

## BATI KARADENİZ İLLERİNDEKİ (KARABÜK, BARTIN VE ZONGULDAK) MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE YÖNELİK ALGILARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bekir KORKMAZ\*

### Öz

Muhasebe, hayatı etkileyen ekonomik ve sosyal unsurlardan biri olduğundan ve herkesi ilgilendirdiğinden muhasebede yapılan hata ve hileler tüm toplumu ve toplumsal kurumları, işletmeleri etkileyebilmektedir. Dolayısıyla muhasebedeki hata ve hilelere neden olan yanlışlıkların neler olduğunun bilinmesi büyük önem taşımaktadır. Bu önemden hareketle; çalışmada Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan muhasebe meslek mensuplarının muhasebedeki hata ve hilelere neden olan etkenlere ilişkin düşüncelerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Veri toplama aracı olarak çevrimiçi anket tekniği kullanılmıştır. Toplam 177 kişinin katıldığı çalışmaya veriler kolayda örnekleme yöntemi ile toplanmıştır. Yapılan analizlerde; Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan muhasebe meslek mensubu kişilerin muhasebedeki hata ve hilelere neden olan yanlışlıklara yüksek düzeyde katılım gösterdikleri belirlenmiştir. Ayrıca çalışmada Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinden araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve unvanlarına göre muhasebedeki hata ve hilelerin kaynaklandığı nedenlere katılma düzeyleri arasında anlamlı farklılık bulunmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe hataları, Muhasebe hileleri, Muhasebe meslek mensupları.

## A STUDY ON PERCEPTIONS OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS IN THE WESTERN BLACK SEA PROVINCES (KARABÜK, BARTIN AND ZONGULDAK) TOWARDS ERRORS AND FRAUDS IN ACCOUNTING

### Abstract

Since accounting is one of the economic and social elements that affect life and concerns everyone, mistakes and frauds made in accounting can affect the entire society, social institutions and businesses. Therefore, it is of great importance to know what are the mistakes that cause errors and frauds in accounting. Based on this importance; In this study, it is aimed to determine the opinions of professional accountants in Karabük, Bartın and Zonguldak about the factors that cause errors and frauds in accounting. Online survey technique was used as data collection tool. In the study, in which a total of 177 people participated, the data were collected by convenience sampling method. In the analyzes made; It has been determined that professional accountants in Karabük, Bartın and Zonguldak provinces have a high level of participation in the mistakes that cause errors and frauds in accounting. In addition, in the study, a significant difference was found between the levels of participation in the causes of errors and frauds in accounting according to gender, age, education level and title of the accounting professionals participating in the research from the provinces of Karabük, Bartın and Zonguldak.

**Key Words:** Accounting errors, Accounting frauds, Professional accountants.

### 1. Giriş

Toplumların gelişmesi, insanlığın ihtiyacının artması, teknolojinin ilerlemesi, ticaretin küreselleşmesi, rekabettin artması işletmelerin faaliyet alanlarını genişletmekte, işlemlerini karmaşıklaştırmaktadır. İşletmeler rekabette var olabilmek, teknolojiyi kullanarak avantaj sağlayabilmek için maliyetlerini azaltmak, verimliliklerini artırmayı hedeflemektedirler (Kıllı ve Kutlu, 2021: 2). Bu nedenle işletmelerdeki gelir gider dengesini ayarlamak, mali tabloları hazırlamak, analiz etmek geleceğe yönelik planlarını uygulamak için muhasebeye gereksinim duymaktadırlar. Günümüzde muhasebe bir bilgi sistemi olarak, işletmelerin temel fonksiyonlarından birini oluşturmakta olup muhasebe fonksiyonunun olmadan ticari faaliyetlerin yürütülmesi ve kontrolü imkânsız olarak değerlendirilmektedir. İşletmelerin mali durumları için gerekli olan muhasebe sistemi olumlu pek çok özelliğinin yanı sıra pek çok hata ve hileyle de karşı karşıya kalabilmektedir. Meslek mensuplarının dikkatsizliği ve iş yoğunluğunun da etkilenmesiyle istenmeyen durumların yaşanması kaçınılmaz olmaktadır (Akdoğan ve Süklüm, 2019: 220). Başka bir deyişle işletme bilgilerinin kullanıcılara iletilmesinde bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin önem kazandığı günümüzde işletmelerin sürekliliğine ve güven kaybına neden olan bazı olaylarda mali tablolarda bilinçli yapılan düzenlemeler, belge olmadan ya da usulsüz belgelendirme gibi hileler görülebilmektedir (Akdoğan ve Süklüm, 2019: 220).

\*Dr. Öğr. Üyesi, Karabük Üniversitesi Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu, Karabük, bekirkorkmaz@karabuk.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9510-8636

**Bu Yavına Atıfta Bulunmak İçin:** Korkmaz, B. (2023). Batı Karadeniz İllerindeki (Karabük, Bartın ve Zonguldak) Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Yönelik Algıları Üzerine Bir Araştırma. *UNIKA Toplum ve Bilim Dergisi*, 3(1), 1-15.

Muhasebe, işletmelerde varlık ve kaynakların oluşturulması, kullanılması, bunlardaki değişmelerin belirlenmesi, işletmenin mali durumu hakkındaki bilgilerin üretilip kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, raporlaması ve sonuçlarının yorumlanarak ilgililere sunulmasını sağlayan bilgi sistemi olarak kabul edilmektedir (Sevilengül, 2016: 1). Muhasebe, hayatı etkileyen ekonomik ve sosyal bir unsur olduğundan ve herkesi ilgilendirdiğinden muhasebede yapılan yanlışlıklar tüm toplumu etkileyebilmektedir. Hata ve hilelerin hangi amaç ve metotlarla yapıldığını en iyi şekilde bilen ve gözlemleyen kişiler ise hiç kuşkusuz muhasebe meslek mensuplarıdır. Çünkü mali tabloların hazırlanıp sunulması görevi muhasebe meslek mensuplarına verilmiştir (Yürekli ve Gönen, 2019: 78; Yurt ve Temelli, 2022: 136). İşletme faaliyetleri ile ilgili bilgiyi üretip kullanıcılara sunan bir bilgi sistemi olan muhasebenin sunduğu bilgilerin kaliteli olması gerekmektedir. Üretilen bilgilerin gerçeğe uygun, anlaşılır, tarafsız olması ve zamanında sunulması oldukça önemlidir. Ancak bazı durumlarda bilerek veya bilmeyerek bazı uygun olmayan davranışlar görülebilmektedir (Akdoğan ve Süklüm, 2019: 220). Bu durum muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi ya da tespit edilmesinin ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Muhasebe işlemlerinin yürütülmesi aşamasında yapılan hata ve hileler muhasebe bilgilerinin kalitesini düşürmekte ve ilgili tarafları olumsuz etkilenmektedir. Muhasebe hataları istenmeden yapılan yanlışlıklar, muhasebe hileleri ise bilerek ve istenerek yapılan yanlışlıklardır. Dolayısı ile kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklar hile, kasıt unsuru yoksa da hata olarak değerlendirilmektedir (Küçük ve Uzay, 2009: 240).

Muhasebe meslek mensuplarının mesleğin itibarını, değerini ve saygınlığını korumak için hata ve hile konularında biraz daha dikkatli olmaları konusunda önemli bir rol üstlenmeleri gerektiği yaygın bir inanış haline gelmiş bulunmaktadır (Gül ve Demir, 2022: 664). Bu durum da meslek mensuplarına göre muhasebedeki hata ve hilelere neden olan işlemlerin neler olduklarının araştırılmasını önemli kılmaktadır. Nitekim literatürde muhasebe işlemlerinde görülen hata ve hilelere yönelik muhasebe meslek mensuplarının algı ve tutumlarını belirlemek amacıyla pek çok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar ilgili literatür incelemesi yapılmış, meslek mensupları ve çalışanların algılarını; hataya nelerin sebep olduğunu, hileye karışanların karakteristik özelliklerinin neler olduğu konuları araştırılmıştır (Baird ve Zelin, 2008; Dönmez ve Karausta, 2011; Doğan ve Nazlı, 2015; Özçelik vd., 2017; Doğan vd., 2018; Ömürbek ve Durgunböcü, 2018; Tayman ve Tekşen, 2019; Kılılı ve Kutlu, 2021; Yurt ve Temelli, 2022), söz konusu çalışmalarda vergi mevzuatı ve uygulamadaki karışıklıkların meslek mensuplarına göre hata yapmalarının temel nedeninin olduğu, yapılan hataların başında dikkatsizliğin geldiği; bilgi eksikliği, matematiksel hatalar, tecrübe yetersizliği ve mükelleflerin tutumları hataların artmasındaki sebepler olduğu, hile yapmak için psikolojik ve sosyal birçok sebep bulunduğu, risk almayı seven, çabuk sinirlenen, meraklı olan ve daha fazla isteyenlerin hile yapmaya yatkın oldukları, belgesiz işlemlerin de hile yapmayı arttırdığını, muhasebe hata ve hileleri konusunda daha bilinçli ve titiz olunması gerektiği, yapılan iş konusunda yeterli bilgiye, tecrübeye ve dikkate sahip olunması, mali tabloların şeffaflaştırılması ve vergi vermenin vatandaşlık görevi olduğu bilinci yerleştirildiğinde muhasebe mesleğinin daha da iyi anlaşılabilceğini belirtmişlerdir. Müşterilerin bilanço süsleme istekleri, vergi ödemelerinin azaltılması için gider artırımı talepleri hileye iten etkenlerinden bazılarıdır. Ayrıca kadınların erkeklere göre hileli durum ve rapor etme eğilimlerinin daha fazla olduğu ve hassas davrandıkları belirlenmiştir. Hata ve hile konusunda çalışanlar eğitilir ve bilgilendirilirse hata ve hilenin azaltılabileceği, denetim firmalarının sıkı denetimlerin sonucunda hata ve hilelerin de önemli ölçüde engellenebileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yapılan çalışmalar genel olarak belli bir örneklem grubu üzerinde gerçekleştirilmiştir. Ancak farklı örneklem üzerinde ve karşılaştırmalı olarak yapılan çalışmalar olmaması nedeniyle Batı Karadeniz (Karabük, Bartın ve Zonguldak) bölgesindeki illerde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının muhasebedeki hangi işlemlerin hata ve hilelere neden olduğunu düşündükleri karşılaştırmalı olarak belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede, öncelikle muhasebede yapılan hata ve hile kavramları teorik olarak açıklanmış daha sonra Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde faaliyet

gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir anket düzenlenmiş ve elde edilen bulgular karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiştir.

## **2. Kuramsal Çerçeve**

### **2.1. Hata Kavramı**

Muhasebe mesleğinin ifası sırasında bazı ilke ve kuralların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu ilke ve kurallar muhasebe standartları olarak adlandırılmaktadır. Bazen bu ilke ve kurallara aykırı işlemler gerçekleştirilebilmektedir. Bu işlemlerin tespiti ve önlenmesi de büyük önem arz etmektedir. Hata kavramı Türk Dil Kurumuna göre (TDK): “İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı” olarak tarif edilmektedir. Muhasebede hata kavramı ise, işletme çalışanlarının bilinçsizce muhasebe işlemlerinin kayıtlara geçirilmesi sırasında istemeden yaptıkları yanlışlıklar olarak tanımlanmaktadır (Ömürbek ve Durgunböcü, 2018: 252). Muhasebe hataları, genel olarak, muhasebe ilkelerine ve kurallarına uyulmadığında ortaya çıkan düzensizlikleri ifade etmektedir. Hata kavramını hile kavramından ayıran en belirgin özellik kasıt unsuru içerip içermediğidir. Örnek olarak bir finansal tablo hazırlandığında herhangi bir rakamın yanlış yazılmış olması kasıt unsuru içermiyorsa hata olarak kabul edilmektedir. Ancak aynı işlemde rakamın yanlış yazılmasında kasıt unsuru varsa ve yatırımcılar bu nedenle yanıltılıyorsa bu durum hile olarak adlandırılır (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 147). Muhasebe alanında yapılan hatalar genellikle insan faktörün bağlı olarak çalışanlar tarafından unutma, dalgınlık, bilgisizlik ve ihmalkârlık gibi nedenlerle muhasebe işlem, kayıt ve hesaplarında kasıt olmadan yaptıkları gerçeğe aykırı olarak yapılmaktadır. Muhasebe hatalarında kasıt unsuru yoktur. Muhasebede yapılan hatalar genellikle matematiksel hatalar, kayıt ve nakil hataları, unutma ve tekrar kaydetme, muhasebe hataları ve değerlendirme hataları olarak sınıflandırılmaktadır (Kaval, 2008: 77; Demir, 2015: 18).

### **2.2. Hile Kavramı**

Hile kavramı, “Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika, çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma” olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu, 2023). Muhasebede hile ise; işletmede çalışan birinin, gayri ahlaki bir biçimde işletmenin varlık ve kaynaklarını bilerek ve isteyerek ele geçirmesi, kullanması ve bunun sonunda da haksız bir kazanç ve menfaat sağlamasıdır (Bozkurt, 2016: 132). Muhasebe mesleğinin ifasında karşılaşılan ve etik olmayan en önemli davranışların başında hile gelmektedir (Öztürk ve Hüryurt, 2020: 55). Hilelerin tanımından yola çıkarak hile eyleminin en belirgin özellikleri şu şekilde sayılabilir (Okutmuş ve Uyar, 2014: 37; Aslanzade, 2017: 63). Hile eylemi bilerek ve istenerek yapıldığı için daima kasıt unsuru vardır. Hileye başvuran kişi kendine veya bir yakınına çıkar sağlamaktadır. Her türlü hilede zarar gören işletmedir. Hile ana unsurlar itibari ile gizli yapılan bir faaliyettir ve genellikle kurban aldatılmaktadır. Günümüzde muhasebe hilesi daha çok teknolojinin ilerlemesi sonucu yaşanan teknik nedenlerden (Saban, 2006: 61) ve suiistimallerden dolayı yaşanabilmektedir. Sertifikalı Hile Denetçileri Derneğine (ACFE) göre suiistimler üç kategoride değerlendirilmektedir. Bunlar; varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve mali tablo suiistimalidir (AFCE, 2023).

#### **2.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanımı**

Varlıkları üstüne alma, varlıkları işletmenin amaçları dışında kullanarak kendine çıkar sağlama, varlıkları çalma eylemi varlıkların kötüye kullanılması olarak tanımlanabilir (Singleton vd., 2006: 112). Zimmete para geçirme, gerçeğe aykırı faturalama, işletmenin varlıklarının çalınması veya kişisel amaçlarla kullanılması, bordrolarda hile yapma varlıkların kötüye kullanılmasına örnek olarak verilebilir (Doğan ve Kayakıran, 2017: 170; Wells, 2008: 45).

#### **2.2.2. Yolsuzluk**

Yolsuzluk, çalışanların görevlerini ifa ederken işletme varlıklarını kendisi için ya da başkalarının çıkarına kullanılmasıdır. Bu tür olaylar işletme kaynaklarını olumsuz etkileyerek

işletmelerin zarar etmesine sebep olmakta, işletmeye olan güveni sarsmakta hatta işletmeyi iflasa sürükleyebilmektedir (Özeroğlu, 2014: 185). Ahlaki olmayan davranışlar ise usulsüzlük, rüşvet ve hırsızlık gibi eylemleri içeren ve yanlış olarak adlandırılan davranışlardır (Dasgupta ve Kesharwani, 2010: 59).

### 2.2.3. Hileli Finansal Raporlama

Finansal tabloların hazırlanması, sunulması ve gerçeğe uygunluğunun sağlanması işletme üst yönetimin sorumluluğunda olduğundan, bilgi kullanıcılarını aldatmak amacıyla bilerek yapılan gerçeğe aykırı beyanlara yönetim hilesi veya hileli finansal raporlama olarak adlandırılmaktadır. Bazen işletme sahip veya yöneticileri, görev ve sorumluluklarının dışına çıkarak, finansal tablolarda önemli yanlışlıklara neden olabilmektedir. Hileli finansal raporlamayı bağımsız denetçilerin ortaya çıkarması zor olduğundan işletmeye ve topluma daha fazla zarar verdiği aşıkardır (Kaya ve Uzay, 2018: 721-723).

Hileli finansal raporlama, mali tablolarda yanlışlık yapılması, tutarların olması gerekenden farklı gösterilmesi, açıklamalara yer verilmemesi ya da eksik yer verilmesi, değerlendirme, sınıflandırma işlemlerinin muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak yapılmaması neticesinde finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 37). Hileli finansal raporlamanın görülmesinde, işletmelerin profesyonelleşememesi ve kurumsal yönetim politikalarının yetersiz kalması gösterilebilir (Çıtak, 2009: 104).

## 3. Yöntem

### 3.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi

İşletmelerin mali durumları için gerekli olan muhasebe sistemi olumlu pek çok özelliğinin yanı sıra birçok hata ve hilenin yaşanabildiği alanların başında gelmektedir. Muhasebede yaşanan bu hata ve hileler muhasebe alanına olan güveni azalttığı gibi meslek mensuplarının da saygınlığını ve itibarını zedeleyebilmektedir. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının, muhasebede yaşanan hangi işlemleri hata ve hile olarak değerlendirdiklerinin bilinmesini önemli kılmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada muhasebe meslek mensuplarının muhasebedeki hata ve hilelerine yönelik algı ve düşüncelerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç çerçevesinde aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır;

- Karabük, Bartın ve Zonguldak illerindeki muhasebe mensubu kişilerin muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algıları hangi düzeydedir?
- Karabük, Bartın ve Zonguldak illerindeki muhasebe mensubu kişilerin cinsiyetlerine göre muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algıları farklılık göstermekte midir?
- Karabük, Bartın ve Zonguldak illerindeki muhasebe mensubu kişilerin yaşlarına göre muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algıları farklılık göstermekte midir?
- Karabük, Bartın ve Zonguldak illerindeki muhasebe mensubu kişilerin eğitim durumlarına göre muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algıları farklılık göstermekte midir?
- Karabük, Bartın ve Zonguldak illerindeki muhasebe mensubu kişilerin mesleki deneyimlerine göre muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algıları farklılık göstermekte midir?
- Karabük, Bartın ve Zonguldak illerindeki muhasebe mensubu kişilerin unvanlarına göre muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algıları farklılık göstermekte midir?

### 3.2. Evren ve Örneklem

Bu çalışmanın evreni Karabük, Bartın ve Zonguldak illerindeki muhasebe meslek mensuplarıdır. Araştırma Şubat-Nisan 2023 tarihinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın yapıldığı tarihte Karabük'te 124, Bartın'da 62 ve Zonguldak'ta 225 olmak üzere toplam 411 muhasebe meslek mensubunun serbest olarak çalıştığı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Yeminli Mali

Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB, 2023) internet sayfasından öğrenilmiştir. Evren hacminin geniş bir alana yayılması ve tam sayıma ulaşmanın mümkün olmamasından dolayı örnekleme yapılmıştır. Bu çerçevede kolayda örnekleme tekniği ile muhasebe meslek mensuplarına ulaşılarak araştırmaya katılmaları sağlanmıştır. Örneklem alınacak en az kişi sayısını belirlemek için ise Krejcie ve Morgan'ın (1970: 608) önermiş oldukları örneklem tablosundan yararlanılmıştır. Tabloda incelenen konunun görülme sıklığı  $p=0,5$ 'tir. Görülmeme sıklığı ise  $q=0,5$  olarak belirlenmiştir. T tablosunda 0.5 hata payında ve %95 güven aralığında dikkate alınması gereken güven değeri 1.96 olarak tespit edilmiştir (Sekaran, 2003: 294). Bu değerler çerçevesinde 411 kişilik evren için ulaşılması gereken kişi sayısının en az 198 kişi olduğu belirlenmiştir. Araştırma kapsamında toplam 225 anket dağıtılmıştır. Ancak geri dönüş ve eksik doldurmalar nedeniyle 177 kişiden elde edilen veriler değerlendirmeye alınmıştır. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik bilgilerine göre dağılımı Tablo 1'de gösterilmiştir.

**Tablo 1.** Muhasebe Meslek Mensubu Kişilerin Demografik Özellikleri

Değişkenler	Karabük		Bartın		Zonguldak		Toplam	
	n	%	n	%	n	%	n	%
<b>Cinsiyet</b>								
Kadın	14	19,2	12	28,6	9	14,5	42	23,7
Erkek	59	80,8	30	71,4	53	85,5	135	76,3
<b>Yaş</b>								
30 Yaş ve Altı	10	13,7	10	23,8	10	16,1	30	16,9
31-35 Yaş	8	11,0	8	19,0	15	24,2	31	17,5
36-40 Yaş	9	12,3	8	19,0	2	3,2	19	10,7
41-45 Yaş	10	13,7	7	16,7	7	11,3	24	13,6
46 Yaş ve Üstü	36	49,3	9	21,4	28	45,2	73	41,2
<b>Eğitim Durumu</b>								
Lise	8	11,0	8	19,0	3	4,8	19	10,7
Önlisans	10	13,7	10	23,8	7	11,3	27	15,3
Lisans	45	61,6	15	35,7	39	62,9	99	55,9
Lisansüstü	10	13,7	9	21,4	13	21,0	32	18,1
<b>Mesleki Deneyim</b>								
5 Yıl ve Altı	6	8,2	6	14,3	5	8,1	17	9,6
6-10 Yıl	7	9,6	6	14,3	14	22,6	27	15,3
11-15 Yıl	5	6,8	4	9,5	7	11,3	16	9,0
16-20 Yıl	13	17,8	10	23,8	6	9,7	29	16,4
21 Yıl ve Üstü	42	57,5	16	38,1	30	48,4	88	49,7
<b>Unvan</b>								
SMMM Stajyer	4	5,5	4	9,5	4	6,5	12	6,8
SM	10	13,7	9	21,4	8	12,9	27	15,3
SMMM	58	80,8	29	69,0	50	80,6	138	78,0
<b>Toplam</b>	<b>73</b>	<b>41,2</b>	<b>42</b>	<b>23,7</b>	<b>62</b>	<b>35,0</b>	<b>177</b>	<b>100</b>

Araştırmaya Karabük'ten 73, Bartın'dan 42 ve Zonguldak'tan 62 kişi katılmıştır. Muhasebe meslek mensubu kişilerin genel dağılımlarına göre; 42'si kadın ve 135'i erkektir. Katılımcıların 30'u 30 yaş ve altında, 31'i 31-35 yaşlarında, 19'u 36-40 yaşlarında, 24'ü 41-45 yaşlarında, 73'ü ise 46 yaş ve üzerindedir. Eğitim durumu itibariyle muhasebe mensubu kişilerin 19'u lise, 27'si önlisans, 99'u lisans ve 32'si lisansüstü mezundur. Araştırmaya katılanların büyük bir kısmının 16-20 yıl (n=29) ile 21 yıl ve üstü (n=88) yıllık deneyime sahip oldukları görülmektedir. Katılımcıların 12'si stajyer, 27'si Serbest Muhasebeci (SM) ve 138'i Serbest Muhasebeci Mali Müşavirdir (SMMM). Katılımcıların illere göre dağılımları Tablo 1'de detaylı olarak görülebilmektedir.

### 3.3. Veri Toplama Yöntemi ve Analizi

Araştırmaya katılan muhasebe mensubu kişilerin hata ve hile ile ilgili algılarını tespit etmek için çevrimiçi anket tekniği kullanılmıştır. Anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde

katılımcıların demografik özellikleri yer almaktadır. İkinci bölümde muhasebedeki hatalarla ilgili yargılar; üçüncü bölümde ise hileler ile ilgili yargılar bulunmaktadır. Anketin ikinci ve üçüncü bölümlerinde yer alan hata ve hilelerle ilgili yargılar Özçelik ve arkadaşlarının 2017 yılında gerçekleştirmiş oldukları çalışmadan alınmıştır. Söz konusu çalışmada hatalarla ilgili 13 yargı ve hilelerle ilgili olarak 21 yargı bulunmaktadır. Yazarlar toplam 34 madde için güvenilirlik katsayısı  $\alpha=0,914$  olarak tespit etmişlerdir. Araştırmada kullanılan yargılar 5'li Likert (1=Kesinlikle Katılmıyorum; 5=Kesinlikle Katılıyorum) şeklinde tasarlanmıştır.

Şubat-Nisan 2023 tarihinde Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan çalışmada elde edilen veriler SPSS 20 istatistik paket programı ile analiz edilmiştir. Öncelikle ölçeğin orijinaline benzer yapısal özellikte ve güvenilirlikte olup olmadığına bakılmıştır. Yapısal geçerlilik için Açıklayıcı Faktör Analizi, güvenilirlik için ise Cronbach's Alpha ( $\alpha$ ) katsayısına bakılmıştır. Ancak AFA sonucunda yargıların gruplandırılması ve isimlendirilmesinde yaşanan zorluk nedeniyle hata ve hile ilgili yargılar orijinal çalışmada olduğu gibi tek boyutlu olarak kabul edilmiştir. Güvenirlik analizi sonucunda hatalarla ilgili 13 yargı için  $\alpha=0,926$ , hilelerle ilgili 21 yargı için  $\alpha=0,913$  ve tüm yargılar için  $\alpha=0,953$  oranında güvenilirlik katsayısı bulunmuştur. Analizlerin ikinci aşamasını betimsel analizler oluşturmaktadır. Üçüncü aşamaya geçmeden önce verilerin parametrik test koşullarını sağlayıp sağlamadığına bakılmıştır. Bu çerçevede basıklık-çarpıklık değerlerinin -1,5 ve +1,5 arasında olup olmadığı kontrol edilmiştir (Tabachnick ve Fidell, 2013). Verilerin parametrik test koşulunu sağladığı dikkate alınarak muhasebe meslek mensubu kişilerin hata ve hilelerle ilgili algılarının demografik özellikleri açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek için Independent Sample T testi ve One-Way ANOVA testinden yararlanılmıştır. Elde edilen sonuçlar çalışmanın ilgili kısımlarında değerlendirilerek çeşitli öneriler geliştirilmiştir.

#### 4. Bulgular

Araştırmanın bu kısmında Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilen alan çalışmasının sonuçları değerlendirilmektedir.

##### 4.1. Betimsel Analizlere İlişkin Bulgular

Araştırmanın bu kısmında, muhasebe meslek mensubu kişilerin hata ve hilelerle ilgili algı ve düşüncelerinin ne yönde olduğunu tespit etmek için hata ve hile ilgili yargılara verdikleri cevapların aritmetik ortalamaları hesaplanmıştır. Bu kapsamda Tablo 2'de muhasebe mensubu kişilerin hatalarla ilgili yargılara verdikleri cevapların aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri gösterilmiştir.

**Tablo 2.** Muhasebedeki Hatalarla İlgili Betimsel Analiz Sonuçları

Hatalarla İlgili Yargılar	Karabük		Bartın		Zonguldak	
	$\bar{X}$	ss	$\bar{X}$	ss	$\bar{X}$	ss
Mevzuattaki sürekli değişikliklerden kaynaklanmaktadır.	4,657	0,853	3,638	1,241	4,403	1,193
Matematiksel hatalardan kaynaklanmaktadır.	4,547	0,928	3,851	1,503	4,350	1,077
Bilgi eksikliğinden kaynaklanmaktadır	4,657	0,711	4,404	0,712	4,333	0,969
Mükelleflerden kaynaklanmaktadır	4,424	0,926	4,191	1,115	4,140	0,895
Personelin tecrübe yetersizliğinden kaynaklanmaktadır.	4,479	0,835	3,808	1,096	3,912	1,184
Unutma ve tekrar kayıtlardan kaynaklanmaktadır	4,575	0,911	4,042	1,122	4,228	0,845
İş yoğunluğu ve dikkatsizlikten kaynaklanmaktadır.	4,534	0,834	3,723	1,192	4,087	1,005
Yasal düzenlemelerin güncel olarak takip edilmemesinden kaynaklanmaktadır	4,520	0,728	4,127	0,849	4,263	0,896
Hesapların kayıt ve nakil esnasında kaynaklanmaktadır	4,191	1,174	3,297	1,121	3,631	1,045

Hesapların yanlış kaydedilmesinden kaynaklanmaktadır	4,082	1,210	4,021	1,010	3,982	0,915
Bilançoda yapılan yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır.	4,575	1,079	3,766	1,004	4,193	1,259
Teknoloji yetersizliğinden kaynaklanmaktadır	4,150	1,265	3,468	1,120	3,684	1,212
Ülkemizde denetimler muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkartmak için yeterlidir.	4,301	1,162	3,468	1,299	3,842	1,424

Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan muhasebe meslek mensubu kişilere göre muhasebedeki hatalar mevzuatlarının sürekli değişmesinden, matematiksel hatalardan, bilgi eksikliğinden, mükelleflerden, personelin tecrübesizliğinden, unutmaya ve tekrar kaydetmeden, iş yoğunluğu ve dikkatsizlikten, yasal düzenlemelerin güncel olarak takip edilmemesinden, hesapların kayıt ve nakil işlemlerinden, hesapların yanlış kaydedilmesinden, bilançoda yapılan yanlışlıklardan, teknoloji yetersizliğinden kaynaklanabildiğini düşündükleri tespit edilmiştir. Bununla birlikte ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkartmakta denetimlerin yeterli olduğuna inandıkları belirlenmiştir.

Tablo 3'te Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan muhasebe mensubu kişilerin hilelerle ilgili yargılara verdikleri cevapların aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri gösterilmiştir.

**Tablo 3.** Muhasebedeki Hilelerle İlgili Betimsel Analiz Sonuçları

Hilelerle İlgili Yargılar	Karabük		Bartın		Zonguldak	
	$\bar{X}$	ss	$\bar{X}$	ss	$\bar{X}$	ss
İşletmelerin günlük nakit tahsilatları ile banka raporları arasında büyük farklılıklar olmamalıdır.	4,712	0,696	3,872	1,134	4,175	1,182
BA-BS formları sahte fatura kullanım oranını etkilemektedir.	4,397	1,050	3,574	1,229	4,000	1,349
Mükelleflerden bilanço kârını düşük gösterilmesi talepleri ile karşılaştım.	4,520	0,801	3,723	0,971	4,000	1,035
Hile, Belgesiz yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	4,575	0,970	3,787	1,020	4,228	1,134
Kasadaki nakitte normal olmayan artış ve azalışlar işletmelerin hile yapma riskini artırır.	4,575	0,864	3,744	1,112	4,228	0,963
İşletme bordrosuna personelin kayıtlı olmasına rağmen, iş yerinde çalışmayan kişilerle karşılaştım.	4,575	0,848	3,702	1,040	3,982	1,109
İşletme çalışanlarının yolsuzluklarını gizlemek için yapılan işlemlerdir.	3,671	1,118	3,766	0,813	3,350	0,834
Mükelleflerin daha az vergi ödemeleri için hesaplarda yapılan kasti hatalardır.	4,411	1,038	4,127	1,034	4,263	0,791
Mükelleflerden işletme bilanço varlıklarının olduğundan daha yüksek gösterilmesi yönünde isteklerle karşılaştım.	4,520	1,068	4,148	1,233	4,438	1,035
Bilgisayar ortamında, mükelleflerin istekleri doğrultusunda zamanından önce veya sonra yapılan kasti kayıtlardır.	4,054	1,212	3,914	1,059	4,263	0,991
İşletmelerin kamuoyunda imajını güçlendirmek için bilançoda yapılan değişikliklerdir.	4,178	1,032	3,787	0,998	4,000	0,866
Personelin yüksek tutardaki harcama faturalarının nakit olarak ödendi gösterilmesi güçlü bir hile işaretidir.	3,890	0,965	3,638	0,919	3,859	0,766
Satıcılardan gelen fatura numaralarının ardışık olması naylon fatura ihtimalini artırır.	4,082	1,210	3,936	1,258	4,228	0,945
Tahsilatı yapılamayan satışların ve şüpheli alacakların artması çalışanlar tarafından yapılan bir hile belirteçidir.	4,424	0,998	3,829	1,273	4,333	0,969
Aynı firmadan sıklıkla, yüksek düzeylerde mal ve hizmet alımı işletmelerin hile riskini artırır.	4,342	1,003	4,021	0,966	4,210	0,860

Aynı görevde çalışan kişilerin, benzer kalemlerde yaptıkları harcamaların farklı olması personelin hile yaptığının göstergesidir.	4,301	1,036	3,957	0,954	4,175	0,804
Birden fazla fatura bilgisi kullanan firmalar günümüzde faaliyet göstermektedir.	4,013	1,195	3,425	1,263	4,035	1,034
Bağımsız denetimle ilgili düzenlemeler, hilelerin en aza indirilebilmesi için yeterlidir.	4,260	1,093	3,766	0,982	4,140	0,989
Gider raporlarında sürekli olarak faturaların orijinallerinin yerine fotokopisini konulması çalışanlardan kaynaklı hile riskini artırır.	3,739	1,364	3,383	1,207	4,193	0,971
Belirli bir satıcıdan gelen faturaları sürekli olarak aynı çalışanın onaylaması personelin hile yapma riskini artırır.	4,095	1,192	3,659	1,371	4,315	0,928
Kullanılan çek numaralarının birbirini takip etmemesi çeklerin sahte olduğunu göstermektedir.	4,178	1,217	3,531	1,380	4,157	0,959

Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan muhasebe meslek mensupları işletmelerin günlük yaptığı nakit tahsilatları ile banka raporları arasında büyük farklılıkların olmaması gerektiğini düşünmektedir. BA-BS formlarının sahte fatura kullanım oranını etkilediğine inanmaktadırlar. Hilenin; belgesiz yapılan kayıt dışı işlemler, işletme çalışanlarının yolsuzluklarını gizlemek için yaptıkları işlemler ve mükelleflerin daha az vergi ödemeleri için hesaplarda yapılan kasti hatalar olduğunun farkındadırlar. Katılımcılara göre hileler; bilgisayar ortamında yapılmakta, mükelleflerin istekleri doğrultusunda zamanından önce veya zamanından sonra yapılan kasti kayıtlardır. İşletmelerin kamuoyundaki imajını güçlendirmek için bilançoda yapılan değişikliklerdir. Personelin yüksek tutardaki harcama faturalarını nakit olarak ödendi göstermesi güçlü bir hile işaretidir. Mükelleflerin bilanço kârını düşük gösterme talepleri, işletmenin bilanço varlıklarını olduğundan daha yüksek gösterilmesi yönündeki istekleri ile personellerden işletme bordrosuna kayıtlı olmalarına rağmen, iş yerinde çalışmayan kişilerle karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Kasadaki nakitte normal olmayan artış ve azalışların işletmelerin hile yapma riskini artırdığını, satıcılardan gelen fatura numaralarının ardışık olması naylon fatura ihtimalini artırır. Tahsilatı yapılamayan satışların ve şüpheli alacakların artması çalışanlar tarafından yapılan bir hile belirteçidir. Aynı firmadan sık sık, yüksek düzeyde mal ve hizmet alımı işletmelerin hile riskini artırır. Aynı görevde çalışan personellerin, benzer işlemlerde yaptıkları harcamaların farklı olması personelin hile yaptığının bir göstergesidir. Günümüzde bazı firmalar birden fazla fatura bilgisi kullanmaktadır. Bağımsız denetimle ilgili yapılan düzenlemeler, hilelerin en aza indirilebilmesi için yeterli düzeydedir. Gider raporlarında faturaların orijinallerinin yerine sürekli fotokopisinin konulması çalışanlardan kaynaklı hile riskini artırır. Aynı satıcıdan gelen faturaların sürekli olarak aynı çalış tarafından onaylanması personelin hile yapma riskini artırır. Ayrıca birbirini takip etmeyen çek numaralarının kullanılması birer hile olarak değerlendirdikleri tespit edilmiştir.

Hata ve hile ilgili yargılara verilen cevapların genel ortalamaları Tablo 4'te verilmiş olup söz konusu tabloda hem iller hem de genel popülasyon açısından muhasebe meslek mensuplarının algı ve düşüncelerini tespit etmeye yönelik aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri gösterilmiştir.

**Tablo 4.** Muhasebedeki Hata ve Hilelerle İlgili Betimsel Analiz Sonuçları

İl	Değişkenler	N	Min.	Max.	$\bar{X}$	ss
Karabük	Hata	73	1,92	5,00	4,438	0,749
	Hile	73	2,29	5,00	4,262	0,623
Bartın	Hata	42	2,31	5,00	3,831	0,685
	Hile	42	2,62	4,76	3,776	0,577
Zonguldak	Hata	62	2,15	5,00	4,081	0,809
	Hile	62	2,62	4,90	4,122	0,657
Genel Popülasyon	Hata	177	1,92	5,00	4,162	0,789
	Hile	177	2,29	5,00	4,088	0,650



Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan muhasebe meslek mensubu kişilerin muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili düşüncelerinin genel olarak birbirine yakın olduğu tespit edilmiştir.

#### 4.2. Farklılık Analizlerine İlişkin Bulgular

Araştırmanın bu kısmında, muhasebe meslek mensuplarının muhasebede yaşanan hata ve hilelerle ilgili algı ve düşüncelerinin demografik özellikleri açısından karşılaştırılmıştır. Bu çerçevede katılımcıların cinsiyetine göre muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algı ve düşünceleri arasındaki farkı tespit etmek için yapılan Independent Sample T testi sonuçları Tablo 5’te verilmiştir.

**Tablo 5.** Muhasebedeki Hata ve Hilelere İlişkin Algı ve Düşüncenin Cinsiyet Açısından Karşılaştırılması

İl	Değişkenler	Cinsiyet	N	$\bar{X}$	SS	t	p
Karabük	Hata	1. Kadın	14	3,208	0,740	-11,415	<b>0,000*</b>
		2. Erkek	59	4,730	0,350		
	Hile	1. Kadın	14	3,309	0,573	-9,550	<b>0,000*</b>
		2. Erkek	59	4,489	0,370		
Bartın	Hata	1. Kadın	12	3,138	0,458	-6,560	<b>0,000*</b>
		2. Erkek	30	4,156	0,511		
	Hile	1. Kadın	12	3,244	0,382	-5,549	<b>0,000*</b>
		2. Erkek	30	4,025	0,476		
Zonguldak	Hata	1. Kadın	9	3,177	0,531	-5,745	<b>0,000*</b>
		2. Erkek	53	4,347	0,673		
	Hile	1. Kadın	9	3,381	0,442	-5,844	<b>0,000*</b>
		2. Erkek	53	4,342	0,540		

\*p<0,05

Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan erkek muhasebe mensuplarının, kadın muhasebe mensuplarından daha fazla muhasebedeki hata ve hilelere ilişkin yargılara katıldıkları tespit edilmiştir [p<0,05].

Katılımcıların yaşlarına göre muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algı ve düşünceleri arasındaki farkı tespit etmek için yapılan One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 6’da belirtilmiştir.

**Tablo 6.** Muhasebedeki Hata ve Hilelere İlişkin Algı ve Düşüncenin Yaş Açısından Karşılaştırılması

İl	Değişkenler	Yaş	N	$\bar{X}$	SS	F	p	Tukey
Karabük	Hata	1. 30 Yaş ve Altı	10	4,446	0,779	0,637	0,638	-
		2. 31-35 Yaş	8	4,548	0,391			
		3. 36-40 Yaş	9	4,068	0,685			
		4. 41-45 Yaş	10	4,461	0,529			
		5. 46 Yaş ve Üstü	36	4,497	0,864			
	Hile	1. 30 Yaş ve Altı	10	3,900	0,723	1,688	0,163	-
		2. 31-35 Yaş	8	4,291	0,619			
		3. 36-40 Yaş	9	4,068	0,610			
		4. 41-45 Yaş	10	4,223	0,423			
		5. 46 Yaş ve Üstü	36	4,416	0,620			
Bartın	Hata	1. 30 Yaş ve Altı	10	3,475	0,658	4,172	<b>0,006*</b>	2>1 2>4
		2. 31-35 Yaş	8	4,333	0,628			
		3. 36-40 Yaş	8	3,557	0,511			
		4. 41-45 Yaş	7	3,620	0,576			
		5. 46 Yaş ve Üstü	9	3,974	0,512			
	Hile	1. 30 Yaş ve Altı	10	3,450	0,528	2,748	<b>0,041*</b>	2>1
		2. 31-35 Yaş	8	4,107	0,653			
		3. 36-40 Yaş	8	3,690	0,467			
		4. 41-45 Yaş	7	3,656	0,391			

		5. 46 Yaş ve Üstü	9	3,984	0,602			
Zonguldak	Hata	1. 30 Yaş ve Altı	10	3,827	0,876	11,377	<b>0,000*</b>	2>4,5 3>4,5
		2. 31-35 Yaş	15	4,598	0,435			
		3. 36-40 Yaş	2	4,241	0,735			
		4. 41-45 Yaş	7	3,470	0,709			
		5. 46 Yaş ve Üstü	28	3,038	0,490			
	Hile	1. 30 Yaş ve Altı	10	3,877	0,687	10,033	<b>0,000*</b>	2>4,5 3>5
		2. 31-35 Yaş	15	4,479	0,392			
		3. 36-40 Yaş	2	4,258	0,580			
		4. 41-45 Yaş	7	3,777	0,690			
		5. 46 Yaş ve Üstü	28	3,174	0,323			

\*p<0,05

Karabük'te bulunan muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelerle ilgili algı düşünceleri yaşlarına göre anlamlı farklılık göstermemiştir. Bartın'da bulunan 31-35 yaşlarındaki muhasebe mensubu kişilerin, 30 yaş ve altı ile 41-45 yaşlarındaki kişilere göre hataların kaynaklandığı nedenlere daha fazla katıldıkları belirlenmiştir. Bununla birlikte hilelerle ilgili yargılara 31-35 yaşlarındaki kişilerin, 30 yaş ve altındaki kişilere göre daha fazla katıldıkları ortaya çıkmıştır. Zonguldak'ta bulunan 31-35 yaş ile 36-40 yaşındaki kişilerin 41 ve üzeri yaştaki kişilerden daha fazla hata ile ilgili yargılara katıldıkları ortaya çıkmıştır. Muhasebedeki hilelerle ilgili yargılara ise 31-35 yaşındaki kişilerin, 41-45 yaş ile 46 yaş ve üzerindeki kişilerden, 36-40 yaşındaki kişilerin ise 46 yaş ve üzerindeki kişilerden daha fazla katıldıkları belirlenmiştir.

Katılımcıların eğitim durumlarına göre muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algı ve düşünceleri arasındaki farkı tespit etmek için yapılan One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 7'de belirtilmiştir.

**Tablo 7.** Muhasebedeki Hata ve Hilelere İlişkin Algı ve Düşüncenin Eğitim Durumu Açısından Karşılaştırılması

İl	Değişkenler	Eğitim Durumu	N	$\bar{X}$	SS	F	p	Tukey
Karabük	Hata	1. Lise	8	4,471	1,049	23,234	<b>0,000*</b>	1>2 3>2,4
		2. Önlisans	10	3,330	0,595			
		3. Lisans	45	4,789	0,313			
		4. Lisansüstü	10	3,938	0,737			
	Hile	1. Lise	8	3,928	0,631	20,029	<b>0,000*</b>	3>1 3>2 3>4
		2. Önlisans	10	3,438	0,519			
		3. Lisans	45	4,574	0,300			
		4. Lisansüstü	10	3,952	0,800			
Bartın	Hata	1. Lise	8	3,653	0,534	5,611	<b>0,002*</b>	3>2 3>4
		2. Önlisans	10	3,384	0,374			
		3. Lisans	15	4,277	0,662			
		4. Lisansüstü	9	3,598	0,612			
	Hile	1. Lise	8	3,714	0,362	8,548	<b>0,000*</b>	3>2 3>4
		2. Önlisans	10	3,217	0,289			
		3. Lisans	15	4,182	0,406			
		4. Lisansüstü	9	3,600	0,589			
Zonguldak	Hata	1. Lise	3	3,954	0,651	22,831	<b>0,000*</b>	3>2 4>2
		2. Önlisans	7	3,175	0,515			
		3. Lisans	39	4,509	0,652			
		4. Lisansüstü	13	4,098	0,588			
	Hile	1. Lise	3	3,854	0,876	27,278	<b>0,000*</b>	3>2 4>2
		2. Önlisans	7	3,333	0,464			
		3. Lisans	39	4,461	0,440			
		4. Lisansüstü	13	4,210	0,540			

\*p<0,05

Karabük'te bulunan lise mezunu muhasebe mensuplarının, önlisans mezunlarından; lisans mezunlarının da önlisans ve lisansüstü mezunlarından daha fazla hataların kaynaklandığı nedenlere katıldıkları belirlenmiştir. Buna karşın lisans mezunlarının diğer muhasebe mensuplarından daha fazla hile ile ilgili yargılara katıldıkları belirlenmiştir. Bartın ilinde bulunan lisans mezunu muhasebe meslek mensuplarının, önlisans ve lisansüstü mezunlarından daha fazla hata ve hile ile ilgili yargılara katıldıkları görülmektedir. Zonguldak ilinde bulunan muhasebe meslek mensuplarından lisans ve lisansüstü mezunlarının da önlisans mezunlarından daha fazla muhasebedeki hata ve hilelerin kaynaklandığı nedenlere katıldıkları tespit edilmiştir.

Katılımcıların mesleki deneyimlerine göre muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algı ve düşünceleri arasındaki farkı tespit etmek için yapılan One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 8'de belirtilmiştir.

**Tablo 8.** Muhasebedeki Hata ve Hilelere İlişkin Algı ve Düşüncenin Mesleki Tecrübe Açısından Karşılaştırılması

İl	Değişkenler	Tecrübe	N	$\bar{X}$	SS	F	p	Tukey
Karabük	Hata	1. 5 Yıl ve Altı	6	4,307	0,991	0,761	0,554	-
		2. 6-10 Yıl	7	4,428	0,502			
		3. 11-15 Yıl	5	4,692	0,249			
		4. 16-20 Yıl	13	4,153	0,593			
		5. 21 Yıl ve Üstü	42	4,516	0,823			
	Hile	1. 5 Yıl ve Altı	6	3,690	0,853	2,370	0,061	-
		2. 6-10 Yıl	7	3,952	0,675			
		3. 11-15 Yıl	5	4,285	0,340			
		4. 16-20 Yıl	13	4,245	0,451			
		5. 21 Yıl ve Üstü	42	4,399	0,610			
Bartın	Hata	1. 5 Yıl ve Altı	6	3,307	0,541	2,372	0,068	-
		2. 6-10 Yıl	6	4,060	0,838			
		3. 11-15 Yıl	4	4,120	0,523			
		4. 16-20 Yıl	10	4,000	0,470			
		5. 21 Yıl ve Üstü	16	3,579	0,582			
	Hile	1. 5 Yıl ve Altı	6	3,309	0,427	2,402	0,065	-
		2. 6-10 Yıl	6	3,918	0,684			
		3. 11-15 Yıl	4	3,966	0,673			
		4. 16-20 Yıl	10	4,054	0,339			
		5. 21 Yıl ve Üstü	16	3,586	0,413			
Zonguldak	Hata	1. 5 Yıl ve Altı	5	4,192	1,033	1,443	0,233	-
		2. 6-10 Yıl	14	4,346	0,863			
		3. 11-15 Yıl	7	4,125	0,946			
		4. 16-20 Yıl	6	4,224	0,555			
		5. 21 Yıl ve Üstü	30	3,627	0,993			
	Hile	1. 5 Yıl ve Altı	5	4,142	0,740	2,176	0,085	-
		2. 6-10 Yıl	14	4,246	0,899			
		3. 11-15 Yıl	7	4,039	0,660			
		4. 16-20 Yıl	6	4,339	0,504			
		5. 21 Yıl ve Üstü	30	3,717	0,686			

\*p<0,05

Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinden araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının muhasebedeki hata ve hilelerin kaynaklandığı nedenlere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır [p>0,05].

Katılımcıların unvanlarına göre muhasebedeki hata ve hilelerle ilgili algı ve düşünceleri arasındaki farkı tespit etmek için yapılan One-Way ANOVA testi sonuçları Tablo 9'da verilmiştir.

**Tablo 9.** Muhasebedeki Hata ve Hilelere İlişkin Algı ve Düşüncenin Mesleki Tecrübe Açısından Karşılaştırılması

İl	Değişkenler	Unvan	N	$\bar{X}$	SS	F	p	Tukey
Karabük	Hata	1. SMMM Stajyer	4	3,403	0,587	11,906	<b>0,000*</b>	3>1 3>2
		2. SM	10	4,062	0,852			
		3. SMMM	59	4,689	0,557			
	Hile	1. SMMM Stajyer	4	3,023	0,617	22,879	<b>0,000*</b>	2>1 3>1,2
		2. SM	10	3,945	0,623			
		3. SMMM	59	4,505	0,412			
Bartın	Hata	1. SMMM Stajyer	5	3,200	0,529	4,266	<b>0,000*</b>	3>1
		2. SM	9	3,783	0,529			
		3. SMMM	28	4,153	0,851			
	Hile	1. SMMM Stajyer	5	3,142	0,464	4,396	<b>0,018*</b>	2>1 3>1
		2. SM	9	3,790	0,455			
		3. SMMM	28	3,972	0,697			
Zonguldak	Hata	1. SMMM Stajyer	4	2,435	0,044	18,128	<b>0,000*</b>	2>1 3>1,2
		2. SM	8	3,834	0,657			
		3. SMMM	50	4,510	0,640			
	Hile	1. SMMM Stajyer	4	3,142	0,125	10,653	<b>0,000*</b>	3>1,2
		2. SM	8	3,911	0,580			
		3. SMMM	50	4,442	0,573			

\*p<0,05

Karabük ilinde bulunana serbest muhasebeci mali müşavirlerin, stajyerler ve serbest muhasebecilerden daha fazla muhasebedeki hataların nedenlerine katıldıkları görülmektedir. Hile konusunda serbest muhasebecilerin stajyerlerden; serbest muhasebeci mali müşavirlerin de hem stajyer hem de serbest muhasebecilerden daha fazla hilelerin kaynaklandığı nedenlere olumlu yönde katıldıkları belirlenmiştir. Bartın ilinde bulunan serbest muhasebeci mali müşavirler stajyerlerden daha fazla muhasebedeki hataların nedenlerine katıldığı belirlenirken; serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin stajyerlerden daha fazla hilelerle ilgili yargılara katıldıkları tespit edilmiştir. Zonguldak ili açısından bakıldığında; serbest muhasebecilerin stajyerlerden; serbest muhasebeci mali müşavirlerin de hem stajyer hem de serbest muhasebecilerden daha fazla hataların nedenlerine katılım gösterdikleri belirlenmiştir. Bununla birlikte serbest muhasebeci mali müşavirlerin hem stajyer hem de serbest muhasebecilerden daha fazla hilelerin kaynaklandığı nedenlere katıldıkları ortaya çıkmıştır.

## 5. Sonuç

Çalışma kapsamında, muhasebedeki hata ve hilelerin nedenleri konusunda Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan muhasebe meslek mensuplarının algı ve düşünceleri araştırılmıştır. Araştırmaya Karabük'ten 73, Bartın'dan 42 ve Zonguldak'tan 62 olmak üzere toplam 177 muhasebe meslek mensubu katılmıştır. Çalışmada Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan muhasebe meslek mensubu kişilerin muhasebedeki hata ve hilelerin hangi işlemlerden kaynaklandığına ilişkin düşünceleri genel olarak birbirine yakın çıkmıştır.

Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının muhasebede yaşanan hata ve hilelerle ilgili algı ve düşünceleri demografik özellikleri açısından karşılaştırılmıştır. Bu çerçevede Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinde bulunan erkek muhasebe mensuplarının, kadın muhasebe mensuplarından daha fazla muhasebedeki hata ve hilelere ilişkin yargılara katıldıkları tespit edilmiştir. Analizler aşamasında; kadınların muhasebedeki hataların matematiksel hatalardan, hesapların kayıt ve nakil edilmesinden, bilançoda yapılan yanlışlıklardan ve teknoloji yetersizliğinden kaynaklandığına yönelik yargılara erkeklerden daha düşük düzeyde katılım gösterdiklerinden ve ülkemizdeki muhasebe hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasında yapılan denetimlerin daha yetersiz olduğunu düşünmelerinden dolayı kadın ve erkekler arasında anlamlı bir farklılığın çıkmış olduğu düşünülmektedir.

Karabük'te bulunan muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelerle ilgili algı düşünceleri yaşlarına göre anlamlı farklılık göstermemiştir. Bartın'da bulunan 31-35 yaşlarındaki muhasebe mensubu kişilerin, 30 yaş ve altı ile 41-45 yaşlarındaki kişilere göre hataların kaynaklandığı nedenlere daha fazla katıldıkları belirlenmiştir. Bununla birlikte hilelerle ilgili yargılara 31-35 yaşlarındaki kişilerin, 30 yaş ve altındaki kişilere göre daha fazla katıldıkları ortaya çıkmıştır. Zonguldak'ta bulunan 31-35 yaş ile 36-40 yaşındaki kişilerin 41 ve üzeri yaştaki kişilerden daha fazla hata ile ilgili yargılara katıldıkları ortaya çıkmıştır. Muhasebedeki hilelerle ilgili yargılara ise 31-35 yaşındaki kişilerin, 41-45 yaş ile 46 yaş ve üzerindeki kişilerden, 36-40 yaşındaki kişilerin ise 46 yaş ve üzerindeki kişilerden daha fazla katıldıkları belirlenmiştir. 31-35 yaşlarındaki kişiler serbest muhasebecilik faaliyetlerine nispeten yeni başladıklarından, mükellef sayısı az olduğundan ve çalışma hayatına yeni başlayan daha idealist kişilikler olduklarından dolayı muhasebedeki hata ve hilelere neden olan işlemlere karşı daha duyarlı oldukları söylenebilir.

Karabük'te bulunan lise mezunu muhasebe mensuplarının, önlisans mezunlarından; lisans mezunlarının da önlisans ve lisansüstü mezunlarından daha fazla hataların kaynaklandığı nedenlere katıldıkları belirlenmiştir. Buna karşın lisans mezunlarının diğer muhasebe mensuplarından daha fazla hile ile ilgili yargılara katıldıkları belirlenmiştir. Bartın ilinde bulunan lisans mezunu muhasebe meslek mensuplarının, önlisans ve lisansüstü mezunlarından daha fazla hata ve hile ile ilgili yargılara katıldıkları görülmektedir. Zonguldak ilinde bulunan muhasebe meslek mensuplarından lisans ve lisansüstü mezunlarının da ön lisans mezunlarından daha fazla muhasebedeki hata ve hilelerin kaynaklandığı nedenlere katıldıkları tespit edilmiştir. Çalışmada lise ve ön lisans mezunlarının genel olarak serbest muhasebeci oldukları ve sektörde daha deneyimli oldukları belirlenmiştir. Dolayısıyla sektörü ve muhasebedeki hata ve hilelere neden olan etkenleri daha iyi bildiklerinden dolayı diğer mezuniyet grubundaki kişilere göre daha fazla katılım gösterdikleri düşünülmektedir.

Karabük, Bartın ve Zonguldak illerinden araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının tecrübelerine göre muhasebedeki hata ve hilelerin kaynaklandığı nedenlere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Karabük ilinde bulunan serbest muhasebeci mali müşavirlerin, stajyerler ve serbest muhasebecilerden daha fazla muhasebedeki hataların nedenlerine katıldıkları görülmektedir. Hile konusunda serbest muhasebecilerin stajyerlerden; serbest muhasebeci mali müşavirlerin de hem stajyer hem de serbest muhasebecilerden daha fazla hilelerin kaynaklandığı nedenlere olumlu yönde katıldıkları belirlenmiştir. Bartın ilinde bulunan serbest muhasebeci mali müşavirler stajyerlerden daha fazla muhasebedeki hataların nedenlerine katıldığı belirlenirken; serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin stajyerlerden daha fazla hilelerle ilgili yargılara katıldıkları tespit edilmiştir. Zonguldak ili açısından bakıldığında; serbest muhasebecilerin stajyerlerden, serbest muhasebeci mali müşavirlerin de hem stajyer hem de serbest muhasebecilerden daha fazla hataların nedenlerine katılım gösterdikleri belirlenmiştir. Bununla birlikte serbest muhasebeci mali müşavirlerin hem stajyer hem de serbest muhasebecilerden daha fazla hilelerin kaynaklandığı nedenlere katıldıkları ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada muhasebedeki hata ve hilelere neden olan işlemlerin neler oldukları ile ilgili olarak muhasebe meslek mensuplarının algı ve düşünceleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede çalışmaya sadece Karabük, Bartın ve Zonguldak illerindeki muhasebe meslek mensupları dahil edilmiştir. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda iller bazında hata ve hilelere neden olan işlem ve faaliyetlerin neler olduğunun karşılaştırmalı olarak ortaya konulması önerilmektedir.

## Kaynakça

- ACFE. (Association of Certified Fraud Examiners). (2022). Report to the nation on occupational fraud and abuse. <https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022/>, (Erişim Tarihi: 05.03.2023).
- Akdoğan, H. ve Süklüm, B. (2019). Muhasebe meslek mensuplarının yaratıcı muhasebe algı düzeylerinin tespiti: Çorum ili uygulaması. *Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi*, 3(2), 219-238.
- Aslanzade, Ş. (2017). Çalışan hileleri. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 36, 61-75.

- Baird, J. E. ve Zelin, R. (2008). Understanding employee perceptions of fraudulent activities and their propensity to report those activities using anonymous tip lines: The influence of fraud type, perpetrator gender, and observer demographics. *Southern Business Review*, 33, 1-14.
- Bozkurt, N. (2016). *İşletmelerin kara deliği: Hile çalışan hileleri*. 3. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları.
- Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, E. (2010). Hile denetiminde proaktif yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (45), 146-156.
- Çıtak, N. (2009). Yaratıcı muhasebe hileli finansal raporlama mıdır? *Mali Çözüm Dergisi*, 91, 81-109.
- Dasgupta S. ve Kesharwani, A. (2010). Whistleblowing: A survey of literature. *The IUP Journal of Corporate Governance*, 9 (4), 57-70.
- Demir, S. (2015). *Bağımsız denetimde hata ve hilelerin adli muhasebe açısından değerlendirilmesi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde hile denetiminin önemi. *Maliye Finans Yazular*, (108), 167-188.
- Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015). Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğunun tespitine yönelik bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(4), 195-212.
- Doğan, Z., Gülçin, K. ve Nazlı, E. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının hile yapmaya eğilim düzeylerinin tespitine ilişkin bir araştırma. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (4), 64-83.
- Dönmez A. ve Çavuşoğlu, K. (2015). Hilelerin ortaya çıkarılması bakımından bağımsız denetim ile adli muhasebenin karşılaştırılması. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, (3), 34-67.
- Dönmez, A. ve Karausta, T. (2011). Çalışanların mesleki hile algısı ve ihbar hattı kullanarak rapor etme eğilimleri üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde yapılan bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, (104).
- Gül, M. ve Demir, Ö. (2022). Muhasebe hata ve hilelerinde farkındalık araştırması: Elazığ ili örneği. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 32 (2), 663-673.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe denetimi*. 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, H. P. ve Uzun, Ş. (2018). Hileli finansal raporlama ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (MODAV 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı), 721-740.
- Kıllı, M. ve Kutlu, H. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri hakkında algı ve tutumlarının incelenmesi: Osmaniye ilinde bir araştırma. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5 (1), 1-16.
- Krejcie, R. V. ve Morgan, D.W. (1970). Determining sample size for research activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30, 607-610.
- Küçük, E. ve Uzun, Ş. (2009). Hileli finansal raporlamanın oluşumu ve doğurduğu sorunlar. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), 239-258.
- Okutmuş, E. ve Uyar, S. (2014). Departmanında yapılan bir hilenin tespiti: Vaka analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat.
- Ömürbek, V. ve Durgunböcü, Ö. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri ile ilgili algılarının incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(4), 1251-1265.
- Özçelik H., Karataş-Aracı, Ö. N. ve Keskin S. (2017). Muhasebe hata ve hileleri: meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (29), 197-214.
- Özeroğlu, A. İ. (2014). Finansal aldatmaca ve işletme hileleri. *Akademik Sosyal Araştırma Dergisi*, (2), 1-80-196.
- Öztürk, S. ve Hüryurt, K. (2020). Muhasebe çalışanları açısından vergi ahlakını etkileyen faktörler: Kars, Ardahan, Iğdır örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(1), 51-71.

- Saban, N. (2006). Bir analiz: Türk Hukuku'nda hile kavramının unsurları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 31, 59-62.
- Sekaran, U. (2003). *Research methods for business*. Fourth Edition, John Wiley & Sons Inc.
- Sevilengül, O. (2016). *Genel muhasebe*. 18. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Singleton, T., Singleton, A. ve Lindquist, R. (2006). *Fraud auditing and forensic accounting*. Third Edition, USA: John Wiley & Sons Inc.
- Tabachnick, B. G. ve Fidel, L. S. (2013). *Using multivariate statistics*. USA: Pearson Education Limited.
- Tayman, M. ve Tekşen, Ö. (2019). Muhasebe denetiminde karşılaşılan hata ve hileler: meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 455-477.
- TDK (Türk Dil Kurumu) (2023). <https://sozluk.gov.tr/?kelime>, (Erişim Tarihi: 21.02.2023).
- Temelli, F. ve Yurt, R. (2022). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata ve hile algısı: Ağrı ili örneği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 2(2), 135-150.
- Ulucan-Özkul, F. ve Özdemir, Z. (2013). Çalışan hilelerinin önlenmesinde proaktif yaklaşımlar: kurumsal işletmelerde insan kaynakları yöneticileri üzerine nitel bir araştırma. *Öneri Dergisi*, (40), 75-89.
- Wells, J. T. (2008). *Principles of fraud examination*. Fourth Edition, New Jersey: John Willey & Sons Inc.
- Yürekli, E. ve Gönen, S. (2019). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki uygulamalarındaki etik algılarına yönelik bir araştırma Denizli-Bişkek örneği. *Türk-İslam Dünyası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6(22), 78-86.
- <http://www.sozluk.gov.tr>, (Erişim tarihi 03.04.2023).
- <https://www.accafin.com>, (Erişim Tarihi: 05.03.2023).