



T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN MESLEK ETİĞİ AÇISINDAN
İRDELENMESİ

Hazırlayan

Suat OKAY

İşletme Ana Bilim Dalı

İşletme Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

KARAMAN – 2011



T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN MESLEK ETİĞİ
AÇISINDAN İRDELENMESİ

Hazırlayan
Suat OKAY

İşletme Ana Bilim Dalı
İşletme Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ

KARAMAN – 2011

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN, MESLEK ETİĞİ AÇISINDAN
İRDELENMESİ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 07 / 02 / 2011

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Yrd. Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ



Üye : Yrd. Doç. Dr. Hasan GÜL

Üye : Yrd. Doç. Dr. Baki YILMAZ

Üye :

Üye :

İmzası

Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 25/01/2011 tarih ve 03/49 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. H. Bahadır AKIN


Mühür
İmza

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, muhasebe mesleği ve meslek sahiplerinin etiksel boyutları ile muhasebede yapılan hata ve hile konuları ile ilgili çalışmalar yapılmıştır. Öncelikle muhasebenin genel yapısı ile muhasebe mesleği hakkında teknik bilgiler açıklanmış, daha sonra muhasebe mesleğinin ahlaksal boyutu ve bununla ilgili olarak muhasebede yapılan hata ve hile konuları incelenmiştir. Muhasebede yapılan hata ve hileler ile bunların meslek etiğine olan etkileri çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Bu tez çalışmasının hazırlanma aşamasında gerek akademik gerekse manevi olarak katkı ve desteklerini şahsımdan esirgemeyen danışman hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Rabia Özpeynirci'ye sonsuz teşekkürü borç bilir, saygılarımı sunarım. Ayrıca anket çalışmamda değerli zamanlarını ayırıp araştırmama katkıda bulunan Diyarbakır Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına teşekkür ederim.

ÖZET

Bu çalışmada, muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının etiksel boyutları ile muhasebede yapılan hata ve hile konuları incelenmiştir. Öncelikli olarak muhasebenin genel yapısı ile muhasebe mesleği hakkında bilgi verilmiş, daha sonra muhasebe mesleğinin ahlaksal boyutu ve bununla ilgili olarak muhasebede yapılan hata ve hile konuları incelenmiştir.

Meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten pek çok neden çalışmanın teorisi içinde incelenmiştir. Ancak bağımsız meslek mensuplarının etik dışı davranışlar dışında kasti olmayarak yaptığı hatalar da vardır. Bunlar, etik dışı kabul edilen, kasti olarak bir amaç için yapılan hatalardan diğer bir deyişle hilelerden farklıdırlar. Bu hataların etik dışı olup olmadıkları “kasıt” unsurundan anlaşılmaktadır. Bağımsız muhasebe meslek mensupları bazen istem dışında hatalar yapabilmektedirler. Bu hatalar genelde, ya meslek mensubunun dikkatsizliğinden ya da bilgisizliğinden kaynaklanmaktadır.

Bu çalışmada Diyarbakır örneğinde, bağımsız muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışa ve hata yapmaya yönlendiren en güçlü faktör veya faktörlerin neler olduğu araştırılmıştır. Ayrıca araştırmada, bazı değişkenler ile etik dışı davranışa yönlendiren temel faktörler arasındaki ilişkiler de araştırma konusu yapılmıştır. Çalışma sonunda bir anket düzenlenmiş ve Diyarbakır ili merkezde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına Kayıtlı bulunan muhasebeci-mali müşavirlerin eğitim düzeyi, deneyim ve tecrübeleri, muhasebe mesleğinin etiksel boyutu ve muhasebe hata ve hileleri ile ilgili çeşitli görüşleri alınmıştır.

Anahtar kelimeler: Muhasebe, Hata, Muhasebe Hileleri, Etik

ABSTRACT

In this study, ethical aspects of accountancy profession and the accounting profession in the issue of error and fraud are investigated. Primarily with the general structure of accounting information has been given about the profession of accountancy, then the accounting profession and the moral dimension of accounting errors and fraud related issues as examined.

Professional members of unethical behavior in the theory of directed study examined many reasons. Yet, there are unintentional mistakes made by independent accounting professionals apart from their unethical behavior. These are different from the mistakes considered unethical, made on deliberate for a purpose, on the other hand frauds. If these mistakes are unethical are understood from the 'intention' element. Independent accounting professionals sometimes make unconscious mistakes. These mistakes generally stem from either the carelessness of job owner or his ignorance.

In this study the strongest factor or factors which encourage independent accounting professionals to make unethical behavior and mistake were searched in the provincial type of Diyarbakır. In addition, in the study, the relation between the main factors causing unethical behavior and some factors became the matter of study. At the end of the study, a survey was organized and the center of the province of Diyarbakir Chamber of Public Accountants and Financial Advisors Registered accountants and financial consultants in the educational level of the accountant-tax advisor, experience and expertise, accounting and the accounting profession's ethical dimension of fault and related fraud have been various opinions.

Keywords: Account, Error, Accounting Fraud, Ethical

İÇİNDEKİLER

Önsöz	i
Özet.....	ii
Abstract.....	iii
İçindekiler.....	iv
Kısaltmalar.....	x
Tablolar Listesi.....	xi
Giriş	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEYE GENEL BAKIŞ

I.1. Muhasebe Kavramı ve Gelişimi	3
I.1.1. Muhasebe Kavramı	3
I.1.2. Muhasebenin Genel Gelişimi	4
I.1.2.1. Muhasebenin Dünya'daki Gelişimi	4
I.1.2.2. Muhasebenin Türkiye'deki Gelişimi	5
I.2. Muhasebenin Temel Kavramları.....	9

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

II.1. Etik Kavramı	16
II.2. Mesleki Etik.....	18
II.3. Muhasebe Mesleğinde Etik.....	21
II.4. Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler ve Etik İlkeler.....	27

II.4.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasında Yer Alan Düzenlemeler.....	27
II.4.1.1. Bağımsızlık.....	27
II.4.1.2. Tarafsızlık.....	29
II.4.1.3. Dürüstlük.....	30
II.4.1.4. Sır saklama.....	31
II.4.1.5. Mesleki Yeterlilik.....	33
II.4.1.5.1. Mesleki Yeterliliğin Elde Edilmesi	34
II.4.1.5.2. Mesleki Yeterliliğin Korunması.....	34
II.4.1.6. Haksız Rekabet.....	34
II.4.2. Uluslar Arası Muhasebeciler İçin Etik Standartları Kurulu Temel İlkeleri...35	
II.5. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar	36
II.5.1. Deontolojik Yaklaşım	36
II.5.1.1. Etik ve Haklar Yaklaşım	37
II.5.1.2. Eşitlik Yaklaşımı	38
II.5.2. Teleolojik Yaklaşım	39
II.5.2.1. Bireyci Yaklaşım(Individualism)	39
II.5.2.2. Faydacı Yaklaşım(Itilitarian)	39

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

III.1. Hata Kavramı ve Muhasebede Hata	41
III.1.1. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması.....	42
III.1.1.1. Matematik Hataları	43
III.1.1.2. Kayıt Hataları	43

III.1.1.3. Unutma ve Tekrarlanma Hataları	44
III.1.1.4. Nakil Hataları	44
III.1.1.5. Bilanço Hataları	44
III.1.1.5.1. Değerleme Hataları	45
III.1.1.5.2. Hesapların Birleştirilmesi	45
III.1.1.6. Telafi Edici Hatalar	46
III.1.2. TMS 8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri	46
III.1.3. Vergi İncelemelerinde Hatalar	48
III.1.3.1. Değerleme Hataları	48
III.1.3.2. Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarında Yapılan Hatalar... 50	
III.1.3.3. KDV Uygulamalarında Karşılaşılan Hatalar	51
III.1.3.4. Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalarında Karşılaşılan Hatalar..... 52	
III.1.3.5. Tevkifat (Stopaj) Uygulamasında Karşılaşılan Hatalar..... 53	
III.1.3.6. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Karşılaşılan Hatalar..... 54	
III.1.3.7. Muafiyet ve İstisna Uygulamalarına İlişkin Hatalar..... 54	
III.1.3.8. Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar..... 54	
III.1.4. Muhasebe Hatalarının Nedenleri ve Düzeltilmesi..... 55	
III.2. Hile Kavramı ve Muhasebe Hileleri..... 56	
III.2.1. Muhasebe Hile Türleri..... 59	
III.2.1.1. Kasti Hatalar	59
III.2.1.2. Kayıt Dışı İşlemler..... 59	
III.2.1.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt..... 60	
III.2.1.4. Uydurma Hesaplar..... 61	
III.2.1.5. Belge Sahtekarlığı..... 62	
III.2.1.6. Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması..... 65	

III.2.1.7. Tahrip Edilmiş Belge ve Defter Düzenlemesi ile Kullanılması.....	68
III.2.1.8. Bilanço Maskelenmesi.....	68
III.2.2. İşletmelerde Yapılan Hileler.....	70
III.2.2.1. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler.....	70
III.2.2.2. Yönetim Hileleri.....	73
III.2.2.3. Mali Tablolar Üzerinde Yapılan Hileler.....	75
III.2.3. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri.....	76
III.2.3.1. Alış Hileleri.....	76
III.2.3.2. Satış Hileleri.....	77
III.2.3.3. İşletme Giderlerini Yükseltme.....	77
III.2.3.4. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma.....	78
III.2.3.5. Arızı Giderleri Gizleme.....	78
III.2.4. Çalışanların Hile Yapma Nedenleri.....	78
III.2.4.1. Baskı.....	78
III.2.4.2. Fırsat.....	79
III.2.4.3. Kendini Haklı Gösterme Çabası.....	80
III.2.5. Hilelerin Ortaya Çıkarılmasına Neden Olan Belirtiler.....	81
III.2.5.1. Muhasebe ile İlgili Anormallikler.....	81
III.2.5.2. İç Kontrol Zayıflıkları.....	82
III.2.5.3. Analitik Anormallikler.....	83
III.2.5.4. Aşırı Yaşam Biçimleri.....	83
III.2.5.5. Olağan Olmayan Davranışlar.....	84
III.2.5.6. Şikayetler, Uyarılar ve İmalar.....	84

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN MESLEK ETİĞİ AÇISINDAN İRDELENMESİ, DİYARBAKIR UYGULAMASI

IV.1. Araştırma Amacı.....	85
IV.2. Araştırmanın Kapsam ve Yöntemi.....	85
IV.3. Araştırmada Kullanılan Ölçekler.....	85
IV.4. Araştırma Verilerinin Analizi.....	87
IV.5. Araştırmanın Hipotezleri.....	88
IV.6. Araştırmanın Bulguları ve Analizi.....	89
IV.6.1. Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılımları Tablosu.....	89
IV.6.2. Meslek Mensuplarının Anket Sorularına Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları ve Ortalamalar Tablosu.....	90
IV.6.3. Katılımcıların Muhasebe Hata ve Hilelerine Yönelik Sorulan Sorulara Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları.....	92
IV.6.4. Karşılaştırmalar.....	95
IV.6.4.1. Meslek Etik Kuralları Çerçevesinde Kurallara Uygun Hareket Etmek Cinsiyete Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	95
IV.6.4.2. Meslek Etik Kuralları Çerçevesinde Kurallara Uygun Hareket Etmek Yaşa Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	96
IV.6.4.3. Meslek Etik Kuralları Çerçevesinde Kurallara Uygun Hareket Etmek Öğrenim Düzeyine Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	97
IV.6.4.4. Meslek Etik Kuralları Çerçevesinde Kurallara Uygun Hareket Etmek Meslek Unvanına Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	98
IV.6.4.5. Meslek Etik Kuralları Çerçevesinde Kurallara Uygun Hareket Etmek Mesleki Tecrübeye Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	99

IV.6.4.6. Meslek Etik Kuralları Çerçevesinde Kurallara Uygun Hareket Etmek Mükellef Sayısına Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	99
IV.6.4.7. Muhasebede Yapılan Hataların Nedenlerine İlişkin Düşünceler Cinsiyete Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	100
IV.6.4.8. Muhasebede Yapılan Hataların Nedenlerine İlişkin Düşünceler Yaşa Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	101
IV.6.4.9. Muhasebede Yapılan Hataların Nedenlerine İlişkin Düşünceler Öğrenim Düzeyine Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	103
IV.6.4.10. Muhasebede Yapılan Hataların Nedenlerine İlişkin Düşünceler Meslek Unvanına Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	104
IV.6.4.11. Muhasebede Yapılan Hataların Nedenlerine İlişkin Düşünceler Mükellef Sayısına Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	105
IV.6.4.12. Muhasebede Yapılan Hataların Nedenlerine İlişkin Düşünceler Çalıştırılan Eleman Sayısına Göre Farklılık Gösterir Mi?.....	106
Sonuç	110
Kaynakça	112
EK.1. Anket Formu.....	124

KISALTMALAR

A.g.e.	Adı geçen eser
A.g.m.	Adı geçen makale
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
CPA	Sertifikalı Kamu Muhasebecisi
IFAC	Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
ISA	Uluslar arası Denetim Standartları
s.	Sayfa
S.	Sayı
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMUD	Türkiye Muhasebeciler Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TURMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo:1: Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılımları Tablosu	89
Tablo.2: Meslek Mensuplarının Anket Sorularına Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları ve Ortalamalar Tablosu.....	91
Tablo.3: Katılımcıların Muhasebe Hata ve Hilelerine Yönelik Sorulan Sorulara Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları.....	92
Tablo 4: Grup İstatistikleri 1.....	96
Tablo 5: Grup İstatistikleri 2.....	96
Tablo 6: Grup İstatistikleri 3.....	97
Tablo 7: Grup İstatistikleri 4.....	98
Tablo 8: Ki Kare Testi 1.....	99
Tablo 9: Ki Kare Testi 2.....	100
Tablo 10: Çapraz Tablo 1.....	100
Tablo 11: Ki Kare Testi 3.....	101
Tablo 12: Çapraz Tablo 2.....	102
Tablo 13: Ki Kare Testi 4.....	102
Tablo 14: Çapraz Tablo 3.....	103
Tablo 15: Ki Kare Testi 5.....	103
Tablo 16: Çapraz Tablo 4.....	104
Tablo 17: Ki Kare Testi 6.....	104
Tablo 18: Çapraz Tablo 5.....	105
Tablo 19: Ki Kare Testi 7.....	106
Tablo 20: Çapraz Tablo 6.....	106
Tablo 21: Ki Kare Testi 8.....	107

GİRİŞ

Bu çalışmanın amacı muhasebe mesleğinde etik değerlerin muhasebe meslek mensupları açısından ne derece önemli görüldüğünü incelemektir. Ayrıca, işletmelerde çeşitli kişi ve kurumlarca yapılan muhasebe hata ve hileleri ile bunların neden olduğu ekonomik kaybın büyük boyutlara ulaşması ve aynı zamanda yapılan hata ve hilelerin etiksel bakımdan meslek mensuplarına, şirketlere ve topluma vermiş olduğu büyük zarar ve değer kaybı konusunda açıklamalar yapmak ve bilgi vermektir. Bu çalışma bir anket uygulaması ile değerlendirilip, yapılan bu hukuk ve etik dışı işlemlerin meslek mensuplarını nasıl etkilediği üzerinde durulmuştur.

Bu çalışmada, muhasebe mesleği ve meslek sahiplerinin etiksel boyutları ile muhasebede yapılan hata ve hileler konuları incelenecektir. Öncelikle muhasebenin genel yapısı ile muhasebe mesleği hakkında teknik bilgiler açıklanacak, daha sonra muhasebe mesleğinin ahlaksal boyutu ve bununla ilgili olarak muhasebede yapılan hata ve hileler konuları incelenecektir. Muhasebede yapılan hata ve hileler ile bunların meslek etiğine olan etkileri çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışma, giriş ve sonuç bölümleri haricinde toplam dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, muhasebeye genel bir bakış açısı ile yaklaşarak, muhasebe kavramı ve genel tanımları, muhasebenin temel kavramları ve açıklamaları ile muhasebenin Dünya ve Türkiye’deki gelişimi ele alınıp incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, “Etik ve Mesleki Etik ” kavramları tanımlanmıştır. Daha sonra muhasebe mesleğini icra eden her meslek mensubunun uyması gereken etik kuralları ifade eden “Muhasebe Mesleğinde etik” kavramı açıklanmaya çalışılarak muhasebe meslek etiğinin amaçları, muhasebe mesleğine duyulan gereksinim açıklanmıştır. Bununla birlikte muhasebe meslek etiğine yönelik yaklaşımlar teleolojik ve deontolojik yaklaşım olarak iki ana başlık altında açıklanmış ve muhasebecilerin taşıması gereken etiksel nitelikler incelenmiştir. İkinci bölümün son kısmında ise muhasebe meslek etiğinin Türkiye’deki ve Uluslar arası düzendeki durumu incelenip, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasında yer alan düzenlemeler

ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Mesleki Etik Kuralları ve Temel İlkelerinin nelerden oluştuğu belirtilmiş ve böylece muhasebe mesleğinde etik davranışı sağlamak için ülkemizde ve uluslararası alanda ne tür önlemler alındığı incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, genel olarak işletmelerde yapılmakta olan hata ve hileler ile hata ve hile kavramlarının genel tanımları yapılarak, hata ve hilenin türleri, hata ve hilenin nedenleri, hata ve hile eylemlerini yapanların karakteristik özellikleri, hata ve hileye maruz kalan şirketlerin özellikleri ile hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına neden olan belirtiler ele alınıp incelenmiştir. Ayrıca hilelerin ortaya çıkması ve önlenmesinde kullanılan teknikler ile bilanço ve gelir tablosu hesaplarında yapılan hileler ayrıntılı olarak ele alınmış, muhasebe hilelerinin önlenmesi için uygulanacak tedbirlere yer verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi konusu ele alınıp Diyarbakır ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına uygulanan anket çalışmasının sonuçları ve değerlendirmeleri tablolar aracılığıyla açıklanmıştır.

Son bölüm olan sonuç bölümünde ise tez çalışmasından elde edilen veri ve bilgiler ile değerlendirmelere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.MUHASEBEYE GENEL BAKIŞ

1.1. MUHASEBE KAVRAMI VE GELİŞİMİ

1.1.1. Muhasebe Kavramı

Terminolojik açıdan muhasebe kelimesi, hesap etmeden türemektedir. Türkçe sözlüklerde muhasebe, “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme, hesap işleriyle uğraşma, hesapların bütünü, hesapların yürütüldüğü yer, saymanlık gibi anlamları ifade etmektedir(Pekdemir, 1999:19). Muhasebe, mali nitelikli işlem ve olayların para ile ifade edilecek şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçlarını yorumlama bilim ve sanatıdır(Sevilengül,2005:11). İkinci bir tanım olarak muhasebe; işletmede alınan kararlar sonucu işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesiyle işletme varlıklarında ve bu varlıkların kaynaklarında ortaya çıkan değer değişimlerinin (parasal değişimlerin) belirlenmesi ve bunların yeni kararlar almada kullanılabilir veriler haline getirilmesidir(http://www.dokumanlar.com/dosya.asp?islem=gor&dosya_no=146325).

Muhasebe mesleği açısından muhasebe, işletmede meydana gelen ve para ile ifade edilen işlemleri (olayları) toplayan, kaydeden, sınıflandıran, raporlar halinde özetleyen ve bu raporları analiz edip, yorumlayarak ilgilenen kişilere bilgi sağlayan sanat, bilim ve uygulamadan oluşan bir sistemdir(Ergin,2005:16).

Muhasebe temelinde değişim işlemleriyle, benzeri nitelikte parayla ölçülebilen ekonomik olaylardan oluşmaktadır. Kuşkusuz, işletme içerisinde gerçekleşen bazı olaylar değişim işlemi olmadıkları halde işletme üzerindeki etkileri nedeniyle muhasebeye konu edilirler. Örneğin, faiz tahakkuku, bazı varlıkların hasara uğraması, giderlerin geciktirilmesi gibi olaylar işletmeyi etkileyen ekonomik olaylardır ve muhasebenin uğraştığı konulardan sayılır. Bu nedenle muhasebenin amacının, işletmede geçen tüm olayları değer olarak (parayla) ölçmek ve çeşitli ekonomik kararlar ile ilgili bilgi sağlamak olduğunu söyleyebiliriz. Bu açıklamalar doğrultusunda muhasebenin yalnız bir kayıt işi ve veri sağlama işi olmadığı açıkça belli olmaktadır (http://www.dokumanlar.com/dosya.asp?islem=gor&dosya_no=146325).

Muhasebe aşağıdaki üç hizmeti vermektedir:

1. Defter Tutma
2. Asıl Muhasebe
3. Kayıtların Denetimi ve Onayı

Defter Tutma (Book-keeping) işi; olayların belirlenmesi, fonksiyonların sınıflandırılması ve kaydedilmesi işlemlerini kapsar.

Asıl Muhasebe (accounting) ; yorum, özetleme, rapor etme ve bilgi verme işlemlerini yerine getirir.

Kayıtların Denetimi ve Onayı; kayıtlar ve kayıtlara dayanarak düzenlenen raporlar (Bilanço, Gelir Tablosu) işletme içinde görevlendirilen kişiler tarafından devlet görevlileri veya bağımsız uzmanlar tarafından denetlenir ve onaylanır. Yapılan denetim ve onaylamanın nedeni, kayıtları tutmakla görevli olan personelin ve işletmenin muhasebe tekniği ile ilgili olarak, ilgili kişilerin çıkarları açısından hesap verebilmelerini sağlamaktır.

Muhasebe, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları finansal nitelikli bilgileri üretip bunları raporlar aracılığıyla ilgililere sunarken aynı zamanda ekonomik sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmelerin etkisiyle de ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmekte ve niteliklerini değiştirmektedir (Marşap,1996:119).

1.1.2.Muhasebenin Genel Gelişimi

Muhasebenin genel gelişimi Dünya'daki ve Türkiye'deki gelişimi olmak üzere iki alt başlık altında incelenecektir.

1.1.2.1. Muhasebenin Dünya'daki Gelişimi

Muhasebenin günümüzdeki kayıt yönteminin 14. ve 15. Yüzyıllarda İtalya ticaret şehirlerindeki uygulamalar neticesinde geliştiği görülmektedir. Sistematik muhasebe biliminin önünü açan çift taraflı kayıt usulünü 1494 yılında İtalyan matematikçi ve papaz olan Luca Pocioli yazılı hale getirmiş ve bilimsel anlamda ilk kez muhasebe sistemini

uygulamaya başlamıştır. Bu yüzden Luca Pocioli muhasebenin babası olarak tarihte yer almaktadır. 19. Yüzyılın ilk yarısına kadar Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmında ve Amerika Birleşik Devletleri'nde iki yanlı muhasebe sistemi uygulamaya alınmıştır. Bu dönemde görülen sanayi devrimi, teknolojik gelişmeler, dev işletmelerin doğması, işletmelerde yönetimin uzmanlık halini alması ise muhasebe kavramı ve uygulamalarının daha geniş boyutlarda ele alınmasını gerekli kılmıştır.

Bugünkü anlamda muhasebeye 1360'lı yıllarda, İran'da rastlanmıştır. Bu devirde muhasebe mesleğini icra edenler, meslekte çok iyi yetişmiş, tecrübeli ve seçkin kişilerden oluşmaktaydı. Bu nedenlerden dolayı bu ülkede muhasebe mesleği saygınlığı kabul edilmiş bir meslek olarak görülmekteydi. Muhasebe ve denetleme mesleğinin, bugünkü anlamda yasal olarak düzenlenmesi çalışmaları 1880'li yıllarda başlamıştır. Bu çalışmalar özellikle 1900'lü yılların başında daha fazla görülmektedir. İlk örgütlenme ve düzenlemelerin İngiltere, Almanya, Amerika Birleşik Devletleri ve Fransa' da yapıldığı, bunları diğer Avrupa ve Dünya ülkelerinin izlediği bu konuda yapılan araştırmalardan anlaşılmaktadır. Muhasebe ve Denetim mesleğine, 1929 ekonomik buhranın yaşandığı yıl ve onu izleyen yıllarda daha çok önem verildiği ve yasal düzenlemelerin daha çok bu yıllarda yapıldığı görülmektedir (Yazıcı,1986:17).

1.1.2.2.Muhasebenin Türkiye'deki Gelişimi

Muhasebenin ülkemizdeki gelişimi; Cumhuriyet'in ilanından önce Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemini de içine alan zaman diliminde (1850- 1925) muhasebe teori ve uygulamaları, Fransız mevzuatının ve yayınlarının etkisi altında gelişme göstermiştir. Muhasebenin yasal düzenlemelerle ilişkisi ise 1850 yılında "Kanunname-i Ticaret" adında, aslında Fransız Ticaret Kanununun bir kopya tercümesinden oluşan yasal düzenlemede, tüccarların tutmak zorunda olduğu defterlerle ilgili hükümler ile yasal düzenlemenin temeli oluşturulmaya başlanmıştır. Bu yıllarda muhasebe ile ilgili yayınların birçoğunun Fransızca eserlerin tercümelerinden oluştuğu görülmektedir. 1869 yılında Fardis tarafından tercüme edilen fakat yazarının ismi verilmeyen "Usuli Defteri", 1882 yılında Mektebi Fünun-u Harbiye Hocası Binbaşı Ziya Bey tarafından tercüme edilen "Fenni Usuli Defteri", 1884 yılında Mektebi Fünunu Harbiyeyi Sahane Umuru tahriyesine memur Alaykâtibi Muhittin tarafından tercüme edilen "Usuli Defteri Cedid" adlı kitaplar bunlar arasında sayılabilir. Aynı yıllar da, 1883 yılında kurulan ve bir ticaret okulu olan

“İstanbul Ticaret Mektebi Âlisi”, “Darüşşafaka” ve “Askeri Rüştiye İdadi” okullarının ders programlarında Muhasebe dersleri yer almıştır. Bu dönemde diğer ülkelerde olduğu gibi, muhasebenin kapsamı, bugünkü anlamıyla “Genel Muhasebe” “Finansal Muhasebe” ile sınırlı kalmıştır. Yabancı sermaye ile kurulmuş olan, kamu hizmetleri gören işletmeler, maden işletmeleri, ulaştırma işletmelerinde ve imtiyazlı şirketlerde muhasebe yine bu dar çerçevede içerisinde uygulamaya alınmıştır(Avder,2009:8).

Muhasebe meslek mensuplarının, Osmanlı bürokrasisi içinde bir başka ayrıcalığı da vardır. Bu ayrıcalık Osmanlı'nın mali konulardaki kararlarında etkin bir görev almalarıdır. Osmanlı'nın Divanında (Bakanlar Kurulu'nda) her zaman bir muhasebe mesleği mensubu bulunmuştur. Birçok sadrazam'ın muhasebe mesleğinden yetişmiş olduğu görülmektedir (Bektöre,2003:2). 19. Yüzyıl sonlarına doğru başlayan muhasebe eğitimi ile birlikte muhasebeye ilişkin eserler ortaya çıkmaya başlamıştır. Fransa ve Almanya'nın muhasebe eğitimlerine olan katkıları ülkemizde muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamaktadır (Öksüz,2007:1).

Türkiye'de muhasebe sistemi ve uygulamasında Cumhuriyetin ilk yıllarında Alman muhasebe sistem ve uygulamalarının etkili olduğu görülmektedir. Türkiye'de muhasebe mesleği ve mali müşavirlik mesleğini yasal çerçeveye oturtma çabaları Cumhuriyet Türkiye'sinin ilk yıllarına kadar uzanmaktadır. Bu çabalar 60 yıla yakın bir süre devam etmiştir. İlk kez 1932 yılında ele alınan bu konu, belli zaman aralıklarıyla sürekli gündeme gelmiştir (Kahveci,1991:21). İlk kez gündeme gelen meslek yasa tasarısı, 1932'de bakanlıklar arasında gidip geldikten sonra Maliye Bakanlığı'nın arşivinde kaybolduğu rapor edilmiştir. 1938 yılında çıkarılan Avukatlık Kanunu ile birlikte "Hesap Mütahassıslığı Kanun Tasarısı" da hükümet tarafından hazırlanmış, ancak tasarının muhasebe mesleği mensuplarının müşterilerini yargı önünde temsil etme hakkına sahip olmasıyla ilgili bir madde içerdiğinden, büyük çoğunluğu avukatlardan oluşmasından dolayı T.B.M.M. deki yoğun itirazlar sonucu daha tasarının aşamasındayken geri çekilmiştir(Avder.a.g.e.:2).

1940 yılında kazanç vergisinin çıkması, 1950 yılında Gelir Vergisi Kanununun uygulamaya konulması muhasebe uygulamalarının denetimini hızlandırmıştır. 1950 yılında yapılan büyük vergi reformu ile birlikte Maliye Bakanlığı ilk Vergi Usul Kanunu ile Gelir

ve Kurumlar Vergisi tasarılarını hazırlamış, ancak bu kanunlar, vergi denetimi amacıyla uzmanlardan yararlanma ihtiyacını ve uzman muhasebeciye olan talebi doğurmuştur. Bağımsız muhasebe denetçiliği mesleği ile ilgili olarak ilk düzenleme Maliye Bakanlığı tarafından 1947 yılında Vergi Usul Kanunu tasarısında “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları” başlığıyla yapılmış, 1949 yılında bu kanun tasarısının görüşülmesi sırasında tasarıdan çıkarılmıştır. 1926’da çıkarılan Türk Ticaret Kanunu 1956’da Türkçeleştirilmiş ve 6762 sayılı ile 1956 yılı Temmuz ayında kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Kanun, defter tutma şekillerini, defter çeşitlerini ve tasdik zamanlarını belirleyen kuralları getirmiştir. Kanunda, sermaye şirketleri ile ilgili bölümde denetçiler ve denetçilerin görevlerini tanımlayan hükümlerde yer almıştır. Denetçilerin yıllık rapor düzenlemelerine ilişkin denetim faaliyet ve raporlamasını sağlayan düzenlemeler de yapılmıştır. 1957 yılında ilk kez Türkiye Muhasebe kongresi toplanmış, mesleğin düzenlenmesi kanunu ile ilgili yasalar tartışılmıştır. 1963 yılında Maliye Bakanlığı Serbest Mali Müşavirlik Kanun tasarısını hazırlamış ve ilk defa bu tasarıda Serbest Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ayrımı yapılmıştır. Bu tasarıdaki ilkeler korunarak 1966 yılında hazırlanan “Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı” da yasalaşmıştır. (Aysan ve diğerleri,2004:21-22).

Türk Ticaret Kanunu ilgili düzenlemelerle birlikte; özellikle özel sektörde itilafli olayların çözümünü sağlayabilmek ve tarafları korumak için yapılan düzenlemeleri de içermiş ancak çağdaş muhasebe kavramları ve standartları kanunda yer almamış, böylece muhasebe mesleğinin gelişimi; ticari işlemlerin kanuna uygunluğunun denetlenmesinde muhasebecilerin yerine mahkemelerin tanınması ile engellenmiştir. Kanun muhasebe usul ve esaslarının belirlenmesinde ve geliştirilmesinde de yetersiz kalmıştır (<http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id:2009>). 1960 yılından sonra ülkemizde başlayan planlı kalkınma dönemi ile birlikte, gerek kamu sektöründe, gerekse özel sektörde faaliyette bulunan işletmelerden, özellikle kalkınma planı hedeflerine uygun yatırım harcamalarına girişenleri, yeni muhasebe tekniklerini uygulamak mecburiyetinde bıraktığı görülmüştür. Özellikle 1964 yılında iktisadi devlet teşekküllerinin mali işler ve muhasebe düzenlerini inceleyip, tüm teşekküllerde uygulanabilir yeknesak bir sistem geliştirmek amacıyla muhasebe teorisi ile uğraşanlarla uygulamacılardan oluşan bir çalışma komisyonu kurulmuştur. Komisyonun dört yıllık çalışması sonucu olarak 8 adet muhasebe el kitabı yazılmış ve 1968 yılında bastırılmıştır. 1971 yılında “Tek Düzen Muhasebe Uygulama

Komisyonu” tarafından hazırlanan Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Genel Muhasebe bölümü 1972 yılında uygulamaya konmuştur. 1974 yılında Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler ve noksanlıkları inceleyerek sonuçlandırmak üzere bir komisyon kurulmuştur. Bu komisyonun yaptığı çalışmalar sonucu 1976 yılında maliyet muhasebesi hesap çerçevesini ihtiva eden “Tek Düzen Maliyet Muhasebesi Rehberi” hazırlanmış ve 1977 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Türkiye’de 70’li yılların sonunda bankacılık sektöründeki gelişmelere paralel olarak sermaye piyasalarında da büyük bir hareketlilik başlamıştır. Bu sektörü düzenleyen herhangi bir yasa olmamasından yararlanarak denetim düzeninden yoksun birçok bankerlik şirketi kurulmuştur. Kendiliğinden oluşan bu piyasanın kontrolünü sağlayacak yasal bir mekanizma olmaması, sermaye piyasası ile bankacılık sisteminde büyük bir kargaşa yaratmıştır. Bu ihtiyacın gereği olarak 28.07.1981 tarihinde 2499 sayı ile Sermaye Piyasası Kanunu kabul edilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu bu alanda yaptığı düzenlemelerle Bağımsız Dış Denetim şirketlerinin kurulmasına ilişkin usul ve esasları belirlemiştir. Türk muhasebe tarihinde Bağımsız Dış Denetim alanında yapılan ilk resmi düzenleme olması bakımından bu uygulamanın önemi büyüktür(Aysan ve diğerleri,a.g.e.:27).

1980’li yıllara gelindiğinde muhasebe mesleği ve meslekle ilgili bu zamana kadar gerçekleştirilmiş olan yasal düzenlemelerin; örgütlenme, uygulama ve pek çok meslekte yasal olarak kabul edilmiş, ancak muhasebe mesleğinde henüz yasal bir düzenlemeye kavuşmamış meslek ahlakı kuralları olmadan sürdürülmekteydi. Muhasebe mesleğinde bu konuda düzenlemeler yapılması gerekmekteydi. Türkiye’de 1980 sonrasında ve özellikle 1984 yılından itibaren izlenen politikalar, böyle bir düzenlemeyi zorunlu hale getirmiş, sermaye piyasasının gelişmesi ve gelişen ekonominin önemli dinamiklerinden biri olan muhasebe mesleğine olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Türkiye’nin az gelişmişliği ve yaşadığı ekonomik koşullar da muhasebe uygulamalarının iyileşmesini engellemiştir. Bu nedenle, muhasebe mesleğinin yasal dayanağa kavuşması, birçok ülkede olduğu gibi bir meslek kanunu ile kırılmaya çalışılmıştır. Muhasebe ve Denetim Mesleğinin yasal düzenlemeye kavuşturulabilmesi için 1932’de başlayan çabalar ancak 1989’da sonuçlanabilmiş, meslek, Avrupa Topluluğu’na entegrasyonun bir sonucu olarak 13

Haziran 1989'da yasal olarak düzenlenebilmiştir. Bu tarihten sonraki dokuz yıl içinde meslek önemli bir gelişme hızına ulaşmıştır. Bu tarihe kadar yapılmış en önemli düzenleme Sermaye Piyasası Kanununa bağlı olarak yapılan düzenlemeler şeklinde olmuştur(Disanlı,1995:5).

13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı kanunla yasal statüye kavuşan Serbest Muhasebeci(SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlik (YMM) kanununun geçici maddeleri uyarınca Geçici Kurul oluşturulmuş, bu kurul geçiş dönemi ile ilgili işlemleri yürütmüş, muhasebe mesleğinin en üst organı olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) örgütlenmesiyle birlikte 1991 yılında Geçici Kurulun görevi son bulmuştur (Düzmen,2003:9).

1.2.MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebenin işlem ve olayları kaydederken belirli prensiplere uyması gereklidir. Böylece, muhasebe uygulamaları belirli kurallara dayatılmış ve uygulamada ortaya çıkabilecek bazı karışıklıklara karşı önlem alınmış olur. Muhasebenin temel kavramları muhasebe bilgisinin bir esasa dayanmasını, bu bilgiyi kullananlara sağlıklı, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunulmasına olanak sağlamalıdır. Muhasebe ile ilgili olarak 12 temel kavram belirlenmiştir. Teorik bir bilgi olarak görülmesine karşın uygulamada işletmeler açısından muhasebeye katkı sağlayacak olması nedeniyle önem arz etmektedir. 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de belirtildiği gibi finansal raporların hazırlanmasında esas alınacak 12 temel kavram aşağıda sıralanmaktadır(Özer,1998:11).

- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Kişilik Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- Dönemsellik Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,

- Tutarlılık Kavramı,
- Tam Açıklama Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,
- Önemlilik Kavramı,
- Özün Önceliği Kavramı,

Sosyal Sorumluluk Kavramı

Sorumluluk, gerçek ve tüzel kişilerin kendi davranışlarını ve yetki alanlarındaki herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir. Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını göstermektedir(Sevilengül,a.g.e.s:22). Ayrıca bu kavram, muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında; belirli kişi veya grupların çıkarları için değil bütün toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi sunumunda tamamen gerçek, dürüst ve tarafsız olarak davranılması gereğini ifade eder(Akdoğan ve Tenker, 2001:39). Ancak böyle bir sorumluluk duygusu ile hareket edilmesiyle muhasebece sağlanan bilgilerin gerçeğe uygun, tarafsız, önyargısız, ve adil olması sağlanabilir(Cemalcılar ve Önce,1999:43).

İşletme ile ilgili taraflara bilgi sağlama amacını sağlayacak olan finansal tabloların düzenlenmesi sosyal sorumluluk gerektirir. Muhasebe sadece işletmenin üst yöneticilerine gerekli bilgileri vermekle kalmaz. Çeşitli sebeplerle işletmenin işleyişi ile ilgi ve alakası bulunan veya ileride ilgilenecek olan taraflara da işletmenin finansal durumu ve işleyişi ile ilgili gelişmeler hakkında bilgi vermek muhasebenin amaçlarından ve görevlerinden birisidir.

Muhasebe ilgili kişi veya kişilerin tümüne doğru karar verebilmeleri için doğru bilgiler verme sorumluluğundadır. Muhasebe bu görevini yerine getirirken hukuki sorumluluktan daha geniş bir sorumluluğu ifade eden sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmelidir. Sosyal sorumluluk kavramı işletmelerin topluma karşı yerine getirmesi gereken sorumlulukların örgütsel amaçların önünde tutulmasını gerektirir. Sosyal

sorumluluk kavramı genelde işletmenin kendisiyle ilişkilendirilmekteyse de gerçekte karar alma yetkisi işletme içinde çeşitli seviyelerde yer alan kişilerde toplanmaktadır.

Toplumdaki herkes hem yasal olarak hem de ahlaki olarak savunulabilir şekilde davranmalıdır. Yasal olarak savunulabilir davranmak, yasalara uymak; ahlaki olarak savunulabilir davranmak ise toplumun geçerli değer yargılarına göre doğru olan şekilde hareket etmek anlamındadır. Ahlaki davranış, karar ya da eylemin yasal olup olmadığının saptanmasından çok, doğru ya da yanlış olup olmadığı ve toplumun değerlerine uygun olup olmadığı açısından değerlemeyi gerektirir. Finansal muhasebe ve raporlamanın rolü bir işletmenin ekonomik etkinliklerini nesnel olarak ölçmek ve kaydetmek; kaydedilen verileri özetleyerek ilgili taraflara işletme içindeki ve işletme dışındaki taraflara bildirmektir. Finansal muhasebe ve raporlama sürecinde olayların yanlış değerlendirilmesi, tahmindeki hatalar, ekonomik olayların ölçülmesi ve bildirilmesindeki belirsizlik gibi nedenler iş ahlaki ve ahlaki davranışları muhasebe mesleği açısından özellikle önemli kılmaktadır. Çünkü işletme ile ilgili taraflar kararlarında temel kaynak olarak aldıkları finansal tablolara ve dolayısıyla muhasebecilere güvenmek zorundadırlar. Yasal olmayan ya da etiksel olmayan davranışlarda bulunan muhasebeciler, finansal raporlama sürecinin tümünün doğruluğu ve güvenilirliğini zedeleyecektir(Cemalcılar ve Önce,a.g.e.s:19).

Kişilik Kavramı

Kişilik kavramı işletmenin, işletme sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer sorumlulardan ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu, buna bağlı olarak da işletmeye konan varlıkların işletmenin kişiliğine ait olduğunu ve işletmenin sadece bu kişilik ismiyle yürütülmesi gerektiğini belirtmektedir(Akdoğan ve Tenker,a.g.e,s:39). Muhasebe temel kavramlarının uygulanabilmesi için ekonomik olaylara ait belirli birimlerin oluşturulup düzenlenmesi gerekir. Bu birimler ayrı bir kişi olarak değerlendirilip tanımlanarak muhasebe kişisini ifade etmelidir. Bu muhasebe kişileri, kaynakları kontrol eden, taahhütte bulunarak bu taahhütleri üstlenerek sorumluluk alan ve ekonomik olayları yürüten ekonomik bir birimi ifade ederek çalışırsa ve muhasebe kişisi sahiplerinden, çalışanlarından, alacaklılarından, yöneticilerinden ve diğer sorumlulardan ayrı bir varlık olarak düşünülür ve açıkça belirtilmiş görevlerini yerine getirirse kişilik temel kavramı sağlanmış olur(Cemalcılar ve Önce, a.g.e.,s:44).

İşletmenin Sürekliliği Kavramı

İşletmenin sürekliliği kavramı, işletmenin faaliyetlerini belirli bir süreye bağlı olmaksızın sonsuz süreli olarak devam edeceğinin varsayılması ile ilişkilendirilmektedir. Bu sebeple işletme sahiplerinin ya da ortaklarının yaşam süreleriyle bir bağlantısı yoktur. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturmaktadır(Akdoğan ve Sevilengül,1994:4). Bir işletmenin sürekliliği, olağandışı bir durum olmadıkça sonsuz süreli olduğu, sonsuz süreli olmasada en azından mevcut planlarını, taahhütlerini ve kontratlarını yerine getirmeye yetecek kadar bir süre varlığının devam ettirebileceğini öngörür. Bu öngörü altında işletmenin ekonomik hayatını devam ettirebilmesi işletmenin uzun ömürlü varlıklar elde etmesini, uzun vadeli borçlar yapabilmesini, uzun dönemli planlar yapmasını, geleceğe yönelik ar-ge çalışmalarında bulunabilmesini sağlar(Cemalcılar ve Erdoğan,2000:442).

Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere ayrılması ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak belirlenmesini ifade etmektedir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir(Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1). Dönemsellik kavramının işletmeler açısından geçerliliğinin kabul edilmediği durumlarda veya ortadan kalktığı durumlarda bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır. Bu kavramın özelliğine göre mali tabloların en çok birer yıllık süreler bazında düzenlenmesi gerekir. Ancak işletmeler ilgili yasal mercilere başvurarak hesap dönemlerini bir yıldan fazla dönemlere yayabilmektedirler. Ayrıca isteyen işletmeler daha kısa dönemler içinde mali tablolar düzenleyebilmektedirler(Özer,a.g.e.,s:12).

Parayla Ölçülme Kavramı

İşletmedeki faaliyetlerin çeşitli ölçüler ile tanımlanarak bu faaliyet ve olayların kaydedilmesi ve izlenebilmesi için bunların ortak bir ölçü ile ölçülmesi gerekir. Bu kavram, işletmedeki olayların ölçülüp, ifade edilebilmelerinde, ortak ölçünün para olmasını

ifade eder. Böylece muhasebe kayıtlarının objektif belgelerle kanıtlanması da sağlanmış olur(Sevilengül, a.g.e.,s:25). Paranın zaman içinde değişmediği, sabit kaldığı kabul edilir. Bunun sonucu olarak işlemler yapıldıkları zamana ait para birimi ile muhasebeleştirilir. Paranın zaman içinde uğradığı değişim işletmelerin sahip olduğu varlıkların farklı değerlerdeki para birimi ile değerlemesine neden olmakta ve işletmelerin düzenlemiş olduğu finansal tabloları olumsuz yönde etkilemektedir(Finnay ve Miller, 1963:237).

Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ile maliyetinin belirlenmesi mümkün olan veya olmayan kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunları elde edilme maliyetinin esas alınmasını ifade eder(Sevilengül,a.g.e.s:26). Para ve alacaklar dışındaki bütün aktifler ile gider hesabı kalemleri, elde edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilir. İşletme içinde varlıkların şekil değiştirmesi ve giderlerin kullanılmasında da elde edilme maliyeti esas alınır(Yalkın,2001:29). Bu esas ile uygulamada işletme faaliyetlerinin kaydedilmesi sırasında oluşabilecek karışıklıklar önlenmiş olur.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan belgelerin, usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gerektiğini ifade eder(Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1). Bir işletmenin varlıkları ile kaynaklarındaki değişiklikler ve bu değişikliklerin gelir, gider ve özkaynaklar üzerindeki etkilerinin ölçümü tarafsız belgelere dayandırılmalıdır. Muhasebe işlemlerinin dayanağını faturalar, makbuzlar, fişler ve ödeme emirleri gibi tarafsız belgelerden oluşur(Yalkın, a.g.e., s:28).

Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade etmektedir. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda

biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörmektedir. Geçerli nedenlerin bulunduğu hallerde işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur(Özer, a.g.e.,s:13). Muhasebe bilgisinin dönemler arasında karşılaştırılabilmesini sağlamak amacıyla değişmezlik kavramı kabul edilmiştir. Burada amaç muhasebenin amaçlarına ulaşabilmesi için her dönem uyguladığı ilke ve usullerin aynı olması ve bu şekilde tutarlılığın sağlanabilmesidir(Cemalcılar ve Önce, a.g.e.,s: 57).

Tam Açıklama Kavramı

Tam açıklama kavramı, mali tabloların işletme faaliyetlerine ait bütün olayları tam ve detaylı olarak bu tablolardan yararlanacak olan kişi ve kuruluşların doğru kararlar verebileceği şekilde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini vurgulamaktadır. Açıklanması gereken bilgiler; işletmenin mevcut durumu ile ilgili bilgiler ve gelecekte gerçekleşmesi olasılık dâhilinde olan olaylarla ilgili bilgiler olarak gruplandırılabilir ve bu bilgilerin açıklanması bu kavramın gereğidir(Akdoğan ve Sevilengül,a.g.e.,s:5).

İşletmenin mevcut durumu ile ilgili bilgilere, finansal raporlardaki bilgiler, ipotekli değerler, rehinli değerler, kullanılması şartlara bağlı varlıklar, vadesi geçmiş borç ve alacaklar örnek olarak gösterilebilir. Gelecekte gerçekleşmesi mümkün olan olaylarla ilgili bilgiler ise, karara bağlanmamış davalar, stokların ve iştiraklerin piyasa değerindeki düşüşler, örnek olarak gösterilebilir. İşletmeler, finansal raporlarında yer almayan ancak işletme ile ilgili karar alıcıların kararlarını etkileyebilecek bilgileri, finansal raporların dip notlarında gerekli açıklamaları ile birlikte vermelidir(Sevilengül,a.g.e.,s:27).

İhtiyatlılık Kavramı

İhtiyatlılık kavramı, muhasebe faaliyetlerinde temkinli davranılması, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin ve belirsizliklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, olası giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, olası gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz(Sevilengül,a.g.e.,s:27).

Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı bir hesap kaleminin veya finansal olayın nispi ağırlığının veya değerinin finansal analizlerde veya alınacak kararlarda etkili olacak düzeyde olması durumunda, bu hesap kaleminin veya finansal olayların finansal raporlarda yer alması gerektiğini ifade eder(Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1).

Yatırım ve diğer kararlar için ilgili olan finansal bilgiler genellikle çok fazla detaylı olarak hazırlanabilir. Fazla bilgide az bilgide olduğu gibi yanılmaya sebep verebilir. Muhasebecinin finansal raporlamadaki sorumluluklarından biri de bu bilgi karmaşasını kullanacaklar için anlamlı hale getirecek şekilde özetlemektir(Cemalcılar ve Erdoğan, a.g.e., s:446).

Özün Önceliği Kavramı

Özün önceliği kavramı, işletme faaliyetlerinin muhasebeye yansıtılmasında işlemlerin biçimleri ve özleri arasında farklılık çıkması durumunda biçimlerinden önce finansal özelliklerine ve işletme için ifade ettiği gerçeği göz önünde bulundurmayı ifade etmektedir(Marşap, 1996:1). Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılık ortaya çıkabilir. Bu durumda, özün biçime önceliği esastır(Özer, a.g.e.,s:16).

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Acımasız pazar şartları işletme yapılarını, ayakta kalabilme pahasına yalnızca kâr hedefli davranışlara itebilmektedir. Bu durum, toplumların geçmişten beri sahip oldukları değerlerin insan merkezli bakışında düşünce-davranış zıtlaşmasına neden olan bir kısım aksamalara yol açabilmektedir. Dolayısıyla kişileri bu tür aksamalarla etik dışı davranışlara yönlendirmektedirler. Böyle bir davranışa yönelmenin genelde temel nedeni, “Bu eylem ya da davranışla bir çıkar elde edebilir miyim?” düşüncesini oluşturmaktır(Özdemir,2003:156). Bu davranış biçimi toplumsal yozlaşmaya ve haksız rekabete yol açmaktadır. Bu sebeplerden ötürü işletmeler ve örgütlü meslek kuruluşları da, düşünce ile davranış zıtlaşmasının arasında kalan bu etik çatışma alanının düzenlenmesi amacıyla hem evrensel hem de faaliyette bulunulan alana özel değerleri içeren bir takım etik ilkeler belirlemek zorunda kalmaktadır(Özkol ve Diğerleri,2005:108).

Muhasebe fonksiyonu da her şeyden önce işletmeler ve işletme ile ilgili çıkar grupları arasında bilgi alışverişini sağlayan önemli süreçleri içerdiğinden, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri sırasında etik ilkelere olan duyarlılığın derecesi, iletişim ortamının ve bilgilendirme sürecinin zarar görmemesi açısından önem kazanmaktadır (Özkol ve Diğerleri,a.g.e.:108).

2.1. Etik Kavramı

Etik Yunanca “Ethikos” ya da “Ethos” kelimelerinden günümüze yansımıştır. Etik sözcüğü Oxford sözlüğünde üç şekilde tanımlanmıştır:

- Değer yargıları bilimidir.
- İnsan yaşamının belirli bölümlerinde söz konusu olan, kabul görmüş kurallardır.
- İnsanların en geniş anlamdaki görevlerinin bilimi, sivil, politik ve uluslararası yasa bilimi.

Etik kavramını insan yaşamının her alanında geçtiğini görmek mümkündür. Etik, yaşamın her alanında davranışları yönlendiren standartların ve ilkelerin bütünü olarak doğruyu ve yanlış ayırt etmek anlamında algılandığı için, tarihsel süreç içinde farklı toplumlar ve kültürler kendi kurallarını oluşturmuşlardır. Bu kuralların temelleri bazen dine ve geleneklere, bazı durumlarda ise meslek gruplarının özelliklerine bağlı olarak biçimlenmiştir. Bunlar özellikle kuralların ve düzenlemelerin henüz tam olarak yerleşmediği toplumlarda ilişkilerin sürdürülebilmesinin bir yolu olarak görülmüştür. Ancak zaman içinde özellikle sanayi toplumuna geçişle birlikte; ekonomide, sosyal yaşamda görülmüş ve aynı zamanda işletmelerde ilişkilerin kompleks bir yapı alması ile her alanda daha açık kural ve ilkelerin bulunması bu kavramın uygulanmasını kaçınılmaz hale getirmiştir. İlişkilerin karmaşık yapısı, ilgili alanlarda alt sistemlerin oluşmasına neden olmuş ve bu sistemler kendi ilkelerini belirleyerek bir kurallar sistemini ortaya çıkarmıştır. Günümüzde hala gelişmekte olan ekonomilerde ve geçiş toplumlarında etik kurallar ve ilkeler topluluğuna tam olarak alışılmadığı ve uygulanmadığı izlenmektedir. Bu tür toplumlarda kurumlara ve sisteme olan güven eksikliği en önemli sorunlardan birisi olarak kabul edilmektedir(Aras ve Alövsat,2010:2).

Etik kavramının temelinde sorumluluk duygusu yer almaktadır ve etik topluma karşı mesuliyetin bir tür ifade şeklidir. Bireysel ve toplumsal ilişkilerde topluca kabul görmüş ve olması gereken kuralları ve bu kurallara uymak kaydıyla gerçekleşen davranışları etik değerler olarak tanımlayabiliriz. İnsanların topluma karşı duydukları sosyal sorumluluk duygusu, bireyin davranışlarında doğru-yanlış, iyi-kötü ayrımı yapmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu ayrımın yapılmasında insanlığın var olduğu günden itibaren değişime uğrayan kıstaslar ise etik olarak karşımıza gelir. Etik değerler, yüzyıllardır aynı toplumda yaşayan insanların toplumsal düzeni sağlamak amacıyla, toplum tarafından kabul görmüş ve toplumun yaşadığı değişim süreçlerinde bir takım ekler ve değişikliklere maruz kalmış, toplumun kültürel ve dini mekanizmasının bir göstergesidir (Kırloğlu ve Akyel,2003:59).

Etik, doğru ve yanlış, iyi veya kötü, haklı veya haksızın ne olduğuna karar vermek demektir(Özdemir,a.g.m.:153). Bu nedenle güven noksanlığının en önemli sorunlarından biri

olarak kabul edilen etik, insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerlerin, ahlaki bakımdan doğru ya da yanlış olan mahiyetini araştıran bir felsefe dalıdır.

Etik toplum tarafından genel kabul gören ilke ve ilkeler bütünü olarak kabul edilir (Yıldırım ve Çukacı,2002:13). Etik iyi – kötü ya da doğru - yanlış olanların niteliği ve temellerinin araştırılmasıyla ilgilidir(Özoçak ve Baş,2001:1). İngilizcede ethics kelimeleri yerine morality veya moral philosophy terimlerinin kullanıldığı da görülmektedir. Ancak İngilizce de morals teriminin çoğunlukla değişebilen ahlaki alışkanlık için kullanıldığı görülmektedir. Eski Yunanca da ethos insanların gelenek, görenek, alışkanlık ve bir kişinin yaratılış öz nitelikleri gibi farklı anlamlar taşımaktadır. Ancak günümüzde etik, ahlaksal olan özünü ve temellerini araştıran bir bilim veya felsefe dalı olarak açıklanmaktadır (Ay,2005:33).

Tanımlardan da anlaşılacağı gibi etik ve ahlak kavramları birbirleri ile çok yakından ilişkili olan kavramlar olup iki kavram arasındaki temel fark, etik kavramının genel olarak ahlak kavramını da içeren bir disiplini ifade etmesidir. Etik, genel olarak toplum tarafından kabul edilen ilke ve ilkeler bütünü olarak kabul edilirken ahlaka göre daha formel nitelikte olduğu görülür. Etik tanımı çerçevesinde ahlaka bakıldığında, bulunduğu yer ve geleneğe göre kendine uygun karar alma ve davranış tarzında hareket etmez. Ahlaki bir tavır olarak içselleştirilmiş ahlak olan etik, geleneksel değil evrenseldir. Çünkü etik coğrafyaya, sınırlara ve toplumlara göre değişiklik göstermez. Etik, niyet ile yapılan hareketler ya da eylemler arasında aynılığı sağlamayı amaçlar(Bayrak,2001:2).

2.2. Mesleki Etik

İşletmeler belirli çevre koşullarında faaliyet gösteren kurumlardır. Verdikleri kararlarla çevrelerini etkilerler ve aynı şekilde çevrelerinin aldığı kararlardan da etkilenirler. Karşılıklı olarak gelişen bu etkileşimde meslek etiği şirketlere; çalışanlarına, hissedarlarına ve çevreye olan sorumluluklarını ortaya koymuş olur. Meslek etiği mikro çevre içerisindeki tüm faktörlerin birbirlerine karşı olan sorumluluklarından oluşur (Akdoğan,2003:5).

Meslek etiği denildiğinde akla gelen iş hayatıyla ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı haksız uygulamaların incelenmesidir(Selimoğlu,1997:144). Meslek etiğinin amacı, iş

adamlarının ürettikleri ürün ve hizmetlerde toplumun güvenini kazandırıcı kolaylaştırıcı kurallar topluluğu oluşturmaktır(Katherine ve Murphy,2007:383).

“Mesleki etik, belirli bir meslek zümresinin, mesleğe ilişkin olarak yapılandırıp, koruduğu, meslek mensuplarına emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini kısıtlayan; yetersizliği ve ilkesiz davranışlardan vazgeçirten, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür” (“Devlet Muhasebe Uzmanları Etik Kuralları”, <http://www.demud.org.tr/etik,2010>).

Meslek etiği kişinin; hangi meslek mensubu olursa olsun kendi ahlaki kültürünü, kendi mesleki özelliklerini ve toplumsal sorumluluklarını kurallara uygun bir şekilde oluşturması veya oluşturmaya çalışmasıdır. Meslek etiği genellikle meslek mensuplarının kişisel görüşüne uygun olan bir uygulama olduğu için, meslek mensuplarının yer aldıkları toplum, çevre ve mesleki eğitim sistemi de meslek etiğine verilen değerle önemli rolleri olan faktörlerdir(Aymankuv ve Sarıoğlan,2010:30).

Mesleki etik, mesleki ilkelerin belirlenmesiyle; ahlak kuralları = mesleki ahlak ilkeleri, etik kurallarda = mesleki davranış ilkeleri olarak belirlenip, mesleki etiği açıklayan bir belge olarak ortaya çıkarılır(Özoçak ve Baş, a.g.m.:1). Böylelikle oluşturulan belge ile açıklanan mesleki etik, sadece belirli bir meslek grubunda mesleği yürütenlerin kendi aralarında oluşturdukları etik kurallardır.

Mesleki etik ya da meslek etiği, genel ahlaki ilkelerin söz konusu meslek özelinde tekrar oluşturulması, genel anlamda etik yaklaşımlarının meslek alanlarında belirlenmesidir. Oluşturulan kurallar, mesleki etkinliğin devam ettirilmesi evresinde toplumun ya da meslek grubunun kabul edip onayladığı ahlaki ve mesleki ilkelere göre hareket etme disiplini olarak kabul görür. Mesleki etiğe bağlılık oranı, bir toplumda ne kadar yüksek ise meslek mensuplarının toplum içinde saygı ve güven kazanmaları da o derece yüksek olur.

Meslek etik-ahlakı; ruhsatlı meslek mensuplarının; güvenilirlik, tarafsızlık, yeterlilik, kendi kendilerini denetlemelerinin, dürüstlüğünün ve bağımsız olarak karar alabilmenin temsilidir. Nitekim mesleki etik, sadakat ve güvene layık olma, bağımsızlık,

tarafsızlık, geniş görüşlülük, dürüstlük, inanırlık ve güvenilirlik gibi unsurları bünyesinde barındırır(Yıldırım ve Çukacı,a.g.m.:13-14).

Kişilerin bir örgüt içinde etik ya da etik olmayan davranışları, yaşamını devam ettirdiği sosyal çevrenin, ailenin, aldığı eğitimin, dinin ve çalıştığı firmanın örgüt kültürünün etkisiyle meydana çıkar. Meslek etiğinin temelini bireysel etik, işletme etiği ve toplumsal etik oluştururken; toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar, yasal ve siyasal çevreyi oluşturan kurumlar da meslek etiğini etkileyen dış çevre faktörleri olarak ortaya çıkmaktadır(Akdoğan,a.g.e.:11). Mesleki etik kuralların yapılabirliğini sağlamak için bahsedilen kuralların ve ilkelerin meslek örgütü tarafından oluşturulması, ortak bir anlayışın oluşmasına yardımcı olur ve gönüllü katılım yoluyla, kurallara uyum sorunsuz bir şekilde sağlanır.

Belirli meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken uyacakları davranış şekilleri ile mesleğin gelişmesi ve bu meslekte başarılı olmak için sahip olmaları gereken inanç ve değerlere aykırı davranma, yaptırma bağlandığı zaman bunlar "meslek kuralı" haline gelmektedir. Diğer ifadeyle, belirli meslek mensuplarının benimsediği mesleki ilkeler, yazılı hukuk normu haline getirilip yaptırma bağlanınca meslek kuralı olarak isimlendirilir. Bütün meslek kollarında ahlaki-etik kurallarının ve uygulamalarının yaptırım gücüne sahip olacak şekilde kurumsallaştırılması büyük önem taşımaktadır. Çünkü bu şekilde kurumsallaştırma, meslek mensubunun nasıl bir davranış ve tutum göstereceğini ortaya koyar. Meslek mensuplarının değerlendirilmesi bu etik ilkelere göre yapılacağından bu ilkelere uygunluğu kabul edilen meslek mensubuna olan saygı ve güven duygusu da artar. Meslek mensupları tarafından oluşturulan etik kurallar, oto denetimin sağlanmasında da önemli rol oynar. Çünkü mesleki etik kuralların varlığı, bir mesleğin profesyonel meslek sayılmasının en temel şartlarındandır(Kayar,2005:99-101).

Bir meslek grubu tarafından belirlenen mesleki etik kuralları her meslek grubu için geçerli olacak diye bir kaide yoktur. Bundan ötürü bazı etik kurallar sadece bir meslek grubu için geçerli olabilir, başka meslek grubu için belirlenen etik kuralların tamamının geçerli olması söz konusu olmayabilir bu durum benzer etik kuralların olmayacağı anlamına gelmemektedir. Koşullara bakıldığında farklı ne kadar meslek grubu bulunuyorsa bir o kadar da farklı etik kurallar düzenlemesinden söz edebilmek mümkündür. Örneğin bir

muhasebecinin görevi ile satış temsilcisinin görevi, mesleki etik açısından değerlendirildiğinde muhasebeci ile satıcının görevi tamamen zıtlık gösterebilir. Çünkü bir muhasebeci bazen bildiği gerçeği mesleki etik açısından gizlemek zorunda kalırken, satıcı olduğu gibi açıklamak zorundadır(Özkol ve Diğerleri,a.g.m.:109).

2.3. Muhasebe Mesleğinde Etik

Doğru ve güvenilir bilginin sunulmasını sağlayacak olan, meslek mensubunun ahlak anlayışıdır. Bilgiyi sunan meslek mensubu olduğuna göre onun göstereceği ahlaki veya gayri ahlaki tutum ve davranış bilgi kullanıcılarının verecekleri kararı olumlu veya olumsuz etkileyecektir(Uyar,2010:1).

Muhasebecilerin yaptıkları işler ve kararlar bireyleri, işletmeleri ve diğer kurumları önemli ölçüde etkiler. Bir muhasebe meslek mensubunun yaptığı iş ve aldığı kararlar, bir şirketin hissedarlarına yapacağı ödemeyi, bir yatırım için ödenecek tutarı, spesifik bir ürünün başarısı veya başarısızlığını ve ödenecek vergi miktarını değiştirebilir(Larson,1995:4-5). Özellikle muhasebe meslek mensuplarının tuttukları kayıtların sonuçlarından doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen tarafların çok geniş kesimler olması, tutulan kayıtların ülkede yaşayan bireylerin refahlarını etkilemesi, muhasebe mesleğindeki uygulayıcıların meslek etiğine yaklaşımlarında daha titiz bir tutum ve davranış izlemelerini gerekli kılmaktadır (Aymanuv ve Sarıoğlan,a.g.m.:125).

Muhasebenin bilgi sunma fonksiyonu incelendiğinde muhasebe mesleğinde etik; meslek mensuplarınca kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulmasıdır(Uyar,a.g.e.:1). Muhasebe meslek mensuplarınca oluşturulan etik kurallara göre muhasebe mesleğinde etik ise genel olarak bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki özen ve titizlik, reklâm yasağı, sır saklama ve bunun gibi özelliklerden oluşmaktadır (Özoçak ve Baş, a.g.m.:1).

Muhasebe mesleğinde etik açısından uyulması gereken kurallar, 1997’de İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası’nın (İSMMMO) düzenlediği “III. Türkiye Muhasebe Sempozyumu’nda” meslek mensuplarının kendi aralarındaki ilişkiler; müşterileriyle ilişkileri; meslek kuruluşlarıyla ilişkileri, toplum ve kamu idaresi ile ilişkiler olmak üzere dört ana başlık halinde düzenlenmiştir.

18.10.2001 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan, “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı” ile muhasebe mesleğinde uyulması zorunlu kurallar anlaşılır bir şekilde düzenlenmiştir. Resmi Gazete’de yayınlanan bu kararda TÜRMOB’dan ruhsat almış tüm meslek mensupları Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yayımlanan standartlara uyacaklarına dair hüküm konulmuştur.

Son zamanlarda muhasebe etiğine duyulan ihtiyaç, A.B.D’ de meydana gelen Enron ve benzeri muhasebe skandalları gibi bazı kurumsal başarısızlıklar sebebiyle dünya çapında tekrar gündeme gelmiş ve etiğe olan ihtiyacı göstermiştir(Kılıç, 2002:428). Küresel olarak da etik kurallar oluşturmak için meslek mensupları tarafından çalışmalar yapılmıştır. Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) Etik Komitesi Forumu; düzenleyicileri, standart belirleyicileri, muhasebe kuruluşlarının liderleri ve tüm dünyadan meslek mensuplarından oluşan yaklaşık 150 katılımcı ile 11 Ekim 2005 tarihinde Brüksel’de gerçekleşmiştir (<http://www.turmob.org.tr/web/bulten/T.Haber%20%20Subat06.pdf>, 2010).

Forum; IFAC Etik Komitesinin yakın zamanda yenilenen meslek mensupları için etik kurallarının bilinirliğini arttırmayı ve etik kurallarının denetçi bağımsızlığını en iyi nasıl sağlayacağı konusunda girdi(input) sağlamayı amaçlamıştır. Katılımcılar, bağımsızlık ile ilgili olarak denetçilerin beklentileri konusunda hem meslek mensupları hem de düzenleyicilerin (yönetim, yönetim kurulları ve denetim komiteleri) eğitimine olan ihtiyacı üzerinde durulmuştur. IFAC Etik Kurallarının Dünya çapındaki tüm muhasebecilerin başvuracağı tek bir küresel etik kurallar mevzuatı şeklinde genişletilmesi için aşağıdaki önerilerde bulunmuştur:

- Bağımsızlık tehditlerine karşı tedbir modellerini kapsayan ilave uygulama kılavuzu.
- Kamu yararına çalışan işletmeleri ve benzeri işletmelere uygulanan etik kavramlar için ilave kılavuz.
- Vergi hizmetleri hakkında Etik Kuralların uygulanması ile ilgili netliğin artırılması.
- Belirli bir kalite kontrolü kapsamında etik kuralların kavranması düşüncesi

IFAC mesleki etik ile ilgili olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve 30 Haziran 2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren, ‘Muhasebe Meslek Mensubu için Mesleki Etik İlkeleri’ düzenlemelerini yapmıştır(“Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik Mesleki Yönetmelik Taslakları”, http://www.turmob.org.tr/yonetmelikler/4_etik_gerekce.pdf, 2010).

IFAC’ın yaptığı bu düzenlemeler, Türkiye’de 3568 sayılı yasanın ilgili maddesince tespit edilmiş ve her serbest muhasebeci mali müşavir tarafından uyulmaları zorunlu kılınmıştır. IFAC’ın yayınladığı “Meslek Mensupları İçin Meslek Ahlakı Kuralları” yönetmeliği ilk Uluslararası seviyede düzenlenmiş olan kurallar olmasından dolayı büyük bir öneme sahiptir.

Yönetmelik iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm olan (A) bölümünde mesleki faaliyette bulunan bütün muhasebeci gruplarına (serbest muhasebeci mali müşavirler, endüstri muhasebecileri, devlet muhasebecileri, ticaret muhasebecileri ve eğitimcileri) kapsamaktadır. İkinci bölüm olan (B) bölümünde de sadece piyasada çalışan serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından uygulanacak kuralları kapsamaktadır. Düzenlenmiş olan kurallar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(IFAC, 1994:437-438).

IFAC’ın yayınladığı “ Meslek Mensupları İçin Meslek Ahlakı Kuralları” yönetmeliğine göre mesleki etik kuralları;

A- Mesleki Faaliyette Bulunan Bütün Muhasebeci Gruplarına Uygulanacaklar:

- Tarafsızlık
- Meslek Ahlakı Çıkmazlıklarının Çözümü
- Mesleki Yeterlilik
- Gizlilik
- Vergi Uygulamaları
- Uluslararası Aktiviteler
- İlan Etme

B) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere Uygulanacaklar

- Bağımsızlık
- Ücretler ve Komisyonlar
- Diğer Meslek Mensupları İle İlişkiler
- İlan ve Teşvik
- Müşterinin Parası
- Faaliyetlerin ve Uygulamanın Birbirine Uymaması

Türkiye’de ise 3568 sayılı kanuna göre düzenlenip çıkarılan meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte meslek etiğine yönelik bazı standartlar yer almıştır. Sözü edilen standartlar 7 adet olarak belirlenmiştir. Bunlar(Resmi Gazete, 13 Haziran 1989 Tarih ve S. 20149):

- Mesleki Unvan ve Yeterlilik
- Mesleki Eğitim ve Bilgi
- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık
- Sır Saklama
- Sorumluluk
- Sosyal Sorumluluk
- İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk
- Meslektaşlara Karşı Sorumluluk
- Bağımsızlık
- Haksız Rekabet’tir.

Muhasebe tanımında açıklanan ilkeleri düzenleyen ve düzenleme çalışmasına destek olan tüm meslek mensupları, doğru, tarafsız ve güvenilir bilgiler elde edebilir. Doğru kayıtların tutulması, varlıkların korunması, riskin giderilmesi gibi unsurlar etkin bir etik kurallar bütünü uygulaması ile desteklenebilir. Bu kurallar bir işletmenin kontrol sistemleri açısından da son derece önemlidir. Yönetim muhasebecileri etik kuralların uygulanmasında meslek mensuplarına önemli ölçüde destek verebilirler. Günümüzde birçok karar alma aşaması etiksel niteliğe sahiptir. Üst düzey yönetime bilgi sağlamada

stratejik önem taşıyan yönetim muhasebecileri doğru ve güvenilir finansal önerilerde bulunarak üst düzey yönetimin karar verme sürecini en iyi şekilde geçirmesine yardımcı olurlar. Yönetim muhasebecileri bir işletmedeki etiksel boyuttaki sorunların belirlenip çözümlenmesinde etkin olabilmeleri için sorunu önceden görüp doğru yönlendirmelerle sorunu çözmelidirler. Şirketlerin etik stratejileri, iç kontrol sisteminin daha kapsamlı şeklidir.

Yönetim muhasebecileri tarafından gerçekleştirilen kontrol, yönlendirme ve firma başarısını değerlendirme gibi konular işletme etiğinin de konusudur. Yönetim muhasebecileri üst düzey yönetime etiksel ve sosyal denetim de yeni tekniklerin geliştirilmesi konusunda tavsiyelerde bulunabilirler. Yıllık raporlar ya da diğer yönetim raporlarının hazırlanmasında yönetim muhasebecileri belirli programların etiksel davranışlarla alakalı bölümlerini değerlendirebilirler(Gül ve Ergün, 2004:53).

Muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yapılmasına dikkat edilmesinin yanı sıra toplumun güncel değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır. Ortaklar, yatırımcılar, çalışanlar, müşteriler ve kamu, verilen bilgilerin ve kararların bütününe inanmalı ve verilen bu bilgiler toplumdaki fertlerin yaşamlarını olumlu yönde etkilemelidir. Tüm bu etiksel kararların sorumluluğu muhasebecinin omuzundadır. Dürüstlüğü koruyarak, gizli bilgileri korumak, açık, anlaşılır ve yetenekli olarak kamuda ve toplumda güven duygusu oluşturmak muhasebecinin temel görevidir.

Muhasebeden alınan bilgiler bir ekip çalışmasının neticesidir. Ekipteki en üst düzey yöneticiden en alt çalışana varana kadar her çalışan etik kuralların bilincinde olup uygulamakla yükümlüdür. Muhasebenin hazırlayıp yayınladığı finansal tablolar sermaye piyasası kurulunca yakından takip edilmektedir. Yapılan bu denetimin piyasa ekonomisinin gelişmesi için gerekli olduğu bir gerçektir. Muhasebede etiğe önem veren işletmelerin sermaye piyasalarında da güvenilir bir konuma sahip olacağı mutlaklıdır(Sözbilir,2000:46).

Muhasebe mesleğini icra edenlerin etiksel olarak karşılaştıkları sorunlar; değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki sorunlar gibi çeşitli problemlerle karşılaşmalarıdır. Karşılaşılan sorunların yanında muhasebeciler diğer görevlerini yerine getirirken doğruları söylemek, mesleki çalışmalarında dürüst olmak, tutarlı ve doğru kararlar almak yönündeki sorumluluklarını da yerine getirmek zorundadırlar. İşte bu noktada meslek mensupları, tüm bu üstlendikleri sorumlulukları ve mesleki görevlerini yerine getirirken etik kuralları ile çelişkiye düşebilir, çeşitli problemlerle karşılaşabilirler. Meslek mensubunun etiksel açıdan ortaya çıkan sorunlarını çözmeye mesleğin gerektirdiği meslek ahlakı olgusu önemli rol alır(Selimoğlu, a.g.m.:3).

Muhasebenin en önemli fonksiyonlarından biri ilgili taraflara ve ortaklara doğru ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Sağlanan bu finansal bilgiler doğru ve güvenilir olmazsa bilgileri kullanan taraflar ve ortaklar sağlıklı kararlar veremezler ve muhasebenin sistem fonksiyonlarından arzulanan fayda alınmaz. Muhasebe meslek mensupları, devletten topluma, mesleki kuruluşlardan müşterilere kadar çok geniş bir alanda sorumlulukları olan kişileridir. Muhasebe meslek mensupları kazanmış oldukları bilgi ve tecrübeyi, ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü mevzuat çerçevesinde ilgili taraflara ve ortaklara sunmalıdır. Meslek mensupları bu görevleri yerine getirirken zaman zaman çelişkide kalabilirler. Bunun için etik kurallar açısından ortaya çıkan bu tür sorunları gidermede mesleki etik kuralları muhasebe meslek mensupları için yön gösterici bir özellik taşır(Uyar,a.g.m.:1).

Muhasebe meslek etik kuralları, muhasebe meslek mensuplarının toplum içindeki saygınlığını da artıracaktır. Mesleki etik kuralları, mesleki kararda tanımlanan meslek etiği anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yüceltecek, mesleği yaralayıcı ve karalayıcı davranışlara karşı koruyacaktır. Mesleki etik kuralları sınırlarında toplum; ruhsatlı meslek mensuplarının ve muhasebe meslek şirketlerinin belirli bir yasal düzenlemeden faydalanarak güç aldıklarını bilecek, meslek mensupları için meslek etiği kurallarının ahlaki ölçütlerinin her şeyden önemli olduğunu görecektir.

2.4. Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler ve Etik İlkeler

Muhasebe meslek mensubunun sorumlulukları; topluma, devlete, müşterilerine, mesleki örgütlere ve kendisine karşı olan sorumluluklarından oluşmaktadır. Muhasebe mesleğinde etik ile ilgili yapılan düzenlemeler genelde bu tür sorumlulukları dikkate alan düzenlemelerdir. Bu anlamda aşağıda muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemelere ve meslek mensuplarının uyması istenilen etik değerlerle ilgili Dünyada ve Türkiye’de yapılan düzenlemelere ve ilkelere yer verilecektir(Tükenmez ve Kutay, 1994,s.2).

2.4.1. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasında Yer Alan Düzenlemeler

Türkiye’de 18 Ekim 2001 Tarihli Resmi Gazete’nin 24557 sayısında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Bağımsız muhasebe meslek Mensubu’nun Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili mecburi meslek kararı yürürlüğe girmiştir. Bu mecburi meslek kararı ile saptanan meslek ahlak kuralları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri ve Yeminli Mali Müşavirleri ve muhasebe meslek şirketlerini (muhasebe, denetim, müşavirlik ve tasdik şirketleri) kapsamaktadır. Ayrıca 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasıyla da bağımsız muhasebe mesleğinde meslek mensuplarının uyması gereken ve etik değerleri de içeren sorumluluklar, kapsam ve içeriği yer almıştır(Resmi Gazete., 18 Ekim 2001 Tarih ve 24557 Sayısında Yayınlanan Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Ahlak Kuralları). Bunlar; bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, sır saklama, mesleki yeterlilik ve haksız rekabetten oluşmaktadır.

3568 Sayılı Kanununda yapılan düzenlemeler ile meslek etiğine uygun davranışın nasıl olması gerektiği belirtilmiş ve açıklanmıştır. Bu düzenlemelere uygun olmayan davranış etik olmayan davranış olarak nitelendirilmiştir.

2.4.1.1. Bağımsızlık

Muhasebeci ve denetçi bağımsızlığı, muhasebe ve denetleme işlerinin kullanımında, hesaplama, sonuç belirleme, rapor verme, yorum yapma ve görüş bildirmede, herhangi bir kişinin ya da gücün etkisi altında kalmama; baskılardan, bağımlılıklardan ve görüşlerden etkilenmemedir. Muhasebeci ve denetçi, meslek

uygulamalarında bağımsızlığını ve nesnelliğini korumakla yükümlü olmaktadır. Bağımsızlığının zedelenmesinden endişe duyan, kendini yapacağı meslek uygulamalarında sıkıntılı gören meslek mensubu, kendisine teklif edilen işi ya da sözleşmeyle yapmayı yüklediği işi, yasa ve kurallar itibariyle, almayabilir(Yazıcı,2003:152).

Bağımsızlık hem gerçekte hem de görünüşte sadece tarafsız ve nesnel olmak değil aynı zamanda diğer kişiler tarafından da öyle algılanmakla ilgilidir. Bağımsızlık tüm muhasebe meslek mensuplarına uygulamada dikkat etmesi gereken son derece önemli bir ilkedir. Örnek olarak bir şirketin hisselerine sahip veya bu şirketle yakın iş ilişkisi içinde olan bir muhasebe meslek mensubu bu şirketi bağımsızlıktan yoksun olduğu için denetleyemez(www.enotes.com/business-financa-encyclopedia/ethics-accounting ,2010).

Muhasebe uygulamalarında bağımsızlık ilkesi, meslek mensubunun işletmelerin kısmen veya tamamen finansal nitelikte olan, parayla ölçülebilen değerlerinin hareketlerini kaydederken, bilgi gereksinimini duyan taraflara raporlar halinde sunarken uyması gereken çok önemli bir ilkedir. Hazırlanan finansal raporlara gereksinim duyan ve kullananlar da “finansal tablo kullanıcıları” olarak ifade edilmektedir. Bahsedilen finansal tablo kullanıcıları çoğunlukla yöneticiler, çalışanlar, sermaye piyasası yatırımcıları, kredi kuruluşları ve devlet gibi taraflardır(Sanlı,2002:203). Yöneticiler bu tabloları karlılık ve rantabilite açısından ele almakta, çalışanlar ücret açısından değerlendirmektedir, sermaye piyasası ve yatırımcı kuruluşlar bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tabloları değerlendirdikten sonra yatırıma gerek duyulup duyulmayacağı ve ne kadar yatırım yapılacağı açısından değerlendirmekte, kredi kuruluşları söz konusu finansal tablolar çerçevesinde o işletmenin krediyi alabilecek güçte bir kuruluş olup olmadığına, devlet ise bu tabloları alacağı vergiyi hesaplamak ve kontrol etmek için kullanmaktadır(Sanlı, a.g.e.:204).

Finansal tablo kullanıcılarına ulaştırılan bilgiler konusunda muhasebe meslek mensuplarına düşen en önemli görev, muhasebe bilgilerini defterlere işlerken meslek mensuplarının, hiçbir tarafın çıkarlarını gözetmeden tamamen bağımsız bir şekilde kayıt işlemlerini gerçekleştirmeleridir.

Muhasebe uzman ve yardımcıları, üzerlerindeki dış baskılara ve etkilere rağmen, bireyler ile birlikte çalışılan diğer kurum, proje ve programlar hakkındaki önyargıları ya da çıkar çatışmalarına yol açabilecek veya yapılan işe olan sadakatini zaafa uğratabilecek kişisel veya parasal ilişkilerden uzak durarak bağımsızlıklarını sürdürmeye gayret gösterirler ve bu bağımsızlığı yıpratmak iş kabulünden kaçınırlar (www.demud.org.tr/etik_kurallar.html,2010).

Muhasebe uzmanı, denetlediği işletmeden, tam anlamıyla bağımsız olmalıdır. Bu işletmeye iş veya vekalet gibi bir akitle bağlı olmamalı ve bağımsızlığı hakkında şüphe yaratacak herhangi bir harekette(mesela şirketin hisselerini satın almak gibi) de bulunmamalıdır. Muhasebe uzmanları mesleklerinin de kendi bağımsız sorumlulukları çerçevesinde faaliyette bulunarak sürdürmelidirler(Aysan ve Diğerleri,1971.:40-41).

2.4.1.2. Tarafsızlık

Muhasebe meslek mensubunun tarafsızlığı, muhasebe işlerini yaparken, hesaplaşma ve sonuç çıkarmada, rapor vermede, yorum yapma ve görüş bildirmede, herhangi bir kişi, kurum ya da kuruluştan yana olmadan gerçekleştirmesidir(Yazıcı,a.g.e.:153).

Muhasebe uygulamalarında, meslek mensuplarının taraf tutmadan ve hiçbir etki altında kalmadan, sadece mesleki bilgileriyle ve mesleki standartların sınırları içerisinde kalarak bu mesleği yapması bir ön koşuldur. Meslek mensupları mesleklerini icra ettikleri konumda ne kadar tarafsız kalabiliyorlarsa ve elde ettikleri bilgileri ne kadar şeffaf bir şekilde ortaya koyabiliyorlarsa ve bağımsız davranabiliyorlarsa o ölçüde ürettikleri bilginin önemliliği ve doğruluğu artmaktadır ve geniş bir çevrece kabul görmektedir (Sanlı,a.g.e.:203).

Devlet Muhasebe Uzman ve Yardımcıları mesleki etik kurallarının tarafsızlık ilkesi gereği([www.demud.org.tr /etik_kurallar.html](http://www.demud.org.tr/etik_kurallar.html),2010);

- Görüşlerini, değerlendirmelerini ve tavsiyelerini bildirirken gereken mesleki tarafsızlığı gösterirler.
- Yürütülen her işte, özellikle eksiksiz ve objektif olması gereken rapor ve görüşlerde nesnellik ve tarafsızlık esas olduğundan, bu ilkelerden asla taviz veremezler.

- Gerek çalışma arkadaşları gerekse kamu hizmetini alan kişiler arasında ayırım gözetemez, önyargılı davranışlarda bulunamazlar.
- Sorumluluklarını tarafsız bir şekilde yerine getirebilmek için etkilerden uzak kalmaya ve uymamaya özen gösterirler.
- Herhangi bir faaliyet içinde yer alırken veya almayı düşünürken, böyle bir faaliyetin görevlerini tarafsız olarak yerine getirme yükümlülükleri üzerinde yaratabileceği etkileri veya dışarıdan böyle görünebileceğini hesaba katarlar.

Türkiye’deki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uycakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik’ in 8. maddesine göre(TÜRMOB,2010:299): “Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir.” Aynı yönetmeliğin 9. Maddesine göre: “Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir”.

2.4.1.3. Dürüstlük

Muhasebe meslek mensubunun vermiş olduğu hizmetin kamu yararına olması nedeni ile kamuyu aydınlatıcı davranışlarda bulunmak, güveni sürekli kılmak amacıyla dürüstlük taşınması gereken zorunlu bir özelliktir. Bu özellik meslek mensubunun kişiliğinin gelişimi ile birlikte gerçekleşebilmelidir(Akbulut,1998:128-133). Etik davranış, başkaları ile ilişkilerde dürüst olmayı ve içtenliği gerektirir. İçten ve dürüst davranmayan yöneticiler, ilişkilerde kendi sonlarını hazırladıkları gibi ilişkide güven ortamı ortadan kalkar (Çavuşoğlu,2010).

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından yayınlanan mecburi meslek kararı madde 16’da “ruhsatlı meslek mensupları mesleğe uygun olmayan davranışlarda bulunamaz” denilmiştir. Yayınlanan bu madde de dürüstlüğün meslek etiği açısından önemini göstermektedir(Uyar,a.g.m.:3).

Türkiye’deki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik’ in 6. maddesine göre(TÜRMOB,a.g.e.:299)“ Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına mesleki ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir.” Yine aynı yönetmeliğin 7. maddesine göre (TÜRMOB,a.g.e.:299): “Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır.”

2.4.1.4. Sır Saklama

Muhasebe meslek mensubu müşterisinin izni olmadan müşterisi hakkında edindiği kişisel ve özel bilgileri açıklama hakkına sahip değildir. Ancak müşterilerine karşı olduğu kadar, topluma karşı da sorumlulukları vardır. Sır saklama da topluma karşı sorumluluklarından birini oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının çalışmaları esnasında topladıkları bilgi ve belgeler gizli belgeler kabul edildiklerinden açıklanamazlar. Muhasebenin temel kavramlarından biri olan tam açıklama kavramına göre ve denetim kurallarına bağlı olarak yapılması gereken zorunlu açıklamalar ile kamuyu aydınlatma amacıyla yasa gereği yapılması gereken açıklamalar sır kapsamında sayılmamaktadır (Akdoğan,a.g.e.:43).

Mecburi meslek kararı madde 10’ da sır saklama ile ilgili şu hüküm getirilmiştir; “Ruhsatlı meslek mensupları mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin izni olmadıkça mesleki faaliyetleri son bulsa da açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları sır saklama kuralına çalışanlarının da uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksi davranışta bulunan çalışanlarını bir daha çalıştıramazlar ve meslektaşlarını bu kişiler hakkında da bilgilendirmeleri gerekir”. 3568 sayılı Kanununun 43. maddesinde ise meslek mensupları ve bunların yanında çalışanların işleri dolayısıyla öğrendiklerini ifşa edemeyecekleri belirtilmiş ve suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburiyeti getirilmiştir. Ayrıca adli veya idari her türlü soruşturmanın birinci fıkra hükmü dışında olduğu ve tanıklığın sırrın ifşası sayılmayacağı hükme bağlanmıştır. Sır saklama özellikle meslek mensuplarının ayrıldığı şirketin rakip

şirketinde işe girmesi durumunda bazı bilgilerin yeni şirketin menfaatine kullanılmasının eski şirkete haksız yere vereceği zararı önlemesi açısından önemlidir(Uyar,a.g.e.:2).

Türkiye’ de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik’ de Gizlilik olarak açıklanan bu ilke ile ilgili 12. Maddeye göre(TÜRMOB,a.g.e.:300): “Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubunun;

- Yasal veya meslekî bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe meslekî ilişkisi sonucu elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması,
- Meslekî ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir.”

Aynı yönetmeliğin 13. maddesine göre:“ Meslek mensubunun gizlilik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile ilişkisi sona erdiği zaman bile devam eder.

Meslek mensubu, kendi kontrolü altında çalışan elemanların ve danışmanlık veya tavsiye hizmeti aldığı diğer meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin gizlilik ilkesinin gereklerine saygı göstermelerini sağlamakla yükümlüdür”. Yönetmeliğin 14. maddesi de gizlilik ilkesi ile ilgilidir. Bu maddeye göre: “Meslek mensubunun aşağıda belirtilen koşulların varlığı durumunda, sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması gerekli veya uygun olabilir:

- a) Kanun veya müşteri ya da işveren izni ile yapılan açıklama,
- b) Kanun gereği açıklama istenilmesi. Kanun gereği yapılacak açıklamalara verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

- Yasal süreç esnasında belge veya diğer kanıtları sağlamak amacıyla açıklama yapmak,

- Kanuna aykırı bir durumu ortaya çıkarmak için ilgili kamu otoritesine açıklama yapmak,
 - c) Kanunun yasaklamadığı hallerde, meslekî bir görev ya da hak dâhilinde açıklama yapmak.
- Bir meslek odasının veya meslek örgütünün kalite raporuna veri sağlamak
- Bir meslek odasının, meslek örgütünün veya düzenleyici bir organın yürüttüğü araştırma veya soruşturmaya veri sağlamak.
- Yasal bir süreçte meslek mensubunun meslekî çıkarlarını korumak amacıyla açıklama yapması.
- Muhasebe veya denetim standartlarını ve etik gerekliliklerini karşılamak amacıyla açıklama yapmak.” Yönetmeliğin 15. maddesine göre: “Gizli bir bilgiyi açıklama kararı verecek bir meslek mensubunun aşağıdaki noktaları dikkate alması gereklidir:

1. Bir bilginin müşterinin veya işverenin onayı dâhilinde açıklanması durumunda ilgili tüm tarafların (üçüncü kişi ve gruplar da dâhil olmak üzere) çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği,

2. Açıklanacak bilgilerin tamamının uygun ve doğrulanmış bilgiler olup olmadığı (koşullar gereği meslek mensubu tamamlanmamış veya doğrulanmamış bilgilere sahip ise açıklamanın kapsamı hakkında meslekî yargısını kullanmalıdır).

3. Bilginin kime ve hangi yöntemle verileceği (meslek mensubunun, bilginin verileceği grubun ya da kişinin doğru grup veya kişi olduğu konusunda tatmin olması gereklidir).

2.4.1.5. Mesleki Yeterlilik

Meslek Mensupları;

- Bilgi ve yeteneklerini sürekli geliştirerek uygun mesleki yeterlilik düzeyini korumak
- Mesleklerini ilgili kanun, düzenleme ve teknik standartlara göre icra etmek,

- Çalışma konularında ilgili güvenilir bilgileri analiz edip değerlendirdikten sonra tamamen bitmiş ve açık şekilde yazılmış raporlar ile tavsiyelerde bulunarak hazırlamak ile yükümlüdürler(Saban ve Atalay,2005:57).

Türkiye’de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmeliğin 10 ve 11. maddeleri mesleki yeterlilik ve özen ile ilgilidir. Yönetmeliğin 10. maddesine göre(TÜRMOB,a.g.e.:300): “Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir.” Aynı yönetmeliğin 11. maddesine göre: “Meslekî yeterlilik iki aşamada ele alınabilir(TÜRMOB,a.g.e.:300):

2.4.1.5.1. Meslekî yeterliliğin elde edilmesi: Meslekî yeterliliğin elde edilmesi, kanunda belirtilen mesleğe giriş şartlarının sağlanmasını gerektirmektedir.

2.4.1.5.2. Meslekî yeterliliğin korunması: Meslekî konuların, meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve anlaşılmasını gerekli kılar. Bu bağlamda, meslek içi eğitim programları meslek mensubunun, meslekî çevrede etkin olarak faaliyette bulunmasına elverişli olanakları sağlar.

Yönetmeliğin aynı maddesi mesleki özeni şu şekilde de açıklamıştır: “Meslekî özen, meslekî hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür” (TÜRMOB,a.g.e.:300).

2.4.1.6. Haksız Rekabet

Muhasebe meslek mensubu, mesleki dayanışma bilinci ile diğer bir Muhasebe meslek mensubunun, iş yaptığı bir kişi veya kuruma, aynı işi yapmak üzere teklifte bulunamaz. Ücret düşürmeye yönelik tekliflerde ve personel sağlanması gibi konularda Muhasebe meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar. Bir müşteri, müşavirlik işlerini yapan bir Muhasebe meslek mensubu

bulunmasına rağmen bir başka Muhasebe meslek mensubundan hizmet isterse, Muhasebe meslek mensubu, ilgili meslek mensubu ile bağlantıya geçip olayı bildirmelidir(3568 Sayılı Kanun, Dördüncü Bölüm, Madde 10.).

2.4.2. Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu Temel İlkeleri

Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu, Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından kurulmuş ve bu federasyon bünyesinde bağımsız olarak faaliyet gösteren bir standart belirleme organıdır. Uluslar arası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu, muhasebe meslek mensupları için tüm dünyada uygulanacak, kamu çıkarına yönelik yüksek kaliteli etik standartları ve diğer bildirimleri geliştirir ve yayımlar. IFAC'in Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları ve Yorumları; kamu adına çalışan, işletmelerde çalışan, eğitim alanında ve kamu sektöründe çalışanlar da dâhil olmak üzere tüm profesyonel muhasebeciler için geçerlidir. Bu kurallar, üye kuruluşlar tarafından geliştirilen ve uygulanan tüm etik kurallar için bir esas teşkil eder. Hiçbir IFAC üye kuruluşunun bu kurallarda belirtilenlerden daha esnek standartlar uygulamasına izin verilmez. IFAC üye kuruluşlarına üye 2,5 milyon profesyonel muhasebeci için geçerli etik ilkeleri bu temel ilkeler belirler. Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar' ın yorumları kuralların uygulanmasına yardımcı olur. Bu yorumlar bağlayıcıdır. Buna göre IFAC'm belirlediği temel ilkeler kapsamında muhasebecilerin aşağıdaki beş temel ilkeye bağlı kalmaları zorunludur(Uluslar arası Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu, <http://siteresources.worldbank.org/EXTECAADVPRO/Resources/1934187-1145894493844/IESBA.pdf>, 2010):

- **Bütünlük:** Muhasebe meslek mensupları, mesleki hizmetlerini sağlarken açık sözlü ve dürüst olmalıdır.
- **Nesnellik:** Muhasebe meslek mensupları, önyargılarının, çıkar çatışmalarının veya başkalarının etkisinin, nesnel olmalarının önüne geçmesine izin vermemelidir.
- **Meslekli Yeterlilik ve Gerekli Özen:** Muhasebe meslek mensubu, mesleki bilgi ve becerilerini, müşteri veya işverenin mevcut gelişmeler karşısında profesyonel anlamda mesleki hizmet almasını sağlayacak seviyede tutmakla yükümlüdür. Muhasebe meslek mensubu, mesleki hizmetlerini sağlarken, gerekli özeni gösterip, ilgili teknik ve mesleki standartlara uymalıdır.

- **Gizlilik:** Muhasebe meslek mensubu, mesleki ve iş ilişkileri sonucunda edindiği bilgilerin gizliliğini korumalıdır. Yasal veya mesleki bir hak ve yükümlülüğü olmadıkça gerekli ve özel yetki almaksızın bu bilgileri üçüncü şahıslara açıklamamalıdır. Mesleki ve iş ilişkileri sonucunda edinilen gizli bilgiler, muhasebe meslek uzmanının veya üçüncü şahısların kişisel çıkarları için kullanılmamalıdır.
- **Mesleki davranış:** Muhasebe meslek mensubu, ilgili kanun ve yönetmeliklere uymalıdır. Ve bu konuda meslekte güvensizliğe yol açacak hareketlerden sakınmalıdır.

2.5. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE YÖNELİK YAKLAŞIMLAR

Muhasebe meslek etiğine yönelik sistem yaklaşımları deontolojik ve teleolojik, yaklaşım olmak üzere iki farklı yaklaşım türü ile açıklanmaya çalışılmıştır. Modern etik teorileri iki düşünce ekolüne dayanır. Bu ekoller deontolojik ve teleolojik ekollerdir (Selimoğlu, a.g.m.:6-8).

2.5.1. Deontolojik Yaklaşım

Deontolojik etik yaklaşımı, görev ve etiksel yükümlülükler üzerinde yoğunlaşan bir yaklaşımdır. Meslek mensuplarının meslek etiğine ilişkin kararlarını etkileyen bir yaklaşım olan deontolojik yaklaşım, Kant tarafından geliştirilmiştir. Deontolojik yaklaşım, birey ve grupların, temel görev ve haklarına göre davranışlarını belirlediği görüşüne dayanır. Bireyin hareket biçimini belirleyen ahlaki zorunluluklar ve görevlerdir. Kısaca, Kant bir faaliyetin görev hissi ile yapıldığı zaman ahlaki bir değeri olabileceğini ifade etmektedir. Deontolojik yaklaşıma göre, bir davranışın iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluk göstere olarak alınmaz; çoğunluğun ya da en yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu görüşü, deontolojik yaklaşımın temel felsefesini oluşturmaktadır(Toroman ve Akcan,2003:63). Deontoloji yapılması gerekeni yapma bilimidir. Yunanca deon (ödev) ve Logos (Bilim)'a gelmektedir (http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc,2010:2).

Deontolojik etik, felsefede insan eylemlerinin ahlaklılığı ile ödev kavramı arasındaki ilişkilere ağırlık veren etik kuram anlamındadır. Özgül ahlaki yükümlülükleri değil, etik ile mantık arasındaki ilişkileri vurgular(Akdoğan,a.g.e.:36-37).

Muhasebe mesleğinde deontoloji, meslek mensuplarının kendi aralarında ve müşterileri ile aralarındaki ilişkileri belirleyen kurallar topluluğu deontolojiyi ve deontolojik kuralların temelini oluşturan etiği ifade etmektedir. Deontolojik yaklaşımda faaliyetlerin sonuçlarının doğruluğunun savunulması söz konusu değildir. Temel etik yaklaşımları bakımından akademisyenlerin davranışları, öncelikle belirli temel ilke ve değerleri yansıtmaları bakımından deontolojik etkiler veya yönlendirmeler taşıması gerekmektedir, akademisyenlerin faaliyetlerinin sonuçlarının taşıdığı önem göz önüne alındığında, faydacı yaklaşımın da bu alanda geçerli olması gerektiği söylenebilir (<http://66.102.9.104/search?q=cache:rg66R8Zl03IJ:www.odevturk.com/odev.asp.2010>).

Bu yaklaşımı kabul eden deontolojistler teleolojik yaklaşımda savunulan çoğunluk kavramına karşıdır. Bu yaklaşıma göre bir davranışın iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluklar gösterge olarak alınmaz. Burada fayda / maliyet anlayışı kabul görmemektedir. Çoğunluğun ya da en yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu deontolojist yaklaşımın temel felsefesini oluşturmaktadır (Selimoğlu, a.g.m.:149). Deontolojik yaklaşım da yine iki grupta incelenebilir. Bunlar Etik ve Haklar Yaklaşımı ile Eşitlikçi Yaklaşım (Akdoğan, a.g.e.:37).

2.5.1.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı

Bireylerin; irade, gizlilik, güvenlik, gelişme, yasama gibi hakları ve özgürlüklerinin bulunduğu, temeli üzerine kurulmuş bir yaklaşımdır ve bunların meslek mensuplarının kararlarında göz ardı edilemeyecek değişkenler olduğu dikkate alınmalıdır. Meslek mensupları meslek etiğini ilgilendiren bir konuda karar alırken toplumdaki diğer kişilerin haklarını ihlal etmemeye özen gösterip dikkat etmesi gerekir (Akdoğan, a.g.e.:37).

Bu yaklaşımda haklar, bireylerin insan olmalarından ötürü yararlandıkları özgürlük, güç ve dokunulmazlık gibi özel çıkarlar olarak açıklanmaktadır. Bununla beraber genel görüş hakların kanuni ve ahlaki olarak uygulamada yer almasıdır. Ahlaki haklar kanunla devlet tarafından verilmiş haklar değildir. Buna göre bir ahlaki hak, başkalarının

davranışlarını kısıtlamayı savunabilmektir(<http://www2.sfasu.edu/polisci/Abel/ConstitutionalLawII/RightsTheory.htm>.,2010).

2.5.1.2. Eşitlik Yaklaşımı

Eşitlik, adalet ve tarafsızlık esas olarak değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım meslek örgütü için üç temel esas üzerine kurulmuştur. Bu esaslar şunlardır(Akdoğan,a.g.e.:38):

- Tüm meslek mensuplarının aralarında eşit olduğu üzerinde durulmaktadır. Meslek mensuplarının aralarındaki farklılıkların ancak meslek mensuplarının yetenek ve bilgilerine paralel olarak üstlendikleri görev ve sorumluluklardan kaynaklanabilmektedir.
- Meslek örgütünün kendisine bağlı meslek mensupları arasında meslek etiği kurallarını uygularken tarafsız ve eşit davranmasını öngörmektedir.
- Bu esas tarafsızlık üzerine kurulmuştur. Meslek mensuplarının mesleğe aykırı şekilde davranmaları neticesinde meslek örgütüne verdikleri zararın kasıtlı olarak mı? , yoksa kasıtsız olarak mı? yapıldığının incelenerek eğer kasıtlı ise gereken cezanın uygulanmasını öngörmektedir.

Eşitlikçi yaklaşım yasal düzenlemelerin meslek örgütü ve ilgili kurum temelinde tutulmasını öngörmektedir. Bu yaklaşım, hem yararlı olma yaklaşımındaki karmaşık hesaplamaların oluşturduğu zorluklardan, hem de bireyci yaklaşımdaki şahsi çıkar yorumuyla gelen sorunların çözülmesini sağlamıştır. Meslek örgütüne karar verme aşamalarında karşılaşılan çıkar çatışmaları ya da ikilemlerden kaynaklanan sorunların çözümü için somut ölçütler bütünü olarak eşitlikçi yaklaşım önerilmektedir(Selimoğlu, a.g.m.:149).

2.5.2. Teleolojik Yaklaşım

Teleolojik yaklaşım fayda / maliyet karşılaştırılması ile karar vermede en yüksek faydayı sağlayacak alternatifin doğru olduğu ilkesini esas almaktadır. Teleolojik yaklaşım, bireyci yaklaşım ve yararlı olma yaklaşımı olmak üzere ikiye ayrılır(Akdoğan,a.g.e.:35):

2.5.2.1. Bireyci Yaklaşım

Bir başka söylemiyle egoizm olarak da isimlendirilen bu yaklaşım, doğrunun uzun dönemde bireye yarar sağlayan davranış ya da yaklaşım biçimi olduğunu kabul etmektedir. Bu yaklaşıma göre, bireyler kendi şahıslarına uzun dönemde en önemli üstünlüğü sağlayacak olanağa göre karar verirler. Bu davranış modelinde en önemli olan nokta, bireyin kendisi için iyi-kötü değerlendirmesinde kendisine en üstün yararı sağlayacak sonucu aramasıdır. Her birey şahsi çıkarlarını öne çıkarma güdüsüyle hareket ettikçe genel çıkarlar da ortaya çıkmış olacaktır. Bu da bir anlamda ilerleme ve gelişim demektir. Ancak bireyci yaklaşım, dürüstlük, doğruluk kavramlarının temeline oturtulduğu zaman gerçek anlam ve amacına ulaşır. Söz konusu yaklaşımın üzerindeki diğer görüşler ise bireysel yararın, bireysel çıkara dönüşmesi nedeniyle uygulamada sapmaların olduğu kanısındır(Akdoğan,a.g.e.:35-36).

2.5.2.2. Yararlı Olma Yaklaşımı

Faydacı yaklaşımda bir eylemin tüm sonuçları değerlendirilmektedir. Kişinin direkt olarak neden olmadığı yan etki ve gelecek nesiller açısından sonucun olası etkileri, bütün sonuçları oluşturur. Bu yaklaşımın özelliği, çok sayıda bireye en fazla faydayı sağlayacak kararın doğru karar olarak savunulmasıdır. Öncelikle karardan etkilenecek taraflar için muhtemel olasılıklar değerlendirilir. Daha sonra, söz konusu taraflar içerisinde çoğunluğu oluşturan gruba en fazla tatmini ve faydayı sağlayacak davranış biçimi esas alınır. Bu yaklaşım sonucu itibarıyla bireyi mutlu eden davranışları etik açıdan doğru, mutsuz eden davranışları ise etik açıdan yanlış kabul eden bir yaklaşım olarak değerlendirilip tanımlanmıştır.

Muhasebecilerin ilk öğrendiği şeylerden birisi aktif eşittir pasiftir. Yararlı olma yaklaşımı bir etiksel denge sistemi olarak düşünüldüğü zaman daha iyi ve açık şekilde anlaşılabilir. Burada dengeden kasıt kötü sonuçlara karşı iyi sonuçları bularak dengeleme sürecidir. Bu konuda da en iyi faaliyetleri yaparak ancak en büyük denge bulunabilir (Hummels,1998:1408).

Muhasebecilerin çoğu yarar / maliyet analizleri yaparlar. Bu analizde muhasebeciler ve yöneticiler olası maliyetleri ile olası yararlar arasındaki dengeyi en üst düzeye çıkaracak eylemleri benimserler. Yararların para girişi ile ölçümlenemediği durumlarda bu analizde zorluklar meydana gelir. Bu durumda öncelikle karardan etkilenecek taraflar için olası seçenekler değerlendirilir. Bununla birlikte fayda / maliyet analizleri muhasebe literatüründe önemli bir yer tutarak mesleğin etiksel alanı olan sosyal sorumluluk muhasebesi kavramının yaratılmasında öncü rolü üstlenmiştir. Bu yaklaşımın en zayıf özelliği karşılaşılabilecek yararların tam olarak tanımlanamamasıdır(Akdoğan,a.g.e.:36).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

3.1. Hata Kavramı ve Muhasebede Hata

Hata kelimesi Türkçe sözlüklerde “Yanlış, Yanlışlık, Yanılma” gibi anlamları içerir(Özön, 1996:288). Arapça kökenli bir sözcük olan “Hata” Türkçe’de ‘yanlış, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı’ olarak tanımlanmıştır(<http://www.tdk.gov.tr>,2009). Geniş anlamdaki hata bilgisizliği de ihtiva eder. Bilgisizlik ile hata dar anlamda hukuken eşit tutulur. Bilgisizlik ve hata bir arada bulunuyorsa, hukuken geniş anlamda hatayı oluşturur. Bu nedenle, bir olay veya duruma ilişkin düşünce ve davranışın doğruluk ve gerçekliği hakkındaki şüphe, hatayı ortadan kaldırır(Pamukçu, 2000:3). Bir kişinin, gerek iradesinin oluşması esnasında gerekse iradesini beyan etmesi aşamasında dikkatsizlik, tedbirsizlik, vasitanın hatası gibi istenmeyen nedenlerle ve herhangi bir dış etki olmaksızın, gerçek iradesine uymayan bir beyanda bulunması halinde hata gerçekleşmiş olur(Ardıç ve Ersol, 2007:68-69).

Muhasebe hataları unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik sebebiyle muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda, genelde kasıt unsuru taşımayarak yapılan yanlışlıklardır(Kepekçi,1994:9). Muhasebe bilimi için hata; finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmeleridir(Çatıkkaş ve Çalış, 2007:188).

TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı) ve UMS 8 (Uluslararası Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalara İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardı) hatayı tanımlarken açıklanan kavramlara değinmektedir,(Türkiye Muhasebe Standartları, 2006:333) ” Hatalar, finansal tablo kalemlerinin, tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkar”. Eğer finansal tablolarda yapılan bir hata, İşletme’nin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış

göstermeye yönelik bir hata ise, yapılan bu hata önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı kapsıyor ise, TFRS(Türkiye Finansal Raporlama Standartları)'na uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar, karşılaştırmalı bilgilerle izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir. “ Bu standart, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklere ve geçmiş dönem muhasebe hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemlerinde uygulanır.” UFRS(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ve TFRS' da bir işletme; önceki döneme ait önemli hataları geçmişe dönük olarak, hataların bulunduğu dönemde yayınlanacak olan ilk finansal tablolarda aşağıdaki şekilde düzeltilmelidir(Greuning, 2005:45):

- Hataların gerçekleştiği önceki dönem veya dönemlerin karşılaştırmalı değerlerini yeniden açıklayarak,
- İlk dönem sunumlarında, açılış bilançosu değerlerini yeniden açıklayarak düzeltme yapılabilir(Deloitte,2005:24).

SAS(Statements On Auditing Standarts) 53' de hatalar, mali tabloların hazırlanması sırasında hesaplamalarda, hesap kalemlerine ilişkin kayıtlarda, muhasebe ilkelerinin uygulanmasında ve olayların yorumlanmasında matematiksel ve yönetsel yanlışlıklar olarak açıklanmıştır(Özşahin,2000:88).

3.1.1. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması

Muhasebede hataların sınıflandırılmasında farklılıklar mevcut olup bu farklılıklar hataları; önemli hatalar, önemsiz hatalar ve hatalar şeklinde sınıflandırılırken, bir başka açıdan ise muhasebe hataları; matematik hataları, kayıt hataları, unutulma ve tekrarlanma hataları, nakil hataları, bilanço hataları ve telafi edici hatalar, olarak sınıflandırılmaktadır (Özer,a.g.e.:628).

3.1.1.1. Matematik Hataları

Matematik hataları, muhasebe işlemlerine ilişkin hesaplamalarda dört işlem den kaynaklanan hatalardır(Küçüksavaş, 2010:351). Örneğin: fiş girişi sırasında ek belgelerin toplamlarında, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplar sebebiyle muhasebe dışında yapılan matematiksel işlemlerle ilgili hatalardır(Kaval, 2005:64). Matematik hataları genellikle amortisman, yeniden değerlendirme, katma değer vergisi, maliyet artış fonu gibi aritmetik işlemlerin yapıldığı hesaplarda ortaya çıkmaktadır(Irmak ve diğerleri, 2002:33).

Örneğin: Genel giderler hesabının borç bakiyesi 11.000. TL iken yanlışlıkla 15.000. TL olarak hesaplanıp kar-zarar hesabına aktarıldıktan sonra aradaki 4.000. TL'lik farkın oluşmasıdır. Fakat günümüzde muhasebenin ağırlıklı olarak bilgisayar ile tutulmasından dolayı bu tür hatalara pek sık rastlanılmamaktadır.

3.1.1.2. Kayıt Hataları

Muhasebe belgelerini kayıt altına alırken yapılan hesap adı, rakam, tarih ve zaman dilimi açısından yapılan hatalardır.

Hesap adında yapılan hatalar; muhasebe işlemlerinin vergi kanunlarına ve muhasebe usul ve esaslarına uygun yorumlanmaması sonucunda kayıtların başka hesaba kaydedilerek hataya sebebiyet vermesi ile meydana gelen hatalardır. Örneğin: Kasa hesabına borç yazılması gereken hesap kaydının alacak hesabına borç yazılması gibi gerçekleşen hatalardır(Kaval,a.g.e.s:64). Rakamsal kayıt hataları; muhasebe işlemlerine ilişkin rakamların günlük defterlere yanlış yazılması veya rakamların yer değiştirmiş olarak kaydedilmesi ile ortaya çıkan hatalardır(Gökay, 1994:118). Tarih ve zaman dilimi olarak yapılan hatalar ise; kayıt altına alınan muhasebe belgesinin tarihi ile kayıt tarihinin uyuşmaması ve incelenen dönemin zaman dilimi ile hazırlanan mali tablo veya mizanın aynı döneme ait olmaması veya bir önceki döneme ait olan verilerin bir sonraki döneme aktarıldığı zaman gerçekleşen hatalardır(Güçlü, 2005:74-75). Matematik hatalarında olduğu gibi kayıt hatalarında da günümüzde muhasebe işlemlerinin çoğunlukla bilgisayar ile yapılmasından ötürü pek sık rastlanılmamaktadır.

3.1.1.3. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Muhasebenin temel kavramlarından olan “dönemsellik ilkesi”ne göre işletmede yapılan işlerin ilgili bulunduğu dönemde deftere kaydedilmesi gerekmektedir. Dönemsellik ilkesine göre işletmeye ait alış-satış ve gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıt altına alınmaması unutma hatalarıdır. Unutma hatasının bulunması, incelenecek bir kayıt olmaması nedeniyle güçtür. Bu hatanın önlenmesi, işlem belgelerinin kaydedilmesi sırasında takip ile önlenebilir(Holmes ve Overmyer, 1975:133). Örneğin: Muhasebenin dönem sonunda alış faturalarının unutulmuş olarak döneme kaydedilmemesi sonucunda; alış ve ticari borç hesaplarının olduğundan az tutarda çıkması(Güredin, 2007:133). Ancak muhasebe işlemlerinde defterlerde sürekli olarak unutulma hatalarına rastlanması işletme sahip, yönetici ve çalışanlarının kasdi olarak bu hatayı yapıp çıkar sağladıkları kanısına varılarak hileye başvurulduğu görüşüne varılabilir(Aksoy,2006:26).

Tekrarlanma hataları ise unutma hatalarının tersi şeklinde gerçekleşen işlemlerde deftere iki kere kayıt yapılması ile görülen hatalardır. Örneğin: işletmenin satın aldığı bir mala ilişkin faturanın satıcı firma tarafından belge geçer şeklinde gönderildikten sonra kaydedilmesi ve daha sonra faturanın aslının gelmesi ile gelen faturanın da tekrar deftere kaydedilmesi ile çift kayıt yani tekrarlanma hatası gerçekleşmiş olur(Kaymak, 1996: 84).

3.1.1.4. Nakil Hataları

Yevmiye defterindeki muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya veya defteri kebir gibi başka bir deftere aktarılırken yapılan yanlışlıklardır. Nakil hataları da yevmiye defterindeki muhasebe kaydı, başka bir sayfaya veya deftere aktarılırken rakamda hata yapılması veya ilgili hesapta yanlışlık yapılması ile meydana gelmektedir. Dolayısıyla nakil hataları rakamsal hatalar ve hesap hataları olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır(Küçüksavaş, a.g.e.:361).

3.1.1.5. Bilanço Hataları

Bilanço; belirli bir tarihte bir işletmenin kendisi, yöneticileri, çalışanları, ortakları ve devlete karşı olan sorumluluklarından dolayı muhasebeye konu olan işlemlerini borçlu ve alacaklı bakiyelerine göre aktif ve pasif halinde düzenlediği tablodur(Alver, 1982:74).

Örneğin: Sermaye hesabına alacak yazılması gereken bir tutar hata ile dağıtılmayan karlar hesabına alacak olarak kaydedilmiştir. Bu tür hatalar düzeltilmez ise düzenlenen bilançolar hatalı olur ve hata dönemden döneme aktarılır(Güredin,1993:336). Bilanço ilkelerine aykırı olarak yazılmış ve yapılmış her türlü işlem muhasebede hata ve hileye sebep olur. Bilanço hatalarını iki şekilde sınıflandırabiliriz(Irmak ve diğerleri, a.g.e.,:37-39).

3.1.1.5.1. Değerleme Hataları

Muhasebe çalışanlarının bilgi yetersizliğinden ötürü bilanço aktif ve pasif hesaplarında yanlış değerlendirme yapmaları ile değerlendirme hataları meydana gelir. Örneğin: Dönem stoklarının noksan değerlendirilmesi gibi aktifleştirilmesi gereken bir harcamanın gider yazılması da değerlendirme hatasıdır(Kaval,a.g.e.:65).

İşletmenin varlıkları, alacakları ve borçlarının muhasebe kayıtlarındaki değerlerinde; doğal, ekonomik ve teknik nedenlerden dolayı yıpranmalar veya değişimler meydana gelebilir. Örneğin: Stokların bozulma, çürüme, yangın, doğal afet, sel gibi sebeplerle değer yitirmesi, sabit değerlerin aşınma ve yıpranması, bazı alacakların tahsilinin imkansız hale gelmesi gibi nedenlerle değerini yitirmesi. Bu değişimlerin muhasebe kayıtlarında görülmemesi durumunda, bilanço işletmenin gerçek durumunu göstermeyecektir. Bu nedenle gerçek durum ile fiili durum arasındaki tutarsızlığı gidermek amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun 258-330'uncu maddeleri gereğince değerlendirme yapılır. İşletmelerin Vergi Usul Kanunu'nun 258-330'uncu maddelerinde yer alan hükümlere aykırı olarak yaptıkları işlemlere, değerlendirme hataları denilir. Örneğin: İktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin maliyet bedeline göre değerlendirilmesi gerekirken rayiç bedelle değerlendirilerek bilançoya alınması veya işletmeye boş araziye dönem sonunda amortisman ayrılması değerlendirme hatasıdır(Gökay,a.g.e.:119-120).

3.1.1.5.2. Hesapların Birleştirilmesi

İşletmeler yaptığı işlemleri ve ilgili kayıtları Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde ayrı hesaplarda izlemesi gerekirken, tek bir hesap altında izlemesi veya hesapları birbirine mahsup etmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır.

Örneğin; İşletmenin Ada işletmesine olan senetli borcu ile Ada işletmesine olan senetli alacağını “121 Alacak Senetleri” ve “321 Borç Senetleri” hesabında ayrı olarak kaydedip izlemesi gerekirken, tek bir hesabın borç ve alacak tarafını çalıştırarak bu senetleri takip etmesi hesapların birleştirilmesi hatasına örnek olarak gösterilebilir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gereğince, bilânço hesapları arasında mahsup yapılamaz. Yine işletmenin, aktifinde kayıtlı bir taşıt için ayırdığı amortismanları taşıt tutarından indirmek kaydıyla, amortismanları bilânçoda göstermemesi de bir mahsup hatasıdır(Kirik,2007:50).

3.1.1.6. Telafi Edici Hatalar

Daha önceden yapılmış olan bir hatanın ortadan kaldırılması amacıyla yapılan hatalardır. Bu tür hatalar özellikle tehlikelidir, çünkü güvenli gibi görünen işlemler, telafi edici hatalara rastlanılması halinde güven vericilikten uzaklaşır. Diğer taraftan dürüst olmayan ya da dikkatsiz olan kişiler; zorunlu oldukları, bulmak istemedikleri veya bulmayı beceremedikleri hataları gizlemek amacıyla telafi edici hatalara kasten de başvurabilirler (Aksoy,a.g.e.:28).

3.1.2. TMS 8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi hükmü ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 24.02.2004 ve 2004/6924 sayılı Kararı ile yürürlüğe giren “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendi hükmüne göre Finansal tabloların gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgiler üretebilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması öngörülmektedir.

Kurulun 20.10.2005 tarih ve 25972 sayılı Resmi Gazetede yayınladığı bu standardın amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kıstasları belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve

işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

TMS-8'e göre hatalar; işletmenin içinde bulunduğu döneme ait veya daha önceki döneme ait finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış bilgi kullanması sonucu ortaya çıkar. Bu hataların nedeni bahse konu hata türlerinden ötürü meydana gelmektedir. Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri içerir. İşletme önceki dönem hatalarını fark ettikten sonra onaylanacak ilk finansal tabloda geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Düzeltme işlemini aşağıdaki hususlara dikkat ederek gerçekleştirmelidir;

- Hatanın yapıldığı döneme ve içinde bulunduğu döneme ait tutarları karşılaştırmalı olarak yeniden düzenlenmelidir.
- Hatalı olarak sunulan finansal tablo en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu döneme ait varlık, yabancı kaynak ve öz kaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi gerekir.
- Hataya ilişkin tüm geçmiş dönemlerin birikmiş etkisinin cari dönemin başı için hesaplanmadığı durumlarda, işletme karşılaştırmalı bilgilerini uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzenlenmesi gerekir.
- Önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kâr veya zarara eklenemez. Geçmiş dönemlere ait özet finansal verileri de dâhil olmak üzere geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye doğru yeniden düzenlenmelidir.
- Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler hataların düzeltilmesinden ayrı tutulmalıdır. Muhasebe tahminleri, yapıları itibariyle yaklaşık tutarlar ile ifade edilebildiği için, ek bilgilerin öğrenilmesi sonucunda bu tahminlerde değişiklik yapılmasının gerektiği ortaya çıkar(Kirik,a.g.e.:50).

3.1.3. Vergi İncelemede Hatalar

Hatalar değerleme hataları, amortisman ve yeniden değerlendirme de karşılaşılan hatalar, katma değer uygulamalarında karşılaşılan hatalar, stopaj ve kesintilerde, inşaat ve onarım işleri ile ilgili hesapların kaydedilmesi esnasında karşılaşılan hatalar şeklinde ayrıma tabi tutulabilir(Küçüksavaş, a.g.e.:363).

3.1.3.1. Değerleme Hataları

Değerleme hataları aşağıdaki nedenlerden kaynaklanır(Küçüksavaş, a.g.e.:363):

- Alacak senetleri Reeskont'a tabi tutulurken borç senetleri reeskonta tabi tutulmamıştır.
- Döviz cinsinden düzenlenmiş senetler Reeskont'a tabi tutulmuştur.
- Yurda getirilmesi zorunlu olmayan ihracat bedelli dövizler değerlemeye tabi tutulmamıştır.
- Şüpheli alacak karşılığı alacağın şüpheli hale geldiği tarihte ayrılmamıştır.
- Teminatlı alacaklar için karşılık ayrılmıştır.
- Kamu kurum ve kuruluşlarından olan alacaklar için karşılık ayrılmıştır
- Verilen avans için şüpheli alacak karşılığı ayrılmıştır.
- Kıdem tazminat karşılığı ayrılarak gider kaydedilmiştir
- Menkul kıymetler için menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır.
- Aciz vesikasına dayanan alacak değersiz alacak kabul edilmiştir.
- Dövizli alacak ve borçlar Vergi Usul Kanunu(VUK) genel tebliğindeki kurallara göre değerlendirilmemiştir.
- İşletmeden çekilen iktisadi kıymetler emsal bedel ile değerlendirilmemiştir.
- Alacak ve borç senetlerinin değerlendirilmesinde T.C. Merkez Bankası resmi iskonto oranı yerine farklı oran kullanılmış veya iskonto hesaplaması için iç iskonto formülü yerine dış iskonto formülü esas alınarak yapılmıştır.
- Vadeli çekler reeskonta tabi tutulmuştur.
- Hatır senetleri reeskonta tabi tutulmuştur.
- Yurda getirilmesi zorunlu olmayan ihracat bedelleri değersiz alacak olarak kaydedilmiştir
- Hizmet erbabına verilen ayınlar verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlar ile değerlendirilmemiştir.

- Hizmet erbabına konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler konutun emsal kirasının veya menfaatin emsal bedeline göre değerlendirilmemiştir.
- Aynı bağış ve yardımlar yürürlükteki kanun hükümlerine göre değerlendirilmemiştir.
- Kıymeti düşen mallar için takdir komisyonu kararı olmadan karşılık ayrılarak gider kaydedilmiştir.
- Satın alınan malların maliyeti intikal ettirilmeyerek doğrudan gider yazılmıştır.
- Dönem sonu stokları düşük veya yüksek bedeller ile belirlenmiştir.
- İmal edilen emtia maliyetine dahil edilmesi gereken harcamalar doğrudan gider yazılmıştır.
- Sayım ve tesellüm noksanları gider kaydedilmiş sayım ve tesellüm fazlaları gelir kaydedilmemiştir.
- Binalarda yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden amortisman ayrılmıştır.
- Amortisman oranı VUK hükümlerinde yer alan orandan daha yüksek uygulanmıştır.
- Bedelsiz kullanıma bırakılan gayrimenkul için emsal kira bedeli hesaplanmamıştır.
- Peştamallıklar aktifleştirilmeyerek doğrudan gider yazılmıştır.
- Gelecek hesap dönemine ilişkin peşin ödenen giderler doğrudan gider kaydedilmişlerdir
- Satın alınan iktisadi kıymetin maliyetinin birkaç aşamada tamamlandığı durumlarda makine montajının tamamlandığı yılsonuna kadar oluşan diğer maliyet unsurları alış bedeline eklenmemiştir.
- Amortisman tabi iktisadi kıymet doğrudan gider yazılmıştır.
- Amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken (iktisadi kıymet artırıcı kullanım ömrünü uzatan alımında mevcut olmayan ilaveler vb.) harcamalar doğrudan gider yazılmıştır.
- Dönem sonu stokunda bulunan üstüğü, dese ve iskartalar emsal bedelle değerlendirilmemiştir.
- Menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilmemiştir.
- Yatırımın aktifleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider kaydedilmiştir.

3.1.3.2. Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarında Yapılan Hatalar

Bu hatalar genelde şunlardır(Küçüksavaş, a.g.e.:364):

- Amortisman tabi iktisadi kıymet alındığı yıl veya satıldığı yıl yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur.
- Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yeniden değerlendirme değer artış fonu sermayeye ilave dışında başka bir hesaba ilave edilerek dönem karı ile ilişkilendirilmemiştir.
- Bilançonun pasifinde yer alan yeniden değerlendirme artışı iktisadi kıymet artışı sırasında birikmiş amortisman gibi işleme tabi tutulmamıştır.
- İhtiyari olarak amortisman ayrılmamış yılların amortismanı yeniden değerlendirme artış fonu hesabında dikkate alınmamıştır.
- Maliyet artış fonu hesabında sermayeye eklenmiş bulunan yeniden değerlendirme artış fonu dikkate alınmamıştır.
- Amortisman oranı ilk uygulanan orandan daha yüksek uygulanmıştır.
- Normal usulde Amortisman ayrılırken azalan bakiyeler usulüne geçilmiştir.
- Kullanılmaya hazır halde bulunmayan iktisadi kıymetler için Amortisman ayrılmıştır.
- Yıl içinde satılan iktisadi kıymetler için Amortisman ayrılmıştır.
- Özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar gider kaydedilmiştir.
- Özel maliyet bedeli üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre Amortisman ayrılmıştır.
- Binek otomobiller için amortisman ayırmada kıst amortisman yapılmadığı gibi amortisman giderinin tamamı gider yazılmıştır.
- Yapılmakta olan yatırımlar için amortisman ayrılmıştır.
- Boş arazi ve arsalar amortisman tabi tutulmuştur.
- Yapılmakta olan yatırımlar yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur
- İktisadi kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ait olan ve iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilen kur farkları yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur.
- Sinema filmleri, alamet-i farika hakları, peştamallıklar gibi özel maliyet bedelleri ilk tesis giderleri organizasyon etüt ve arama giderleri ve gayri maddi haklar yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuştur.
- İtfa süresi dolmuş iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulmuşlardır.
- Yeniden değerlendirme oranı sadece ilgili yıl değerlemesinde kullanılabilir
- Yeniden değerlemeye tabi tutulan bina arsa arazi için yeniden değerlendirilmiş değer

üzerinden amortisman ayrılmıştır.

- Yeniden değerlendirme değer artışı fonu yanlış hesaplanmıştır.
- Yeniden değerlendirme artışı fonu gelir vergisi mükellefleri tarafından sermayeye ilave edilmiştir.

3.1.3.3. Katma Değer Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Hatalar

Vergi kaynaklı yapılan hatalardan biri de katma değer vergi uygulaması hatalarından kaynaklanan hatalardır. Bu hatalara genelde şu şekildedir(Küçükşavaş, a.g.e.:365):

- İşletme tarafından inşa ve imal edilen iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesi sırasında KDV hesaplanmamıştır.
- Amortisman tabi iktisadi kıymet KDV bir defada indirim konusu yapılmıştır(Tek belgeli olanlar hariç).
- Binek otomobiller için ödenen KDV indirim konusu yapılmıştır(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otoların kiralanması veya işletilmesi olanlar hariç).
- Zayi olan mallar KDV indirim konusu yapılmamıştır.
- Kısmi indirim tabi olması gereken KDV'nin tamamı indirilmiştir.
- Özel maliyet bedelinin aktifleştirilmesi sırasında KDV hesaplanmamıştır.
- Alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirler KDV matrahına dahil edilmemiştir.
- Yıllık iskontolarında KDV hesaplanmamıştır.
- Finansman sağlama hizmet bedeli üzerinde KDV hesaplanmamıştır.
- KDV oranları yanlış hesaplanmıştır.
- Para makbuzuna dayanılarak KDV indirimi yapılmıştır.
- Dar mükelleflere yaptırılan hizmetler için sorumlu sıfatı ile KDV beyan edilmemiştir.
- Bedelsiz devir işlemlerinde KDV hesaplanmamıştır.
- Reklam amacı ile dağıtılan mallara ait KDV hesaplanmamıştır.
- Mal teslimi veya hizmet itfasından önce fatura düzenlendiği halde KDV hesaplanmamıştır.
- Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV indirim konusu yapılmıştır.

3.1.3.4. Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalarda Karşılaşılan Hatalar

Uygulamada sık rastlanılan hatalardan biri de gider ve maliyet artırıcı hatalardır. Bu hatalar kasti yapıldığında hiledir. Ancak uygulamada kasti olmadığı halde gider ve maliyet artırıcı hatalara rastlanmaktadır. Bunlar şöyle sıralanabilir(Küçükşavaş, a.g.e.:366):

- Ücretlerden kesilen sigorta primleri ödenmediği halde gider yazılmıştır.
- İşle ilgisi olmayan özel harcamalar gider kaydedilmiştir.
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları kurum kazancından indirilmiştir.
- Ayrıca ihtiyat akçeleri gider kaydedilmiştir.
- Ödenen para cezaları, vergi cezaları, gecikme faiz ve zamları gider kaydedilmiştir.
- Proforma fatura doğrudan gider kaydedilmiştir.
- Sevk irsaliyesi doğrudan gider kaydedilmiştir.
- İşletmeye dahil olmayan araçların masrafları gider yazılmıştır.
- İş ile ilgili olmayan seyahat harcamaları gider kaydedilmiştir.
- Gelir vergisi mükellefi tarafından eşe ödenen ücretler gider yazılmıştır.
- Vergi istisna kazanç ile ilgili harcama gider kaydedilmiştir.
- Motorlu taşıtlar vergisi kanununa bağlı uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile işletmelerin bu amaçla verdikleri taşıtlar hariç için ödenen mtv gider kaydedilmiştir.
- Ortak adına alınan faizler işletmeye gider kaydedilmiştir.
- Finansman giderlerine kısıtlama yapılmamıştır.
- Harcırah ödendiği halde ayrıca yemek yatak harcamaları gider kaydedilmiştir.
- Geçmiş dönem giderleri cari dönemde gider yazılmıştır.
- Sigorta giderlerinde kıst yapılmamıştır.
- Kıdem tazminatı karşılığı gider kaydedilmiştir.
- Çalınan mal demirbaş para vb. Gider kaydedilmiştir.
- Ticari kazancının elde edilmesi ve idame edilmesi ile ilgili olmayan harcamalar gider yazılmıştır.
- Yasal haddi aşan bağış ve yardımlarda bulunulmuştur.
- Başka firmaya kullandırılan banka kredi masrafları gider yazılmıştır.
- Envantere dahil olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmıştır.
- Kanunda yazılı kurum ve kuruluşlar haricindekilere yapılan bağış ve yardımlar gider

yazılmıştır.

- Özel işlerde kullanılan taşıtlara ait giderlerin tamamı gider yazılmıştır.
- İade edilen mallar maliyetlerden çıkarılmamıştır.
- Yatırım tamamlanmadığı halde yapılan yatırım harcamaları doğrudan gider yazılmıştır.

3.1.3.5. Tevkifat(Stopaj) Uygulamasında Karşılaşılan Hatalar

Uygulamada karşılaşılan bir diğer hata türü de stopaj uygulamasında yapılan ve vergi kaybına yol açan hatalardır. Bu hatalar bazıları aşağıdakiler gibidir(Küçüksavaş,a.g.e.:366):

- Teklif ödemelerinde stopaj yapılmaması
- Ödenen ücretlerden stopaj yapılmaması
- Katma Değer Vergisi(KDV) madde 24 uyarınca yapılan stopaj brüt tutar yerine net tutar üzerinden yapılması
- Çiftçilerden alınan zirai mahsuller ve hizmetlerden stopaj yapılmaması
- Ücret sayılan ödemelerin brüt tutarı üzerinden stopaj yapılmaması
- Dar mükellefin kuruma yapılan kira ödemelerinde stopaj yapılmaması
- Yıllara sâri inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan ödemelerden stopaj yapılmaması
- Kurumlar vergisi kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden stopaj yapılmaması.

3.1.3.6. Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşlerinde Karşılaşılan Hatalar

Birden fazla yıl süren inşaatlarla ilgili yapılan işlemlerde hatalara yol açabilmektedir. Bu hatalar genelde şunlardan oluşur(Küçüksavaş,a.g.e.:366):

- Genel giderlerin dağıtımında hata yapılması.
- Yıllara sâri inşaatlar ile ilgili olarak yapılan stopajlar bu inşaatlar bitmediği halde mahsup edilmesi.
- Yıllara sâri inşaat işi bittiği tarihten bir sonraki yıl beyan edilmesi.
- Müşterek genel giderler ve amortismanların yanlış dağıtılması.
- Devam eden ilgili inşaatlarda ilgili harcamaların gider kaydedilmesi

3.1.3.7. Muafiyet ve İstisna Uygulamalarına İlişkin Hatalar

Bazı işler işletmelere muafiyetler sağlar. Ancak bu muafiyetlerin kullanılması esnasında da bazı hatalı işlemler yapılabilmekte ve vergi zıyanına yol açılmaktadır. Bu hataları şöyle özetlemek mümkündür(Küçüksavaş,a.g.e.:367):

- Yatırım indirimi istisna tutarının yanlış hesaplanması.
- Yatırım indiriminin kar olduğu halde uygulanmaması.
- Turizm istisnasında başka firmalara devir edilen hasılatlar üzerinden istisna hesaplanmaması.
- Tam mükellef olmayan kurumlardan elde edilen kazançlara iştirak kazancı istisnası uygulanmıştır.
- Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışından doğan kazanç sermayeye ilave edilmediği halde istisna uygulanması
- Turizm hâsılatı istisnası hesaplamasının yanlış yapılması.
- Önceki yıl ayrılan finansman fonu ticari kara ilave edilmemesi.
- Finansman fonunun yanlış hesaplanması

3.1.3.8. Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar

Sabit kıymet yenileme fonu uygulamaları esnasında da istenmediği halde bir kısım hatalar yapılabilmektedir. Bu hatalar genelde şöyle gerçekleşir(Küçüksavaş,a.g.e.:368):

- Sabit kıymet satışından doğan kar şartlar oluşmadan yenileme fonuna alınması.
- Yenileme fonunun aynı tür iktisadi kıymet için kullanılması.
- Yenileme fonunun aynı türden alınan iktisadi kıymetin amortisman giderinde kullanılmaması.
- Yenileme fonunun üç yıl içinde kullanılmadığı halde üçüncü yılın matrahına eklenmemesi.
- Sabit kıymet yenileme fonunun işi bırakmada kar olarak dikkate alınması.

3.1.4. Muhasebe Hatalarının Nedenleri ve Düzeltilmesi

Genelde kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır. Hataların yapılma nedenlerinin ihmâl, dikkat ve özen gösterilmemesi ve bilgisizlikten kaynaklandığı söylenebilir(Gürbüz,1999:60).

a) Bilgisizlik: Muhasebede çalışan personelin muhasebe kavram, ilke ve kurallarını, bu konuda yapılan yasal düzenlemeleri ve işletmenin muhasebe sistemini iyi bilmemesi, muhasebede çeşitli düzensizliklere ve dolayısıyla hataya yol açabilir(Hiçşaşmaz,1977:11).

b) Dikkatsizlik ve Özen Göstermeme: Muhasebe personeli, görevini yerine getirirken gerekli dikkat ve özeni göstermeyebilir. Bu nedenlerden ötürü muhasebede çeşitli düzensizlikler ve ihmaller görülebilir(Kaymak, a.g.e.:43).

Hatalar ortaya çıktıkları dönem içerisinde düzeltilebilir, fakat geçmiş dönem ile ilgili olduklarında geçmiş dönem finansal tablolarının düzeltilmesini de gerektirmektedir. Bu tanımlamalardan sonra “Geriye Dönük Uygulama” kavramını açıklamak konu için önem arz etmektedir. “Geriye dönük uygulama” (Türkiye Muhasebe Standartlarında Geriye dönük yeniden düzenleme kavramı ile ifade edilmektedir.); geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasıdır. Ancak SPK(Sermaye Piyasası Kurulu), bilgilerin yeniden düzenlenmesinin aşırı maliyet gerektirdiği durumlarda önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmesini zorunlu kılmamaktadır. Bu durumda karşılaştırmalı bilgiler yeniden düzenlenmediği zaman, bir sonraki dönemin birikmiş karlar

(geçmiş yıllar karları) hesabı, dönem başlamadan önce hatanın birikmiş etkisiyle yeniden düzenlenir(SPK,2003:459)

Finansal tablolardaki yanlış ve gerçeğe uygun olmayan işlemler ile hatalar, muhasebe politikalarının açıklanması ve dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olamaz. Düzeltmeler, muhasebe kayıt ve tekniğine göre yapılır ve finansal tablolara yansıtılır (Koç ve Yüksel ,2005:34).

3.2. Hile Kavramı ve Muhasebe Hileleri

Hile; kişinin başka birinin sırtından bir avantaj elde etmeye çalışması ile yapılan sahtekarlık olarak tanımlanmaktadır(Corner,2003:4-6). İngilizcede fraud sözcüğünün karşılığı Türkçe'ye hile olarak çevrilmiş olup bu kavram, yolsuzluk, sahtekarlık ve usulsüzlüğü de içine alan bir kavram olarak kabul edilmiştir(Çatıkkaş ve Çalış, a.g.e.:189). Hile, adil olmayan, yasa dışı avantajlar elde etmek için ve bazı yollarla zarara sebebiyet vermek için bir kişi veya işletmeyi sahip olduğu veya olacağı varlıklardan yoksun bırakmak amacıyla kasıtlı olarak aldatmasıdır(<http://www.mscaonline.org/resources/onlinereview.php?id=234:2010>).

Borçlar hukukuna göre hile; kişiyi sözleşme yapmaya teşvik etmek maksadıyla, gerçek olmayan beyanlar ve kasıtlı olarak kişide yanlış bir kanaat oluşturmak ya da yanlış kanaatin devamını sağlayacak şekilde hareket etmedir. Hile bizzat yanlış beyanda bulunularak yapılabileceği gibi sessiz kalmak da hileye sebebiyet verir(Ardıç ve Ersol, a.g.e.: 71). Örneğin altın suyuna batırılmış bir bakır bileziği altın olarak satmak bir hiledir(Akıntürk, 1989:38). Borçlar hukuku alanında hile ile ilgili temel düzenlemeler Borçlar Kanunumuzun 28. ve 31. Maddelerinde yer almaktadır. Hile kavramı ve hilenin sözleşmeler üzerindeki etkileri genel olarak bu maddelerin içeriğini oluşturmaktadır(Kürşat, 2003:11).

İşletmecilik açısından hile; aldatma, güven ve üçkağıtçılık kavramlarını içerir ve bunlar hilenin unsurlarını oluşturur. Çalışanların veya tepe yöneticilerinin genellikle kişisel çıkarları için işletme kaynaklarını çeşitli yollarla gizlice kullanmaları olarak tanımlanabilir(Çıtak, 2007:20-21). Bir kişinin mesleğini, çalıştığı örgütün kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak kötüye kullanarak ve yanlış uygulamalar ile çıkarına çalıştırması

da hile olarak tanımlanır(Çatıkkaş ve Çalış, a.g.e.:189). Hileler, hatalardan farklı olarak işletmeler için her zaman sorun oluşturmaktadırlar. Çünkü hileler gizlenirler ve gizlenmek için özel şekilde planlandıktan sonra gerçekleştirilirler(Kepekçi,1990:148).

Muhasebe açısından hile; belli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin hatadan farklı olarak bilerek tahrif edilmesine hile denir. Muhasebe hileleri başkalarını yanıltma amacı taşıyan muhasebe kayıt ve işlemlerinde bilinçli olarak meydana gelen düzensizliklerdir. Bu nedenle muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması oldukça zordur(Güçlü, a.g.e.:75). Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizlik sonucu oluşmasına karşın muhasebe hileleri kasıt unsuru taşımaktadır. Kasıt failin hukuka aykırı bir fiil işlemekte olduğunu bilmesi ve bu fiili isteyerek yapmasıdır(Özbirecikli, 2006:5). Muhasebe hilesi, günümüzde özellikle teknolojinin bu kadar geliştiği süreçte teknik ekiplerle yapılabilir(Saban, 2006:60).

Yöneticiler, ortaklar, yatırımcılar, çalışanlar, devlet gibi işletme ilgilileri, genel olarak işletmelerden farklı beklentilere sahip olsalar da, işletmelerin varlık ve kaynakları devamlı olarak tüm ilgililer için ortak ilgi noktası olmuştur, işletmelerin sahip oldukları varlık ve kaynaklara göre, işletme ilgililerinin farklı beklentileri karşılanmaya çalışılmıştır. İşletme ilgililerinin farklı beklentileri, işletmelerde hileli işlemlerin yapılması için ortam oluşturmaktadır. Hile, hileli işlemler ve sonuçları sadece yöneticiler ve çalışanları değil, işletmeyle ilgili herkesi yakından ilgilendiren ve etkileyen bir olaydır. Hile ve manipülasyonlar, işletme yönetimi ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla yanıltıcı veya aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder (Resmi Gazete,2006:22).

Genel olarak hilenin bilinen özellikleri şöyle sıralanabilir(Abdioğlu,2007:163):

- Hile her tür organizasyonda ve organizasyonun her aşamasında olabilir
- Hile hiçbir millete atfedilemeyeceği gibi kültürel sınırdan tanınmaz
- Hiçbir sistem hileyi tamamen ortadan kaldıramadığından hedef daima hileyi minimum seviyede tutmaktır.

Muhasebe hileleri ise aşağıda sıralanan 5 unsurdan meydana gelmektedir(Davia ve Diğerleri, 1992:49);

- Hileyi gerçekleştiren suçlu kişi
- Suçlunun hile yapmadaki amacı(kasıt)
- Birinin bir varlığın değerini göz ardı etmesi
- Varlığı göz ardı edilen kişinin suçun olduğu zamanda bunu fark etmemesi
- Suçlunun bu hareketten çıkar sağlaması

Muhasebe hilesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir(MHUD, 2004:151):

- Daha az kar dağıtma isteği
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği
- Yolsuzlukların gizlenmesi
- Ortakların birbirini aldatma arzuları
- Vergi kaçırma düşüncesi
- Zimmetlerin gizlenmesi
- Hisse senedi fiyatlarının olduğundan farklı gösterilmek istenmesi

Yukarıda sayılan gerekçelere dayanılarak yapılan ve uygulamada oldukça sık rastlanan hileler genellikle şunlardır(Bozkurt, Ağustos 2000:18):

- Bir defaya mahsus kazanç faaliyetleri ile geliri arttırmak. Örneğin; düşük değerlenmiş bir varlığı yüksek bir değerle satışa sunmak. Gereksiz bir biçimde borçları erken ödeyerek iskonto geliri elde etmek
- Cari dönem gelirlerini sonraki dönemlere aktarmak
- Cari dönem giderlerini sonraki dönemlere aktarmak. Örneğin: amortisman ayırımında düşük oranlar seçmek, değersiz duruma gelen aktifleri zarara atmama yolunu seçmek

- Gelecek dönem giderlerini cari döneme gider olarak kaydetmek
- Sahte gelir kalemleri yaratma. Örneğin: işletmelerin aralarında benzer veya yakın değerde varlıklarını değiştirerek gelir yaratmaları, gelen iade paralarını gelir yazmaları, ara dönemlerde düzenlenen mali tablolarda düzmece tahminlerle gelirleri arttırmaları
- Henüz son aşamaya gelememiş ve gelir doğuracak işlemleri kayıtlara önceden gelir unsuru olarak kaydetmek. Örneğin: satış işlemi sonlanmadan yüklemesi yapılan malları gelir kaydetmek, önemli belirsizlikleri varken bir unsuru gelir yazmak, gelecekte yapılacak bir hizmet için alınan bir avansı gelir yazmak.

3.2.1. Muhasebe Hile Türleri

3.2.1.1. Kasdi Hatalar

Muhasebe hataları bilgisizliğe, dikkatsizliğe dayanır. Muhasebe hataları, matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutma, tekrarlama ile bilanço hataları olduğunu daha önce bahsetmiştik. Bu hatalar adil olmayan bir çıkar sağlamak için bilinçli olarak yapıldığında ise kasdi hata meydana gelir. Bilinçli olarak yapılan kasdi hata hileye sebebiyet verir. Bu kasit unsurunu tespit etmek güçtür(MHUD, a.g.e.: 128).

3.2.1.2. Kayıt Dışı İşlemler

Kayıt dışı işlem, genel olarak, kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı işlemlerin kapsamı içine hem yasalarla yasaklanmış ekonomik faaliyetler, hem de yasalarla yasaklanmadığı halde bilinçli olarak kayıtlara geçirilmeyen, belgelendirilmeyen ekonomik faaliyetler girmektedir. Belirli faaliyetler, hem ekonomik alanda üretken, hem de tamamen yasal olduğu halde çeşitli nedenlerle kamu otoritelerinden saklanmaktadır. Buradaki amaç; gelir, katma değer ve diğer vergilerden, sosyal güvenlik katkılarını ödemekten, kanunla belirlenmiş yasal düzenlemelerden (asgari ücret, güvenlik standartları vb.) kaçınma şeklinde özetlenebilir.

Kayıt dışı işlemler fatura almamak, fatura düzenlememek veya mevcut olan faturayı gizlemek suretiyle yapılır. Kayıt dışı işlem satış hâsılatını gizleyerek, vergi kaçırma amacı ile yapılır. Satışı belgesiz yapılan malın işletmeye girişi de belgesiz ise matrah farkı, satış

bedeli ile o malın maliyeti arasındaki farktır. Ancak satışı kayıtlara yansımayan malın işletmeye girişi yapılmışsa satış bedelinin tamamı matrah farkı olur. Mali denetimlerde hata ve suistimal tespit etme işi genel olarak muhasebe belgeleri üzerinde yapılmaktadır. Fakat bu hilelerin çoğu belgelere yansımamaktadır(Aytar, 1998:23).

Sonuç olarak, kayıt dışı ekonomi ile mücadelede iki temel amaç ortaya çıkmaktadır: Bunlardan ilki, devletin ekonomik faaliyetlerini kayıt ve beyan altına alarak, yasaların öngördüğü konularda vergi toplaması, ikincisi ise, suç kaynaklı ekonomik faaliyetlerle ilgili gerekli önlemleri almasıdır (http://www.tepav.org.tr/engyeni/admin/dosyabul/upload/YOLSUZLUK.pdf,2009).

3.2.1.3. Zamanından Önce Veya Sonra Kayıt

İşletme faaliyetleri düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemin gerçekleştiği tarih ile bu işlemin muhasebe kayıtlarına aktarıldığı tarih arasında farklılık olması, muhasebenin özellikle raporlama aşamasında büyük öneme sahiptir. İşlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibarıyla kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yıl sonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraya bırakılması veya işletmenin likit durumunu iyi göstermek için bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi (MHUD, a.g.e.:152).

İşlemden önce veya sonra kayıt nedeniyle doğacak sonuçlardan, düzenlenen mali tablolara göre yatırım yapacak yatırımcı, kar payı alacak hissedar, şirketin durumunu değerlendiren kredi verenler ve alacağı vergi nedeniyle devlet, öncelikli olarak etkilenen gruptur ve hepsi yanıltılmış olmaktadır. Muhasebede mali nitelikli işlem ve olaylar defterlere kaydedilirken, söz konusu işlem ve olayın gerçekleştiği tarih önemli bir ayrıntıdır. Bu ayrıntı göz ardı eden bazı muhasebeciler çıkar amacıyla işlemi olduğundan önce veya sonra defterlere kaydedebilmektedirler. İşte bu şekilde yapılan hileler zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar ismiyle anılmaktadır. VUK'unun bu konuyla ilgili olarak 219. Maddesindeki hükme göre Türkiye'de kayıtların VUK hükümlerine göre 10 gün içinde (VUK Md.219) yapılması gerekir. Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar vergi zıyana yol açacağı ya da yanıltıcı sonuçlar doğuracağından sorumluluk

doğurur (Küçüksavaş, a.g.e.:370).

3.2.1.4. Uydurma Hesaplar

Muhasebe hilelerinden birisi de hâsılatı gizlemek veya maliyetleri yükseltmek amacıyla sahte isimli kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılmasıdır. Bu hesaplar aracılığı ile işlemler olduklarından farklı şekilde yansıtılmış olur. Bu amaçla açılmış olan uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

Sahte isimler ile hesap açarak yapılan işlemler şu amaçlar için yapılmaktadırlar:

- İşletme yöneticilerinin, ortaklarının ve personelinin yaptıkları yolsuzlukları gizleme istekleri
- Belgesiz veya kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmek
- Vergi kaçırmak
- İşletmenin durumunu olduğundan daha iyi göstermek

İşletmelerde en çok görülen sahte işlemler şunlardır:

- Gerçekte olmayan kişiler adına alacak hesapları açılıp daha sonra bu alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması
- Vergiden muaf esnafa iş yaptırılmış gibi gider pusulası düzenleyerek giderlerin şişirilmesi
- Alım ve satımlarda komisyoncu olmadığı halde komisyoncu varmış gibi komisyon gideri tahakkuk ettirilmesi
- Gerçekte olmayan kimselerden mal veya hizmet alınmış gibi belge düzenlemek
- Yüksek bedelle satılan bir malın faturasının düşük bedel üzerinden başka biri adına düzenlenmesi
- İşletmenin ortaklara borçlu gibi gösterilerek ortaklara para aktarılması

VUK' unun 359.maddesinde “ Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar” hükmü ile bu tür işlemleri kaçakçılık cezası ile cezalandırılacağı belirlenmiştir(Kirik,a.g.e.:56-57).

3.2.1.5. Belge Sahtekarlığı

Yanılıcı belge, gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem/durumu mahiyet/miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Sahte belge ise gerçek bir işlem/durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir. Uygulamada ve Yargıtay anlayışında, gerçek bir işlem veya duruma dayanan ve bu işlem veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe uygun şekilde yansıtan, ancak farklı taraflar arasında düzenlenen belgeler de yanılıcı belge değil, sahte belge olarak kabul edilmektedir.

Örneğin, X şahsından yapılan bir mal alımı için, tarih, miktar, fiyat ve bedel olarak aynı unsurları içeren bir faturanın Y şahsından temini durumunda, Y' den alınan belge sahte belge olarak kabul edilmektedir(Doğrusöz ve Bumin, 2006:52).

Sahte belgeler; Kanunda, fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikası (perakende satış fişi, makineli kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler (taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri), muhabere evrakı (ticari mektuplar), poliçe, bono, çek, senet, diğer vesikalar (mukavename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları, ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları vb.), elektronik ortamlarda düzenlenen belgeler (ödeme kaydedici cihaz fişi vb.) şeklinde sıralanmış ayrıca ek belgeler düzenlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı mevcut belgelerin kullanımını konusunda bazı düzenlemeler yapmış, ek olarak ayrıca özel fatura, irsaliyeli fatura, döviz alım ve döviz satım belgesi, adisyon, reçete, yapı ruhsatı gibi belgeleri de mali belgeler arasına eklemiştir. Bu belgeler, vergi kanunlarımız açısından gerçek bir işlem veya durumun teşvik edilmesi amacıyla ispat vesikası olarak kullanılmaktadır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgeye; sahte belge denilmektedir

(<http://www.guoldemir.com/makaleler/makaleler/sahtebks.asp>,2010).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu' nun 341. maddesinde de vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili görevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmış ve sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin de vergi ziyayı hükmünde olduğu belirlenmiştir. Vergi ziyasına sebebiyet verenlere uygulanacak idari ceza da aynı Kanun' un 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilen 344' üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede vergi ziyayı suçu tanımlanmış, 'vergi ziyayı suçu işleyenlere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir' ifadesine yer verilerek cezanın, 359. maddede sayılan kaçakçılık suçlarının işlenmesi halinde ise üç kat uygulanacağı da ayrıca hüküm altına alınmıştır (http://www.alomaliye.com/aralik_06/ozgur_biyay_vi.htm, 2010).

Bir belgenin gerek düzenleyen gerekse kullanan yönünden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge olup olmadığı Vergi Usul Kanunu' nun 135. maddesinde sayılan incelemeye yetkili inceleme elemanları tarafından ortaya çıkarılabilmekte, yine incelemeye yetkili inceleme elemanları tarafından bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıkları tespit edilenler hakkında, bu fiillerin vergi ziyasına sebebiyet verip vermediğinin bir önemi olmaksızın suç raporları düzenlenerek haklarında yetkili Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurularında bulunmaktadır. Buna ilişkin olarak gerekli açıklamalar 18.6.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 306 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Tebliğde yapılan açıklamalara göre yapılan incelemeler sonucunda gerek genel bütçeye dâhil dairelerde, gerekse muhtasar beyanname veren işverenlerin yanında çalışan kişilerle ilgili vergi indirimi uygulamasında, bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının tespit edilmesi durumunda, Vergi Usul Kanunu' nun 367. maddesi uyarınca Cumhuriyet Savcılıklarına bu belgeleri kullanan kişiler adına suç duyurusunun yapılması gerekmektedir.

Bir belgenin sahte olması, onu düzenleyen mükellef bakımından kaçakçılık suçunun ona yüklenebilmesi için yeterlidir, ancak aynı şeyi kullanan bakımından söylemek mümkün değildir. Sahte belge, ancak vergi kaçırma kastı ile bilerek kullanılırsa, kullanan bakımından kaçakçılık suçuna hükmedilebilir. Vergi kaçırma kastı, kısaca mükellef veya sorumlunun, ‘vergi matrahını düşük göstermek suretiyle daha az vergi ödemek’ şeklindeki iradesini ifade eder(<http://www.abchukuk.com/makale.html>, Korkusuz, Mehmet; ‘Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinin Sonuçları’, 2010).

Türk Ceza Kanunu’ na göre, belgelerde sahtecilik olayında vergi ziyası olması dahil genel zarar mutlaka vardır. Oysa Vergi Usul Kanunu’ nda vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde kaçakçılık cezası uygulanmaktadır. Sahtekârlığın sonucu ne olursa olsun, bu belgeler güvenilmeyi gerektiren belgeler olduğundan, sonuçta güven sarsılması olacaktır. Bu durumda Türk Ceza Kanunu’ nun 344-347. maddeleri ve dolandırıcılıkla ilgili olan 503. maddesi uygulanacağından, iki kanun arasındaki uyum sağlanmasında yarar vardır. Sahte olarak düzenlenen belgenin resmi nitelikte veya özel nitelikte olması, vergi kaçakçılığı suçu açısından fark etmemektedir. Ancak hâkim resmi nitelikte olan vesikalarda yapılan sahteciliği, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde yer alan hapis cezasının alt ve üst sınırının tayin edilmesi açısından dikkate alabilmektedir. Sahte belgede, gerçekte olmayan bir belge durumu söz konusudur. Yani bir belgenin üzerinde silinti, ilave gibi sonradan değişiklik yapılması olayı değildir. Bu tür belgeleri kullananlar gerçek matrahı gizleyebilmekte ve ödenmesi gerekenin altında vergi ödemektedir. Sahte belge, gerçekte hiç yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesidir. Sahte belge ile kanun koyucunun ifade ettiği gerçekte olmayan, alınması ya da verilmesi gerekmeyen bir belgenin olayın faili tarafından yaratılmış olmasıdır. Burada taklit şeklinde bir sahtecilik söz konusudur. Örneğin, gerçekte yapılmayan bir satış için fatura düzenlenmesi, sahte belge düzenlenmesi olarak adlandırılabilir. Herhangi bir kimsenin, hizmet ifasında bulunmadığı halde bulunmuş gibi sahte belgelerle gösterdiği halde, naylon fatura olayı ortaya çıkmaktadır(<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc> ‘Sahte ve İçeriği İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi’,2010).

Vergi Usul Kanunu' nun 359 maddesinde hürriyeti bağlayıcı cezalar olarak yer verilen hapis cezasını gerektiren nitelikli fiiller aşağıdaki gibidir: Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen, saklanma veya ibraz zorunluluğu bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, sahte isimlere hesap açılması veya işlemlerin matrahı azaltacak şekilde başka kayıt ortamlarına aktarılması,
- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması,
- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi veya değiştirilmesi, sahte belge düzenlenmesi veya bunların kullanılması,
- Maliye Bakanlığı ile anlaşma yapılmaksızın belge basılması, sahte belge basılması veya bunların kullanılması.

3.2.1.6. Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması

İçerik olarak yanıltıcı belge, gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmıştır. Örneğin, bir milyon TL'lik tüketim maddesi alınmasına karşın beş milyon liralık faturanın alınması içeriği itibariyle yanıltıcıdır. Beş milyon TL'lik faturanın düzenlenmesi de içeriği itibariyle yanıltıcı belgedir.

Sahte veya yanıltıcı belge kullanımı, uygulamada gider veya maliyetleri artırma ve bu yolla vergi yükünü azaltma saikine dayanmaktadır. Bazen de mal veya hizmet tedarik edilen kişinin belge vermemesi dolayısıyla gider veya maliyetleri belgelendirebilme ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Sahte veya yanıltıcı belge kullanımında amaçlanan vergi yükünü azaltma sonucuna bu belgeler olmadan da ulaşılabilir. Örneğin, amortismanlar şişirilebilir, kur yanlış olarak alınabilir. Öte yandan mal veya hizmet alımları, belgeye bağlanamamış olsa dahi, deftere yine işlenebilir ve belgesiz alım olarak kaydedilebilir. Bütün bunlar da vergi suçudur ancak hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirmeyen idari para cezasının da sahte veya yanıltıcı belge kullanımına nazaran üçte bir daha az cezayı gerektiren fiillerdir(http://www.alomaliye.com/vergi_sucunun_unsurlari.htm, 2010).

Öte yandan maliyetlerin veya giderlerin belgesiz olarak kaydedilmesinde, kaydedilen tutarların gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında nazara alınması mümkündür. Zira bu vergiler açısından belge ikinci planda, ekonomik ve maddi gerçeklik ön plandadır. Burada önemli olan, belgeye bağlanamayan mal veya hizmet alımının gerçekten yapıldığının ve gider yazılan tutarın gerçekle uyumlu olduğunun kanıtlanmasıdır. Örneğin, bir binaya asansör konulması, ancak asansörün ve montaj hizmetinin belgelenememesi durumunda, yapılan kaydın geçersiz sayılması, asansörlü binanın asansörsüz kabul edilmesi vb. maddi gerçeğe aykırı bir durum oluşturur. Danıştay anlayışında da, belgesiz bu harcamanın gider veya maliyet olarak nazara alınması yerindedir.

Sahte veya yanıltıcı belge yerine, belgesiz kayıt yapma durumu KDV açısından değerlendirildiğinde durum farklıdır. Zira bu vergi, maddi gerçekle birlikte şekle (belge düzenine) de önem veren bir vergidir. Ödenecek KDV hesabında indirim müessesesinden yararlanma, gerçek bir mal ve hizmet alımının olması, belgeye bağlanmış bulunması ve bu belgenin ilgili dönemde deftere kaydedilmiş olması koşullarına bağlıdır. Bu nedenle KDV’de indirim müessesesinden belgesiz harcamalar için yararlanmak mümkün değildir(Doğrusöz ve Bumin, a.g.e.:53).

Gerçek bir ilişkiyi yansıtan fakat üzerindeki bilgilerin doğru olmaması halinde yanıltıcı belgeden söz edilebilir. Örneğin, alınan bir malın miktarı veya birim fiyatı olduğundan fazla veya az gösterilebilir. Bu tür belgeler yanıltıcı nitelik taşır. Yanıltıcı belgede, belgenin düzenlenmesini gerektiren muamelenin gerçek olmasına karşılık işlemin gerçek hukuki niteliğinin gizlenerek yanılmaya sebep olacak şekilde ifadelendirilmesidir.

Örneğin(<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc> ‘Sahte ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi’, İbrahim Hüvez, 2010);

- Faiz karşılığında borçlanılmış gibi belge düzenlenmesi, (Oysa burada elde edilen faiz geliri kar’a eklenmelidir. Eklenmediği için vergi matrahı azaltılmaktadır),

- Bir inşaat şirketinin gerçekte 250 ton çimento kullandığı halde 580 ton çimento faturası alıp bunu inşaatın maliyetine yazması gerçek harcamanın üzerinde düzenlenen bir yanıltıcı belgedir,
- Satılan bir mal için düzenlenen faturada satış bedelinin düşük gösterilmesi,
- Satılan bir malla ilgili faturada satış miktarının düşük gösterilmesi bir yanıltıcı belgedir,
- Kişisel giderlerin, işletmeye ait giderlermiş gibi gösterilmesi (kişinin evine ait elektrik, telefon vb. faturaların işletmeye aitmiş gibi gider faturası olarak kullanılması),
- Sahte belge veya yanıltıcı belgeyi düzenleyen ve kullananlardan her ikisi de mükellef veya vergi sorumlusudur. Fatura alıp verme ya da düzenleme işini yapanlar, tüzel kişi-gerçek kişi, gerçek kişi-gerçek kişi, gerçek kişi- tüzel kişi ya da tüzel kişi- tüzel kişi şeklinde olabilir. Burada önemli olan, suçun varlığıdır. Suçun tespiti halinde sonuç olarak aynı cezai müeyyideler şartı aranmaz. Fakat vergi cezaları açısından durum farklıdır. Bir kimsenin cezaya muhatap olması için cezai ehliyete sahip olması gereklidir. Ceza muhatabının belirlenmesinde özellik gösteren durumlar; Küçük veya Kısıtlıların Ceza Muhatabı Olmaları halinde vergi kanunlarına aykırı hallerden dolayı vergi cezalarına muhatap olamazlar. Vergi cezası veli, vasi, kayyım adına kesilir. Bunların mal varlıklarından alınır. Daha sonra vergi cezası için küçük veya kısıtlılara rücu etme hakkı yoktur. Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden dolayı doğan vergi cezaları tüzel kişilik adına kesilir ve onun varlığından alınır. (VUK. Mad. 333) Ancak tüzel kişilerin kanuni temsilcileri vergiyle ilgili görevlerini yerine getirmezlerse ve vergi cezası kesilirse, tüzel kişilikten kısmen veya tamamen alınmayan vergi cezaları kanuni temsilciden alınan vergi alacağı da tüzel kişilikten alınamazsa kanuni temsilcinin mal varlığından alınır. Fakat kanuni temsilcinin asıl mükellefe rücu hakkı vardır. Vergi Usul Kanunu' nun 344. Maddesinin ikinci bendinde yazılı suçun işlenmesi halinde Madde 359' a yer alan ceza mahkemelerinde yargılanan suçların muhatabı kanuni temsilcidir. Cezalar gerçek kişiler adına düzenlendiğinden ve cezanın suçu işleyen kimseye çektirilmesi cezaların şahsilik prensibi gereği olduğundan tüzel kişilik ceza sorumlusu olarak tutulamaz.

Vergi Usul Kanunu' nun 359. Maddesinde 'Sahte Belgeler' ve 'Muhteviyatı itibarıyla Yanıltıcı Belgeler' ayrı tarif edilmiş ve bunlar için ayrı cezalar öngörülmüştür; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya kullananlar için 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası (Bu ceza her bir hapis günü için asgari ücretin yarısı ölçüsünde para cezasına çevrilebilir), Sahte belge düzenleyenler ve kullananlar için ise 18 aydan 3 yıla kadar ağır hapis cezası bu ceza para cezasına çevrilemez(Maç, 2004:72).

3.2.1.7. Tahrip Edilmiş Belge ve Defter Düzenlenmesi ile Kullanılması

Defter ve belgelerin tahrip edilmesi; defter ve belgelerdeki çeşitli yazı ve rakamların silinmesi, kazınması, karalanması suretiyle ilk yazılanların okunmaz duruma getirilerek yerine yeni rakamların yazılması halidir. Noter tasdik kayıtları veya sair suretler ile sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesine, gizleme denmektedir. Suçun oluşması için defter ve belgelerin Noterde onaylatıldıktan sonra vergi incelemesine yetkili görevlilere teslim edilmesi gerekmektedir. Eğer defter ve belgeler Notere onaylatılmamışsa gizleme fiilinin gerçekleşmesi olanaksızdır(http://www.alomaliye.com/vergi_sucunun_unsurlari.htm,2010).

3.2.1.8. Bilanço Maskelenmesi

Günümüzde şirket ve bankaların halka açılması ve hisse senetlerinin borsalarda işlem görmeye başlaması nedeniyle, yapılan hilelerin tamamına yakını bilançolarda yapılan muhasebe hilelerine dayanmaktadır. Bu hileler örneğin gerçekte zararda olan şirketler karda gösterilerek bir miktar vergi ödenmesine karşılık, olmayan kardan üst düzey yöneticilere prim ve pay verilir böylelikle mevduat sahipleri, yatırımcılar ve kredi veren kuruluşlar yapılan bu hileler ile dolandırılmış olur(Ulusoy,2009:121).

Bilançonun maskelenmesi belli bir amaca dönük bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Maskelenecek işlemler kendilerini ilgilendirmeyen hesaplara devredilir(Ernest ve Niefmeyer,1949: 34). Bilanço maskeleyişinin amacı, işletmenin ekonomik ve mali durumu ile karlılık ve likiditesiyle ilgili yanlış, yanıltıcı bilgi vermek veya imaj yaratmaktır. Bilanço çıkarmak envanter çalışmalarının bir parçası ve son aşaması olduğundan, bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda

değerleme aşamasında yapılır. Değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları olması gerekenden yüksek değerlenirse veya amortisman ile karşılık ayrılmasından vazgeçilirse bilanço iyileştirilmiş olur. Kıymetlerin düşük değerlenmesi halinde ise bilanço olumsuz maskelenmiş demektir(MHUD, a.g.e.:154).

Bilanço maskelemeleri, farklı amaçlara göre bilançonun iyileştirilmesi ve bilançonun kötüleştirilmesi şeklinde olabilmektedir. İşletmenin mali ve iktisadi durumunun daha iyi gösterilmesi için yapılan bilanço güzelleştirilmesinin temel nedenleri şunlardır(Kirik, a.g.e.:60-61):

- Daha fazla kredi alabilmek,
- Çok ortaklı şirketlerde ortakları tatmin etmek için fazla kâr dağıtmak,
- İşletmenin kamuoyunda imajını güçlendirmek,
- Borsada hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak,
- Vergi ödeyebilmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmek

Bir de bilançonun olduğundan daha kötü gösterilmesini amaçlayan bilanço kötüleştirilmesi yapılarak çeşitli menfaatler sağlanmaktadır. Bilanço kötüleştirmesinde güdülen amaçlar şunlardır:

- Vergi ödenmemesini veya noksan ödenmesini sağlamak,
- Kâr dağıtılmaması veya daha az kâr dağıtılmasını sağlamak,
- Hisselerin borsa değerinin düşürülerek spekülasyon yapılması,
- Ayrılmak isteyen ortaklardan veya ölen ortakların mirasçılarında ortaklık paylarının ucuza alınmasını sağlamak,
- İşletmenin alacakları ile daha avantajlı anlaşmalar yapmak (konkordato anlaşması gibi).

Bilançonun kötüleştirilmesi, güzelleştirmede yapılan işlemlerin tersinin yapılması ile sağlanır. Yine vergi inceleme elemanı, mükellefe seçimlik olarak tanınmış haklar dışında dönem kazancını etkileyen işlemleri düzeltmelidir. Bilanço maskelemesi bir anlamda

bilanço makyajıdır. Doğal olarak şirketler yılsonunda çektiydikleri bu resmin güzel çıkmasını isterler ve mali durumlarında göze hoş gelmeyen veya uygun olmayan hususların bilançolarında görülmesini istemezler. Aksine, mali durumlarında iyi ve güçlü olan yanlarının bilançolarında ön plana çıkmasını isterler. Bu nedenle, şirketler yılsonunda çekilen bilanço fotoğraflarının güzel görünmesini sağlamak için bilançolarına makyaj yapmayı tercih ederler(Alptürk,2007:24).

Bazı borçları veya yükümlülükleri bilançoda göstermemek, bazı aktif kalemleri olduğundan daha fazla göstermek, gider yazılması gereken bazı masrafları aktifleştirmek değerleri düşmüş aktiflere karşılık ayırmamak, şirketin doğmuş yükümlülüklerine karşılık ayırmamak bilanço maskeleyişinin bir türüdür. Bu kapsamda tahsili mümkün olmayan alacaklar için karşılık ayırmamak, dövizli borçları veya alacakları bilanço tarihindeki kur üzerinden değerlememek, doğmuş zararları bilançoya yansıtılmamak , gelir ve giderleri ait olduğu yılda gelir/gider yazmamak, olmayan stokları var gibi bilançoda göstermek bilanço makyajının araçları olarak sayılabilir. Nakit sermaye artışlarını fiktif aktif yaratarak yapmak, sabit kıymet amortismanlarını doğru yapmamak, kredi faiz giderlerini hesaplara doğru yansıtılmamak, şirket borçlarını olduğundan az göstermek ve başkasına ait varlıkları kendi aktiflerinde göstermek gibi farklı uygulamalar da yapılabilmektedir. Örneğin; vergi tecil talebinde bulunan firmalar, taleplerinin kabul edilmesi için bilançolarını, ödeme güçlüğü içinde bulduklarını gösterecek şekilde düzenleyebilirler(Gökay,a.g.e.:121).

3.2.2. İşletmelerde Yapılan Hileler

İşletmelerde yapılan hileleri iki farklı şekilde sınıflandırabiliriz; İlk olarak işletme yönetiminin veya yönetimden sorumlu kişilerin bir veya birden fazlasının içinde yer aldığı hile ve usulsüzlükler “ yönetim hile ve usulsüzlüğü”, ikinci olarak ise, sadece işletme çalışanlarının yer aldığı hile ve usulsüzlükler “ çalışan hile ve usulsüzlüğü” şeklinde sınıflandırabiliriz(<http://www.ymm.net/BagimsizDenetimHizmetleri/hileusulsuz.html>:2010).

İşletmelerde yapılan hileler günümüz modern toplumlarında büyük bir sorun haline gelmiştir. İşletmeler kaynaklarının büyük bir kısmı çeşitli yolsuzluklarla başkalarına tarafından ele geçirilmektedir. Yapılan araştırmaların sonucuna göre son 10 yılda işletmeler gelirlerinin %6'sını çeşitli hile ve usulsüzlüklerle

kaybetmektedirler(Bozkurt,Aralık 2000:16).

İşletmelerde ortaya çıkan hileleri aşağıdaki şekilde de sınıflandırabiliriz(Çelik, 2007:38-39):

- Çalışan hileleri
- Yönetim hileleri
- Yatırım hileleri
- Satıcı hileleri
- Müşteri hileleri

3.2.2.1. Çalışanlar Tarafından Yapılan Hileler

İşletme varlık ve kaynaklarının kişisel çıkar amaçlı kullanılması suretiyle yapılan hileleri çalışan hileleri olarak tanımlayabiliriz. Bu tür hileler çalışanlar tarafından doğrudan kendilerine yarar sağlamak amacıyla gerçekleştirilmektedirler.(Çatıkkaş ve Çalış, a.g.e.:192). Bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak hatalı kullanımı veya uygulanmasıyla bir çalışanın kişisel fayda sağlamaya çalışma gayreti olarak da tanımlanabilir(Bozkurt,Ekim 2000:41).

İşverenler işçi çalıştırırken göz önünde bulundurdıkları en önemli unsur “ güven” unsurudur. İşletmenin sürekliliği göz önünde bulundurulduğunda, uzun süreli çalışan kişilerle diğer çalışanlar ve işverenler arasında ister istemez bir güven duygusu oluşmaktadır. Herkesin birbirini tanıdığı küçük bir işyerinde, güven duygusu oturmuştur. Ve bu durumda; hile için daha çok fırsat yaratmaktadır (<http://www.prioritymagazine.com/jan03/dirtydeeds0103.html>,2010). Her gün şirketler bilerek veya bilmeyerek nakit, envanter, çekler, ticari sırlar ve diğer hayati bilgileri tam çalışanlarının gözü önünde bir yerlere koyarlar ve çalışanların şirketin bütün sahip olduklarına karşı dürüst olacakları ve öyle korumaları gerekeceğini farzederler (<http://www.mscaonline.org/resources/onlinereview.php?id=234>:2010). İşletme varlık ve kaynaklarının çalışanları tarafından kişisel çıkarlarına göre kullanılması durumunda, şirketin sahibi ya da müdürü, daha olaydan şüphe bile duymadan söz konusu hile ile

çalışan, şirketi büyük miktarda zarara uğratabilir. Çünkü bu tarz hileler güvenilir bir mevkiye sahip şirket çalışanları tarafından yapılmaktadır. Kayıp, nakit kayıtlarından alınan küçük bir para meblağı olabileceği gibi çok daha büyük bir meblağ da olabilir.

Varlıkların kötüye kullanılması, varlıkların çalınması ya da amaç dışı kullanılmasıdır. Varlıkların usulsüz kullanımı, varlıkların işletmedeki bir veya birkaç çalışana amaç dışı aktarılması olarak ifade edilmektedir. Varlıkların kötüye kullanımı genellikle işletme çalışanlarının veya işletme içinden başkalarının varlıkları çalması şeklinde gerçekleşir. Bu tür yolsuzluklar finansal tablo tutarlarına oranla küçük ve önemsizdirler. İşletmelerin varlıklarının çalışanları tarafından kişisel amaçlı kullanılması biçiminde ortaya çıkan çalışan hileleri, yaygın biçimde uygulanan, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için büyük sorun oluşturmaktadır. Bu tür hileler işletmelerde kasa, alacak hesapları, stoklar, alımlar, yatırımlar ve sabit varlıklar üzerinde yoğunlaşmaktadır(Güredin, a.g.e.:135).

Çalışanların yaptıkları hilelere aşağıdaki örnekleri verebiliriz(Bozkurt, Eylül.:43):

- İşletmenin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması
- Varlıkların kişisel çıkar amaçlı olarak kullanılması
- Yapılmaması gereken veya önceden yapılmış ödemeleri yapma
- İşten ayrılmış eski çalışanlara ödeme yapılmış gibi gösterilmesi
- Stokların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması
- İşletmenin almadığı mal ve hizmetler için gerçek dışı satıcılara ödeme yapılması ya da yapılıyor gibi gösterilmesi
- Çeşitli nedenlerle tahsil edilen nakdin, işletmenin kayıtlarına sokulmadan zimmete geçirilmesi
- Yetkisiz veya uygun olmayan biçimde iskonto uygulanması
- Stok ve hurda hırsızlığı
- Ofis malzemeleri ve sabit varlık hırsızlığı
- Gider kalemlerini şişirme
- Hayali çalışanlar yaratarak yapılan ödemeleri zimmete geçirme

- İşletmeye gerçek olmayan borçlar yükleyerek lehte ödemenin sağlanması
- İşletmeye ait çeklerin çalınması
- Banka kayıtları ile oynanarak maddi yarar sağlanması
- Belgeler üzerinde yapılan sahtekarlıkla yarar sağlanması
- Gereğinden fazla sipariş vererek yarar sağlanması
- Çeşitli nedenlerle işletmenin müşterilerinden veya tedarikçilerinden rüşvet alınması ve ekonomik zorbalık yapılması(Çatıkkaş ve Çalış, a.g.e.:192).

3.2.2.2. Yönetim Hileleri

Yönetim hilesi, yöneticilerin finansal bilgilere hayali, sahte kayıtlar ekleyerek yanlış, kasdi düzenlemeler yapmasıdır(Kige ve Scheiner, 1994:205). Yönetim, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasından sorumludur ve pozitif bir kontrol çevresi ile birlikte uygun kontrol faaliyetlerini oluşturarak hilelerin önlenmesinde önemli bir rol oynar(Sipahi, 2004:117).

İşletmelerin bünyelerinde ortaya çıkan hilelere veya yolsuzluklara bakıldığında tepe yöneticilerinin ve işletme sahiplerinin yaptıkları hilelerin, işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerden belirgin bir şekilde daha fazla oranda olduğu görülmektedir. Yapılan bilimsel bir araştırmaya göre, işletmelerde hile yapanların genellikle yönetici seviyesinde olduğu ve bütün şirket hilelerinin %55'inin yönetim seviyesindeki kişiler tarafından gerçekleştirildiği ortaya konulmuştur (<http://www.yourpeoplemanager.com/common/print.aspx?a=b17c803,2010>).

Hile araştırmaları, hilenin temel nedenleri olarak zayıf iç kontrol yapısı, işletme çalışanları ve üçüncü kişiler arasındaki gizli anlaşma ve yönetimin kontrole önem vermemesini ortaya koymaktadır. Yönetim tarafından sürdürülen hileler kişisel kullanım için alma, çıkar çatışması, harcama kayıtları, kardan hisse alma, gereksiz harcamalar, yanlış finansal tablolar, kredi kartı hileleri, satış ve bilgileri saptırma şeklinde olmaktadır. Yapılan araştırmalara göre; tepe yöneticilerinin çalışanları tarafından gerçekleştirilen, zimmete para geçirme, rüşvet alma gibi hilelerin sayısının az olmasına karşın, tutarları bakımından diğer çalışanlar tarafından yapılan hilelerin tutarları toplamından 3 kat daha

fazla olduğu ortaya çıkmıştır(Güredin, a.g.e.:135).

Yönetim tarafından yapılan hileler, yapanın özellikleri ve yapma biçimi açısından diğ er hile türlerinden ayrılmaktadır. Yönetim hileleri ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin mali tabloları üzerinde yapılan düzenlemeler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yönetim hilelerinin aşağıdaki şekillerde gerçekleştiği söylenebilir(Cosserat, 1999:83):

- Finansal tablolarda yer alması gereken bilgilerdeki miktar, sınıflandırma veya açıklayıcı notlarla ilgili kayıt ve bilgilerin kasıtlı olarak saklanması veya yanlış bilgi verilmesi. Örneğin, bilanço dipnotlarında yer alması gereken bilgilerin açıklanmaması, eksik ya da yanlış açıklanması.
- Amortisman, stok değerlendirme, karşılık ayırma gibi işlemlerde uygulanan yöntemlerin yıllar itibariyle farklılık göstermesi, bu bilginin bilanço dipnotlarında yer almaması, muhasebe politikalarının ve yasal düzenlemelerin, kasıtlı olarak şirket lehine ihlal edilmesi suretiyle çıkar elde edilmesi, bu yolla üçüncü kişilere yanlış bilgi verilmesi.
- Finansal tabloların hazırlanmasını sağlayan muhasebe kayıtlarının veya belgelerin değiştirilmesi, evrakta sahtecilik veya usulsüz belge kullanımı
- Yönetimin bilgisi dahilinde kasıtlı olarak, işletme ile ilgili önemli bazı iş ve işlemlerin, olayların veya açıklamaların saklanması, bilgi vermekten kaçınılması. Örneğin, devam eden ve şirket aleyhine sonuçlanabilecek bir davanın mevcudiyeti gibi, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkacak ancak bilanço tarihinde mevcut olan önemli olayların finansal tablolarda yer almaması veya açıklanmaması.

Yöneticileri bu gibi iş ve işlemleri yapmaya iten nedenlerin bazıları şöyle sıralanabilir:

- Yaptıkları hileli işlemler nedeniyle muhtemelen yakalanmayacaklarını düşünmeleri
- Aşırı rekabete dayanan baskılarla yüz yüze kalmaları.
- Yaptıkları işlemler nedeniyle kendilerine bir çıkar sağlamaları.

- Yöneticilerin, buldukları konum gereği kayıtlar üzerindeki düzenlemeleri çeşitli muhasebe hileleri ile kolayca yapabilmeleri.

3.2.2.3. Mali Tablolar Üzerinde Yapılan Hileler

Mali tablolar üzerinde yapılan hileler, mali tabloları önemli derecede yanlış etkileyecek, yönetimin yaptığı kasıtlı ya da dikkatsiz düzenlemeler, mali tablolar üzerinde yapılan hileli düzenlemelerin esasını oluşturmaktadır(Taylor ve Glezen, 1994:195). Bu amaçla mali tablolarda yer alan tutarlar yanlış gösterilebilir, ihmal edilebilir veya gizlenebilir(Mcconnell ve Diğerleri, 1997:67). Sahte mali tablolar çoğunlukla, gelir ve varlıkların olduğundan daha fazla gösterilmesi veya harcama ve yükümlülüklerin olduğundan az gösterilmesi şeklindedir(Spathis ve Diğerleri, 2002:3-4).

Hileli mali raporlamada, mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici belgelerin tahrip edilmesi veya değiştirilmesi yoluyla aldatma, ölçme, sınıflandırma, sunma veya açıklama ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması gibi hileler yapılmaktadır(Sipahi, a.g.e.:119).

Finansal tablolardaki hilenin amacı, vergi tasarrufu sağlamak ve özellikle işletmenin durumunun iyi olmadığı durumlarda kredi veren kuruluşlara daha iyi görünebilmektir. Halka arz edilmiş şirketlerde şirketin hisse senedinin piyasa değerini değiştirmek ve üzerinden spekülasyon yapmak veya azınlıkta kalan ortakların aleyhine ağırlıklı olarak lehine düzenleme yapmak genelde hilelerin temel amacıdır. Finansal tabloların yanlış düzenlenmesi muhasebe kayıtlarının bilinçli bir şekilde değiştirilmesinden oluşur(Albrecht ve Chad, 2003:335-336).

İşletmeyi olduğundan iyi ya da olduğundan kötü gösterecek hileli finansal tablo düzenlemelerinin nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir(Davia ve Diğerleri, a.g.e.:10):

- Şirket hisselerinin pazar değerini yükseltme isteği: Böylece yatırımcı beklentileri tatmin edilir, var olan finansal sorunlarla uğraşma ertelenir ya da tazminat ve terfi gibi kişisel kazanç elde edilir.

- İşletmenin pazar değerinde ya da satışlarda ani düşüş isteği: Gerçekçi olmayan bütçe isteği ya da kısa vadeli ekonomik performans hedefleri.
- İç kontrol sisteminin ve iç kontrol elemanlarının zayıflığı, karışık kayıtlar ya da muhasebe tahminleri, dikkatsiz yönetim kurulu.

Mali tablo hileleri, hırsızlık ve zimmete para geçirme gibi değildir, ama bu tür hileler, hırsızlık ve zimmete para geçirmeyi gizlemek için de kullanılabilir.

3.2.3. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Muhasebe hilelerine başvurma nedenlerinden en sık görüleni vergi kaçırmadır. Bu amaçla mükellefler çeşitli yollara başvururlar. Bunlardan en önemlileri aşağıdaki gibi sıralanabilir(Küçüksavaş, a.g.e.:372):

- Alış hileleri
- Satış hileleri
- İşletme giderlerini yükseltme
- Özel giderleri işletmeye aktarma
- Arızı giderleri gizleme

3.2.3.1. Alış Hileleri

Dönem kazancını azaltıp, vergi kaçırmayı amaçlayacak şekilde yapılan işlemlere alış hileleri denir. Alış hileleri; kayıt dışı veya gizli alış, yüksek bedelle alış ve alış iskontolarını kayıt dışı bırakma şeklinde ortaya çıkabilir(Küçüksavaş,a.g.e.:373). Kayıt dışı veya gizli alışlar, mal alışlarında belge alınmaması ve alışların deftere geçirilmemesi; iskontoların kaydedilmemesi ise, peşin alım ya da ciro iskontolarından kaynaklanır. Bunlar maliyet azaltıcı etkiye sahiptirler. Bu iskontolar, kayıt dışı bırakılarak menfaat elde edilir ve vergi kaybı söz konusu olur. Alış yolsuzluklarında karşılaşılan bir diğer yöntem de alış bedellerinin yüksek gösterilmesidir. Aslında alış yapılan emtia belgede gösterilenden daha

düşük fiyata alınmıştır. Yüksek bedelle alış gösterilmesi, defter kayıtlarında alış maliyetini yükseltmekte ve dönem kazançlarının eksik hesaplanmasına yol açmaktadır.

Uygulamada vergi mükellefiyeti olmayan veya götürü usulle vergilendirilmiş serbest meslek mensuplarından alınan mallara ilişkin düzenlenen gider makbuzu veya çiftçilerden alınan mal ve ürünler için düzenlenen müstahsil makbuzlarında, alış bedellerinin olduğundan yüksek gösterilmesi gibi yöntemler çok fazla görülmektedir(Taşkıran,1995:27).

3.2.3.2. Satış Hileleri

Satış hileleri, satılan mal veya yapılan hizmet bedellerinin tamamen veya kısmen muhasebe kayıtlarına aslından daha düşük olarak kaydedilmesiyle; satışın aslında farklı fiyatlardan yapıp aradaki farkın iş sahiplerince açıktan tahsil edilmesi şekliyle ortaya çıkmaktadır. Satış hileleri gerçek olmayan firmalar aracılığıyla satış daha çok karaborsa dönemlerinde ve yurt dışında denetim imkânları sınırlı olduğundan ihracatta görülür(Sonsuzoğlu, 1996:97). Türkiye’de bir dönem satış hileleri, “hayali ihracat” adı altında kamuoyunun gündemine girmiş ve birçok yolsuzluk olayı tespit edilerek yargıya intikal ettirilmiştir. Satış hileleri; gizli satış, fatura sahtekârlığı, uydurma firmalara satış ve zarara satış şeklinde gerçekleşmektedir.

3.2.3.3. İşletme Giderlerini Yükseltme

İşletmelerde görülen hilelerden biri de işletmenin giderlerini artırarak işletmenin kârını düşük gösterme girişimidir. İşletmenin maliyetlerinin yüksek gösterilmesi vergi ödeme için daha düşük matrahta beyanname verilmesini gerektirecektir. Böylece işletme daha az vergi ödeyerek işletme varlıklarını bu hileli yolla artırmış olacaktır. İşletme bu yolla malın satış maliyetini artırarak, satış bedeli ile satış maliyeti arasında ki fark olan gayri safi kârın azaltılması olayını gerçekte olmadığı halde kâğıt üzerinde sağlamış olur. Bir ticari işletmede aşağıdaki kalemlerde bazı oynamalarla hile yapılmış olur. Bunlar; satış tutarı (ciro), satılan mal maliyeti, gayri safi kâr, genel giderler, satış giderleri, olağan işletme kârı, diğer kârlar(arızı gelir), diğer giderler ve safi ticari kârdır(Taşkıran,a.g.e.:29).

3.2.3.4. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma

Özel giderleri işletmeye aktarma; işletmeyle ilgili olmadığı halde özel giderleri işletme giderleri içinde göstermek şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu giderler; şahsi giderler, yolculuk, misafir ağırlama, yardım, bağış, hediyeler, mali giderler, ev giderleri aydınlatma, ısıtma, haberleşme, su, kapıcı giderleri, özel borç faizi ve şahsi sigorta primi vb. giderlerdir (Küçüksavaş,a.g.e.:373).

3.2.3.5. Arızı Giderleri Gizleme

Arızı giderler, bir işletmenin normal faaliyetleriyle alakası olmayan gider türleridir. Bir sabit varlığın satışından doğan zarar, bir arızı gider örneğidir. Bu giderleri gizleme suretiyle de vergi konusunda hile yapılmaktadır (<https://www.maximumbilgi.com/default.asp?sx=mkl&ID=4596,2009>). Arızı giderleri gizleme, alınan çeşitli tazminatlar (sigorta tazminatı gibi) amorti edilip tahsilane olanak kalmayan alacaklardan yapılan tahsilâtlar, fatura dışı sağlanan özel indirim veya iskontolar ile hurda, ıskarta ve atıkların satış hâsılatı gibi giderlerin kaydedilmemesidir(Küçüksavaş,a.g.e.:374).

3.2.4. Çalışanların Hile Yapma Nedenleri

Şirketin büyüklüğü veya iç kontrol yapısı ne kadar güçlü olursa olsun dürüst olmayan insanların her yerde var olabileceği bir gerçektir. Ve bu nedenle çalışanların hile yapma riski bir işletme için her zaman mevcuttur(Fishman, 2001:2). Hile üçgeni olarak adlandırılan; baskı, fırsat ve kendini haklı gösterme çabaları her türlü hileli davranışın altında yatan unsurların temelini oluşturur(Abdioğlu, a.g.e.:163).

3.2.4.1. Baskı

Baskı unsuru; gelir, servet veya bir şeye sahip olmama ile sınırlandırılmayıp, çalışanın zaman içinde giderek artan bir şekilde bastırılmış, meslektaşları, arkadaşları hatta bazen en yakın aile ferdi ile bile paylaşılmayarak içe atılmış ve orada biriktirilmiş olabilir. Baskı kişisel finansal problemler şeklinde olabileceği gibi, kişinin işinin tehlikede olduğunu hissettiği durumlarda da ortaya çıkabilir, amaçlar veya umutlarla da çelişebilir(<http://www.prioritymagazine.com/jan03/dirtydeeds0103.html,2010>).

Finansal baskılar gerçekte var olup olmama ile ilgili olmayıp, kişinin kendi hissettikleri doğrultusunda kişisel özellikler göstermekle birlikte, aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Sahip oldukları ile karşılanamayacak derecede daha iyi yaşama isteği
- Yüksek tutarlarda kişisel borçlar
- Yüksek tutarlı sağlık harcamaları
- Beklenmeyen mali gereksinimler
- Kumar, uyuşturucu veya alkol bağımlılığı
- Çalışanın, işten beklentilerinin karşılanamamış olması
- Daha yüksek standartlarda yaşama isteği
- Açgözlülük
- Yüksek faiz oranları, kazançla sonuçlanmayan yatırımlar, iş kayıpları gibi ekonomik nedenler
- Fazla para kazanma hırsı

3.2.4.2. Fırsat

Hile üçgeninin en kritik unsuru fırsattır. Bir hile yapabilmek, hatta bir çalışanın hileyi düşünmesi ve belki de daha önemlisi yakalanmayacağına inanması için bile fırsat doğmalıdır. Bir başka deyişle fırsatın olduğu yerde hilenin olması kaçınılmazdır(Bozkurt,a.g.e.:65-66).

İşletmelerde doğabilecek fırsat unsurları aşağıdaki gibi olabilir;

- Hile yapanların cezalandırılacağı disiplinli bir ortamın sağlanmaması,
- İşletmede çalışanlar arasında bilgi akışının zayıf olması,
- Tepe yönetiminde var olan cahillik, umursamazlık ve yetenek eksikliği,
- Sağlıklı denetim çalışmalarının olmaması,
- Çalışan davranışlarının yeterli şekilde gözlenememesi,
- Zayıf ahlak politikaları,
- Üçüncü kişilerle ve ortaklarla yapılan gizli anlaşmalar,

- Çalışanların yaptıkları işlerin kalitesini değerlemede yetersizlik,

3.2.4.3. Kendini Haklı Gösterme Çabaları

Hile yapanın, psikolojik olarak yaptığı hileyi haklı çıkarma çabası ise hile üçgeninin üçüncü unsuru olan bahane olarak karşımıza çıkmaktadır. Hileli davranışa bahane bulunduğu zaman, baskı ve fırsat arasında bir köprü görevi görecektir.

Hile yapan insanların büyük çoğunluğu ilk zamanlarda suçlu olup, genellikle kendilerini suçlu gibi görme eğiliminde değildirlendir ki, neredeyse hepsinin yaptıkları davranış için geçerli bir nedene sahip oldukları gözlenebilir. Bahane olarak sıralanabilecek cümleler şöyle sıralanabilir(Stwen, 1995:66):

- Herkes yapar, kimseye zarar vermedim,
- Ne yaptıysam şirket için yaptım,
- Eğer o yapabilse ve kimseye fark ettirmeden başarabilseydi, ben de yapacaktım,
- Sadece bir kerelik ihtiyacım vardı,
- Onu hak ettim, sadece kendi payımı istiyorum,
- Parayı sadece borç almıştım, geri ödeyeceğim,
- Bu işletmeye yaptıklarımın karşılığıdır,
- Bu olay sonucu hiç kimse incinmedi,
- Bu parayı iyi bir amaç için almıştım,
- Yaptığının suç olduğunu bilmiyordum,
- İşletme bunu hak etmişti,
- Onlar bana ait, daha fazlasını hak ettim.

Hileyi yapan kişi, bulduğu fırsatı değerlendirdiğinde başarılı olmuşsa, zamanla alışkanlık haline gelmesi kaçınılmaz olmakta, elde edilen paranın harcanmaya başlanması durumunda ise artık geri dönüşü imkansız bir yola girilmiş olmaktadır. Normal çalışanların yakalanmayacağı inancına sahip olan beyaz yakalılar, beklenmedik bir zamanda karşılaşılan beklenmedik bir olay nedeniyle yakalanmaları halinde ise genellikle

hoş görülü veya yumuşak huya sahip olmalarının ya da öyle tanınmalarının ardına sığınmaktan çekinmeyeceklerdir.

Yönetimin kontrollerle ve ahlaki davranışlarla ilgili tutumu çalışanların ve yöneticilerin varlıkları çalma bahanelerini artırır. Yönetim müşterileri sıkıştırmak, saldırgan satış politikaları izlemek, aşırı fiyatlandırma yapmak ve hileli davranışlarda bulunmak yoluyla müşterilerini aldatıyorsa, o işletmede çalışanlar da mesailerini olduğundan fazla göstererek, giderlerini şişirerek, işletme varlıklarını zimmetine geçirecek bahane olarak görürler(Güredin, a.g.e.:137).

3.2.5. Hilelerin Ortaya Çıkmasına Neden Olan Belirtiler

İşletmede küçülmeye gidilmesi, düşük iş güvenliği, işsizlik oranlarının giderek artması çalışan üzerindeki baskıyı artırmaktadır. İşletmede hile belirtileri (red flags) dediğimiz hilelerin ortaya çıkarılmasında uyarıcı sinyaller mevcutsa, o işletmede hile yapılma potansiyeli de yüksek demektir.

Çalışanlar tarafından yapılan hilelerin belirtileri aşağıdaki gibi sıralanabilir(Albrecht ve Diğerleri, 1995:56):

- Muhasebe ile ilgili anormallikler
- İç kontrol zayıflıkları
- Analitik anormallikler
- Aşırı yaşam biçimleri
- Olağan olmayan davranışlar
- Şikayetler, uyarılar, imalar

3.2.5.1. Muhasebe İle İlgili Anormallikler

Muhasebe kayıtlarındaki anormallikler aşağıdaki gibi sıralanabilir(Albrecht ve Diğerleri, a.g.e.:57):

- Önemli miktarda kayıp envanter ve fiziksel aktifler.

- Büyük miktarda nakit varlığı
- Düşük miktarda, yüksek değerde veya yüksek talepte envanter özellikleri
- Hamiline senetler, elmaslar, bilgisayar çipleri gibi kolay el değiştirilebilir aktifler.
- Düşük miktarda pazarlanabilirlik veya mülkiyet teşhisinde eksiklik olan sabit varlıklar
- Suistimale açık aktifler ile ilgili yetersiz kayıt tutma
- Nakit, yatırım, envanter veya sabit varlıklarla ilgili noksan fiziksel koruma
- İşlemlerin zamanında ve uygun belgelendirilmesinde eksiklik
- Tam ve zamanında kaydedilmiş işlemler ile miktar, muhasebeleştirme süreci, sınıflama veya varlık politikasına göre hatalı kaydedilmiş işlemler,
- Yetkilendirilmemiş veya desteklendirilmemiş bakiyeler veya işlemler
- Varlıkla ilgili, finansal sonuçları önemli derecede etkileyen son dakika düzeltmeleri
- Kayıp belgeler,
- Orijinal formda olması beklenen belgeler yerine, fotokopi belgelerin mevcut olması,
- Uzlaşma üzerinde açıklanmamış maddeler bulunması.
- Analitik prosedürler veya araştırmalardan doğan, yönetimin ve çalışanların belirsiz, çelişkili veya makul olmayan cevapları,
- Varlıklara ait kayıtlar ile doğrulama yanıtları arasındaki olağan olmayan uyumsuzluklar.

3.2.5.2. İç Kontrol Zayıflıkları

Hileyi önleyen, azaltan en önemli faktörlerden biri, iyi işleyen iç kontrol yapısıdır.

Aşağıda sıralanmış durumlarda hile yapma olasılığı yüksektir(Bozkurt,a.g.e.:17):

- Yetersiz yetkilendirme,
- Yetersiz belgelendirme sistemi,
- Varolan kontrollere gereken önemi vermeme,
- Yetersiz muhasebe sistemi

- Görevlerin ayrılığında eksiklikler,
- Varlıkların fiziksel korumasında zayıflıklar,
- Bağımsız gözlemlerde zayıflık,

3.2.5.3. Analitik Anormallikler

Bazı hesaplamalarda çıkan dengesiz sonuçlar önemli hile belirtileridir(Fishman,a.g.e.:3).

- Nakit fazlalık veya noksanlıkları,
- Anlamsız gider veya ödemeler,
- Alacaklar azalırken gelirlerin artması,
- Nakit artışı azalırken artan gelirler,
- Stok azalırken artan borçlar,
- Hacim artarken artan birim maliyetleri,
- Hacim artarken azalan atık ve döküntüler,
- Satışlar azalırken artan stoklar
- Açıklanamayan stok noksanlıkları ve düzeltmeleri,
- Tanımlama ve belirlemelerden sapmalar,
- Atık ve döküntülerde artış,
- Aşırı satın almalar,
- Hesap bakiyelerinde anlamlı artış veya azalmalar,
- Fiziki anormallikler,

3.2.5.4. Aşırı Yaşam Biçimleri

Çalınanın, harcanmaya başlanmadan ortaya çıkarılması çok zordur. Aşırı harcamalar kendini gösterince bu durumdan şüphelenmek gerekir. Aşırı yaşam biçimleri de aşağıdaki gibi sıralanabilir(Bozkurt,a.g.e.:17):

- Üst düzey sosyal kulüplere üyelik,
- Pahalı seyahatler.
- Çok pahalı eşya kullanımı,

- Pahalı araba kullanımı ve ev ikameti,

3.2.5.5. Olağan Olmayan Davranışlar

Hile yapmaya başlayan kişilerin birçoğunda psikolojik olarak korku ve suçluluk duygusu başlar. Kişide farklılaşmayı getiren süreç aşağıdaki sırayı izler(Bozkurt,a.g.e.:18):

- Suç,
- Korku,
- Stres ve Davranış Değişiklikleri.

3.2.5.6. Şikayetler - Uyarılar – İmalar

Hile sürecinin ayakları hırsızlık eylemi, yapılanın gizlenmesi ve çalınanların harcanması aşamalarıdır. Bu aşamalarda yapılan şikayet ve uyarılar önemli ortaya çıkarma görevi görmektedir. Her hile, hırsızlık eylemi, gizleme eylemi ve dönüşüm süresi olarak üç unsurdan oluşmaktadır.

Hilenin ortaya çıkartılması açısından olaya baktığımızda, işletme çalışanlarının, yöneticilerin, işletme dışı kişilerin ve işletme ile ilgili üçüncü kişilerin önemli rolleri göz ardı edilemez. Bu kişilerden gelen şikayetler, uyarılar ve imalar çok önemli araçlardır. Bir kişinin “işletmede bir şeyler yanlış gidiyor” şeklinde uyarısı dikkate alınmalıdır. Yapılan bir araştırmada; büyük bir işletmede bir yıl boyunca yapılan hilelerin % 43’ü müşteri şikayetleri ve çalışan uyarıları ile ortaya çıkartılmıştır(Arzova,2003:124-125).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN MESLEK ETİĞİ AÇISINDAN İRDELENMESİ VE DİYARBAKIR UYGULAMASI

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, bağımsız muhasebe meslek mensuplarını hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörleri, örneklem kapsamındaki ilde araştırmak; hata ve etik dışı davranışa yönlendiren nedenleri belirlemektir. Bu bağlamda ikinci bir amaç ise, meslek mensuplarının mesleki etik değerlere yaklaşımını ortaya koymaktır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmanın evrenini Diyarbakır'daki Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 732 bağımsız muhasebe meslek mensubu oluşturmuştur. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir unvanları altında mesleğini icra eden bağımsız meslek mensupları araştırma kapsamına alınmıştır. Bunlar haricinde kalan yani bir başka kuruluşa bağımlı çalışan meslek mensupları araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır. Araştırma gerçekleştirilecek bağımsız meslek mensuplarının seçiminde basit tesadüfî örneklem yöntemi kullanılmıştır. Bu ilde faaliyet gösteren tüm bağımsız meslek mensuplarına ulaşmanın mümkün olmadığından hareketle, 170 bağımsız meslek mensubuna anket formaları ulaştırılmış ve yüzyüze görüşme yapılarak anket dönüşümü sağlanmıştır. Dolayısıyla araştırmanın örneklem oranı $n/\mu:170/732:0,23$ olarak belirlenmiştir.

4.3. Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Araştırmada kullanılan soru formu iki bölümden oluşmaktadır. Soru formunun birinci bölümünde katılımcı meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 9 ifade, ikinci bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği, hata ve hile ile ilgili olaylar ve karşılaştıkları durumları belirlemeye yönelik 24 ifadeye yer

verilmiştir. Dolayısıyla araştırmada kullanılan anket formu toplam 33 sorudan oluşmaktadır. Ölçeğin ikinci bölümünde kullanılan 24 önerme cümlesi aşağıda ana faktör başlıkları altında toplanmıştır. Bu faktörler şunlardır:

- Meslek mensubu olarak Meslek Ahlak Kuralları çerçevesinde kendinizi değerlendirdiğinizde, bu kurallara uygun hareket ettiğinizi söyleyebilir misiniz?
- Meslek hayatınız süresince teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğiniz oldu mu?
- Meslek mensuplarından meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar sizce yeterli midir?
- Ülkemizde meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenleme çalışmaları sizce yeterli midir?
- Ülkemizde merkezi olarak bir mesleki etik kurulunun kurulmasını nasıl karşılırsınız?
- Sahip olmadığınız uzmanlık ve tecrübeye sahipmiş gibi davranarak ahlaki olmayan bu durum sayesinde müşteri kazandığınız oldu mu?
- Sizce muhasebede yapılan hataların nedenleri aşağıdakilerden hangisidir?
- Sizce ülkemizde ki Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkili midir?
- Sizce ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterli midir değil midir?
- Dokuzuncu soruya cevabınız hayır ise Denetimin yetersiz olmasının hata ve hileler üzerinde etkisi ne kadardır?
- Meydana gelen hatalarda hata payı oranı en çok şahsınızdan mı kaynaklanıyor yoksa çalışanlarınızdan mı?
- Meslek hayatınız boyunca mali tablolarda tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlem yaptığınız oldu mu?
- Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığınız oldu mu?
- İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptığınız oldu mu?
- Herhangi bir işlemin yevmiye defterlerinde tam ve doğru gösterilmesine rağmen

büyük deftere aktarımı sırasında hesap ismi benzerliği veya başka nedenlerden ötürü yanlış hesaba kayıt yaptığımız oldu mu?

- Mesleki hizmet konusunda çalışanlarınızın mesleki tecrübeye ve bilgiye sahip olmadıkları için müşteriler lehine hatalı işlemler gerçekleştirdikleri oldu mu?
- Müşterilerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığımız oldu mu?
- Dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığımız oldu mu?
- Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?
- Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?
- Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin en büyük nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?
- Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladığımız oldu mu?
- Gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?
- Gelir ve giderlerdeki tahakkuk etme esasının yanlış kullanılması sonucu bilanço karını yüksek veya düşük gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?

4.4. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmada anketin güvenilirlik düzeyini belirlemek için güvenilirlik testi yapılmış ve güvenilirlik katsayısı Cronbach Alpha değeri 0,850 olarak tespit edilmiştir. Bu değer anketin oldukça güvenilir olduğunun göstergesidir. Alpha değeri güvenilirlik aralıkları aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Özkol ve Diğerleri,a.g.m.,119);

0.00 ≤ ∞ ≤ 0.40 ölçek güvenilir değil

0.40 ≤ ∞ ≤ 0.60 ölçek güvenilirliği düşük

0.60 ≤ ∞ ≤ 0.80 ölçek oldukça güvenilir

0.80 ≤ ∞ ≤ 1.00 ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Verilen değerlere göre güvenilirlik testi alpha değeri karşılaştırıldığında anketin güvenilir olduğu anlaşılmaktadır. Araştırma bulgularını değerlendirmede ve analiz etmede istatistiksel yöntemlerden frekans, aritmetik ortalama, çapraz tablolar, ki kare testi, bağımsız örneklem t testi ve tek yönlü varyans analizi (ANOVA) gibi istatistiksel yöntemler kullanılarak veriler değerlendirilmiştir. Bu analiz yöntemlerini kullanmada amaç, değişkenler arasındaki ilişkiyi açıklayabilmek, değişkenlerin frekans ve ortalama değerlerini, standart sapmalarını bir tabloda bütün halinde görebilmektir. Veri değerlendirmede SPSS 15.0 paket programı kullanılmıştır.

4.5. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezlerini şunlar oluşturmaktadır:

H_0 = Bağımsız muhasebe meslek mensuplarına göre, kendileri meslek etiğine uygun davranışta bulunmaktadırlar.

H_1 = Bağımsız muhasebe meslek mensuplarına göre, meslektaşları etik dışı davranışlarda bulunmaktadırlar.

H_2 = Bağımsız muhasebe meslek mensuplarına göre, yapılan yasal düzenlemeler yeterlidir.

H_3 = Bağımsız muhasebe meslek mensupları, kasıt dışı hataları çok az yaptıkları görüşündedirler.

H_4 = Bağımsız muhasebe meslek mensuplarına göre, meslek mensupları (isteyerek) kasti hata yapmamaktadır.

H_5 = Bağımsız muhasebe meslek mensuplarına göre, meslek mensupları vergi sistemini adil görmeme nedeniyle etik dışı davranışlarda bulunmaktadırlar.

H_6 = Bağımsız muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetiyle, hata ve etik dışı davranışa yönlendiren faktörlerle arasında anlamlı bir farklılaşma vardır.

H_7 = Bağımsız muhasebe meslek mensuplarının unvanlarıyla, hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörlerle arasında anlamlı bir farklılaşma vardır.

H_8 = Bağımsız muhasebe meslek mensuplarının deneyimi ile hata ve etik dışı davranışa yönlendiren nedenler arasında anlamlı bir farklılaşma vardır.

H_9 = Bağımsız muhasebe meslek mensuplarının eğitimleri ile hata ve etik dışı davranışa yönlendiren nedenler arasında anlamlı bir ilişki vardır.

4.6. Araştırma Bulguları ve Analizi

Araştırma bulguları ve sonuçlarına ilişkin analiz sonuçları temel olarak aşağıdaki başlıklar altında açıklanmıştır.

4.6.1. Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılımları Tablosu

Tablo:1. Araştırmaya Katılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans Dağılımları Tablosu

Demografik Değişkenler		n (kişi sayısı)	% (Yüzde)
Cinsiyet	Erkek	168	98,8
	Kadın	2	1,2
Yaş	20-30	2	1,2
	31-40	112	65,9
	41-50	54	31,8
	51 ve üzeri	2	1,2
Öğrenim durumu	Yüksek okul	3	1,8
	Lisans	160	94,1
	Lisans üstü	7	4,1
Mesleki unvan	Serbest muhasebeci mali müşavir	156	91,8
	Yeminli mali müşavir	14	8,2
Mesleki tecrübe süresi (Yıl)	0-5	11	6,5
	6-10	81	47,6
	11-15	67	39,4
	16-20	9	5,3
	21-25	1	,6
	26 ve üzeri	1	,6
Çalıştırılan eleman sayısı	0	7	4,1
	1-5	161	94,7
	6-10	2	1,2
Müşteri sayısı	< 25	1	,6
	26-35	24	14,1
	36-45	122	71,8
	46-55	19	11,2
	56 ve üzeri	4	2,4
Çalışanların öğrenim durumu	Lise	136	82,9
	Yüksek okul	27	16,5
	Lisans	1	,6

Tablo'yu incelediğimizde;

Araştırmaya toplam 170 kişi katılmış olup, bunların 168'i (% 98,8) erkek, 2'si (% 1,2) ise kadınlardan oluşmaktadır. Araştırmaya katılan kişilerin yaş dağılımına baktığımızda, katılımcıların en fazla sıklığa sahip oldukları yaş grubunun % 65,9 ile 31-40 yaş arası, en düşük sıklığa sahip oldukları yaş gruplarının ise % 1,2 ile 20-30 yaş arası ve yine aynı oranla 51 yaş üzeri gruplar olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının % 4,1'nin öğrenim düzeyi lisansüstü, % 94,1'inin öğrenim düzeyi lisans iken, %1,8'inin öğrenim düzeyi ise yüksekokuldur.

Tablodan görüldüğü üzere katılımcıların % 91,8'i serbest muhasebeci mali müşavir iken % 8,2'si yeminli mali müşavirdir. Araştırmaya katılmış meslek mensuplarının % 47,6'sının meslekteki tecrübe süresi 6-10 yıl arasındadır. İkinci sırada ise % 39,4 ile 11-15 yıl arası tecrübeye sahip meslek mensupları yer almaktadır.

Tablo'dan görüldüğü üzere araştırmaya katılan meslek mensuplarının çalıştırdıkları eleman sayısına göre dağılımları incelendiğinde % 94,7'sinin 1-5 arası eleman çalıştırdığı görülmektedir. Görüldüğü üzere müşteri sayısı dağılımı incelendiğinde meslek mensuplarının % 71,8'inin müşteri sayısının 36-45 arası olduğu görülmektedir.

4.6.2. Meslek Mensuplarının Anket Sorularına Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları ve Ortalamalar Tablosu

Aşağıdaki tabloda meslek mensuplarının anket içerisinde yer alan çeşitli sorulara verdikleri yanıtların dağılımı ve ortalamaları görülmektedir.

Söz konusu sorular 5'li likert ölçek ile hazırlanmış ve kesinlikle katılmıyorum, katılmıyorum, kararsızım, katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum şeklinde 5 düzeyden oluşmaktadır. Yanıtlar; 1'den 5'e kadar kesinlikle katılmıyorum =1, katılmıyorum=2, kararsızım=3, katılıyorum=4 ve kesinlikle katılıyorum=5 biçiminde kodlanmıştır. Yanıt ortalamalarının 1'e yakın olması konu hakkındaki düşüncenin olumsuz olması anlamına gelirken, yanıt ortalamaları 5'e yakınlaştıkça konu hakkındaki düşüncelerin daha olumlu bir seyir izlediği anlaşılmaktadır.

Tablo.2: Meslek Mensuplarının Anket Sorularına Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları ve Ortalamalar Tablosu

İFADELER	Kesinlikle katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katlıyorum		Kesinlikle katılıyorum		Ortalama	S.sapma
	N	%	N	%	n	%	n	%	N	%		
Meslek ahlak kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket ettiğinizi düşünüyor musunuz?	1	,6	3	1,8	-	-	-	-	166	97,6	4,92	0,49
Teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğiniz oldu mu?	167	98,2	3	1,8	-	-	-	-	-	-	1,01	0,13
Meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar yeterli midir?	110	64,7	60	35,3	-	-	-	-	-	-	1,35	0,47
Ülkemizde meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenleme çalışmaları yeterli midir?	117	68,8	52	30,6	-	-	-	-	1	,6	1,32	0,54
Ülkemizde merkezi olarak bir mesleki etik kurulunun kurulmasını nasıl karşılırsınız?	-	-	1	,6	-	-	52	30,6	117	68,8	4,67	0,50
Vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkili midir?	1	,6	-	-	1	,6	96	56,5	72	42,4	4,4	0,56
Denetim yetersiz ise hata ve hileler üzerinde etkisi var mıdır?	3	1,8	98	57,6	20	11,8	7	4,1	-	-	2,24	0,58
Mali tablolarda tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlem yaptığımız oldu mu?	94	55,3	3	1,8	9	5,3	63	37,1	1	,6	2,25	1,44

Tabloda görüldüğü gibi yanıt ortalaması en yüksek olan yani en olumlu düşünceye sahip olunan konular sırasıyla;

1. Mesleki ahlak kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket ettiğinizi düşünüyor musunuz?
(Ort.= 4,92 , S.sapma=0,49)
2. Ülkemizde merkez olarak bir etik kurulunun kurulmasını nasıl karşılırsınız?
(Ort.= 4,67 , S.sapma=0,50)
3. Vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkili midir?
(Ort.= 4,40 , S.sapma=0,56)

Şeklinde sıralanırken, en olumsuz düşünceye sahip olunan konular ise,

1. Teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğiniz oldu mu?
(Ort.=1,01, S.sapma=0,13)
2. Ülkemizde meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenleme çalışmaları yeterli midir?
(Ort.=1,32, S.sapma=0,54)
3. Meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar yeterli midir?
(Ort.=1,35, S.sapma=0,47) şeklinde sıralanmıştır.

4.6.3. Katılımcıların Muhasebe Hata ve Hilelerine Yönelik Sorulan Sorulara Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları

Tablo.3: Katılımcıların Muhasebe Hata ve Hilelerine Yönelik Sorulan Sorulara Verdikleri Yanıtlara İlişkin Frekans Dağılımları

İFADELER	VERİLEN CEVAPLAR	n (kişi sayısı)	% (Yüzde)
Sahip olmadığınız uzmanlık ve tecrübeye sahipmiş gibi davranarak ahlaki olmayan bir durum sayesinde müşteri kazandınız mı?	Evet	1	,6
	Hayır	169	99,4
Muhasebede yapılan hataların nedenleri	Bilgisizlik göstermemek özen	123	72,4
	Dikkatsizlik-tecrübesizlik	40	23,5

	İş yoğunluğu-Diğer	7	4,1
Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterli midir?	Evet	42	24,7
	Hayır	128	75,3
Hata payı oranı en çok kimden kaynaklanıyor?	Şahsımdan	19	11,2
	Çalışanlarımdan	151	88,8
Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda dengesizliğe yol açacak bir hata yaptınız mı?	Evet	-	-
	Hayır	170	100,0
İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptınız mı?	Evet	2	1,2
	Hayır	168	98,8
Herhangi bir işlemin yevmiye defterlerinde tam ve doğru gösterilmesine rağmen büyük deftere aktarımı sırasında hesap ismi benzerliği veya başka nedenlerden ötürü yanlış hesaba kayıt yaptığınız oldu mu?	Evet	1	,6
	Hayır	169	99,4
Mesleki hizmet konusunda çalışanlarınızın mesleki tecrübeye ve bilgiye sahip olmadıkları için müşteriler lehine hatalı işlemler gerçekleştirdikleri oldu mu?	Evet	-	-
	Hayır	170	100,0
Müşterilerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklı hatalı işlem yaptınız mı?	Evet	-	-
	Hayır	170	100,0
Dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığınız oldu mu?	Evet	-	-
	Hayır	170	100,0
Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?	Evet	1	,6
	Hayır	169	99,4
Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük nedeni nedir?	Kredi kuruluşlarında daha fazla kredi almak	168	98,8
	Hisselerinin fiyatını artırmak	2	1,2

Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin en büyük nedeni nedir?	Daha az kar payı dağıtmak	-	-
	Daha az vergi ödemek	170	100,0
	Hisselerin borsa fiyatlarını düşürerek spekülasyon yaratmak	-	-
Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladınız mı?	Evet	-	-
	Hayır	170	100,0
Gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?	Evet	-	-
	Hayır	170	100,0
Gelir ve giderlerdeki tahakkuk etme esasının yanlış kullanılması sonucu bilanço karını yüksek veya düşük gösterilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?	Evet	-	-
	Hayır	170	100,0

Katılımcıların muhasebe hile ve hatalarına yönelik sorulara verdikleri yanıtlar incelendiğinde;

“Sahip olmadığınız uzmanlık ve tecrübeye sahipmiş gibi davranarak ahlaki olmayan bir durum sayesinde müşteri kazandınız mı?” sorusuna 170 katılımcının 169’u “Hayır” yanıtını verirken 1 katılımcı ise “Evet” yanıtını vermiştir.

“Muhasebede yapılan hataların nedenleri” sorusuna 170 katılımcının 123’ü “Bilgisizlik özen göstermemek” , 40’ı “Dikkatsizlik-tecrübesizlik” ve 7’si “İş yoğunluğu Diğer” yanıtını vermiştir.

Meslek mensuplarının % 24,7’si denetimin muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada yeterli olduğunu düşünürken ,% 75,3’ü yeterli olmadığını düşünmektedir.

Meslek mensuplarının % 88,8’i yapılan hataların çalışanlarından kaynaklandığını belirtirken,% 12,2’sii ise kendisinden kaynaklandığını belirtmiştir.

Meslek mensuplarının tamamı,

- Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap

sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda dengesizliğe yol açacak bir hata yaptınız mı?

- Mesleki hizmet konusunda çalışanlarınızın mesleki tecrübeye ve bilgiye sahip olmadıkları için müşteriler lehine hatalı işlemler gerçekleştirdikleri oldu mu?
- Müşterilerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklı hatalı işlem yaptınız mı?
- Dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığınız oldu mu?
- Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladınız mı?
- Gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?
- Gelir ve giderlerdeki tahakkuk etme esasının yanlış kullanılması sonucu bilanço karını yüksek veya düşük gösterilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?

Sorularının tamamına “Hayır” yanıtını vermişlerdir.

Katılımcıların % 98,8 ‘i bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük nedeninin kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almak olduğunu belirtirken, meslek mensuplarının tamamı işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin en büyük nedeninin daha az vergi ödemek olduğunu düşünmektedirler.

4.6.4. Karşılaştırmalar

4.6.4.1. Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek cinsiyete göre farklılık gösterir mi?

Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek cinsiyete göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_0 hipotezinin testi için bağımsız örneklem t testi yapılmış ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.4: Grup İstatistikleri 1

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart sapma	t	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Erkek	168	4,92	,50	-,218	168	,828
Kadın	2	5,0	,00			

Yapılan bağımsız örneklem t testi sonucunda t değeri -0,218 ve anlamlılık değeri $p = 0,828$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek cinsiyete göre farklılık gösterir mi? hipotezi kabul edilir. Yani kadın ile erkek meslek mensupları arasında meslek etik kurallarına uygun hareket etme düzeyleri bakımından anlamlı bir fark yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.2. Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek yaşa göre farklılık gösterir mi?

Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek yaşa göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_1 hipotezinin testi için, değişkenler arasında ilişkiyi açıklayabilmek, değişkenlerin frekans ve ortalama değerlerini, standart sapmalarını bir tabloda bütün halinde görebilmek için varyans analizi (Anova) yapılmış ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.5: Grup İstatistikleri 2

Yaş	N	Ortalama	Standart sapma	F	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
20-30	2	5,0000	,00000	,145	3	,933
31-40	112	4,9375	,47041			
41-50	54	4,8889	,57188			

51 ve üzeri	2	5,0000	,00000			
-------------	---	--------	--------	--	--	--

Yapılan bağımsız örneklem varyans analizi sonucunda F değeri 0,145 ve anlamlılık değeri $p = 0,933$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek yaşa göre farklılık gösterir mi? hipotezi kabul edilir. Yani farklı yaş gruplarındaki meslek mensupları arasında meslek etik kurallarına uygun hareket etme düzeyleri bakımından anlamlı bir fark yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.3. Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek öğrenim düzeyine göre farklılık gösterir mi?

Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek öğrenim düzeyine göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_2 hipotezinin testi için, değişkenler arasında ilişkiyi açıklayabilmek, değişkenlerin frekans ve ortalama değerlerini, standart sapmalarını bir tabloda bütün halinde görebilmek için varyans analizi (Anova) yapılmış ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.6: Grup İstatistikleri 3

Öğrenim düzeyi	N	Ortalama	Standart sapma	F	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Yüksek okul	2	5,0000	,00000	,124	2	,884
Lisans	112	4,9188	,51361			
Lisans üstü	54	5,0000	,00000			

Yapılan bağımsız örneklem varyans analizi sonucunda F değeri 0,124 ve anlamlılık değeri $p = 0,884$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek öğrenim düzeyine göre farklılık gösterir mi? hipotezi kabul edilir. Yani farklı öğrenim düzeylerine sahip meslek mensupları arasında meslek etik kurallarına uygun hareket etme düzeyleri bakımından anlamlı bir fark yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.4. Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek meslek unvanına göre farklılık gösterir mi?

Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek meslek unvanına göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_3 hipotezinin testi için, bağımsız örneklem t testi yapılmış ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.7: Grup İstatistikleri 4

Unvan	N	Ortalama	Standart sapma	t	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	156	4,9167	,52003	-,598	168	,551
Yeminli mali müşavir	14	5,0000	,00000			

Yapılan bağımsız örneklem t testi sonucunda t değeri -0,588 ve anlamlılık değeri $p = 0,551$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek meslek unvanına göre farklılık gösterir mi? Hipotezi kabul edilir. Yani farklı unvanlardaki meslek mensupları arasında meslek etik kurallarına uygun hareket etme düzeyleri bakımından anlamlı bir fark yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.5. Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek mesleki tecrübeye göre farklılık gösterir mi?

Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek mesleki tecrübeye göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_4 hipotezinin testi için, muhasebe meslek etiği konusunda meslek tecrübesi ile meslek mensuplarının meslek etiği arasındaki ilişkiyi algılama derecelerini etkileyip etkilemediğini göstermek üzere analiz yöntemlerinden Ki-Kare bağımsızlık testine başvurulmuştur ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.8: Ki kare testi 1

	Değer	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Pearson Ki kare	2,197	10	,995

Yapılan ki kare testi sonucunda ki kare değeri 2,197 ve anlamlılık değeri $p = 0,995$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek mesleki tecrübeye göre farklılık gösterir mi? Hipotezi kabul edilir. Yani mesleki çalışma süresi ile meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket edip etmeme arasında anlamlı bir ilişki yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.6. Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek mükellef sayısına göre farklılık gösterir mi?

Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek mükellef sayısına göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_5 hipotezinin testi için, muhasebe meslek etiği konusunda mükellef sayısının ve meslek mensuplarının meslek etiğine uygun hareket etmeleri arasındaki ilişkiyi algılama derecelerini, etkileyip etkilemediğini göstermek üzere analiz yöntemlerinden Ki-Kare bağımsızlık testine başvurulmuştur ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.9: Ki kare Testi 2

	Değer	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Pearson Ki kare	1,612	8	,991

Yapılan ki kare testi sonucunda ki kare değeri 1,612 ve anlamlılık değeri $p = 0,991$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket etmek mükellef sayısına göre farklılık gösterir mi? Hipotezi kabul edilir. Yani mükellef sayısı ile meslek etik kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket edip etmeme arasında anlamlı bir ilişki yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.7. Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler cinsiyete göre farklılık gösterir mi?

Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler cinsiyete göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_6 hipotezinin testi için, muhasebe meslek etiği konusunda muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin cinsiyet göre farklılığının olup olmadığını göstermek üzere analiz yöntemlerinden Ki-Kare bağımsızlık testine başvurulmuştur ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.10: Çapraz Tablo:1

			Muhasebede yapılan hataların nedenleri			Toplam
			Bilgisizlik özen göstermemek	Dikkatsizlik-tecrübesizlik	İş yoğunluğu-Diğer	
Cinsiyet	Erkek	N	122	39	7	168
		%	72,6%	23,2%	4,2%	100,0%
	Kadın	N	1	1	0	2

		%	50,0%	50,0%	,0%	100,0%
Toplam	N		123	40	7	170
	%		72,4%	23,5%	4,1%	100,0%

Tablo.11: Ki Kare Testi 3

	Değer	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Pearson Ki kare	,826	2	,662

Yapılan ki kare testi sonucunda ki kare değeri 0,826 ve anlamlılık değeri $p = 0,662$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler cinsiyete göre farklılık gösterir mi? Hipotezi kabul edilir. Yani cinsiyet ile muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler arasında anlamlı bir ilişki yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.8. Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler yaşa göre farklılık gösterir mi?

Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler yaşa göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_7 Hipotezinin testi için, muhasebe meslek etiği konusunda muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin yaşa göre farklılığının olup olmadığını göstermek üzere analiz yöntemlerinden Ki-Kare bağımsızlık testine başvurulmuştur ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.12: Çapraz Tablo 2

			Muhasebede yapılan hataların nedenleri			Toplam
			Bilgisizlik özen göstermemek	Dikkatsizlik-tecrübesizlik	İş yoğunluğu-Diğer	
Yaş	20-30	N	1	1	0	2
		%	50,0%	50,0%	,0%	100,0%
	31-40	N	81	27	4	112
		%	72,3%	24,1%	3,6%	100,0%
	41-50	N	40	12	2	54
		%	74,1%	22,2%	3,7%	100,0%
	51 ve üzeri	N	1	0	1	2
		%	50,0%	,0%	50,0%	100,0%
	Toplam	N	123	40	7	170
		%	72,4%	23,5%	4,1%	100,0%

Tablo.13: Ki kare testi 4

	Değer	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Pearson Ki kare	11,831	6	,066

Yapılan ki kare testi sonucunda ki kare değeri 11,831 ve anlamlılık değeri $p = 0,066$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler yaşa göre farklılık gösterir mi? Hipotezi kabul edilir. Yani yaş ile muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler arasında anlamlı bir ilişki yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.9. Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler öğrenim düzeyine göre farklılık gösterir mi?

Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler öğrenim düzeyine göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_8 hipotezinin testi için, muhasebe meslek etiği konusunda muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin öğrenim düzeyine göre farklılığının olup olmadığını göstermek üzere analiz yöntemlerinden Ki-Kare bağımsızlık testine başvurulmuştur ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo. 14: Çapraz tablo 3

			Muhasebede yapılan hataların nedenleri			Toplam
			Bilgisizlik özen göstermemek	Dikkatsizlik-tecrübesizlik	İş yoğunluğu-Diğer	
Öğrenim durumu	Yüksek okul	N	3	0	0	3
		%	100,0%	,0%	,0%	100,0%
	Lisans	N	114	40	6	160
		%	71,3%	25,0%	3,8%	100,0%
	Lisans üstü	N	6	0	1	7
		%	85,7%	,0%	14,3%	100,0%
Toplam		N	123	40	7	170
		%	72,4%	23,5%	4,1%	100,0%

Tablo.15: Ki kare testi 5

	Değer	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Pearson Ki kare	4,950	4	,292

Yapılan ki kare testi sonucunda ki kare değeri 4,950 ve anlamlılık değeri $p = 0,292$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Muhasebede yapılan hataların nedenlerine

ilişkin düşünceler öğrenim düzeyine göre farklılık gösterir mi? Hipotezi kabul edilir. Yani öğrenim düzeyi ile muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler arasında anlamlı bir ilişki yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.10. Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler mesleki unvana göre farklılık gösterir mi?

Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler mesleki unvana göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_9 hipotezinin testi için, muhasebe meslek etiği konusunda muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin mesleki unvana göre farklılığının olup olmadığını göstermek üzere analiz yöntemlerinden Ki-Kare bağımsızlık testine başvurulmuştur ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.16: Çapraz tablo 4

		Muhasebede yapılan hataların nedenleri				Toplam
		Bilgisizlik özen göstermemek	Dikkatsizlik-tecrübesizlik	İş yoğunluğu-Diğer		
Mesleki unvan	Serbest Muhasebeci	n	111	39	6	156
	Mali Müşavir	%	71,2%	25,0%	3,8%	100,0%
	Yeminli mali müşavir	n	12	1	1	14
		%	85,7%	7,1%	7,1%	100,0%
Toplam		n	123	40	7	170
		%	72,4%	23,5%	4,1%	100,0%

Tablo.17: Ki kare testi 6

	Değer	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Pearson Ki kare	2,457	2	,293

Yapılan ki kare testi sonucunda ki kare değeri 2,457 ve anlamlılık değeri $p = 0,293$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler mesleki unvana göre farklılık gösterir mi? Hipotezi kabul edilir. Yani mesleki unvan ile muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler arasında anlamlı bir ilişki yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.11. Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler mükellef sayısına göre farklılık gösterir mi?

Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler mükellef sayısına göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_{10} hipotezinin testi için, muhasebe meslek etiği konusunda muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin, mükellef sayısına göre farklılığının olup olmadığını göstermek üzere analiz yöntemlerinden Ki-Kare bağımsızlık testine başvurulmuştur ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.18: Çapraz tablo 5

		Muhasebede yapılan hataların nedenleri			Toplam	
		Bilgisizlik özen göstermemek	Dikkatsizlik-tecrübesizlik	İş yoğunluğu-Diğer		
Müşteri sayısı	< 25	N	0	1	0	1
		%	,0%	100,0%	,0%	100,0%
	26-35	N	19	3	2	24
		%	79,2%	12,5%	8,3%	100,0%
	36,45	N	89	31	2	122
		%	73,0%	25,4%	1,6%	100,0%
	46-55	N	12	5	2	19
		%	63,2%	26,3%	10,5%	100,0%
	56 ve üzeri	N	3	0	1	4
		%	75,0%	,0%	25,0%	100,0%
Toplam		N	123	40	7	170
		%	72,4%	23,5%	4,1%	100,0%

Tablo.19: Ki kare testi 7

	Değer	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Pearson Ki kare	3,735	10	,959

Yapılan ki kare testi sonucunda ki kare değeri 3,735 ve anlamlılık değeri $p = 0,959$ olarak hesaplanmıştır. ($p > 0,05$) Bu durumda Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler mükellef sayısına göre farklılık gösterir mi? Hipotezi kabul edilir. Yani mükellef sayısı ile muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler arasında anlamlı bir ilişki yoktur sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

4.6.4.12. Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler çalıştırılan eleman sayısına göre farklılık gösterir mi?

Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler çalıştırılan eleman sayısına göre farklılık gösterir mi? Hipotezi olan H_{11} hipotezinin testi için, muhasebe meslek etiği konusunda muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin çalıştırılan eleman sayısına göre farklılığının olup olmadığını göstermek üzere analiz yöntemlerinden Ki-Kare bağımsızlık testine başvurulmuştur ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo.20: Çapraz tablo 6

			Muhasebede yapılan hataların nedenleri			Toplam
			Bilgisizlik özen göstermemek	Dikkatsizlik-tecrübesizlik	İş yoğunluğu-Diğer	
Çalıştırılan eleman sayısı	0	n	3	4	0	7
		%	42,9%	57,1%	,0%	100,0%
	1-5	n	119	36	6	161
		%	73,9%	22,4%	3,7%	100,0%
	6-10	n	1	0	1	2
		%	50,0%	,0%	50,0%	100,0%

Toplam	n	123	40	7	170
	%	72,4%	23,5%	4,1%	100,0%

Tablo.21: Ki kare testi 8

	Değer	Serbestlik derecesi	Anlamlılık değeri (p)
Pearson Ki kare	15,533	4	,004

Yapılan ki kare testi sonucunda ki kare değeri 15,533 ve anlamlılık değeri $p = 0,004$ olarak hesaplanmıştır. ($p < 0,05$) Bu durumda Muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler çalıştırılan eleman sayısına göre farklılık gösterir mi? Hipotezi reddedilir. Yani çalıştırılan eleman sayısı ile muhasebede yapılan hataların nedenlerine ilişkin düşünceler arasında anlamlı bir ilişki vardır sonucuna varılır. ($\alpha=0,05$)

Çapraz tablo incelendiğinde,

Eleman çalıştırmayan meslek mensuplarının % 42,9'u muhasebede yapılan hataların nedenini bilgisizlik ve özen göstermemek olarak gösterirken,% 57,1'i ise dikkatsizlik ve tecrübesizlik olarak göstermiştir.

1-5 arası eleman çalıştıran meslek mensuplarının % 73,9'u muhasebede yapılan hataların nedenini bilgisizlik ve özen göstermemek olarak gösterirken,% 22,1'i ise dikkatsizlik ve tecrübesizlik,% 3,7'si iş yorgunluğu-diğer olarak belirtmiştir.

6-10 arası eleman çalıştıran meslek mensuplarının yarısı muhasebede yapılan hataların nedenini bilgisizlik ve özen göstermemek olarak gösterirken, yarısı iş yorgunluğu-diğer olarak belirtmiştir.

Bağımsız muhasebe meslek mensuplarını hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörleri araştırdığımız bu çalışmada, muhasebe meslek mensubunun meslek etiği davranışı, muhasebe meslek mensupları ile ilgili düzenlemeler, kasıt dışı hatalar, kasti

hatalar, mevcut vergi sistemini adil görmeme gibi faktörler üzerinde durularak Bağımsız muhasebe meslek mensuplarını hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörleri Diyarbakır ili örnekleminde araştırılmıştır.

Araştırma sonucunda; bağımsız meslek mensuplarını bu faktörler kapsamında etik dışı davranışlara ve hata yapmaya yönlendiren faktör, meslek mensuplarının vergi sistemini adil görmemesi olmuştur. Bir diğer araştırma sonucuna göre; bağımsız muhasebe meslek mensupları genel olarak, kendilerini meslek etiğine göre davrandıkları ve bunu benimsedikleri görüşündedirler. Bağımsız muhasebe meslek mensupları kasıt dışı hatayı çok az yaptıkları görüşünü taşımaktadırlar. Buna karşın kasti hatalar yapmadıkları yönünde ağırlıklı görüşe sahiptirler.

Muhasebe meslek mensupları, mevcut vergi sisteminin meslek mensuplarınca adil görülmemesinin muhasebe meslek mensuplarının müşterileri lehine, devlet aleyhine etik dışı davranışta bulunmaya yönelttiklerini düşünmektedirler. Bir diğer araştırma sonucuna göre, bağımsız muhasebe meslek mensupları, müşterilerin ne lehine ne de aleyhine olacak etik dışı davranışta bulunma konusunda ihtiyatlı davrandıkları anlaşılmaktadır.

Vergi sistemini adil görmeme ile etik dışı davranışta bulunma nedeni ve hata yapımları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Dolayısıyla çalışmada ortaya konulan, “Bağımsız muhasebe meslek mensuplarının vergi sistemini adil görmemesi ile hata ve etik dışı davranışa yönlendiren faktörler, arasında anlamlı bir ilişki vardır.” şeklindeki hipotez, yukarıda da belirtildiği gibi, kasıt dışı hata yapma, vergi sistemini adil görmeme ve etik dışı davranışlarda bulunma temel faktörleri açısından doğrulanmıştır.

Çalışmada ortaya konulan bağımsız muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetleri ile kasıt dışı hata yapımları arasında anlamlı bir ilişki yoktur. “Bağımsız muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre hata ve etik dışı davranışa yönlendiren faktörlerle aralarında anlamlı bir ilişki vardır.” hipotezi ise, bağımsız muhasebe meslek mensuplarının unvanları ile kasıt dışı hata yapımları, vergi sistemini adil görmemeleri, etik dışı davranışta

bulunmaları temel faktörleri açısından doğrulanmamıştır. Buna göre, meslek mensuplarının unvanlarının, kasıt dışı hata yapma, vergi sistemini adil görmeme, etik dışı davranışlar açısından farklılık göstermemektedirler. Söz konusu bu faktörlere, unvanlarına göre meslek mensuplarının bakış açıları aynıdır.

“Bağımsız muhasebe meslek mensuplarının deneyimi ile hata ve etik dışı davranışa yönlendiren nedenler arasında anlamlı bir ilişki vardır.” şeklindeki hipotezi ise, etik dışı davranışta bulunmama, kasti hata yapma, temel faktörleri açısından doğrulanmamıştır.

“Bağımsız muhasebe meslek mensuplarının eğitimleri ile hata ve etik dışı davranışa yönlendiren nedenler arasında anlamlı bir ilişki vardır.” şeklindeki hipotez ise, kasti hata yapma, vergi sistemini adil görmeme temel faktörü açısından doğrulanmamıştır. Buna göre, meslek mensuplarının eğitimlerinin, söz konusu faktörler üzerinde etkili olduğunu söylemek mümkün değildir.

Yapılan araştırma sonucu olarak bağımsız muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara ve hatalara yönelmelerini önleyen etkenler olarak, meslek mensuplarının devlete ve mesleki etiğe 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. Dolayısıyla devlete olan bağlılığından dolayı etik dışı davranışlara ve hatalara yönelmeyen meslek mensuplarının, hem devlete olan bağlılığını daha da artırmak hem de etik dışı davranışların ve hataların azaltılmasını sağlamak için devletin vergi politikaları üzerinde durması gerekmektedir. Araştırma bulgularından anlaşılacağı gibi, meslek mensuplarının kendilerinin devlete bağımlılıklarından dolayı etik dışı davranışlara yönelmemelerini gerekçe göstermeleridir. Bu gerçekten hareketle, devletin rasyonel ve geniş kitleler tarafından memnuniyetle karşılanacak bir vergi reformuna gitmesi hem şikâyetleri azaltacak hem de meslek mensuplarını etik dışı davranışlarla karşı karşıya kalmaktan kurtaracaktır.

SONUÇ

Günümüzde global gelişmelerin etkisiyle ekonomik yapıda da birçok değişiklikler olmuştur. Bu değişim ve gelişim ekonominin veri sağlama fonksiyonunu üstlenen işletmeleri etkilemiştir. İşletmeler büyüdükçe işletmelerle ilgilenen grupların sayısı artmış ve niteliklerinde de değişimler olmaya başlamıştır. İşletmelerle ilgilenen bu gruplar, yatırımcılar, kredi verenler, işletme sahip ve ortakları, potansiyel ortaklar, işletme çalışanları, devlet, kamuoyu, alıcı ve satıcılardır. İşletmeler ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran bu gruplar işletmelerden bir çıkar beklentisi içindedir. Bu yüzden de işletmelerin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte; bu konuda güvenilir, tarafsız, anlaşılır, yerinde ve zamanında bilgi sahibi olmak istemektedir. Bu çıkar grupları bilgi ihtiyaçlarını ancak işletmenin mali tabloları aracılığı ile karşılayabilmektedir. Konu bu açıdan ele alındığında mali tablolardan elde edilen bilgilerin doğru, açık, anlaşılır ve güvenilir olması gerekmektedir. Ancak bu sayede söz konusu grupların çıkarları yarar görmüş ve korunmuş olacaktır. Fakat işletmelerin muhasebe sistemlerinde işlemler hatalı veya hileli olarak yapılmışsa mali tablolar gerçeği yansıtmayacak ve işletme ile ilgilenen grupların doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı karşılanmayacaktır. Hazırlanan finansal raporlarda etik davranılmadığından ötürü yapılacak olan yanlış açıklamalar, toplum içinde bu raporları kullanan işletme içi ve dışı kullanıcıların alacakları kararlara etki edecek ve bu durum çok geniş bir kesimi etkileyecektir.

Muhasebede yapılan hata ve hilelerin en aza indirilmesi ve mali tablolar aracılığı ile raporlanan bilgilerin güvenilir, doğru, açık ve anlaşılır düzeye getirilmesi şarttır. Bu şartın yerine getirilmesi amacıyla her kaydın geçerli belgeye bağlı olup olmadığının araştırılması esnasında yapılan denetim çalışmalarında bir takım zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu zorlukların ortadan kaldırılması için bu konudaki yasal düzenlemelerin tekrar gözden geçirilmesi, uygulanan denetim standartlarının uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesi ve işletmelerin muhasebe sistemleri ile iç kontrol sistemleri üzerinde gerekli düzenlemelerin yapılması ele alınması gereken konuların başında gelmektedir. Uluslararası alanda birçok meslek örgütünün çıkarmış bulunduğu etik kuralların varlığına rağmen, Türkiye’de Muhasebe meslek mensuplarına etik davranmayı zorunlu kılacak yasal düzenlemeler son yıllarda oluşturulmaya başlanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının

etik davranmalarını zorunlu kılacak olan yasal kurallar daha da genişletilerek Türkiye’deki muhasebe uygulamalarının doğruluğunu, tarafsızlığını ve güvenilirliğini sağlamada garantör olacaktır.

Etik dışı davranışların belirlenmesinde, örf ve adetler, kanunlar ve meslek mensuplarının kendi oda ve birliklerinin düzenlediği etik davranışlar standartları belirleyici olmaktadır. Meslek mensuplarının burada konulan standartlar dışına çıkması, etik dışı davranışlarda bulunma olarak nitelendirilmektedir. Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi konusunu araştırdığımız bu çalışmada, meslek mensubunun meslek etiği davranışı, diğer meslek mensuplarının etik davranışı, meslek mensupları ile ilgili düzenlemeler, yasaların, kasıt dışı hatalar, kasti hatalar, müşteri kaybetme korkusu, mevcut vergi sistemini adil görmeme gibi faktörler üzerinde durularak, Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi konusu, Diyarbakır örneğinde araştırılmıştır.

Yapılan araştırma sonucu olarak 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. Dolayısıyla devlete olan bağlılığından dolayı etik dışı davranışlara ve hatalara yönelmeyen meslek mensuplarının, hem devlete olan bağlılığını daha da artırmak hem de etik dışı davranışların ve hataların azaltılmasını sağlamak için devletin vergi politikaları üzerinde durması gerekmektedir. Araştırma bulgularından anlaşılacağı gibi, meslek mensuplarının kendilerinin devlete bağımlılıklarından dolayı etik dışı davranışlara yönelmemelerini gerekçe göstermeleridir. Bu gerçekten hareketle, devletin rasyonel ve geniş kitleler tarafından memnuniyetle karşılanacak bir vergi reformuna gitmesi hem şikâyetleri azaltacak hem de meslek mensuplarını etik dışı davranışlarla karşı karşıya kalmaktan kurtaracaktır. Yapılan anket çalışması sadece Diyarbakır ili merkeze uygulanmış olup, anketin Türkiye’deki tüm illere uygulanarak muhasebe hata ve hileleri ile ilgili türkiye genelinde bir çalışma yapılabilmesi ve elde edilen sonuçlarla Türkiyedeki serbest muhasebeci ve mali müşavirleri hata ve hilelere yönlendiren konuların tespit edilebilmesi mümkündür.

KAYNAKÇA

(IFAC) International Federation Of Accountants Handbook 1994, Technical Pronouncements, New York, 1994.

“Devlet Muhasebe Uzmanları Etik Kuralları”, <http://www.demud.org.tr/etik/>, 08.02.2010.

“Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik Mesleki Yönetmelik Taslakları”, http://www.turmob.org.tr/yonetmelikler/4_etik_gerekce.pdf, 02.02.2010.

12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri : X, No: 22, Altıncı Kısım, Birinci Bölüm, Madde 4/4.

26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazete. Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Tebliğ No. 1

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete, S. 20194, 13.6.1989; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, Resmi Gazete, S. 20390, 3 Ocak 1990.

Abdioğlu Hasan, Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı: 35, 2007.

Akbulut Yıldız, *Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Selma Matbaacılık Ltd.Şti., Ankara, Cilt 1, Sayı 1, Nisan 1998.

Akdoğan Habib, *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 2003.

Akdoğan Nalan, Tenker Nejat, *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, 8.Baskı, Ankara: Ankara Gazi Kitapevi, 2003

Akdoğan Nalan, Tenker Nejedet, *Mali Tablo Analizi*, Gazi Yayınevi, Ankara, 2001.

Akdoğan, Nalan, Sevilengül, Orhan, *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, 1994.

Akıntürk Turgut, *Borçlar Hukuku*, İkinci Basım, Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, 1989.

Aksoy Ahmet, *Muhasebe Denetimi*, Fatih Matbaası, İzmir, 1984.

Aksoy Tamer, "Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes Oxley Yasası' nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler", ASMMMO, Bülten, Sayı: 165, Mart - Nisan 2006.

Albrecht Steve, Albrecht, Chad O.; "Fraud Examination", Ohio: Thomson USA: South-Western, Chapter III , 2003.

Albrecht, W.Steve, Gerald W. Wernz ve Timothy L. Williams. FRAUD: Bringing Light to the Dark Side of Business. USA : McGraw-Hill, 1995.

Alövsat Müslümov, Güler Aras, Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi

http://www3.dogus.edu.tr/amuslumov/research/chapters/Etik_Muslumov_Aras_Turkce.pdf, 04.01.2010.

Alptürk Ercan, Bilânço Oyunları ve Muhasebe Hileleri, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Yıl.22, Sayı:233,(Eylül 2007).

Ardıç, Oğuzhan, Ersol Emel, *Borçlar Hukuku*, 5.Basım, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2007.

Avder Erdoğan, “Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/>,06.07.2009

Ay Canan, İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:12 Sayı: 2, 2005.

Aymankuy Yusuf, 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>,16.10.2010.

Aymankuy Yusuf, 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>, 16.03.2010.

Aysan Mustafa A, Muhasebe’de Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 1615 İşletme Fakültesi Yayınları No.8, 1991.

Aytar, Cengiz. “Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim”, İktisat, İşletme ve Finans Dergisi. Mayıs-1998.

Bayrak Sabahat, *İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk*, Beta Basım Yayın, İstanbul, 2001.

Bektöre Sabri, “Muhasebe Mesleği, Etik ve Enron Olayı”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XIX, S. 1-2, Yıl 2003.

Bozkurt Nejat, İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler, Yaklaşım Dergisi, Yıl:8, Sayı:92, (Ağustos-2000)

Bozkurt Nejat, İşletmelerde Çalışanların Yaptıkları Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi, Marmara Üniversitesi Seminer Notları, İstanbul, 2001.

Bozkurt Nejat, Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri, T.C.Marmara Üniversitesi Muhasebe Uygulama ve Araştırma Merkezi Muhasebe ve Finansman Dergisi, Yıl.9, Sayı:12,(Nisan 2000).

Bozkurt Nejat; KOBİ’ler de Yapılan Hileler, Ortaya Çıkartılması Ve Önlenmesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 96, 2001.

Cemalcılar Özgül, Erdoğan Nurten, *Genel Muhasebe*, 5. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın, 2000.

Cemalcılar Özgül, Önce Saime, *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 1093, Eskişehir, 1999.

Cemil Alver, *Muhasebe Sistemleri*, Ankara, 1982.

Corner, Michael J.; “Investigating Corporate Fraud”, GBR: Grower Publishing Limited, 2003.

Cosserat, Grahan W. . Modern Auditing, John Wiley & Sons Inc., 1999.

Çatıkkaş Özgür, Yıldırım Ercan Çalış, İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt 9, Sayı.2,2007.

Çavuşoğlu Turgay “Etik”, <http://www.sosyalhizmetuzmani.org/etik.doc>, 04.02.2010

Çelik Alper,(2007), *Stok Hileleri ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman A.B.D. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Çıtak, Nermin,(2008), *Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman A.B.D. Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Davia, R.Howard, C.Patrick Coggins, John C. Wideman ve Joseph T. Kastantin. “Management Accountant’s Guide to Fraud Discovery and Control”, John Wiley & Sons Inc., 1992.

Deloitte Touch Tohmatsu: IFRS In Your Pocket, USA, 2005.

Disanlı Ziya, “Meslek Mensuplarını Yasal Hakları, Yükümlülükleri ve Karşılaştıkları Güçlükler”, I. Türkiye Muhasebe Ve Denetim Sempozyumu: 6-8 Nisan 1995.

Doğrusöz, A. Bumin, Sahte veya Yanıltıcı Belge Kullanmak Yerine Belgesiz Kayıt Yapmak, *Yaklaşım Dergisi*, EKİM 2006, Sayı: 166.

Düzmen Seyhan, *Muhasebe Mesleğinde Etik*, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Zonguldak, 2003.

Eren Fikret, *Borçlar Hukuku: Genel Hükümler*, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.

Ergin Hüseyin, *Muhasebeye Giriş*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11. Baskı, Ekspres Matbaası, Kütahya, 2005.

Ernest G. Jenny, Georges, Niefer Mayer, *Muhasebede Hileler Nasıl Yapılır Nasıl Meydana Çıkarılır?*, (Çev. Hasan Erdinç), Selüloz Basımevi, 1999.

Fishman, H.Neil. "Signs of Fraud:A Case by Case Review", CPA Journal. March 2001.

Gökay Yako, *İşletmelerde Vergi Denetimi*, 1.Baskı, Boyut Yayıncılık, İstanbul, 1994.

Greuning Hennie Van, *International Financial Reporting Standarts A Pratical Guide*, Washington D.C., The World Bank, 2005.

Güçlü Faruk, *Muhasebe Denetimi*, 1.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005.

Gül, Kudret ve Ergün, Halil, *Muhasebe Mesleğinde Etik, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:11, Ocak, 2004.

Gürbüz, Hasan; *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 3.Baskı, İstanbul, 1999.

Güredin, Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 11.Baskı, Arıkan Basım Yayım, İstanbul, 2007.

Harry Hummels, "Organizing Ethics: A Stakeholder Debate", *Journal of Business Ethics*, Cilt:17,1998.

Hiçşaşmaz, Mazhar; *İşletme Hesaplarının İncelenmesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No:10, 4.baskı, Ankara, 1997.

Holmes Arthur W., Wayne S.Overmyer, *Muhasebe Denetimi "AUDITING" Standardları ve Yöntemleri Cilt 1,* Oğuz Göktürk (çev.), İstanbul:Bilimsel Yayınlar Derneği,1975.

How to: Tackle fraud, <http://www.yourpeoplemanager.com/common/print.aspx? a=b17c803>, 18.11.2010.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09İbrahimHuvez.doc>, 'Sahte ve İçeriği İtibariyle Yanıltıcı Belge Kavramının Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi', 22.11.2010.

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc>, 06.03.2010.

<http://www.abchukuk.com/makale.html>, Korkusuz, Mehmet; “Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge Kullanma Fiillerinin Sonuçları”, 24.11.2010.

http://www.alomaliye.com/aralik_06/ozgur_biyar_vi.htm, 30.03.2010.

http://www.alomaliye.com/vergi_sucunun_unsurlari.htm, Mustafa Gülseven (YMM) Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği Ankara Şube Bülteni Mart/Nisan 2001 Sayısı.

<http://www.guoldemir.com/makaleler/makaleler/sahtebks.asp>, 22.11.2010.

<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/guray/012>, 21.11.2010.

<http://www.tepav.org.tr/engyeni/admin/dosyabul/upload/YOLSUZLUK.pdf>, 24.10.2010.

<http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1>, 06.07.2009

http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_121.htm, ULUSOY, Kudret; “Ülkemizdeki Yolsuzluklara Genel Bir Bakış ve Bunlarla Mücadelede Çözüm Yolları”, 22.07.2010.

<http://www.turmob.org.tr/web/bulten/T.Haber%20%20Subat06.pdf>, 12.02.2010.

<http://www.ymm.net/BagimsizDenetimHizmetleri/hileusulsuz.html>, 23.11.2010.

<http://www2.sfasu.edu/polisci/Abel/ConstitutionalLawII/RightsTheory.htm>, 10.03.2010

<https://www.maximumbilgi.com/default.asp?sx=mkl&ID=4596>, 09.08.2009

Irmak R., Kurnaz G., Çağlayan, B., Bal, B., *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri*, Şafak Matbaacılık, Ankara, 2002.

Kahveci Adnan, *Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi*, Mali Çözüm Dergisi, S.1, Mart 1991.

Katherine.T.Smith.ve L. Murphy Smith, *Business And Accounting Ethics*, <http://acct.tamu.edu/smith/ethics/ethics.htm>, çev: İsmail Bekçi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, C.12, S.3, 2007.

Kaval Hasan, *Muhasebe Denetimi*, 1.Baskı, Gazi Kitabevi, 2005

Kayar İsmail, *Sermaye Piyasasında Mesleki ve Etik Kurallar Üzerine Bir Değerleme*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 19, Yıl: 2005/2, Kayseri, 2005.

Kaymak Can, *Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1996.

Kepekçi Celal, *Denetçinin Hukuki Sorumluluğu*, A.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Yayın No: 84, Eskişehir, 1990.

Kepekçi Celal, *İç Kontrol Sistemi*, 2.Baskı, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1994.

Kılıç Hasan, “Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik”, 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, “Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar”, TÜRMOB Yayınları, İstanbul, 10-12 Ekim 2002.

Kırloğlu, Hilmi ve Akyel, Nermin, *Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:17, Ocak, 2003.

Kige, Jack E. ve James H. Scheiner. *Auditing*. Houghton Mifflin Company, 1994.

Küçüksavaş Nihat, *Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları*, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.

Kürşat Zekeriya, *Borçlar Hukuku Alanında Hile Kavramı*, Kazancı Hukuk Yayınları, No: 168, İstanbul, 2003.

Larson Kermit D., Contributing Author Barbara Chiappetta, *Fundamental Accounting Principles*, University of Texas-Austin, 1996.

Maç, Mehmet; Sahte veya Yanıltıcı Belgelerle İlgili Hapis Cezası Hükümleri Düzeltilmeye Muhtaçtır, *Yaklaşım Dergisi*, sayı:140, 2004.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, Hesap Uzmanları Derneği Yayını,3. Baskı, İstanbul, 2004.

Marşap Beyhan, *Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri*, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 1996.

McConnell, Jr., Donald K. Banks, George Y.; 'The New Fraud Audit Standard', *CPA Journal*, Vol. 67, Issue 6, June, 1997.

MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), *Denetim İlke ve Esasları*, Acar Matbaası, İstanbul, 2004.

Miller, Robert S. "Employee Fraud-An Old but Persistent Enemy of Business", *CPA Review Online*, <http://www.msccaonline.org/resources/onlinereview.php?id=234>, 13.10.2010.

Mintz, Steven M. "Cases In Accounting Ethics And Professionalism", San Francisco: McGraw-Hill Publishing Co., 1990.

Öksüz Fuat, “Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu Açısından Yeni Ufuklar”, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Adora Golf Resort Hotel, Belek-Antalya, 2-6 Mayıs 2001.

Özdemir Erkan, Liderlik ve Etik, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXII, Sayı 2, 2003

Özer Mevlüt, *Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe*, 1.Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1998

Özkol Erdal, Dünder Kök, Muhsin Çelik, Seçkin Gönen, Meslek Etiği ve Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması, Muhasebe ve Denetime Bakış”, Mayıs 2005.

Özoçak Hulusi, Baş Melih, Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, Mali Çözüm Dergisi, Yıl 11, S. 56, Temmuz, Ağustos, Eylül 2001.

Özön, Mustafa Nihat, *Küçük Osmanlıca-Türkçe Sözlük*, 7.Basım, İnkılap Kitapevi İstanbul, 1996.

Özşahin Gülfer, “Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere Karşı Sorumluluğu”, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlilik Etüdü”, Ankara, Ekim 2000.

Pekdemir Recep, Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı, Muhasebe ve Finans Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finans Dergisi, S.4, Ekim 1999.

R.G., 18 Ekim 2001 Tarih ve 24557 sayısında Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Ahlak Kuralları.

S.Burat Arzova, İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi MUFAD, Sayı:20, Ekim 2003.

Saban Metin ve Atalay Banu, Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi, Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül 2005.

Saban Nihal, Bir Analiz: Türk Hukuku'nda Hile Kavramının Unsurları, Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 31, 2006.

Sanlı, Nail. "Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik", XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi "Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar", TÜRMOB Yayınları-199, İstanbul. 10-12 Ekim 2002.

Selimoğlu Seval Kardeş, "Muhasebe Meslek Ahlakı (Etiği) Yaklaşımı", III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMMO Yayınları, Yayın No: 20, (Alanya. 30 Nisan – 4 Mayıs 1997)

Sevilengül, Orhan, *Genel Muhasebe*, Gazi Yayınevi, Ankara, 2005.

Sevilengül, Orhan, *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*, Gazi Yayınları, Ankara 2001.

Sipahi Barış, SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler, Mali Çözüm Dergisi, 67. sayı, 2004.

Sonsuzoğlu Elif, Vergi Kaçakçılığı, Vergi Sorunları Dergisi, Ankara, 1996,

Sözbilir Naciye, *Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar*, AKÜ Yayınları, Afyonkarahisar, 2000.

Stwen, A.Leth. "White Collar Productivity, A Survey of Current Efforts" Productivity Brief 19, APC, White Collar Pruductivity Improvement, Zühal Akal (çev.) "Beyaz Yakalı Çalışanların Verimliliği" MPM Verimlilik Dergisi. 1995/4.

Taşkıran Nejdnet, Kaçakçılık Suçunun Tarifi, Vergi Sorunları Dergisi, S. 83, Ankara, 1995.

Taylor, Donald H. ve G.William Glezen. Auditing. John Wiley & Sons Inc., 6th Edition, 1994.

TDK (Türk Dil Kurumu), Türkçe Sözlük, TDK Yayınları, Ankara, 1988.<http://www.tdk.gov.tr>.09.08.2009.

Toraman Cengiz, Akcan Ahmet, Muhasebe Denetiminde Etik Teori, Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2003.

TÜRMOB, 3568 Sayılı Meslek Yasası ve Son Değişikliklerle Yönetmelikler, TÜRMOB Yayınları-330.

Uyar Süleyman, “Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler”, www.muhasebe.tr.com yazarlarımız/suleyman/001/, 12.01.2010.

www.demud.org.tr/etik_kurallar.html, 22.01.2010

www.enotes.com/business-financa-encyclopedia/ethics-accounting ,13.03.2010.

YALKIN, Yüksel Koç, *Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 12.Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2001.

Yazıcı, Mehmet, *Kurumsal Muhasebe Denetimi*, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2003.

Yıldırım Oya, Çukacı Yusuf, “Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanlarının Davranışlarında Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, Türkiye 21. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Bodrum- Muğla, 2002.

EK.1: ANKET FORMU

Değerli Meslek Mensubu;

Bu anket çalışması Yüksek Lisans tez çalışması kapsamında, Muhasebe Hata ve Hilelerinin, Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi konulu bir çalışmada araştırma amacıyla hazırlanmıştır. Anketi oluşturan soruları cevaplamak, şüphesiz değerli zamanınızın bir bölümünü alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya katkı sağlamış olacaksınız. İlginiz ve desteğiniz için teşekkür ederiz. Ankete katılıp soruları cevaplayanların kimlikleri gizli tutulacaktır. Bu açıdan aşağıdaki sorulara vereceğiniz cevaplara doğru ve dürüst yanıtlar vermekte göstereceğiniz özen araştırmanın bilimselliği açısından oldukça önemlidir.

Değerli zamanınızı ayırarak ankete ve çalışmaya yapmış olduğunuz katkıdan dolayı çok teşekkür eder çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Yrd. Doç. Dr. Rabia ÖZPEYNİRCİ

Suat OKAY

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi

Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi

İşletme Anabilimdalı Öğretim Üyesi

İşletme Bölümü Yüksek Lisans Öğrencisi

ANKET SORULARI

I. MESLEK MENSUBU İLE İLGİLİ DEMOGRAFİK BİLGİLER

1. Cinsiyetiniz Erkek Kadın

2. Yaşınız 20-30 31-40 41-50 50 ve üzeri

3. Öğrenim durumunuz?

Lise Yüksekokul Lisans

Lisansüstü Diğer.....

4. Mesleki Unvanınız ?

 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Yeminli Mali Müşavir

5. Mesleki Tecrübeniz?

 0-5 yıl 6-10 yıl 11-15 yıl 16-20 yıl 21- 25 yıl 25 yıldan fazla

6. Çalıştırdığınız eleman sayısı kaçtır?

 Yalnızım 1-5 kişi 6 –10 11- 15 16 ve üstü

7. Çalışanlarınızın öğrenim durumu nedir?

 İlköğretim Lise Yüksekokul Lisans Lisansüstü Diğer.....

8. Müşteri sayınız kaçtır?

 25 ve daha az 26 – 35 36 – 45 46 – 55 56 ve üstü

9. Müşteri kitlenizin şirket türleri nelerdir?

 Tek şahıs işletmeleri Kollektif şirketler Kooperatifler Limitet şirketler Anonim şirketler

II. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ, HATA VE HİLE İLE İLGİLİ OLAYLAR VE KARŞILAŞTIKLARI DURUMLAR İLE İLGİLİ SORULAR

1. Meslek mensubu olarak Meslek Ahlak Kuralları çerçevesinde kendinizi değerlendirdiğinizde, bu kurallara uygun hareket ettiğinizi söyleyebilir misiniz?

Kesinlikle Hayır Kısmen Hayır Kararsızım

Kısmen Evet Kesinlikle Evet

2. Meslek hayatınız süresince teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğiniz oldu mu?

Kesinlikle Hayır Kısmen Hayır Kararsızım

Kısmen Evet Kesinlikle Evet

3. Meslek mensuplarından meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar sizce yeterli midir?

Kesinlikle Yetersiz Kısmen Yetersiz Kararsızım

Kısmen Yeterli Kesinlikle Yeterli

4. Ülkemizde meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenleme çalışmaları sizce yeterli midir?

Kesinlikle Yetersiz Kısmen Yetersiz Kararsızım

Kısmen Yeterli Kesinlikle Yeterli

5. Ülkemizde merkezi olarak bir mesleki etik kurulunun kurulmasını nasıl karşılırsınız?

Kesinlikle Doğru Kısmen Doğru Kararsızım

Kısmen Yanlış Kesinlikle Yanlış

6. Sahip olmadığınız uzmanlık ve tecrübeye sahipmiş gibi davranarak ahlaki olmayan bu durum sayesinde müşteri kazandığınız oldu mu?

Evet Hayır

7. Sizce muhasebede yapılan hataların nedenleri aşağıdakilerden hangisidir?

Bilgisizlik- Özen göstermemek Dikkatsizlik-Tecrübesizlik

İş Yoğunluğu-Diğer

8. Sizce ülkemizde ki Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkili midir?

Kesinlikle Doğru Kısmen Doğru Kararsızım

Kısmen Yanlış Kesinlikle Yanlış

9. Sizce ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterli midir değil midir?

Evet Hayır

10. Dokuzuncu soruya cevabınız hayır ise Denetimin yetersiz olmasının hata ve hileler üzerinde etkisi ne kadardır?

Kesinlikle Yetersiz Kısmen Yetersiz Kararsızım

Kısmen Yeterli Kesinlikle Yeterli

11. Meydana gelen hatalarda hata payı oranı en çok şahsınızdan mı kaynaklanıyor yoksa çalışanlarınızdan mı?

Şahsımdan Kaynaklanıyor

Çalışanlarımdan Kaynaklanıyor

12. Meslek hayatınız boyunca mali tablolarda tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlem yaptığınız oldu mu?

Kesinlikle Doğru

Kısmen Doğru

Kararsızım

Kısmen Yanlış

Kesinlikle Yanlış

13. Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığınız oldu mu?

Evet

Hayır

14. İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptığınız oldu mu?

Evet

Hayır

15. Herhangi bir işlemin yevmiye defterlerinde tam ve doğru gösterilmesine rağmen büyük deftere aktarımı sırasında hesap ismi benzerliği veya başka nedenlerden ötürü yanlış hesaba kayıt yaptığınız oldu mu?

Evet

Hayır

16. Mesleki hizmet konusunda çalışanlarınızın mesleki tecrübeye ve bilgiye sahip olmadıkları için müşteriler lehine hatalı işlemler gerçekleştirdikleri oldu mu?

Evet

Hayır

17. Müşterilerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığınız oldu mu?

Evet

Hayır

18. Dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığınız oldu mu?

Evet

Hayır

19. Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?

Evet

Hayır

20. Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?

Kredi kuruluşlarında daha fazla kredi almak

Hisselerinin fiyatını arttırmak

İşletmenin imajını kuvvetlendirmek

Vergi ödeme arzusu

21. Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin en büyük nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?

Daha az kar payı dağıtmak

Daha az vergi ödemek

Hisselerin borsa fiyatını düşürerek spekülasyon yaratmak

22. Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladığınız oldu mu?

Evet

Hayır

23. Gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?

Evet

Hayır

24. Gelir ve giderlerdeki tahakkuk etme esasının yanlış kullanılması sonucu bilanço karını yüksek veya düşük gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?

Evet

Hayır

Anket bitmiştir zaman ayırdığınız için teşekkür ederiz.