata ve hileleri arasındaki temel fark, kasıt unsudur. Muhasebe bilgilerinin çıkar sağlama amaçlı kasıtlı olarak yapılan temel düzensizlikler hile, kasıtsız olarak yapılan temel düzensizlikler ise, hata olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe hatalarının temel nedenleri; mevzuattaki sürekli değişiklikler, matematiksel hatalar, bilgi eksikliği, mükellef ve tecrübe yetersizliği olarak sayılabilir. Meslek mensuplarının sürekli eğitim faaliyetlerinin artırılması, mevzuat değişikliklerinin takip edilmesi ve bilgi eksikliklerinin giderilmesine katkı sağlayacaktır. Teknolojik yetersizlik muhasebe hatalarının bir nedeni olarak görülmemekte ve muhasebe hatalarının ortaya çıkarılmasında denetimlerin, yetersiz olduğu düşünülmektedir.

Bağımsız denetim, vergi denetimi ve iç denetimle ilgili otoritelerin denetimlerini artırmaları, denetim faaliyetlerinde etkin olabilmeleri, muhasebe hata ve hilelerinin azaltılmasına katkı sağlayacaktır.

Meslek mensuplarına göre hile; belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir. Meslek mensuplarının; işletmelerin günlük nakit tahsilatları ile banka raporları arasında büyük farklılıklar, BA-BS formları sahte fatura kullanım oranını düşürmekte ve mükelleflerden bilanço kârını düşük gösterilmesi istekleri ile karşılıştım yargılarına yüksek derecede katılım sağladıkları görülmektedir.

İşletmelerin günlük ciroları ile banka raporları arasında büyük farklılıkların olması hileli işlemlerin varlığına işaret olarak kabul edilebilir. Denetçilerin, denetleme sürecinde seçecekleri örneklerde, banka kayıtları ve ciro raporlarına da yer vermeleri usulsüzlüklerin tespitine katkı sağlayacaktır. Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmesi gereken BA-BS formlarını sahte fatura kullanım oranını etkilediği dolayısıyla vergiyi düşürme amaçlı yapılabilecek muhasebe hilelerini engelleyici bir işlem olarak değerlendirilebilir. BA-BS formları ile büyük tutarlardaki alış ve satışlar incelenmesi sahte fatura kullanımını etkilediğinden, muhasebe hilelerinin tespitine kolaylık sağlamaktadır. Benzer uygulamaların geliştirilmesi muhasebe hilelerini azaltmaya katkı sağlayacaktır. Mükelleflerden gelen karın düşük çıkartılma isteği meslek mensuplarını etik ikilem içerisinde bıraktığı konuların başında gelmektedir. Meslek mensuplarının meslek etiği uygulamalarına gereken özen ve titizliği göstermeleri durumunda, mükelleflerden gelecek bu tür baskıları etik ikilemlerden çıkış yollarında faydalı olacaktır.

Muhasebe hata ve hileleri ile ilgili olarak oluşturulan hipotezlere, Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hata ve hileleri konusunda belirtilen yargılara katılma düzeyleri arasında; cinsiyetlerine, yaşlarına, öğrenim durumlarına, meslek unvanlarına, mesleki deneyimlerine göre bir farkın olmadığı tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

- Alagöz, A., (2008), “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü”, Ed. Doğan Z. Ve İnal M., Tablet Yayınları, Konya, (95-126).
- Anuk, S.A. (2015), *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi, İstanbul.
- Ardıç, O., Ersol E., (2007), Borçlar Hukuku, Agon Bilgi Akademisi, Ankara.
- Aslan, T., Kızıl, C. ve Din, A. (2017), Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi: Yalova Örneği, *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, Vol:4, Issue:5, pp.1125-1138.
- Bayraktar, A.,(2007), "Türkiye'de ki Muhasebe Hileleri Tarihi" Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü(Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Edirne.
- Bekçi, İ. ve Avşarlıgil, N. (2011), Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 13, Sayı 2 Haziran, 131-162.
- Bozkurt, N., (2009), İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Çatıkkaş Ö., Çalış, Y., (2007), İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi İçin Hile Belirtileri, *MÖDAV*, İstanbul.
- Çelik T., (2010), "Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma", Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Niğde.
- Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015), “Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt-Sayı: 8 (4), ss.195-212.
- Gürbüz, H., (1990), Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Hatunoğlu, Z., KOCA, N. ve KILLI, M. (2012), “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Araştırması”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 9, Sayı 20, s.169-189.
- Hesap Uzmanları Derneği (2004), Denetim İlke ve Esasları, İstanbul: HUD, 3.Baskı.
- Kalaycı Ş., (2010), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri, Asil Yayınevi, Ankara.

- Karabınar, S. ve Akyel, N. (2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, 1.Uluslararası Balkanlar Tarih ve Kültür Kongresi, 10-16 Mayıs, Priştine-Kosova.
- Karakaya M., (1994), Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi, Ankara.
- Karakoç Y., (1997), Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil, Denge YMM AŞ Yayınları, İzmir.
- Kaval, H., (2005), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara.
- KPMG (2009). “Türkiye Suistimal Önleme ve İnceleme Bölümü; Yöneticilerin Bakış Açısı İle Türkiye’de Suistimal: Riskler, Etkiler ve Alınması Gereken Dersler”, Türkiye’de Suistimal Raporu.
- MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), (2004), Denetim İlke ve Esasları, Acar Matbaası, İstanbul.
- www.tdk.gov.tr., (08.04.2014)
- Sevig, V., "Kayıtlarda Hesap ve Muhasebe Hileleri", Dünya Gazetesi,(10.04.2014).
- Tazegül, A. (2007), Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Görüşleri: Kars Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kars.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2005): Vergi Denetimi, Ankara: Seçkin Kitabevi
- Terzi, S. (2012), Hileli Finansal Raporlama Önleme ve Tespit: İMKB İmalat Sanayinde Bir Araştırma, Beta Yayınları, İstanbul.
- TOPSAK, F. (2009), *Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara.
- Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı 240, Finansal Tabloların Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları,
http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_240.pdf (01.11.2017).
- Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar,
<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS8.pdf> (01.11.2017).
- Yıldız, Fehmi, (2001) “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Önemi ve Mesleğin Saygınlığını Azaltan Etmenler”, Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Dergisi, Edirne, Ocak, S.2.