

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TESPİT VE ÖNLENMESİNDE
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
SORUMLULUĞU VE BİR ARAŞTIRMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

Ahmet AKATAK

Kütahya – 2015

T.C.
DUMLUPINAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TESPİT VE
ÖNLENMESİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
SORUMLULUĞU VE BİR ARAŞTIRMA**

Danışman:
Yrd. Doç. Dr. Mediha Mine ÇELİKKOL

Hazırlayan:
Ahmet AKATAK

Kütahya – 2015

Kabul ve Onay

Ahmet AKATAK'ın hazırladığı “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumluluğu ve Bir Araştırma” başlıklı Yüksek Lisans tez çalışması, jüri tarafından lisansüstü yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği / oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

...../...../2015

Tez Jürisi	İmza	
	Kabul	Red
Doç. Dr. Niyazi KURNAZ		
Yrd. Doç. Dr. Mediha Mine ÇELİKKOL(Danışman)		
Yrd. Doç. Dr. Ahmet COŞKUN		

Doç. Dr. Niyazi KURNAZ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumluluğu ve Bir Araştırma” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım kaynakların kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

...../...../2015

Ahmet AKATAK

Özgeçmiş

01.03.1988 tarihinde Mardin'de doğdu. İlköğrenimini Mardin'de Fatih İlköğretim okulunda tamamladıktan sonra Mardin Lisesi'nden mezun oldu. 2007 yılında girdiği Dumlupınar Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme bölümünden 2011 yılında mezun oldu. Lisans eğitimi dönemindeyken 2010 yazında İç İşleri Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Proje departmanında staj eğitimi gördü. 2011 yılında Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başladı. Halen yüksek lisans eğitimine devam etmektedir.

ÖZET

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN TESPİT VE ÖNLENMESİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUĞU VE BİR ARAŞTIRMA

AKATAK, Ahmet

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Mediha Mine ÇELİKKOL

Ağustos, 2015, 164 sayfa

İnsanlık tarihi kadar bir geçmişe sahip olan muhasebenin, günümüz dünyasında özellikle yaşanan teknolojik gelişmelerle beraber bilgi dünyasındaki yeri ve önemi göz ardı edilmeyecek bir konuma gelmiştir. Muhasebe bilgi sisteminin sağladığı verilerin ilgili kişilere ve kamu kuruluşlarına aktarılmasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensuplarının bu görevi yerine getirirken tarafsız, güvenilir ve bağımsız bir sorumluluk bilinciyle hareket etmeleri son derece önemlidir.

Bu çalışmada muhasebede hata ve hilelerin tespit ve önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının sorumluluğu üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda ilk iki bölümde muhasebe hata türleri ile hile kavramları açıklanmış, daha sonra muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi ve muhasebe meslek mensupları hakkında genel bilgi verilerek meslekin ahlaki boyutunu oluşturan etik kuralları ve mesleki sorumluluk konuları açıklanmıştır. Bu çalışmanın amacı muhasebe meslek mensuplarını hata ve hilelere yönlendiren etmenler ile etik dışı davranışlara yönelik tutumlarını incelemektir.

Çalışmanın amacına ulaşmak için Mardin ve Şırnak illerinde mesleğini icra eden muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket araştırması yapılmıştır. Anket sonucunda elde edilen veriler çeşitli istatistikî yöntemlerle test edilmiş ortaya çıkan sonuçlar paylaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Hata, Hile, Sorumluluk

ABSTRACT**RESPONSIBILITY OF ACCOUNTING PROFESSIONALS ON THE
DETECTION AND PREVENTION OF ACCOUNTING ERRORS AND FRAUD
AND A RESEARCH****AKATAK, Ahmet****M.A. Thesis, Department of Business Administration****Supervisor: Asst. Prof. Dr. Mediha Mine ÇELİKKOL****August, 2015, 164 pages**

Accounting, which is as old as history of humanity, has gained an undeniable importance and place in the information world together with the particularly current technological developments. It is crucial for the accounting professionals, who act as a bridge to transfer the data accountancy information system provided to public institutions and relevant people, to act with a consciousness of objectivity, reliability and independency.

This study has focused on the responsibility of accounting professionals on the determination and prevention of accounting errors and fraud. Within this scope, types of errors in accountancy and concept of fraud in the first two parts are described, and then ethical rules that form the moral aspect of the profession and professional responsibility topics are described as well as giving general information about historical development of accountancy and accounting professionals. The aim of this study is to investigate the factors that motivate accounting professionals to errors and fraud as well as their attributes to unethical behaviours.

To reach this study goal, a survey-base study has been conducted on profession members working in Mardin and Şırnak provinces. Data obtained from the results of the survey has been tested with various statistical methods and the results of the survey have been shared.

Key Words: Accounting, Error, Fraud, Responsibility

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

1.1. MUHASEBEDE HATA KAVRAMI	4
1.1.1. Hata Kavramı ile Hatanın Tanımı	4
1.1.2. Muhasebedeki Hataların Nedenleri	5
1.1.2.1. Bilgisizlik	6
1.1.2.2. Dikkatsizlik	6
1.1.2.3. Tecrübesizlik	7
1.1.2.4. Yorgunluk	7
1.1.2.5. Mevzuattaki Karmaşıklık	7
1.1.3. Muhasebe Hata Türleri.....	8
1.1.3.1. Matematik Hataları.....	8
1.1.3.2. Kayıt Hataları	9
1.1.3.2.1. Rakamsal Hatalar	9
1.1.3.2.2. Hesap Hataları	11
1.1.3.2.3. Hesapların Borç ile Alacak Kısımlarının Karıştırılması Hataları ..	12
1.1.3.3. Nakil Hataları	13
1.1.3.4. Unutma ve Tekrar Kayıt Hataları	15
1.1.3.5. Bilanço Hataları	16
1.1.3.5.1. Değerleme Hataları	16
1.1.3.5.2. Hesapların Birleştirilmesi	16
1.1.3.6. Telafi Edici Hatalar	17

1.1.4. TMS-8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri	17
1.2. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI VE TANIMI	18
1.2.1. Muhasebe Hile Türleri	21
1.2.1.1. Kasti Hatalar	21
1.2.1.2. Kayıt Dışı İşlemler	22
1.2.1.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	22
1.2.1.4. Belge Sahtekârlığı	23
1.2.1.5. Bilgisayar Hileleri	24
1.2.1.6. Bilanço Hileleri	26
1.2.1.6.1. Bilançonun Güzelleştirilmesi	27
1.2.1.6.2. Bilançonun Kötüleştirilmesi	28
1.2.1.7. Uydurma Hesaplar	28
1.2.1.8. Varlıkların Kötüye Kullanılması	29
1.2.1.8.1. Hazır Değerler ile İlgili Hileler	29
1.2.1.8.2. Stoklar ve Diğer Varlıklar ile İlgili Hileler	30
1.2.2. Hile Üçgeni	30
1.2.2.1. Baskı	32
1.2.2.2. Fırsat	32
1.2.2.3. Haklı Gösterme	33
1.2.3. Hile Üçgenine Getirilen Eleştiriler	33
1.2.4. Hile Karosu	34
1.2.5. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri	35
1.2.5.1. Çeşitli Yolsuzlukları Gidermek	35
1.2.5.2. Alış Hileleri	36
1.2.5.3. Satış Hileleri	36
1.2.5.4. İşletme Giderlerini Yükseltmek	36
1.2.5.5. Arzi Giderler	36
1.2.5.6. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma	37
1.2.5.7. Vergi kaçırma	37
1.2.6. Hilenin Sınıflandırılması	38
1.2.7. Hilenin Varlığına İlişkin Belirtiler	39
1.2.7.1. İç Kontrol Zayıflıkları	40

2.4.1.2.1. Tasdik İşleminden Doğan Sorumluluğu	67
2.4.1.2.2. Hatalı Tasdikten Doğan Sorumluluk	67
2.4.2. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğu	68
2.5. HATA VE HİLELERİN ORTAYA ÇIKARTILMASI VE ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ	69
2.6. HATA VE HİLELERİN ORTAYA ÇIKARTILMASI VE ÖNLENMESİNDE DENETİMİN ROLÜ	74
2.7. MUHASEBE MESLEĞİNDE GÜNCEL BİR YAKLAŞIM: ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ	78
2.7.1. Adli Muhasebenin Tanımı	78
2.7.2. Adli Muhasebecilik ve Adli Muhasebe Mesleği	79
2.7.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Görev Kapsamı	80
2.7.3.1. Dava Destek Danışmanlığı	80
2.7.3.2. Uzman Şahitlik	81
2.7.3.3. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik	82
2.7.4. Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebecilik Mesleğinin Rolü	83

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI HATA VE HİLELERE YÖNLENDİREN ETMENLER İLE ETİK DIŞI DAVRANIŞLARA YÖNELİK TUTUMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

3.1. LİTERATÜR TARAMASI	86
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI	87
3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI	87
3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	88
3.4.1. Veri Toplamada Kullanılan Yöntem	88
3.4.2. Verilerin Analizinde Kullanılan İstatistiksel Yöntemler	89
3.5. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ	89
3.6. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ	90

3.7. ARAŞTIRMA BULGULARI VE ANALİZİ	91
3.7.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılımları	92
3.7.2. Katılımcıların Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları	94
3.7.3. Katılımcıların Verdikleri Cevaplara İlişkin Karşılaştırmalar	105
SONUÇ VE ÖNERİLER	123
EKLER	128
KAYNAKÇA	134
DİZİN	146

TABLOLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1: Diğer Hile Sınıflandırmaları	39
Tablo 3.1: Güvenilirlik Analizi Testi	90
Tablo 3.2: Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılımları	92
Tablo 3.3: Çalışanların Öğrenim Durumu ve Mesleki Deneyimine Ait Veriler	93
Tablo 3.4: Mükelleflerin Faaliyette Buldukları Sektör	94
Tablo 3.5: Katılımcıların Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları	95
Tablo 3.6: Katılımcıların Vermiş Oldukları Cevaplara Göre Sahip Oldukları Olumlu Düşünceye Olumsuz Düşünceye Doğru Sıralanışı	100
Tablo 3.7: Katılımcıların Evet-Hayır İfadelerini İçeren Sorulara Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları	101
Tablo 3.8: Katılımcıların Seçmeli İfadeleri İçeren Sorulara Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları	102
Tablo 3.9: Katılımcıların Birden Fazla Seçmeli İfadeleri İçeren Sorulara Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları	104
Tablo 3.10: Katılımcıların Yaş Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler	105
Tablo 3.11: “Denetimin Yetersiz Olması Hata ve Hilelerde Etkilidir.” İfadesine Katılımın Yaşa Göre TUKEY ile Post Hoc Testi	107
Tablo 3.12: Mesleki Sorumluluğun Yaş Değişkenine İlişkin ANOVA Sonuçları	108
Tablo 3.13: Katılımcıların Öğrenim Durumları Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler	109
Tablo 3.14: “Denetimin Yetersiz Olması Hata Ve Hilelerde Etkilidir.” ve “Mevzuattaki Sürekli Değişiklikler Meslek Mensuplarının Hatalı İşlemler Yapmasında Etkilidir.” İfadelerine Katılımın Öğrenim Durumuna Göre TUKEY İle Post Hoc Testi	111

Tablo 3.15: Mesleki Sorumluluğun Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin ANOVA Sonuçları	112
Tablo 3.16: Katılımcıların Mesleki Deneyim Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler	113
Tablo 3.17: “Meslek Mensuplarının Hata ve Hilelere Yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları Etkilidir.” ve “Kullanmış Olduğum Teknolojiye Yeteri Düzeyde Hâkim Olamadığımdan Dolayı Mükelleflerimin İşlemlerinde Hata Yaptığım Olmuştur.” İfadelerine Katılımın Mesleki Deneyime Göre TUKEY İle Post Hoc Testi	116
Tablo 3.18: Mesleki Sorumluluğun Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin ANOVA Sonuçları	117
Tablo 3.19: Katılımcıların Mükellef Sayısı Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler	118
Tablo 3.20: “Meslek Mensupları Arasında Mesleğin Etik İtibarını Korumaya Yönelik Sorumluluk Duygusu Vardır.” ve “Denetimin Yetersiz Olması Hata Ve Hilelerde Etkilidir” İfadelerine Katılımın Yanında Mükellef Sayısına Göre TUKEY İle Post Hoc Testi	121
Tablo 3.21: Hata ve Hileye Yönlendiren Nedenler ile Mesleki Sorumluluk Değişkeninin Basit Doğrusal Regresyon Analizi Sonucu	122

ŞEKİLLER LİSTESİ**Sayfa**

Şekil 1.1: Hile Üçgeni	31
Şekil 1.2: Hile Karosu	35

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
CA	Chartared Accountant
CPA	Certified Public Accountant
IFAC	International Federation of Accountants(Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
İDT	İktisadi Devlet Teşekkülleri
İSMMMÖ	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SAS	Statements On Auditing Standarts
SMİYB	Sahte ve Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge
SM	Serbest Muhasebeci
SPK	Sermaye Piyasa Kurulu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

TEZ METNİ

GİRİŞ

Küreselleşmeyle beraber ortaya çıkan iletişim, ulaşım, teknolojik ve enformasyon alanındaki değişim ve gelişme, sektörel büyümelere, rekabetin artmasına ve müşteri ihtiyaçlarının çeşitlilik göstermesine neden olmuştur. Globalleşme eğilimlerinin son zamanlarda artış göstermesi, ekonomiden iş yaşamına, pazarlama anlayışlarından muhasebe uygulamalarına kadar birçok alanda büyük değişiklikleri de beraberinde getirmiştir.

Ekonomik hayatın lokomotifi konumunda olan işletmeler kendi faaliyetlerinde sağlıklı bir organizasyon oluşturarak büyümelerini gerçekleştirirken aynı zamanda da ekonominin gelişmesine katkıda bulunurlar. Hangi sektörde olursa olsun her işletmenin amacında gelir elde etmek vardır, bu gelirleri elde etmek için katlanılan giderler de mevcuttur. Gelir ve giderini kayıt altında tutmak ve gelir ile gider arasındaki kazancını vergilemek zorunda olan kişi de mükelleftir. Mükellef, gelirini ve giderini belgelemek istediğinde de muhasebe ve muhasebe işlerinin görülmesini sağlayan muhasebe meslek mensupları devreye girmektedir.

İşletme örgütlerinin büyümesi ve işletmede çalışan sayısının çoğalmasıyla birlikte uygulamalarda hatalı ve hileli işlemlerin oluşması neredeyse kaçınılmaz bir duruma gelmiştir. İşletmeye ait bilgilerin ilgili kesimlere aktarılmasında, doğru bilgi sunma muhasebe meslek mensuplarının görev ve sorumluluğudur.

Muhasebe, sosyal ve ekonomik hayatın önemli bir ögesidir. Muhasebenin sağladığı bilgi ve veriler işletme sahiplerini, çalışanlarını, kredi kuruluşlarını, yatırımcıları, devleti ve dolayısıyla tüm toplumu ilgilendirir. Muhasebenin sağladığı bilgiler toplum için ne kadar önemli ve yararlı ise hatalı ve hileli bilgiler de bir o kadar zararlıdır. Muhasebe meslek mensubunun taşıması gereken niteliklerden belki de en önemlisi olan etik ahlakı; topluma karşı sorumluluğun bir diğer ifade tarzıdır.

Diğer mesleklere göre Muhasebe meslek mensuplarının topluma karşı sorumluluğu daha fazladır. Bundan dolayı muhasebe mesleği bakımından kamuoyunda güvenilir bir imaj oluşturmak son derece önemlidir. Muhasebe meslek mensupları da her meslek grubunda olduğu gibi ikilemde kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlarla karşılaşabilmektedir. Çünkü muhasebe mesleği icra edilirken ele alınan konular, farklı sonuçlara ulaşılmasına neden olabilecek bir yapıya sahiptir. Bunların

nasıl çözümleneceği, meslek mensuplarının yaşadıkları en önemli sorunlardan birini oluşturmaktadır. Her muhasebe meslek mensubu çalışma hayatında bu ahlaki ikilemlerle karşı karşıya kalmakta ve genellikle bu ahlaki ikilemler çıkar çatışmaları haline dönüşebilmektedir.

Bu çalışmada, Mardin ve Şırnak illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren etmenler ile muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik tutumları incelenmiştir. Çalışma teorik ve araştırmaya dayalı toplam üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, muhasebede hata ve hile kavramları üzerinde durulmuş, muhasebe hatalarının nedenleri ile muhasebe hata türleri açıklanmıştır. Daha sonra muhasebede hile türleri ile hilenin varlığına ilişkin belirtiler ifade edilmiştir.

İkinci bölümde, muhasebe mesleği ve muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi kapsamlı bir şekilde ele alınmış, muhasebe meslek etiği ve meslek etiği kuralları ifade edilmiştir. Genel olarak muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları açıklandıktan sonra hata ve hilelerin tespit ve önlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları ele alınmıştır. Daha sonra muhasebe mesleğinde güncel bir yaklaşım olan adli muhasebe kavramı ve adli muhasebecilik kavramları açıklanmıştır.

Çalışmanın esasını oluşturan ve araştırmaya dayalı olan üçüncü bölümde, çalışmanın amacı doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarını hata ve hilelere yönlendiren etmenler ile etik dışı davranışlara yönelik tutumlarını incelemek için muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket sonucunda elde edilen veriler istatistikî yöntemlerle analiz edilerek elde edilen bulgular tezimizin sonuç kısmında açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

1.1. MUHASEBEDE HATA KAVRAMI

Muhasebe; bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma şeklini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları, işletmenin finansal olarak durumunu ortaya çıkaran bilgileri üreten ve bu bilgileri ilgili kullanıcılara sunan bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2005: 9).

Muhasebenin temel amacı; işletmelerin faaliyet sonuçlarını gösteren rapor ve bilgilerin sağlanması, bu bilgilerin analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır. Bunun yanında işletmelerin sahip olduğu kıymetlerin belirlenmesi, işletmelerde oluşan dönem içi olaylarla, dönem sonu olayların karşılaştırılması, işletme sahiplerinin vergi konuları üzerindeki tutumlarını hesaplardan yararlanarak göstermek gibi diğer amaçları da mevcuttur (Yalkın, 2012: 3).

Amaçlara ulaşma yolunda yapılan muhasebe kayıtları esnasındaki matematiksel yanlışlıklar ve finansal tablolarda ya da muhasebe ilkelerinin uygulanması sürecindeki gözden kaçma ve gerçek verilerin istem dışı yanlış beyanları, muhasebe bilimi açısından hata olarak ifade edilmektedir (Çalış ve Çatıkkaş, 2007: 190). Muhasebe raporları esas alınarak bir işletmenin değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu anlamda, finansal tablolardaki veya muhasebe kayıtlarındaki hatalar, bir işletmenin muhasebe raporlarının esas alındığı finansal değerlendirmesinin yanlış yapılmasına sebep olacaktır (Seviğ, 2002: 40).

1.1.1. Hata Kavramı ile Hatanın Tanımı

Türkçe sözlüklerine baktığımızda hata kelimesi “Yanlış, Yanılma, Yanlışlık” gibi anlamlara karşılık gelmektedir (Özön, 1996:288). Kökeni Arapçaya dayanan bir sözcük olan “Hata”, Türkçe’ de ise ‘yanlış, istemeyerek ve farkında olmadan yapılan yanlış, yanılma, yanılğı, kusur’ şeklinde tanımlanmıştır (<http://www.tdk.gov.tr>, 2015). Dar anlamda hata borçlar kanununa göre; gerçeğe ilgili bilinçli olmayan yanlış veya eksiklik halidir. Geniş anlamda ise, bilgisizliğin hataya sebep teşkil ettiği (Eren, 1999:457). Bir insanın, ister iradesinin oluştuğu isterse iradesini beyan ettiği esnada dikkatsizlik, hazırlıksız, vasıtanın hatası gibi istem dışı nedenlerle ve herhangi bir dış faktör olmaksızın, gerçek iradesine yakışmayan bir beyanda bulunması hallerinde hata gerçekleşmiş olur (Ardıç ve Ersol, 2007: 68-69).

Muhasebedeki hatalar; örgüt çalışanlarının unutkanlığı, bilgisizliği, ihmali ve tecrübesizliği gibi nedenlerden dolayı muhasebe işlem ve kayıtlarında yaptıkları yanlışlıklardır. Muhasebe hataları; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, genel kanunlara, doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı fakat kasıt unsurundan oluşmayan davranış olarak tanımlanmaktadır (Kirik, 2007: 39).

TMS 8 (Muhasebe Politikaları Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı) ve UMS 8 (Muhasebe Politikaları Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Uluslararası Muhasebe Standardı) hatayı; finansal tabloyu oluşturan kalemlerin, tanımlanması, ölçülmesi ve sunulması sırasında, ortaya çıkan ancak kasten yapılmayan yanlışlıklar olarak tanımlamaktadır (www.kgk.gov.tr, 08.04.2014).

SAS (Statements On Auditing Standarts) ise hataları; finansal tabloların hazırlanmasında, hesap kalemleri ve hesaplarda, muhasebe ilkelerinin gerçekleştirilmesinde ve olayların değerlendirilmesinde, matematiksel yanlışlıklardır şeklinde açıklamaktadır (Özşahin, 2000: 88).

İşletmelerde ortaya çıkan muhasebe hataları kısaca muhasebe ilke ve kurallarına yakışmayan davranışlardır şeklinde ifade edilebilir. Kişilerin yaptığı hata ve hilelerde, kendi menfaatleri doğrultusunda bu davranışlarda bilerek veya isteyerek hareket etmezler. Hata ve yanlışlıklar genelde bilgi eksikliği ve ihmalkârlıktan kaynaklanmaktadır. Fakat istem dışı da olsa yapılan bu muhasebe hataları, en az hile, skandallar ve yolsuzluk olayları kadar işletmelere zarar verebilecek düzeydedirler. Etkin bir iç kontrol mekanizmasının amaçlarından birisi de işletme için hazırlanmış olan muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olmasını sağlamaktır. Güvenilir ve doğru muhasebe verisi; muhasebe ilkelerine ve konulmuş diğer kurallara uygun şekilde gerçeği yansıtmalıdır. Başka bir ifadeyle muhasebe verilerinde hiçbir hile, düzensizlik ya da hata olmamalıdır (Ertürk, 2010:5).

1.1.2. Muhasebedeki Hataların Nedenleri

Genel olarak muhasebe hatalarının bilgisizlik, dikkatsizlik, ihmal ve tecrübesizlikten kaynaklandığı yukarıda yapılan muhasebe hatalarının tanımından çıkarılabilir (Kirik, 2007: 39). İşletmelerde çalışan kişilerin hata yapma ihtimalleri ile

bilgileri, yetkinlikleri, tecrübeleri ters orantılıdır. Ancak insan faktörünü unutmamak gerekmektedir (Ertürk, 2010: 9).

1.1.2.1. Bilgisizlik

İşletmelerde muhasebe departmanında çalışan kişiler veya bağımsız olarak çalışan meslek mensupları, yeterli bilgi ve donanıma sahip olmalıdır. Meslek standartlarını veya yürürlükteki kanun, yönetmelik ve ilkeleri iyi derecede bilmeleri gerekmektedir. Yeni başlayan personelin yapmış oldukları yanlışlıklar büyük hatalara neden olabilmektedir. Bu yüzden yeni başlayan kişilere, işletme içi seminerler, konferanslar düzenlenerek personellerin yeterli bilgi ve donanıma sahip olması sağlanmalıdır (Keskin, 2014: 6).

Muhasebe işlemlerini yapmakla yükümlü olan kişilerin gerçekçi ve doğru bir şekilde sonuca ulaşabilmeleri için muhasebe hakkındaki gerekli olan bilgi ve donanıma sahip olmaları, muhasebe ilke ve kurallarını tam anlamıyla uygulamaları gerekmektedir. Muhasebe işlemlerini yapan kişilerin bahsedilen bu unsurları bilmemesi veya bunları bilip de yine de yanlış uygulaması kuşkusuz muhasebede hatalara, hilelere ve birtakım usulsüzlüklere sebep olabilmektedir (Kaymak, 1996: 64).

1.1.2.2. Dikkatsizlik

Muhasebe işlemlerini yapan insanların sahip oldukları bilgi düzeyleri kadar önemli olan başka bir konu da uygulama kısmında gösterilecek dikkat ve özen unsurlarıdır. Aksi takdirde işlemler sırasında kişilerin dikkatsiz, özensiz ve ihmalkâr tavırları sonucunda yaptıkları işlemler, muhasebenin doğru bir şekilde akışını bozacak ve muhasebede hataların oluşmasına sebep olacaktır.

Dikkatsizlik ve ihmal sonucunda oluşan muhasebe hataları, ay sonlarında hazırlanan mizanlar ile hatalardan zarar gören ilgili kişilerin uyarı ve hatırlatmalarıyla ortaya çıkmaktadır. Düzenli ve kontrollü muhasebe sistemine sahip olan işletmelerde dikkatsizlik ve ihmalden kaynaklanan muhasebe hataları kısa süre içerisinde tespit edilip ortaya çıkarılmaktadır (Kirik, 2007: 40).

1.1.2.3. Tecrübesizlik

İşletmelerde muhasebedeki hataların en aza indirilmesinde ve engellenmesinde ilk adım tecrübeli, donanımlı, bilgili ve iyi eğitim görmüş kişilerin çalıştırılmasıdır. Bu özelliklere sahip kişilerin çalıştırılması, hataların yapılmasını engelleyerek örgütlerin verimliliğini ve kalitesini de arttıracaktır. Bunun yanında, çalışanların işletme içi eğitime tabi tutularak yetiştirilmeleri, gerektiğinde seminer, panel veya konferanslara gönderilmeleri hataların azaltılmasında alınabilecek bazı önlemlerdir (Ertürk, 2010: 10).

İşletmelerde karşılaşılan sorun ve hatalar meslek mensuplarına tecrübe kazandırmaktadır. İşletmelerde, mesleğe yeni başlayan personellerden kaynaklan birçok hata ortaya çıkmaktadır. Bu hataların en aza indirilmesi için, meslek mensubu olacak kişilerin stajlarını çalışarak tamamlamalıdır. İşletmelerde yeni başlayan kişilerin işe uyum süreçlerinde partnerler görevlendirilmelidir. Bu sayede tecrübesizlikten ve bilgisizlikten kaynaklanan hatalar en az düzeye inecektir (Kirik, 2007: 39).

1.1.2.4. Yorgunluk

Muhasebe mesleği, yüksek tempoda, belli bir zaman çerçevesinde yapılan bir meslektir. Her beyanın, son düzenlenme tarihi vardır. Bu yüzden meslek mensupları veya muhasebe mesleğiyle uğraşan kişiler, bu yoğun tempoda çalışırken yorgunluktan kaynaklanan yanlışlıklar yapabilmektedir. Bu sebeplerden doğan hataların önüne geçebilmek için, işletme içerisinde iş bölümü ve iş planı hazırlanarak, yapılan hatalar en az seviye indirilebilmektedir (Keskin, 2014: 6).

1.1.2.5. Mevzuattaki Karmaşıklık

Meslek mensupları, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile yürürlükteki hükümler gereğince, defter tutmak, bilanço düzenlemek, kar zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmakla yükümlüdürler (Bozkurt, 2014: 67).

Muhasebe alanında son yıllarda birçok düzenleme ortaya çıkmıştır. Bunlar; Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları, Türk Muhasebe Standartları (TMS) ve

yeni TTK düzenlemeleridir. Bu düzenlemelerin karmaşıklığı ve sıklığı gün geçtikçe mükellef beklentilerini etkileyerek bağımsız muhasebecilerin iş yükünü artırmaktadır.

Muhasebe meslek mensupları, mükellefler ve işletme sahipleri ile vergi dairesi arasında adeta bir köprü vazifesini üstlenmektedirler. Özellikle vergi mevzuatında yapılan değişikliklerin çokluğu, çok sayıda beyannamenin sıklıkla verilmesi gibi etmenlerden dolayı mükellefler, mali nitelikteki işlerinde muhasebe meslek mensuplarının danışmanlığına ihtiyaç duymaktadırlar. İşte yapılan bu mevzuat değişiklikleri meslek mensuplarını hata ve hilelere yöneltmektedir.

1.1.3. Muhasebe Hata Türleri

Muhasebe hataları, çok sayıda etmenin varlığından kaynaklanmakta bu durum da muhasebede yapılan hataların türlere ayrılmasını zorlaştırmaktadır. Teknolojik gelişmelerin hayatımıza sağladığı kolaylıklar sayesinde muhasebede meydana gelen hatalar en aza indirilmişse de, işlemlerin uygulanmasında karşılaşılan hatalar tamamen yok edilememiştir.

Teknolojinin gelişmesiyle beraber yukarıda da değindiğimiz gibi muhasebe işlemlerinin hemen hemen tamamı bilgisayar ortamlarında hazırlanabilmesi muhasebedeki hataların oluşumunu büyük bir oranda azaltmış, hatta bazı hataları da bütünüyle ortadan kaldırmıştır. Fakat yine de uygulamalarda sıkça karşılaşılan muhasebesel hata türleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Kirik, 2007: 40).

1.1.3.1. Matematik Hataları

Matematik hatalarını kısaca tanımlayacak olursak muhasebe işlem ve kayıtlarına dair hesaplamalarda dört işlemden kaynaklanan hatalardır şeklinde ifade edilebilir. Matematiksel hatalar, genel olarak katma değer vergisi, amortisman, yeniden değerlendirme gibi sayısal işlemlerin sıkça yapıldığı hesaplamalarda ortaya çıkmaktadır. Örneğin; dönem sonunda sürekli envanter yöntemi kullanan bir işletme, birikmiş amortisman hesabını 1.000,00 TL iken, yanlışlıkla 2.000,00 TL toplayarak, dönem karının 1.000,00 TL düşük görünmesine sebep olmuştur. Bu tür olaylar mükelleflerin devlete ödeyeceği verginin daha az olmasına neden olmaktadır. Günümüzde

matematiksel hatalar, bilgisayar programları sayesinde en aza inmiştir. Fakat günümüzde meslek mensuplarının, sayıları bilgisayara hatalı yazmasından kaynaklan, matematiksel hatalar ile karşılaşmaktadır (Küçüksavaş, 2006: 351).

Yapılan bazı hesaplama hatalarına örnek olarak (Ertürk, 2010:6);

- Yevmiye ve defteri kebir toplamlarındaki hatalar,
- Tablo ve bilanço toplamlarındaki hatalar,
- Kasa defterindeki toplama ve çıkarma hataları,
- Envanter cetvellerindeki toplama ve çarpma hataları,

1.1.3.2. Kayıt Hataları

Kayıt hataları, muhasebeyle ilgili yapılan işlemler sonucunda elde edilen bilgilerin muhasebe defterlerine geçirilmesi esnasında karşılaşılan rakamsal ve hesaplama yanlışlıklarından ötürü meydana gelen muhasebe hatalarıdır. Bu hataları, aşağıda gösterildiği şekilde alt başlıklar halinde sınıflandırmak mümkündür (Kirik, 2007: 41).

1.1.3.2.1. Rakamsal Hatalar

Bu tür hatalarda, aritmetik işlemlerin ve kullanılan hesap isimlerinin doğru olmasına karşılık, belgedeki rakamların deftere kayıt edilirken yanlış geçirilmesidir. Genellikle rakamsal hatalar, hesap kayıtları yapılırken rakamlarda bulunan sıfırların eksik veya sıfırların fazla hesaplanması sonucunda ya da rakamların yer değiştirmesi anlamına gelen takdim-tehir hatalarından oluşmaktadır (Duman, 2008; 148).

Örnek: 1) A işletmesi 20/01/2015 tarihinde B işletmesine veresiye borcuna karşılık olan 76.000,00 TL tutarında çek vermiştir. Bu işleme dair yevmiye maddesiyle ilgili kayıt aşağıdaki gibi yapılmıştır:

_____ 20/01/2015 _____	
320 SATICILAR HS.	67.000,00
103 VER. ÇEK. VE ÖDEME EMİRLERİ HS.	67.000,00
B işletmesine çek ile ödeme yapılması	
_____ / _____	

Yukarıda yapılan kayıttan da anlaşılacağı gibi A işletmesinin 76.000,00 TL tutarında vermiş olduğu çek rakamların yer değiştirmesi sonucu yevmiye defterine yanlışlıkla 67.000,00 TL olarak kaydedilmiştir. Bu hatanın fark edildiği tarih olan 26/01/2015 teki düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

_____ 26/01/2015 _____	
320 SATICILAR HS.	9.000,00
103 VER. ÇEK. VE ÖDEME EMİRLERİ HS.	9.000,00
Yanlış girilen kaydın düzeltilmesi	
_____ / _____	

Örnek: 2) ABC işletmesi 25/06/2015 tarihinde, XYZ işletmesinden olan 40.000,00 TL değerindeki alacağına karşı 6 ay vadeli senet almış ve buna dair olarak aşağıda gösterildiği gibi kaydı yapılmıştır.

_____ 25/06/2015 _____	
121 ALACAK SENETLERİ HS.	4.000,00
120 ALICILAR HS.	40.000,00
XYZ işletmesinden alınmış olan 6 ay vadeli senet	
_____ / _____	

Yukarıdaki işlemde 40.000,00 TL tutarında alınan senet bir sıfırın eksik yazılmasından dolayı 4.000,00 TL şeklinde kaydedilmiştir. Kayıttaki hatayı düzeltmek için, alacak senetleri hesabının sadece borç kısmına 36.000,00 TL yazmak gerekmektedir. Kayıta yapılan hatanın fark edilip düzeltilmesi 30/06/2015 tarihinde gerçekleştiği varsayılırsa yapılacak düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

_____ 30/06/2015 _____	
121 ALACAK SENETLERİ HS.	36.000,00
Eksik hesaplanan tutarın kayıtlarda düzeltilmesi	
_____ / _____	

1.1.3.2.2. Hesap Hataları

Muhasebe, mali işlemler ve olaylar kaydedilirken belirli prensiplere uyulur. Böylelikle, muhasebe kayıt işlemleri belli kurallara bağlanmış ve uygulama esnasında oluşabilecek karışıklıklar engellenmiş olur (Eryılmaz ve Süer, 2009; 4). İşlemler muhasebeleştirilirken hangi işlemlerin hangi hesap kaydı altında gerçekleşeceği esastır. Bu tür işlemler kaydedilirken, yanlış anlaşılması ve algılanması sonucu ait olduğu değil de, başka bir hesaba yazılması hesap hatasını ortaya çıkarmaktadır.

Örnek: 1) ABC ticaret işletmesinde 01/03/2015’ de işletmede kullanılmak için 4.000,00 TL + %20 KDV değerinde bir bilgisayar peşin satın alınmış ve söz konusu işleme ait olarak aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

01/03/2015	
153 TİCARİ MALLAR HS.	4.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	800,00
320 SATICILAR HS.	4.800,00
Bilgisayar satın alınması	
/	

Görüldüğü gibi alınan bilgisayar ticari mallar hesabına kaydedilmiştir. Aslında işletmede kullanılmak için satın alınan araç-gereçler, “255 Demirbaşlar” hesabına kaydedilmelidir. Ayrıca sorudan anlaşıldığı üzere peşin alış gerçekleşmesine rağmen yevmiye kaydında veresiye alış gibi gösterilmiş ve olması gereken kasa hesabı yerine satıcılar hesabı kullanılmıştır. Bu durumda öncelikle ters kayıtla yapılan kayıt iptal edilir daha sonrasında da doğru kayıt aşağıda gösterildiği gibi yapılır.

01/03/2015	
320 SATICILAR HS.	4.800,00
153 TİCARİ MALLAR HS.	4.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	800,00
Yanlış kaydın iptali	
/	

01/03/2015	
255 DEMİRBAŞLAR HS.	4.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	800,00
100 KASA HS.	4.800,00
Bilgisayar satın alınması	
/	

Örnek: 2) ABC işletmesi 25/12/2014 tarihinde 1.000,00 TL + %15 KDV değerinde mal satmış ve aşağıda gösterildiği gibi kaydı yapmıştır.

_____ 25/12/2014 _____		
100 KASA HS.	1.150,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.	1.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	150,00	
Mal satışının kaydı		
_____ / _____		

Bu kayıta tahsil edilmiş KDV tutarının, “Hesaplanan KDV” hesabına yazılması gerekirken yanlışlıkla “İndirilecek KDV” hesabına yazılmıştır. Bu durumda hatayı düzeltmek için “İndirilecek KDV” hesabı borç, “Hesaplanan KDV” hesabı ise alacak yazılarak hata düzeltilmelidir.

_____ 25/12/2014 _____		
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	150,00	
391 HESAPLANAN KDV HS.	150,00	
Yanlış kaydın düzeltilmesi		
_____ / _____		

1.1.3.2.3. Hesapların Borç ile Alacak Kısımlarının Karıştırılması Hataları

Muhasebede gerçekleşen kayıt işlemleri çift taraflı kayıt esasına dayanmaktadır. Muhasebenin konusunu teşkil eden işlemler doğru bir şekilde anlaşılmasına rağmen alacaklı tarafa kayıt edilmesi gereken borçlu kısma, borçlu kısma kaydedilmesi gereken alacaklı kısma kaydedilmesi sonucunda meydana gelen hatalar hesapların borç ile alacak kısımlarının karıştırılması hatalarını oluşturur.

Örnek: 1) A işletmesinin X işletmesinden 3.000,00 TL alacağı vardır. A işletmesi 10/01/2015 tarihinde X işletmesinden 3 ay vadeli bir senet almış ve aşağıda gösterildiği gibi kaydı yapmıştır.

_____ 10/01/2015 _____		
120 ALICILAR HS.	3.000,00	
121 ALACAK SENETLERİ HS.	3.000,00	
X işletmesinden 3 ay vadeli senet alınması		
_____ / _____		

Görüldüğü üzere yevmiye kaydındaki hesaplar yanlış tarafa kaydedilmiştir. Çünkü A işletmesi alacak senetleri hesabını borçlandıracağı yerde ters kayıt yaparak alacaklandırmış; alıcılar hesabını da alacak tarafa yazacağı yerde borçlu tarafa yazmıştır. Bu durumda, düzeltme için hem ters kayıt yapılmalı, hem de hesap kayıtlarındaki rakamlar iki katına çıkarılmalıdır.

_____ 10/01/2015 _____	
121 ALACAK SENETLERİ HS.	6.000,00
120 ALICILAR HS.	6.000,00
Senet alış kaydının düzeltilmesi	
_____ / _____	

1.1.3.3. Nakil Hataları

Adından da anlaşılacağı gibi nakil hataları muhasebede gerçekleşen işlem değerlerinin bir sayfadan başka bir sayfaya, bir defterden başka bir deftere kaydı esnasında yanlış bir şekilde kaydedilmesi veya farklı bir hesaba kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır (Kirik, 2007: 47).

Sıkça yapılan nakil hataları aşağıdaki gibidir (Ertürk, 2010:7-8);

- Bir rakamın yanlış aktarılması,
- Doğru bir rakamın yanlış hesaba geçirilmesi,
- Bir hesabın borç tarafına yazılması gereken rakamın aynı hesabın alacağına yazılması,
- Defterler arasındaki nakil sırasında bir rakamın iki defa yazılması,

Örnek:1) Kasa hesabında oluşan 20.000,00 TL değerindeki bir artış yevmiye defterine 20.000,00 TL yazılıp büyük deftere 2.000,00 TL olarak geçirilirse kasa hesabı 18.000,00 TL açık verecektir.

20/02/2014	
100 KASA HS.	20.000,00
120 ALICILAR HS.	20.000,00
Alacak tahsilatı	
/	

Büyük deftere kayıt:

100.000,00	80.000,00
<u>2.000,00</u>	5.000,00

Örnek:2) ABC işletmesinde 20/01/2014 tarihinde 15.000,00 TL tutarında kırtasiye malzemesi alınmış ve aşağıdaki şekilde yevmiye ve büyük defterlere kaydedilmiştir.

20/01/2014	
770 GENEL YÖNETİM GİD. HS.	15.000,00
100 KASA HS.	15.000,00
Kırtasiye malzemesi alınması	
/	

Büyük deftere kayıt:

100 KASA	
50.000,00	100.000,00
4.000,00	<u>15.000,00</u>
730 GENEL ÜRETİM GİD.	
20.000,00	
<u>15.000,00</u>	

Yukarıdaki işlemde yevmiye defterine kayıt doğru iken, büyük defterlere yanlış kayıt yapılmıştır. Zira genel yönetim giderine ait olan tutar, yanlışlıkla genel üretim giderine aktarılmış ve gerçekte olmayan bir üretim gideri ortaya çıkarken, gerçekleşen bir yönetim gideri ise kayıtlara yansımamıştır.

1.1.3.4. Unutma ve Tekrar Kayıt Hataları

Muhasebede gerçekleşen olayların ilgili bulunduğu dönemde kaydının yapılması muhasebenin temel kavramlarından biri olan “dönemsellik kavramı” na dayanmaktadır. Dönemsellik kavramı gereğince işletme tarafından yapılan gerek alım-satım işlemleri gerekse gider gibi işlemlerin içinde bulunulan döneme yani alakalı olunan döneme ait olarak gösterilmemesi veya kayıt altına alınmaması unutma hatalarıdır. Unutma hatası yapılırken bu hatayı tespit etmek oldukça zordur, çünkü unutulduğu için incelenecek bir kayıt yoktur. Unutma hatalarını önlemenin yollarından biri belgelerin kaydedilmesi sırasında takibiyle yapılabilir (Holmes ve Overmyer, 1975: 133).

İlgili döneme kaydedilmeyen veya hiç kayıt altına alınmayan işlemlerin unutma hatası olduğunu belirtmiştik, buna ek olarak satış faturaları kaydının unutulması veya yapılmaması, birden fazla dönemi kapsayan giderlerin sadece bir döneme aitmiş gibi kaydedilmesi de unutma hatalarına örnek teşkil edebilir (Duman, 2008; 150).

Unutma hatalarını ortaya çıkarma ve önlemenin başka bir yolu da işletmedeki muhasebe çalışanlarının kendi departmanlarında yapacakları denetimler ve kontrollerle de sağlanabilir (Erkural, 1982: 75).

Örnek olarak mal ticareti yapan bir işletmede mal satımına karşılık elinde bulunan hasılat faturasının tutarı ufak bir rakama denk geliyorsa bunu kayıt altına almaması unutmadan kaynaklanan bir hata olarak değerlendirmek doğru olabilir. Ancak bu tür bir hatanın tutarı çok yüksek bir meblağdan oluşuyorsa bu tür hatalardan şüphelenmek gerekir. Bu durumun unutma hatası değil de hile olma ihtimali yüksektir (Kirik, 2007: 48-49)

Tekrarlama hataları ise; unutmanın tersine bir işlemin kayıtlara iki defa geçirilmesidir. Mükerrer kayıt olarak adlandırılan bu hata genelde ödemesi daha sonra gerçekleşen işlemlerin hem asıl olan belge hem de ödeme esnasında olmak üzere iki defa muhasebe kaydının yapılması şeklinde ortaya çıkar. Bu hatalar proforma fatura tercih eden işletmelerde daha fazla görülür (www.stratejikboyut.com, 2008).

1.1.3.5. Bilanço Hataları

Bilançolar, işletmelere yatırım yapacak olan kurumlara, kredi verenlere, işletme sahiplerine, işletmelerin ilişkide olduğu kurum ve kuruluşların işletmeyle ilgili ihtiyaçlarını net ve doğru bir şekilde almaları için hazırlanır. Bilançoların belli standartlarda ve doğru şekillerde hesaplanması için bazı ilke ve kurallar vardır. Meslek mensuplarının bu ilke ve kurallara uymamasından dolayı bilanço hataları ortaya çıkmaktadır (Akdoğan ve Tanker, 2001: 60). Bilanço hataları; değerlendirme hataları ve hesap birleştirme hataları olmak üzere iki gruba ayrılır.

1.1.3.5.1. Değerleme Hataları

İşletmeler envanter işlemlerini dönem sonunda yaparlarken tek düzen muhasebe sistemi ve vergi usul kanununun ilgili hükümlerine uymak zorundadırlar. Bu uygulamadaki asıl amaç, ilgili kalemlerin değerlemesini yaparak, bilançoda gerçek değerleriyle yansıtılmasını sağlamaktır. Değerleme işlemlerinin yapıldığı finansal kalemlere örnek olarak stoklar, taşıtlar, alacak senetleri, demirbaşlar gibi kalemler verilebilir. İşletmeler tarafından bahsettiğimiz değerlendirme işlemlerinin yapılmaması, yanlış yapılması veya eksik yapılması durumunda oluşturulacak bilanço işletmenin asıl durumunu göstermeyecektir. Bundan dolayı dönemin sonunda ilgili kalemlere ait değerlendirme işlemleri VUK' un 258-330 maddeleri gereğince yapılır. Değerleme işlemlerinin, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddeler hükmü gereğince belirtilen durumlara aykırı bir şekilde yapılması, değerlendirme hatalarına sebep olmaktadır (Kirik, 2007: 50).

Muhasebe personelinin bilgi eksikliği veya ihmalkârlıklarından dolayı bilanço hesaplarında yapmış oldukları yanlış değerlendirmeler, değerlendirme hatalarına sebep olmaktadır (Kaval, 2005: 65).

1.1.3.5.2. Hesapların Birleştirilmesi

Hesapların birleştirilmesi, işletmelerin muhasebe işlemlerini gerçekleştirdiği sırada bilançoda bulunan aktif ve pasif hesaplarının karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. İşletmelerin muhasebe ile ilgili yapmış oldukları kayıtları tek düzen

hesap planı kapsamında ayrı hesaplarda takip etmesi gerekirken tek bir hesap altında tutması veya hesapların birbirleriyle mahsup edilmesinden kaynaklan hatalardır. Bu hataların dönem sonuna hiç bir etkisi olmaz fakat bilançonun açıklık, sadelik, anlaşılabilir olma ilkelerine aykırıdır (Kirik, 2007: 50).

Hesapların birleştirilmesi hatası yapılırken, kullanılmasında hiçbir zorunluluk bulunmayan birtakım hesapların kullanılması ve de bilançoda bulunan kalemlerin birbirleri arasında bir bağlantı olmasına bakılmaksızın birleştirilmesi, bir işletmenin mevcut yapısını ve finansal durumunu ortaya koyan bilançonun, net bir şekilde görülmesine engel teşkil etmektedir (Ece, 1998: 16).

1.1.3.6. Telafi Edici Hatalar

Önceden oluşan bir durumda gerçekleşmiş olan hatayı gidermek ve o hatayı yok etmek amacıyla yapılan hatadır. Bu şekilde yapılan hatalar sakıncalı durumlara yol açabilmektedir, güvenli olarak algılanan işlemler üzerinde telafi edici hatalara rastlanması durumunda bunlara duyulan güven düzeyi oldukça düşer. Telafi edici hatalara kasıtlı olarak da başvurulabilir, bu şekilde davranılmasının en büyük sebeplerinden biri muhasebe çalışanlarının bulamadıkları hataları örtbas etmek istemeleridir (Aksoy, 2006: 28).

1.1.4. TMS-8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 22.02.2004 ve 2004/6924 sayılı bulunan kararı ile finansal tabloların güvenilir, kıyaslanabilir, gerçek, ihtiyaca uygun, açık ve net finansal bilgiler üretilmek için TMS' nin oluşturulmasını öngörmektedir. Oluşturulacak olan bu standartların amacı, kullanılacak olan muhasebe politikalarının seçilmesi, değiştirilmesi, bu politikalarda ve tahminlerde varlığını gösterecek olan değişikliklerin ve hataların en aza indirilmesine yönelik muhasebeleştirme sürecini başlatmak ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standartlar, işletmelerin finansal tabloların güvenilirliğini artırmak ve önceki dönemlerdeki finansal tablolarla veya başka işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini artırmayı amaçlamaktadır (Okay, 2011: 46).

TMS-8 açısından değerlendirecek olursak; işletmeler önceki dönemlerde oluşturdukları finansal tablolarda ya da içinde bulunulan döneme ait finansal tablolarında bilgiyi etkin ve etkili bir şekilde kullanamamalarından dolayı muhasebe hatalarına düşmektedirler. Oluşan hatalar; izlenen muhasebe politikalarının uygulanma sürecindeki yanlışları, düzensizlikleri ve elde bulunan bilgilerin birtakım yöntemlerle yanlış yorumlanmasından kaynaklanan çeşitli etkileri içerir. Daha önceki dönemlerde işletmenin içine düştüğü birtakım hataları fark ettikten sonra oluşturulacak finansal tabloda daha önce yapılan hatalara dönük olarak düzeltme işlemi yapılmalıdır. Söz konusu düzeltme işlemi yaparken dikkate alınması gereken hususların birkaç tanesi aşağıda gösterildiği gibidir:

- Karşılaştırmalı bir biçimde hatanın yapıldığı önceki dönemin tutarlarını ile içinde bulunulan dönem tutarlarını gözden geçirerek tekrar düzenlenmelidir.
- En eski finansal tablo döneminden daha önce hatalı olarak sunulan finansal tablo meydana gelmiş ise o döneme ait olan varlık ve kaynak değerleri tekrar düzenlenmelidir.
- Daha önceki dönemlerde yapılan hataların düzeltilmesinden sonra yaratacakları etkileri, hataların oluştuğu andaki ve fark edildiği dönemde gerçekleşmiş olan kar veya zarar ile mahsup edilemez. Bütün finansal verileri kapsayacak ve ele alacak şekilde geçmiş dönemlerde gerçekleşmiş olan muhasebeye dair bilgilerin tümü en eski döneme kadar tekrardan düzenlenmelidir.
- Hataların düzeltilmesiyle muhasebede yapılan tahminlerdeki değişiklikler birbirinden bağımsız bir şekilde değerlendirilmelidir. Yapıları gereği muhasebe tahminleri yapılırken gerçek değere yaklaşık tutarlar ortaya atıldığı için, daha sonradan elde edilecek bilgilerin sonucunda yapılan bu tahminlere müdahale etme gereği ortaya çıkacaktır (Kirik, 2007: 50-51).

1.2. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI VE TANIMI

Geniş bir anlamı kapsayacak şekilde hile kavramı; bir menfaat elde etme amacı güdülerek çeşitli dolandırma ve kandırma yöntemleri kullanılarak işlenen bütün suçlarıdır (Kandemir, 2010: 10-11). Hile, yönetimden sorumlu tutulanlar ile yönetimde

görev alan çalışanların, örgütteki personellerin veya üçüncü kişilerin bilerek yaptıkları yasal olmayan bir kazanç sağlamak için aldatma ve yanıltma davranışlarda bulunmalarını ifade eder (Göçen, 2010:112).

İngilizcede “fraud” kelimesinin karşılığı Türkçede hile olarak tanımlanmaktadır. Hile kelime anlamı olarak, yolsuzluk, sahtekârlık, hırsızlık, zimmet, gizli anlaşmalar, güveni kötüye kullanma, kara para aklama, rüşvet dolandırıcılık gibi faaliyetleri içeren genel bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Hile; bir kişinin ya da işletmelerin zararına neden olacak şekilde, dürüst olmadan kişisel kazanç sağlamak için yapılan bir aldatma faaliyetidir (www.mufad.org, 2014).

Türkçe sözlüklerine bakıldığında hile kavramı; Bir insanı aldatmaya ve onu yanıltmaya yönelik kurgulanan oyun ve yapılan düzen şeklinde tanımlanmaktadır. Borçlar hukukuna göre; hile iradeyi sakat durumuna getiren sebeplerden biri olarak görülür, iki taraftan birinin bilerek aldatılmasıyla bir anlaşma veya sözleşme yaptırılmaya zorunlu bırakılmışsa, bu iki taraf arasındaki anlaşma hataya dayalı olmasa dahi aldatılan kişi için bağlayıcı değildir ve anlaşma yaptırılmaya zorunlu bırakılan taraf kasıtlı olarak yanıltılmıştır. İrade beyanında bulundurmamak amacıyla bir insanı anlaşma yapmaya sevk için, mevcut durumda olan hatalı bir kanaati sürdürmek ya da o kişi üzerinde kasıtlı bir şekilde yanlış bir kanaat uyandırma fiiline hile denir (Dumanoğlu, 2005: 348-349).

Bu kapsamda hile, bir personelin yanlış olduğunu bildiği veya doğruluğuna inanmadığı bir takım yanlışlıkların ve kanuna aykırı hareketlerin kasıtlı olarak veya yanlış sunma niyetiyle yapmasını kapsar. Mali tablolarda hatalar, usulsüzlüğün yapılması ve hileli işlemlerden kaynaklanmaktadır. Hile ve usulsüzlükler ile muhasebede yapılan hata arasındaki temel farklılık, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında yanlışlığa yol açan durumun kasıtlı olarak işlenip işlenmediğidir (Emir, 2008: 88).

Muhasebe bakımından hile; işletmenin muhasebe kayıt ve işlemlerinin hatadan farklı bir şekilde bilerek değiştirilmesi ve düzenlenmesine hile denir. Muhasebe hileleri muhasebe bilgi kullanıcılarını veya üçüncü kişileri yanıltma amacı güdülen kayıt ve işlemlerde kasıtlı olarak yapılan bir takım düzensizliklerdir. Bilinçli bir şekilde yapıldığı için bu hilelerin ortaya çıkarılması ve tespiti oldukça güçtür (Güçlü, 2005: 75).

Muhasebe hatalarının genelde meslek mensuplarının bilgisizliği, deneyimsizliği, iş yoğunluğu ve ihmalkârlıklarından dolayı meydana gelmesine karşılık hileler kasıt unsuru barındırmaktadır. Kasıt hukuksal anlamda hukuka aykırı gelecek bir biçimde fiili gerçekleştiren kişinin bu fiilin hukuk dışı olduğunu bilmesi ve isteyerek yapmasıdır. Teknolojinin bu denli geliştiği çağımızda özellikle donanımlı bir şekilde hazırlanmış teknik ekipmanlarla muhasebe hilesi çok kolay yapılabilmektedir (Saban, 2006: 60).

Muhasebe, bir işletmede para ile ifade edilen bilgilerin ortaya çıkarılmasını, kaydedilmesini, sınıflandırılmasını, özetleyip yorumlanmasını gerçekleştiren ve bu bilgileri raporlar halinde ilgili kişilere aktaran bir bilgi sistemidir. Bundan dolayı muhasebe hilesi, muhasebe bilgi sistemi içerisinde ilgili kişilere karşı bilinçli bir şekilde yapılan düzensizliğin adıdır (Sürmen, 2010: 380).

Bir başka tanıma göre muhasebe hilesi, vergisel yükümlölük açısından ve de muhasebe kurallarına aykırı olarak hesapların kayıt altına tutulması şeklinde tanımlanabilir. Vergi hukuku açısından hilelerin kasıtlı olarak yapılması vergi kaybına sebep teşkil ettiği için bu bir vergi kaçakçılığıdır. Ayrıca, muhasebe hilelerinin yapıldığı tespit edildiği zaman genellikle vergi bakımından suç raporu hazırlanmasını gerektirir (Bayraktar, 2007: 13-14).

Hileyi oluşturan beş unsur aşağıda sıralanmıştır (Davida vd., 1992: 49);

- Hile eylemini gerçekleştiren suçlu kişi
- Hileyi yapan suçlunun amacı(kasıt unsuru)
- Bir kişinin bir varlığın değerini göz ardı etmesi
- Varlığı göz ardı edilenin suçun oluştuğu anda bunu fark etmemesi
- Suçu yapan kişinin bu eyleminden bir kazanç(menfaat) elde etmesi.

Muhasebede yapılan hileler, günümüzde çok büyük şirketlerin iflas etmesine ve elinde bulunan menkul değerlerle yatırımını şirketlerden pay satın alarak değerlendiren küçük çaplı yatırımcıların zarar görmesine sebep olabilmektedir. Örneğin; Dünya çapında çok ses getiren Enron skandalı başta olmak üzere Worldcom ve Xerox şirketlerinde gerçekleşen muhasebe hileleri yatırımcıları çok büyük zarara uğratmıştır. İşte bu durumlara benzer şekilde muhasebe hilelerinin şirketlerin ekonomik

büyükliklerinin bir göstergesi olan finansal tablolara yansımalarıyla; başta işletmenin sahibi ve çalışanları, işletmeyle ticari faaliyette bulunan diğer kuruluşlar, devlet, kredi verenler, yatırımcılar ve daha birçok kesimin olumsuz etkilenmesi söz konusudur. Başta yatırımcıların korunması sonra işletme ortakları ile işletmenin ve denetim şirketinin korunması için bağımsız denetçinin hileleri dikkate alması ve denetimi hile riskine göre yürütmesi etkin bir denetim çalışması için şarttır (Kiracı, 2005: 104)

1.2.1. Muhasebe Hile Türleri

Muhasebe hilelerinin yapılma amacı bir kazanç elde etmek olduğu için bu hileleri yapan kişilerin hemen hemen her türlü yolu meşru kılarak bu hileleri gerçekleştirmeleriyle beraber karşımıza çok çeşitli hile türleri çıkmaktadır. Sıkça karşılaşılan muhasebe hile türlerini aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır.

1.2.1.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hataları genel olarak bilgi eksikliği ve dikkatsizlikten kaynaklanır. Fakat sistematik bir şekilde daha önceden belirlenmiş amaçlara ulaşmak için bunlar tekrarlanır ve yapılırsa bunlar kasti hata olur, muhasebe hatası olmaktan çıkar, bilerek yapılmış hileye dönüşür (Çiftçi, 2012: 64).

Hile ve düzensizliğin temelinde yatan unsurun kasıtlı olup olmadığını anlamak için yapılan genellemeler şu şekildedir (Gürbüz, 1995: 62):

- İşletmede meydana gelen hatalar hep aynı şekilde ve sık sık tekrarlanıyorsa, bunların hile olduğu kanısına varılır.
- Yapılan yanlışlığın işletme açısından tutar olarak yüksek olması durumunda söz konusu bu yanlışlığa hile şüphesiyle yaklaşılır.
- Hataların kısa sürede kolayca bir biçimde ortaya çıkması söz konusu olmasına rağmen bunu örtbas etmeyi sağlayıcı bir yanlışlık yapılmış ise yapılan hataların hile olduğu ortaya çıkar.

1.2.1.2. Kayıt Dışı İşlemler

Hangi türden olursa olsun bütün işletmelerin faaliyetlerini sürdürürken her türlü ekonomik işlemlerinin ve kayıtlarının belgelere dayanması söz konusudur. Yapılan bu işlemlerin belgesiz yapılması ve defter kayıtlarına geçirilirken gösterilmemesine kayıt dışı işlem denir. Kayıt dışı işlem faturaların alınmaması veya alınsa da gizlenmesi; diğer taraftan satış faturalarının düzenlenmemesi suretiyle yapılır (Alptürk, 2008: 423).

Kayıt dışı işlemlerin başlıca yapılma türleri fatura almamak, faturayı düzenlememek veya var olan faturayı gizlemek şeklinde sıralanabilir. Bu işlemler, vergi kaçırma amacıyla satışlardan elde edilen hâsılatı gizleme yöntemiyle yapılır. Hem işletmeye girişi belgesiz hem de satışı belgesiz olan malın matrah farkı, o malın maliyet bedeli ile satış bedeli arasındaki farktır. İşletmeye girişi yapılmış fakat satışı kayıtlara yansımayan malın matrah farkı, satış bedelinin tamamıdır. Bu şekilde yapılan çoğu hileler belgelere yansımamaktadır (Aytar, 1998: 23).

Hem TTK' da hem de VUK' da belge düzeni ile ilgili yayınlanan hükümler bulunmaktadır. Ancak VUK' da yayınlanan hükümler TTK' ya göre daha irdeleyici ve sınırlayıcı hükümlerdir. Temel yaklaşımları bakımından bu iki kanun birbirinden farklıdır. VUK tarafından yayınlanan hükümlerin kapsamında sadece vergi yükümlüsü ile devlet değil tüm toplumun çıkarları gözetilmektedir. TTK tarafından yayınlanan hükümlerde ise, ticari ilişkilerdeki taraflar göz önünde tutularak üçüncü kişilerin de korunması amaçlanmıştır (Karakoç, 1997; 98).

1.2.1.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

İşletme faaliyetlerine konu olan işlemler zamanında ve belli bir düzen içerisinde kaydedilmelidir. İşlemin muhasebe kayıtlarına yansıtıldığı tarih ile işlemin gerçekleşme tarihi arasında bir farklılık oluşması, muhasebe akış sistemindeki raporlama süreci için çok önemlidir. Yapılan işleme dair zamanından önce veya sonrasında bir kayıt tarihine rastlanması farklı bir amacın varlığına işaret olarak algılanır. İşletmenin nakit durumunun iyi olduğunu belirtmek amacıyla bilanço kapandıktan sonra işletmeye girecek nakdin önceden kayıt altına alınması veya mal stoklarının fazla yansıtılması için yıl sonlarında alınan malların kayıt edilme işleminin

bilanço tarihinden sonraya bırakılması gibi işlemler, bu duruma bir örnek olarak gösterilebilir (MHUD, 2004: 152).

İşletme faaliyetlerini zamanında ve düzenli bir biçimde kayıt altına almalıdır. İşlemin gerçekleştiği tarih önemlidir ve kayıtların aynı tarihte yapılması önemlidir. İşlemin kayıt tarihi ile oluş tarihi kesinlikle karıştırılmamalıdır (Açık, 2012:356).

Zamanından önce veya sonra yapılacak bir kayıt neticesinde ortaya çıkacak olumsuz durumlardan etkilenecek gruplar öncelikli olarak, bu şirketin mali tablolarına bakarak yatırımını buna göre yapan yatırımcılar, hissedarlar, şirketin durumunu değerlendiren kreditorler ve devlettir. Muhasebede para ile ifade edilen işlemlerin gerçekleştiği tarih önemli bir husustur. Muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları bir kazanç veya çıkar gözetiyorlarsa işlemi zamanından önce veya sonra kayıt altına alarak bu amaçlarına ulaşabilirler. İşte bu şekilde gerçekleşen muhasebe hileleri zamanından önce veya sonra yapılan kayıt adını almaktadır. Zamanından önce veya sonra kayıtlarla ilgili VUK' un 219. Maddesindeki hüküm gereği Türkiye' de kayıtların on gün içinde yapılması şarttır. Zamanından önce veya sonra şeklinde yapılacak olan kayıtlar vergi kaybına neden olacağı ya da yanıltıcı sonuçlar teşkil edeceğinden sorumluluk doğurmaktadır (Küçüksavaş, 2006: 370).

1.2.1.4. Belge Sahtekârlığı

Belge sahtekârlığı gerçekte olmayan bir işlemi olmuş gibi göstererek düzenlenen belgeye denir. Belge sahtekârlığı düzenlemek iki türlü yapılır. İlkin hem içeriğin hem de belgenin gerçektışı olmasıdır. İkincisi faturanın kendisi gerçek olup içeriğin gerçektışı olmasıdır. Bu şekilde satın alınan malın miktarı veya malın fiyatı olduğundan farklı gösterilebilir (Ece, 1998: 34).

Kanunla belirlenmiş sahte belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler, muhabere evrakı, bono, poliçe, çek, senet, elektronik ortamlarda düzenlenen belgeler şeklinde sıralanmaktadır. Maliye Bakanlığı'na bu belgelere ek belgeler düzenleme yetkisi verilmiştir (<http://www.guoldemir.com>, 2010).

Uygulanmasının kolay olması nedeniyle belge sahtekârlığı, çok yaygın bir şekilde yapılan muhasebe hilesidir. Türkiye’de gerçekleşmiş olan muhasebe hilesi vakaları incelendiğinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin ne kadar yaygın olduğu net bir şekilde görülmektedir. Özellikle de, bazı şahısların belge sahtekârlığı işini bir meslek haline dönüştürmesi ve komisyon karşılığında bunu yapması dikkat çekici bir durumdur. Dikkatleri çeken diğer bir önemli husus ise, belge sahtekârlığına yönelenlerin sahte belge akışını paravan şirketler kurarak onlar üzerinden gerçekleştirmeleridir (Bayraktar, 2007: 32).

Çok sık rastlanılan sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge hazırlama şekilleri şu şekildedir (Irmak vd., 2002: 45-46);

- Hayali bir işletme adına belge hazırlamak,
- Var olan bir işletme adına aynı numaraların kullanılmasıyla birden fazla belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Var olan bir işletme tarafından gerçekleşmemiş bir alım-satım işlemi için belge düzenlenmesi,
- İşletme tarafından yapılmış bir alışverişin farklı miktar ve değerlerde gösterildiğine dair belge hazırlanması,

1.2.1.5. Bilgisayar Hileleri

Bilgi teknolojileri organizasyonların her biriminde olduğu gibi muhasebe bilgi sistemleri içerisinde de kullanılmaktadır. Muhasebe kayıtlarının tutulması ve takibi, fatura düzenleme vb. birçok faaliyet, bilgi teknolojileri sayesinde daha kolay daha seri ve daha hızlı yapılabilir hale gelmiştir. Ayrıca bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmelere paralel internet teknolojisinin ve kullanımının yaygınlaşması, muhasebe meslek mensuplarının topluma ve devlete karşı taşıdıkları sorumlulukları daha etkin bir şekilde yapmalarına neden olmaktadır. Özellikle e-devlet uygulamaları, işletmelerin hileye yönelmelerinde önleyici bir etki yaratmış, denetim fonksiyonunun yerine getirilmesine kolaylık sağlamıştır.

Muhasebe verilerinin günümüzde elektronik ortamlarda işlenmesi ve saklı tutulabilmesiyle denetçiler, alışılmış yöntemlerden farklı bir şekilde, teknolojik

gelişmelerin yol açtığı, yeni hata ve hile türleri ile karşı karşıya kalmıştır. Bilgi teknolojisine bağlı olarak ortaya çıkan bu hata ve hileler “bilgisayar hilesi” ve “bilgisayar hataları” kavramlarının denetim literatürüne girmesine sebep olmuştur (Karakaya, 1994: 118).

Muhasebe bilgi sistemlerinde teknolojik gelişmelerden yararlanılması sonucunda verilerin işlenmesi, depolanması ve aktarılmasının bilgisayar ortamında yapılması, istenildiği zaman bunlara kolayca ulaşılması muhasebe verilerinin güvenilirliği hususunda bazı sorunları ortaya çıkarmıştır. Genel olarak bilgisayar hileleri şu şekilde yapılmaktadır:

Yanlış veri girişleri; İsteyerek veya istemeyerek yanlış muhasebe bilgi sistemlerinin oluşmasına yol açmaktadır. Verilerin yanlış girilmesinde, en önemli etken kuşkusuz insanlardır. Verilerin oluşturulmasında, sistemlere işlenmesinde ve verilerin kontrolünün yapılmasında insan faktörü çok önemlidir. İnsan faktörü bilgisayara verileri bir defa girdikten sonra diğer bütün işlemleri bilgisayar yapmaktadır. Bu yüzden yapılan hilenin sistem içerisinde bulunması zordur.

Bilgisayar yazılımları üzerinde değişiklik; Çalışan kişiler ve işletme sahipleri bilgisayar yazılımları üzerinde çeşitli hileler yapabilmektedir. Sistemin kurulum aşamasında yapılacağı gibi sistem ortasında da yapılabilmektedir. Bilgisayar yazılım hilelerin önlenmesi için yapılacak değişikliklerin kontrolü yapılabilir şekilde hazırlanmalı, normal faaliyetler esnasında meydana gelebilecek teknik aksaklıkların yerinde ve zamanında giderilmesi ve yazılımın doğru bir biçimde çalışıp çalışmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir.

Muhasebe Verilerinin Yok Edilmesi ya da Değiştirilmesi; Muhasebe verilerinin kolay bir şekilde manyetik ortamlarda gizlenmesi, aynı zamanda bu verilerin değiştirilmesi veya yok edilmesi riskini beraberinde getirmektedir. Ortak veri tabanlarına kaydedilmiş olan ve depolanan muhasebe verileri üzerinde yapılacak ufak oynamalar çoğu zaman fark edilmez, çünkü geleneksel yöntemlerde değiştirme izlerine rastlanması söz konusu değildir. Zaman kaybetmeksizin yerinde çok ufak bir değişiklikle manyetik ortamlardaki muhasebe verilerinin ortadan kaldırılması veya değiştirilmesi işlemi yapılabilmektedir.

Bilgi teknolojilerinin kullanımı hata ve hilelerin ortaya çıkmasını bir nevi engellemektedir. Örneğin elle kesilen bir faturada hata ve hile riski yüksek iken, bilgisayar ortamında tutulan ve diğer bilgilerle entegre edilmiş bir faturada hata ve hile riski daha düşüktür. Teknolojik gelişmeler, çeşitli kontrol teknikleri ile hileleri azalttığı gibi teknolojiye bağlı hileleri de arttırmıştır. Çünkü kâğıt belgelerin aksine, elektronik belgelerde en önemli sorun, belgenin içeriğinin sonradan değiştirilip değiştirilmediğinin tespitinin olanaklı olmamasıdır.

1.2.1.6. Bilanço Hileleri

Bilançonun tanımında ifade edildiği gibi, bilanço bir işletmenin maddi boyutunu ve gücünü göstermektedir. Bundan dolayı, bilanço düzenleme ilke ve esaslarına aykırı bir şekilde hazırlanan bilançolar işletmelere birtakım çıkarlar sağlayabilmektedir. İşletmenin mali durumunu var olandan farklı olarak göstermek amacıyla, bilançoda usul ve esaslara aykırı şekilde yapılan çeşitli düzenlemelere bilanço maskeleyesi denilmektedir. Bilanço maskeleyesindeki amaç; işletmenin finansal durumuyla ilgili gerçekdışı ve yanıltıcı bilgi vererek birtakım kazançlar elde etmektir. Bilanço maskeleyesi üçüncü kişilerin yanıltılarak ve onların zarar etmesini amaçlayan bir muhasebe hilesi olarak düşünülse de, bazı yazarlar tarafından bilanço hesaplarının düzenli olarak sıralanması, bilançonun açıklığını bozucu hesaplara yer verilmesi sebebiyle meydana geldiği ve daha önce yapılmış bulunan muhasebe hilelerine yönelik bulunduğu ileri sürülmektedir.

İşletmenin gerçek durumunu olumlu veya olumsuz gösterilmesi için yapılan düzenlemeler; işletme yönetiminin kontrolü ve bilgisi dahilinde taraflı olarak, işlemlerin kaydedilmesi ve mali tabloların hazırlanması sürecinde yapılan muhasebe hileleridir. Bu hilelerden olumsuz etkilenenler işletmenin kendisi, işletmenin sahip ve ortakları, hissedarlarıdır (Kirik, 2007: 59-60).

Bilanço hileleri; bir işletmenin finansal yapısı, maddi gücü, kârlılığı ve likiditesi hakkında gerçek dışı, yanıltıcı bilgi vermek veya bu yönde imaj oluşturmak için bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Başka bir tanımla bilanço hileleri; belirli bir amaca dönük bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesi için yapılan kasti

hatalardır. Bilanço hilelerin amacı; işletmenin finansal durumu hakkında yanlış ve yanıltıcı bilgi vererek iyi bir imaj oluşturmaktır (Çelik, 2010: 34).

Bilanço maskelenmesi, gerçekleştirilmek istenilen amaç doğrultusunda bilançonun güzelleştirilmesi ve bilançonun kötüleştirilmesi olarak iki şekilde sınıflandırılabilir.

1.2.1.6.1. Bilançonun Güzelleştirilmesi

Bilanço kalemleri üzerinde yapılacak oynamalarla olumlu yönde maskelenmesine bilanço güzelleştirilmesi denilmektedir. Bilanço güzelleştirmesinin öne çıkan amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Açık, 2012: 357):

- Daha fazla kredilerden yararlanabilmek,
- Birden çok ortağı bulunan işletmelerde fazladan kar dağıtmak,
- Kamuoyunda işletme imajını kuvvetlendirmek,
- Hisse senetlerinin değerlendirilmesini sağlamak,
- İşletmeye ortaklar katmak için cezbetmek.

Bilanço güzelleştirmesinin amacı genellikle bankaların sunduğu kredi imkânlarından daha fazla yararlanmak ve işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmektir (Bayraktar, 2007: 34).

İşletmenin mevcut durumundan daha iyi olduğunu göstermek amacıyla yapılan bilançonun güzelleştirmesinin nasıl yapıldığına dair sıklıkla başvurulan yollardan bazıları şu şekildedir (İrmak, vd., 2002: 49);

- Aktif kıymetlerin yüksek değerde gösterilmesi,
- Amortisman ayrılmaması,
- Başkalarının mallarını işletmeye aitmiş gibi göstermek,
- Giderlerin aktifleştirilmesi,
- Çeşitli giderlerin yasal defterlere kaydının yapılmaması.

1.2.1.6.2. Bilançonun Kötüleştirmesi

İşletmenin finansal durumunun olması gerekenden daha kötü şekilde gösterilmesiyle bilanço olumsuz yönde maskelenmiş olur. Bilanço maskelenmesinin yapılmasındaki amaçlar, şu şekilde gösterilebilir (<http://www.alomaliye.com>,2009).

- Az vergi ödemek,
- Az kazanç dağıtmak ya da hiç dağıtmamak,
- Hisse senetlerinin değerini düşürmek,
- Ortaklığı biten kişilerle veya varislerle avantajlı anlaşmalar sağlamak.

1.2.1.7. Uydurma Hesaplar

Muhasebe hile yöntemlerinden biri de hasılatı gizleyip veya maliyetleri arttırmak amacıyla itibarlı kişiler adına uydurma hesaplar açılmasıdır. Bu hesaplarla işlemler farklı şekilde gösterilmiş olur. Hile yapmak için açılan uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla kapatılır. Uydurma hesapların kullanılma amacı belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirebilmektir. Bu hile yönteminde hem işlem hem de belge vardır, ancak işlem ile belgenin içeriği aynı değildir (Açık, 2012: 356-357).

Gerçek olmayan şahıs ve işletmelere açılan hesapların amacı aşağıda açıklanmaktadır (İrmak vd., 2002: 44):

- İşletmelerin vergi kaçırma düşüncesi,
- İşletmelerin durumlarını olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermek istemesi,
- İşletme, çalışanlarının yaptığı yolsuzlukları gizlemek istemesi,
- Belgesiz ve kayıtsız yapılan işlemleri denkleştirme düşüncesi gibi sebeplerden dolayı uydurma hesaplar kullanılmaktadır.
- İşletmelerde en çok görülen uydurma hesaplar aşağıda açıklanmaktadır (İrmak vd., 2002: 46):

- Gerçekte olmayan kişi ve şirketlerden mal alınmış gibi belge düzenlenmesi ve kayıtlara alınmasıdır,
- Yüksek bedelle satılan mal ve hizmetlere düşük bedellerle fatura düzenlenmesidir,
- İşletme ortaklara borçlu gösterilerek, ortakların hesaplarına para aktarımı yapılmasıdır,
- Vergiden muaf esnaflara iş yaptırılmış gibi gider faturaları düzenlenmesidir,
- Gerçekte olmayan kişilere alacak hesapları alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması gibi yöntemler günümüzde en çok karşılaşılan uydurma hesap yöntemleridir.

1.2.1.8. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların kötüye kullanılması; bir çalışanın işletme varlıklarını ele geçirmesi, kendi yararına kullanması şeklinde ortaya çıkan hile türüdür. Varlıkların kötüye kullanılması; varlıkların amaç dışı kullanılması ya da çalınmasıdır. Günümüzde işletme çalışanları tarafından sıklıkla yapılan hile türüdür (Akdemir, 2010: 36).

Varlıkların kötüye kullanılması, varlıkların zimmete geçirilmesi, varlıkların çalınması ve kişisel bir menfaat elde etmek için varlıkların amaç dışında kullanılması şeklinde tanımlanabilir (Singleton vd., 2006: 112). Varlıkların kötüye kullanılması hilesi iki alt başlıkta incelenebilir (ACFE, 2008: 7):

1.2.1.8.1. Hazır Değerler ile İlgili Hileler

Varlıkları kötüye kullanma hilelerinin yaklaşık % 93'ünü kapsayan bu tür hileler, işletmenin ya da işverenin nakdi varlıklarının rızası olmadan ve istemeden alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Singleton vd., 2006:114). Bu tür hilelerde, karışık harcama hilelerinin ağırlığı göze çarpmaktadır (Silverstone ve Sheetz, 2007: 74).

1.2.1.8.2. Stoklar ve Diğer Varlıklar ile İlgili Hileler

Bu hileler, nakit olmayan varlıklar üzerinden yapılan hileleri kapsamaktadır. Çalınan tutarlar ile varlıklara ait belgeler üzerinde değişiklikler yapılarak bunlar gizlenmeye çalışılmaktadır (Coenen, 2008: 79). Stoklar ve diğer varlıkların amaç dışı kullanımı, işletmede bulunan nakit dışı varlıkların, işletmenin kendi bünyesinde barındırdığı personeli tarafından şahsi amaçlar için kullanılması sonucu ortaya çıkan hilelerdir. Örneğin; işletme çalışanlarının mesai saatindeyken bilgisayar, fotokopi makinası, tarayıcı vb. elektronik malzemeleri kişisel amaçlı işleri için kullanmasıdır. Stok ve diğer varlıkların çalınması dört şekilde ortaya çıkmaktadır.

Doğrudan hırsızlık; işletme çalışanlarının, stoktaki malları doğrudan alıp götürmesidir. İşletme çalışanları, bu tür hileleri mesai saatlerinde yapmaktadır veya bir arkadaşı ile anlaşarak mal satıyormuş gibi gösterip, hiç bir fatura düzenlemeden yapabilmektedir.

Varlık talepleri ve transferleri; İşletmeler elinde bulundurmuş oldukları mal ve stokları bir yerden başka bir yere transfer ederken, malların işletme çalışanları tarafından çalınması olarak ortaya çıkmaktadır.

Satın alma ve teslim alma; işletme çalışanları, işletmeye gelen mal miktarını olduğundan daha düşük göstererek, aradaki mal farklarını zimmetine geçirerek yaptığı muhasebe hileleridir.

Stoklar ve diğer varlıklarla ilgili sahte satış işlemleri; işletme çalışanları, yaptıkları hileleri gidermek için, anlaşmalı oldukları kişilere sahte satış işlemleri düzenleyerek muhasebe kayıtlarında gözüken stok miktarı ile gerçekte gözüken stok miktarını ayarlayabilmektedir (Wells, 2008: 250-252).

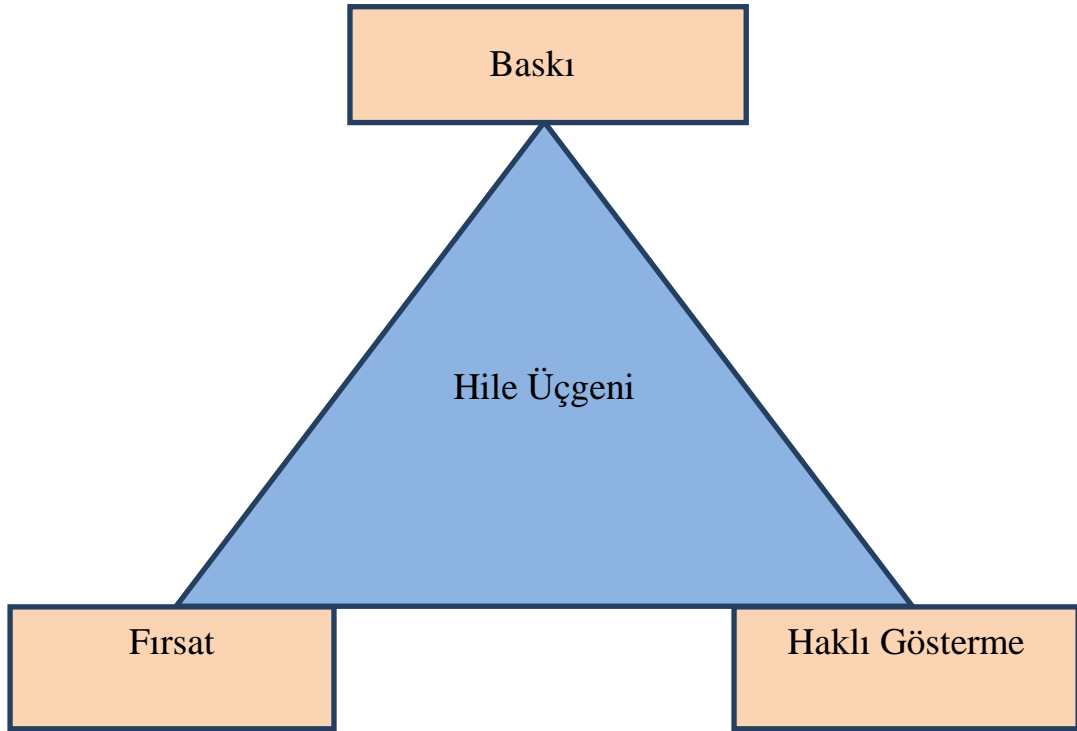
1.2.2. Hile Üçgeni

Muhasebe akış sisteminin fonksiyonlarını oluşturan kontrol etme, kayıt etme, analiz, yorum ve raporlama ile yazılım-donanım, personel, belge düzenleme, hesap planı gibi unsurlarla muhasebe bir bütünlüğe sahiptir. Bu nedenle, muhasebe akış şemasının ilk fonksiyonu işletmede gerçekleşen sayısız mali olay arasında ilgileneceği

işlemleri seçmek ve düzenlemek daha sonra bunların kaydını para ile ifade etmektir (Dabbağoğlu, 2007: 165).

Muhasebe bilgi sisteminin güvenliğini sağlayabilmek için birinci aşama, sistemi tehdit eden faktörlerin neler olduğunu tespit etmektir. Muhasebe bilgi sisteminde mevcut olan her türlü veri ve bilgi, hataların ve hilelerin tehdidi altındadır. Hileyi oluşturan üç temel bileşen vardır ve bunların bileşimi sonucunda oluşan şemaya hile üçgeni denilmektedir. Hilenin oluşmasını sağlayan bu üç unsur; baskı, haklı gösterme ve fırsat başlıkları altında değerlendirilecektir (Erdoğan, 2006: 146-147).

Şekil 1.1: Hile Üçgeni



Kaynak: Demir, 2008: 117

Geleneksel hile araştırmacılarından olan Dr. Donald Cressey' in araştırması, hilenin neden yapıldığı sorusuna en iyi cevabı bulmayı araştırmaktadır. Hilenin arkasındaki motivasyonların bulunması, hileyi önlemek açısından oldukça önemlidir. Önemli bir hile araştırmacısı olan Dr. Donald Cressey, insanların neden hile yaptıklarını

açıklayan hile üçgeni teorisini geliştirmiştir. Cressey, hile yapmaktan dolayı suçlu bulunan mahkûmlarla görüşme kararı almış ve hapisanede yaklaşık 200 mahkûmla görüşme yapmıştır. Araştırmada gelinen sonuç kişilerin hile yapma girişimleri; baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları bir araya geldiğinde artmaktadır şeklinde olmuştur. İşletmelerin hile üçgenini çok iyi anlaması ve bu motive unsurlarının çok iyi algılanması, hileyi önlemede oldukça önemlidir (Biegelman ve Bartow, 2006: 32-33).

1.2.2.1. Baskı

Baskı, bireylerin özgürlüklerini kısıtlayan, kişileri kendi iradelerine ve arzularına karşı gelecek şekilde davranmaya itmeyi amaçlayan bir eylem ve suç unsurudur (<http://tr.wikipedia.org>, 2015).

Baskı unsuru; sadece ekonomik anlamda kazanç elde edememe, servet sahibi olamama ve gelir elde edememeyle sınırlandırılmayıp, çalışan kişilerin zaman içinde giderek artan bastırılmış duygularını, iş arkadaşları, mesleki çevresi ve aile fertleriyle paylaşamayıp içine atması şekline oluşabilir. Baskı bazen finansal açıdan sıkıntılar ve tedirginler şeklinde oluşabileceği gibi bazen de kişinin işini kaybetme korkusu ve tehlikesiyle karşı karşıya kalabileceğini hissettiği durumlarda da ortaya çıkabilir (<http://www.prioritymagazine.com>, 2010).

1.2.2.2. Fırsat

İşletmede etkin bir şekilde çalışan iç kontrol sisteminin olmamasından dolayı bunu fırsat bilen işletme personeli yakalanamayacağını düşünmesiyle hareket ederek hileli işlemlere başvurabilir. Ancak işletmede var olan bir denetim ve iç kontrol sayesinde çalışanın hileli işlem yapması engellenir.

Hiyerarşik bir örgütlenmeye sahip olan işletmelerde alt kademelerde çalışanların göz yummasıyla ve etkin olmayan bir denetim sisteminin varlığını fırsat bilen işletme çalışanları hileli bir işlem yapma girişiminde bulunabilirler (Demir, 2008: 117-118). Bir işletmede hileyi oluşturan fırsat unsurları, aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 66):

- İşletmede hileli işlemleri engelleyecek veya tespit edebilecek iç kontrol yapısının yetersiz olması,
- Ortaklar ve üçüncü şahıslarla yapılan gizli anlaşmalar,
- Hile yapılmasına müsaade etmeyen disiplinli bir ortamın olmaması,
- Örgütteki bilgi akışının zayıf olması,
- Üst yönetimdeki kişilerin bilgisizliği ve ihmalkarlığı.

1.2.2.3. Haklı Gösterme

Hile üçgeninin son basamağı olan haklı gösterme; hile yapan kişinin kendisini dürüst olarak benimsetmeye çalışması ve suç işlediğinde yaptığı eylemi haklı çıkaracak savunmalar geliştirmeye çalışmasıdır (Erdoğan, 2007: 268). Hile yapan her insanın kendini haklı gösterme çabası vardır ve bu doğrultuda ortaya attığı gerekçeleri bulunur. Haklı gösterme nedenlerinden bazıları (Bozkurt, 2000: 67; Erdoğan, 2007: 269):

- Daha sonra ödemek üzere borç olarak almıştım parayı,
- Bu olaydan hiç kimse zarar görmedi,
- Suç olduğunun bilmiyordum,
- Herkes yaptığı için ben de yaptım,
- Bunu işletme ve çalışanlar için yaptım, şeklinde sıralanabilir.

1.2.3. Hile Üçgenine Getirilen Eleştiriler

Hile üçgeni, muhasebe mesleğinde ve denetim standartlarında kabul görüyor olsa da bu hiçbir olumsuz eleştiri almadığı anlamına gelmemektedir. Literatür hile üçgenini her unsurunu eşit ağırlıkta kabul edilen bir model olarak eşkenar bir üçgen şeklinde tanımlamaktadır. Ancak her bir unsurun gücü, etkisi ve unsurların birbirleri ile olan ilişkileri çok az sayıda çalışma ile test edilmiştir (Mengi, 2012: 118).

Bunun dışında getirilen bir diğer eleştiri, baskı altında olan, fırsatın bulunduğu ortamda bulunan ve kendini haklı gösterebilen herkesin hile yapamayacağıdır.

Eleştirilenler bu yönüyle hile üçgeninin kişilerin yetkinliklerini dikkate almadığını savunmaktadırlar. Hile yapabilmek için kişinin bazı yetkinliklere sahip olması gereklidir, bu yetkinlikler ise her kişide bulunmamaktadır (Kelly, 2012, 1-2). Yetkinlik unsurunun ele alınmasıyla birlikte hile üçgeni kavramı, hile karosu kavramı olarak ele alınmaya başlanmıştır.

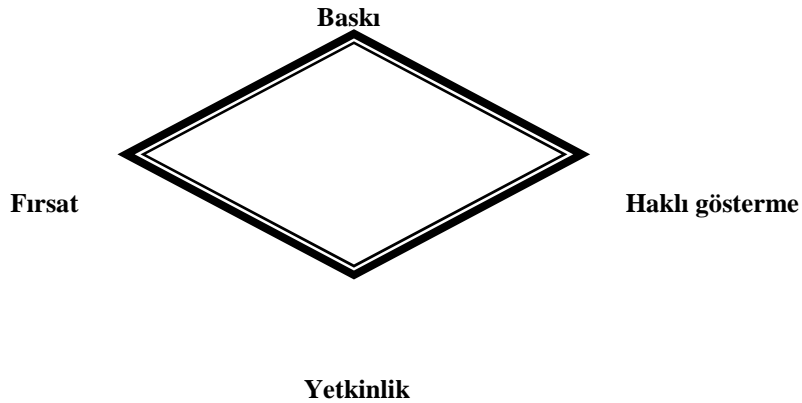
1.2.4. Hile Karosu

Mevcut fırsatların farkında olabilmek, bu fırsatları değerlendirebilmek ve hile eylemini gerçekleştirebilmek için kişilerin bazı yetkinliklere sahip olması gerekmektedir. Baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları bir araya gelse de, kişi yetkinliklerindeki eksiklik nedeniyle hileli eylemi gerçekleştiremeyebilir. Baskı, fırsat ve haklı göstermenin bulunduğu her ortamda hile olayı ortaya çıkmayabilir. O halde hile üçgenine bir unsur daha eklenmelidir, bu da yetkinliktir.

Yetkinlik, çalışanların görevini yerine getirirken, kendilerinden istenen sonuçları elde edebilmeleri için kullandıkları bilgi, tekrarladıkları tutum, beceri, davranışlar ile sahip oldukları değerler veya kişisel özelliklerden oluşmaktadır. Yetkinlik, çalışanların işlerini başarıyla gerçekleştirmelerine imkân tanıyan kişisel kabiliyet alanlarını tanımlamaktadır.

2000'li yılların ortalarında finans sektöründe açgözlülük sebebiyle gerçekleştirilen hileler, hile üçgeninde çeşitli değişikliklere neden olmuştur. Hile üçgenine daha sonradan eklenen dördüncü unsur olan “yetkinlik” ise hile üçgenini bir hile karosuna dönüştürerek kişisel özellik ve yeteneklerin diğer üç unsurun varlığı durumunda ne derece önemli bir rol oynadığını göstermektedir. Pek çok hilenin özellikle yüksek tutarlı hilelerin yeterli yetkinliğe sahip kişilerin bir araya gelmemesi durumunda gerçekleşmesi mümkün olamamaktadır. Fırsat unsuru kişinin hile yapması için bir kapı açarken teşvik ve haklı gösterme unsurları kişiyi hileye yönlendirmektedir. Ancak kişinin kendisine açık kapıyı bir fırsat olarak fark edebilmesi ve bu fırsatı zaman içerisinde defalarca değerlendirebilmesi ancak kendi yetkinliklerine bağlıdır. O halde bir işletmenin hile riskinin analizi yapılırken yetkinliklerin de göz önünde bulundurulması gereklidir (Mengi, 2012: 119).

Şekil 1.2: Hile Karosu



Kaynak: Tarhan Mengi, 2012: 120.

1.2.5. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Muhasebe hilelerine başvurmanın birden fazla sebebi olmasına rağmen genelde çeşitli yolsuzlukları gizlemek, işletmenin durumunu olduğundan farklı göstermek ve vergiden kaçınmak gibi nedenlerle hileler yapılmaktadır. Muhasebe hilelerinin nedenleri alt başlıklarda gösterildiği gibi ele alınmıştır.

1.2.5.1. Çeşitli Yolsuzlukları Gidermek

İşletme çalışanları, şahsi bir çıkar ve kazanç elde etme amacıyla yapmış oldukları usulsüzlükleri gizlemek için hesap kayıtlarında ve belgeler üzerinde bazı değişiklikler yapabilmektedir (Gürbüz, 1990: 61). Bu hareket ve davranışları yapmaya daha çok eğilimli olanlar, küçük çapta iş hacmine sahip olan işletmelerde çalışan vezne ve muhasebe elemanlarıdır.

Düzenli ve sistemli bir şekilde çalışmayan örgütlerde yolsuzluk ve hile yapılması daha basittir. Örneğin kasada bulunan paranın bir kısmını zimmetine geçiren veznedar bu açığı kapatmak için meşru olmayan bazı işlemler yapar, bu arada sahte faturalara dayanan bazı ödemeleri işletme kasasından aldığı parayı geri iade etmek için kasaya geçirir (Arkun, 1975: 68).

1.2.5.2. Alış Hileleri

Vergi kaçırmayı amaçlayarak dönem kazancının azaltılması yoluyla yapılan usulsüzlüklere alış hileleri denir (Küçüksavaş, 2006: 373). Bu işlemler maliyeti azaltıcı bir etkiye sahiptir. Alış hilelerinde karşılaşılan bir yöntem olarak alış bedellerinin yüksek tutarlarda gösterilmesidir. Gerçekte alış yapılan ürün belgede gösterilen değerden daha düşük fiyata alınmıştır (Taşkiran, 1995: 27).

1.2.5.3. Satış Hileleri

Satış hileleri, ürün veya görülen hizmet bedellerinin tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına gerçekleşen tutardan daha düşük tutarda gösterilmesiyle; satışın farklı fiyatlardan yapılıp aradaki farkın iş sahipleri tarafından açıktan tahsil edilmesi şeklinde meydana gelmektedir. Satış yolsuzlukları hayali firmalar vasıtasıyla malın karaborsa dönemlerinde ve denetimin kısıtlı olmasından dolayı ihracat işlemlerinde daha çok görülmektedir (Sonsuzoğlu, 1996: 97).

1.2.5.4. İşletme Giderlerini Yükseltmek

İşletme sahiplerinin, daha az vergi ödemek için işletmelerin giderlerini olduğundan daha yüksek göstermesidir. İşletmeler giderlerini artırarak vergi matrahlarını azaltmayı amaçlamaktadırlar. İşletmelerin yıl içerisindeki faaliyetlerinden doğan vergi tutarlarını azaltarak yapmış oldukları hile türüdür. İşletmelerin giderlerinin artması vergi öncesi karın azalmasına neden olacağından ödenecek verginin olduğundan daha düşük çıkmasını sağlayacaktır (Taşkiran, 1995: 29).

1.2.5.5. Arızı Giderler

İşletmenin normal faaliyet döneminde gerçekleşmeyen giderleridir. Bir sabit varlığın satışı sonucunda oluşan zarar, arızı gider örneğidir. Gerek arızı gelirler, gerek arızı giderler, gelir tablosunda genellikle faaliyet dışı gelir ve giderler ya da diğer gelir ve giderler gibi bir başlıkla, faaliyet kârından sonra rapor edilir. Böylece faaliyet karı

olarak, işletmenin sadece normal faaliyetlerinden elde edilen tutarı göstermesi sağlanmış olur (<http://www.turkcebilgi.com>, 2015).

1.2.5.6. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma

İşletmeyle alakası olmadığı halde özel giderleri işletme giderleri içerisinde göstermek şeklinde oluşur. Adından da anlaşılacağı üzere kişinin kendi menfaati için yaptığı giderlerdir. Örnek olarak; şahsi giderler, seyahat masrafları, konuk ağırlama, bağış, hediyeler, ev ve araç giderleri, aydınlatma, haberleşme, su, kapıcı giderleri, şahsi sigorta primi vb. (Küçüksavaş, 2006: 373).

1.2.5.7. Vergi kaçırma

Vergi kaçırma, yasaların belirlediği şekilde vergi vermekle yükümlü olan gerçek veya tüzel kişilerin, yasalara aykırı bir şekilde verginin hiç oluşmamasına ya da eksik oluşmasına sebep olmasıdır. Tanımdan da anlaşıldığı gibi yasaların yüklemiş olduğu görevleri yerine getirmemekle yapılan bir eylemdir (Altuğ, 1994: 336).

Vergi kaçırmak, çeşitli sebepler öne sürerek muhasebe işlemlerinde ve belge üzerinde hile yapmanın en önde gelen sebebidir denilebilir. Günümüzde vergi yükünün fazla yüksek olması nedeniyle işletme sahipleri tarafından, daha az vergi vermek için çeşitli yollara başvurulmaktadır. Örneğin; kayıt dışı işlemler, uydurma hesaplar, belge sahtekârlığı gibi yolları sayılabilir (Gürbüz, 1995: 61).

Vergi kaçırma olayı birden çok sebep için yapılmaktadır. Sıklıkla karşılaşılan vergi kaçırma nedenlerinden bazıları şu şekildedir (Altuğ, 1994: 336):

- Vergi adaletsizliği,
- Vergi kaçırma anlayışının yaygın oluşu,
- Vergi kaçırarak zenginleşme anlayışının yaygın olması,
- Vergi kaçıran işletmeler ile kaçırmayan işletmeler haksız rekabet nedeniyle, işletmelerin rekabet güçlerini korumak için zorunlu olarak vergi kaçırmaya yönelmeleri,

- Denetlenmenin eksik olması sebebiyle mükelleflerin, yakalanma korkusu'nun az olmasıdır.

1.2.6. Hilenin Sınıflandırılması

a) Tüketici/Yatırımcı Hileleri: Bu hileler, tüketicilere, bankalara, yatırımcılara, alacaklılara veya hissedarlara yönelik yapılabilmektedir.

b) Cezai/Hukuki Hile: Cezai hile, kasti yapılmış bir aldatma olayının kanıtlanmasını gerektirmektedir. Hukuki hilede maruz kalan tarafın zarar görmesi şartı vardır.

c) İşletme Lehine/Aleyhine Hileler: İlk durumda işletme lehine yapılan hilelerde, çalışanlarının yaptığı hilelerden faydalanır. İkinci durumda işletme aleyhine yapılan hilelerde hileye maruz kalarak olumsuz etkilenilir.

d) Dahili/Harici Hileler: İşletmenin bünyesinde barındırdığı kişiler tarafından işlenen hileler dâhili; satıcılar ve tedarikçiler ya da işletmeyle ilgisi olmayan üçüncü kişiler tarafından yapılan hileler harici hilelerdir.

e) Yönetmel/Yönetmel Olmayan Hileler: İşletmenin yönetim kadrosunda bulunan yöneticiler tarafından yapılan hileler yönetmel, yönetim kadrosunda olmayan işletme bünyesinin herhangi bir personeli tarafından yapılan hileler ise yönetmel olmayan hilelerdir.

f) Ulusal/Uluslararası Hileler: Ulusal sınırlar içerisinde gerçekleşen hileler Ulusal düzeyde hilelerdir. Diğer taraftan, globalleşme, artan rekabet anlayışı ve karmaşık faaliyetlerde bulunan büyük yapıll işletmeler tarafından uluslararası düzeyde hileler yapılmaktadır.

g) Yönetici/Çalışan Hile ve Usulsüzlüğü: Yöneticiler hile eylemini gerçekleştiriyorsa 'yönetim hile ve usulsüzlüğü', çalışanlar yapıyorsa 'çalışan hile ve usulsüzlüğü' olarak tanımlanmaktadır.

h) Defter/Defter Dışı Hileler: Defter hileleri, klasik çalışan (zimmet, düzmece harcamalar, hayali bordrolar, vb.) hileleridir. Defter dışı hileler ise rüşvet, hediyeler ve kazançtan pay verme gibi şekillerde yapılmaktadır (Kandemir, 2010: 21-22).

Bu sınıflandırmalar dışında yapılan diğer sınıflandırmalar Tablo 1.1’ de özetlenmiştir.

Tablo 1.1: Diğer Hile Sınıflandırmaları

PWC Sınıflandırması	Bologna-Lindsquist Sınıflandırması	KPMG Sınıflandırması	Singleton-Sheetz Sınıflandırması
1. Varlıkların Kötüye Kullanılması 2. Muhasebe Hileleri 3. Haksız Edinim ve Rüşvet 4. Kara Para Aklama 5. Entellektüel Haklar(Patent,Ticari Markalar,Taklit Mal ve/veya Hizmetler,Sanayi Casusluğu) Hırsızlığı	1. İşletme Aleyhine Dahili Hileler 2. İşletme Aleyhine Harici Hileler 3. İşletme Lehine Hileler	1. Personel Hileleri 2. Tüketici Hileleri 3. Satıcı Hileleri 4. Bilgisayar Hileleri 5. Tıp Sigorta Hileleri 6. Finansal Raarlama Hileleri 7. Kötüye Kullanma	1. Satış ve Tahsilat Devresi Hileleri 2. Alım ve Ödeme Devresi Hileleri 3. Bordro ve Personel Devresi Hileleri 4. Stok ve Ambar Devresi Hileleri 5. Sabit Kıymet Yatırımı ve Geri Ödemeleri Devresi Hileleri

Kaynak: Kandemir, 2010: 22

1.2.7. Hilenin Varlığına İlişkin Belirtiler

Hile belirtilerini sınırlı bir listeye sığdırmak olanaksızdır. Belirli bir listeyle sınırlandıramamakla birlikte; mükerrer ödeme yapılması, belgesi olmayan günlük defter kayıtları, ticari alacak ve borç, gelir ve gider hesaplarında açıklama bulunmadan yapılan kayıtlar, vadesi geçen alacakları takip etmedeki başarısızlık, teslim edilen mallarda eksiklikler, hesap bakiyelerindeki artış ya da azalışlar, evrakta tahrifat yapılması, azalan alacaklar ile artan gelirler, azalan stok alımları ile artan gelirler, ihtiyaç ve kullanım fazlası mal veya hizmet alımları, büyük miktarda nakit fazlalığı ya da nakit eksiklikleri, kayıp evrak, aşırı miktarda kredi kullanımı, mali oranlarda önemli değişiklikler hile belirtileri olarak anılmaktadır.

Hile incelemesi yapanlara göre, hileleri tespit etmeye yönelik ipuçları belge ve kayıtlardan çok, bizzat hileyi yapan kişilerin tavır ve davranışlarından, kişiliğinden elde edilebilmektedir (Kandemir, 2010: 23).

Bu anlamda genel olarak hile belirtileri Şu Şekilde sınıflandırılmaktadır:

1.2.7.1. İç Kontrol Zayıflıkları

İŞletmelerde yapılan muhasebe hilelerinin önlenmesinde en önemli unsur işletmelerde iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır. İç kontrol sistemi; işletmelerin üst düzey yöneticilerinin, yönetim kurullarının ve diğer işletme çalışanları tarafından, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasa ve düzenlemelere uygunluğunu, belirlenen hedeflere ulaŐılıp ulaŐılmadıđı hususunda makul bir güvence sağlamak için tasarlanmış bir işletme sürecidir (Doysangöl, 2002: 48).

İŞletmelerde iç kontrol sisteminin olmamasından veya yetersiz olmasından kaynaklanan hile belirtileri ortaya çıkmaktadır (atıkkaŐ ve alıŐ, 2007: 200):

- Görevlerin dağılımlarındaki zayıflıklar,
- Bağımsız kontrollerde ortaya çıkan eksiklikler,
- Belge akış düzenindeki zayıflıklar,
- Yetersiz muhasebe sistemleri,
- İŞletmelerde bulunan fiziki varlıkların korunamaması,
- Uygun ve yeterli yetkilendirmelerin olmaması,
- İç denetim bölümlerinin olmaması ve yetersizliği,
- Risk değerlendirme politikalarındaki yetersizlikler,
- İŞe alım süreçlerindeki eksiklikler.

1.2.7.2. Muhasebe İle İlgili Anormallikler

Muhasebe kayıtlarındaki anormallikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Albrecht vd., 1995: 57):

- Büyük tutarda nakit varlığı,
- Eksik belgelendirme ve zamana uymayan işlem,

- Varlıkla ilgili, finansal sonuçları etkileyecek düzeltmeler,
- Kayıp belgeler,
- Orijinal formda olması gereken belgelerin yerine, fotokopi belgelerin bulunması,
- Uzlaşmada açık uçlu maddeler bulunması,
- Analitik prosedürler veya araştırmalar sonucunda, yönetimin ve personellerin çelişkili veya anlamsız cevapları.

1.2.7.3. Analitik Anormallikler

Analitik anormallikler; makul bir düzeyde olmayan fiyat, hacim ya da her ikisinin karışımı gibi anlamlı olmayan yöntemler olaylarıdır (Arnova, 2003:124). Ortaya çıkan bu anormallikler beklenmedik zamanlarda, çok büyük miktarlar veya çok küçük miktarlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebede yapılan hesaplamalarda çıkan dengesiz sonuçlar hile belirtileridir (Fishman, 2001: 3).

- Nakit fazlalığı veya eksikliği,
- Anlamsız gider veya harcamalar,
- Stok azalırken artan borçlar,
- Satışlar azalırken artan stoklar
- Açıklanamayan stok kayıpları ve düzeltmeleri,
- Aşırı satın almalar,
- Fiziki anormallikler.

1.2.7.4. Çalışanların Anormal Davranışları

İşletme çalışanları, hileyi yaptıktan sonra vicdani huzursuzluk yaşamaktadır. İşletme çalışanları içinde buldukları ortamdan dolayı, korku, endişe ve suçluluk duygusuna kapılmaktadır. İşletme çalışanlarında stres, korku ve suçluluk duygularından kaynaklanan birçok davranış değişiklikleri ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2009: 165):

- Uykusuzluk çekme,
- Alkol ve sigara kullanımında artış,
- İşini kaybetme korkusu,
- Çabuk sinirlenmeler,
- Aşırı şüphencilik,
- Hoşgörü eksiklikleri,
- Çalışma arkadaşlarının gözüne doğrudan bakamama,
- Eleştirilere karşı savunma duygusu,
- Sakin gözükken, bir çalışanın birden kavgacı birine dönüşmesidir.

1.2.7.5. Şikayetler, İmalar, Uyarılar

Hilenin tespit edilmesi bakımından olaya bakıldığında, işletme yöneticileri ve çalışanları ile işletmeyle ilgili üçüncü şahısların bu konuda önemli rolleri üstlendikleri görülmektedir. Sayılan bu şahıslardan gelen şikayet, ima ve uyarılar önemli ipuçlarıdır. Bir kişinin “işletmede bir şeyler ters gidiyor” şeklindeki söylemi dahi dikkate değer bir geribildirimdir. Yapılan bir araştırmaya göre; büyük çaplı işletmede bir yıl boyunca yapılan hilelerin % 43’ü müşteri şikâyetleri ve çalışan uyarıları neticesinde ortaya çıkartılmıştır (Arzova,2003: 124-125).

Hile eylemi, belirli bir safhadan sonra gerçekleşmektedir. Hile sürecinde karşımıza çıkan şikayetler, imalar ve uyarılar hile belirtileridir. Bu tür hile belirtileri, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemli rol oynamaktadır.

1.2.7.6. Yaşam Biçimlerindeki Değişiklikler

İşletme çalışanları çoğu zaman ekonomik sebeplerden dolayı hilelere başvurmaktadır. Hile süreci başarıya ulaştıktan sonra çalışanlarının finansal durumları gözlemlenecek derecede güçlenecek ve yaşam biçimlerinde değişimler meydana gelecektir. Bu değişimler aşağıda açıklanmaktadır (Pazarçeviren, 2005:7):

- Yüksek fiyata yeni ev alımı,
- Üst düzey sosyal kulüplere üyelikler,
- Son derece kaliteli elbiseler alınması,
- Pahalı seyahatlere çıkılması,
- Yüksek tutarlı takılar kullanılması,
- Yeni yüksek fiyata araba alımı,
- Çalışma arkadaşlarına son derece pahalı hediyeler verilmesidir.

İKİNCİ BÖLÜM

HATA VE HİLELERİN TESPİT VE ÖNLENMESİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUĞU

2.1. MUHASEBE MESLEĞİ

Bir işletmenin iyi veya kötü yönetildiğini belirlemede, stratejik kararlar alınmasında, işletmelerin doğru bir şekilde yönetilmesinde ve topluma ne derecede faydalı olduğunun belirlenmesinde, muhasebe bilgileri önemli göstergelerden biridir. Muhasebenin kuşkusuz en önemli işlevlerinden biri topluma hizmet etmek ve kamunun çıkarlarını gözetlemek olduğu için günümüzde muhasebe mesleği ve meslek mensubu kişilerin saygınlığı ve yeri göz ardı edilmeyecek bir konuma gelmiştir.

Bu bağlamda çalışmamızın bu bölümünde muhasebe mesleği, muhasebe meslek mensubu kişilerin tanımı ve türleri, muhasebe mesleğinin gelişimi, muhasebe meslek etiği kuralları, hata ve hilelerin tespit ve önlenmesinde meslek mensuplarının sorumlulukları ve de muhasebe mesleğinde güncel bir konu olan adli muhasebe kavramı ayrıntılı bir şekilde irdelenecektir.

2.1.1. Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensubu

Muhasebe mesleği; ülkenin iktisadi bütünlüğünü meydana getiren kurumlar, kuruluşlar, işletmeler, vakıflar, sendikalar ve siyasi partiler gibi hesapsal birimlerin muhasebe faaliyetlerini yasalara, kurallara, ilkelere, yöntemlere uygun bir şekilde; tarafsız, adil, sır tutar ve güvenilir bir biçimde; belirli bir yerde ve sorumluluk bilinciyle yapan kişilerin sürekli olarak gerçekleştirdikleri iş ve uğraş alanıdır, biçiminde ifade edilebilir (Yazıcı, 1986: 10).

Muhasebe yalnızca işletmeye ait ilgililerin ihtiyaç duydukları finansal nitelikteki bilgileri tertip edip bunları raporlar halinde sunmakla kalmayıp aynı zamanda sosyal, siyasi ve teknolojik alanlardaki gelişmelerin etkisiyle de hazırladığı bu bilgilerin kapsam ve niteliğini değiştirmektedir. Bu açıdan muhasebe bilgi sisteminin tasarımında ve kurulmasında, alternatif muhasebe uygulama modellerinin seçiminde, sistemin işletilmesi sırasında karşılaşılan sorunların çözümünde muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş ilkelerine uygun çözüm yollarının bulunmasında mesleki yargısını ve meslek mensubu kavramlarının kullanılması durumunu da ortaya çıkarmaktadır (Akdoğan, 2003: 18).

Bu nedenle, bugünkü anlamıyla muhasebe mesleği, sadece klasik bir vergi uzmanlığı değil, aynı zamanda işletme yönetiminin bütün kademelerine hizmet veren bir meslek durumuna gelmiştir (Düzmen, 2003: 6).

Muhasebe mesleğinin en dikkat çeken özelliği, tüm topluma karşı taşıdığı sorumluluk duygusudur. Ekonominin işleyişinde muhasebe mesleği, çok etkilidir. Çünkü işletmelerle ilgili müşteriler, kredi kuruluşları, devlet, iş sahipleri, çalışanlar ve yatırımcılar muhasebecilerin güvenilirlik ve tarafsızlığına dayanarak karar alırlar. Bu güven muhasebe mesleğine kamu çıkarlarını gözetleme sorumluluğunu yükler (Şenalp, 2001: 14).

Muhasebe mesleği, İngiltere’de, benzeri Anglosakson ülkelerinde ve dünyanın değişik ülkelerinde CPA (Certified Public Accountant) ya da CA (Chartered Accountant) adıyla, Fransız ekolünde Expert Comptable, İtalyan’larda Dottori Commercialist unvanları altında düzenlenmiş ve tanımlanmıştır. 1989 öncesine kadar Türkiye’de muhasebe mesleği yasal olarak bir statüye kavuşmamış ve herhangi bir tanımı yapılmamış olmasına karşın kayda değer bir gelişme göstermiştir. Resmi Gazete’de 01.06.1989 Tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı yasa ile birlikte meslek yasal çerçevesine kavuşarak tanımlanmıştır. 3568 sayılı yasa, muhasebe mesleğinin tanımını yaparken meslek mensubunu da açıkça tanımlamıştır. Muhasebeciliğin bir meslek olarak kabul edilmesi söz konusu tanımlamanın temeline dayanmaktadır. Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinin icra edilmesi karşılığında bir ücret alınması söz konusudur. Zaten toplumda önemli konuma sahip olan mesleklerden biri haline gelen muhasebeciliğin meslek olma özelliğini de, muhasebe işlevinin yerine getirilmesi; bundan dolayı kişilerin ücret alması, geçimini bu ücret ile sağlaması belirlemektedir.

Muhasebecilik mesleği profesyonel meslek tanımları içine de girmektedir. Çünkü profesyonel meslek kavramlarında olması gereken özelliklere sahip bir meslektir. Bunlardan yola çıkarak profesyonel bir meslek olan muhasebecilik mesleğini yapanlar; elde ettikleri yetkilerle, kazandıkları statüyle ve saygınlıkları dolayısıyla toplumda ayrıcalıklı bir konuma sahiptirler (Zeytin, 2007: 7).

İşletmelerin sağlıklı bir biçimde işleyişini sağlamak ve faaliyet sonuçlarını geçerli mevzuat çerçevesinde denetlemek ve değerlemeye tabii tutarak işletmenin

durumunu ilgili kişilere tarafsız bir biçimde sunmak görevini üstlenen, yüksek mesleki standartlara sahip, topluma karşı sorumluluk duygusu ile hareket eden ve bu bağlamda 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik kanunu” nun 2/A ve 2/B maddelerinde yazılı işlemleri yapan, aynı kanunun 4, 5 ve 9. Maddelerinde belirtilen özel ve genel şartları taşıyanlara “Muhasebe Meslek Mensubu” denir (Ayboğa, 2003: 331).

Muhasebe, insanlara ait olan varlıkları kontrol edip kişilerin menfaatleri doğrultusunda onları yönetir. Muhasebeciliğin eskiden sadece defter tutmak olarak bilinmesine karşın günümüzde bilgi üretmek ve varlıkların yönetilmesi işlevlerini de yerine getirmektedir. İyi bir muhasebeci çağa ayak uyduran, ihtiyaçlara uygun bilgi ve donanımına sahip olmalıdır. Ağırlıklı olarak muhasebe eğitimi veren bir yükseköğrenim kurumundan mezun olmalıdır. Eğitimi tamamladıktan sonra da kendisini sürekli bu konuda geliştirmeli ve yenilikleri takip etmelidir. Ayrıca muhasebeci üstlendiği sorumluluk gereği de işlemlerde meslek ahlâkına uygun hareket etmelidir. Muhasebesini tutmakla yükümlü olduğu işletme ile ilgili tüm kurum kuruluşlara karşı dürüst, tarafsız ve güvenilir olmalıdır.

Muhasebe mesleği çok kapsamlı olduğu için kendi içinde de bölümlere ayrılmıştır. Bunların en önemlileri; yeminli mali müşavirlik, serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik, muhasebe müdürlüğü ve uzmanlığı, muhasebe elemanı, muhasebe öğretmenliği vb. şekilde sıralanabilir. Bu alanlardan hangisi olursa olsun ilk önce muhasebe eğitimi ve öğretimini almak gerektiği unutulmamalıdır (<http://muhasebedersleri.com>, 2015).

2.1.2. Muhasebe Meslek Türleri ve İşlevleri

Türkiye’de muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği, 1989 yılına kadar yasal bir dayanaktan yoksun kalmıştır. 13 Haziran 1989’ da yürürlüğe girmiş olan 3568 sayılı yasa, muhasebecilik türlerine de bir açıklık getirmiştir. Yasa, meslek mensuplarını Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik olarak üç tür meslek unvanıyla tanımlamaktadır (Zeytin, 2007: 24).

2.1.2.1. Serbest Muhasebecilik

3568 sayılı yasanın 4. maddesindeki genel şartların yanı sıra 5/A-a maddesinde geçen şartlardan ön lisans düzeyinde öğrenimini tamamlayanlar ile ticaret ve maliye meslek liselerinden mezun olanlardan anılan maddedeki staj süresini tamamlamış olanlar, Serbest Muhasebeci (SM) unvanını alırlar. Serbest Muhasebecilerin yetkileri; gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutarak, bilânço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini tertip etme ve benzeri işleri yapmakla sınırlandırılmıştır (Yıldız, 2002: 36).

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu' nun ismini, serbest muhasebeciliği kaldırarak, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" şeklinde değiştiren, bu unvanı almış olanlara "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirliğe" geçiş hakkı tanıyan yasa, Resmi Gazete'nin 31 Temmuz 2008 tarihli sayısında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (<http://www.cagdaskirsehir.com>, 2015).

Son yayınlanan bu değişikliğe göre serbest muhasebeci unvanı ve serbest muhasebeci terimi kaldırılmıştır. Uygulamada sadece SMMM ve YMM unvanları bulunmaktadır.

2.1.2.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik

3568 sayılı yasanın 4. ve 5. maddelerinde yer alan genel ve özel şartları çerçevesinde, serbest muhasebecilerin yapabildikleri işlerin yanı sıra; işletmelerin muhasebe sistemlerini kurup geliştirmek, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamalarına dair işlerini düzenlemek, bu konularda belgelere dayanılarak tahlil ve denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş sunmak, rapor ve benzerlerini tertipleme veya bu konularda müşavirlik yapmak olarak sayılan ve bu işleri bir işverene bağlı olmadan yapanlara "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)" denmiştir (Duman, 2001: 23).

2.1.2.3. Yeminli Mali Müşavirlik

YMM' lik müessesesi Türk vergi sistemine ilk olarak 213 sayılı VUK' nun 141. maddesine 3239 sayılı kanunun 13. maddesiyle ilave edilen ek madde ile girmiş; ancak bu maddenin Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987 tarih ve esas 1986/5; karar: 1987/7 sayılı kararı ile iptal edilmiştir ve 3568 sayılı Kanun ile yeniden düzenleme getirilmiştir.

Söz konusu kanun ve ona dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerle, YMM'lere çeşitli yetkiler verilmiş ve bu yetkilerin karşılığında doğal olarak çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir. Bu kanun yürürlüğe girene kadar sadece bir kısım kamu görevlilerince gerçekleştirilen incelemeler, kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren YMM'lerce yerine getirilmeye ve YMM' lerin inceleyip doğruluğunu tasdik ettikleri hesap ve işlemlerin gerekleri, vergi idarelerince yerine getirilmeye başlanmıştır (Zeytin, 2007: 25-26).

SM ve SMMM' lerin yaptığı tüm işlemler ve mali tablo ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve incelendiğini tasdik etmekle yetkilidir (Türk, 2004: 41).

Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işlemlerinin esasları, 3568 sayılı Yasa' nın 12'nci maddesine göre: "YMM' ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler.

Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmeliklerle YMM' lerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike dair usul ve esaslar belirlenir (Türker, 2008).

Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

- a) En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak,
- b) Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c) Yeminli Mali Müşavir ruhsatını almış olmak, şartları aranır.

Belirli kanunlar gereğince vergi inceleme yetkisine hak kazanmış olanların, bu yetkiye sahip oldukları andan itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında belirlenen kurallara uygun şekilde defter tutan özel

kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçirdikleri hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçirdikleri hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu görevlerinde geçirdikleri çalışma süreleri SMMM' likte geçmiş süre olarak kabul edilir. Fakat kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisine sahip olan kişilerden yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.

Kanunlar gereğince mesleki yeterlilik sınavını geçmiş ve inceleme yetkisini almış olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır (<http://www.turmob.org.tr>, 2015).

2.2. MUHASEBE MESLEĞİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Tüm Dünya ülkelerinde muhasebe mesleğinin gelişimi farklı boyutlarda ve süreçlerde gerçekleşmiştir. Bu gelişim sürecini ele aldığımızda konunun daha iyi anlaşılabilmesi için kronolojik sırayı takip ederek dünyada muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi ve Türkiye’de muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi başlıkları adı altında muhasebe mesleğinin tarihsel gelişim süreci ele alınacaktır.

2.2.1. Dünyada Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

İlk muhasebe kayıtlarının ne zaman ve kim tarafından kullanıldığına dair kesin bir bilgi olmamakla beraber, muhasebeyle ilgilenen tarihçiler arasındaki genel görüş, sayı ve yazının ilk olarak kullanılmaya başlandığı “Mezopotamya Uygarlığı” ve “Eski Mısır” da muhasebe uygulamalarının da başladığının kabul edilmesi yönündedir; ancak

bu yıllara ait, özellikle muhasebe tarihinde yer alabilecek bulgulara rastlanılmamıştır (<http://www.muhasabetr.com>, 2015).

1296 tarihinde Floransa’da tutulmuş kayıtlardan 13.yy’dan itibaren İtalya’da günümüzdeki muhasebe teorisinin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yönteminin kullanılmaya başlandığı anlaşılmaktadır. 1363 yılında Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mazandarani tarafından Farsça dilinde kaleme alınan Kitab-us Siyagat isimli el yazması kitapta bugün uyguladığımız muhasebenin esasları görülmektedir. Bu kitapta devlet muhasebesinde defterler, kayıt şekilleri ve belgelerden söz etmektedir (Sevilengül, 1998: 13).

Muhasebenin bugünkü anlamıyla yazılı bir diğer eseri ise Venedikli bir din adamı ve matematikçi olan Luca Pacioli tarafından 1494 yılında kaleme alınan “Suma Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” adlı eserdir. Bu eserde muhasebe bilgilerine 36 bölüm olarak yer verilmiş ve çift taraflı kayıt yönteminin esasları bir bölüm halinde ayrıntılı olarak incelenmiştir (Özal vd., 1993: 17).

Çift yanlı kayıt sisteminin ilk kullanımına dair tartışmalar için Pacioli kitabında, çift yanlı kayıt yönteminin kendi buluşu olmadığını, bu yöntemin kendinden önce İtalya’da geniş bir biçimde uygulanmakta olduğunu belirtmiştir. Fransız yazarları, G.Nerro ve E.Gilliar, çift yanlı kayıt yönteminin başlangıcını miladi yılların başlangıcına kadar götürmektedirler. Alman tarihçi G.Nibur ise, Çiçeron’un sözlerine dayanarak yöntemin Eski Roma’da ortaya çıktığı iddiasını ileri sürer. Farklı düşünen muhasebe tarihçilerinden E.Foreste, çift yanlı ilk kaydın 1339 yılında Fransa’da tutulduğunu, Vito Kıymino bu kayıt düzeninin ilk olarak 1135 yılında Sicilya’da uygulandığını savunur. Japon tarihçi İosatoro Hirayi, ilk uygulamanın Kore’de olduğunu, K. P. Klinge ise, 1850’deki bir yazısında bu yöntemin 11. yüzyılda Araplar tarafından bulunduğunu ve Venediklilere satıldığını belirtmiştir. Çağdaş muhasebe tarihçileri, çift yanlı kayıt sisteminin tek bir mucidinin olmadığını, tıpkı para veya alfabe gibi zaman içerisinde değişerek son halini aldığını savunmaktadırlar (Terzi, 2010: 21-22).

Bağımsız muhasebecilik anlayışına sahip ilk kuruluşların Venedik’te kurulduğu tespit edilmiştir. İlk olarak İngiltere’de daha sonra Avrupa’ nın genelinde 17. Yüzyılın ortalarından itibaren sanayi devrimi ile birlikte ulus devletlerin kurulmaya

başlanması, ticari gelişmelerle sermaye hareketlerinin hızlanması, muhasebe bilgilerinin kullanılması ve bu bilgileri doğru bir şekilde sunacak olan muhasebecilere ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır.

Modern haliyle muhasebe uygulamaları 18. yüzyıldan itibaren Avrupa ülkeleri ve ABD’de yaygınlaşmıştır. Bu gelişmeyle birlikte Avrupa’da ve ABD’de muhasebecilerin yasal bir statüye kavuşmalarını sanayi odaları, ticaret odaları ve diğer sermaye kesimleri devletten istemiştir. Bu talepler neticesinde bağımsız muhasebe uzmanlığı mesleğini düzenleyen yasalar sırasıyla 1870 yılında İngiltere’de, 1885 yılında Hollanda’da, 1886 yılında ABD’de, 1899 yılında Almanya’da, 1913 yılında İsviçre’de, 1927 yılında Fransa’da, 1955 yılında İtalya’da yürürlüğe girmiştir (<http://www.mmb.org.tr>, 2009).

19.yy’ da gerçekleşen ekonomik olaylar neticesinde muhasebe mesleğinin büyük bir gelişme göstermesine sebep olmuş, kayıt tutma sisteminin bir muhasebe disiplinine dönüşmesine olanak sağlamıştır. 19. yy muhasebe literatürünün de zenginleştiği bir dönemdir. Muhasebe kitaplarına ilmi bir seviye kazandıracak önemli çalışmalar yapılmış, belirli ilkelere varılıp ve muhasebe usullerini geliştirip sadeleştirmek için ciddi çabalar göstermişlerdir. 19.yuzyılın ikinci yarısından sonra düzenlenmeye başlanan muhasebe kongreleri de muhasebe metotlarının yayılıp genişlemesine, eğitim usullerinin bir rutin işi olmaktan çıkıp zamanın ticari ve ekonomik gerçeklerine uyabilmesine imkân tanımıştır (Özdemir, 2003: 20).

20. yüzyılda 1929 yılında “Büyük Buhan” olarak anılan ekonomik buhran muhasebe ilkelerinin ve rapor zorunluluklarının yasalştırılmasına neden olmuştur. 1929 yılında İngiltere’de çıkarılan Şirketler Yasası şirketlerin rapor zorunluluklarının kapsamını genişletmiş, ABD’de şirketlerin finansal raporlarını geliştirmek için 1930 yılında Amerikan Muhasebeciler Kurumu ile New York Menkul Kıymet Borsası arasında işbirliği yapılması önerilmiştir. Bu da bir muhasebe teorisinin yetkili bir kurulca hazırlanması konusunu gündeme getirmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 70).

Bu doğrultuda günümüzde muhasebe mesleğinin yürütülmesi için gerekli düzenlemeleri yapan ve muhasebe mesleği açısından en üst kurum Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’ tır (www.turmob.org.tr).

2.2.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Türk Devletleri’nin egemenlik alanlarında, işletme muhasebesinin devlet muhasebesi kadar geliştiğini ileri sürmek güçtür. Nitekim eldeki mevcut belgeler arasında ticari ilişkilerin muhasebesiyle ilgili bulgular fazla yer tutmamaktadır. Mevcut muhasebe belgeleri daha çok devlet muhasebesi niteliğindedir. Birçok devlet muhasebesi bulguları korunduğu ve kaldığı halde, elde mevcut işletme muhasebesi belgelerinin azlığının nedenleri arasında, bu muhasebenin fazla gelişmemiş olması da yer almaktadır (Terzi, 2010: 23).

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarını incelediğimizde muhasebenin gelişmesinde en büyük faktörün kamu sektöründe yapılan uygulamalar olduğu anlaşılmaktadır. Bunun sebebi de ekonomi alanında kamu sektörünün ağırlığının var olmasıdır (Özdemir, 2003: 28). Cumhuriyet yıllarında Türkiye’de, muhasebe mesleğinin gelişimine katkı sağlayan ilk olay Şubat 1923’te düzenlenen İzmir İktisat Kongresidir (Pekdemir, 1999: 7). Muhasebenin ülkemizdeki gelişimi tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ekonomik ve ticari hayatta yaşanan gelişmelerle paralel bir şekilde çıkmaktadır. Fransız literatürünün hüküm sürdüğü bir dönemden sonra 1926 tarihinde Alman Ticaret Kanunu’ndan alınmış olan 865 sayılı Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle anonim şirketler ve bunların hesaplamaları ile bilançolarını ilgilendiren açıklamalar, Alman literatüründen yararlanılarak geliştirilmiştir (Özal vd., 1993: 18).

1933 yılında Alman profesörü Sachsenberg tarafından Sümerbank için hazırlanan muhasebe sistemi, iktisadi devlet teşekküllerinin çoğunluğu tarafından benimsenip uygulamaya konduğu gibi, sistemin özel sektörde de geniş etkiler yaptığı görülmüştür (Yalkın, 1998: 11).

1938 yılında iktisadi devlet teşekküllerinin faaliyetlerini düzenlemek amacıyla yürürlüğe giren 3460 sayılı kanunun aynı zamanda işletme bütçesi tatbikatına sebep olmuş, devletçe yapılan fiyat kontrol uygulamaları işletmeleri maliyet muhasebesi konularına itmiştir (Terzi, 2010: 27).

1942 yılına gelindiğinde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kurulmuştur. 1949 yılında Muhasebe mesleğinin yasal dayanağa kavuşması teklifi Parlamento’da reddedilmiştir. Bu kararın ardından yayınlanan Dünya Bankası tarafından Türkiye’de muhasebe mesleğinin eksikliğini ve ekonomik yapıya etkilerini ortaya koyan rapor

gündeme gelmiştir. Görüldüğü gibi 1923- 1950 yılları arasındaki dönemde Almanlarla olan devlet ilişkileri muhasebenin gelişim sürecinde etkilidir (Türker, 2008).

Türkiye’de muhasebe konusunda en önemli çalışmaların 1960 yılından sonra gerçekleştiği görülmektedir. Aralık 1960 yılında çıkarılan 154 sayılı kanunun 17. maddesi gereğince yerli ve yabancı uzmanlardan oluşan bir kurul oluşturulmuştur. Bu kurul raporunu hazırlamış fakat hazırlanan rapor yeterli görülmemekle 26 Haziran 1961 tarihinde iki Türk ve üç yabancı uzmandan oluşan bir “revizyon komitesi” oluşturulmuş ve bu komiteye İDT’ yi incelemek ve önerilerde bulunmak görevi verilmiştir. Komitenin hazırladığı raporda TTK ve VUK arasında uyum sağlamak için esas ve terminoloji bakımından değiştirilmesi gereken hükümler belirtilmiş, inceleme alanına giren ticaret, sanayi ve madencilik işletmeleri için bir muhasebe sistemi, mali tablolar, değerlendirme yöntemleri açıklanmıştır. İDT için zorunlu, özel sektör için isteğe bağlı tekdüzen hesap planını hazırlayacak bir araştırma kurulunun oluşturulması önerilmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 87).

Türkiye’ de muhasebe mesleğinin meslek örgütlerinden biri olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1977’ de kurucu üye olarak Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’ na üye olmuş ve ülkemizdeki muhasebe mesleğinin uluslararası düzeye getirilmesi için çalışmalarına başlamıştır (Özkol vd., 2005: 112).

Muhasebecilik mesleği, 13.06.1989 tarihli ve 20194 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile ülkemizde yasal bir konuma kavuşturulmuştur ve bu yasa 01.01.1990 tarihinden itibaren resmen yürürlüğe girmiştir (Akdoğan, 2003: 18). Bu kanunla oluşturulan meslek odalarının yoğun ilgi ve destekleriyle VUK ile oluşturulan “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu” nu tarafından hazırlanan “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” 1994 yılından itibaren Maliye Bakanlığı’nın 1 sıra nolu “Muhasebe Uygulama Genel Tebliği” ile yürürlüğe konmuştur.

3568 sayılı yasa, her ne kadar vergi denetimi ağırlıklı ve bağımsız denetim içerikli olmasına karşın muhasebe mesleğinin sınırlarını belirlemesi açısından büyük önem teşkil etmektedir. Bundan dolayı muhasebe mesleği önemli mesleki sorumluluğa sahiptir (Akdoğan, 2003: 19).

1994 yılında da Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) IFAC' a üye olmuştur (Özkol vd., 2005: 112). Bu tarihten itibaren ülkemizde bulunan kurumlar uluslararası çaptaki muhasebe örgütleriyle ortak çalışmalar yürütmeye başlamışlardır.

Ayrıca; 09.02.1994' te kurulmuş olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), oluşturduğu komisyonlar aracılığı ile muhasebe ve denetim standartlarını hazırlama çalışmaları yapmıştır. Böylelikle TMUDESK uluslararası muhasebe standartlarına ulaşmak amacıyla birçok adım atmıştır. Ancak bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırımın bulunmaması yani hukuki düzenlemenin yetersiz olması, TMUDESK' i bu standartları hazırlamadaki amacına ulaştıramamıştır.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır (<http://www.tmsk.org.tr>, 2015).

2000'li yılların başından itibaren internet erişiminin ve kullanımının artmasıyla vergi beyannameleri için çıkarılan e-beyanname, sigorta bildirimleri için çıkarılan e-bildirge gibi insan hayatını kolaylaştıran sistemlerinin oluşturulması, meslek birliğinin internet tabanlı sunmuş olduğu LUCA muhasebe programının kullanılmaya başlaması meslek mensuplarının teknolojik yeniliklerle uyumlu hareket etmesini gerekli kılmıştır. Bilgiye istenildiği zaman erişebilme aracı olan internet, muhasebecilerin iş yükünü azaltmış ve kolaylıklar sağlamıştır (www.muhasabe.tr.com, 2015).

Günümüzde Muhasebecilik gözde kariyer meslekler arasında yer almakta ve gelecekteki önemini korumaktadır. Muhasebeyle ilgilenen tüm bilgi kullanıcılarına tarafsız ve doğru bilgi sunma gibi önemli bir görevi üstlenmiş olan meslek mensuplarının günümüz dünyasında, uluslararası alandaki gelişmeleri, sektörel büyümeleri takip ederek, teknolojik yeniliklere açık bir şekilde kişisel gelişimlerine daha fazla özen göstermeleri gerekmektedir. 1990 yılından itibaren meslekte çok hızlı ve önemli gelişmeler yaşanmıştır ve tüm hızıyla mesleğe ilişkin mevzuat değişikliği yapılmaya devam edilmektedir.

Kısaca özetleyecek olursak Türkiye’de muhasebe mesleğini yasal çerçeveye getirme çabalarının belli bir geçmişi vardır. Türkiye Cumhuriyeti ‘nin kuruluş yıllarına kadar uzanan bu girişimler, yaklaşık olarak altmış yıla yakın sürmüştür. İlk olarak 1932 yılında ele alınan bu konu, 1989 yılında yayımlanan 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM kanunu ile yasal çerçeveye oturtulmuştur.

3568 Sayılı Meslek Yasasını Gerekli Kılan Nedenler:

01.06.1989 tarihli ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun adı, 10.07.2008 tarihli ve 5786 Sayılı Kanunla “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiştir.

3568 Sayılı kanunun gerekçesinde belirtilen amaçlardan bazıları şöyledir:

- Son yıllarda sermaye şirketleri önem kazanmaya başlamıştır. Bu gelişmeyle birlikte küçük tasarrufların işletmeye yatırılması ve finansal araçlar ile işletme sermayesinin güçlendirilmesi hız kazanmıştır. Bu durum da işletmelerin topluma güvenilir finansal bilgi sağlamasını zorunlu hale getirmiştir.
- İşletmelerin büyüyerek karmaşıklaşması finansal denetimlerde uzmanlaşmayı gerekli kılmıştır.
- Muhasebe ve finansal denetim konuları ile ilgili olarak ve finansal denetim mesleğinin icra edilmesinde ortak tanımlar oluşturulması konusu önem arz etmektedir.
- Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları genel olarak tekdüzelikten yoksundur ve muhasebe sistemlerinden sağlanan bilgilerin, işletmelerin karar alma fonksiyonlarının yerine getirilmesinde yöneticiye sağladığı yarar oldukça kısıtlıdır (Süer, 2004: 29).

2.3. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE MESLEK ETİĞİ KURALLARI

Diğer bilimlerden farklı bir şekilde, günümüzde muhasebe bilimi çok geniş kesime doğrudan veya dolaylı hizmet veren bir duruma gelmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının, faaliyetlerini sürdürürken uyulması gereken teknik kuralların yanında

mesleğin başka bir boyutu olan sosyal sorumluluk bilinciyle bu görevlerini devam ettirmeleri gerekmektedir. Muhasebecilerin müşteri veya işverenine olan sorumluluğunun yanında, topluma, devlete ve meslek kuruluşlarına karşı da sorumlulukları vardır. Çalışmamızın bu kısmında sorumluluk duygusunu kapsayan muhasebe meslek etiği ve meslek etiği kurallarını kısaca değerlendireceğiz.

2.3.1. Muhasebe Mesleğinde Etik

Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini mesleki ahlak kurallarını gözeterek sürdürmelidir. Her mesleğe özgü meslek ahlakı tanımı yapılabilir. Ancak, genel olarak mesleki davranışla alakalı olarak neyin doğru ya da yanlış, neyin haklı ya da haksız olduğu hususundaki inançlara dayalı olarak oluşturulan ilke ve kurallar bütünüdür şeklinde meslek ahlakının bir tanımı yapılabilir. Bu açıdan bakıldığında mesleki deneyim ve bilgiye ek olarak mesleki ahlak kuralları da önemli bir yer tutmaktadır (Meder vd., 2003: 23).

Muhasebede etik, toplumun değer yargılarının önemsenmesine ek olarak kanunlara uygun işlemlerin yapılmasını da gözetleyerek güvenilir ve tarafsız bilgilerin topluma sunulmasıdır (Gül ve Ergün, 2004: 52).

Meslek etiği; bir insan hangi mesleği icra ediyorsa etsin, insanoğlu kendi mesleğinin özelliklerini, ahlaki kültürünü ve sosyal sorumluluk kurallarını mesleğine uygun bir biçimde oluşturma çabasıdır (Ayman kuv ve Sarıoğlan, 2010: 30).

Muhasebe meslek etiği, başta müşterilere, devlete, uygulamacılara ve tüm topluma karşı yüksek standartlarla oluşturulmuş ahlaki davranışlarla hizmet edilmesidir (Akay, 2002: 79).

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası(İSMMM) tarafından 1997 yılında düzenlenen “III. Türkiye Muhasebe Sempozyumu” nda muhasebecilik mesleğinde etik bakımından uyulması gereken kurallar, meslek mensuplarının birbirleri arasındaki ilişkiler; meslek mensuplarının müşterileriyle ilişkileri; meslek mensuplarının meslek kuruluşlarıyla ilişkileri, meslek mensuplarının toplum ve kamu idaresi ile ilişkileri olmak üzere dört başlık halinde belirtilmiştir. 18.10.2001 tarihli Resmi Gazete’ de yayınlanan, “SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili

Mecburi Meslek Kararı” ile muhasebecilik mesleğinde uyulması gereken zorunlu kurallar net bir ifadeyle belirtilmiştir. Ayrıca, söz konusu kararda TÜRMOB’ dan belge almış bütün meslek mensuplarının TİMDESK tarafından yayımlanan standartlara uyacaklarına dair hükümde mevcuttur (Zeytin, 2007: 58).

Mesleki etik kurallarının etkin olup olmadığını ortaya koyacak başlıca iki test vardır. Birincisi, söz konusu kuralların hem toplum tarafından hem de bu kurallara uymak zorunda olan muhasebeciler tarafından uygun ve mantıksal olduğu konusunda bir görüş birliğinin olup olmadığıdır. İkincisi de, bu kurallara uyulmadığı zaman yaptırımların gerçekleştirilmesi konusudur. Muhasebe mesleğinde de diğer mesleklerde olduğu gibi meslek ahlakı kurallarına gereksinim duyulmaktadır. Muhasebe mesleğinde de bilgi, beceri ve kişisel özellikler gereklidir. Muhasebe uygulamaları sırasında her meslekte olduğu gibi değer yargılarında çelişki, kural ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlar yaşanmaktadır. Muhasebe meslek mensupları görevlerini yaparken doğru, dürüst ve güvenilir olmak zorundadırlar. Bu aşamada çelişkiye ve ikileme düşme söz konusu olabilir. Meslek mensuplarının yaşadığı bu problemlerin çözümünde meslek ahlakı olgusu önemli rol üstlenir (Kutlu, 2008: 115).

2.3.2. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Düzenlemeler

Muhasebe mesleğinde meslek etiğiyle ilgili olarak Dünya çapında çalışmalar yapılarak etik kurallar belirlenmiştir. Türkiye’de muhasebe mesleğinde etik değerleri oluşturmak amacıyla özellikle son yıllarda ciddi çabaların olduğu gözlenmektedir (Kara ve Sakarya, 2010: 58).

Muhasebe meslek mensuplarının meslekleri bakımından taşımış oldukları sorumluluklar, faaliyetlerini sürdürürken etik ve ahlak kurallarına uymalarını zorunlu kılmaktadır. Diğer mesleklerde var olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de etik sorumlulukla ilgili olarak yayınlanan ilke ve kanunlar açısından uygulamada bir takım belirsizliklerle karşılaşmak kaçınılmaz bir durumdur (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 80). Ülkemizde bu belirsizlikleri ortadan kaldırmak için yapılan muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemeleri kısaca açıklamaya çalışacağız.

3568 Sayılı Yasaya Göre Meslek Etiği Kuralları:

3568 Sayılı Yasa kapsamında TÜRMOB tarafından 19.10.2007'de Resmi Gazete' de "SM, SMMM ve YMM' lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre tüm meslek mensuplarının uyması zorunlu temel etik ilkeler şunlardır:

Dürüstlük: Dürüstlük ilkesi, mesleki ilişkilerinde meslek mensuplarına doğru, tarafsız ve güvenilir olma yükümlülüğünü getirmektedir. Bu ilke ayrıca açık sözlülüğü ve adil davranma anlamına gelmektedir. Meslek mensubu, bir bilginin hatalı veya yanıltıcı bir şekilde hazırlanmış ya da saklı ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu bilgiye ait sunulan rapor, haber ve sonuca itibar etmemelidir.

Tarafsızlık: Tarafsızlık ilkesi, muhasebe meslek mensuplarına, taraflı davranma, çıkar çatışması veya dış unsurların baskıları ve etkilerinden dolayı mesleki kararlarından taviz vermeme sorumluluğunu yüklemektedir. Meslek mensupları tarafsız bir şekilde sergiledikleri tavırlarına olumsuz yönde etki edecek yaptırımlara maruz kalabilirler. Bu tür baskıları önceden sezme ve tanımlama hiçbir zaman mümkün değildir. Bundan dolayı, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyecek ortamlardan ve ikili ilişkilerden kaçınmaları gerekir.

Mesleki Yeterlilik ve Özen: Bu ilke, meslek mensubuna çalıştığı kişiler için etkin bir hizmet sunabilmek için gerekli olan mesleki bilgi düzeyine sahip olmayı ve mesleğini uygularken mesleki standartlara uygun bir şekilde davranmak sorumluluğunu yüklemektedir.

Gizlilik: Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna işlerini gördüğü kişilere ait olan bilgilerin kimseyle paylaşılmayacağına dair bu bilgilerin gizli tutulması sorumluluğunu yüklemektedir. Bu ilke gereği muhasebeci; yasal veya mesleki bir açıklama yetki ve zorunluluğu olmadıkça veya yetkili kişi bu bilgiyi açıklama izni vermedikçe mesleki ilişkisi sonucunda öğrendiği bilgiyi müşteri veya iş sahipleri dışındaki kişilere açıklamaması, bu gizli bilgiyi özel çıkarları doğrultusunda üçüncü kişilerin yararına kullanmaması gerekmektedir.

Mesleki Davranış: Bu ilke meslek mensuplarına, meslekle ilgili kanun ve düzenlemelere uyma mesleğin itibarına zarar verecek hal ve hallerden kaçınma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek hal ve hareketler

mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar (Resmi Gazete,18 Ekim 2001 Tarih ve 24557 Sayısında Yayınlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Ahlak Kuralları).

Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Meslek Etiği Kuralları:

SPK tarafından yayınlanan 16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” de denetçilerde aranan birtakım özellikler sıralanırken meslek ahlakı ve moral değerlerle ilgili olan bir takım hükümlere de yer verilmiştir. Bu hükümler aşağıdaki gibidir:

- Mesleki yeterlilik (7.madde),
- Mesleki yeterliliğin sağlanması ve geliştirilmesi (8.madde),
- Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması (9.madde),
- Bağımsızlık ilkesi (10.madde),
- Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar (11.madde),
- Mesleki özen ve titizlik (12.madde),
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı (13.madde),
- Reklam yasağı (14.madde),
- Sır saklama yükümlülüğü (15.madde),
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet (16.madde).

SPK mevzuatı incelendiğinde sadece bağımsız denetim yapan meslek mensupları açısından kurallar konulmuş olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, bu kuralları tüm muhasebe meslek mensuplarına genellemek mümkün değildir (Çiftçi, 2003: 86).

Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler:

Maliye Bakanlığınca yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’ne göre 12 başlık altında muhasebenin temel kavramları toplanmıştır. Bu kavramlardan tutarlılık kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, sosyal sorumluluk kavramı ve tam açıklama kavramı MSUGT’ ye göre muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemelerdendir (<http://www.muhasabetr.com>, 2015).

2.4. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARI

Genel anlamda sorumluluk; kişinin, kendisinin veya başkalarının davranışları için başka bir kişiye veya yetkiliye hesap verme, bu davranışların doğurabileceği sonuçları kabul etme zorunluluğudur (Akgün, 2004: 283). Ancak sorumluluk kavramını birçok alanda değerlendirecek olursak çok kapsamlı geniş bir içeriğe sahip olduğunu göz ardı edemeyiz.

Muhasebe meslek mensubu, işletmeyle ilgili tüm tarafların ihtiyacına uygun bilgiyi üretirken sosyal sorumluluk duygusuyla hareket etmek zorundadır. Çünkü muhasebe meslek mensubu, muhasebe yardımıyla üretmiş olduğu ve mali raporlarla sunduğu bilgilerden dolayı sadece ilgili kişilere karşı değil tüm topluma karşı sorumludur. Ekonomik kaynakların dağılımı açısından üretilen bilgiler önem arz etmektedir. Sunulan bilgilerin bilerek ya da bilmeyerek hatalı ve hileli olması ekonomik kaynakların haksız dağılımına neden olabilir. Nasıl ki tıp biliminde uygulamada yapılacak en ufak bir hata toplum sağlığını doğrudan etkiliyorsa, muhasebe tarafından sunulan bilgilerin niteliği de toplumun ekonomisini etkilemektedir (Marşap, 1996: 120). Bu nedenle muhasebe mesleği önemli bir muhasebe sorumluluğu taşımaktadır.

Meslek mensupları vazifelerini gerçekleştirdikleri zaman üstlenmiş oldukları sorumluluklar, SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik de yer aldığı gibi şu şekilde sınıflandırabilir:

Sosyal Sorumluluk: Meslek mensupları, mesleği icra ederlerken ederken devlete ve topluma karşı sorumluluğa sahiptirler.

İşletmenin sahibine ve yöneticilere karşı sorumluluk: Meslek mensupları, işletmeye, amaçları doğrultusunda karar alabilmeleri için doğru ve güvenli bilgiler sunarlar.

Meslektaşlara karşı sorumluluk: Meslek mensupları, yayınlanan yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitim konusunda meslektaşlarına her türlü sağlamak sorumluluğunu taşırlar. Meslektaşlar arasında birlik ve beraberlik halinde hareket etmek, mesleğin gelişmesi ve muhasebeciliğin sağlam temellere oturtulması için gereklidir (Resmi Gazete, 03.01.1990 tarih ve 20391 sayısında yayınlanan SM, SMMM ve YMM 'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik).

213 sayılı VUK' un Mükerrer 227'nci maddesinde Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluğuyla ilgili bölümde “....beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu hazırlayan meslek mensupları, imzalamış oldukları beyannamelerde veya düzenlemiş oldukları tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı meydana gelen vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulurlar...” hükmüyle sorumluluğun esas ve sonuçları belirlenmiştir.

Yine 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12'nci maddesinde “....Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yapmış oldukları tasdik doğru olmaması halinde vergi ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler....” hükmüyle de tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk belirlenmiştir.

3568 sayılı Kanununun “Disiplin Cezaları” başlıklı 48. maddesinde ise “...Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan Yeminli Mali Müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu hususun tekrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de, Yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir. Mükellefle birlikte kasten vergi kaybına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, Meslekten Çıkarma Cezası verilir....” hükmü yer almaktadır. Muhasebe mesleğinin gelişip fonksiyonlarını tam anlamıyla yerine getirmesi bakımından bağımsız bir meslek durumuna gelebilmesi için tüm muhasebe elemanlarının yetki belgesi alması gereği yanında kendilerine yetkileri ile orantılı sorumluluk yüklenmesi de gerekmektedir.

Vergi hukukunda muhasebe elemanlarının görevleri ile ilgili sorumlulukları konusunda herhangi bir hükme rastlanılmamaktadır. VUK' nun mükerrer 227'nci maddesinde yer alan sorumluluk ise muhasebe işlemleri ile ilgili, bu işlemlerin kanuna uygun olarak defter kayıtlarına intikal ettirilmemesi veya hiç kayda geçirilmemesi ile ilgili sorumluluk olmayıp, vergi beyannamelerinin imzalanması veya tasdik işlemlerinden doğan bir sorumluluktur. Maddeye göre vergi beyannamelerinin 3568

sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ve bu kişilerin imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve belgelere uygun olmamasından doğan vergi kaybına bağlı olarak salınacak vergi ve cezalardan mükellefle beraber müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hüküm altına alınmıştır.

Görüldüğü üzere vergi hukukundaki sorumluluk bir taraftan sadece serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin sorumluluğunu ifade etmekte diğer taraftan imzalanacak vergi beyannameleri ile sınırlı tutulmakta ve nihayet muhasebe mesleğinin icrasından kaynaklanan sorumluluğu değil bir anlamda muhasebenin denetiminden kaynaklanan sorumluluğu hüküm altına almaktadır.

Muhasebe mesleğini düzenleyen özel kanun niteliğindeki 3568 sayılı kanunda da muhasebe elemanlarının sorumluluğu ile bir hüküm yer almamakta olup bu boşluk açık olarak görülmektedir. Sadece kanunun 12'nci maddesinde YMM'lerin yapmış oldukları tasdik doğruluğundan doğan sorumluluk hüküm altına alınmıştır.

Oysa muhasebe kayıtları; işletmelerin iktisadi ve finansal yapıları, borç ve alacak durumları ve vergisel hesap ve muameleleri tespit etme bakımından en önemli unsurlar olup, denetim mekanizmasının da alt yapısını, temelini oluşturmaktadır. Alt yapıyı meydana getiren elemanların fiillerinden sorumlu tutulmaması ve denetim görevini yerine getirenlerin bundan dolayı doğrudan sorumlu tutulmaları hem 3568 sayılı kanun, hem de VUK bakımından bir eksikliklerdir (Gültekin, 1998: 166).

2.4.1. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumlulukları

YMM'lerin sorumluluğunu düzenleyen yasal mevzuatın oldukça karışık bir yapıya sahip olmasından dolayı YMM'lerin Sorumlulukları; (1) Yasal Mevzuattan kaynaklanan sorumluluklar ve (2) Tasdik işlemi ile ilgili sorumluluklar şeklinde ikiye ayrılarak incelenmiştir.

2.4.1.1. YMM'lerin Yasal Mevzuattan Kaynaklanan Sorumlulukları

YMM'lerin sorumluluklarına dair iki yasa maddesi ve bunlara dayalı olarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğler dikkat çekmektedir. Yasa maddelerinden ilki, VUK'un mükerrer 227. maddesi ve ikincisi de 3568 sayılı yasanın 12. maddesidir (Tüm, 2010: 119). Hem bu iki kanun, hem de bu kanunlara dayanılarak çıkartılan yönetmelik ve tebliğlerin incelenmesi durumunda YMM'lerin başlıca sorumluluk halleri; müşterek ve müteselsil sorumluluk, sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasından doğan sorumluluk, karşıt inceleme sorumluluğu ve vergi kaçakçılık suçuna iştirakten dolayı sorumluluktan oluşmaktadır (Çürük ve Tüm, 2011: 60).

2.4.1.1.1. YMM'lerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluğu

VUK'a 4008 sayılı kanunla eklenen mükerrer 227. madde ile YMM'lere vergi beyannamelerini imzalama ve tasdik yetkisi verilmiş, bu yetkilerle beraber bazı sorumluluklar yüklenmiştir. VUK'un mükerrer 227. maddesinde Maliye Bakanlığı (Saruç ve Sarılı, 2004:167):

- Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış SM, SMMM veya YMM'ler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye; bu zorunluluğu beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya;
- Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen koşullara uygun olarak YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Yukarıdaki hükümlere göre, tasdik raporunu tertip eden meslek mensupları, bu raporlarda yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyayı ve cezalardan müşterek ve müteselsil sorumlu tutulacakları belirtilmiştir (Saruç ve Sarılı, 2004: 168).

YMM'lerin müşterek ve müteselsil sorumluluğuyla alakalı başka bir düzenleme ise Tasdik Yönetmeliğinde yapılmıştır. Söz konusu yönetmeliğe göre, imza

ve mühür kullanmak suretiyle tasdik raporu düzenleyen YMM' lere, tasdik raporlarının içerisinde yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olması durumunda, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağını belirtmiştir.

Müşterek ve müteselsil sorumlulukla ilgili bir başka düzenleme Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan 18 sıra No' lu Tebliğ ile karşımıza çıkmaktadır. Tebliğe göre, Maliye Bakanlığı vergi inceleme elemanları tarafından yapılacak inceleme sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, inceleme elemanları, YMM' lerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile YMM' lerin sorumlulukları arasındaki ilişkiyi, inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır. İnceleme sonucu bir matrah farkının saptanması YMM' nin sorumlu tutulabilmesi için tek başına yeterli olmayıp, saptanan vergi ziyanının YMM' nin tasdik konuları ve belgeleri üzerinde ortaya çıkması gereklidir. Tebliğe göre müşterek ve müteselsil sorumluluğu saptanan YMM' ler nezdindeki takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacaktır (Yılmaz, 2004: 34-35).

Özetle YMM' ler için getirilmiş olan müteselsil sorumluluğun amacı vergi alacağını güvenceye almak olduğu söylenebilir. Ayrıca bu sorumluluğun getirilmesinin YMM için caydırıcı etkisi de bulunmaktadır. YMM' ler yapmış oldukları tasdik işlemlerinde daha dikkatli olacak, tasdike konu olan işlemlerle bağlı defter, kayıt ve belgelerin doğruluğundan emin olarak hareket edeceklerdir (Bekçioğlu ve Arslaner, 2010: 37).

2.4.1.1.2. YMM'lerin Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılmasından Doğan Sorumluluğu

YMM'lerin sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasından doğan sorumluluğu hakkında hem VUK' un mükerrer 227. Maddesinde hem de 3568 sayılı Kanun'un 12. maddesinde açık bir hüküm bulunmamaktadır. VUK' un mükerrer 227. maddesinde, imzalanan beyannamelerle düzenlenen tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmasını sorumluluğa esas almıştır. Aynı şekilde 3568 sayılı Kanunun 12. Maddesinde de bu konuda açık bir hüküm yer almamıştır. Bu madde

hükümünde sadece mevzuat hükümlerine, muhasebe prensipleri ve standartları ile denetim standartlarına göre inceleme yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Bu maddeye dayanılarak çıkartılan Tasdik Yönetmeliği'nde, YMM'lerin sorumluluk kapsamını zaman ve konu itibariyle sınırlandırma veya genişletme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir (Saruç ve Sarılı, 2004:178). Maliye Bakanlığı da çıkarmış olduğu 18 sıra No' lu Tebliğ ile işletmelerde sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılmasının önlenmesine yönelik olarak YMM' lere çok önemli sorumluluk yüklemiştir (Saruç ve Sarılı, 2004: 178).

2.4.1.1.3. YMM' lerin Karşıt İnceleme Sorumluluğu

19 sıra No' lu tebliğ ile YMM' lere karşıt inceleme yapma yetkisi verilmiştir. Tebliğ' de 3568 sayılı Kanununun 12. maddesi uyarınca YMM' lerin yaptıkları tasdik doğruluğundan ve yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarının öngörüldüğü, tasdik edilecek beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun sağlanması için YMM' lerin, işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mal ve hizmet satan alt firmaya ya da firmalar nezdinde gerekli karşıt incelemeleri yapmak zorunda olduklarını belirtmiştir (Yılmaz, 2004: 47).

2.4.1.1.4. YMM' lerin Vergi Kaçakçılık Suçuna İştirakten Dolayı Sorumluluğu

Önceki açıklamalarda değinildiği gibi hem 3568 sayılı Kanun hem de VUK' da yapılan düzenlemeler sonucu YMM' lerin yaptıkları tasdik doğru olmaması neticesinde ziyaa uğratılan vergi ve cezadan vergi yükümlüsü ile birlikte sorumlu tutulmaktadır. Bunun anlamı vergi idaresinin istediği kişiyi sorumlu tutma hakkına sahip olduğudur. Vergi Ziyayı zaman zaman vergi kaçakçılık suçunun doğmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle YMM tarafından yapılan tasdik doğru olmadığının saptanması ve vergi ziyayı ortaya çıkması durumunda tasdiki yapan YMM ile vergi kaçakçılığı fiili arasında ister istemez bir ilişki kurulması doğaldır (Yılmaz, 2004: 49).

2.4.1.2. YMM' lerin Tasdik İşlemi İle İlgili Sorumlulukları

YMM' lerin tasdik işleminden doğan sorumlulukları, tasdik işleminden doğan sorumluluk ve hatalı tasdik işleminden doğan sorumluluk olmak üzere iki başlık altında aşağıda incelenmiştir.

2.4.1.2.1. Tasdik İşleminden Doğan Sorumluluğu

YMM ile vergi mükellefi arasındaki ilişki tasdik sözleşmesi ile kurulur. Tasdik sözleşmesi, bir iş görmeyi, işin müşterinin yararına uygun yapılmasını, muhasebe ve vergi denetimlerinin belirli bir sürede yapılmasını içerir. Tasdik sözleşmesinde esaslara uygun olmayan tasdik yapılması ve tasdik nedeniyle vergi yükümlüsünün zararı söz konusu ise yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna gidilebilir. Sorumluluk için YMM' nin kusuru ile yükümlünün zararı arasında illiyet bağı da bulunmalıdır (Yılmaz, 2004: 42).

YMM'nin tasdik işleminden dolayı sorumlu tutulabilmesi için sözleşmenin ihlal edilmesi, ihlalden bir zarar ortaya çıkması, zarar ile akit arasında illiyet bağı olması ve kusur unsurlarının ortaya çıkması gerekir (Özel, 2002: 10).

2.4.1.2.2. Hatalı Tasdikten Doğan Sorumluluk

YMM' lerin sorumluluklarının düzenlendiği yasal mevzuat incelenirken YMM' lerin inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde, ziyaa uğratılan vergi ve kesilecek cezadan VUK ve 3568 sayılı hükümler uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarını ve bu sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanunu' nun "Tam Teselsül" hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verildiğini belirtmiştik.

Borçlar Kanunundaki tam teselsül ile ilgili hükümler 50. maddede "Haksız Fiiler" başlığı altında düzenlenmiştir. Bu kapsamda haksız fiil taraflar arasında önceden bulunan bir hukuki ilişki olmaksızın hukuka aykırı olarak hukuk kurallarının ihlal edilmesi sonucu bir zarara sebebiyet veren eylemler olarak tanımlanır. İşte haksız fiil sonucu ortaya çıkan bu zararın giderilmesi gerekir. Bir kişinin haksız fiili nedeniyle

sebebiyet verdiği zararı gidermek için sorumlu tutulması halinde haksız fiilden doğan sorumluluk söz konusu olmaktadır (Tüm, 2010: 127).

Kısaca YMM' lerin yapmış oldukları tasdikın doğru olmamasından doğan sorumluluğu mali bir sorumluluktur şeklinde yorumlanabilir. Çünkü tasdik sonucu ortaya çıkan vergi ziyayı nedeniyle YMM' ler vergi mükellefi veya sorumlusu ile ortak sorumluluk altındadır. Dolayısıyla YMM' lerin bu ortak sorumluluğunu ödemeye yönelik bir sorumluluk olarak nitelendirilebilir.

2.4.2. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

13.06.1989 tarihinde ve 20194 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2/B maddesi kapsamında muhasebeci ve mali müşavirlik mesleğinin konu ve kapsamı aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannemeleri ile ilgili diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmak,
- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- Yukarıdaki konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişi ve benzeri işleri yapmaktır (www.vergi.tc, 2015).

Bu doğrultuda serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorumluluğuyla ilgili olarak 3568 sayılı Yasa'da serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler için herhangi bir sorumluluk müessesesi düzenlenmemiştir. Bu eksiklik Vergi Usul Kanununa eklenen Mükerrer Madde 227 ile tamamlanmaya çalışılmıştır.

Esas itibariyle bahse konu madde sadece SM ve SMMM değil, yeminli mali müşavirleri de kapsayacak şekilde tüm meslek mensupları için düzenlenmiştir. Bu madde ile Maliye Bakanlığı, vergi beyannamelerinin meslek mensuplarınca imzalanması mecburiyetini getirebilmeye yetkili kılınmış, Bakanlık gerekli tebliğ düzenlemeleri ile bu yetkisini kullanmıştır. Söz konusu maddenin 2'nci fıkrasında ise, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere “uygun” olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır (Ozansoy, 2007).

2.5. HATA VE HİLELERİN ORTAYA ÇIKARTILMASI VE ÖNLENMESİNDE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ

3568 sayılı yasa hükümlerine göre SM ve SMMM'lerin sorumlu olacağı işlemler özetle; muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, diğer işlemlerin yanı sıra gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri uyarınca, defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve vergi beyannamelerini imzalamak ile diğer belgeleri düzenlemek vb. işleri yapmak şeklinde ifade edilebilir.

Muhasebe hileleri genel muhasebe teorisi bakımından ele alındığında; işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli bir çıkar sağlamak ve başkalarını aldatmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi olarak tanımlanabilir. Belgeler üzerinde bilerek yapılan hatalardır. Vergi ziyana neden olan vergi hileleri, vergi matrahının düşük gösterilmesi için yapılan kasti hatalardır.

Meslek mensupları, 3568 sayılı yasanın 2/A-a bendinde yer alan işlemleri yapar iken; bu işlemler sonucunda ortaya çıkabilecek mali sorumlulukları ise, 6.7.1994 tarihli resmi gazetede yayınlanan ve yürürlüğe giren 4008 sayılı kanun ile vergi usul kanununa eklenen mükerrer 227. madde ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması zorunluluğu Maliye Bakanlığı yetkili kılmıştır. Bu kapsamda meslek

mensupları imzaladıkları vergi beyannameleri ile ilgili olarak sorumlu olacakları bilinmektedir. Diğer taraftan 3568 sayılı kanun ile meslek mensuplarına verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk, VUK mük. md. 227. de düzenlenmiş bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının verdiği yetkiye dayalı olarak vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması zorunluluğuna ilişkin yöntem ve ilkeler 4 seri nolu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanması hakkında genel tebliğ verilmiştir.

Gerek 3568 sayılı yasa ve gerekse buna ilişkin olarak çıkarılan 4 sıra nolu genel tebliğ ve gerekse VUK mük. md. 227 hükümlerine göre; meslek mensuplarının müşterilerinin sahte fatura kullanımı ile ilgili ne derece sorumlu buldukları sürekli tartışılan bir konudur. Bu konu zaman zaman meslek mensupları hakkında denetim elemanları tarafından meslek mensupları için “sorumluluk raporu” nun düzenlenmesi esnasında da gündeme gelen bir konudur. Uygulamada denetim elemanları zaman zaman meslek mensupları hakkında “sorumluluk raporları” düzenleyerek hem mükellefler için tarhiyat önerilmesini ve hem de bu tarhiyattan dolayı meslek mensuplarının nihai aşamada sorumlu olacaklarını rapora bağlayarak vergi dairelerinin dikkatlerini çekmektedirler (Alpaslan, 2009).

YMM’lerin sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler; 3568 sayılı yasa, bu yasaya dayanılarak çıkartılan yönetmelikler ile Vergi Usul Kanunu (VUK)’da bulunmaktadır. Yasanın 12. maddesinde tasdik konusu açıklanarak, tasdikten sorumluluk düzenlenmiştir. YMM’lerin kanuna istinaden müşteri ile yaptıkları sözleşmeler uyarınca, tasdik ettikleri mali tablo ve beyannamelerin doğru olmalarından sorumlu oldukları hükme bağlanmış ve doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergiden ve kesilecek cezadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları açıklanmıştır. Müşterek ve müteselsil sorumluluk çeşitli Danıştay kararlarıyla da kesinlik kazanmıştır.

4008 sayılı yasa ile 213 sayılı VUK’ na eklenen mükerrer 227. madde ile başlayan ve ardından gerçekleştirilen hukuki mücadeleler neticesinde meslek mensuplarının, mükelleflerin vergi beyannamelerinin meslek mensuplarınca imza ve tasdik zorunluluğu getirilmiştir. Bu konudaki düzenlemede; meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin

defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaktır.

4 nolu Genel Tebliğ’de açıklandığı gibi mükellefin beyannamelerini imzalayan SM, SMMM’ nin de sorumlulukları söz konusudur. Beyanname ve eklerini YMM’lere tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca yerine getirilmesi durumunda, söz konusu meslek mensupları da yaptıkları işlerden bu tebliğle belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumludurlar. Bu sorumluluk ayrıca tasdiki yapan YMM’ nin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

YMM’ lerin hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesindeki sorumluluğu yönetmeliğin 16. maddesinde aşağıdaki gibi ifade edilmektedir;

Hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde temel sorumluluk işletme yönetimi ve YMM’ye aittir. YMM, tasdik konusu ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle yükümlüdür.

YMM, tasdik konusu ve belgelerin doğruluğu ve gerçeği yansıtmasına olan olumsuz etkilerin giderilmesi hususunu; düzeltme önerisiyle birlikte hata ve hileleri işletme yönetimine bildirilir. İşletme yönetimi bu sorunu düzeltmesi halinde, tasdik konusu belgeler tasdik edilir. Hataların düzeltilmesi istenmesine karşın, düzeltilmez ise veya hileli bir durumun saptanması halinde durum, bir raporla ilgili mercilere bildirilir.

Ayrıca yönetmeliğin 5. Maddesinde de, YMM’lerin denetim faaliyeti sırasında, mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri tespit ettikleri takdirde, müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini teklif edecekleri, bu teklife rağmen hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde, durumu yönetmeliğin 59. Maddesinde belirtilen olumsuz durum raporu ile ilgili mercilere bildirecekleri açıklanmıştır.

18 nolu Genel Tebliğ’de, YMM’lerin, sözleşme yaptıkları mükelleflerin vergiye müteallik bütün işlemlerini sürekli olarak denetleyeceklerdir. Yıl içerisinde yapılan bu denetimlerde bulunan hataların anında düzeltilmesi esastır. Vergi mevzuatına aykırı hususların mükellef tarafından düzeltilmemesi halinde, bu aykırılıklar ve karşıt inceleme sırasında tespit edilen vergi mevzuatına aykırı hususları YMM raporlarında belirteceklerdir.

YMM, KDV iade incelemeleri sırasında iade talep eden mükellefin bilerek sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandığını saptamışsa, rapor düzenlemeyecek ve bundan dolayı yerine getirmediği iade talebini bir yazı ile vergi dairesine bildirecektir. SMİYB' lerin doğruluğunu tasdik eden YMM, bu suretle oluşan vergi ziyaından dolayı oluşan vergi ve cezalardan, mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır. Ayrıca, VUK 60, Türk Ceza Kanunu'nun 230 veya 240, 3568 sayılı Kanun'un 48. Maddesi hükümleri çerçevesinde de adli yönden ve disiplin yönünden soruşturmaya muhatap olacaktır (Uzay, 2015).

Öte yandan, yargıya intikal eden bir hadise nedeniyle bir meslek mensubunun müşterisi ile ilgili mal ve/veya hizmet faturasını iki kez kayıtlara alması ile ilgili yaşanan bir olayda yargı aşağıdaki şekilde olayı karara bağlamıştır.

3568 sayılı Yasaya göre; serbest muhasebecilik hizmeti sunduğu bir mükellefinin defterlerinin incelenmesi sonucunda bir faturanın iki kez kayıtlara alınması sureti ile ilgili şirket hakkında yapılan cezalı tarhiyat dolayısıyla serbest muhasebeciye kaçakçılığa iştirak nedeniyle ceza davası açılmıştır. Olayın gelişimi kısaca şöyledir:

Serbest muhasebecilik hizmetini sunduğu bir limited şirketin, bir faturayı mükerrer kayıt yaparak iki sefer deftere yazması suretiyle kaçakçılık suçuna iştirak ettiği iddiasıyla muhasebeci hakkında kamu davası açılmıştır. Açılan kamu davasının nedeni 213 sayılı VUK' nun 4369 sayılı Yasa ile değişik 344. maddesine göre cezalandırılarak olayda mükellefle beraber vergi suçuna iştirak edildiği ileri sürülmüştür.

Tartışılan konuyla ilgili olarak vergi inceleme elemanı ilgili şirket hakkında cezalı tarhiyat önermiş, bu şirketin muhasebecisi hakkında ise basit bir rapor yazarak, belgesiz gider kaydı ile muhasebe hilesi yapmak suretiyle vergi ziyanına sebebiyet verildiği gerekçesiyle iştirak fiilinin işlendiği iddiasında bulunmuştur.

Konuyla ilgili olarak kendisi hakkında kamu davası açılan meslek mensubu olayı vergi mahkemesinde dava konusu yapmıştır. Açılan dava dolayısıyla vergi mahkemesi aşağıdaki gerekçeler doğrultusunda olayda muhasebe hilesi olmadığı, mükerrer muhasebe kaydının muhasebe hilesi sayılmayacağı, iştirak fiilinin oluşabilmesi için iştirak cezası açısından VUK 359. maddede tanımlanan bir anlamda

kaçakçılık fiilinin sübut bulmadığı vs. nedenler doğrultusunda açılan dava kabul edilmiştir. Söz konusu kararın hüküm fıkrası ve dayandığı gerekçe kısaca şöyledir:

“.....Ancak, davacının adı geçen şirket yetkilileriyle birlikte 359. maddede sayılan fiilleri irtikap ettiği veya vergi ziyana neden olan fiili bilinçli ve kasıtlı olarak işlediği hakkında somut ve hukuken geçerli bir tespit bulunmamaktadır. Cezayı gerektiren bir fiilin tüm unsurları ile oluşmuş bulunduğu saptanmadıkça faile ceza uygulanamayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi idari cezalar için de geçerli bulunmakta olup, aksi ispatlanmadıkça faturanın mükerrer olarak kaydedilmesinin sehven ve hata sonucu olduğunun kabulü gerekmektedir. Davacının her tür işlemleri hata boyutunu aşacak biçimde itiyat halinde getirdiği ve bilinçli olarak gerçekleştirdiği, asıl mükellef olan şirketle vergiyi ziya uğratma konusunda bir organizasyon içinde bulunduğu kanıtı da değildir.

Bu durumda davacıya atfedilen “muhasabe hilesi yaptığı” yönündeki isnadın hata sonucu gerçekleşebilecek mükerrer kayıt işlemiyle örtüşmediği, iştirak cezası kesilebilmesi için 359. maddede tanımlanan anlamda bir kaçakçılık fiilinin sübut bulmadığı anlaşıldığından, dava konusu cezada yasal isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, DAVANIN KABULÜNE, dava konusu vergi ziyai cezalarının kaldırılmasına, aşağıda dökümü yapılan... TL yargılama giderinin ve Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca belirlenen... TL avukatlık ücretinin davalı idare tarafından davacıya verilmesine, artan posta ücretinin istemi halinde davacıya iadesine, kararın tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün için İzmir Bölge İdare Mahkemesinde itiraz yolu açık olmak üzere ... günü karar verildi”.

Bir başka fiil nedeniyle defterini tuttuğu ve muhasebeciliğini yaptığı şirkete sahte fatura kullanımını dolayısıyla muhasebeciye yapılan cezalı tarhiyat dolayısıyla Danıştay 4. Dairesi meslek mensubunun açtığı davayı kabul etmiştir. Dava konusu olay kısaca şöyle gelişmiştir:

Şirketin muhasabe kayıtlarının incelenmesi sonucunda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura düzenlediği iddiasıyla ilgili şirkete hem KDV ve hem de kurumlar vergisi yönünden cezalı tarhiyat yapılmıştır. Bu arada aynı şirketin muhasebeciliğini yapan meslek mensubuna da bu konuyla ilgili olarak VUK mük. md. 227 hükmüne göre sorumluluk dolayısıyla rapor düzenlenmiştir. Ve aynı zamanda hem

şirket ve hem de meslek mensubu hakkında kamu davası açılarak olay ceza mahkemesine yansıtılmıştır. Daha sonra taraflar konuyu vergi mahkemesine yansıtarak tarhiyat hakkında dava açmışlardır. Danıştay 4. Dairesi ise konuyla ilgili olarak verilen 9.3.2005 tarih ve E:2004/ 1877-K:2005/347 sayılı kararda;

“Muhasebecinin sorumluluğu, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğmakta olup, şirketin düzenlediği faturalar karşılığında % 5 komisyon geliri elde ettiği varsayımına dayanılarak 213 sayılı VUK’ nun mük. 227. maddesi uyarınca muhasebeci olan davacının sorumluluğuna gidilemeyeceği” ne hükmetmiştir (www.vmhk.org.tr, 2015).

2.6. HATA VE HİLELERİN ORTAYA ÇIKARTILMASI VE ÖNLENMESİNDE DENETİMİN ROLÜ

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanmakta ve kapsamlarına göre iç denetim kamu denetimi ve bağımsız denetim olarak üçe ayrılmaktadır. Doğal olarak denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilerde iç denetçiler, kamu denetçileri ve bağımsız denetçiler olarak üç gruba ayrılmaktadır. Bağımsız denetçilerin hata ve hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesindeki rolleri, iç denetçilere ve kamu denetçilerine göre kıyasla ön plana çıkmaktadır.

İç Denetçilerin Rolü: İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. İç denetçiler, işletmelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk, faaliyetlerin ekonomikliği, etkinliği ve verimliliği, bilgi sistemlerinin güvenliği ve güvenilirliği konuları üzerinde denetim işlevlerini sürdürürler. İç denetçi ve dolayısıyla iç denetim sayesinde işletmelerde yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlanmaktadır. Risk yönetiminde riskin

ortaya çıkması önlenmekte, kurumsal yönetim kalitesi geliştirilmekte, kurumsal değer yükselmektedir (<http://www.denetimnet.net>, 2015).

Kamu Denetçilerinin Rolü: Kamu denetimi, kamusal alanda faaliyet gösteren devlete ait veya özerk kurumların yine kamu otoritesi tarafından oluşturulan denetim kurumları veya denetime tabi kamu kurumu içinden görevlendirilen denetim elemanlarınca, kamu yararı gözetilerek yerine getirilen denetim faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Kamu denetimin amacı, kamu denetçileri tarafından, kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesinin izlenmesi ve denetlenmesidir. 29/6/2012 tarihli ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu ile TBMM’ye bağlı kamu tüzel kişiliğine haiz özel bütçeli Kamu Denetçiliği Kurumu kurulmuştur. Kamu Denetçiliği faaliyeti, Başdenetçi, Kamu Başdenetçisi ve Kamu Denetçileri tarafından yürütülmektedir. İlgili kanunla Kamu Başdenetçisinin görevleri şu şekilde sıralanmaktadır: a) Kuruma gelen şikâyetleri incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak, b) Bu Kanunun uygulanmasına ilişkin yönetmelikleri hazırlamak, c) Yıllık raporu hazırlamak, ç) Yıllık raporu beklemeksizin gerek gördüğü konularda özel rapor hazırlamak, d) Raporları kamuoyuna duyurmak, e) Yokluğunda kendisine vekâlet edecek denetçiyi belirlemek, f) Birisi kadın ve çocuk hakları alanında görevlendirilmek üzere, denetçiler arasındaki iş bölümünü düzenlemek, g) Genel Sekreteri ve diğer personeli atamak, ğ) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak. Kamu denetçilerinin görevleri ise şunlardır: a) Bu Kanunda verilen görevlerin yapılmasında Kamu Başdenetçisine yardımcı olmak, b) Kamu Başdenetçisi tarafından verilen görevleri yapmaktır (Kamu Denetçiliği Kurumu 2014 Yıllık Raporu).

Bağımsız Denetçilerin Rolü: Finansal tablolardaki muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olması bilgi kullanıcıları açısından son derece önemlidir. Finansal tabloların güvenilir olmaması ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleriyle uyumsuzluk sonucunda finansal raporlamanın güvenilirlik düzeyini olumsuz etkiler. Güvenilir olmayan ve doğru bilgileri sağlamayan finansal raporlama, bilgi kullanıcıların yanlış kararlar almasına neden olabilmektedir. Alınabilmesi muhtemel olan her yanlış karar, karar alıcılara olduğu kadar ülke ekonomisine de zarar verecektir. Bu nedenle finansal tablolardaki hata ve hile riskinin önlenmesine yönelik olarak muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılması gereklidir. İşletme çıkar

gruplarının muhasebe bilgilerinin araştırılması için işletmeyle ilişkisi olmayan bu konuda uzman bir üçüncü kişiye ihtiyacı vardır. Bu üçüncü kişi, bağımsız denetçidir.

Bağımsız denetçi; KGK(Kamu Gözetim Kurumu) tarafından yetkilendirilmiş, kurumun yayınlamış olduğu Türkiye Denetim Standartları kapsamında faaliyetini gerçekleştiren, denetim sözleşmesine bağlı olarak hizmet sunduğu işletmeyle hiçbir ilişkisi olmayıp, denetimin sonucunu rapor olarak ilgili kurullara sunmakla yükümlü olan kişidir.

Günümüzde denetim konusunda bir bütünlük oluşturulması amacıyla çeşitli kanuni düzenlemeler oluşturulmuştur. Bu konudaki önemli düzenlemelerden birisi, 2011 yılında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) oluşturulmasıdır. Ayrıca bağımsız denetimle ilgili diğer bir düzenleme 2013 yılında, Resmi Gazetede yayımlanarak Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe giren 2.500 civarındaki şirkete bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiş olmasıdır.

Türk Ticaret Kanuna göre şirketlerde denetim 1 Ocak 2013 tarihinde başlamıştır. Bakanlar Kurulu kararıyla, 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren bağımsız denetime tabii olacak şirketlerle ilgili şartları içeren bir diğer değişiklik aşağıdaki şekildedir:

- Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası
- Çalışan sayısı 250 ve üstü

Bağımsız denetimin uygulanma zorunluluğu, Resmi Gazetede yayınlanmış yukarıdaki şartları sağlayan bütün şirketleri kapsamaktadır. Bu kararla birlikte bağımsız denetim kapsamında olmayan şirketlerde de bağımsız denetimin uygulanması kademeli bir şekilde zorunlu hale getirilecektir.

KGK öncesinde denetim alanında belirlenmiş standartlarda bir bütünlük bulunmamaktadır. Ayrıca denetim süreci işletmelerin kendi isteği doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Bu durumda bilgi kullanıcıları, denetimi gerçekleştirilen işletmeyle ilgili güven düzeyi seviyesi negatif yönde etkilenmektedir. KGK kurulmasıyla birlikte paralel olarak çıkarılmış olan kanunlarla denetim, işletmelerin bir kısmı için zorunlu hale getirilmiştir. Kurum, bu şirketlerin denetimini yetkilendirmiş

olduğu bağımsız denetçiler sayesinde gerçekleştirmektedir. Yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler kurumun getirmiş olduğu standartlara uyarak denetim sürecini gerçekleştirmekle mükelleftirler. KGG'yle birlikte devlet, şirketlerin özellikle vergisel boyuttaki denetiminde daha aktif olarak süreçte yer almaktadır. KGG'nin amacı, şirketlerin daha şeffaf ve kurumsal hale gelmesini sağlamaktır. Kurumun getirmiş olduğu denetimle ilgili standartlar sağlıklı uygulandığı sürece denetimin yapıldığı şirketlere, bilgi kullanıcılarına ve devlete karşı faydalı olacaktır (Bulca ve Yeşil, 2014: 52-53).

SAS No 99 denetim standardı paragraf 6'ya göre bağımsız denetçi; mali tabloların hileden ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin makul güvence vermek için denetimi planlama ve yürütme sorumluluğuna sahiptir. Standartta denetçinin sorumluluğunun makul güvence çerçevesinde çizilmesinin nedeni; uygun şekilde planlanmış ve yürütülmüş bir denetimin bile hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları tespit edememe ihtimali bulunduğundan mutlak güvencenin gerçekleştirilebilir olmadığı belirtilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

IFAC tarafından yayınlanan ISA 240 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" standardı paragraf 4-5'te ve SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliği, Kısım 6, madde 5 ve 7'de hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında birinci derecede sorumluluğun işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere ait olduğu belirtilmekle beraber bağımsız denetçinin de finansal tablolarda hile ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıklar bulunmadığına dair makul güvence verme sorumluluğunun olduğu ifade edilmiştir. Yine bu iki standartta da SAS No 99 standardında olduğu gibi denetimin doğasından kaynaklanan bazı kısıtlamalarından (örneğin örnekleme yönteminin kullanılması, denetçilere sunulan kanıtların kesin olmaması, işletmenin iç kontrol sistemindeki kısıtlamalar gibi) dolayı finansal tablolarda önemli yanlışlıkları tespit edememe riskinin her zaman bulunabileceği belirtilmiştir.

Bağımsız denetçi hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında birinci dereceden sorumlu tutulmasa da; bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği denetim çalışmaları hilelerin ortaya çıkmasında hile yapmayı düşünenler üzerinde caydırıcı

etkiye sahip olarak hilelerin önlenmesinde pozitif bir rol oynayabilir (Çavuşoğlu ve Dönmez, 2015: 41).

2.7. MUHASEBE MESLEĞİNDE GÜNCEL BİR YAKLAŞIM: ADLİ MUHASEBE KAVRAMI VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

2.7.1. Adli Muhasebenin Tanımı

Globalleşme ve iletişim ağlarının gelişmesiyle beraber, sınır ötesinde birden çok sayıda uluslararası şirketler kurmak artık çok yaygın görülen bir durumdur. Bu denli büyük şirketlerin kurulması sonucunda yolsuzluk ve usulsüzlüklerin de artacağı kaçınılmaz olmuştur. Tüm bu gelişmelerden dolayı daha kapsamlı araştırmaların yapılması gerekli kılınmış ve ticari hayatta sadece şirket skandalları, usulsüzlükler, hile ve yolsuzlukların tespitine odaklanmış bir muhasebe türü doğmuştur.

Adli muhasebe mesleği, 1980’li yıllardan itibaren başta ABD (Amerika Birleşik Devletleri) olmak üzere özellikle gelişmiş ülkelerde önemli bir meslek olarak kabul görmüş ve hızlı bir biçimde gelişmeye başlamıştır. Bu meslek genelde “Forensic Accounting” orijinal ismi ile anılmaktadır. Sözlük anlamı ile “Forensic” kelimesi “mahkemeye ait”, “adli davalarda bir standart olarak kabul edilme” şeklinde açıklanmaktadır. Dilimize “Adli Tıp” örneğinde olduğu gibi “Adli Muhasebe”, uygulayan açısından da “Adli Muhasebeci” olarak çevrilen bu meslek gün geçtikçe daha da önem kazanarak gözde meslekler arasına girmeye başlamıştır (Bozkurt, 2000: 56).

Adli muhasebe; muhasebe, sorgulama, inceleme ve araştırma becerilerinden oluşan bütünleşmiş bir uzmanlık alanıdır. Bu anlamda adli muhasebe, adli sorunlarda dava mahkemeye taşınmadan önce veya dava sürecinde, anlaşmazlığın çözüme kavuşturulması için gerekli noktaları belirleyecek bir hesap analizi ve uzman hizmeti sağlamaktadır (Crumbley, 1995: 23).

Adli muhasebe en genel tanımıyla, herhangi bir hukuk yönteminin desteğiyle ya da işbirliğiyle yapılan tüm muhasebe süreçlerinin işlemlerini kapsamaktadır. Bu şekilde yapılan bir tanımlama ise “forensic” kelimesinin (hukuka ilişkin ya da hukukta kullanılan) sözlük anlamıyla da uyumludur.

Adli muhasebe sadece mahkemelere intikal etmiş hukuki durumlarla ilgilenen bir muhasebe uzmanlığı olmayıp aynı zamanda işletme boyutundaki hile ve usulsüzlük gibi sorunları tespit etmede, muhasebe konusunda oluşan anlaşmazlık ve uyuşmazlıklarda sonuca götürecek muhasebe analizlerini kapsar. Adli muhasebe, pek çok yargılama sisteminden farklı olarak günümüzde çok boyutlu bir yaklaşım benimsenmiş ve adli muhasebe çok sayıda alt disiplinle kuşatılmıştır (Akal, 2014: 4).

2.7.2. Adli Muhasebecilik ve Adli Muhasebe Mesleği

Adli muhasebeciler her geçen gün daha geniş bir alanda hile araştırmacısı ve uzman şahit olarak görevlendirilmektedirler. Adli muhasebeci olmak, hile hakkında bilinmesi gereken her şeyi bilmek anlamına gelmektedir. Hilenin ne olduğu, hileye nasıl yaklaşmak gerektiği, hileyi ortaya çıkarmak için yapılması gereken çalışmalar, kimlerin ve hangi sebeple hile yapabileceği hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar (Carter, 1996: 36).

İşletmelerdeki finansal skandallar, muhasebecilerin görevlerini yaparken, potansiyel hile ve diğer yasal olmayan faaliyetlerden haberdar olmamaları nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Yeni bir muhasebe bakış açısını ortaya çıkaran adli muhasebecilik, muhasebe ile hukuk arasında bir ilişki kurulmasını sağlar (Enyi, 2008: 3-4).

Adli muhasebeciler iddiaları ve gerçekleri ortaya koyarken, muhasebe disiplin ve ilkelerinden yararlanmaktadır. Adli muhasebeciler finansal anlaşmazlıkların çözümü için başvuru meslek mensubu olarak anılmaktadırlar (Carmichael ve Rosenfield, 2003: 2).

Adli muhasebe, muhasebe yöntemleri ve teknikleri uygulanarak, farklı yasal sorunlarda gerçeklerin ortaya çıkarılması amacıyla, konunun bütün yönleri ile analiz edilmesi ve soruşturma neticesinde elde edilecek bütün verilerin objektif bir şekilde mahkemede sunulması faaliyetlerini içeren bir alan olarak, özel bir kanuna göre icra edilen bir muhasebe çalışmasıdır.

Adli yargı kurumlarının almış olduğu kararlara yardımcı olan adli muhasebecilik, muhasebeyle ilgili ortaya çıkan anlaşmazlık ve uyuşmazlıkların çözümü için, özellikle ticari davalarda muhasebe ve hukuk arasında bir köprü vazifesi görmektedir (Owojori ve Asaolu, 2009: 184). Adli muhasebeciliğin temel amacı,

avukatlar ve muhasebeciler arasındaki bilgi alışverişinin sağlanmasında geçiş görevi üstlenen bir işlev olarak tanımlanabilir (Pazarçeviren, 2005: 1). Adli muhasebeciliğin ortaya çıkış sebepleri arasında, iç kontrol ve denetleme kurumlarının hileleri açığa çıkarmada yetersiz olması, mali müfettişlerin sorunu tek yönden incelemesi ve iç denetçilerin yolsuzlukları belirlemedeki başarısızlığı gösterilebilir (Owojori ve Asaolu, 2009: 185).

2.7.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Görev Kapsamı

Çeşitli sebeplerden dolayı ortaya çıkan bu meslek muhasebe uygulamalarının yapısını değiştirmiştir. Standart olarak kayıtlarda yer alan sayıların ön yüzü ile uğraşan muhasebeciler, bu mesleğin getirmiş olduğu yenilikler ile birlikte sayıların arkada kalan dünyasına da bakmaya başlamışlardır. Bu meslek aracılığı ile muhasebe uygulamaları daha yasal bir çerçevede gerçekleşmeye başlamıştır. Karmaşık ekonomik yapıda ve sürekli değişen şartlara adapte olmak için adli muhasebecilik artık kaçınılmaz bir konuma gelmiştir (Bozkurt, 2000: 56-62).

Adli muhasebeciler, avukatların işlerini kolaylaştırmak ve hızlı çözüm için mahkemelerde ‘dava desteği’; mahkeme heyeti ve hâkimlerin kararlarının oluşmasına yardımcı olmak için “uzman tanıklık”; ve mal sahipleri, ortaklar ve yöneticilerden, üçüncü şahıslardan gelen istekler doğrultusunda ise, “hile araştırmacılığı” olmak üzere üç temel alanda faaliyet göstermektedirler (Heitger ve Heitger,2008: 561).

2.7.3.1. Dava Destek Danışmanlığı

Dava desteği, bir adli davanın görüşülmesi başlamadan önce veya dava görüşülme aşamasındayken, davanın takibini gerçekleştiren avukata yardımcı olmak için sağlanan muhasebe desteğidir. Dava sürecinde, adli muhasebeci tarafından sağlanan destek danışmanlığı hizmeti çok kapsamlı konulardan oluşabilir. Bu konular arasında, her türlü yolsuzluk davaları; sözleşmelerden doğan sorunlar; işletme öz varlık değerlemeleri; patent, marka ve haklar ilgili ortaya çıkan meseleler; hasar ve zarar tahminleri; sigorta anlaşmazlıkları; işletmelerdeki birleşme veya bölünme davaları; iflâs davaları ve bunlara benzer konular (Bozkurt, 2000: 57).

Danışman olarak adli muhasebecilerin üstlenmiş olduğu rolü, dava destek danışmanlığı ve uzman şahitlik ile sınırlı kalmamaktadır. Bir adli muhasebeci iç kontrolü güçlendirmek için bir gözlemci olarak görevlendirilmiş olabilmektedir. İşletme varlıklarındaki bir eksikliği belirlemek, işlemlerin vergi yasalarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olup olmadığını kontrol etmek için de adli muhasebeci görevlendirilebilmektedir. Adli muhasebeciler genelde, zimmete geçirme olayı var mı, eğer varsa bu meydana gelen kaybın boyutu nedir ve bu kayıp nasıl oluşmuştur sorularını bunlara cevap olabilecek olayların perde arkasını olayın oluşum sürecini araştırır.

Bu uygulama alanında adli muhasebeciler, hem adli dava öncesinde hem de dava devam ederken hukuki problemlerin çözüme kavuşturulmasında hukukçulara yardımcı olmaktadır (Akal, 2014: 33).

2.7.3.2. Uzman Şahitlik

Uzman tanıklık, davayla ilgili olarak yapılması gereken araştırmaları gerçekleştirmek, çeşitli verileri toplamak, toplanan bu verilerden bir sonuç elde etmek ve tüm bunların neticesinde bir kanıya ulaşmak, oluşturduğu görüşünü de mahkeme heyeti huzurunda hâkim ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde yansıtmayı amaçlamaktadır. Adli muhasebeci, uzman şahitlik hizmeti ile avukatlara, hâkimlere ve jüri üyelerine dava konusu olayın çözüme kavuşturulması ve olayın teknik yönüyle ilgili bilgi vermektedir. Adli Muhasebecilik mesleğinin bu alanı ayrıntılı incelendiğinde, toplumda yaşanmış olan ve mahkemeye intikal eden olayların daha sağlıklı ve hızlı bir biçimde çözüme kavuşturulması bakımından oldukça önemli olduğu ortaya çıkmaktadır (Akal, 2014: 37).

Uzman şahitlik faaliyetlerinde adli muhasebecilerin görevleri şu şekilde sıralayabilir (Bozkurt, 2000: 58):

- Davanın konusuyla ilgili olarak gerekli olan inceleme ve araştırmaları yaparak, çeşitli veriler toplamaktır.
- Bu verilerin ışığında değerlendirme yaparak, bir sonuca ulaşmaktır.

- Ulaştığı bu sonucu mahkemede hâkim ve avukatlara aydınlatıcı ve öğretici bir biçimde sunmaktır.

2.7.3.3. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik

Adli muhasebe mesleğinin konusunu oluşturan son alan, gerçek ve tüzel kişilere ait (kamu veya özel sektör) işletmelerde yaşanan, genellikle işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen, kanuna aykırı davranışların tespit edilmesine yönelik çalışmalarla ilgili alandır. Adli muhasebe mesleğinde en fazla araştırma ve incelemenin yapıldığı alan kabul edildiğinden bu kısma araştırmacı muhasebecilik adı verildiği de görülmektedir. Araştırmacı muhasebecilik, genelde hile uygulamaları ve bunun sonucunda karşılaşılan iş gören hırsızlığı, gayrimenkul ve sigorta dolandırıcılığı, rüşvetçilik ve benzeri ceza gerektiren konuların incelenmesiyle ilgilenir (Pazarçeviren, 2005: 5).

Adli muhasebecilerin hile, yolsuzluk ve suistimallerin ortaya çıkartılmasında işlevleri büyük olacaktır. Çünkü araştırma metodolojileri ve kanıt toplama teknikleri ile sistemin veya olayın tüm bileşenlerinin en ince ayrıntısına kadar ortaya konulması sağlanacak ve sonrasında hile, yolsuzluk veya suistimal yapan kişiler adaletin önüne çıkartılarak hak ettikleri cezaların alınmasını sağlayacaktır (Özyürek, 2012: 140-145).

Araştırmacı muhasebecilik yoluyla adli muhasebecilerin, yardımcı olabilecekleri konular şöyle sıralanabilir (Pazarçeviren, 2005:9):

- İşletmelerde yapılan hileli işlemleri, kanıt sağlayıcı belgelerle birlikte ortaya çıkarmak,
- İşletmelerde mevcut durumu analiz ederek, yapılacaklara ilişkin önerileri düzenlemek,
- Varlıkların geri alınması, korunması ve iyileştirilmesine yönelik destek sağlanmak,
- Konuyla ilgili diğer alanlardaki uzmanlarla koordineli çalışmayı temin etmek,
- Dava açma yoluyla varlıkların geri alınmasına yardımcı olmaktır.

2.7.4. Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebecilik Mesleğinin Rolü

Hilenin giderek büyüyen bir problem halini alması ve neden olduğu kayıplardaki artış, kurumsal yönetim bağlamında hile ile ilgili olarak sorumlulukları yeniden gündeme getirmiş, ortaya çıkan skandallar ayrıntılı incelendiğinde hilenin tespiti ve önlenmesi konusunda sorumlulukların yerine getirilmesinde önemli problemler olduğu tespit edilmiştir.

Hilenin tespit edilmesi ve önlenmesi konusunda kontrol unsurları boyutunda yaşanan sorunlar ise adli denetim gibi yeni bir denetim sınıfının işletmelerin defterlerini özellikle hile yönünden denetlemesi gerekliliğini daha belirgin hale getirmiş, son yıllarda yöneticiler ve işletme ile ilgili taraflar adli denetçilere ve adli muhasebecilik mesleğine daha fazla ihtiyaç duyar hale gelmişlerdir (Karausta ve Dönmez, 2013: 64).

Adli muhasebecilik, muhasebecilik mesleğinde oldukça hızlı gelişim gösteren uzmanlık alanlarından biridir. Adli muhasebe, finansal durumların hukuki problemlerle ilgisini ve hukuki problemlere uygulanmasını ele alan bir bilim dalıdır. Ayrıca adli muhasebecilik mesleği, muhasebe, denetim ve hukuki kavramları, ilkeleri, standartları ve teknikleri, hukuki meselelerin çözümünde ele alınan gerçek veya hipotezlere uygulanmasıdır. Adli muhasebe, meşru iş olguları ile hilelerin ayrt edilmesi ile ilgilidir. Şirket tarafından hazırlanmış finansal tablolar hakkında görüş belirtmek için dizayn edilmiş, geleneksel muhasebenin aksine karışık finansal hilelerin, ya da bir şirketin başarısızlık nedenlerinin ortaya çıkartılması ve analizi ile ilgilidir (Coşkun, 2013: 34).

Adli muhasebecilerin hileleri tespit etme ve önlemedeki rolü incelendiğinde adli muhasebeciler bağımsız denetçilerin yaptığı gibi mali tabloların bütünü hakkında genel bir görüş bildirmekle ilgilenmeyip bunun yerine şüphelenilen ya da bilinen bir uygunsuzluğun, yolsuzluğun ya da hilenin kim tarafından, nerede, nasıl, niçin ve ne şekilde gerçekleştirildiği hakkında gerçek bilgiler elde etmek veya üretmekle meşgul olurlar. Bu çerçevede denetçiler devriye gezen polisler benzetilirken adli muhasebeciler muhasebeciliğin dedektifleri gibi görülmektedirler. Nasıl dedektifler bir suçtan şüphelenildiğinde çağrılırlarsa; adli muhasebeciler de genelde hile şüphesi veya kanıtı bir iddia, şikâyet ya da araştırma sonucu gün yüzüne çıkarsa çağrılırlar. Adli muhasebeciler muhasebe kayıtlarını incelerken daha proaktif ve şüpheci bir yaklaşım

sergilemektedirler. Proaktif yaklaşımda hilelerin yapılabileceğine yönelik bir beklenti olup denetim teknikleri ile testleri hile araştırmalarına özgüdür ve örnekleme yapılacaksa bu rastgele değil önyargılı olarak gerçekleştirilecektir.

Adli muhasebeciler; muhasebeciler, denetçiler, müfettişler ile diğer hükümet veya mahkeme yetkileri arasındaki şirketlerde veya operasyonlarda gerçekleşen kriminal veya diğer illegal aktiviteleri tespit etmeye ve önlemeye yönelik bilgi ve yetenek eksikliklerini giderici bir rol üstlenmektedirler (Çavuşoğlu ve Dönmez, 2015: 52).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI HATA VE HİLELERE
YÖNLENDİREN ETMENLER İLE ETİK DIŞI DAVRANIŞLARA YÖNELİK
TUTUMLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Bu bölümde, çalışmanın amacını gerçekleştirmek üzere yapılan anket çalışmasına dayalı araştırma sonuçları ele alınmıştır. Bölümde, literatür taraması, araştırmanın amacı, araştırmanın kapsamı ve sınırları, araştırmanın yöntemi, araştırmanın hipotezleri, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesi konuları yer almaktadır.

3.1. LİTERATÜR TARAMASI

Konu ile ilgili yapılan literatür taraması sonucunda muhasebede hata ve hileler, yolsuzluklar ve meslek etiği konularında yapılan birden fazla çalışma bulunmaktadır. Bu kısımda sadece çalışma konusuna benzer özellikler gösteren tez çalışmalarından bahsedilmiştir.

Zeytin (2007) “Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler” başlıklı Yüksek Lisans Tezinde Bilecik, Bursa, Eskişehir, Kütahya ve İstanbul’daki Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’lerden 360 kişiye anket çalışması yapmış ve meslek mensuplarının meslek etiğini benimsedikleri fakat yasaların ve mevzuattaki sürekli değişikliklerin meslek mensuplarını hata yapmaya yönelttiği sonucuna ulaşmıştır (Zeytin, 2007: 130).

Kirik (2007) “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma” konulu Yüksek Lisans Tezinde Afyonkarahisar il merkezinde bulunan 71 meslek mensubuna anket çalışması yapmış ve etik konusunda yapılacak mevzuat değişikliklerinden ziyade, bir zihniyet değişikliği hem toplumsal olarak hem de mesleki olarak daha faydalı olacaktır, sonucuna ulaşmıştır (Kirik, 2007: 94).

Kandemir (2010) “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlıklı Doktora Tezinde, bağımsız denetim kuruluşlarının işletmelerde muhasebe hilelerinin yapılmasını kolaylaştıran ya da görmezlikten gelen bir konumdan muhasebe hilelerini ortaya çıkararak ve önlenmesi için işletme yönetimlerine destek olan bir konuma geçmesi talep edilmektedir, sonucuna varmıştır (Kandemir, 2010: 254).

Okay (2011) “ Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi” başlıklı Yüksek Lisan Tezinde Diyarbakır ilinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanıyla mesleğini bağımsız olarak icra eden toplam 170 meslek mensubuna anket çalışması yapmış ve bağımsız muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara ve hatalara yönelmelerini önleyen etkenlerin başında, meslek mensuplarının devlete olan bağlılığı olarak görülmüş; etik dışı davranışlar ve hatalara yönelten gerekçelerin başında devlet ile ilgili bir faktör olan “devletin adil bir vergi sisteminin olmaması” gelmektedir sonucuna varılmıştır (Okay, 2011: 111).

Kısacık (2013) “Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma” başlıklı Yüksek Lisans Tezinde Çorum ili merkezinde faaliyette bulunan toplam 134 meslek mensubuna anket çalışması yapmış ve muhasebe hilelerinin önlenmesinde sadece meslek mensuplarının eğitilmesi ve denetlenmesinin yeterli olmayacağı, aynı zamanda muhasebe hilelerinin engellenebilmesi için mükelleflerin de eğitilmesi ve denetlenmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır (Kısacık, 2013: 104).

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu araştırmanın amacı örneklem kapsamındaki illerde faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarını hata ve hilelere yönlendiren etmenlerin neler olduğunu tespit etmek ve muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik tutumlarını inceleyerek, muhasebe hata ve hilelerinin tespiti ve önlenmesindeki sorumluluk anlayışlarını ortaya koymaktır.

3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Çalışmanın evrenini, Mardin ve Şırnak illerinde, faaliyetlerini “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir” unvanıyla, aktif ve bağımsız olarak sürdüren meslek mensupları oluşturmuştur. Bu çalışmanın yapıldığı illerde, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 220 SMMM ve bağımsız çalışan 3 YMM bulunmaktadır. Ancak faaliyetlerini bağımsız olarak yürüten 150 SMMM ve 3 YMM bulunmaktadır. Herhangi bir kurum ya da bir kuruluşa bağlı olarak çalışan muhasebe meslek mensupları çalışmanın kapsamına alınmamıştır. 153 meslek

mensubunun tamamına gönderilmesi sağlanan anketin, geri dönüşünde tam sayıya ulaşamamıştır. Bu nedenle en az %95 güven aralığında örnekleme yoluna gidilmiş ve anket uygulaması sonucu, 127 anketin değerlendirilebilir olduğu belirlenmiştir. Bu sayı, evren birim sayısının yaklaşık %83'ünü kapsamaktadır.

Çalışma için düzenlenen anketin, evreni oluşturan 153 meslek mensubuna ulaştırılması ve doldurulması aşamasında, ulaşılabilenlerle yüz yüze görüşme, ulaşılamayan katılımcılarla ise telefon ve e-posta aracılığıyla iletişim kurmaya çalışılmıştır. Bunlar haricinde Mardin ve Şırnak illerinde bulunan 3 Yeminli Mali Müşavirden 2'sine ulaşılmış olup, bir meslek mensubu ile yüz yüze görüşülüp ankete katılımı sağlanmış diğeriyle e-posta yoluyla iletişime geçilerek anket formu doldurulmuştur.

Araştırma, maliyet ve zaman kısıtlılığı nedeniyle sadece Mardin-Şırnak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensupları ve bu illerde faaliyetlerini sürdüren Yeminli Mali Müşavir unvanına sahip meslek mensuplarıyla sınırlı tutulmuştur.

3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın bu kısmı, verilerin toplanmasında kullanılan yöntem ve verilerin değerlendirilmesinde kullanılan istatistiksel yöntemler olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Bu nedenle aşağıda veri toplamada kullanılan yöntem ve verilerin analizinde kullanılan istatistiksel yöntemler iki ayrı başlık altında ele alınmaktadır.

3.4.1. Veri Toplamada Kullanılan Yöntem

Araştırmada, meslek mensuplarının konuya ilişkin davranışsal, düşünsel, duygusal, inançsal ve algısal özelliklerine yönelik fazla sayıda bilgi toplanabilmesine imkân sağlayacağı ve istenilen verilere hızlı bir şekilde ulaşma imkanı sağlayacağı için, en uygun veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu oluşturulmadan önce literatür taraması yapılmış, daha önce yapılan benzer çalışmalar ve anket formları incelenmiş, bu araştırmalarda kullanılan anket formları yeniden gözden geçirilerek bu araştırmaya uygun hale getirilmiştir. Taslak olarak hazırlanan anket önce

evren içerisinde yer alan 9 meslek mensubuna uygulanmıştır. Bu uygulamada elde edilen geri bildirimlerle anket formuna son şekli verilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarını hata ve hilelere yönlendiren etmenleri, etik dışı davranışlara yönelik tutumları ile çalışma konusuyla ilgili sorumluluk anlayışlarını incelemek amacıyla araştırmada uygulanan anket formu iki bölümden oluşmaktadır.

Anket formunun birinci bölümünde, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyeti, yaşı, öğrenim durumu, çalışanların sayısı, mükellef sayısı gibi demografik özellikleri ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

Anket formunun ikinci bölümünde, muhasebe meslek mensuplarını hata ve hilelere yönlendiren etmenlerin neler olduğu ve meslek mensuplarının meslek etiği ile ilgili tutumlarını belirlemek için hem 5'li likert ölçeğe göre hazırlanmış hem de çoktan seçmeli soruları içeren sorular yer almaktadır. Dolayısıyla demografik bilgileri içeren ilk bölümde 12 soru ve ikinci bölümde yer alan 40 soruyla araştırmada uygulanan anket formu toplamda 52 sorudan oluşmaktadır.

3.4.2. Verilerin Analizinde Kullanılan İstatistiksel Yöntemler

Çalışmada verilerin analizi SPSS 21.0 programı ile yapılmış ve demografik değişkenlere göre likert ifadelerine katılım düzeyinin anlamlı farklılık gösterme durumunun analizinde parametrik testler kullanılmıştır. Elde edilen bulgular %95 güven aralığında ve %5 anlamlılık düzeyinde değerlendirilmiştir.

3.5. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ

Ankette yer alan soruların türdeş bir yapıyı açıklamak ya da sorgulamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını, katılımcılar tarafından eşit bir şekilde algılanıp algılanmadığını sorgulamak için güvenilirlik testi uygulanmıştır.

Tablo 3.1: Güvenilirlik Analizi Testi

Cronbach's Alpha Değeri	Madde Sayısı
,779	24

Güvenilirlik katsayısı olan Cronbach alpha değeri = 0,779 olarak bulunmuştur. Bu sonuç anketin güvenilirliğini ortaya koymaktadır.

0,00 < alfa < 0,40 ise ölçek güvenilir değildir,

0,40 < alfa < 0,60 ise ölçek düşük güvenilirliktedir,

0,60 < alfa < 0,80 ise ölçek oldukça güvenilirdir,

0,80 < alfa < 1,00 ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir (Zeytin, 2007:116).

Alfa katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme kriterlerine göre bulunduğumuz sonuç, ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

3.6. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Araőtirmada amaca yönelik cevap aranacak sorular aşağıdaki gibidir:

- 1- Meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren etmenler nelerdir?
- 2- Meslek mensuplarının hata ve hilelerin önlenmesindeki mesleki sorumluluk düzeyi nedir?

Bu araştırma soruları çerçevesinde test edilecek hipotezler ise Şunlardır;

H1: Meslek mensuplarının yaŐıyla, hata ve hilelerin önlenmesindeki mesleki sorumluluk düzeyi arasında anlamlı bir farklılaşma vardır.

H2: Meslek mensuplarının öğrenim durumu ile hata ve hilelerin önlenmesindeki mesleki sorumluluk düzeyi arasında anlamlı bir farklılaşma vardır.

H3: Meslek mensuplarının mesleki deneyimi ile hata ve hilelerin önlenmesindeki mesleki sorumluluk düzeyi arasında anlamlı bir farklılaşma vardır.

H4: Meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren nedenler ile hata ve hilelerin önlenmesindeki mesleki sorumluluk düzeyi arasında anlamlı bir farklılaşma vardır.

3.7. ARAŞTIRMA BULGULARI VE ANALİZİ

Çalışmanın bu bölümünde, anket çalışması sonucunda elde edilen veriler, öncelikle demografik özelliklere göre değerlendirilmiştir. Bu çalışmada yapılan genellemeler sadece araştırma yapılan illeri kapsamaktadır. SMMM ve YMM arasında dikkat çekici farklılıklar gözlemlenmediği ve YMM sayısının azlığı nedeniyle, meslek mensupları bir bütün halinde değerlendirilmiştir. Araştırma bulguları, hem frekans dağılım tabloları hem de uygulanan testlerin sonuçlarının gösterilmesi ve verilerin yorumlanmasıyla oluşturulmuştur. Ankete katılan meslek mensupları çalışmanın bu kısmında katılımcı olarak ifade edilecektir.

3.7.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılımları

Tablo 3.2: Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılımları

Demografik Değişkenler		n	%
Cinsiyetiniz	Kadın	7	5,5
	Erkek	120	94,5
Yaşınız	40 yaş ve altı	62	48,8
	41-50 yaş	45	35,4
	51 yaş ve üstü	20	15,7
Medeni Durumunuz	Bekar	12	9,4
	Evli	115	90,6
Öğrenim Durumunuz	Lise-Ön lisans	14	11,0
	Lisans	105	82,7
	Lisansüstü	8	6,3
Meslek Unvanınız	SMMM	125	98,4
	YMM	2	1,6
Mesleki Deneyiminiz(Yıl)	5 yıldan az	23	18,1
	6-10	32	25,2
	11-15	28	22,0
	16-20	19	15,0
	21 ve üzeri	25	19,7
Çalıştırılan Eleman Sayısı	Yalnız Çalışıyorum	38	29,9
	1-5	79	62,2
	6 kişi ve üstü	10	7,9
Mükellef Sayınız	0-30	36	28,3
	31-60	47	37,0
	61-90	20	15,7
	91-120	11	8,7
	121 ve üzeri	13	10,2
Stajyer çalıştırıyor musunuz?	Evet	53	41,7
	Hayır	74	58,3

Ankete cevap veren katılımcılardan cinsiyeti erkek olanların oranı %94,5(120) kadın olanların oranı %5,5(7)'tir.

Katılımcılardan 40 yaş ve altı olanların oranı %48,8(62), 41-50 yaş arası olanların oranı %35,4(45), 51 yaş ve üstü olanların oranı ise %15,7(20)'dir.

Katılımcılardan medeni durumu evli olanların oranı %90,6(115), bekar olanların oranı %9,4(12)'tür.

Katılımcılardan öğrenim durumu lise-ön lisan olanların oranı %11(14), lisans olanların oranı %82,7(105), lisansüstü olanların oranı %6,3(8)'tür.

Katılımcılardan meslek unvanı SMMM olanların oranı %98,4(125), YMM olanların oranı %1,6(2)'dir.

Katılımcılardan mesleki deneyimi 5 yıldan az olanların oranı %18,1(23), 6-10 yıl arası olanların oranı %25,2(32), 11-15 yıl arası olanların oranı %22(28), 16-20 yıl arası olanların oranı %15(19), 21 yıl ve üzeri olanların oranı ise %19,7(25)'dir.

Katılımcılardan yalnız çalışıyorum yanıtını verenlerin oranı %29,9(38), 1-5 eleman çalıştıranların oranı %62,2(79), 6 kişi ve üstü eleman çalıştıranların oranı %7,9(10)'dur.

Katılımcılardan mükellef sayısı 0-30 olanların sayısı %28,3(36), 31-60 arası olanların oranı %37(47), 61-90 arası olanların oranı %15,7(20), 91-120 arası olanların oranı %8,7(11), 121 ve üzeri olanların oranı %10,2(13)'dir.

Katılımcılardan stajyer çalıştırmayanların oranı %58,3(74), stajyer çalıştıranların oranı %41,7(53)'dir.

Katılımcıların %70,1(89) yanında çalışanı olduğunu belirtmiştir. 89 katılımcının yanında toplam 264 kişi çalışmaktadır. Çalışanlar öğrenim durumları ve mesleki deneyimlerine göre Tablo3.3'te değerlendirilmiştir.

Tablo 3.3: Çalışanların Öğrenim Durumu ve Mesleki Deneyimine Ait Veriler

Çalışanların Öğrenim Durumu	N	%	Çalışanların Mesleki Deneyimi	N	%
Lise	77	29,2	1 yıldan az	50	18,9
Ön Lisans	56	21,2	1-5 yıl	123	46,7
Lisans	130	49,2	6-10 yıl	69	26,1
Lisansüstü	1	0,4	11 yıl ve üzeri	22	8,3

Tablo 3.4'e göre katılımcılar, toplamda 7.179 adet mükellefe hizmet vermektedirler. Katılımcıların sahip oldukları mükelleflerin sektörel dağılımlarına göre;

üretim sektöründe %9,5(682), hizmet sektöründe %31,5(2.261), ticaret sektöründe %59(4.236) oranında mükellefleri bulunmaktadır.

Tablo 3.4: Mükelleflerin Faaliyette Buldukları Sektör

Mükelleflerin Faaliyette Buldukları Sektör	N	%
Üretim	682	9,5
Hizmet	2.261	31,5
Ticaret	4.236	59,0

3.7.2. Katılımcıların Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları

Çalışma için düzenlenen ankette demografik özelliklerin belirlenmesine yönelik hazırlanan 12 sorunun ardından 40 soruluk bir bölüm bulunmaktadır. Bu bölüm kendi içerisinde 3 kısma ayrılmıştır. Söz konusu kısımlardan birinci kısım 5’li likert ölçeğine göre hazırlanmış 24 sorudan oluşurken, ikinci kısım evet-hayır seçenekli 8 sorudan, üçüncü kısım katılımcı tercihleriyle şekillenen 8 sorudan oluşturulmuştur.

Birinci kısımda yer alan sorular kesinlikle katılıyorum (1), katılıyorum (2), kararsızım (3), katılmıyorum (4), kesinlikle katılmıyorum (5) şeklinde 5 düzey kodlanmıştır. Verilen cevap ortalamalarının 1’e yakın olması konu hakkındaki düşüncenin olumlu olması anlamına gelirken ortalamanın 5’e yakın olması konu hakkındaki düşüncenin olumsuz olduğu anlamına gelmektedir.

Tablo 3.5: Katılımcıların Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları

		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	X	Ss
Ülkemizde meslek etik kuralları ve meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.	<i>n</i> %	7 5,5	25 19,7	11 8,7	54 42,5	30 23,6	3,59	1,20
Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik hareket etmesine sebep olabilir.	<i>n</i> %	34 26,8	48 37,8	11 8,7	24 18,9	10 7,9	2,43	1,28
Bazı meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi kurduğu müşterilerinin, yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalmaktadır.	<i>n</i> %	16 12,6	40 31,5	22 17,3	36 28,3	13 10,2	2,92	1,23
Dostluk ilişkilerim bulunan müşterilerimin kredi imkânlarından yararlanabilmeleri için etik dışı davranışlarda bulunduğum olmuştur.	<i>n</i> %	8 6,3	14 11,0	14 11,0	40 31,5	51 40,2	3,88	1,23
Muhasebecilik mesleği günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip ve geçerliliği olan bir meslektir.	<i>n</i> %	12 9,4	27 21,3	21 16,5	42 33,1	25 19,7	3,32	1,27
Mesleğimle ilgili değişen mevzuatı, ilgili yasal düzenlemeleri zamanında takip etme imkân ve fırsatım bulunmaktadır.	<i>n</i> %	23 18,1	53 41,7	23 18,1	25 19,7	3 2,4	2,46	1,07
Meslek mensubu olarak Meslek Etiği ve Meslek Ahlak Kuralları açısından kendimi değerlendirdiğimde, bu kurallara uygun hareket ettiğimi söylemem mümkündür.	<i>n</i> %	54 42,5	59 46,5	8 6,3	3 2,4	3 2,4	1,76	0,86
Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır.	<i>n</i> %	24 18,9	47 37,0	24 18,9	17 13,4	15 11,8	2,62	1,27
Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım.	<i>n</i> %	50 39,4	45 35,4	17 13,4	11 8,7	4 3,1	2,01	1,08
Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.	<i>n</i> %	22 17,3	47 37,0	32 25,2	23 18,1	3 2,4	2,51	1,05
Meslek mensupları üstlenmiş olduğu görevin bilincinde mükelleflere, devlete ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını bilmektedirler.	<i>n</i> %	28 22,0	56 44,1	22 17,3	18 14,2	3 2,4	2,31	1,04
Sadece Meslek Mensuplarının Etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gerekir.	<i>n</i> %	80 63,0	39 30,7	4 3,1	4 3,1	0 0,0	1,46	0,71
Ülkemizde Meslek Etiği ile ilgili yapılan seminer, eğitimler, programlar gibi etkinlikler yeterli düzeydedir.	<i>n</i> %	8 6,3	22 17,3	31 24,4	44 34,6	22 17,3	3,39	1,15
Son zamanlarda meslekte hata ve hileye yönelik davranışların yaygın olduğunu düşünüyorum.	<i>n</i> %	21 16,5	37 29,1	35 27,6	27 21,3	7 5,5	2,70	1,14
Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir.	<i>n</i> %	16 12,6	54 42,5	31 24,4	19 15,0	7 5,5	2,58	1,06
Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.	<i>n</i> %	29 22,8	48 37,8	24 18,9	24 18,9	2 1,6	2,39	1,08
Kullanmış olduğum teknolojinin yetersizliğinden dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	<i>n</i> %	1 0,8	20 15,7	20 15,7	47 37,0	39 30,7	3,81	1,07
Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olmadığımndan dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	<i>n</i> %	5 3,9	14 11,0	15 11,8	60 47,2	33 26,0	3,80	1,07

Tablo 3.5: (devam) Katılımcıların Verdikleri Cevaplara İlişkin Frekans Dağılımları

Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan kanun hükümleri, yönetmelik ve yasal düzenlemeler ile ilgili değişiklikleri zamanında takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur.	<i>n</i>	10	39	24	38	16	3,09	1,20
	%	7,9	30,7	18,9	29,9	12,6		
Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir.	<i>n</i>	39	61	18	3	6	2,02	0,99
	%	30,7	48,0	14,2	2,4	4,7		
Sahip olmadığım uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davrandığım ve bu yolla müşteri kazandığım olmuştur.	<i>n</i>	2	10	8	46	61	4,21	0,98
	%	1,6	7,9	6,3	36,2	48,0		
Müşterilerimin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamalar yaptığım olmuştur.	<i>n</i>	8	14	14	46	45	3,83	1,21
	%	6,3	11,0	11,0	36,2	35,4		
Müşterilerimin ortakları ve üçüncü kişiler nezdinde itibar kazanması amacıyla kayıtlarda oynamalar yaptığım olmuştur.	<i>n</i>	6	15	8	45	53	3,98	1,18
	%	4,7	11,8	6,3	35,4	41,7		
Müşterilerimin talepleri doğrultusunda işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek için hata ve hilelere yönelik işlemler yaptığım olmuştur.	<i>n</i>	6	9	9	46	57	4,09	1,11

“Ülkemizde meslek etik kuralları ve meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%42,5) katılmamaktadır. Katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 3,59’dur.

“Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik hareket etmesine sebep olabilir” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%37,8) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,43’tür.

“Bazı meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi kurduğu müşterilerinin, yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalmaktadır” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%31,5) katılmamaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,92’dir.

“Dostluk ilişkilerim bulunan müşterilerimin kredi imkânlarından yararlanabilmeleri için etik dışı davranışlarda bulunduğum olmuştur” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%40,2) kesinlikle katılmamaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 3,88’dir.

“Muhasebecilik mesleği günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip ve geçerliliği olan bir meslektir” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%33,1) katılmamaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 3,32’dir.

“Mesleğimle ilgili değişen mevzuatı, ilgili yasal düzenlemeleri zamanında takip etme imkân ve fırsatım bulunmaktadır” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%41,7) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,46’dır.

“Meslek mensubu olarak Meslek Etiği ve Meslek Ahlak Kuralları açısından kendimi değerlendirdiğimde, bu kurallara uygun hareket ettiğimi söylemem mümkündür” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%46,5) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 1,76’dır.

“Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%37,0) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,62’dır.

“Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%39,4) kesinlikle katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,01’dır.

“Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%37,0) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,51’dır.

“Meslek mensupları üstlenmiş olduğu görevin bilincinde mükelleflere, devlete ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını bilmektedirler” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%44,1) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,31’dır.

“Sadece Meslek Mensuplarının Etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gerekir” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%63,0) kesinlikle katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 1,46’dır.

“Ülkemizde Meslek Etiği ile ilgili yapılan seminer, eğitimler, programlar gibi etkinlikler yeterli düzeydedir” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%34,6)

katılmamaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 3,39'dur.

“Son zamanlarda meslekte hata ve hileye yönelik davranışların yaygın olduğunu düşünüyorum” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%29,1) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,70'tir.

“Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%42,5) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,58'dir.

“Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%37,8) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,39'dur.

“Kullanmış olduğum teknolojinin yetersizliğinden dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%37,0) katılmamaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 3,81'dir.

“Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olamadığımdan dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%47,2) katılmamaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 3,80'dir.

“Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan kanun hükümleri, yönetmelik ve yasal düzenlemeler ile ilgili değişiklikleri zamanında takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%30,7) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 3,09'dur.

“Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%48,0) katılmaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 2,02'dir.

“Sahip olmadığım uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davrandığım ve bu yolla müşteri kazandığım olmuştur” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%48,0) kesinlikle katılmamaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 4,21’dir.

“Müşterilerimin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamalar yaptığım olmuştur” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%36,2) katılmamaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 3,83’tür.

“Müşterilerimin ortakları ve üçüncü kişiler nezdinde itibar kazanması amacıyla kayıtlarda oynamalar yaptığım olmuştur” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%41,7) kesinlikle katılmamaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 3,98’dir.

“Müşterilerimin talepleri doğrultusunda işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek için hata ve hilelere yönelik işlemler yaptığım olmuştur” ifadesine katılımcıların çoğunluğu (%44,9) kesinlikle katılmamaktadır. Araştırmaya cevap veren katılımcıların söz konusu ifade için katılım düzeyi ortalaması 4,09’dur.

Aşağıdaki tablo 3.6’da katılımcıların olumlu düşünceye sahip oldukları konulardan olumsuz oldukları konulara doğru bir sıralama gösterilmektedir.

Tablo 3.6: Katılımcıların Vermiş Oldukları Cevaplara Göre Sahip Oldukları Olumlu Düşünceden Olumsuz Düşünceye Doğru Sıralanışı

	X
Sadece Meslek Mensuplarının Etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gerekir.	1,46
Meslek mensubu olarak Meslek Etiği ve Meslek Ahlak Kuralları açısından kendimi değerlendirdiğimde, bu kurallara uygun hareket ettiğimi söylemem mümkündür.	1,76
Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım.	2,01
Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir.	2,02
Meslek mensupları üstlenmiş olduğu görevin bilincinde mükelleflere, devlete ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını bilmektedirler.	2,31
Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.	2,39
Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik hareket etmesine sebep olabilir.	2,43
Mesleğimle ilgili değişen mevzuatı, ilgili yasal düzenlemeleri zamanında takip etme imkân ve fırsatım bulunmaktadır.	2,46
Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.	2,51
Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir.	2,58
Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır.	2,62
Son zamanlarda meslekte hata ve hileye yönelik davranışların yaygın olduğunu düşünüyorum.	2,70
Bazı meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi kurduğu müşterilerinin, yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalmaktadır.	2,92
Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan kanun hükümleri, yönetmelik ve yasal düzenlemeler ile ilgili değişiklikleri zamanında takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur.	3,09
Muhasebecilik mesleği günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip ve geçerliliği olan bir meslektir.	3,32
Ülkemizde Meslek Etiği ile ilgili yapılan seminer, eğitimler, programlar gibi etkinlikler yeterli düzeydedir.	3,39
Ülkemizde meslek etik kuralları ve meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.	3,59
Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olamadığımdan dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	3,80
Kullanmış olduğum teknolojinin yetersizliğinden dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	3,81
Müşterilerimin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamalar yaptığım olmuştur.	3,83
Dostluk ilişkilerim bulunan müşterilerimin kredi imkânlarından yararlanabilmeleri için etik dışı davranışlarda bulunduğum olmuştur.	3,88
Müşterilerimin ortakları ve üçüncü kişiler nezdinde itibar kazanması amacıyla kayıtlarda oynamalar yaptığım olmuştur.	3,98
Müşterilerimin talepleri doğrultusunda işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek için hata ve hilelere yönelik işlemler yaptığım olmuştur.	4,09
Sahip olmadığım uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davrandığım ve bu yolla müşteri kazandığım olmuştur.	4,21

Katılımcılar sadece meslek mensuplarının etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gerektiğini düşünürlerken, sahip olmadıkları uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davranarak müşteri kazanmadıklarını ifade etmektedirler.

Tablo 3.7: Katılımcıların Evet-Hayır İfadelerini İçeren Sorulara Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları

		Evet	Hayır
Bilançoda işletmenin daha iyi veya daha kötü gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?	<i>n</i>	71	56
	%	55,9	44,1
Müşterilerinizin baskısı nedeniyle hata ve hilelere yönelik davranışlar yapmak zorunda kaldığınız durumlar oldu mu?	<i>n</i>	35	92
	%	27,6	72,4
Müşterilerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığınız oldu mu?	<i>n</i>	79	48
	%	62,2	37,8
Meslek hayatınız boyunca teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hata ve hilelere yönelik işlem yaptığınız oldu mu?	<i>n</i>	43	84
	%	33,9	66,1
Kanunlardaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığınız oldu mu?	<i>n</i>	44	83
	%	34,6	65,4
Mükelleflerinizin, faaliyetlerini yürütürken etik dışı davranışlarda bulunduğu hiç şahit oldunuz mu?	<i>n</i>	65	62
	%	51,2	48,8
İşinizle ilgili kurumlarda işinizin yapılabilmesi veya halledilebilmesi için sizden hediye, rüşvet vb. bir ödeme yapmanız teklif edildi mi?	<i>n</i>	32	95
	%	25,2	74,8
Bugün meslek seçimi yapıyor olsaydınız yine aynı mesleği seçer miydiniz?	<i>n</i>	57	70
	%	44,9	55,1

Ankete cevap veren katılımcıların %62,2'si “müşterilerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığınız oldu mu?” sorusuna evet cevabı vermişlerdir. Buna karşılık, “müşterilerinizin baskısı nedeniyle hata ve hilelere yönelik davranışlar yapmak zorunda kaldığınız durumlar oldu mu?” sorusuna %72,4 ve “işinizle ilgili kurumlarda işinizin yapılabilmesi veya halledilebilmesi için sizden hediye, rüşvet vb. bir ödeme yapmanız teklif edildi mi?” sorusuna %74,8 oranında hayır cevabı verilmiştir. Katılımcılardan “Bugün meslek seçimi yapıyor olsaydınız yine aynı mesleği seçer miydiniz?” sorusuna hayır cevabını verenlerin oranı ise %55,1'dir.

Tablo 3.8: Katılımcıların Seçmeli İfadeleri İçeren Sorulara Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları

		n	%
Sizce Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelik işlemler yapmasında en çok etkili olan dış etmen nedir?	Mükellefler	53	41,7
	Yasalar	40	31,5
	Kamu Kurumları	5	3,9
	Meslek Üyeleri	13	10,2
	Diğer	16	12,6
İşletmenizde yapılan hataların en önemli nedeni aşağıdakilerden hangisidir?	Bilgisizlik	10	7,9
	Dikkatsizlik	41	32,3
	Tecrübesizlik	7	5,5
	İş Yoğunluğu	65	51,2
	Özensizlik	4	3,1
Herhangi bir durumda sizden yasal olmayan bir menfaat talebi veya etik dışı bir davranış talep edilmesi durumunda ne yaparsınız?	Bağırır çağırır menfaat talep edeni rezil ederim	3	2,4
	Kabul etmem	102	80,3
	Müşteri kaybetmemek için talebi yerine getiririm	10	7,9
	Fikrim yok	12	9,4
İşinizin düştüğü bir kurumda işlerinizi hızlandıracağı veya işinizin hallolacağı kanaatine varırsanız görevlilere hediye vb. maddi bir menfaat teklif eder misiniz?	Hayır, öyle bir şey teklif etmem. İstenirse de gerekli mercilere ihbar ederim	33	26,0
	Duruma göre acelem varsa teklif ederim. Acelem yoksa etmem sıramı beklerim	6	4,7
	Bir menfaat teklif etmem sıramı bekler ve işimin normal zamanda yapılmasını beklerim	58	45,7
	Ben teklif edemem ama görevli isterse itiraz etmem ve veririm	9	7,1
	Evet, bu teklifi yapıp işimin görülmesine bakarım	5	3,9
	Fikrim yok	16	12,6
Bir meslektaşınızın hata ve hileye yönelik bir davranışını gördüğünüzde ne yaparsınız?	Kendisini uyarırım	71	55,9
	Üstlerime/gerekli mercilere bildiririm	13	10,2
	Hiçbir şey yapmam	21	16,5
	Fikrim yok	22	17,3

Ankete cevap veren katılımcılardan "Sizce Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelik işlemler yapmasında en çok etkili olan dış etmen nedir?" sorusuna mükellefler cevabını verenlerin oranı %41,7'dir.

Katılımcılardan "İşletmenizde yapılan hataların en önemli nedeni aşağıdakilerden hangisidir?" sorusuna iş yoğunluğu cevabını verenlerin oranı %51,2'dir.

Katılımcılardan "Herhangi bir durumda sizden yasal olmayan bir menfaat talebi veya etik dışı bir davranış talep edilmesi durumunda ne yaparsınız?" sorusuna kabul etmem cevabını verenlerin oranı %80,3'tür.

Katılımcılardan "İşinizin düştüğü bir kurumda işlerinizi hızlandıracağı veya işinizin hallolacağı kanaatine varırsanız görevlilere hediye vb. maddi bir menfaat teklif eder misiniz?" sorusuna bir menfaat teklif etmem sıramı bekler ve işimin normal zamanda yapılmasını beklerim cevabını verenlerin oranı %45,7'dir.

Ankete cevap veren katılımcılardan "Bir meslektaşınızın hata ve hileye yönelik bir davranışını gördüğünüzde ne yaparsınız?" sorusuna kendisini uyarırım cevabını verenlerin oranı %55,9'dur.

Anketin birden fazla seçimli ifadeleri içeren üçüncü kısmında yer alan 3 soruya verdikleri cevaplara ilişkin frekans dağılımları tablo 3.9'da gösterilmiştir. Bu bölümde katılımcılardan soruyu cevaplarırken kendilerine uygun gelen 3 seçeneği işaretlemeleri istenmiştir.

Tablo 3.9: Katılımcıların Birden Fazla Seçmeli İfadeleri İçeren Sorulara Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları

		Evet		Hayır	
		n	%	n	%
Sizce mesleği icra ederken meslek mensubunu, hata ve hileden uzaklaştıran neden nedir?	Dürüstlük	102	80,3	25	19,7
	Kişisel sorumluluk	60	47,2	67	52,8
	Kişisel itibarı koruma ihtiyacı	24	18,9	103	81,1
	Dini inançlar	49	38,6	78	61,4
	İşyerinin itibarını koruma ihtiyacı	10	7,9	117	92,1
	İşe bağlılık duygusu	13	10,2	114	89,8
	Yasalar ve yönetmelikler	45	35,4	82	64,6
	Mesleki sorumluluk ve kurallar	76	59,8	51	40,2
Sizce meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren neden ne olabilir?	Sistemden kaynaklanan nedenler	74	58,3	53	41,7
	Açgözlü olma isteği	39	30,7	88	69,3
	İyi niyet ve duygusallık	29	22,8	98	77,2
	Kişisel güç kazanma isteği	27	21,3	100	78,7
	Mali sorunlar	72	56,7	55	43,3
	Yasaların bilinmemesi	35	27,6	92	72,4
	Kişinin ahlak anlayışı	51	40,2	76	59,8
	Kişisel ve ailesel kazanç isteği	17	13,4	110	86,6
	Çalışanının liyakatsiz olması	13	10,2	114	89,8
Etik kurallarının bilinmemesi	26	20,5	101	79,5	
Sizce, meslek mensupları arasında iş etiğinin yerleşmesi için önemli olan faktörler nelerdir?	Zihniyet değişikliği	84	66,1	43	33,9
	Yasaların herkese eşit uygulanması	45	35,4	82	64,6
	Meslek mensuplarının eğitimi	91	71,7	36	28,3
	Şeffaflık ve açıklık	73	57,5	54	42,5
	Cezai yaptırımların uygulanması	52	40,9	75	59,1
	Hesap verebilirlik	35	27,6	92	72,4

Katılımcılar mesleği icra ederken meslek mensubunu, hata ve hileden uzaklaştıran neden olarak, büyük oranda dürüstlük ile mesleki sorumluluk ve kurallarını göstermiştir. Kişisel sorumluluk, kişisel itibarı koruma ihtiyacı, dini inançlar, iş yerinin itibarını koruma ihtiyacı, işe bağlılık duygusu, yasalar ve yönetmelikler bu iki nedene göre geride kalmaktadır.

Meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren neden ile ilgili soruya ise katılımcıların çoğunluğu meslek mensubunun kullandığı sistemi ve mali sorunlarını neden olarak işaretlemiştir. Açgözlü olma isteği, iyi niyet ve duygusallık, kişisel güç kazanma isteği, yasaların bilinmemesi, kişinin ahlak anlayışı, kişisel ve ailesel kazanç isteği, çalışanının liyakatsiz olması, etik kurallarının bilinmemesi bu nedenlerden birisi değildir.

Meslek mensupları arasında iş etiğinin yerleşmesi için önemli olan faktörler olarak katılımcılar, zihniyet değişikliği, meslek mensuplarının eğitimi, şeffaflık ve açıklık ifadelerine katılmışlardır. Yasaların herkese eşit uygulanması, cezai yaptırımların uygulanması, hesap verebilirlik ifadelerini ise neden olarak görmemişlerdir.

3.7.3. Katılımcıların Verdikleri Cevaplara İlişkin Karşılaştırmalar

Yaş Değişkeni: Tablo 3.10’da araştırmada kullanılan ankette yer alan ve mesleki sorumluluk düzeyinin belirlenmesinde kullanılan ifadelere, katılımcıların yaş değişkenine bağlı olarak katılım düzeyleri gösterilmiştir. Buna göre “Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir” ifadesine katılım düzeyi yaşa göre farklılık göstermektedir. 40 yaş ve altı olanların söz konusu ifadeye katılım düzeyi puanları ortalaması 2,16; 41-50 yaş arası olanların 2,44; 51 yaş ve üstü olanların 2,95’tir. Buna göre 51 yaş ve üstü olanların ifadeye en fazla katılım gösterdikleri belirlenmiştir. Diğer ifadelere katılım düzeyi yaşa göre farklılık göstermemektedir.

Tablo 3.10: Katılımcıların Yaş Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

		n	X	ss	F	P
Ülkemizde meslek etik kuralları ve meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.	40 yaş ve altı	62	3,53	1,31	,246	,782
	41-50 yaş	45	3,60	1,12		
	51 yaş ve üstü	20	3,75	1,07		
Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik hareket etmesine sebep olabilir.	40 yaş ve altı	62	2,27	1,24	2,504	,086
	41-50 yaş	45	2,40	1,23		
	51 yaş ve üstü	20	3,00	1,41		
Bazı meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi kurduğu müşterilerinin, yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalmaktadır.	40 yaş ve altı	62	2,84	1,30	,292	,747
	41-50 yaş	45	2,98	1,12		
	51 yaş ve üstü	20	3,05	1,32		
Dostluk ilişkilerim bulunan müşterilerimin kredi imkânlarından yararlanabilmeleri için etik dışı davranışlarda bulunduğum olmuştur.	40 yaş ve altı	62	3,71	1,35	1,187	,309
	41-50 yaş	45	4,04	1,04		
	51 yaş ve üstü	20	4,05	1,23		
Muhasebecilik mesleği günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip ve geçerliliği olan bir meslektir.	40 yaş ve altı	62	3,56	1,15	2,247	,110
	41-50 yaş	45	3,11	1,34		
	51 yaş ve üstü	20	3,05	1,39		
Mesleğimle ilgili değişen mevzuatı, ilgili yasal düzenlemeleri zamanında takip etme imkân ve fırsatım bulunmaktadır.	40 yaş ve altı	62	2,47	1,14	,154	,857
	41-50 yaş	45	2,51	0,97		
	51 yaş ve üstü	20	2,35	1,14		

Tablo 3.10: (devam) Katılımcıların Yaş Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

Meslek mensubu olarak Meslek Etiği ve Meslek Ahlak Kuralları açısından kendimi değerlendirdiğimde, bu kurallara uygun hareket ettiğimi söylemem mümkündür.	40 yaş ve altı	62	1,87	1,00	1,298	,277
	41-50 yaş	45	1,60	0,58		
	51 yaş ve üstü	20	1,75	0,91		
Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır.	40 yaş ve altı	62	2,85	1,29	2,949	,056
	41-50 yaş	45	2,27	1,05		
	51 yaş ve üstü	20	2,70	1,49		
Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım.	40 yaş ve altı	62	2,13	1,15	,904	,407
	41-50 yaş	45	1,84	0,95		
	51 yaş ve üstü	20	2,00	1,12		
Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.	40 yaş ve altı	62	2,45	1,10	1,229	,296
	41-50 yaş	45	2,44	0,97		
	51 yaş ve üstü	20	2,85	1,09		
Meslek mensupları üstlenmiş olduğu görevin bilincinde mükelleflere, devlete ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını bilmektedirler.	40 yaş ve altı	62	2,39	1,09	,995	,373
	41-50 yaş	45	2,13	0,87		
	51 yaş ve üstü	20	2,45	1,23		
Sadece Meslek Mensuplarının Etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gerekir.	40 yaş ve altı	62	1,44	0,69	,194	,824
	41-50 yaş	45	1,47	0,69		
	51 yaş ve üstü	20	1,55	0,83		
Ülkemizde Meslek Etiği ile ilgili yapılan seminer, eğitimler, programlar gibi etkinlikler yeterli düzeydedir.	40 yaş ve altı	62	3,53	1,17	,881	,417
	41-50 yaş	45	3,27	1,14		
	51 yaş ve üstü	20	3,25	1,12		
Son zamanlarda meslekte hata ve hileye yönelik davranışların yaygın olduğunu düşünüyorum.	40 yaş ve altı	62	2,69	1,15	,224	,800
	41-50 yaş	45	2,64	1,15		
	51 yaş ve üstü	20	2,85	1,14		
Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir.	40 yaş ve altı	62	2,45	1,07	2,466	,089
	41-50 yaş	45	2,56	0,99		
	51 yaş ve üstü	20	3,05	1,15		
Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.	40 yaş ve altı	62	2,16	1,06	4,320	,015
	41-50 yaş	45	2,44	1,03		
	51 yaş ve üstü	20	2,95	1,10		
Kullanmış olduğum teknolojinin yetersizliğinden dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	40 yaş ve altı	62	3,73	1,06	2,957	,056
	41-50 yaş	45	4,09	0,87		
	51 yaş ve üstü	20	3,45	1,36		
Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olmadığımın dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	40 yaş ve altı	62	3,77	1,09	,453	,637
	41-50 yaş	45	3,91	0,95		
	51 yaş ve üstü	20	3,65	1,27		
Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan kanun hükümleri, yönetmelik ve yasal düzenlemeler ile ilgili değişiklikleri zamanında takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur.	40 yaş ve altı	62	3,18	1,22	,573	,565
	41-50 yaş	45	2,93	1,14		
	51 yaş ve üstü	20	3,15	1,27		
Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir.	40 yaş ve altı	62	2,05	1,09	,184	,832
	41-50 yaş	45	1,96	0,85		
	51 yaş ve üstü	20	2,10	0,97		

Tablo 3.10: (devam) Katılımcıların Yaş Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

Sahip olmadığım uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davrandığım ve bu yolla müşteri kazandığım olmuştur.	40 yaş ve altı	62	4,11	0,98	1,279	,282
	41-50 yaş	45	4,40	0,78		
	51 yaş ve üstü	20	4,10	1,33		
Müşterilerimin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamalar yaptığım olmuştur.	40 yaş ve altı	62	3,68	1,34	1,163	,316
	41-50 yaş	45	3,93	0,99		
	51 yaş ve üstü	20	4,10	1,21		
Müşterilerimin ortakları ve üçüncü kişiler nezdinde itibar kazanması amacıyla kayıtlarda oynamalar yaptığım olmuştur.	40 yaş ve altı	62	3,77	1,37	1,992	,141
	41-50 yaş	45	4,11	0,86		
	51 yaş ve üstü	20	4,30	1,08		
Müşterilerimin talepleri doğrultusunda işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek için hata ve hilelere yönelik işlemler yaptığım olmuştur.	40 yaş ve altı	62	3,97	1,25	,840	,434
	41-50 yaş	45	4,24	0,86		
	51 yaş ve üstü	20	4,15	1,14		

Tablo 3.11: “Denetimin Yetersiz Olması Hata ve Hilelerde Etkilidir.” İfadesine Katılımın Yaşa Göre TUKEY ile Post Hoc Testi

(I) Yaşınız	(J) Yaşınız	Ortalama Farkı (I-J)	ss	P
40 yaş ve altı	41-50 yaş	-,28315	,20693	,361
	51 yaş ve üstü	-,78871*	,27172	,012
41-50 yaş	40 yaş ve altı	,28315	,20693	,361
	51 yaş ve üstü	-,50556	,28397	,180
51 yaş ve üstü	40 yaş ve altı	,78871*	,27172	,012
	41-50 yaş	,50556	,28397	,180

Yapılan ikili karşılaştırma testi sonucuna göre 40 yaş ve daha küçük yaştaki çalışanlar ile 51 yaş ve daha büyük yaştaki çalışanlar arasında “Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.” İfadesine katılım düzeyi açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 12’de ise katılımcıların yaşları ile mesleki sorumluluk düzeyleri arasındaki farkın anlamlılığının tek yönlü varyans analizi ile test edilmesi sonucunda istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılaşmanın olmadığı görülmektedir. Bu bağlamda, Tablo ’deki ANOVA sonuçlarına göre H1 hipotezi kabul edilmemiştir ($p>0.05$).

Tablo 3.12: Mesleki Sorumluluğun Yaş Değişkenine İlişkin ANOVA Sonuçları

	Yaş	N	\bar{X}	SS	F	p	Anlamlı Fark
Mesleki Sorumluluk	A. 20-30	6	3,8778	,61162	2,118	,101	
	B. 31-40	56	3,4988	,66082			
	C. 41-50	45	3,7348	,47108			
	D. 51 ve üzeri	20	3,7833	,65886			

Öğrenim Durumu Değişkeni: Tablo 3.13’de araştırmada kullanılan ankette yer alan ve mesleki sorumluluk düzeyinin belirlenmesinde kullanılan ifadelerle, katılımcıların öğrenim durumu değişkenine bağlı olarak katılım düzeyleri gösterilmiştir. Buna göre “Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir” ifadesine katılım düzeyi eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir. Eğitim düzeyi lise-ön lisans olanların söz konusu ifadeye katılım düzeyi puanları ortalaması 2,57; lisans olanların 2,29; lisansüstü olanların 3,38’dir. Buna göre eğitim düzeyi lisansüstü olanların ifadeye en fazla katılım gösterdikleri belirlenmiştir.

“Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir” ifadesine katılım düzeyi eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir. Eğitim düzeyi lise-ön lisans olanların söz konusu ifadeye katılım düzeyi puanları ortalaması 1,57; lisans olanların 2,01; lisansüstü olanların 3,00’tür. Buna göre eğitim düzeyi lisansüstü olanların ifadeye en fazla katılım gösterdikleri belirlenmiştir. Diğer ifadelerle katılım düzeyi eğitim düzeyine göre farklılık göstermemektedir.

Tablo 3.13: Katılımcıların Öğrenim Durumları Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

		n	X	ss	F	p
Ülkemizde meslek etik kuralları ve meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.	Lise-Önlisans	14	3,50	1,22	,108	,898
	Lisans	105	3,59	1,22		
	Lisansüstü	8	3,75	1,04		
Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik hareket etmesine sebep olabilir.	Lise-Önlisans	14	2,64	1,39	1,574	,211
	Lisans	105	2,35	1,26		
	Lisansüstü	8	3,13	1,25		
Bazı meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi kurduğu müşterilerinin, yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalmaktadır.	Lise-Önlisans	14	2,79	1,25	1,444	,240
	Lisans	105	2,89	1,24		
	Lisansüstü	8	3,63	1,06		
Dostluk ilişkilerim bulunan müşterilerimin kredi imkânlarından yararlanabilmeleri için etik dışı davranışlarda bulunduğum olmuştur.	Lise-Önlisans	14	3,79	1,37	1,092	,339
	Lisans	105	3,85	1,24		
	Lisansüstü	8	4,50	0,76		
Muhasebecilik mesleği günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip ve geçerliliği olan bir meslektir.	Lise-Önlisans	14	2,86	1,51	2,152	,121
	Lisans	105	3,43	1,22		
	Lisansüstü	8	2,75	1,39		
Mesleğimle ilgili değişen mevzuatı, ilgili yasal düzenlemeleri zamanında takip etme imkân ve fırsatım bulunmaktadır.	Lise-Önlisans	14	2,43	1,09	,826	,440
	Lisans	105	2,50	1,08		
	Lisansüstü	8	2,00	1,07		
Meslek mensubu olarak Meslek Etiği ve Meslek Ahlak Kuralları açısından kendimi değerlendirdiğimde, bu kurallara uygun hareket ettiğimi söylemem mümkündür.	Lise-Önlisans	14	1,93	1,00	1,205	,303
	Lisans	105	1,70	0,80		
	Lisansüstü	8	2,13	1,36		
Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır.	Lise-Önlisans	14	2,64	1,01	,387	,680
	Lisans	105	2,59	1,28		
	Lisansüstü	8	3,00	1,60		
Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım.	Lise-Önlisans	14	2,21	0,80	,326	,722
	Lisans	105	1,99	1,09		
	Lisansüstü	8	1,88	1,46		
Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.	Lise-Önlisans	14	2,36	0,84	1,024	,362
	Lisans	105	2,50	1,09		
	Lisansüstü	8	3,00	0,76		
Meslek mensupları üstlenmiş olduğu görevin bilincinde mükelleflere, devlete ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını bilmektedirler.	Lise-Önlisans	14	2,29	0,99	1,274	,283
	Lisans	105	2,27	1,05		
	Lisansüstü	8	2,88	0,99		
Sadece Meslek Mensuplarının Etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gerekir.	Lise-Önlisans	14	1,29	0,47	2,825	,063
	Lisans	105	1,45	0,71		
	Lisansüstü	8	2,00	0,93		
Ülkemizde Meslek Etiği ile ilgili yapılan seminer, eğitimler, programlar gibi etkinlikler yeterli düzeydedir.	Lise-Önlisans	14	3,36	1,08	,041	,960
	Lisans	105	3,39	1,17		
	Lisansüstü	8	3,50	1,07		
Son zamanlarda meslekte hata ve hileye yönelik davranışların yaygın olduğunu düşünüyorum.	Lise-Önlisans	14	2,64	1,15	,042	,959
	Lisans	105	2,71	1,15		
	Lisansüstü	8	2,63	1,19		
Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir.	Lise-Önlisans	14	2,86	1,35	,673	,512
	Lisans	105	2,53	1,03		
	Lisansüstü	8	2,75	1,04		

Tablo 3.13: (devam) Katılımcıların Öğrenim Durumları Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.	Lise-Önlisans	14	2,57	1,22	4,184	,017
	Lisans	105	2,29	1,04		
	Lisansüstü	8	3,38	1,06		
Kullanmış olduğum teknolojinin yetersizliğinden dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	Lise-Önlisans	14	3,43	1,28	1,508	,225
	Lisans	105	3,89	1,02		
	Lisansüstü	8	3,50	1,20		
Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olamadığımdan dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	Lise-Önlisans	14	3,29	1,20	1,868	,159
	Lisans	105	3,87	1,06		
	Lisansüstü	8	3,88	0,83		
Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan kanun hükümleri, yönetmelik ve yasal düzenlemeler ile ilgili değişiklikleri zamanında takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur.	Lise-Önlisans	14	2,71	1,33	1,940	,148
	Lisans	105	3,09	1,14		
	Lisansüstü	8	3,75	1,49		
Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir.	Lise-Önlisans	14	1,57	0,65	5,796	,004
	Lisans	105	2,01	0,96		
	Lisansüstü	8	3,00	1,31		
Sahip olmadığım uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davrandığım ve bu yolla müşteri kazandığım olmuştur.	Lise-Önlisans	14	4,21	1,12	,199	,820
	Lisans	105	4,23	0,91		
	Lisansüstü	8	4,00	1,60		
Müşterilerimin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamalar yaptığım olmuştur.	Lise-Önlisans	14	3,36	1,39	2,368	,098
	Lisans	105	3,85	1,15		
	Lisansüstü	8	4,50	1,41		
Müşterilerimin ortakları ve üçüncü kişiler nezdinde itibar kazanması amacıyla kayıtlarda oynamalar yaptığım olmuştur.	Lise-Önlisans	14	3,71	1,27	,802	,451
	Lisans	105	3,98	1,15		
	Lisansüstü	8	4,38	1,41		
Müşterilerimin talepleri doğrultusunda işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek için hata ve hilelere yönelik işlemler yaptığım olmuştur.	Lise-Önlisans	14	3,57	1,40	2,199	,115
	Lisans	105	4,13	1,03		
	Lisansüstü	8	4,50	1,41		

Tablo 3.14: “Denetimin Yetersiz Olması Hata Ve Hilelerde Etkilidir.” ve “Mevzuattaki Sürekli Değişiklikler Meslek Mensuplarının Hatalı İşlemler Yapmasında Etkilidir.” İfadelerine Katılımın Öğrenim Durumuna Göre TUKEY İle Post Hoc Testi

İfadeler	(I) Eğitim	(J) Eğitim	Ortalama Farkı (I-J)	ss	p
Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.	Lise-Önlisans	Lisans	,28571	,30095	,610
		Lisansüstü	-,80357	,46879	,204
	Lisans	Lise-Önlisans	-,28571	,30095	,610
		Lisansüstü	-1,08929*	,38795	,016
	Lisansüstü	Lise-Önlisans	,80357	,46879	,204
		Lisans	1,08929*	,38795	,016
Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir.	Lise-Önlisans	Lisans	-,43810	,27091	,242
		Lisansüstü	-1,42857*	,42200	,003
	Lisans	Lise-Önlisans	,43810	,27091	,242
		Lisansüstü	-,99048*	,34923	,015
	Lisansüstü	Lise-Önlisans	1,42857*	,42200	,003
		Lisans	,99048*	,34923	,015

Yapılan ikili karşılaştırma testi sonucuna göre lisans mezunu çalışanlar ile lisansüstü mezunu çalışanlar arasında “Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.” İfadesine katılım açısından anlamlı farklılık bulunurken Lise-Önlisans mezunu çalışanlar ile lisans ve lisans mezunu çalışanlar ile lisansüstü mezunu çalışanlar arasında “Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir.” İfadesine katılım düzeyi açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 3.15 incelendiğinde katılımcıların öğrenim durumları ile mesleki sorumluluk düzeyleri arasındaki farkın anlamlılığının tek yönlü varyans analizi ile test edilmesi sonucunda istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılaşmanın olmadığı görülmektedir. Bu bağlamda, Tablo 3.15’deki ANOVA sonuçlarına göre H2 hipotezi kabul edilmemiştir ($p>0.05$).

Tablo 3.15: Mesleki Sorumluluğun Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin ANOVA Sonuçları

	Öğrenim Durumu	N	\bar{X}	SS	F	p	Anlamlı Fark
Mesleki Sorumluluk	A. Lise	5	3,7467	,57038	1,609	,191	
	B. Ön Lisans	9	3,2370	,60103			
	C. Lisans	105	3,6648	,59653			
	D. Lisansüstü	8	3,7833	,67870			

Mesleki Deneyim Değişkeni: Tablo 3.16'ya göre “Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir” ifadesine katılım düzeyi mesleki deneyime göre farklılık göstermektedir. Mesleki deneyimi 5 yıldan az olanların söz konusu ifadeye katılım düzeyi puanları ortalaması 2,22; 6-10 yıl olanların 2,66; 11-15 yıl olanların 2,21; 16-20 yıl olanların 2,58; 21 yıl ve üzeri olanların 3,24'tür. Buna göre mesleki deneyimi 21 yıl ve üzeri olanların ifadeye en fazla katılım gösterdikleri belirlenmiştir.

“Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olamadığımdan dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur” ifadesine katılım düzeyi mesleki deneyime göre farklılık göstermektedir. Mesleki deneyimi 5 yıldan az olanların söz konusu ifadeye katılım düzeyi puanları ortalaması 3,30; 6-10 yıl olanların 4,25; 11-15 yıl olanların 3,79; 16-20 yıl olanların 3,68; 21 yıl ve üzeri olanların 3,80'dir. Buna göre mesleki deneyimi 6-10 yıl olanların ifadeye en fazla katılım gösterdikleri belirlenmiştir. Diğer ifadelere katılım düzeyi mesleki deneyime göre farklılık göstermemektedir.

Tablo 3.16: Katılımcıların Mesleki Deneyim Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

		n	X	ss	F	p
Ülkemizde meslek etik kuralları ve meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.	5 yıldan az	23	3,52	1,24	1,110	,355
	6-10	32	3,47	1,37		
	11-15	28	3,86	1,11		
	16-20	19	3,21	1,18		
	21 ve üzeri	25	3,80	1,04		
Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik hareket etmesine sebep olabilir.	5 yıldan az	23	2,09	1,16	2,165	,077
	6-10	32	2,84	1,30		
	11-15	28	2,11	1,20		
	16-20	19	2,26	1,19		
	21 ve üzeri	25	2,72	1,40		
Bazı meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi kurduğu müşterilerinin, yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalmaktadır.	5 yıldan az	23	3,00	1,35	0,595	,667
	6-10	32	3,03	1,18		
	11-15	28	2,61	1,20		
	16-20	19	3,05	1,22		
	21 ve üzeri	25	2,96	1,27		
Dostluk ilişkilerim bulunan müşterilerimin kredi imkânlarından yararlanabilmeleri için etik dışı davranışlarda bulunduğum olmuştur.	5 yıldan az	23	3,96	1,30	0,591	,670
	6-10	32	3,94	1,11		
	11-15	28	3,57	1,26		
	16-20	19	4,05	1,31		
	21 ve üzeri	25	3,96	1,27		
Muhasebecilik mesleği günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip ve geçerliliği olan bir meslektir.	5 yıldan az	23	3,65	0,93	1,749	,144
	6-10	32	3,63	1,16		
	11-15	28	3,18	1,31		
	16-20	19	2,84	1,61		
	21 ve üzeri	25	3,16	1,28		
Mesleğimle ilgili değişen mevzuatı, ilgili yasal düzenlemeleri zamanında takip etme imkân ve fırsatım bulunmaktadır.	5 yıldan az	23	2,22	1,13	0,578	,679
	6-10	32	2,38	1,13		
	11-15	28	2,61	1,03		
	16-20	19	2,58	0,96		
	21 ve üzeri	25	2,56	1,12		
Meslek mensubu olarak Meslek Etiği ve Meslek Ahlak Kuralları açısından kendimi değerlendirdiğimde, bu kurallara uygun hareket ettiğimi söylemem mümkündür.	5 yıldan az	23	1,87	0,87	1,674	,160
	6-10	32	1,59	0,71		
	11-15	28	1,61	0,63		
	16-20	19	2,16	0,96		
	21 ve üzeri	25	1,72	1,10		
Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır.	5 yıldan az	23	2,57	1,31	0,031	,998
	6-10	32	2,63	1,07		
	11-15	28	2,68	1,31		
	16-20	19	2,58	1,30		
	21 ve üzeri	25	2,64	1,47		
Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım.	5 yıldan az	23	2,09	1,16	0,434	,783
	6-10	32	2,06	1,13		
	11-15	28	1,86	0,97		
	16-20	19	2,21	0,85		
	21 ve üzeri	25	1,88	1,24		

Tablo 3.16: (devam) Katılımcıların Mesleki Deneyim Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.	5 yıldan az	23	2,26	0,96	0,707	,589
	6-10	32	2,63	1,13		
	11-15	28	2,43	1,03		
	16-20	19	2,47	0,90		
	21 ve üzeri	25	2,72	1,17		
Meslek mensupları üstlenmiş olduğu görevin bilincinde mükelleflere, devlete ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını bilmektedirler.	5 yıldan az	23	2,17	1,03	0,599	,664
	6-10	32	2,44	1,13		
	11-15	28	2,14	0,93		
	16-20	19	2,53	0,96		
	21 ve üzeri	25	2,28	1,14		
Sadece Meslek Mensuplarının Etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gerekir.	5 yıldan az	23	1,39	0,72	0,514	,726
	6-10	32	1,41	0,67		
	11-15	28	1,61	0,79		
	16-20	19	1,37	0,50		
	21 ve üzeri	25	1,52	0,82		
Ülkemizde Meslek Etiği ile ilgili yapılan seminer, eğitimler, programlar gibi etkinlikler yeterli düzeydedir.	5 yıldan az	23	3,30	1,15	0,985	,418
	6-10	32	3,41	1,29		
	11-15	28	3,50	1,11		
	16-20	19	3,74	1,05		
	21 ve üzeri	25	3,08	1,08		
Son zamanlarda meslekte hata ve hileye yönelik davranışların yaygın olduğunu düşünüyorum.	5 yıldan az	23	2,96	1,07	1,751	,143
	6-10	32	2,50	1,14		
	11-15	28	2,36	1,10		
	16-20	19	3,05	1,13		
	21 ve üzeri	25	2,84	1,21		
Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir.	5 yıldan az	23	2,22	1,00	4,353	,003
	6-10	32	2,66	1,04		
	11-15	28	2,21	0,92		
	16-20	19	2,58	1,02		
	21 ve üzeri	25	3,24	1,09		
Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.	5 yıldan az	23	2,04	1,11	1,780	,137
	6-10	32	2,59	1,13		
	11-15	28	2,18	0,90		
	16-20	19	2,32	1,16		
	21 ve üzeri	25	2,72	1,06		
Kullanmış olduğum teknolojinin yetersizliğinden dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	5 yıldan az	23	3,39	1,16	1,950	,107
	6-10	32	4,13	0,91		
	11-15	28	3,82	0,98		
	16-20	19	4,00	0,94		
	21 ve üzeri	25	3,64	1,25		
Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olamadığımdan dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	5 yıldan az	23	3,30	1,29	2,870	,026
	6-10	32	4,25	0,67		
	11-15	28	3,79	0,92		
	16-20	19	3,68	1,25		
	21 ve üzeri	25	3,80	1,12		

Tablo 3.16: (devam) Katılımcıların Mesleki Deneyim Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan kanun hükümleri, yönetmelik ve yasal düzenlemeler ile ilgili değişiklikleri zamanında takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur.	5 yıldan az	23	2,74	1,10	1,652	,165
	6-10	32	3,31	1,15		
	11-15	28	2,82	1,25		
	16-20	19	3,47	1,17		
	21 ve üzeri	25	3,12	1,24		
Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir.	5 yıldan az	23	1,78	0,85	1,949	,107
	6-10	32	2,31	1,09		
	11-15	28	1,75	0,89		
	16-20	19	1,95	0,85		
	21 ve üzeri	25	2,24	1,09		
Sahip olmadığım uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davrandığım ve bu yolla müşteri kazandığım olmuştur.	5 yıldan az	23	4,17	0,78	0,456	,768
	6-10	32	4,28	0,85		
	11-15	28	4,18	0,98		
	16-20	19	4,42	0,84		
	21 ve üzeri	25	4,04	1,37		
Müşterilerimin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamalar yaptığım olmuştur.	5 yıldan az	23	3,65	1,23	0,720	,580
	6-10	32	3,66	1,26		
	11-15	28	3,82	1,19		
	16-20	19	4,11	0,99		
	21 ve üzeri	25	4,04	1,31		
Müşterilerimin ortakları ve üçüncü kişiler nezdinde itibar kazanması amacıyla kayıtlarda oynamalar yaptığım olmuştur.	5 yıldan az	23	4,04	1,11	0,537	,709
	6-10	32	3,75	1,30		
	11-15	28	4,00	1,12		
	16-20	19	3,95	1,27		
	21 ve üzeri	25	4,20	1,12		
Müşterilerimin talepleri doğrultusunda işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek için hata ve hilelere yönelik işlemler yaptığım olmuştur.	5 yıldan az	23	4,17	0,89	0,150	,963
	6-10	32	4,00	1,27		
	11-15	28	4,07	1,05		
	16-20	19	4,05	1,18		
	21 ve üzeri	25	4,20	1,15		

Tablo 3.17: “Meslek Mensuplarının Hata ve Hilelere Yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları Etkilidir.” ve “Kullanmış Olduğum Teknolojiye Yeteri Düzeyde Hâkim Olamadığımdan Dolayı Mükelleflerimin İşlemlerinde Hata Yaptığım Olmuştur.” İfadelerine Katılımın Mesleki Deneyime Göre TUKEY İle Post Hoc Testi

İfadeler	(I) Mesleki Deneyim	(J) Mesleki Deneyim	Ortalama Farkı (I-J)	ss	p
Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir.	5 yıldan az	6-10	-,43886	,27675	,509
		11-15	,00311	,28489	1,000
		16-20	-,36156	,31385	,778
		21 ve üzeri	-1,02261*	,29250	,006
	6-10	5 yıldan az	,43886	,27675	,509
		11-15	,44196	,26198	,446
		16-20	,07730	,29321	,999
		21 ve üzeri	-,58375	,27023	,202
	11-15	5 yıldan az	-,00311	,28489	1,000
		6-10	-,44196	,26198	,446
		16-20	-,36466	,30091	,745
		21 ve üzeri	-1,02571*	,27857	,003
	16-20	5 yıldan az	,36156	,31385	,778
		6-10	-,07730	,29321	,999
		11-15	,36466	,30091	,745
		21 ve üzeri	-,66105	,30812	,208
	21 ve üzeri	5 yıldan az	1,02261*	,29250	,006
		6-10	,58375	,27023	,202
		11-15	1,02571*	,27857	,003
		16-20	,66105	,30812	,208
Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olmadığımın dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	5 yıldan az	6-10	-,94565*	,28401	,010
		11-15	-,48137	,29237	,471
		16-20	-,37986	,32209	,763
		21 ve üzeri	-,49565	,30018	,468
	6-10	5 yıldan az	,94565*	,28401	,010
		11-15	,46429	,26885	,421
		16-20	,56579	,30090	,333
		21 ve üzeri	,45000	,27732	,486
	11-15	5 yıldan az	,48137	,29237	,471
		6-10	-,46429	,26885	,421
		16-20	,10150	,30881	,997
		21 ve üzeri	-,01429	,28588	1,000
	16-20	5 yıldan az	,37986	,32209	,763
		6-10	-,56579	,30090	,333
		11-15	-,10150	,30881	,997
		21 ve üzeri	-,11579	,31621	,996
	21 ve üzeri	5 yıldan az	,49565	,30018	,468
		6-10	-,45000	,27732	,486
		11-15	,01429	,28588	1,000
		16-20	,11579	,31621	,996

Yapılan ikili karşılaştırma testi sonucuna göre mesleki deneyimi 5 yıldan az olanlar ve 11-15 yıl olanlar ile 21 yıl ve daha fazla olanlar arasında “Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir” ifadesine katılım düzeyi açısından anlamlı fark bulunmaktadır. Mesleki deneyimi 5 yıldan az olanlar ile 6-10 yıl olanlar arasında “Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olamadığımdan dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur” ifadesine katılım düzeyi açısından da anlamlı bir fark bulunmaktadır.

Tablo 3.18’de ise katılımcıların mesleki deneyimleri ile mesleki sorumluluk düzeyleri arasındaki farkın anlamlılığının tek yönlü varyans analizi ile test edilmesi sonucunda istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılaşmanın olmadığı görülmektedir. Bu bağlamda, Tablo ’deki ANOVA sonuçlarına göre H3 hipotezi kabul edilmemiştir ($p>0.05$).

Tablo 3.18: Mesleki Sorumluluğun Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin ANOVA Sonuçları

	Mesleki Deneyim	N	\bar{X}	SS	F	p	Anlamlı Fark
Mesleki Sorumluluk	A. 1 yıldan az	4	3,9667	,61222	,579	,716	
	B. 1-5 yıl	21	3,7111	,54010			
	C. 6-10 yıl	32	3,5458	,56529			
	D. 11-15 yıl	28	3,6095	,55592			
	E. 16-20 yıl	17	3,6039	,57178			
	F. 21 ve üzeri	25	3,7333	,78126			

Mükellef Sayısı Değişkeni: Tablo 3.19’da görüldüğü gibi, “Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır” ifadesine katılım düzeyi mükellef sayısına göre farklılık göstermektedir. Mükellef sayısı 0-30 olanların söz konusu ifadeye katılım düzeyi puanları ortalaması 2,83; 31-60 olanların 2,74; 61-90 olanların 2,15; 91-120 olanların 3,09; 121 ve üzeri olanların 1,92’dir. Buna göre mükellef sayısı 91-120 olanların ifadeye en fazla katılım gösterdikleri belirlenmiştir.

“Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir” ifadesine katılım düzeyi mükellef sayısına göre farklılık göstermektedir. Mükellef sayısı 0-30 olanların söz konusu ifadeye katılım düzeyi puanları ortalaması 2,28; 31-60 olanların 2,34; 61-90 olanların 2,65; 91-120 olanların 1,73; 121 ve üzeri olanların 3,00’tür. Buna göre mükellef sayısı 121 ve üzeri olanların ifadeye en fazla katılım gösterdikleri belirlenmiştir. Diğer ifadelere katılım düzeyi mükellef sayısına göre farklılık göstermemektedir.

Tablo 3.19: Katılımcıların Mükellef Sayısı Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

		n	X	ss	F	P
Ülkemizde meslek etik kuralları ve meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.	0-30	36	3,64	1,10	,572	,684
	31-60	47	3,51	1,33		
	61-90	20	3,90	1,07		
	91-120	11	3,55	1,21		
	121 ve üzeri	13	3,31	1,25		
Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik hareket etmesine sebep olabilir.	0-30	36	2,50	1,23	,892	,471
	31-60	47	2,21	1,16		
	61-90	20	2,55	1,36		
	91-120	11	2,36	1,57		
	121 ve üzeri	13	2,92	1,50		
Bazı meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi kurduğu müşterilerinin, yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalmaktadır.	0-30	36	2,81	1,17	2,124	,082
	31-60	47	2,77	1,18		
	61-90	20	3,20	1,28		
	91-120	11	2,55	1,13		
	121 ve üzeri	13	3,69	1,38		
Dostluk ilişkilerim bulunan müşterilerimin kredi imkânlarından yararlanabilmeleri için etik dışı davranışlarda bulunduğum olmuştur.	0-30	36	4,25	1,13	2,133	,081
	31-60	47	3,77	1,24		
	61-90	20	3,95	1,15		
	91-120	11	3,09	1,38		
	121 ve üzeri	13	3,85	1,28		
Muhasebecilik mesleği günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip ve geçerliliği olan bir meslektir.	0-30	36	3,11	1,21	,507	,731
	31-60	47	3,34	1,24		
	61-90	20	3,35	1,50		
	91-120	11	3,64	1,29		
	121 ve üzeri	13	3,54	1,27		
Mesleğimle ilgili değişen mevzuatı, ilgili yasal düzenlemeleri zamanında takip etme imkân ve fırsatım bulunmaktadır.	0-30	36	2,22	1,02	,811	,521
	31-60	47	2,51	1,14		
	61-90	20	2,50	1,00		
	91-120	11	2,64	1,03		
	121 ve üzeri	13	2,77	1,17		

Tablo 3.19: (devam) Katılımcıların Mükellef Sayısı Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

Meslek mensubu olarak Meslek Etiği ve Meslek Ahlak Kuralları açısından kendimi değerlendirdiğimde, bu kurallara uygun hareket ettiğimi söylemem mümkündür.	0-30	36	1,78	0,87	1,189	,319
	31-60	47	1,66	0,84		
	61-90	20	1,70	0,66		
	91-120	11	2,27	1,19		
	121 ve üzeri	13	1,69	0,85		
Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır.	0-30	36	2,83	1,23	2,544	,043
	31-60	47	2,74	1,33		
	61-90	20	2,15	1,04		
	91-120	11	3,09	1,30		
	121 ve üzeri	13	1,92	1,12		
Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım.	0-30	36	1,89	0,89	1,141	,341
	31-60	47	2,09	1,19		
	61-90	20	1,75	1,02		
	91-120	11	2,55	1,21		
	121 ve üzeri	13	2,00	1,08		
Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.	0-30	36	2,31	1,01	2,248	,068
	31-60	47	2,36	0,97		
	61-90	20	3,00	1,08		
	91-120	11	2,45	1,13		
	121 ve üzeri	13	2,92	1,19		
Meslek mensupları üstlenmiş olduğu görevin bilincinde mükelleflere, devlete ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını bilmektedirler.	0-30	36	2,53	1,11	1,789	,135
	31-60	47	2,21	1,04		
	61-90	20	2,05	0,83		
	91-120	11	2,82	1,08		
	121 ve üzeri	13	2,00	1,00		
Sadece Meslek Mensuplarının Etik değerlere uygun davranması yeterli olmayıp müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gerekir.	0-30	36	1,47	0,65	,143	,966
	31-60	47	1,49	0,83		
	61-90	20	1,40	0,60		
	91-120	11	1,36	0,50		
	121 ve üzeri	13	1,54	0,78		
Ülkemizde Meslek Etiği ile ilgili yapılan seminer, eğitimler, programlar gibi etkinlikler yeterli düzeydedir.	0-30	36	3,31	1,09	1,099	,360
	31-60	47	3,43	1,21		
	61-90	20	3,75	1,02		
	91-120	11	3,45	1,29		
	121 ve üzeri	13	2,92	1,12		
Son zamanlarda meslekte hata ve hileye yönelik davranışların yaygın olduğunu düşünüyorum.	0-30	36	3,03	0,97	1,751	,143
	31-60	47	2,40	1,12		
	61-90	20	2,75	1,41		
	91-120	11	2,55	1,21		
	121 ve üzeri	13	2,92	1,04		
Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir.	0-30	36	2,25	0,94	2,232	,069
	31-60	47	2,51	1,04		
	61-90	20	2,95	1,19		
	91-120	11	3,00	1,18		
	121 ve üzeri	13	2,85	0,99		

Tablo 3.19: (devam) Katılımcıların Mükellef Sayısı Değişkenine Bağlı Olarak Katılım Düzeylerine Dair Veriler

Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.	0-30	36	2,28	1,06	2,589	,040
	31-60	47	2,34	1,05		
	61-90	20	2,65	1,14		
	91-120	11	1,73	0,65		
	121 ve üzeri	13	3,00	1,22		
Kullanmış olduğum teknolojinin yetersizliğinden dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	0-30	36	3,72	1,03	,172	,952
	31-60	47	3,85	1,10		
	61-90	20	3,90	1,21		
	91-120	11	3,91	0,94		
	121 ve üzeri	13	3,69	1,03		
Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olamadığımdan dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.	0-30	36	3,86	1,10	,354	,841
	31-60	47	3,74	1,13		
	61-90	20	3,80	0,83		
	91-120	11	4,09	1,04		
	121 ve üzeri	13	3,62	1,19		
Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan kanun hükümleri, yönetmelik ve yasal düzenlemeler ile ilgili değişiklikleri zamanında takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur.	0-30	36	3,33	1,22	1,828	,128
	31-60	47	2,72	1,19		
	61-90	20	3,25	1,29		
	91-120	11	3,18	0,98		
	121 ve üzeri	13	3,38	0,96		
Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir.	0-30	36	2,11	1,26	,428	,789
	31-60	47	1,96	0,78		
	61-90	20	2,20	1,11		
	91-120	11	1,82	0,87		
	121 ve üzeri	13	1,92	0,76		
Sahip olmadığım uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davrandığım ve bu yolla müşteri kazandığım olmuştur.	0-30	36	4,28	0,85	1,070	,374
	31-60	47	4,21	0,95		
	61-90	20	4,45	0,83		
	91-120	11	3,73	1,42		
	121 ve üzeri	13	4,08	1,19		
Müşterilerimin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamalar yaptığım olmuştur.	0-30	36	3,94	1,22	,510	,728
	31-60	47	3,70	1,18		
	61-90	20	3,85	1,23		
	91-120	11	3,64	1,43		
	121 ve üzeri	13	4,15	1,14		
Müşterilerimin ortakları ve üçüncü kişiler nezdinde itibar kazanması amacıyla kayıtlarda oynamalar yaptığım olmuştur.	0-30	36	3,97	1,32	,377	,825
	31-60	47	3,89	1,20		
	61-90	20	4,05	1,00		
	91-120	11	3,82	1,33		
	121 ve üzeri	13	4,31	0,85		
Müşterilerimin talepleri doğrultusunda işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek için hata ve hilelere yönelik işlemler yaptığım olmuştur.	0-30	36	4,17	1,08	,696	,596
	31-60	47	3,96	1,23		
	61-90	20	4,35	0,81		
	91-120	11	3,82	1,25		
	121 ve üzeri	13	4,23	1,01		

Tablo 3.20: “Meslek Mensupları Arasında Mesleğin Etik İtibarını Korumaya Yönelik Sorumluluk Duygusu Vardır.” ve “Denetimin Yetersiz Olması Hata Ve Hilelerde Etkilidir” İfadelerine Katılımın Yanında Mükellef Sayısına Göre TUKEY İle Post Hoc Testi

İfadeler	(I) Mükellef Sayısı	(J) Mükellef Sayısı	Ortalama Farkı (I-J)	ss	p
Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır.	0-30	31-60	,08865	,27371	,747
		61-90	,68333*	,34465	,050
		91-120	-,25758	,42574	,546
		121 ve üzeri	,91026*	,39987	,025
	31-60	0-30	-,08865	,27371	,747
		61-90	,59468	,32993	,074
		91-120	-,34623	,41392	,405
		121 ve üzeri	,82160*	,38726	,036
	61-90	0-30	-,68333*	,34465	,050
		31-60	-,59468	,32993	,074
		91-120	-,94091*	,46389	,045
		121 ve üzeri	,22692	,44027	,607
	91-120	0-30	,25758	,42574	,546
		31-60	,34623	,41392	,405
		61-90	,94091*	,46389	,045
		121 ve üzeri	1,16783*	,50627	,023
	121 ve üzeri	0-30	-,91026*	,39987	,025
		31-60	-,82160*	,38726	,036
		61-90	-,22692	,44027	,607
		91-120	-1,16783*	,50627	,023
Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.	0-30	31-60	-,06265	,23428	,790
		61-90	-,37222	,29500	,209
		91-120	,55051	,36442	,133
		121 ve üzeri	-,72222*	,34227	,037
	31-60	0-30	,06265	,23428	,790
		61-90	-,30957	,28240	,275
		91-120	,61315	,35430	,086
		121 ve üzeri	-,65957*	,33148	,049
	61-90	0-30	,37222	,29500	,209
		31-60	,30957	,28240	,275
		91-120	,92273*	,39707	,022
		121 ve üzeri	-,35000	,37685	,355
	91-120	0-30	-,55051	,36442	,133
		31-60	-,61315	,35430	,086
		61-90	-,92273*	,39707	,022
		121 ve üzeri	-1,27273*	,43335	,004
	121 ve üzeri	0-30	,72222*	,34227	,037
		31-60	,65957*	,33148	,049
		61-90	,35000	,37685	,355
		91-120	1,27273*	,43335	,004

Yapılan ikili karşılaştırma testi sonuçlarına göre mükellef sayısı 0-30 olanlar ile 61-90 ve 121 ve üzeri olanlar arasında, 31-60 olanlar ile 121 ve üzeri olanlar, mükellef sayısı 61-90 olanlar ile 91-120 olanlar ve 91-120 olanlar ile 121 ve üzeri olanlar arasında “Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır.” İfadesine katılım düzeyi açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

İkili karşılaştırma testi sonuçlarına göre mükellef sayısı 0-30 olanlar ile 121 ve üzeri olanlar, 31-60 olanlar ile 121 ve üzeri olanlar, 61-90 olanlar ile 91-120 olanlar ve 91-120 olanlar ile 121 ve üzeri olanlar arasında “Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir” ifadesine katılım düzeyi açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Hata ve Hileye Yönlendiren Nedenler Değişkeni: Tablo 3.20’deki sonuçlara göre hata ve hileye yönlendiren nedenler ile meslek mensuplarının mesleki sorumlulukları değişkenine ait varyansın yaklaşık %29’unu açıklamaktadır. Söz konusu bulgudan hareketle, H4 hipotezi kabul edilmiştir ($p < .001$).

Tablo 3.21: Hata ve Hileye Yönlendiren Nedenler ile Mesleki Sorumluluk Değişkeninin Basit Doğrusal Regresyon Analizi Sonucu

Bağımlı Değişkenler	Bağımsız Değişken	B	ss.	β	t	p.
	Sabit	5,601	,276		20,311	,000
Mesleki Sorumluluk	Hata ve Hileye Yönlendiren Nedenler $R^2 = .293$ Düz. $R^2 = .287$ F= 51,698	-,634	,088	-,541	-7,190	,000

Bu hipotezi sınamak için yapılan regresyon analizinde, ankette bulunan demografik özellikler dışında kalan ilk 32 soru meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren nedenler ile mesleki sorumluluk düzeyi arasında gruplandırılmıştır. Her ne kadar anket sorularında meslek mensupları arasında sorumluluk duygusunun var olduğu ifade edilse de hata ve hileye yönlendiren nedenlerin varlığı mesleki sorumluluk düzeyini düşürücü etki yapmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebecilik mesleği, özen ve bilgi isteyen bir meslektir. Bu mesleği icra eden meslek mensupları başta devlete sonra da mükelleflerine karşı sorumludurlar ve bu sorumlulukları uygun görülen kurallar çerçevesinde yerine getirmek zorundadırlar. Ancak uygulamada görülmektedir ki kasıtlı veya kasıtsız hata ve hile ortaya çıkmakta, bu durum da mesleki sorumluluğu olumsuz etkilemektedir. Ancak her ne sebeple olursa olsun, iyi bir muhasebeci, mesleğinin gerektirdiği bilgileri eksiksiz ve doğru olarak bilmeli ve bunları mesleki sorumluluk bilincine yakışır bir biçimde uygulamaya koymalıdır.

Muhasebe hatalarının oluşmasında iş yoğunluğu ve tecrübesizlik ana neden olarak göze çarparken teknolojinin çok hızlı gelişmesi ve işletmelerin büyümesi de hata ve hile olasılığını attırmaktadır. Muhasebe kayıt ve hesaplarında hile yapılarak şirketlerin gerçek finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının finansal bilgi kullanıcılarına hatalı ve hileli yansıtılması bir anlamda daha kolay hale gelmiştir. Bu durum bir taraftan, bu şirketlerin verilerine göre yatırım yapan yatırımcıların zarara uğramalarına ve sisteme olan güvenlerinin sarsılmasına, diğer taraftan da devletin vergi kaybına uğramasına neden olmaktadır.

İşletme faaliyetlerinin sürdürülmesini sağlayan yönetici ve çalışanlar bazen kendi çıkarlarını, diğer grupların çıkarlarının üstünde görerek bilgileri çarpıtabilmekte, çeşitli teknik ve yöntemler kullanarak hileli işlemler yaparak kendileri veya işletme için menfaat sağlama yoluna gidebilmektedirler. Etik dışı davranışlara örnek teşkil edecek bu tür menfaat sağlama işlemleri muhasebede hata ve hilelerin oluşmasına neden olmaktadır. Muhasebenin ürettiği hatalı bilgiler ilgili kişilerin kararlarını etkilemekte, olumsuz sonuçların oluşmasına neden olabilmektedir.

Meslek mensupları tarafından üretilen muhasebe bilgisinin güvenilir, tarafsız, doğru ve tutarlı olması gereği kaçınılmazdır. Muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesinde meslek mensuplarının sorumluluğu üzerine yapılan bu çalışmada meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren etmenler ile mesleki sorumluluk düzeyi arasındaki bağlantı test edilmiş olumlu ilişkinin tespitinin ardından sebepler üzerinde durulmuştur.

Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusunun var olduğunu, meslek mensubu olarak “Meslek Etiği ve Meslek Ahlak Kuralları” açısından kendilerini değerlendirdiklerinde bu kurallara uygun hareket ettikleri görüşünde oldukları tespit edilmesine rağmen araştırma sonuçlarına göre meslek mensubunu hata ve hileye yönlendiren nedenler arttıkça mesleki sorumluluk düzeyinin azaldığı görülmektedir. Mesleki sorumluluk düzeyini etkileyen nedenler ise çeşitlilik göstermektedir.

Meslek mensupları, mükellef baskısının, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik hareket etmesine sebep olabileceğini düşünmektedirler. Araştırmada elde edilen sonuçlar doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren en önemli baskı grubunun mükellefler olduğu düşünülmektedir. Zira ankette katılımcılara yöneltilen “Sizce Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelik işlemler yapmasında en çok etkili olan dış etmen nedir?” sorusuna % 41,7 oranında mükellefler cevabının verilmesi düşüncemizi destekler nitelikte bir sonuçtur. Mükellef baskısının dostluk ilişkilerinden kaynaklanıp kaynaklanmadığı da araştırılmıştır. Meslek mensupları, dostluk ilişkisi içerisinde oldukları mükelleflerin farklı olanaklardan yararlanabilmeleri içinse etik dışı davranışlarda bulunmadıklarını ifade etmişlerdir. Aynı şekilde hata ve hileli işlemler ile ilgili elde edilen başka bir sonuca göre; ankette katılımcılara yöneltilen “İşletmenizde yapılan hataların en önemli nedeni aşağıdakilerden hangisidir?” sorusuna iş yoğunluğu cevabını verenlerin oranı %51,2’lik bir değerle azımsanmayacak bir orana sahiptir.

Meslek mensupları bazen gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelebilmektedirler. Ayrıca mevzuattaki sürekli değişiklikler ve denetimin yetersiz olmasının yanında vergi uygulamaları ve vergi oranları meslek mensuplarını hatalı ve hileli işlemler yapmaya yönelttiğini düşünmektedirler.

Meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren neden ile ilgili soruya ise katılımcıların çoğunluğu meslek mensubunun kullandığı sistemi ve mali sorunlarını neden olarak işaretlemiştir. Açgözlü olma isteği, iyi niyet ve duygusallık, kişisel güç kazanma isteği, yasaların bilinmemesi, kişinin ahlak anlayışı, kişisel ve ailesel kazanç

isteği, çalışanın liyakatsiz olması, etik kuralların bilinmemesi ise neden olarak görülmemektedir.

Meslek mensupları mesleği icra ederken, hata ve hileden uzaklaştıran neden olarak, büyük oranda dürüstlük, mesleki sorumluluk ve kurallarını göstermiştir. Kişisel sorumluluk, kişisel itibarı koruma ihtiyacı, dini inançlar, iş yerinin itibarını koruma ihtiyacı, işe bağlılık duygusu, yasalar ve yönetmelikler bu iki nedene göre geride kalmaktadır.

Meslek mensupları arasında meslek sorumluluğunun yerleşmesi için zihniyet değişikliği, meslek mensuplarının eğitimi, şeffaflık ve açıklık üzerinde durulmaktadır. Yasaların herkese eşit uygulanması, cezai yaptırımların varlığı, hesap verilebilirlik ise neden olarak görülmemektedir.

Araştırmanın dikkat çeken başka bir sonucu ise katılımcılara yöneltilen "Bugün meslek seçimi yapıyor olsaydınız yine aynı mesleği seçer miydiniz?" sorusuna hayır cevabını verenlerin oranının %55,1'lik değer çıkmasıdır.

Araştırma sonuçlarına göre; muhasebe meslek mensupları, meslekle ilgili değişen mevzuatı, yasal düzenlemeleri zamanında takip etme imkân ve fırsatlarının olduğunu ifade ederlerken ülkemizde meslek etik kuralları ve meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenlemelerin yeterli olmadığını, muhasebecilik mesleğinin günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip ve geçerliliği olan bir meslek olmadığını düşünmektedirler.

Meslek mensupları üstlenmiş oldukları görevin bilincinde mükelleflere, devlete ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını bilmektedirler. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu, sadece meslek mensuplarının etik değerlere uygun davranmasının yeterli olmadığı müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gerektiği düşüncesine sahiptirler.

Araştırma süresince meslek mensupları ile yüz yüze görüşmeler de yapılmıştır. Bu görüşmelerde meslek mensupları arasında öne çıkan düşünce, uygulamada hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesinin oldukça zor bir işlem olduğudur. Meslek mensupları, hata ve hile ortaya çıkmadan bu durumun nasıl engellenebileceğine dair çalışmaların yapılması gerektiği düşüncesini savunmaktadırlar.

Araştırma kapsamında yapılan anketin değerlendirmesinden ve görüşmelerden elde edilen sonuçlardan görüldüğü gibi, muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesinde, işletmelerin bütüncül bir yapıda ortaya çıkarma, ortaya çıkardıktan sonra düzeltme, düzeltmelerden sonra tekrar oluşmasını engellemeye yönelik stratejilerin geliştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, muhasebe meslek mensuplarının sorumluluğunun yerine getirilmesinde başarıyı sağlayacak olan; hata ve hilelerin önlenmesi, belirlenmesi ve düzeltilmesine ilişkin yöntemlerin birleştirilmesiyle oluşturacak bir bütündür.

Hata ve hileler bazen meslek mensubuna yönelik nedenlerden bazen dış kaynaklardan ortaya çıkabilirken bazen de hem iç hem dış kaynakların birlikte hareket etmeleri sonucu da ortaya çıkabilir. Dolayısıyla farklı kaynaklardan gelebilecek hata ve hileleri gerçekleşmeden önce önlemek ve gerçekleştikten sonra ortaya çıkartabilecek yöntemler geliştirilmiştir ve hala da geliştirilmektedir. Bu yöntemlerin arasında, etik kurallar, denetim kuralları, ihbar hatları, iç kontrol sistemleri, hile duyarlılık analizi, gibi yöntemler sayılabilir

Günümüz dünyasının gelişen teknoloji ve iletişim öğelerinin varlığında, muhasebe meslek mensuplarının sorumluluğunun yerine getirilebilmesi için muhasebe fonksiyonuna değişen roller kazandırılması düşünülebilir. Araştırma esnasında fikirleri alınan meslek mensuplarının pek çoğu mükelleflerine danışmanlık hizmeti de sağladığını ifade etmişlerdir. Mükelleflere ait işletmelerde denetim fonksiyonunun dolayısıyla iç denetim unsurunun etkinleştirilmesi ve geliştirilmesine yönelik verilecek destekler, işletmede hata ve hile oluşmasını baştan engelleyecek meslek mensubunun da sorumluluğunu etkin bir şekilde yürütmesini sağlayacaktır.

İç denetimin bir yönetim aracı ve hata ve hilelerin oluşmasını önlemeye yönelik bir mekanizma olduğu dikkate alındığında, bir işletmede hata ve hile engelleme sisteminin olması, üçüncü kişilere karşı işletmeye ve işletmenin mali tablolarına olan güveni artıracaktır.

Meslek mensuplarının mesleği yürütürken çalıştırdıkları kişilerde sorumluluk düzeyinin belirlenmesinde etkilidir. Araştırma kapsamındaki illerde anket yapılan 127 meslek mensubunun %29,9'u yalnız çalışırken %70,1'i muhasebe elemanı çalıştırdığını belirtmiştir. %70,1'i temsil eden 89 meslek mensubunun yanında toplam 264 kişi

çalışmaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının %58,3'ü stajyer yetiştirmektedir. Dolayısıyla meslek mensuplarının sorumluluk düzeyleri çalışanların ve stajyerlerinin hata ve hileye bakış açılarından etkilenecektir. Bu nedenle meslek mensupları, dürüst kişilerin işe alınmasını sağlayacak insan kaynakları yönetimi, açık ve dürüst bir çalışma ortamının sağlanması, çalışanların ve stajyerlerin özellikle hile konusunda eğitimi konularını gözardı etmemelidirler.

Muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileler konusunda daha duyarlı ve bilinçli olmaları için meslek mensuplarının bağlı olduğu odalar tarafından hata ve hileler konusunda eğitim, seminer ve konferanslar düzenlenmelidir.

Hata ve hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesinde meslek mensuplarının sorumluluğunu incelediğimiz bu araştırmamıza katkı sağlayacağını düşündüğümüz, muhasebenin bir yan dalı olan ve hilelerin ortaya çıkartılmasında günümüzde çok aktif bir rolü olan adli muhasebecilik mesleğinin sorumluluğu konuları üzerinde çalışmalar yapılması hilelerin önlenmesi açısından faydalı olacaktır.

Yapılan bu çalışmada hata ve hileye yönlendiren nedenler arttıkça mesleki sorumluluk düzeyinin azaldığı araştırmamız sonucunda tespit edilmiştir. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda mesleğin sorumluluk düzeyinin arttırılabilmesi adına söz konusu nedenlerin nasıl en aza indirilebileceği ve ne gibi önlemlerin alınması gerektiği konuları üzerinde çalışmalar yapılabilir.

EKLER

EK 1: Anket Formu

Sayın Meslek Mensubu;

Bu anket, “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumluluğu ve Bir Araştırma” konulu Yüksek Lisans tez çalışması için hazırlanmıştır. Anketi oluşturan soruları cevaplamak, şüphesiz değerli zamanınızın bir bölümünü alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. İlginiz ve desteğiniz için teşekkür ederiz. Ankete katılıp soruları cevaplayanların kimlikleri belirtilmeyecektir. Bu açıdan aşağıdaki sorulara vereceğiniz cevaplara doğru ve dürüst yanıtlar vermekte göstereceğiniz titizlik araştırmanın bilimselliği açısından oldukça önemlidir. Anket sorularını cevaplarken size uygun seçeneği (X) işareti ile belirtiniz. Değerli zamanınızı ayırarak ankete ve çalışmaya yapmış olduğunuz katkıdan dolayı çok teşekkür eder çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Tez Danışmanı
Yrd.Doç.Dr. Mediha Mine Çelikkol

Yüksek Lisans Öğrencisi
Ahmet Akatak

- 1.Cinsiyetiniz** : () Erkek () Kadın
- 2.Yaşınız** : () 20-30 () 31-40 () 41-50 () 51 ve üzeri
- 3.Medeni Durumunuz** : () Evli () Bekar
- 4.Öğrenim Durumunuz:** () Lise () Ön lisans () Lisans () Lisansüstü
- 5.Meslek Unvanınız** : () SMMM () YMM
- 6.Mesleki Deneyiminiz(Yıl)** : () 1 yıldan az () 1-5 () 6-10
() 11-15 () 16-20 () 21 ve üzeri
- 7.Çalıştırılan Eleman Sayısı:** () Yalnız Çalışıyorum () 1-5 () 6-10 () 11 ve üzeri
- 8.Çalışanların Öğrenim Durumu:**
() kişi lise () kişi ön lisans () kişi lisans () kişi lisansüstü
- 9.Çalışanların Mesleki Deneyimi:**
() kişi 1 yıldan az () kişi 1-5 yıl () kişi 6-10 yıl () kişi 11 yıl ve üzeri
- 10.Mükellef Sayınız:** () 0-30 () 31-60 () 61-90 () 91-120 () 121 ve üzeri
- 11.Mükelleflerin Sektörel Dağılımı:**(Lütfen her sektör için mükellef sayınızı belirtiniz)
(.....) Üretim (.....) Hizmet (.....) Ticaret
- 12. Stajyer çalıştırıyor musunuz?** () Evet () Hayır

	Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Katılmıyorum
	1	2	3	4	5
1.Ülkemizde meslek etik kuralları ve meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.					
2.Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik hareket etmesine sebep olabilir.					
3.Bazı meslek mensupları, arkadaşlık ve dostluk ilişkisi kurduğu müşterilerinin, yasalara aykırı davranışlarına sessiz kalmaktadır.					
4.Dostluk ilişkilerim bulunan müşterilerimin kredi imkânlarından yararlanabilmeleri için etik dışı davranışlarda bulunduğum olmuştur.					
5.Muhasebecilik mesleği günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip ve geçerliliği olan bir meslektir.					
6.Mesleğimle ilgili değişen mevzuatı, ilgili yasal düzenlemeleri zamanında takip etme imkân ve fırsatım bulunmaktadır.					
7.Meslek mensubu olarak Meslek Etiği ve Meslek Ahlak Kuralları açısından kendimi değerlendirdiğimde, bu kurallara uygun hareket ettiğimi söylemem mümkündür.					
8. Meslek mensupları arasında mesleğin etik itibarını korumaya yönelik sorumluluk duygusu vardır.					
9.Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım.					
10.Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.					

11.Meslek mensupları üstlenmiş olduğu görevin bilincinde mükelleflere, devlete ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını bilmektedirler.					
12.Sadece Meslek Mensuplarının Etik değerlere uygun Davranması yeterli olmayıp müşterilerin de Etik değerlere uygun davranması gerekir.					
13.Ülkemizde Meslek Etiği ile ilgili yapılan seminer, eğitimler, programlar gibi etkinlikler yeterli düzeydedir.					
14.Son zamanlarda meslekte hata ve hileye yönelik davranışların yaygın olduğunu düşünüyorum.					
15.Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelmesinde Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları etkilidir.					
16.Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkilidir.					
17.Kullanmış olduğum teknolojinin yetersizliğinden dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.					
18.Kullanmış olduğum teknolojiye yeteri düzeyde hâkim olamadığımdan dolayı mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur.					
19.Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan kanun hükümleri, yönetmelik ve yasal düzenlemeler ile ilgili değişiklikleri zamanında takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur.					
20.Mevzuattaki sürekli değişiklikler meslek mensuplarının hatalı işlemler yapmasında etkilidir.					
21.Sahip olmadığım uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi davrandığım ve bu yolla müşteri kazandığım olmuştur.					
22.Müşterilerimin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamalar yaptığım olmuştur.					
23.Müşterilerimin ortakları ve üçüncü kişiler nezdinde itibar kazanması amacıyla kayıtlarda oynamalar yaptığım olmuştur.					

24.Müşterilerimin talepleri doğrultusunda işletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek için hata ve hilelere yönelik işlemler yaptığım olmuştur.					
--	--	--	--	--	--

	Evet	Hayır
25.Bilançoda işletmenin daha iyi veya daha kötü gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?		
26.Müşterilerinizin baskısı nedeniyle hata ve hilelere yönelik davranışlar yapmak zorunda kaldığınız durumlar oldu mu?		
27.Müşterilerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığınız oldu mu?		
28.Meslek hayatınız boyunca teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hata ve hilelere yönelik işlem yaptığınız oldu mu?		
29.Kanunlardaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığınız oldu mu?		
30.Mükelleflerinizin, faaliyetlerini yürütürken etik dışı davranışlarda bulunduğu hiç şahit oldunuz mu?		
31.İşinizle ilgili kurumlarda işinizin yapılabilmesi veya halledilebilmesi için sizden hediye, rüşvet vb. bir ödeme yapmanız teklif edildi mi?		
32. Bugün meslek seçimi yapıyor olsaydınız yine aynı mesleği seçer miydiniz?		

33.Sizce Meslek Mensuplarının hata ve hilelere yönelik işlemler yapmasında en çok etkili olan dış etmen nedir?

() Mükellefler () Yasalar () Kamu Kurumları () Meslek Üyeleri () Diğer

34.İşletmenizdeki yapılan hataların en önemli nedeni aşağıdakilerden hangisidir?

() Bilgisizlik () Dikkatsizlik () Tecrübesizlik () İş Yoğunluğu () Özensizlik

35.Herhangi bir durumda sizden yasal olmayan bir menfaat talebi veya etik dışı bir davranış talep edilmesi durumunda ne yaparsınız?

() Bağırır çağırır menfaat talep edeni rezil ederim () Kabul etmem

() Müşteri kaybetmemek için talebi yerine getiririm () Fikrim yok

36.İşinizin düştüğü bir kurumda işlerinizi hızlandıracağı veya işinizin hallolacağı kanaatine varırsanız görevlilere hediye vb. maddi bir menfaat teklif eder misiniz?

- Hayır, öyle bir şey teklif etmem. İstenirse de gerekli mercilere ihbar ederim
- Duruma göre acelem varsa teklif ederim. Acelem yoksa etmem sıramı beklerim
- Bir menfaat teklif etmem sıramı bekler ve işimin normal zamanda yapılmasını beklerim
- Ben teklif edemem ama görevli isterse itiraz etmem ve veririm
- Evet, bu teklifi yapıp işimin görülmesine bakarım
- Fikrim yok

37.Sizce mesleği icra ederken meslek mensubunu, hata ve hileden uzaklaştıran neden nedir? (Lütfen size uygun gelen 3 seçeneği işaretleyiniz)

- Dürüstlük Kişisel sorumluluk
- Kişisel itibarı koruma ihtiyacı Dini inançlar
- İşyerinin itibarını koruma ihtiyacı İşe bağlılık duygusu
- Yasalar ve yönetmelikler Mesleki sorumluluk ve kurallar

38.Sizce meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren neden ne olabilir? (Lütfen size uygun gelen 3 seçeneği işaretleyiniz)

- Sistemden kaynaklanan nedenler Açgözlü olma isteği
- İyi niyet ve duygusallık Kişisel güç kazanma isteği
- Mali sorunlar Yasaların bilinmemesi
- Kişinin ahlak anlayışı Kişisel ve ailesel kazanç isteği
- Çalışanının liyakatsiz olması Etik kuralların bilinmemesi

39.Sizce, meslek mensupları arasında iş etiğinin yerleşmesi için önemli olan faktörler nelerdir? (Lütfen size uygun gelen 3 seçeneği işaretleyiniz)

- Zihniyet değişikliği Yasaların herkese eşit uygulanması
- Meslek mensuplarının eğitimi Şeffaflık ve açıklık
- Cezai yaptırımların uygulanması Hesap verebilirlik

40.Bir meslektaşınızın hata ve hileye yönelik bir davranışını gördüğünüzde ne yaparsınız?

- Kendisini uyarırım Üstlerime/gerekli mercilere bildiririm
- Hiçbir şey yapmam Fikrim yok

Anketimiz burada bitmiştir. Katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

KAYNAKÇA

- ACFE, (2008), **2008 ACFE Report to the Nation of Occupational Fraud & Abuse**, Association of Certified Fraud Examiners, Austin, USA.
- AÇIK, Serap, (2012), “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 16, ss. 351-366.
- AKAL, Candaş, (2014), Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme, Yüksek Lisans Tezi, **Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- AKAY, Hüseyin, (2002), Muhasebe Mesleğinde Etik, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Hakemli Dergisi Öneri**, C.5, Sayı:8, İstanbul, Ocak, ss.77-92.
- AKDEMİR, Çağla, (2010), "İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- AKDOĞAN, Nalan ve AYDIN, Hamdi, (1987), **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- AKDOĞAN, Nalan ve TANKER, Nejdet, (2001), **Mali Tablo Analizi**, Gazi Yayınevi, Ankara.
- AKDOĞAN, Habib, (2003), “Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları”, Yüksek Lisans Tezi, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Eskişehir.
- AKGÜN, Ç, (2004), **İç Hukukumuzda ve Uluslararası Hukuk Bağlamında Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlukları**, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Dördüncü Kitap, Ankara.
- AKSOY, Tamer, (2006), “Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes Oxley Yasası’ nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler”, ASMMMO Yayınları, **Bülten**, Sayı: 165.

- ALBRECHT, W.Steve, W. Wernz, GERALD ve L.Williams, TİMOTHY, (1995), **FRAUD: Bringing Light to the Dark Side of Business**, McGraw-Hill, USA.
- ALPASLAN, Mustafa, (2015), “**Muhasebede Hata ve Hileler ve Bunların Sonucunda Ortaya Çıkabilecek Vergi Ziyat Cezaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları**,”(07.04.2009), <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/015/> (15.04.2015)
- ALPASLAN, Mustafa, “**SM ve SMMM’ lerin Mükellefleri Tarafından Sahte ve Yanıltıcı Belge Kullanımındaki Sorumluluklarının Sınırları ve Haklarında Açılabilir Ceza Davaları**”, <http://www.vmhk.org.tr/?p=4519> (20.04.2015).
- ALPTÜRK, Ercan, (2008), **Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- ALTUĞ, Osman (1994), **Kayıt dışı Ekonomi**, Evrim Kitapevi, İstanbul.
- ARDIÇ, Oğuzhan ve ERSOL, Emel, (2007), **Borçlar Hukuku**, 5.Basım, Agon Bilgi Akademisi, Ankara.
- ARKUN, Osman Fikret, (1975), **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, İ.İ.T.İ.A Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No: 252, Celtut Matbaası, İstanbul.
- ARNOVA, S.B., (2003), "İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi** (MUFAD), Sayı:20, ss. 118-126.
- ARZOVA, S.Burak, (2003), İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi** MUFAD, Sayı:20.
- AYBOĞA, Hanifi, (2003), “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 18, Sayı: 1, ss.327–359.
- AYMANKUY, Yusuf ve SARIOĞLAN, Mehmet, Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama, **Sosyal Bilimler Dergisi**, <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c8s14/makale/c8s14m2.pdf>, (10.04.2015).

- AYTAR, Cengiz, (1998), “Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim”, **İktisat-İşletme ve Finans Dergisi**, Mayıs.
- BAYRAKTAR, Ahmet, (2007), “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Yüksek Lisans Tezi, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Edirne.
- BEKÇİOĞLU, Selim ve ARSLANER, Hakan (2010), “Vergilendirme İşlemlerinde Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğunun Sınırı”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:32.
- BİEGELMAN, Martin T. and Joel T. BARTOV, (2006), **Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control: Creating a Culture of Compliance**, John Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, USA.
- BOZKURT, Nejat, (2000a), “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:8, Sayı:92.
- BOZKURT, Nejat, (2000b), “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik”, **Yaklaşım Dergisi**, 8(94), 56–62.
- BOZKURT, Nejat, (2009), **İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri**, Alfa Yayınları, İstanbul.
- BOZKURT, Orhan, (2014), “Mükellef Firmanın İç Muhasebe Kontrol Sistemi, Firma Büyüklüğü ve Ününün Bağımsız Muhasebeci Geliri ve Hizmet Performansı Üzerine Etkisi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, Cilt 10, Sayı: 21.
- CARMİCHAEL, D.R, ve ROSENFİELD, Paul H, (2003), **Accountant’s Handbook**. Tenth Edition. New Jersey: John Wiley & Sons.
- CARTER, Terry, (1997), **Accounting Gumshoes.Lawyers Increasingly Rely On Specialist to Uncover Fiscal Fraud**. ABA Journal. The Lawyers Magazine. September.
- COENEN, Tracy, (2008), **Essentials of Corporate Fraud**, John Wiley & Sons Inc, New York.<http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/forensic.html> (17.04.2015)

- COŞKUN, Ahmet, (2013), “Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Yayınlanmış Doktora Tezi, **Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Aydın.
- CRUMBLEY, D.Larry, (1995), “Forensic Accountants Appearing in the Literature”, **New Accountant**, 10(7), 23-25.
- ÇALIŞ, Yıldırım Ercan ve ÇATIKKAŞ, Özgür, (2007), “İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 9, Sayı.2, İstanbul.
- ÇAVUŞOĞLU, Kürşad ve DÖNMEZ, Adnan, (2015), “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması”, **Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies**, Cilt1, Sayı: 3.
- ÇİFTÇİ, Yavuz ve ÇİFTÇİ, Birgül, (2003), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:10, Eylül.
- ÇİFTÇİ, Mehmet, (2012), “Vergilendirilebilir Gelirin Tespitinde Vergi İstihbaratının Önemi ve İşlevi”, Yüksek Lisans Tezi, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Adana.
- ÇÜRÜK, Turgut ve TÜM Kayahan, (2011), “Yeminli Mali Müşavirliğin Sorumluluğuna İlişkin Sorunların Tespitine Yönelik Uygulamalı Bir Araştırma”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 20, Sayı:3, Sayfa 59-76.
- DABBAĞOĞLU, Kadir, (2007), “İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 82, ss.159-169.
- DAVIA, R.Howard, C.Patrick COGGİNS, John C. WİDEMAN ve Joseph T. KASTANTİN, (1992), **Management Accountant’s Guide to Fraud Discovery and Control**, John Wiley & Sons Inc.
- DEMİR, M, (2008), “Hile Riskinin Denetim İle İlişkisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 88, ss.87-96.

- DOYRANGÖL, Nuran (2000), **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul.
- DÖNMEZ, Adnan ve KARAUSTA, Tamer, (2013), “Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye’de SPK’ dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat
- DUMAN, Ömer, (2001), “3568 Sayılı Kanun’a göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 9, Sayı:101, Mayıs
- DUMAN, Ömer, (2008), **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Tesmer Yayınları, Ankara.
- DUMANOĞLU, Sezai, (2005), “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı:1, İstanbul, ss. 347-358.
- DÜZMEN, Seyhan, (2003), “Muhasebe Mesleğinde Etik”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Zonguldak.
- ECE, Nalan Demirci, (1998), “Muhasebede Hata ve Hile”, Yüksek Lisans Tezi, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Kayseri.
- EMİR, Murat, (2008), “Hile Denetimi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:86.
- ENYİ, Patrick, (2008), **Detecting Causes Of Variances In Operational Outputs Of Manufacturing Organizations: A Forensic Accounting Investigation Approach**, Social Science Research Network.
- EREN, Fikret (1999), **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, Beta Yayınları, İstanbul.
- ERDOĞAN, Murat, (2006), **Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- ERDOĞAN, Avder, (2015), “Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği”, (19.06.2007), <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/> (29.03.2015).
- ERKURAL, Kenan, (1982), **Muhasebe Prensipleri ve Uygulamaları**, İİTİA Yayınları, İstanbul.

- ERTÜRK, Ayşe, (2010), “İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İstanbul.
- ERYILMAZ, Cengiz ve SUER, Carullah, (2009), **Genel Muhasebe Problemleri**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- FİSHMAN, H.Neil, (2001), **Signs of Fraud:A Case by Case Review**, CPA Journal. March.
- GÖÇEN, Ceren Ayça, (2010), “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:97, ss. 107-129.
- GÜÇLÜ, Faruk, (2005), **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- GÜRBÜZ, Hasan, (1990), **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- GÜRBÜZ, Hasan, (1995), **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- GÜL, Kudret ve ERGÜN, Halil, (2004), “Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Ocak, Sayı:11, s.53-77.
- GÜLTEKİN, Mehmet, (1998), “Muhasebe Mesleği ve Yasal Çerçevesi”, **XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi**, TURMOB Yayınları-45, ss.163-168, Ankara.
- HEİTGER, L.E, ve HEİTGER, D.L, (2008), **Incorporating Forensic Accounting and Litigation Advisory Services into the Classroom**, Issues in Accounting Education, Vol.23, No.4, ss:561-565.
- HOLMES, Arthur W. ve OVERMYER, Wayne S., (1975), **Muhasebe Denetimi “AUDITING” Standartları ve Yöntemleri**, Cilt 1, Göktürk, Oğuz, (Çev.), Bilimsel Yayınlar Derneği, İstanbul.
- IRMAK, Ramazan, KURNAZ, G, ÇAĞLAYAN, B, ve B. BAL (2002), **Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri**, Şafak Matbaacılık, Ankara.
- Kamu Denetçiliği Kurumu, **2014 Yıllık Raporu**. http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/2014_kdk_y%C3%84%C2%B1l%C3%84_%C2%B1k_raporu.pdf, (17.04.2015).
- KARAKAYA, Mevlüt, (1994), **Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi**, Ankara.

- KARAKOÇ, Yusuf, (1997), **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Denge**, YMM AŞ Yayınları, İzmir.
- KANDEMİR, Canol, (2010), "Muhasebe Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Rolü" Yayınlanmış Doktora Tezi, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Adana.
- KAVAL, Hasan, (2005), **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KELLY, Lorinda (2012), **Beyond The Fraud Triangle: A Diamond Approach Deloitte Forensic Focus**, June (2012): 1-2.
- KESKİN, Serkan, (2014), "Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, **Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Isparta.
- KISACIK, Harun, (2013), "Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Çorum.
- KİRACI, Murat, (2005), "Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Ocak, Sayı: 14, s.104.
- KİRİK, Zafer, (2007), Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Eskişehir.
- KUTLU, Hüseyin Ali, (2008), **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Nobel Yayınları, I. Basım, Şubat, Ankara.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat, (2006), **Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları**, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- MARŞAP, Beyhan, (1996), "Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 4, Sayı:37, Ocak.

- MEDER, Çakır H., Hakan SARITAŞ ve Hakan AYGÖREN, (2003), **Muhasebeci ve Mükellef Perspektifinden Muhasebe Etiği, Denizli’de Bir Alan Araştırması**, Beta Basım Yayın Denizli Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 4, Denizli.
- MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), (2004), **Denetim İlke ve Esasları**, Acar Matbaası, İstanbul.
- OKAY, Suat, (2011), "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi", Yüksek Lisans Tezi, **Karamanoğlu Mehmet bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Karaman.
- OWOJORİ, A.A, ve ASAOLU, T.O. (2009), “The Role of Forensic Accounting in Solving the Vexed Problem of Corporate World”, **European Journal of Scientific Research**, Vol.29, No.2, ss.184-186.
- ÖZAL, Özcan, Oya, YILDIRIM ve Nergis, TEK, (1993), **Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Punto Yayıncılık, Altındağ Matbaacılık, İzmir.
- ÖZEL, Salih, (2002), “Yeminli Mali Müşavirliklerin Sorumluluğu ve bu Sorumlulukların Yaptırımları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:7.
- ÖZDEMİR, Elif, (2003), “Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Güçlükler ve Muhasebecilik Mesleğinin Sorunları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Sakarya.
- ÖZKOL, Erdal, Dünder, KÖK, Muhsin, ÇELİK ve Seçkin, GÖNEN, (2005), “Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Mayıs.
- ÖZÖN, Mustafa Nihat, (1996), **Küçük Osmanlıca-Türkçe Sözlük**, 7.Basım, İnkılap Kitapevi, İstanbul.
- ÖZŞAHİN, Gülfer, (2000), **Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere Karşı Sorumluluğu**, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlilik Etüdü”, Ankara.
- ÖZYÜREK, Hamide, (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler”, **Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi**, C: 4, N: 1. ss: 139-149.

- PAZARÇEVİREN, Selim Yüksel, (2005), “Adli Muhasebecilik Mesleği “, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, ss.1-19.
- PEKDEMİR, Recep, (1999), **Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:27, İstanbul, Haziran.
- SABAN, Nihal, (2006), “Bir Analiz: Türk Hukuku’nda Hile Kavramının Unsurları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 31.
- SAKARYA, Şakir ve KARA, Suat, (2010), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine”, Sevilengül, Orhan, (2005), **Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- SARUÇ, Tolga ve Mehmet, A.SARILI, (2004), **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Üçüncü Kitap, Ankara.
- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, **Resmi Gazete**, 03.01.1990 Sayı:20391
- SEVİĞ, Veysi, (2002), “Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci”, **Mali Çözüm**, S. 58.
- SEVİLENGUL, Orhan, (1998), **Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe**, Vergi Kanunlarındaki Değişiklikler Yansıtılmış 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- SİNGLETON, Tommie W., Aaron SİNGLETON, G.Jack BOLOGNA and Robert J. LİNDQUİST, (2006), **Fraud Auditing and Forensic Accounting**, 3rd Edition, John Wiley & Sons Inc., New York, USA.
- SONSUZOĞLU, Elif, (1996), “Vergi Kaçakçılığı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ankara.
- SÖYLER, Halil, http://www.alomaliye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_3.htm, (13.08.2009).
- SÜRMEYEN, Yusuf, (2010), **Muhasebe-1**, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

- ŞENALP, Şükrü, (2001), **IFAC' ın Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Ahlak Kuralları (Çeviri)**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul.
- TARHAN MENGİ, Banu, (2012), "Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu", **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık, 2012, ss.113-128.
- TAŞKIRAN, Nejdet, (1995), "Kaçakçılık Suçunun Tarifi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:83, Ankara.
- TERZİ, Ahmet, (2010), "Muhasebe Mesleği ve Rize'deki Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı**, Erzurum.
- TÜM, Kayahan, (2010), "Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi; YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma", Doktora Tezi, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı**, Adana.
- TÜRK, Zeynep, (2004), **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Nobel Kitabevi, Adana.
- TÜRKER, Masum, (2008), "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Tarihçesi" TURMOB Yayınları, www.turmob.org.tr (15.01.2008)
- UZAY, Şaban, "Yolsuzlukların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumluluğu" <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/26.%20SABAN%20UZAY.doc> (18.04.2015).
- WELLS, Joseph T., (2008), **Principles of Fraud Examination**, John Wiley&Sons Inc, NewYork, USA.
- YALKIN, Yüksel Koç, (1998), **Genel Muhasebe İlkeleri Uygulamaları Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, Turhan Kitabevi, Ankara.
- YALKIN, Yüksel Koç, (2012), **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar**, Nobel Yayın Dağıtım, 18. Baskı, Ankara.
- YAZICI, Mehmet, (1986), **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırmalar**, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayınları, İstanbul.

- YEŞİL, Tolga ve BULCA, Handan, (2014), “Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 1(2), 47-58
- YILDIZ, Fehmi, (2002), **Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı**, Der Yayınları, Yayın No:338, İstanbul.
- YILMAZ, Gül, (2004), **Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku, Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, Birinci Kitap, Ankara.
- ZEYTİN, Mustafa, (2007), “Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Kütahya.

Elektronik Kaynaklar

- <http://www.tdk.gov.tr> (15.03.2015).
- <http://www.kgk.gov.tr> (08.04.2015).
- <http://www.stratejikboyut.com>, (10.02.2015).
- <http://www.mufad.org/journal/attachments/article/167/11.pdf>, (15.04.2015).
- <http://www.guroldemir.com/makaleler/makaleler/sahtebks.asp>, (11.02.2015).
- <http://tr.wikipedia.org>, (15.03.2015).
- <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf> (01.06.2015).
- <http://www.prioritymagazine.com/jan03/dirtydeeds0103.html> (20.03.2015).
- http://www.turkcebilgi.com/ar%C4%B1zi_gider (23.05.2015).
- <http://muhasebedersleri.com>, (15.04.2015).
- http://www.cagdaskirsehir.com/HD158296_serbest-muhasebecilik-resmen-bitti.html (18.04.2015).
- <http://www.alasayvan.com/muhasebe/262974-serbest-muhasebeci-mali-musavir-nasil-olunur.html> (17.04.2015).

<http://www.turmob.org.tr> (12.04.2015).

<http://www.mmmb.org.tr/Default.aspx?pid=25120&nid=28366> Muhasebe Mesleğinin Gelişimi, (03.04.2015).

<http://www.tmsk.org.tr> (15.04.2015).

<http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/SERBEST-MUHASEBECI-ve-SERBEST-MUHASEBECI-MALI-MUSAVIRLERIN-MESLEKI-SORUMLULUGU/78366de7-a2e1-4683-8be9-b73170cd7d94> (14.04.2015).

<http://www.ahmetozansoy.com/sdetay.asp?did=103,1498,b&title=smmm-ve-yymm%92lerin-sorumluluklari> (17.04.2015).

DİZİN

-3-

3568 Sayılı Kanun, 138

-A-

Adli Muhasebe, x, 78, 79, 80, 81, 83,
134, 136, 137, 142

Ahlak Kuralları, 57, 60, 95, 97, 100,
106, 109, 113, 119, 124, 130, 143

-D-

Dürüstlük, 59, 104, 133

-E-

Etik, ix, xiii, 57, 59, 86, 95, 97, 100,
104, 106, 109, 114, 119, 121, 123,
131, 133, 134, 138, 139, 140, 141,
144

-F-

Fırsat, 35

-H-

Hata, 3, 4, v, vii, x, xii, xiii, 4, 5, 8, 71,
83, 86, 87, 107, 111, 116, 121, 122,
126, 127, 129, 134, 135, 138, 139,
140, 141, 144

Hile, v, viii, x, xii, xiv, 18, 19, 20, 21,
28, 30, 31, 33, 34, 35, 38, 39, 42, 82,
134, 136, 137, 138, 140, 142, 143,
144

Hile Karosu, 35, 143

-M-

Maliye Bakanlığı, 23, 49, 54, 60, 63, 64,
65, 66, 69

Meslek Mensubu, ix, 45, 47, 129

Muhasebe, 3, 4, 5, v, vii, viii, ix, x, 1, 4,
5, 6, 7, 8, 11, 16, 17, 19, 20, 21, 23,
24, 25, 28, 30, 31, 35, 39, 40, 45, 46,
47, 50, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 60,
61, 62, 63, 68, 69, 75, 76, 79, 86, 87,
89, 123, 127, 129, 134, 135, 136,
137, 138, 139, 140, 141, 142, 143,
144, 145

Mükellef, xiii, 1, 92, 95, 96, 100, 105,
109, 113, 117, 118, 119, 120, 121,
124, 129, 130, 136, 141

-S-

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, ix,
x, 47, 48, 49, 54, 55, 56, 57, 60, 62,
68, 70, 86, 87, 88, 142

Sorumluluk, v, x, xiii, 61, 67, 108, 112,
117, 121, 122

-T-

Tasdik, ix, x, 63, 64, 66, 67

-V-

Vergi Usul Kanunu, 16, 68, 70

-Y-

Yeminli Mali Müşavir, ix, 47, 48, 49,
54, 55, 56, 60, 62, 63, 68, 87, 88,
134, 136, 137, 141, 142, 144

