



T.C.

**SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**

**MUHÂSEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE MALİ
HİZMET ÇALIŞANLARININ SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: SIVAS İLİ SAĞLIK KURUMLARI
ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

ONUR AÇIKGÖZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAĞLIK YÖNETİMİ

ANA BİLİM DALI

SIVAS-2019

T.C.

SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**MUHÂSEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE MALİ
HİZMET ÇALIŞANLARININ SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: SİVAS İLİ SAĞLIK KURUMLARI
ÜZERİNE BİR UYGULAMA**

ONUR AÇIKGÖZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAĞLIK YÖNETİMİ


ANA BİLİM DALI


TEZ DANIŞMANI


DR. ÖĞR. ÜYESİ ENİS BAHA BİÇER

SİVAS-2019

“Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma; Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama” adlı Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak hazırlanmış ve jürimiz tarafından Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Sağlık Yönetimi Ana Bilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan  Dr. Öğr. Üyesi Ahmet İLHAN

Üye  Dr. Öğr. Üyesi Seval ELDEN ÜRGÜP

Üye (Danışman)  Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER

ONAY

Bu tez çalışması, Tarihinde Enstitü Yönetim Kurulu tarafından belirlenen ve yukarıda imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Zübeyda AKIN POLAT
SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRÜ

Bu tez, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Senatosu'nun 18.02.2015 tarihli ve 4/4 sayılı kararı ile kabul edilen Sağlık Bilimleri Enstitüsü Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna göre hazırlanmıştır.

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde, lisans eğitimim, yüksek lisans eğitimim ve tezime başladığım andan itibaren yoğun çalışmalarını arasında sabırlı bir şekilde değerli bilgilerini benimle paylaşan saygıdeğer danışman hocam Doktor Öğretim Üyesi Enis Baha BİÇER'e teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Tezimin bitmesi için sabırla her anlamda destekçim olan annem Yurdağül AÇIKGÖZ, babam Turhan AÇIKGÖZ, kardeşim Kübra AÇIKGÖZ ve eşim Merve AÇIKGÖZ'e ayrı ayrı teşekkür ederim.



ÖZET

MUHÂSEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE MALİ HİZMET ÇALIŞANLARININ SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: SİVAS İLİ SAĞLIK KURUMLARI ÜZERİNE ORTAK BİR UYGULAMA

ONUR AÇIKGÖZ

Yüksek Lisans Tezi

Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER

2019,122 sayfa

Günümüzde muhâsebede meydana gelen hata ve hile skandallarının birçok sektöre zararı olmaktadır. Oluşan zararlar da muhâsebe ve mali hizmet çalışanlarına olan güvenin azalmasına sebep olmaktadır. Bu çalışmanın amacı Türkiye’ de mali hizmet çalışanlarının muhasebe hata ve hilelerindeki sorumluluğunun belirlenmesidir. Yapılan araştırma bulgularının hem literatüre hem de mali hizmet çalışanlarının çalışmalarına fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

Bu amaca ulaşmak için Sivas ilinde bulunan sağlık kurumlarında faaliyet gösteren mali hizmet çalışanlarına yönelik ankete dayalı bir çalışma yapılmıştır. Elde edilen bulgular tek yönlü varyans testi ve t testi aracılığı ile değerlendirilmiştir. Anketin sonuçlarının değerlendirilmesi ile muhâsebe hataları, muhâsebe hileleri ve muhâsebede hata ve hilelerin önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumlulukları ile ilgili ortaya çıkan sonuçlar belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebede hata, Muhâsebede hile, Mali hizmet çalışanları, Sağlık kurumları yönetimi

ABSTRACT

MASTER THESIS

AN INVESTIGATION FOR DETERMINING THE RESPONSIBILITY OF FINANCIAL SERVICE EMPLOYEES OF ERRORS AND CHARGES IN ACCOUNTING: AN APPLICATION ON THE HEALTH INSTITUTIONS OF SIVAS

Onur AÇIKGÖZ

Master Thesis

Department of Health Management

Supervizor: Assistant Professor Enis Baha BİÇER

2019, 122 pages

Nowadays, errors and cheating scandals occurring in the accounting industry are damaging the sector. Those scandal result in a decrease in the trust in accounting and Financial service employees. The purpose of this study is to clarify the responsibility of financial service employees in the determination and prevention of errors and irregularities of accounting in Turkey.

To achive this aim, a survey based on inquiry was carried out for financial service personel operating in health instutions in Sivas province. The data were analysed using T- test an done- way variance test. In the evulation of the results of the survey, accounting errors, accounting cheats and responsibilities of financial service personel in the prevention of errors and irregularities in accounting are stated.

Key Words: Financial mistake, Fraud, Financial Service Employees, Healthcare management

İÇİNDEKİLER

Sayfa

İÇ KAPAK	
ONAY	ii
YÖNERGE	iii
TEŞEKKÜR	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	2
MUHÂSEBEYE GENEL BAKIŞ	2
1. MUHÂSEBE HAKKINDA GENEL BİLGİLER	2
1.1. MUHÂSEBE KAVRAMI.....	2
1.2. Muhâsebenin İşlevleri	3
1.2.1. Saptama İşlevi	3
1.2.2. Sınıflandırma İşlevi	3
1.2.3. Kaydetme İşlevi.....	4
1.2.4. Raporlama İşlevi:.....	4
1.2.5. Yorumlama İşlevi:	4
1.3. Muhâsebenin Amaçları	4
1.3.1. Faydalı Bilgi Sağlama	4
1.3.2. Nakit Akışı Tahminlerini Sağlama	5
1.3.3. Varlıklara İlişkin Bilgi Sağlama	5
1.3.4. Finansal Değerlemeye İlişkin Bilgi Sağlama	5
1.4. Muhâsebenin Temel Kavramları.....	5
1.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	6
1.4.2. Kişilik Kavramı	7
1.4.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı	7
1.4.4. Dönemsellik Kavramı.....	7
1.4.5. Parayla Ölçülme Kavramı	8
1.4.6. Maliyet Esası Kavramı	8
1.4.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	9
1.4.8. Tutarlılık Kavramı	9

1.4.9. Tam Açıklama Kavramı	9
1.4.10. İhtiyatlılık Kavramı	10
1.4.11. Önemlilik Kavramı	10
1.4.12. Özün Önceliği Kavramı.....	10
1.5. Sağlık İşletmelerindeki Muhâsebe Sistemi	11
1.5.1. Muhâsebe Bilgi Akışı	12
1.5.2. Muhâsebenin Faaliyetlere Etkisi	13
1.5.3 . Sağlık Muhâsebesi.....	14
İKİNCİ BÖLÜM.....	20
MUHÂSEBEDE HATA VE HİLE KAVRAMLARI	20
2.MUHÂSEBE HATA VE HİLELERİ.....	20
2.1. MUHÂSEBEDE HATA KAVRAMI	20
2.1.1. Hata Kavramı ile Hatanın Tanımı	20
2.1.2. Muhâsebe Hatalarının Nedenleri	21
2.1.3. Muhâsebe Hata Türleri	23
2.2. MUHÂSEBE HİLE KAVRAMI VE TANIMI.....	28
2.2.1. Muhâsebe Hile Türleri.....	29
2.2.2. Hile Üçgeni.....	36
2.3. Muhâsebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Yöneticilerin Sorumluluğu.....	39
2.3.1. Yöneticiler Tarafından Yapılan Muhâsebedeki Hata ve Hile Yöntemleri	39
2.3.2. Yöneticiler Tarafından Yapılan Muhâsebedeki Hata ve Hilelerin Nedenleri	42
2.3.3. Yöneticiler Tarafından Yapılan Hata ve Hileleri Ortaya Çıkaran Belirtiler	44
2.3.4. Hilelerin Önlenmesi İçin Yapılması Gerekenler	47
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	50
MUHÂSEBEDE HATA HİLELERİN ÖNLENMESİNDE MALİ HİZMET ÇALIŞANLARININ SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA.....	50
3.1. Araştırmanın Amacı	50
3.2. Araştırmanın Yapıldığı Yer.....	51
3.3. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri	51
3.4. Araştırmanın Yöntemi.....	52
3.4.1. Verilerin Toplanması.....	52
3.4.2. Soruların Niteliği	52

3.4.3. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem	53
3.5.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi.....	53
3.5.2. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı	59
3.5.3. Mali Hizmet Çalışanlarının Demografik Özelliklerine Göre Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	61
3.5.4. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı	66
3.5.5. Mali Hizmet Çalışanlarının Demografik Özelliklerine Göre Muhâsebedeki Hileler ile İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi	70
3.5.7. Mali Hizmet Çalışanlarının Demografik Özelliklerine Göre Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumlulukları ile İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	80
SONUÇ	85
KAYNAKÇA.....	88
EKLER	95
Ek 1 Anket Formu.....	95
Ek 2. Etik Kurul Raporu.....	103
Ek 3.İzinler	95
ÖZGEÇMİŞ	122

TABLolar

Tablo 1 Bireylerin Ölçeklere Ait Normal Dağılım Analizi Sonuçları	58
Tablo 2 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	59
Tablo 3 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlere Göre Değişimi	62
Tablo 4 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi	63
Tablo 5 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi	64
Tablo 6 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Çalışma Sürelerine Göre Değişimi.....	65
Tablo 7 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	66
Tablo 8 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi.....	70
Tablo 9 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi	71
Tablo 10 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı	72
Tablo 11 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Çalışma Sürelerine Göre Değişimi.....	73
Tablo 12 Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	75
Tablo 13 Mali Hizmet Çalışanlarının Cinsiyetlerine Göre Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi	80
Tablo 14 Mali Hizmet Çalışanlarının Yaşlarına Göre Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi	81

Tablo 15 Mali Hizmet Çalışanlarının Eğitim Durumlarına Göre Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi	82
Tablo 16 Mali Hizmet Çalışanlarının Çalışma Sürelerine Göre Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi	83



ŞEKİLLER

Şekil 1 İşletmelerde Bilgi Akışı.....	12
Şekil 2 Muhâsebe Bilgi Akışı.....	13
Şekil 3 Hile Üçgeni.....	37
Şekil 4 Araştırmanın Modeli	51
Şekil 5 Mali Hizmet Çalışanlarının Unvanlarına Göre Dağılımı	54
Şekil 6 Mali Hizmet Çalışanlarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	55
Şekil 7 Mali Hizmet Çalışanlarının Yaşlarına Göre Dağılımı.....	56
Şekil 8 Mali Hizmet Çalışanlarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	57
Şekil 9 Mali Hizmet Çalışanlarının Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı	58

GİRİŞ

Muhâsebe biliminde hata; mali tablolarda ve muhâsebe kayıtlarında yapılan hatalar ve yanlışlıklardır. Gerçek verilerin kasıtlı olmadan yanlış olarak ifade edilmesidir. Muhâsebe hileleri ise; başka kişileri yanıltma amacıyla kayıt ve işlemlerde bilinçli olarak yapılan düzensiz işlemlerdir (Okay, 2011). Muhâsebe hata ve hilelerini ayıran en temel özellik bilinçli olarak yapılıp yapılmadığıdır. Bu nedenle muhâsebede sorumluluğu bulunan kişilerin hata ve hileleri bilinçli olarak yapıp yapmadığı önem arz etmektedir. Bu konuda sorumluluk sahibi olanlar yöneticiler, denetçiler, muhâsebe meslek mensupları gibi gruplar halinde sınıflandırılabilir.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe hakkında genel bilgiler verilerek muhasebe kavramı, muhasebenin işlevleri, muhasebenin temel kavramları ve sağlık işletmelerindeki muhasebe sistemleri hakkında bilgiler verildi. İkinci bölümde muhasebe hata ve hileleri hakkında bilgiler verildi. Üçüncü bölümde ise araştırmanın amacı, yapıldığı yer, araştırma modeli ve hipotezleri, araştırma yöntemleri hakkında bilgiler verildi.

Bu çalışmanın amacı son yıllarda gittikçe daha fazla artan muhâsebe hata ve hilelerinin yanı sıra muhâsebe hata ve hilelerinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluklarının tespitine yönelik araştırma yapılarak bu konuda bilgi vermektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHÂSEBEYE GENEL BAKIŞ

1. MUHÂSEBE HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. Muhâsebe Kavramı

Muhâsebe “hesap etmek” kelimesinden türemektedir. Türkçe sözlüklere baktığımızda muhâsebe kelimesi “hesaplaşma, karşılıklı hesaplama yapma, saymanlık” gibi anlamlara gelmektedir (Pekdemir, 1999). Muhâsebe, mali işlemlerde gerçekleşen değerleri para ile ifade edebileceğimiz şekilde kayıt etmek, sınıflandırmak, özetleyerek rapor etmek ve sonuçlarını yorumlama işlemleridir.

Muhâsebe, işletmede alınan kararlar doğrultusunda işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesiyle işletme varlıklarında ve kaynaklarında gerçekleşen değişikliklerin belirlenmesi ve bunların başka kaynaklar ile birlikte kullanılabilir hale getirilmesidir (Sevilengül, 2005).

Muhâsebe mesleği açısından, işletmelerde gerçekleşen ve para ile ifade edilebilen olayları toplayan, kayıt eden, sınıflandıran, rapor şeklinde özetleyerek sonuçları ilgilenen kişilere aktaran bilim, sanat ve uygulamalardan oluşan bir sistemdir (Ergin, 2005).

Muhâsebeci işletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki işlemleri kaydeden, sınıflandırma yapan, özetleyerek analiz eden ve yorumlayarak sonuçları ilgilenen kişilere raporlar şeklinde sunan kişidir. Muhâsebeci denetim amacıyla bilgiler üretir, yönetim faaliyetlerini takip eder, muhâsebe politikalarını belirler, raporlar düzenler, yönetim için gerekli olan özel raporlar hazırlar ve beyannameler hazırlamak gibi sorumlulukları bulunmaktadır (Bayraktar, 2007)

Muhâsebe finansal bilgi kullanıcılarına bilinçli yargılarda bulunmak ve karar vermek açısından ekonomik verilerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve iletilmesi sürecidir (Akdoğan ve Aydın, 1987).

❖ Muhâsebe aşağıdaki üç hizmeti vermektedir:

- Defter tutma
- Asıl Muhâsebe
- Kayıtların denetimi ve onayı

Defter tutma; gerekleŖecek iŖlemlerin belirlenmesi, faaliyetlerin sınıflandırılması ve kayıt altına alınması iŖlemlerdir.

Asıl muhâsebe; yorumlama, özetleyerek rapor etme ve bilgi verme iŖlemleridir.

Kayıtların denetlenmesi ve onaylanması; kayıtlar ve hazırlanan raporlar iŖletme içerisindeki ilgili kiŖiler tarafından devlet personelleri ve bağımsız uzmanlar tarafından incelenir, denetlenir ve onaylanır. Bunun nedeni, kayıtları gerekleŖtiren personelin ve iŖletmenin muhâsebe tekniğı yönünden kiŖilerin kendi çıkarları doğrultusunda hesap vermelerini sağılamaktır. Muhâsebe ihtiyaç duyulan finansal nitelikli bilgileri belirleyerek bunları raporlar aracılığı ile ilgili kiŖilere bilgi verirken aynı zamanda ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişimlerin etkisi ile de bilgilerin kerki alanlarını genişletmekte ve niteliklerini değıŖtirmektedir (Marşap, 1996; 119).

1.2. Muhâsebenin İŖlevleri

İŖletmeler, üretim faktörlerini sistemli ve planlı bir şekilde bir araya getirip mal ya da hizmet üretme amacıyla olan birimdir.

Muhâsebenin iŖletmeler ile ilgili finansal nitelikli iŖlevleri beŖ madde olarak açıklanabilir (Tanış ve Berikol, 2011).

1.2.1. Saptama İŖlevi

Mali nitelikli iŖlemler fatura, bordro, dekont gibi belgeler aracılığı ile belgelenir ve böylece iŖleme alınacak evraklar belirlenir.

1.2.2. Sınıflandırma İŖlevi

Farklı nitelikte bulunan mali olayların ayrıştırılmasıdır. Sınıflandırmada belirlenen belgeler belirli bir hesap içerisinde niteliklerine göre tek düzen hesap planına göre sınıflandırılabilmektedir.

1.2.3. Kaydetme İşlevi

Finansal nitelikteki işlemlerin kanıtlayıcı belgeler aracılığı ile yasal statülerine, yöneticilerin yapmış olduğu tercihlere göre envanter defteri, yevmiye defteri, işletme defteri gibi belgelere kayıt edilmesidir (Örten, 2000).

1.2.4. Raporlama İşlevi

Muhâsebe sistemlerinde elde edilen bilgiler finansal tablolar aracılığı ile işletmeyle ilgili kişilere sunulmaktadır (Sevilengül, 2009) Raporlamalarda bilanço, gelir tabloları ve mali tablolar kullanılmaktadır.

1.2.5. Yorumlama İşlevi

Raporlanan belgeler analiz edilip yorumlanarak işletme ile ilgili kişilere ve kurumlara anlaşılır bir şekilde sunulur. Yorumlama işlevi, işletmenin durumunun nereye gittiğinin yorumlanmasıdır.

1.3. Muhâsebenin Amaçları

Muhâsebe bilgilerinin hangi amaçlarla kullanılacağı, bilgilerin ne zaman, nereden ve ne düzeyde sağlanacağı önem arz etmektedir.

1.3.1. Faydalı Bilgi Sağlama

İşletmeler mal ve hizmet üreterek insan ihtiyaçlarını karşılayan örgütlerdir. İşletmeler ilk kurulduklarında sermaye değerlerini para ile ifade edilebilecek bir bilançoya ihtiyaçları olmaktadır. İşletmeler kurulduktan sonra ise tedarik etme, üretme ve pazarlama bölümlerinin kurulması gerekmektedir. Bu kurulan bölümlerin başarılarını ifade edebilmek için maddi kalemler gerekmektedir. Bir işletmenin verimli bir şekilde faaliyetlerine devam ettirebilmesi için borç ve alacaklarının sürekli bir takip ve kontrolünün yapılması gerekmektedir (Okay, 2011).

Muhâsebenin hazırlamış olduğu mali tablolar ve raporlar ekonomik faaliyetlerin gerçekleşmesinde verimli bir seçim yapılmasında kullanılır. Vergilerin tam anlamıyla hesaplanması ve ödemesinin yapılması muhâsebecinin en önemli işlevleri arasında yer almaktadır. Bu yüzden mali yasalar ne kadar düzenli çalışırlarsa çalışanlar

muhâbecileri yeterli donanıma sahip olmayan bir yerde vergi gelirlerinin artırmak ve iyi bir ekonomik sisteme sahip olmak oldukça zordur (Aydın, 2001).

1.3.2. Nakit Akışı Tahminlerini Sağlama

Yöneticilerin vermiş oldukları kararlar şirketin ilerleyen dönemlerde nakit akışındaki etkileri hakkında bilgilere ihtiyaç duyarlar. Yönetimde etkili olan hisse senedi sahipleri ise yönetimi yargılamada ve değerlendirmede kendilerine yön verecek bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Şirket hissedarları ile kredi verenler ise, şirketin gelecek dönemdeki durumunu, gerçekleşecek olan ödemeler ve nakit dağıtımına ilişkin bilgilere gereksinim duyarlar. Bu nedenle işletmelerin geçmiş dönemdeki faaliyetlerini rapor etmenin yanında alınan kararların etki alanlarını tahmin etmek için ilerleyen dönemlere yönelik bilgilerin de verilmesi gerekmektedir (Okay, 2011).

1.3.3. Varlıklara İlişkin Bilgi Sağlama

Muhâsabenin hazırlamış olduğu raporlar ile işletmenin faaliyet sonuçları ortaya konulmuş olacaktır. İşletmenin gerçekleştirdiği tüm faaliyetler mali tablolar ve raporlar aracılığı ile açıklanmaktadır.

1.3.4. Finansal Değerlemeye İlişkin Bilgi Sağlama

Muhâsebede elde edilmiş olan bilgilerin bir amacı ise menkul kıymet almayı düşünenlerin ve menkul kıymet sahiplerinin ihtiyaç duyacakları bilgileri sağlamaktır. Yatırım gelecek dönemlerde elde edilebilecek tasarrufun harcanmasından bugün vazgeçmektir. Fakat bazen kazancı olamayacağı gibi zararı olabileceği de görülmüştür. Bunun için menkul kıymet değerlemesi yapılmaktadır.

1.4. Muhâsabenin Temel Kavramları

Muhâsebe işlemlerini ve olaylarını kayıt altına alırken bazı kurallara uymaktadır. Muhâsebe uygulamaları belirli kurullarla gerçekleştiği için ortaya çıkabilecek karışıklıklar engellenmiş olur. Muhâsabenin temel kavramlarını Amerikan Yeminli Hesap Uzmanları Enstitüsü'nün Muhâsebe Prensipleri Kurulunun yayımlarında yer almıştır. Buna göre temel muhâsebe kavramları şu şekilde sıralanmıştır (Okay, 2011).

- 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.

1.4.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Sorumluluk, gerçek kişilerin ve tüzel kişilerin yetki alanlarında bulunan olayların sonuçlarını üstlenmesidir. Bu kavram, muhâsebe işlevlerini gerçekleştirme hususunda sorumluluğunu belirlemekte ve muhâsebenin kapsamını ve hedefini göstermektedir. Muhâsebe organizasyonunda, uygulamaların yürütülmesinde, finansal tabloların düzenlenmesinde ve belirlenmesinde, toplum çıkarlarının gözetilmesi için bilgilerin ifade edilmesinde tamamen doğru ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder (Okay, 2011).

İşletmelere bilgi sağlamak amacını taşıyan mali tabloların düzenlenmesi için sosyal sorumluluğa sahip olmak gerekmektedir. Muhâsebe sadece üst yönetime bilgi aktarmakla kalmaz. Diğer sebeplerle işletme faaliyetleri ile ilgili olan kişilere de finansal durum ve ilerlemeler hakkında bilgi vermek muhasebenin temel amaçlarından ve görevlerinden biridir (Sevilengül, 2005).

- Örneğin; ABC işletmesi kredi veren kuruluşlardan kredi talebinde bulduklarında karını yüksek olarak göstermesi ve vergi beyannamesi verdiklerinde karlarını düşük olarak göstererek sosyal sorumluluk ile çelişen bir durum yaşamaktadır.

1.4.2. Kişilik Kavramı

İşletmenin, hissedarlarından ve üçüncü kişilerden ayrı bir kişiliğinin olduğunu ve bununla birlikte işletmeye konan varlıkların işletme varlığına ait olduğunu kabul eder. Kişilik kavramından dolayı işletme sermayesinin işletmenin kişiliğine ait olduğunu ve işletmeye konan sermaye kadar sahiplerine borç sağlamaktadır. Bu nedenle işletme sahiplerinin kişisel durumları işletmenin kar ve zararını etkilemez (Okay, 2011).

- Örneğin; ABC işletme sahibi olan Onur'un işletmesine tahsisini yapmadığı bir gayrimenkulünün kirasını kiracı işletmesine ödeyebilir. Ödenen bu miktarın işletme gelirlerine kayıt edilmemesi gerekmektedir. Söz konusu kişinin kendi hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

1.4.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

İşletmenin faaliyetlerini süreye tabi olmadan sonsuz süreli olarak devam ettireceği varsayılmasıdır. Bu nedenle işletme sahiplerinin ve ortaklarının yaşama süreleri ile bir ilişkisi bulunmamaktadır. İşletmenin devamlılığı kavramı maliyet kavramının temelini belirlemektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 1994). İşletmenin devamlılığı olağanüstü bir durum olmadığı sürece süresiz olduğu ve en azından planlarını, sözleşmelerini ve kontratlarını yerine getirebilecek kadar varlığını devam ettirmesidir. İşletmeler ekonomilerini uzun süreli devam ettirebilmeleri için uzun süreli varlıklarının olması, borçlar yapabilmesi, planlar yapabilmesi ve ar- ge çalışmalarında bulunabilmesini sağlamaktadır (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000).

- İşletme ortaklarından birinin ölmesi ve ölen ortağın varislerinin işletmeden çıkmalarına karşılık işletmenin faaliyetlerini devam ettirmesidir.

1.4.4. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı; işletmelerin sonsuz kabul edilen hayatının belirli dönemlere ayrıştırılması ve sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak belirlenmesidir. Gelir ve giderlerin tahakkuk durumlarına göre muhâbesinin yapılması; ciro, gelir ve karların aynı dönem içerisindeki maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılma yapılmasıdır. Dönemsellik kavramı geçerliliğin yitirildiği zamanlarda veya ortadan kaybedildiği durumlarda bunlar finansal tablolarda açıklanır. Mali tablolar en çok

birer yıl ara ile düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak bazı işletmeler yasal mercilere başvurup dönemlerini birer yıldan fazla dönemler halinde ayırmaktadır. Ayrıca isteyen işletmeler kısa dönemlerde finansal tablolar da düzenleyebilirler (Özer, 2011).

- Basın ve yayın işletmesinin 1 Ekim günü sattıkları derginin senelik abone bedelini peşin tahsis ettiğini düşünürsek bu tahsilatın 4 aylık kısmı cari yılın geliri olarak kabul edilir ve kalan 8 aylık kısım gelecek yılın geliri olmaktadır.

1.4.5. Parayla Ölçülme Kavramı

İşletmelerde gerçekleşen faaliyet ve olayların kayıt edilmesi ve takip edilmesi için bunların ortak bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir. İşletmelerdeki işlemlerin ölçülüp ifade edilmesinde ortak noktanın para olduğunu göstermektedir. Bu şekilde gerçekleşen kayıtların objektif belgeler aracılığı ile kanıtlanması sağlanmış olur (Sevilengül, 2005; 25). Paranın zamanla değişmeyip sabit olduğu kabul edilmektedir. Bunun sonucunda muhâsebe işlemleri yapıldıkları dönemlerdeki para birimi ile muhâsebeleştirilir. Paranın zamanla değişmesi mali tabloları olumsuz olarak etkilemektedir (Finnay ve Miller, 1963).

- A işletmesi 10 tane B malını satın almıştır. Muhâsebe taşıma irsaliyesinde A malını sadece miktar üzerinden kayıtlara almamaktadır. Parasal tutar şeklinde kayıtlara alınması gerekmektedir.

1.4.6. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet, işletmede yapılan harcamaların ve elde edilen gelirlerin geldiği tutarlarla kaydedilmesini ifade etmektedir. Bu uygulama ile işletmede meydana gelebilecek karışıklıkları önlemiş olmaktadır. Günümüzde bu kavram geçerliliğini önemli ölçüde kayıp etmiştir. Gelişmiş ülkelerde işletmelerin maliyet değerleri ile olan girişleri dönem sonunda şu anki değerlerine göre tekrardan düzenlenmektedir (Okay, 2011).

- ABC işletmesinin satın aldığı ve işletmeye 10 ""ye maliyeti olan be makine, birkaç dönem sonra muhâsebe kayıtlarında aynı değerde gözükmektedir. İleri zamanlarda makine piyasa değeri 10 ""nin üzerine çıkabilir. Tam tersi alınan malın değeri ileri dönemlerde düşebilir.

1.4.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Muhâsebe kayıtlardaki gerçek durumları gösteren belgelerin usulüne göre hazırlanmış evraklara dayandırılması ve muhâsebe kayıtlarının tarafsız bir şekilde davranılması gerektiğini gösterir. İşletme varlıkları ve kaynaklarında yaşanan değişimler ve bunların gelir, gider ve öz kaynaklar üzerinde yarattığı etkilerin ölçümünde tarafsız belgelere dayandırılmalıdır. Muhâsebe işlemleride fatura, makbuz, fiş ve ödeme emirleri gibi tarafsız belgelere dayandırılır (Okay, 2011)

- XYZ işletmesinin yöneticisi aldığı çeşitli varlıklar hakkında muhâsebeciye telefon ile bilgi verebilmektedir. Fakat bu durumlarda işletmeye alınan varlıklara ilişkin herhangi bir belge olmadığından kayıt yapılmaz.

1.4.8. Tutarlılık Kavramı

Muhâsebe faaliyetleri için politikaların dönemler şeklinde değiştirilmeden uygulanmalarını ifade eder. Mali tablolar aracılığı ile açıklanan finansal sonuçlar ile ilgili bilgilerin karşılaştırma yapılabilmesi açısından önem arz etmektedir (Atabey vd., 2004).

Muhâsebede kullanılan değerlendirme yöntemleri son derece önemlidir. Her özel olay için en uygun muhâsebe yöntemi seçilmeli ve yıllar arası tutarlı bir şekilde kullanılması gerekir. Aksi halde mali tabloların karşılaştırılabilme olanağı ortadan kalkar (Tetik, 1997).

- XYZ işletmesinde amortismanlar sabit tutarlı yöntemle göre hesaplama yapılırken, diğerlerinde azalan bakiyeler yöntemine göre değerlendirme yapılıyorsa iki işletme karlılığı doğru bir şekilde karşılaştırma yapılamaz.

1.4.9. Tam Açıklama Kavramı

Finansal nitelikli bilgilerin mali tablolarda belirtilmesi ile finansal tablo kalemleri arasında bulunmayan fakat alınacak kararları etkileyerek gerçekleşmesi olası olan olaylara da yer vermek bu kavramın gereğidir. Mali tablolarda bilgilerin tam anlamıyla açıklanması ile alınabilecek kararları etkileyecek muhtemel işlemlere de değinilmesi bu kavramın gereklerinden biridir (Akdoğan ve Sevilengül; 1994).

- İşletme önceden uyguladığı yöntemi değiştirdiğinde bunun etkilerini mali tablo dipnotlarında göstermesi gerekmektedir.

1.4.10. İhtiyatlılık Kavramı

İşletmelerin karşılaşılabilecekleri olaylar için bir kısmını ayırmasını, gelecekte gelişmelerini sağlayabilmeleri açısından kazancın belirli bir bölümünü dağıtmayıp ihtiyatlılık (yedek akçe) için ayırmasını ifade etmektedir,

İhtiyatlılık; belirli bir muhâsebe sonuçlarına varmada, belirli risklerin araştırılmış olması ve etkilerinin mümkün olduğu sürece dikkatli bir şekilde değerlendirilmiş olmasıdır (Kaban, 2007).

- Yangın sonucunda değerini kaybeden ve maliyeti 100 " emsal bedeli 60 " olan ticari mal için 40 "'nin altında bir miktar ayrılması giderlerin olduğundan az ve karının olduğundan yüksek gösterilmesi anlamına gelmektedir. Bu durum alınacak kararları olumsuz etkilemektedir.

1.4.11. Önemlilik Kavramı

Yatırım ve alınan kararlar için hazırlanan mali nitelikli olan bilgiler genellikle önemli ölçüde ayrıntılı bir şekilde hazırlanabilmektedir. Gereksiz olan bilgiler tarafları yanıltabilir ve aynı zamanda çok az bilgi olması da yanıltabilmektedir. Muhâsebecinin önemli görevleri arasında bilgi yığınlarını kullanıcılar için doğru ve anlamlı hale dönüştürerek bilgileri özetlemektir (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000).

- İşletmede çalışan işçilerin işçilikleri her gün tahakkuk edildiği halde önemlilik ilkesi gereğince ay sonlarında bir defada muhâsebeleştirilir.

1.4.12. Özün Önceliği Kavramı

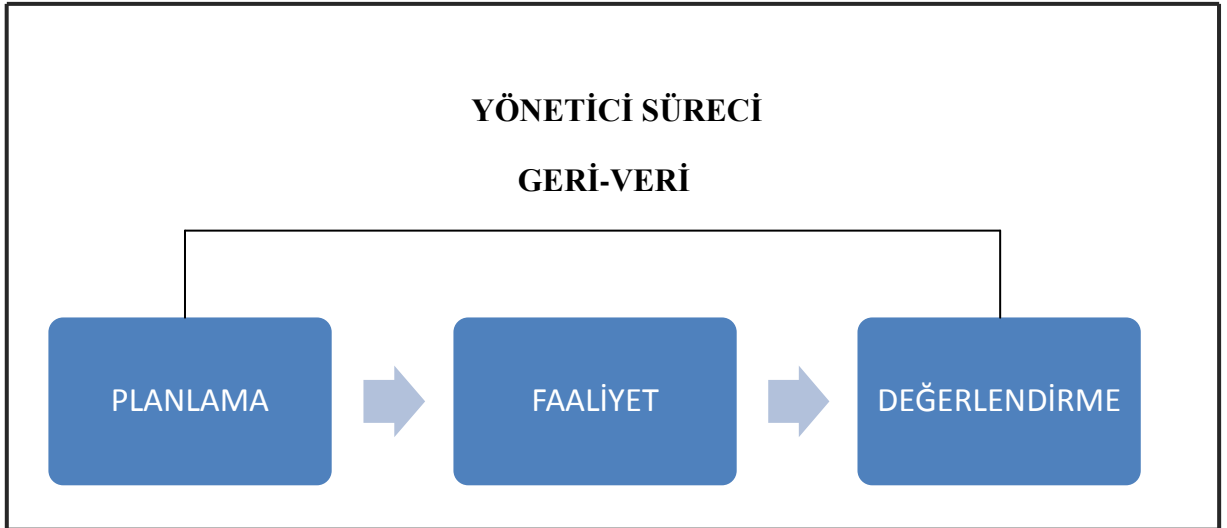
Muhâsebedeki faaliyetlerin biçimlerinden önce onların mali nitelikli özellikleri ve gerçekleri önemlidir. İşlemlerin genel olarak biçimleri ile özleri arasında paralellik olması ile bazı durumlarda farklılıklar bulunmaktadır. Bu durumlarda özün önceliği esastır. Örneğin; finansal kiralamalara baktığımızda kiracı aslında o varlığı kiralamamış olsa da varlıkları içerisinde göstermektedir. Çünkü bu tarz kiralamalar kiracılara o mülke sahip kişilerin sahip olduğu hakların birçoğunu sağlamaktadır. Bundan dolayı işin özü yasal şeklin önüne geçmektedir(Özulucan, 2002).

- Ticari mal ve hizmet karşılığında alınan 120 gün vadeli çekin 121 Alacak Senetleri hesabına kaydedilmesi bu kavram gereğidir.

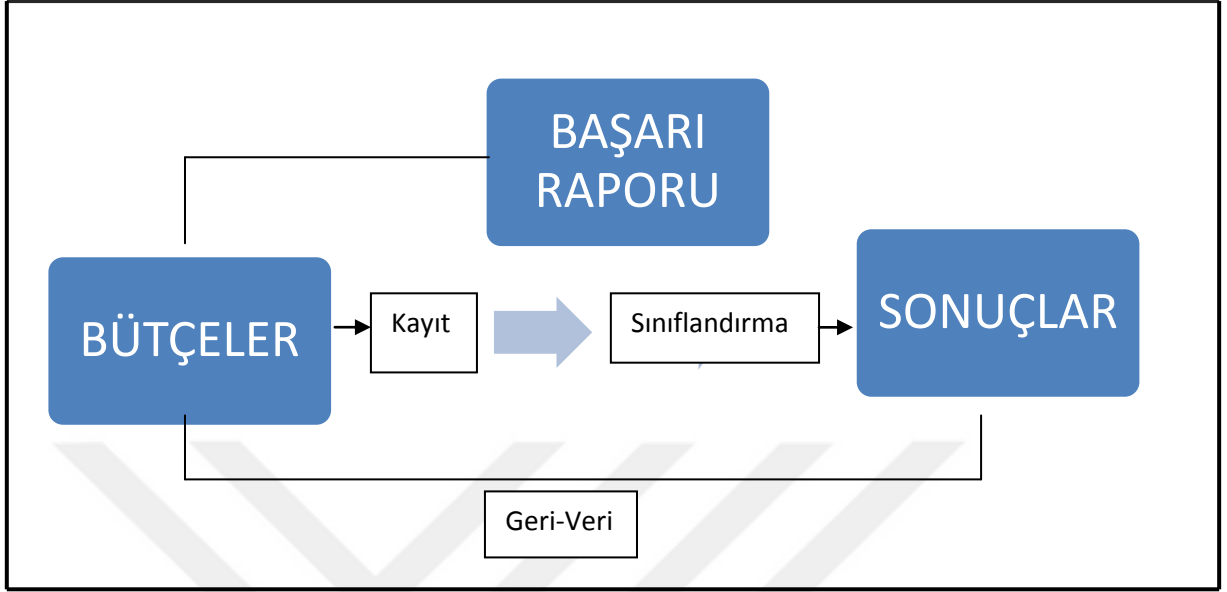
1.5. Sağlık İşletmelerindeki Muhâsebe Sistemi

İşletmelerin etkin bir şekilde yönetilebilmesi için yöneticilerin işletme yapısı ve faaliyetleri ile uygun ve gerçekçi bilgilerle donatılması gerekir. İşletme dışındaki bilgi kaynakları doğal, sosyal, etnik, politik ve ekonomik koşullara ilişkin bilgi sağlamaktadır. İşletmedeki bilgi kaynakları varlıkların fiziki, teknik ve maddi durumlarının örgütlenmesini ve beşeri bilgiler içeren kaynaklar ve işletmenin faaliyetlerine ilişkin kaynaklar olmak üzere iki grup altında toplanabilir (Seçim, 1995).

İşletme içerisindeki bilgiler doğrudan işletmenin yapısı ve faaliyetlerinin gözlemlenmesi ve kayıt edilmesi ile elde edilebilir. İşletmeler kendi içlerinde ve diğer işletmeler arasındaki olaylarda değer hareketlerini takip etmek, kayıt etmek, sınıflandırmak özetlemek, yorumlamak ve ilgili kişilere uygun zamanda bilgileri aktarmak görevini muhâsebeci üstlenmiş olur.



MUHASEBE SÜRECİ



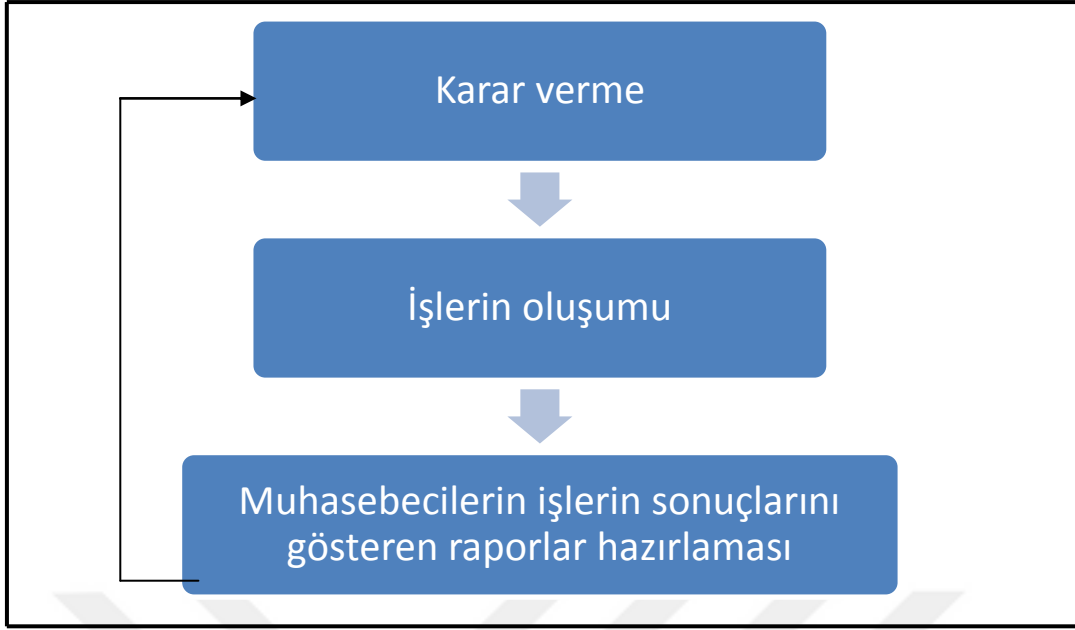
Şekil 1 İşletmelerde Bilgi Akışı

Kaynak: Hastane İşletmeciliği (Seçme Yazılar) Eskişehir, 1995. s.316

Günümüzde sağlık yönetim kurulları gelişmiş ve bilgili finansal operasyonlara ihtiyaç duymaktadır (Kaufman, 2005). Finansal operasyonlardan elde edilen veriler yönetim kurulunca değerlendirilir ve bu bilgilerin doğru ve en yeni bilgiler olma zorunluluğu bulunmaktadır.

1.5.1. Muhâsebe Bilgi Akışı

İşletmelerde yönetimin en çok önem verdiği birim muhâsebedir. Bütün kurumlar muhâsebeye muhtaçtır. Her kurum mali açıdan durumunu bilmelidir. Kuruluşların kendi yaptığı faaliyetleri denetlemesini yapma ve düzenlemesi için gerekli olan işlemleri muhâsebe sağlamaktadır. Yöneticilere işletme ile ilgili iyi veya kötü gidişatı belirten bilgiyi muhâsebe sağlar.



Şekil 2 Muhâsebe Bilgi Akışı

Kaynak: Hastane İşletmeciliği (Seçme Yazılar) Eskişehir, 1995. s.317

Vergi için gerekli olan hesaplamalar, maliyet hesaplamaları, bütçeleri düzenleme ile ilgili araştırmalar muhâsebe hizmeti kapsamına girmektedir.

1.5.2. Muhâsebenin Faaliyetlere Etkisi

Muhâsebe aşağıda belirtilen faaliyetlere yardımcı olabilmektedir:

- Uzun vadeli hedeflerin belirlenmesine ve net bir şekilde formüle edilebilmesine yardımcı olur,
- Uzun ve kısa süreli planların hazırlanmasını ve bu planlardaki amaçların hastane gelişimi üzerindeki etkilerini göstermek,
- Hastane içi denetimlerle hastane varlıklarını korumak.

Muhâsebe birimi görevlerini yerine getirebilmek için tutması gereken hesapların ve sağlık kurumu yönetimine sunması gereken bilgileri, bilgilerin kimlere sunulacağı:

- Hastane büyüklüğüne,
- Hizmetlerin çeşitliliğine,
- Örgüt yapısına,
- Yönetimin özel isteklerine bağlıdır (Seçim, 1995).

1.5.3 . Sağlık Muhasebesi

Sağlık işletmeleri için finansal sonuçlar çıkaran ekonomik olanlara ilişkin veriler toplanan, bu verileri kaydeden, sınıflayan, analiz ederek sonuçları belirli usullerle kullanıcılara sunan sistematik bir bilgi sağlama düzenidir.

Muhâsebeleştirilen bilgilerin en önemlilerinden biri de hastane faturalarıdır. Bu husus Özel Hastaneler Yönetmeliğinin md. 51’de şöyle ele alınmıştır.

“Madde 51- Özel hastanelerde ayakta veya yatarak tedavi edilen bütün hastalar için fatura düzenlenmesi zorunludur. Hastane faturalarında muayene ücreti, tetkik ve tahlil bedelleri, yatak ücreti, ilaç bedelleri, ameliyat ücreti ile hastalara kullanılan protez- ortez, sarf malzemeleri ve diğer iyileştirici tıbbi malzemeler dökümlü olarak ve birim fiyatları belirtilmek suretiyle gösterilir veya dökümlü ilaç ve malzeme listesi de faturaya eklenir.”

Özel Hastane Muhâsebe sistemi aynı bilgileri kendi kaynaklarından alarak kullanmaktadır. Ancak bu bilgilerin değerlendirilip yorumlanmasında farklılıkların olması muhâsabenin finansal, yönetim, maliyet gibi dalları olmaktadır (Altıntaş, 2003).

- Hastane Finansal Muhâsebesi
- Hastane Yönetim Muhâsebesi
- Hastane Maliyet Muhâsebesi
- Hastane Mali Tabloların Analizi olarak sınıflandırılmaktadır.

1.5.3.1. Hastane Finansal (Genel) Muhâsebesi

“Finansal Muhâsebe” ve “Dışa Dönük Muhâsebe” gibi isimlerle anılan muhâsabenin amacı, işletmelerin finansal durumlarını etkileyen olayları para ile ölçülen sonuçlarını işletme dışındaki kişi kuruluşlara bildirme amacı vardır. Bu kişiler ve kuruluşlar devlet organları, kredi kuruluşları ve yöneticiler şeklinde 3 grupta toplanabilmektedir. Bu gruplardan her birine dönemsel olarak yapılacak olan bildirimlerde “Bilanço” ve “Gelir-Gider Tablosu” şeklinde 2 rapor kullanılır (Büyükmirza, 1998).

Hastanelerde faaliyetler sonucunda meydana gelen finansal olayların derlenip raporlanarak yukarıda adı geçen kullanıcılara ulaştırılması kuralsız ve geliş güzel bir şekilde yapılamaz. Bu nedenle genel muhâsebe işlemleri genel kriterler çerçevesinde uygulanmaktadır. Bunlardan ilki genel kabul edilmiş olan muhâsebe standartları ile ilgili düzenlemelerdir. İkincisi ise Vergi Usul Kanunu (VUK), Türk Ticaret Kanunu (TTK), Sermaye Piyasa Kurulu (SPK) Mevzuatı, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK) düzenlemeleri gibi yapılan düzenlemelerdir.

Sağlık işletmelerinde diğer işletmelerde olduğu gibi finansal muhâsebe ihtiyacı duymaktadır. Bu birimlerin işlevleri şunlardır (Altıntaş, 2003) ;

- Personel ödeme ve tahsilat işlemleri
- Müşteri tahsil ve takip işlemleri
- Firma ödeme ve tahsilat işlemleri
- Muhâsebe kayıt ve kontrol işlemleri
- Vergisel mevzuata ilişkin beyanname ve benzeri işlemler
- Temel mali tabloların hazırlanması
- Diğer muhâsebe tabanlı işletmeler

Özel hastanelerde yukarıdaki işlevler tek bir yerden yürütülürken, kamu hastaneleri ve üniversite hastanelerinde işler çok noktadan yürütülmektedir (Altıntaş, 2003).

Örneğin; insan kaynakları içerisinde maaşları sabit ödemeler, yolluk gibi muhâsebeyle ilgili işlemler yürütülürken, hizmetlerin faturalandırılması ve tahsilat işlemleri gelir idaresi kapsamında; satın alma ve ihale faaliyetleri gider idaresi kapsamında olup mali kontrol ve mali onay işlemleri saymanlık birimlerinin kapsamındadır (Altıntaş, 2003).

Özel hastaneler mali anlamda Maliye Bakanlığı denetimindedir. Ancak kamu ve üniversite hastaneleri Maliye Bakanlığı ve Sayıştay denetimi kapsamındadır. Ancak bu kuruluşlardaki denetim yetkisi sınırlıdır ve son kontrolleri 5018 sayılı kanun kapsamındaki muhâsebe yetkilisi, çoğunlukla Maliye Bakanlığı tarafından görevlendirilen personeldir. Kamu kuruluşlarının vergi muafiyet ve istisnalarından dolayı Maliye denetimleri seyreklerdir. Beyanname, tevkifat ve vergiler nadir de olsa

incelenmektedir. Bütün hastaneler özlük hakları nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) kapsamında olmakla birlikte, kamu personelinin çoğunun memur ve işçi olmasından dolayı SGK'nın çalışan haklarına yönelik faaliyetleri özel hastaneler üzerinde yoğunlaşmıştır (Seçim, 1995).

Sağlık işletmeleri hizmet işletmeleri olduğundan değer hareketleri çoktur. Sağlık işletmelerinin karmaşık yapısından dolayı finansal muhâsebe etkin bir rol oynamaktadır. Yönetimlerin mali konularının takip edilmesi, hizmet kalitesinin hazırlanması ve kapasite planlamalarının yapılması gibi durumlarda maliyete verilen önemin artmasına neden olmaktadır. Sağlık işletmelerinin de stok değerlendirme sorunları ve üretim sürecinin karmaşık olması maliyet muhâsebesinin vermiş olduğu hizmetlere ihtiyacı olduğunu ortaya koymuştur (Altıntaş, 2003).

Sağlık işletmelerinin kaynaklarının nerelerde kullanıldığı genel muhâsebe hesapları üzerinden yapılmaktadır. Mali tablo analizlerinde ve bu tablo verilerinin analizi sonucu önemli kararlarla hastane yönetimine önemli oranda yön vereceğinden finansal muhâsebenin önemi daha iyi anlaşılmaktadır.

1.5.3.2. Hastane Yönetim Muhâsebesi

Muhâsebe analiz ve yorumlama tekniklerini kullanarak elde ettiği sonuçları yorumlar ve sonucunu yöneticilere raporlar halinde sunar (Hayran ve Sur, 1997).

Sağlık sistemlerinde tek başlarına bir sektör olan hastaneler, milli gelirin önemli bir kısmını harcayan sosyo- ekonomik birer kuruluşlardır. Bu nedenle hastaneler modern işletmecilik ve ekonomik ilkeler anlayışı ile yönetilmelidirler. Fakat hastaneler diğer ekonomik işletmelerden ayıran temel özellikleri bulunmaktadır (Seçim, 1995).

Yönetim muhâsebesi, gittikçe finansal muhâsebeden ayrılarak ayrı bir muhâsebe alanı olarak ayrılmaktadır. Yönetim muhâsebesi yöneticilerin işlevlerini yerine getirirken ihtiyaç duyulan bilgileri sağlamayı hedeflemektedir. Günümüzde yöneticilerin ihtiyaçları bilanço ve gelir tablosunun çok önüne geçmektedir (Üstün, 1999).

Yönetim muhâsebesi yöneticilerin genel muhâsebe ve maliyet muhâsesinden yararlanmasını kolaylaştıracak teknikler geliştirmektedir. Yönetim muhâsesinde kullanılan bilgiler ayrı bir veri tabanına ait bilgiler değildir. Muhâsebe aynı bilgileri kaynaklarından alarak kullanmaktadır. Ancak bu bilgileri değerlendirip yorumlama aşamasında farklılıkların olması muhâsebede finansal, yönetim ve maliyet gibi ayrılmasını sağlamaktadır (Sevilengül, 1997).

Örgüt yapısının yetki ve sorumluluk alanları açık olarak üst yönetimden en alt yönetime kadar karşılıklı olarak iletişimlerin kurulmasını sağlamaktadır (Seçim, 1995: 315). Yönetim muhâsebeye farklı bir bakış açısı getirebilmektedir. Bu durum karar verme aşamasında dahi yetki ve sorumlulukların belirginleşmesinde yönetim daha net davranabilmektedir.

1.5.3.3. Hastane Maliyet Muhâsesesi

Maliyet muhâsesesi mamüllerin üretilmesi ve hizmetlerin gerçekleşmesi için harcanan giderlere işçilik ve ham madde maliyetlerini uygun bir şekilde kayıt eden, sınıflara ayırarak raporlayan ve standart maliyetlerle karşılaştırma yapan bir muhâsebe alanıdır.

Hizmet işletmeleri olarak sağlık işletmelerinde üretilen hizmetler sunuldukları anda gerçekleşmekte ve bu hizmetler stoklanamaz. Bu nedenle sanayi işletmelerinde olduğu gibi stoklarda yaşanan her hangi bir sorun bulunmamaktadır. Fakat bu yapısal nitelik neticesine bakılarak sağlık sektöründe maliyetlemeyi gerçekleştiren dönemde yapılan tüm giderlerin, sadece toplam hizmet miktarlarına bölünmesi sanmak yanıltıcı olmaktadır. Her hizmet sektörünün kendine ait maliyetleme sıkıntıları bulunmaktadır (Üstün, 1999).

Hastanelerin temel ödeme sağlayıcısı SGK dır. SGK bu kapsamda almayı düşündüğü hizmetler için Sağlık Uygulama Tebliği kapsamında fiyat tarifesi tanımlamakta ve bunu sürekli olarak güncellemektedir. Sağlık Uygulama Tebliği çok kapsamlı olduğu için, SGK'nın belirlediği rakamlar piyasa için kriter oluşturmaktadır. Sağlık Bakanlığı kuruluşları bu tarifenin dışına çıkması mümkün değildir. Üniversite hastaneleri ise devlet hastanesi olarak algılandığı için genellikle

Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) kapsamından çıkmamaktadır (Bekçi ve Halime, 2010).

Maliyet muhâsbesi sadece planlama, karar alma gibi fonksiyonlara yardımcı olmak dışında, ülke çapında gerçekleşen kararlar için de son derece değerli bilgi sunmaktadır. Ülke genelinde tutarlı bir fiyat politikalarının sağlanabilmesinde en önemli hususu işletme muhâsbeslerinden alınan maliyet bilgileri oluşturmaktadır. Maliyet muhâsbesinin önemli işlevlerinden biri de ücret belirlemelerine taban ve tavan ile ilgili uygun bilgiler sağlamaktır. Bu bilgilerin verilmesinde hangi maliyet kavramlarının kullanılması gerektiğini iyi bilmek gerekmektedir. Gelişen teknoloji ile birlikte hastanelerin kullandığı medikal malzemeler ve cihaz gibi ödemeler ile ilişkisi bulunanların maliyet muhâsbesinde önemli rolü bulunmaktadır. Beklenen ödeme ile teknoloji arasında uyum bulunması gerekmektedir(Seçim, 1995).

Hastane maliyet muhâsbesi sunulan sağlık hizmetlerinin sağlanabilmesi için gerçekleşen tüm giderlerin önceden belirlenmiş olan ilkelere uygun olarak kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanması şeklinde tanımlanabilmektedir. Hastane maliyet muhâsbesinde veriler finansal muhâsbede olduğu gibi diğer üçüncü kişilerin kullanabileceği niteliktedir. Maliyet muhâsbesinde iki farklı poliklinikte muayene olabilmek için kaydı yapılırken iki farklı poliklinik gideri olarak değerlendirilir.

Sonuç olarak hastanelerde maliyet muhâsbesi birimlerinin olması son derece faydalı olacaktır. Maliyetlerin doğru hesaplanması değnek olarak görülmektedir. Bunun sebepleri (Bekçi ve Halime, 2010);

- Sektörün sosyal yönü güçlü olduğundan iş ve hizmet seçmek kolay değildir.
- Kamunun fiyat belirleyiciliği yüksektir.
- Kamunun denetleme gücü yüksektir.
- Sektörde çok güçlü bir rekabet vardır.
- Zarar eden hizmetleri arka plana atmak zordur.

1.5.3.4. Hastane Mali Tabloların Analizi

Muhâsbe tanımına baktığımızda finansal niteliklere sahip para ile açıklanan bilgilerin raporlanıp yorumlanması olarak değerlendirilmiştir. Bu açıdan muhâsbe

bilgileri raporlandırması mali tabloların ortaya çıkmasını sağlamıştır. Mali tablolar bizlerle çok çeşitli bilgiler sunmaktadır. İşletme mali tabloları belirli yöntemler kullanılarak verilere ulaşılmasına ve verilerin belirlenmiş kriterlere göre yorumlanmasına “Mali Tablolar Analizi” denilebilir (Üstün, 1999).

Muhâsebenin görevlerinden biri de bütçelerin hazırlanması ve hazırlanan bütçelerden olan sapmaların sebeplerinin analiz edilmesidir. Değerlendirilen bu bilgiler bilgi kullanıcılarına mali yapı, kazanç, kaynak kullanımı, sermaye yapısı gibi çeşitli konularda bilgi edinilmesini sağlamaktadır.

Bir hastanede dört çeşit rapor söz konusu olmaktadır (Üstün, 1999) ;

- Oran ve Trend Analizi
- Mali tablolar
- Yönetim kontrol raporları
- Devlet dairelerine verilen raporlar

Bu raporlar içerisinde en önemlisi mali tablolardır. Mali tablolar hastane açısından temel teşkil eden bilgiler sunmaktadır. Finansal tabloları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Üstün, 1999) :

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyet Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu
- Kar Dağıtım Tablosu

İKİNCİ BÖLÜM

MUHÂSEBEDE HATA VE HİLE KAVRAMLARI

2.MUHÂSEBE HATA VE HİLELERİ

2.1. Muhâsebede Hata Kavramı

Muhâsebe, işletmelerin kaynaklarının oluşması ve bu kaynakların kullanılma biçimini, örgüt faaliyetleri sonucunda kaynaklarda yaşanan artış ve azalmaları, işletmelerin mali açıdan durumlarını ortaya koyan, bilgiler elde edilen ve ilgili kullanıcılara bu bilgileri sunan bir sistemdir (Sevilengül, 2005).

Muhâsebe hataları; unutkanlık, dikkatsiz olma, ihmalkar tutum, bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle kayıtlarda yapılan yanlışlıklardır. Muhâsebe hataları, kanunlar ve yönetmelikler gibi yasaya, genel kabulü olan muhâsebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve genel ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru taşımayan davranışlar olarak tanımlanabilir (MHUD Yayını, 2004).

Muhâsebe için hata, malî tablolarında ve muhâsebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar ya da gözden kaçma ve yanlış ifadelerdir (Glasser, 1990).

2.1.1. Hata Kavramı ile Hatanın Tanımı

Türkçe sözlüklerimize baktığımızda hata kelime olarak “Yanlış, Yanlışlık” olarak ifade edilmektedir (Özön, 1996). İnsanların iradesini beyan ettiği zamanlarda dikkatsizlik ve hazırlıksız olma gibi istem dışı gelişen sebeplerden dolayı herhangi bir dış etki olmadan, gerçek düşüncesine uymayan bir beyanda bulunması durumlarına hata gerçekleşmiş olmaktadır (Ardıç ve Ersol, 2007).

Borçlar Kanunu’nda hataya baktığımızda gerçek durum hakkında bilgisi olmayan yanlışlık veya eksiklik durumudur. Bilgisizlik de hatayı oluşturabilmektedir (Ardıç ve Ersol, 2007)

Muhâsebedeki hatalar, çalışanların unutkanlığı, bilgisizliği ve tecrübesizliği gibi nedenlerden dolayı işlem ve kayıtlarda yaptıkları hatalardır. Muhâsebe hataları, muhâsebe ilkelerine ve kanunlara aykırı olarak yapılan davranışlardır (Kirik, 2007).

TMS 8 (Muhâsebe Politikaları Muhâsebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhâsebe Standardı) ve UMS 8 (Muhâsebe Politikaları Muhâsebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Uluslar arası Muhâsebe Standardı) hata kavramını mali tabloları oluşturan değerlerin açıklanması, ölçülmesi ve aktarılması esnasında ortaya çıkan fakat kasıt unsuru olmadan yapılan yanlış davranışlardır (Özşahin, 2000).

SAS (Statements On Auditing Standarts) ise hataları; mali tabloların hazırlanmasında hesaplarda, muhâsebe ilkelerinin gerçekleşmesinde ve olayların değerlendirilmesinde yapılan matematiksel olarak yapılan yanlışlıklardır (Özşahin, 2000).

2.1.2. Muhâsebe Hatalarının Nedenleri

Muhasebe hatalarını oluşturan işlemlerde kasıt unsuru bulunmamaktadır. Genel itibariyle çalışanların iş yoğunluğu, dikkatsiz davranılması, tecrübesiz olunması, bilgisizlik, ihmalkar tutum gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır (Koca, 2005).

A. Dikkatsizlik: Muhâsebe işlemleri gerçekleştirilirken dikkat ve özenin gösterilmesi bilgi kadar önemlidir. Dikkatsiz davranış, unutkan olma ve ilgisiz tavırlar sonucu yapılan işlemler muhâsebe sisteminde hatalara neden olmaktadır. Sağlıklı ve kontrollü muhâsebe işlemlerinin olduğu sistemlerde hataların oluşmasına neden olabilen dikkatsizlik sonucunda hemen farkına varılabilmektedir. Dikkatsiz davranış ve ihmal tutum sonucunda gerçekleşen hatalar, ay sonlarında yapılan mizanlar ile hatalardan olumsuz olarak etkilenen şahısların hatırlaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Düzenli bir şekilde işleyen muhâsebe sistemi olan işletmelerde dikkatsizlikten dolayı ortaya çıkan hatalar en kısa sürede tespit edilip ortaya çıkarılabilmektedir (Kirik, 2007)

B. Bilgisizlik: İşletmelerde muhâsebe bölümünde çalışan kişiler ve meslek çalışanları, yeterli deneyim ve tecrübeye sahip olmalıdırlar. Meslek standartlarını ve kanun, yönetmelik ve kurallara hakim olmaları gerekmektedir. İşe yeni başlayan personellerin yapabilecekleri hatalar hatalar büyük sorunlara sebebiyet verebilir. Bu nedenle yeni başlayan personellere gerekli bilgiler verilerek yeterli bilgi ve deneyime sahip olması gerekmektedir (Keskin, 2014).

Muhâsebe işlemlerini yapan kişiler gerçek ve doğru sonucu elde edebilmeleri için muhâsebe için ihtiyacı olan bilgi ve donanımlara halim olmaları ve muhâsebe kurallarını gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Muhâsebe işlemlerini gerçekleştirenler bütün bunları bilmemesi veya bilerek yanlış yapmaları muhâsebede hatalara, hilelere ve usulsüzlüklere neden olmaktadır. Örneğin: Sürekli mal satış kaydı gerçekleştiren bir muhâsebe çalışanı, bir demirbaş satışı yapıldığında bunu mal satışı gibi anlayıp 600- Yurt İçi Satışlar Hesabı'nı kullanması bilgisizlikten dolayı olmaktadır (Kaymak, 1996).

C. Tecrübesizlik: İşletmelerde muhâsebede yaşanan hataların ve yanlışlıkların olabildiğince engellenmesinde en önemli etken tecrübe sahibi, deneyimli ve eğitim almış personellerin çalıştırılması gerekmektedir. Bu donanımlara sahip çalışanlar hataların yapılmasını engeller ve örgütün verimliliğini ve kalitesini artırır. Çalışanlar eğitime tabi tutularak yetiştirilmeli, seminer,panel ve konferanslara gönderilerek hataların azaltılmasını sağlayabilirler (Ertürk, 2010).

D. Yorgunluk: Muhâsebe, hızlı bir şekilde belirli bir zaman içerisinde yapılan meslektir. Her ifadenin son işleme alınma tarihi bulunmaktadır. Bu nedenle muhâsebe meslek çalışanları bu yoğun iş temposunda çalışırken yorgunluktan kaynaklanan hata ve yanlışlıklar yapabilmektedir. Bu sebeplerden kaynaklanan hataları engellemek için örgütte iş bölümü hazırlanarak yapılan bu hataların önüne geçebiliriz (Keskin, 2014).

E. Mevzuattaki Karmaşıklık: Muhâsebe çalışanları, genel olarak kabul edilen muhâsebe ilke ve kuralları ile yürürlükteki kanunlar doğrultusunda, defter tutmak, bilanço, kar zarar tablosu ve diğer belgeleri hazırlamak ve benzeri işlemleri gerçekleştirmekle yükümlüdür (Bozkurt, 2014).

2.1.3. Muhâsebe Hata Türleri

Muhâsebe hataları bir çok sebepten oluşmakta ve bundan dolayıda muhâsebede yapılan hataların türlere ayrılmasını zorlaştırmaktadır. Teknolojik gelişmeler sayesinde muhâsebe de yaşanan hataları en aza indirmiş olsa da işlemlerde karşılaşılan hatalar tamamen giderilmemiştir. Muhâsebe de karşılaşılan hata türleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir (Kirik, 2007).

2.1.3.1. Matematik Hataları

Matematiksel hatalar hesaplamalarda dört işlemlerden dolayı yapılan hatalardır (Küçüksavaş, 2005)

Matematiksel hatalar, amortisman, yeniden değerlendirme, katma değer vergisi, maliyet artış fonu gibi aritmetik işlemlerin yapıldığı hesaplarda ortaya çıkmaktadır. Örneğin: Genel giderler hesabının borç tarafı 11.000 " iken yanlışlık yapılarak 15.000 " olarak yazılırsa kar zarar hesabına geçirildikten sonra aradaki 4.000 " ' lik farkın oluşmasıdır. Ancak günümüzde muhâsebe işlemlerinin çoğunluğu bilgisayar ile gerçekleşmesinden dolayı bu tür hatalarla fazla karşılaşılmamaktadır (Okay, 2011).

2.1.3.2. Kayıt Hataları

Kayıtlarda kullanılan tutarların defterlere ya da bilgisayar ortamlarına yanlış olarak kayıt yapılmasıdır. Bu tür hatalarda hesaplar doğru olarak kullanılmakta ancak tutarlar yanlış olarak kayıt edilir. Rakam hatalarında genellikle rakamdaki sıfırların fazla veya eksik yazılmasından ya da yer değiştirmesinden kaynaklanmaktadır (Kirik, 2007).

2.1.3.2.1. Rakamsal Hatalar

Örnek: A İşletmesi 01.02.2017 tarihinde Merve Ltd.Şti'ye elden gerçekleşen borcuna karşılık 265.000 " ' lik bir çek hazırlayarak teslim etmiştir. İşlemin yevmiye kaydı şu şekilde yapılmıştır.

_____	01.02.2017	_____
320 SATICILAR	256.000	
103 VERİLEN. ÇEKLER		256.000
Merve işletmesine çek verilmesi		
_____	/	_____

Yukarıdaki kayıta A şirketinin 265.000 " yazılı vermiş olduğu çek yevmiye defterine hata yapılarak 256.000 " şeklinde kayıt edilmiştir. Oluşan hatanın 05.02.2017 tarihinde anlaşılarak aşağıdaki şekilde düzeltebiliriz.

_____	05.02.2017	_____
320 SATICILAR	9.000	
103 VERİLEN ÇEKLER		9.000
Hatalı kaydın düzeltilmesi		
_____	/	_____

2.1.3.2.2. Hesap Hataları

Muhâsebe, mali nitelikteki işlemleri kayıt altına alırken bazı kurallara uyulur. Bu şekilde muhâsebe kayıtları kurallara bağlanarak uygulama esnasında oluşabilecek karışıklık engellenmiş olmaktadır (Eryılmaz ve Süer, 2009).

Örnek: XYZ işletmesinde 01.03.2017 tarihinde işletmede kullanılmak üzere 6.000 " + %20 KDV değerinde bir monitör peşin olarak satın alınmış ve söz konusu işleme ait kayıt şekilde gerçekleşmiştir.

_____	01.03.2017	_____
153 TİCARİ MALLAR HS.	6.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.200	
320 SATICILAR. HS.		7.200
Monitör satın alınması		
_____	/	_____

Görüldüğü gibi monitör alımı ticari mallar hesabına kayıt edilmiştir. Ancak işletmede kullanılan araç- gereçler, 255. Demirbaşlar hesabına kayıt edilmelidir. Ayrıca soruda peşin olarak alımı gerçekleşmesi gereken alım yevmiye kaydında veresiye alış gibi gösterilerek olması gereken kasa hesabı yerine yanlış olarak satıcılar hesabı kullanılmıştır. Böyle durumlarda ilk olarak ters kayıtla yapılan kayıt iptal edilir daha sonrasında ise doğru kayıt aşağıda gösterildiği şekilde yapılır.

01.03.2017	
320 SATICILAR HS..	7.200
153 TİCARİ MALLAR HS.	6.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.200
Hatalı kaydın iptali	
/	
01.03.2017	
255 DEMİRBAŞLAR	6.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.200
100 KASA HS	7.200
Monitör satın alınması	
/	

2.1.3.2.3. Hesapların Borç ile Alacak Bölümlerinin Karıştırılması Hataları

Muhâsebe işlemi gerçekleştirilecek olan işlemlerin kayıtları sırasında olması gereken hesabın borç ve alacak kısımlarının yanlışlıkla ters kayıt edilmesidir (Kirik ,2008).

Örnek: Ağaoğlu işletmesi 10.04.2017 tarihinde Çiftçioğlu A.Ş.' ye olan 50.000 " borcunu banka havalesi yöntemi ile ödemiştir.

_____ 10.04.2017 _____
102. BANKALAR 50.000

320 SATICILAR. HS. 50.000

Saticılara Olan Borcun Banka Havalesi Yöntemiyle Ödenmesi

_____ / _____

Bu kayıta 320. Saticılar hesabına yanlışlıkla ödeme gerçekleşmesinden dolayı borçlandırmak gerekirken yanlışlıkla alacaklandırma yapılmıştır. Bu kayıtın aşağıdaki gibi düzeltilmesi gerekmektedir.

_____ 10.04.2017 _____
320 SATICILAR HS. 60.000
102 BANKALAR HS. 60.000
Hata yapılan kaydın düzeltilmesi
_____ / _____

2.1.3.3. Nakil Hataları

Muhâsebe çalışanları muhâsebe ile ilgili işlemlerde deftere, mizana ve yevmiye defterine kaydedilen bir işlemin büyük defterlere geçirirken yapılan rakamsal yanlışlıklardır. Günümüzde bu tür hatalar bilgisayar üzerinden gerçekleştiği için paket programlar kullanıldığından dolayı azalmıştır (Keskin ve Serkan ; s.11)

Örnek: XYZ işletmelerinde 15.01.2018 tarihinde 29.000 " 'lik büro malzemeleri alınmış ve aşağıdaki gibi yevmiye ve büyük defterlere kayıt edilmiştir.

_____ 15.01.2018 _____
770 GENEL YÖN. GİD. 29.000
100 KASA HS. 29.000
Büro malzemesi alınması
_____ / _____

Büyük deftere kayıt:

100. KASA HESABI	760. PAZ. SAT. DAĞ. GİD. HS.
29.000	29.000

Bu örnekte görüldüğü gibi yevmiye defterine yapılan kayıt düzgün yapılırken büyük deftere yapılan kayıt hatalı olarak yapılmıştır. Genel yönetim giderlerine yazılması gereken kayıt yanlışlıkla pazarlama satış dağıtım giderine kaydedilmiştir. Aslında olmayan bir pazarlama gideri ortaya çıkmış ve mevcut olan yönetsel gider ise defterlere kayıt edilmemiştir.

2.1.3.4. Unutma ve Tekrar Kayıt Hataları

Muhâsabenin genel kabul edilmiş kavramlardan biri olan dönemsellik kavramı gereği yapılan işlemlerin ilgili bulunduğu dönemlerde defterlere kayıt edilmesi gerekmektedir (Sevilengül, 2008). Yapılan işlemlerin ilgili olduğu dönemlerde kaydedilmemiş olması muhâsebe hatalarına sebep olmaktadır. Bu hatalar muhâsebe personellerinin yapacakları incelemelerde ve kontrollerde ortaya çıkabilmektedir. Bir muhâsebe kaydının unutulduğu ve unutulduğunun farkına varıldığı durumlarda, hataların farkına varıldığı zaman o işleme ait belgeler ilgili deftere kaydolunur (Kirik, 2007).

Örneğin muhâsebe dönem sonunda alış faturaları unutulmuş ve kaydedilmemesi sonucunda, alış ve ticari borç hesaplarının yapılmış olmasından bir hata oluşmaktadır (Güredin, 2010).

2.1.3.5 Bilanço Hataları

Bilançolar, işletmelere yatırım gerçekleştirecek olan kurumlara, kredi verenlere, işletme ortaklarına, işletme ile ticari faaliyeti bulunan kuruluşların işletmeyle ilgili ihtiyaçlarını doğru bir şekilde almaları için yapılmaktadır. Bilançoların belirli ve düzgün bir şekilde hazırlanmaları için bazı prensipler vardır. Meslek elemanlarının

bu kurallara uymamalarından dolayı bilanço hataları olmaktadır (Akdoğan ve Tanker, 2001).

2.1.3.5.1. Değerleme Hataları

Bilançodaki varlıklar ve kaynakların gerçek değerlerini görmesi gerekmektedir. Olması gereken durum ile var olan durum arasındaki farkı düzeltmek için yasal kurallar etrafında değerlendirme yapılmalıdır. Bu kuralların aksine yapılan bütün işlemler değerlendirme hatasıdır (Okay ve Suat 2011).

2.1.3.5.2. Hesapları Birleştirilmesi

İşletmeler yaptıkları işlemleri ve işlemler ile ilgili kayıtları Tek Düzen Hesap Planı içerisinde farklı hesaplarda takip etmesi gerekirken, sadece tek bir hesap altında izlemesi ve hesapları takas etmesi sonucunda meydana gelen hatalardır (Okay ve Suat 2011).

2.1.3.6. Telafi Edici Hatalar

İşletmelerin önceden gerçekleştirmiş olduğu bir hatayı ortadan kaldırmak için yapılan hatalardır. Bu tür hatalar çok kötüdür çünkü güvenilir şekilde gözükten işlemlerin telafi edici hatalara rastlanması durumlarında güven kaybına yol açmaktadır. Bu da işletmelerin imajını büyük oranda yıpratmaktadır. Dikkatsiz olan çalışanlar zorunlu kaldıkları, bulmak istemedikleri hataları saklamak amacıyla telafi edici hatalara bilerek ve isteyerekte başvurabilir (Aksoy, 2006).

2.2. Muhâsebede Hile Kavramı

Hile kavramı, menfaat elde etmek amacıyla çeşitli yanıltma ve kandırma yöntemleriyle yapılan bütün suçlardır (Kandemir, 2010). Hile, yöneticiler ile yönetimde çalışanların, örgüt çalışanlarının veya üçüncü şahısların bilinçli ve isteyerek yaptıkları yasal olmayan kar elde etmek üzere aldatmaya yönelik davranışlarda bulunmalarıdır (Göçen, 2010).

Hile; örgüt çalışanlarının bulunduğu işletmenin varlıklarını, kaynaklarını, kasıtlı bir şekilde uygunsuz olarak haksız kazanç elde etmesidir. Hile; işletme çalışanlarının ve yöneticilerinin yasa dışı kazançlar için işletmeleri varlıklardan yoksun bırakmak amacıyla kasıtlı bir şekilde yanıltılmasıdır (Bozkurt, 2009).

Muhâsebe yönünden hile; belirli amaçlarla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin hata dışında kasten yapılmasıdır. Muhâsebe hilesi kayıt düzenlerini, hesap işlemlerini, vergi, muhâsebe ilke ve prensiplerine aykırı olarak tutulmasıdır (Seviğ, 2004).

Hile; sahtekarlık ve yolsuzlukların kasıtlı ve bilinçli bir şekilde yapılmasıdır. Hile ve usulsüz davranışlar mali tablolara yanlış eklentiler yapılarak tutarların veya açıklamaların bilinçli bir şekilde tablolara dahil edilmemesinden dolayı çıkan usulsüzlüklerdir (Güredin, 2010). Muhâsebe hatalarının dikkatsizlik ve bilgisizlikten ortaya çıkmasına karşın muhâsebe hileleri kasıtlı olarak karşımıza çıkmaktadır (Özbirecikli, 2006).

Bir diğer tanıma göre vergisel yükümlülük yönünden muhâsebe kurallarına uymayan bir şekilde hesapların kayıt altına alınmasıdır. Vergi hukuku yönünden hilelerin bilinçli olarak yapılması vergi kayıplarına yol açtığından dolayı bu vergi kaçakçılığıdır. Muhâsebe hileleri tespit edildiğinde genellikle vergi açısından suç raporu hazırlanması gerekmektedir (Bayraktar, 2007).

Hileyi oluşturan unsurlar aşağıda belirtilmiştir (Davia vd. , 1992);

- Hileyi gerçekleştiren suçlu kişi
- Hileyi gerçekleştiren suçlunun amacı (kasıt unsuru)
- Bir kişinin bir varlığa değer vermemesi, göz ardı etmesi
- Varlığı önemsenmeyen suçun olduğu anda bunu fark edememesi
- Suçu gerçekleştiren kişinin bu işleminden bir kar (menfaat) elde etmesi

2.2.1. Muhâsebe Hile Türleri

Muhâsebe hilelerinin yapılmasındaki amaç kar elde etmek olduğundan dolayı hileyi eylemini gerçekleştiren kişilerin her türlü yolu kullanarak gerçekleştirdikleri için karşımıza birçok hile türlü çıkmaktadır (Bozkurt, 2009).

2.2.1.1. Kasti Hatalar

Muhâsebe hataları deneyimsizlik, dikkatsizlik gibi sebeplerden dolayı ortaya çıkmaktadır. Muhâsebe hatalarında kişisel çıkar sağlamak için bilinçli bir şekilde yapıldığı zamanlarda kasti hatalar oluşmaktadır. (MHUD, 2004).

Yapılan işlemlerin hata mı yoksa hile mi olduğunu anlamak çok zordur. Bu durum kesinleşinceye kadar muhâsebe hatası olarak kabul edilir. Yapılan hataların kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığının anlaşılması için, denetleyiciler ilk olarak verilerdeki düzensiz işlemleri incelerler ve hatanın nedenlerini araştırırlar. Denetçiler (Gürbüz, 1990);

- ❖ Önemli hatalara hile gözü ile bakmaktadırlar,
- ❖ Düzensizlikler az sayıda ve herhangi bir çıkar amacı sağlamıyor ise hata olarak kabul etmektedirler,
- ❖ Bir yanlışın ortaya çıkarılması mümkün olmasına rağmen bu hatayı kapatmasını sağlayacak bir yanlışlık varsa yapılan bu düzensizliğin hile olduğu düşünülmektedir,
- ❖ Düzensizliklerin sık sık yapılması bir kasıt unsurunu ortaya çıkarmaktadır.

2.2.1.2. Kayıt Dışı İşlemler

Kayıt dışı işlemler; bazı yapılan işlemlerin bilerek belgesiz yapılması veya resmi defterlere kayıt edilmemesi olarak yapılan hilelerdir. Alması gereken faturaları almamak, fatura kesmemek ya da mevcut olan faturayı gizleyerek kayıtlara almamak, kayıt dışı yapılan işlemlerdir (MHUD, 2004).

Bir işletmede kayıt dışı gerçekleşen işlemlerin varlığı, işletmenin defter kayıtlarının gerçek durumu göstermesini engellemektedir. Kayıt dışı işlemler satış gelirlerini saklayarak vergi kaçırma amacıyla gerçekleşir. Satış işlemi belgesiz olarak yapılan malların işletmeye giriş durumunda belgesiz olarak yapılmış ise matrah farkı, satış bedeli ile malın işletmeye giriş bedeli arasındaki farktır. Ancak satışı kayıt dışı olan malın işletme içerisine girişi kayıtlı ise, satış bedelinin tamamı matrah farkı olur (MHUD, 2004).

2.2.1.3. Zamanından Sonra veya Önce Kayıt

İşletme işlemlerinin düzenli bir şekilde zamanında sistemlere kayıt edilmesi gerekmektedir. Zamanında kayıt yapılmaması durumunda muhâsebenin raporlama işlemleri sırasında önemli sorunlara yol açmaktadır. Vergi Usul Kanununa göre yapılan işlemler en geç 10 gün içerisinde muhâsebe kayıtlarına alınmalıdır (<http://www.gib.gov.tr>).

İşlemlerden sonra veya önce kayıtlardan dolayı oluşabilecek kasıtlı bir hata, düzenlenen mali tablolara göre yatırımcıları, ortakları ve kredi verenleri yanıltacaktır.

Örneğin, ABC işletmesinin 2017 yılı veresiyeli satışlarından kaynaklanan, 200.000 " alacağının 05.01.2018 tahsil edileceği kararlaştırılmıştır.

_____	31.12.2017	_____
100 KASA HS.		200.000
120 ALICILAR HS.		200.000
Kredili alacağın tahsil edilmesi		
_____	/	_____

Bu işletmenin muhâsebe çalışanları 2017 yılı bilançolarını hazırlarken 2018 yılındaki 200.000 " alacağının kayıtlara 31.12.2017 tarihine almıştır ve bilanço nakit stoğunun olduğundan dolayı 200.000 " fazla olmasına sebep olmuştur. Yapılan bu kayıt işletmenin nakit stoğu olduğundan 200.000 " fazla olmasına sebep olarak ortaklara ve kredi verenlere yanlış bilgi vermektedirler.

2.2.1.4. Belge Sahtekarlığı

Vergi Usul Kanununa göre sahte belgeler “gerçek bir muamele ve ya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir” . Yanıltıcı belge ise “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelerdir” şeklinde tanımlanmaktadır (Irmak vd. , 2002):

Sık sık karşılaşılan yanıltıcı ve yanlış belge hazırlama aşağıdaki şekildedir (Irmak vd. , 2002) ;

- ❖ Hayali bir kurum adına evrak hazırlamak,
- ❖ Mevcut olan işletmeler adına aynı numaralar kullanılarak birden fazla belge hazırlanması ve düzenlenmesi,
- ❖ Belgesiz bir şekilde yapılan harcamayı belgeli bir şekilde yapılmış gibi göstermek,
- ❖ Katma Değer Vergisi (KDV) iadesi alabilmek ve alınan iadeyi yükseltebilmek,

- ❖ Teşviklerden yararlanabilmek,
- ❖ Yolsuzluğu saklamak,
- ❖ Belgelenmeyecek komisyonlar nedeniyle,
- ❖ Enflasyon nedeniyle sermayeyi kaybetme korkusu.

2.2.1.5. Bilgisayar Hileleri

Teknolojik gelişmeler ile birlikte bilgisayarlar hayatımızın her dönemlerinde kullanılmaya başlanmıştır. Gelişen bilgisayar teknolojileri muhâbe hatalarını olabildiğince en aza indirirken aynı zamanda muhâbe hilelerinin de ortaya çıkmasına neden olmuştur (Karakaya, 1994).

Muhâbe kayıtlarında verilerin işlenmesi, hafızalarda tutulması ve veri iletimlerinin bilgisayar ortamlarında gerçekleşmesi muhâbe veri yazılımlarının güvenliği açısından bazı problemleri ortaya çıkarmıştır. Bu problemler, bilgisayar teknolojisine bağlı olarak ortaya çıkmıştır. Bilgisayar hileleri genel olarak yanlış veri girişleri yapılarak ve yazılımlar üstünde yapılan oynama ve saklanan muhâbe verilerinin değiştirilmesi veya ortadan kaldırılması şeklinde yapılmaktadır. Yanlış veri girişleri bilinçli ya da bilmeden yanlış muhâbe kayıtlarının oluşmasına sebep olmaktadır. Yanlış veri girişlerinde ki en önemli unsur insandır. Verilerin oluşturulmasında ve sistemlere işlenmesinde ve işlenen bu verilerin kontrolünün yapılmasında insan faktörü çok önemlidir. Bilgisayar yazılımları üzerinde değişiklik yapılması ise çalışan kişiler ve işletme sahipleri bilgisayar yazılımları üzerinde birçok çeşitli hileler yapabilmektedir. Bu hileler sistemlerin kuruluş aşamasında yapılabileceği gibi sistem ortasında da yapılabilir. Bilgisayar yazılım hilelerinin önlenmesi için yapılabilecek değişikliklerin kontrolünün yapılabilecek şekilde hazırlanmalı ve meydana gelebilecek sorunların anında giderilmesi gerekmektedir (Karakaya, 1994).

2.2.1.6. Bilanço Hileleri

Bilanço, işletmenin bazı dönemlerdeki mali durumunu, varlıklarını ve kaynakları hakkında bilgi verir. Bilançonun hazırlanmasında uyulması gereken yasal uygulamalar bulunmaktadır. Bilanço hileleri, bilanço üzerinde ulunan rakamların olması gerekenden çok gösterilmesi veya rakamların olduğundan az gösterilmesi

olarak yapılmaktadır. Bu hilelerin zarar verdikleri işletme, alıcılar, ortaklar ve pay sahipleridir (Baraklı, 2007).

2.2.1.6.1. Bilançonun Güzelleştirilmesi

Bilanço işlemleri üzerinde yapılan değişikliklerden olumlu bir şekilde maskelenmesine bilanço güzelleştirilmesi denmektedir. Bilanço güzelleştirmesinin amaçları ise (Açık, 2012):

- ❖ Kredilerden daha çok yararlanabilmek,
- ❖ Birden fazla ortağı bulunan işletmelere fazladan kazanç sağlamak,
- ❖ Kurum imajını güçlendirmek,
- ❖ Hisse senetlerinin değer kazanmasını sağlamak,
- ❖ İşletmelere ortaklar sağlamak için özendirme.

Bilanço güzelleştirmesinin amacı bankaların vermiş olduğu imkanlardan daha fazla faydalanmak ve kurum imajını artırmaktır (Bayraktar, 2007).

İşletmelerin olduğu durumlardan daha iyi olduğunu göstermek amacıyla başvurulan yöntemlerden bazıları şu şekildedir (İrmak, vd. ,2002);

- ❖ Kıymetlerin olduğu değerden yüksek gösterilmesi,
- ❖ Amortismanların ayrılmaması,
- ❖ Başkalarına ait olan malları işletme malı gibi göstermek,
- ❖ Giderleri aktif hale getirme,
- ❖ Bazı giderlerin defterlere kayıt işlemlerinin yapılmaması.

2.2.1.6.2. Bilançonun Kötüleştirmesi

İşletmelerin mali durumlarını olması gereken şekilden daha kötü şekilde gösterilmesi ile bilanço kötüleştirmiş yani olumsuz yönde maskelenmiş olmaktadır. Burada amaçlar şu şekilde sıralanabilir (<http://www.alomaliye.com>, 2010).

- ❖ Vergiyi az ödemek,
- ❖ Kazancını az dağıtmak ya da hiç dağıtmamak,
- ❖ Hisse senetlerinin değerini olduğundan daha düşük göstermek,
- ❖ Ortaklığı sonlanan şahıslarla avantajlı anlaşmalar yapmak.

2.2.1.7. Uydurma Hesaplar

Uydurma hesaplar; kurum yöneticilerinin, işletme gelirlerini saklamak, maliyetleri artırmak amacı ile gerçek olmayan şahıslar adına yanıltıcı hesaplar açılmasıdır. Uydurma hesaplar hayali olarak hesap açılması, aslında gerçek olmayan şahısları aldatmaya yönelik olarak gerçekleştirilen kayıtlardır (Bayraktar, 2007).

Gerçek olmayan şahıslara ve işletmelere açılan hesapların temel sebepleri aşağıda açıklanmaktadır (Irmak vd., 2002):

- ❖ Vergi kaçırma amacı,
- ❖ İşletmelerin mevcut durumlarını daha iyi ya da olduğundan daha kötü göstermek istemesi,
- ❖ Yöneticilerin, çalışanların veya hissedarların yapmış oldukları yolsuzlukları saklamak istemesi,
- ❖ Belgesiz bir şekilde yapılan işlemleri denkleştirme düşüncesi gibi sebeplerden dolayı uydurma hesaplar kullanılmaktadır.

İşletmelerde görülen uydurma hesapları aşağıdaki şekildedir (Irmak vd., 2002);

- ❖ Gerçekte olmayan kişi ve şirketlerden mal almış gibi belge hazırlanması,
- ❖ Yüksek bedel konularak satılan mal ve hizmetleri düşük bedelde göstererek fatura hazırlanması,
- ❖ İşletme hissedarlara borçlu göstererek ortakların hesaplarına para aktarımı yapılmasıdır,
- ❖ Vergiden muaf olan esnaflara iş yaptırmış gibi gider faturaları düzenlenmesidir.

2.2.1.8. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların kötüye kullanılması çalışanların işletme varlıklarını ele geçirmesi, kendi menfaati için kullanması amacıyla ortaya çıkan hile türüdür. Varlıkların kötüye kullanılması demek varlıkların amaç dışı şekilde kullanılmasıdır. Günümüzde genellikle muhasebe çalışanları tarafından gerçekleştirilen hile türüdür (Akdemir, 2010).

Varlıkların kötüye kullanılması, varlıkların zimmete geçirilmesi, varlıkların çalınması ve kişisel bir kar elde etmek amacıyla varlıkların amaç dışı bir şekilde kullanılmasıdır (Singleton vd. , 2006) . Varlıkların kötüye kullanılması iki alt başlık altında açıklanabilmektedir (ACFE, 2008):

2.2.1.8.1. Hazır Değerler ile İlgili Hileler

Varlıkları kötüye kullanma hile türlerinin %93'ünü kapsar ve işletmelerin nakdi varlıklarını istemeden alınması şeklinde karşımıza çıkmaktadır (Singleton vd. , 2006).

2.2.1.8.2. Stoklar ve Diğer Varlıklar ile İlgili Hileler

Nakit olmayan varlıklar üzerinden gerçekleşen hileleri kapsamaktadır. Çalınan tutarlar belgeler üzerinde düzenlemeler yapılarak bunlar saklanmaya çalışılmaktadır (Coenen, 2008). Stokların ve varlıkların amaçları dışında kullanımı işletmedeki nakit dışı gerçekleşen varlıkların işletmelerin kendi çalışanları tarafından kişisel amaçlar için kullanılması sonucunda ortaya çıkan hile türleridir. Örneğin; işletme çalışanlarının mesai saatleri içerisinde bilgisayar, yazıcı, tarayıcı vb. malzemeleri kişisel ihtiyaçları için kullanmasıdır. Stok ve diğer varlıkların çalınması dört şekilde karşımıza çıkmaktadır (Akdemir, 2010).

Doğrudan hırsızlık; işletme personellerinin stoktaki malları alıp götürmesidir. Çalışanlar bu tür hileleri mesai saatleri içerisinde yapmaktadır veya arkadaşı ile anlaşarak mal satıyormuş gibi göstererek fatura düzenlemeden yapmaktadırlar (Akdemir, 2010).

Varlık talepleri ve transferleri; kurumlar ellerinde bulunan mal ve stokları bir yerden başka bir yere götürürken malların işletme personelleri tarafından alınması olarak ortaya çıkmaktadır (Akdemir, 2010).

Satın alma ve teslim alma; kurum çalışanları, işletmede bulunan mal miktarlarını olduğundan daha az gösterip ya da aradaki mal farklarını zimmetine geçirerek yaptığı hile türüdür. (Akdemir, 2010).

Stoklar ve diğer varlıklarla ilgili sahte satış işlemleri; kurum çalışanları hileleri gidermek amacıyla anlaşmalı olarak kişilere sahte satış işlemleri hazırlayarak

muhâsebe kayıtlarındaki stok miktarları ile gerçek stok miktarlarını ayarlamaktadırlar (Wells, 2008).

2.2.2. Hile Üçgeni

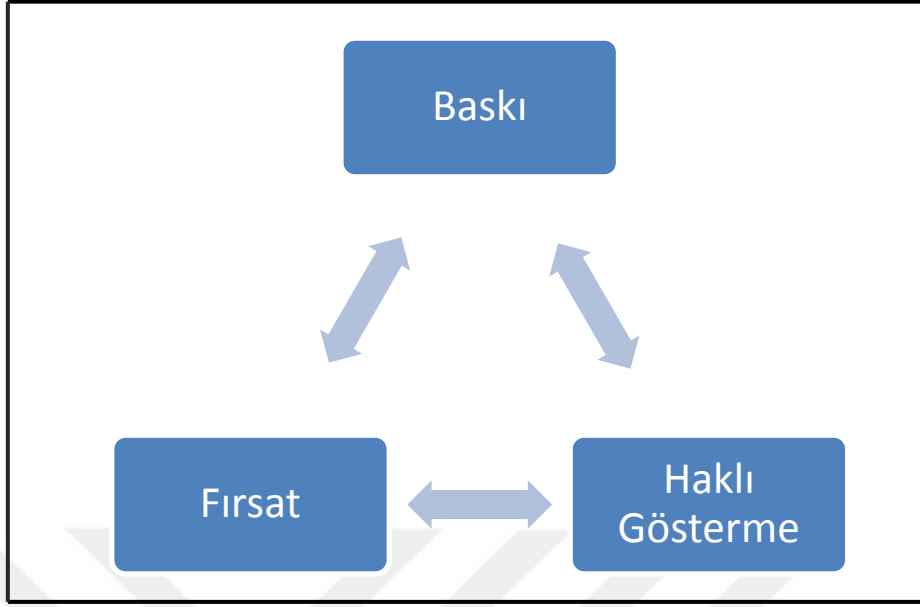
İşletmedeki çalışanlar genellikle geçmişten bugüne kadar işletme varlık ve kaynaklarını olumsuz şekilde kullanmış ya da zimmeterine almak amacıyla zararlara yol açmıştır. Bu nedenle hile ile ilgili araştırmalarda bulunan bilim insanları hilenin neden olduğu zararları en aza indirebilmek için hilenin kaynağını bulmaya çalışmışlardır (Tarhan Mengi, 2012) . Yapılmış çalışmalar incelendiğinde hileye sebep olan kaynakları “hile üçgen” kavramı ile açıklamışlardır (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015).

1950’li yıllarda ilk kez sosyolog ve suçbilim uzmanı olan Donald R. Cressey tarafından hile üçgeni kavramı ortaya atılmıştır (Güvenç, 2009; Türedi ve Alıcı, 2014) ve hilenin oluşması için üç unsurun olduğunu belirten üçgen modeli hazırlanmıştır. Bunlar (Watson, 2004) :

- ❖ Baskı (teşvik- ihtiyaç),
- ❖ Algılanan Fırsat (Ortam),
- ❖ Haklı Gösterme (Bahane Bulma) olarak ifade edilebilir.

Bu bağlamda hile olayı baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının bir arada olması sonucunda geliştiği söylenebilir. Bu durumla ilgili denetçiler üç unsuru birlikte değerlendirdikleri taktirde hile ile ilgili bilgiye sahip olabilmektedirler (Turner vd. , 2003). Hile üçgeni hile eyleminin farkına varılmasında ve önlenmesinde önemli değerlendirmelerde bulunmak amacıyla incelenmesi gereken önemli bir kavramdır (Öztürk, 2016).

HİLE ÜÇGENİ



Şekil 3 HİLE ÜÇGENİ

Kaynak: CAQ (2010;3).

Şekilde görüldüğü gibi hile üçgeninin üst tarafında baskı unsuru, alt kısmında fırsat ve haklı gösterme bulunmaktadır (Abdullahi ve Mensor, 2015). Hile üçgeninde gösterilen bu üç unsurun bir arada bulunmadığı zamanlarda hile eyleminin gerçekleşmesi pek mümkün değildir (Bozkurt, 2016).

2.2.2.1. Baskı

Baskı unsuru kişilerin kurum içerisinde veya kendi hayatlarında meydana gelen olayları ifade etmektedir. Oluşan baskılar neticesinde kişinin bireysel gereksinimleri, duyguları, işletmenin gereksinimleri ve amaçlarından çok fazla önemlidir (Gönen ve Rasgen, 2016). Çünkü bir çalışanın baskı unsuru ile karşı karşıya kalması onu hile yapması yönünden bir sebep oluşturmaktadır (Karavardar, 2015). Baskılar finansal konulardan olabileceği gibi kişinin kötü alışkanlıklara sahip olması hem de işletmede meydana gelen sıkıntılı işlerin olması nedeniyle de gerçekleşmektedir (Tarhan Mengi, 2012).

Bireylerin baskı sebebiyle meydana gelen düzensizlikler çalışanlara davranış analizi sayesinde önlenebilir. Baskı unsurları için şunlar söylenebilir (Koyutürk, 2015) :

- ❖ İşletme karlılığı konusunda tehlikenin ortaya çıkması,
- ❖ Yöneticilerin zor hedefi olması,
- ❖ Bireysel maddi gereksinimlerinin belirmesi,
- ❖ İşletme çalışanlarının beklentilerini karşılayamaması,
- ❖ Paraya ihtiyaç duyulan kötü alışkanlıklar.

2.2.2.2. Fırsat

Hileli davranışı gerçekleştiren çalışanın suçu işlerken yakalanma korkusunu taşımadan uygun bir zamanı bulma durumunu ifade etmektedir (Kandemir, 2010: 16). Fırsat unsuru işletmenin iç denetim mekanizmasını ne ölçüde işlevsel olup olmadığı ile ilgili bir durumdur (Ercinler, 2014). Çalışanlara fırsat oluşturabilecek unsurlar şunlardır (Dönmez ve Bağışlar, 2017).

- ❖ Fiziki kontrollerin tam olmaması,
- ❖ İşletmede denetimin olmaması,
- ❖ Yönetim kademesindeki kişilerin yetersizliği,
- ❖ Hileyi gerçekleştiren kişilere ceza sisteminin olmaması,
- ❖ Yetki ve sorumlulukların kesin bir şekilde belirlenmemesi,
- ❖ Yeterli olmayan muhâsebe kayıt sistemi,
- ❖ Varlıkların korunamaması,
- ❖ Çalışanlara uzun bir süre izin hakkı tanınmaması,
- ❖ Çalışanların aralıksız çalıştırılması,
- ❖ İşletme politikalarında boşlukların olması.

2.2.2.3. Haklı Gösterme

Hileyi işlemini yapan kişinin kendisinin dürüst davrandığını düşünmesi ayrıca suç işleme durumunda ise yaptığı olayın doğru olduğunu savunacak kadar bahaneler üretmesi halidir (Çelik, 2010). Kimi zaman haklı gösterme un suruna yönelik savunma mekanizmaları bulunur. Bu mekanizmalardan bazıları şunlardır (Akyel, 2009).

- ❖ Çalışan hileyi bir kereliğine yaptığını ve geçici olduğunu düşünmesi,
- ❖ Çalışanın işletme ceza sisteminin işlevselsizliğinden dolayı ceza almayacağını bilmesi,

- ❖ İşletme yönetiminin denetim sisteminin olmaması,
- ❖ İşletme yönetiminin doğru olmayan davranışlara bazen göz yumması,
- ❖ Çalışanın hak ettiği terfiyi alamadığını ve yeteri kadar maaş alamadığını ifade etmesi,
- ❖ Çalışanın yaptığı hilenin işletmenin ödemediği ikramiyeyi zor karşıladığını söylemesi durumudur.

Sonuç olarak, işletmede yeteri kadar baskı olduğunda hileli davranışta bulunmayan çalışanın bile hileli davranışta bulunabileceğinden bahsedilebilir. Bir işletmede baskılar ve fırsatlar ne ölçüde artarsa çalışanın hile eylemini gerçekleştirme olasılığı da artmaktadır (Uçma, 2010).

2.3. Muhâsebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Yöneticilerin Sorumluluğu

Yöneticiler muhâsebedeki hata ve hileler konusunda önemli bir sorumluluğa sahip kişilerdir. Yöneticiler tarafından yapılan muhâsebedeki hata ve hilelerin yöntemleri, nedenleri, hata ve hileleri ortaya çıkaran ipuçları, yöneticilerin sorumluluklarına etki eden güç unsurları, hata ve hilelerin önlenmesinde kullanılan yöntemler anlatılmaya çalışılmıştır.

2.3.1. Yöneticiler Tarafından Yapılan Muhâsebedeki Hata ve Hile Yöntemleri

İşletmelerde yapılan muhâsebe hata ve hilelerine baktığımızda yöneticilerin ve işletme ortaklarının yapmış olduğu hilelerin çalışanlardan belirli bir şekilde daha fazla olduğu görülmektedir. Araştırmalara göre hata ve hile yapanların genellikle yöneticiler ve yönetici konumundaki kişiler tarafından yapıldığı görülmüştür (Okay, 2011).

Yöneticiler muhâsebe hata ve hile yöntemleri kullanırken 5 döngü ile gerçekleştirmektedirler. Bu döngü (Bekçioğlu ve diğerleri, 2013);

- ❖ Satışlar ve tahsilatlar,
- ❖ Satın almalar,
- ❖ Personel ve ücret bordroları,
- ❖ Ambarlar ve stoklar,
- ❖ Sermayenin sağlanması ve geri ödemeler şeklinde sıralanabilmektedir.

İşletme yöneticileri tarafından başvuru muhâsebedeki hata ve hile yöntemlerini şu şekilde sıralanabilir(Bekçioğlu ve diğerleri, 2013):

- ❖ Vergi matrahını azaltmaya yönelik işlemler,
- ❖ Gider ve maliyetleri olduğundan daha yüksek göstermeye yönelik işlemler,
- ❖ İşletme yöneticileri tarafından başvuru muhâsebedeki diğer bazı hata ve hile yöntemleri şeklindedir.

2.3.1.1. Vergi Matrahını Azaltmaya Yönelik Fiiller

Ülkemizde meydana gelen muhâsebe hata ve hilelerinde ki en temel amaç vergi kaçırma planı olarak ortaya çıkmaktadır. Yöneticiler vergi matrahlarını azaltarak vergiden kaçınmayı amaç edinmektedirler. Vergi incelemeleri yapılırken yapılan hilelerin, vergi matrahlarını azaltmaya ya da maliyetleri yükseltmeye yönelik olarak yapıldığı ortaya konulmuştur. Vergi matrahını azaltmaya yönelik olarak yapılanlar (Tekin ve Çelikkaya, 2005):

- ❖ Defterdeki gelirleri olduğundan daha az hesaplamak,
- ❖ Satışlar yapıldığında belge düzenlememek,
- ❖ Düzenlenen evrakları eksik olarak kaydetmek,
- ❖ Cari döneme ilişkin gelirleri gelecek dönemlere kaydırmak,
- ❖ Paravan satışlar kullanarak gelirleri başkasına yapmış gibi göstermek,
- ❖ Satış hasılatlarını avans gibi kaydetmek,
- ❖ Dolaylı gelir kalemlerini kayıt dışı bırakmak,
- ❖ Döviz üzerinden alınacak kur farklarını eksik hesaplamak,
- ❖ Taksitli satışlardan kaynaklı vade farklarını kaydetmemek şeklindedir.

2.3.1.2. Gider ve Maliyetleri Olduğundan Yüksek Göstermeye Yönelik Fiiller

Muhâsebedeki hata ve hile yöntemlerinden bir diğeri maliyetleri olduğundan yüksek göstermeye yönelik girişimlerde bulunmasıdır. Amaç gider ve maliyetleri yüksek göstererek vergi avantajından faydalanmaktır. Bu girişimler (Tekin ve Çelikkaya, 2005):

- ❖ Defterlerin gider kısımlarını olduğundan fazla hesaplamak,
- ❖ Hazırlanan belgeleri muhâsebe defterlerine fazla miktarlarda kayıt etmek,
- ❖ Gelecek döneme ait olan giderleri cari döneme kaydetmek,
- ❖ Naylon fatura alarak bunları kullanmak,
- ❖ Gerçek alış belgesi miktarlarını olduğundan fazla göstermek,
- ❖ Yasaların kabul etmediği gider unsurlarını işletmeye mal etmek,
- ❖ Döviz üzerinden oluşan kur farklarını fazla hesaplamak,
- ❖ Bazı alacakları değersiz ve şüpheli alacak gibi göstermek,
- ❖ Amortismanları olduğundan fazla hesaplamak,
- ❖ Fazladan gider indirimine sebebiyet vermek,
- ❖ Üretilen ya da satın alınan değerlerin maliyetlerini yanlış hesaplamak şeklindedir.

2.3.1.3. Yöneticileri Tarafından Başvurulan Diğer Bazı Hata ve Hile

Yöntemleri

Yöneticiler tarafından başvuru hata ve hile yöntemleri oldukça sık kullanılmaktadır (Bayraktar, 2007):

- ❖ Belgeleri olmayan muhâsebe kayıtları,
- ❖ Belgede bulunan miktarların önüne ya da sonuna rakam ekleme yoluyla yapılan kayıtlar,
- ❖ Sahte belge üzerinden yapılan kayıtlar,
- ❖ Hayali olarak ortaklara yapılan avans kayıtları,
- ❖ Kapalı faturaların açık fatura gibi kayıtlara alınması,
- ❖ İşletme faaliyetleri ile ilgili olmayan harcamaların kayıtlara alınması,
- ❖ Gerçekte daha az miktarda alınan mal ve hizmetin olduğundan yüksek gösterilmesi
- ❖ Yargı kararlarıyla alınan gelirlerin kayıt altına alınamaması,
- ❖ Bilinçli olarak bazı tahsilat kayıtlarının atlanması,
- ❖ Gerçekte olmayan isimlere hesaplar açılması,
- ❖ Kayıt altında olmayan mal ve hizmet satışları,
- ❖ Fire oranlarının gerçek bir şekilde gösterilmemesi,
- ❖ Yabancı para kur farklarının gösterilmemesi,

- ❖ Henüz ödenmemiş borçların ödenmiş gibi gösterilmesi şeklindedir.

2.3.2. Yöneticiler Tarafından Yapılan Muhâsebedeki Hata ve Hilelerin Nedenleri

Yöneticilerin hileye başvurma nedenleri vergi kaçırmak, yolsuzlukları saklamak, işletmeyi mevcut durumundan farklı göstermek, alış satış hileleri gerçekleştirme, işletme giderlerini yükseltmek, özel giderleri işletmeye aktarmak ve arızı giderleri gizlemektir (Çelik, 2010).

2.3.2.1. Vergi Kaçırmak

Yöneticiler vergi kaçırmak amacıyla birçok muhâsebe hilesi yapmaktadırlar. Vergi kaçırmak, devletin koymuş olduğu yasalara uymamak ya da eksik uymaktan kaynaklanmaktadır. Vergi kaçırmak kendilerine vergi borcu yüklenen gerçek ya da tüzel kişilerin yasalara uymamak amacıyla verginin hiç oluşmamasına veya eksik oluşmasına sebep olmaktadır (Altuğ, 1994).

Vergi kaçırma nedenleri şu şekilde belirtilmiştir (Altuğ, 1999):

- ❖ İşletmelerin çok para kazanma isteği,
- ❖ Vergi kaçırmanın daha fazla kazandığı düşüncesi,
- ❖ Vergilerdeki adaletsizlikler,
- ❖ Vergi kaçırıcılara verilen cezanın yetersiz olması,
- ❖ Vergi denetimlerinin yetersiz olması,
- ❖ Hızlı olarak büyümek isteyenlerin vergi kaçırma isteğidir.

2.3.2.2. Yolsuzlukları Gidermek

İşletme sahipleri ve ortaklar kendilerine kâr sağlamak için hırsızlık ve sahtekarlık şeklinde yapmış oldukları yolsuzlukları saklamak amacıyla kayıtlar üzerinde bazı oynamalar yapabilmektedirler. Bu tür hileler iç kontrol sistemi tam olarak oluşmaya işletmelerde görülmektedir (Gürbüz, 1990).

İşletme sahipleri bazı personellerle anlaşma yaparak satış ve hasılatı hesaplara aktarmayarak alınan paraları kendi hesaplarına aktarmak isterler. Çalışan personel satış sonrası eksilen rakamları düzeltmek için hile yöntemine başvurmaktadır (Gürbüz, 1990).

2.3.2.3. İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek

Yönetimin yanlış bir şekilde davranış göstermesinden dolayı işlemlerin kaydedilmesi ve tabloların hazırlanması sürecinde üçüncü kişilerin çıkarları için gerçekleştirilen yolsuzluklardır. Bu tür yapılan hilelerde alıcılar, ortaklar, hissedarlar ve işletmenin kendisi zarar görmektedirler (Çelik,2010).

2.3.2.4. Alış Hileleri

Alış hileleri; kayıt dışı olan alış, yüksek bedelle yapılan alış ve alış iskontolarını kayıt dışı bırakmak şeklinde dönem kazançlarını azaltarak vergi kaçırmayı amaçlamaktadırlar. Alış faturalarının bedellerinin olduğundan fazla gösterilmesi şeklinde de karşılaşılmaktadır. Alınan malın fiyatının olduğundan yüksek gösterilerek alıcı şahısların hilesi yapmalarına neden olmaktadır (Küçüksavaş, 2006).

2.3.2.5. Satış Hileleri

Satış hileleri; satılan mal veya hizmet bedellerinin muhâsebe kayıtlarının altında kayıt edilmesi, satış fiyatının yüksek olmasına rağmen düşük fiyatlarla faturalanması şeklindedir (Sonsuzoğlu, 1996). Satış hileleri gizli satış, fatura sahtekarlığı, uydurma firmalara satış, zararına satış şeklindedir.

2.3.2.6. İşletme Giderlerini Yükseltmek

İşletme sahiplerinin vergiyi daha az ödemek için giderleri olduğundan daha yüksek göstermesidir. Giderlerini artırarak vergi matrahlarını azaltmaya amaçlanmaktadır. Yıl içerisinde kurumlar vergisi beyannamelerinden doğan vergi tutarlarını azaltarak yapmış oldukları hile türüdür.

2.3.2.7. Özel Giderleri İşletmeye Aktarma

İşletme ile ilgili olmayan giderlerin işletme içerisinde gösterilmesidir. Özel giderler, şahsi giderler, yolculuk, misafir karşılama, yardım, bağış, hediyeler, ev giderleri özel giderlere örnek olarak gösterilebilir (Küçüksavaş, 2006).

2.3.2.8. Arızı Giderler

Bir işletmenin normal işlemleri ile ilgisi olmayan giderlerdir. Bu tür giderler saklanarak vergi konusunda hileler yapılabilmektedir. Sabit varlığın satışından kaynaklanan zararlar, fatura dışında gerçekleşen özel indirimler, iskontolar gibi giderler arızı giderlere örnektir (Okay, 2011)

2.3.3. Yöneticiler Tarafından Yapılan Hata ve Hileleri Ortaya Çıkaran Belirtiler

Yöneticiler tarafından yapılan hata ve hileleri ortaya çıkarmaya yarayan ipuçları bulunmaktadır. Bu ipuçları bazı olumsuz durumların ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır. İşletmede hangi durumların normal, hangilerinin anormal olduklarını anlamak son derece önemlidir (Bozkurt, 2009).

Yöneticiler tarafından hata ve hileleri ortaya çıkarmada çeşitli ipuçlarından yararlanılmaktadır. Burada bulunan amaç yanlış giden durumu ortaya çıkaracak veya bunun belirtisini ortaya çıkaracak ipuçlarından faydalanmaktadır. Yöneticiler tarafından gerçekleştirilen hata ve hile aşağıdaki şekildedir (Bozkurt, 2010 ; Pazarçeviren, 2005).

- ❖ Faaliyetlerin gerçekleşmesi,
- ❖ Yöneticilerin özellikleri,
- ❖ Örgütsel yapı ile ilgili,
- ❖ Üçüncü kişilerle olan işlemlerdeki düzensizlikler ve
- ❖ Yöneticileri yakından ilgilendiren personeller tarafından yapılan anormallikler şeklindedir.

2.3.3.1. Faaliyetlerin Yürütülmesi ile İlgili Anormallikler

İşletmenin finansal tablolarının ve raporlarının incelenmesi sırasında ki yaşanan anormallikleri kapsamaktadır. Bu belirtileriz bazıları şu şekilde sıralanmıştır (Abdioğlu, 2011):

- ❖ Finansal tablolarda rakamlardaki değişiklikler,
- ❖ Kriz ortamında faaliyetlere devam etme,
- ❖ Olağan olmayan ve büyük ölçekli işlemlerin olması,
- ❖ Kazançların kötü gidişatı,
- ❖ Kötü bir şekilde belirlenen stratejiler,
- ❖ Stratejilerin sağlıklı bir şekilde aktarılamaması,
- ❖ Sektörde olumsuz bir imaj yaratma,
- ❖ Yetersiz öz kaynak olması,
- ❖ Yüksek borç ve faiz,

- ❖ Nakit akışı sorunları ve
- ❖ Ürünlere bağımlılık şeklindedir.

2.3.3.2. Yöneticilerin Özellikleri ile İlgili Anormallikler

Yöneticilerin yapmak istedikleri yüksek oranda hata ve hile riski içeren davranışları ortaya çıkaran belirtilerdir. Bunlar şu şekilde sıralanmaktadır (Abdioğlu, 2011):

- ❖ Kişisel borç içerisindeki yöneticiler,
- ❖ Mali ve ahlaki sorunlar,
- ❖ Geçmişte olumsuz imajı olan yöneticiler,
- ❖ Ahlaki nitelik taşımayan yöneticiler,
- ❖ Üst düzeyde güven sağlamış yöneticiler,
- ❖ Kalitesiz yönetim kadrosu,
- ❖ Denetçilere zaman yönünden baskı yapan yöneticiler,
- ❖ Finansal başarısı işletme başarısına bağlı olan yöneticiler ve
- ❖ İzin kullanımında dikkatli olmayan yöneticiler şeklindedir.

2.3.3.3. Örgüt Yapısı ile İlgili Anormallikler

İşletme örgüt yapılarında oluşan anormallikler yöneticiler tarafından hata ve hilelerin yapılabilme olasılığını ortaya koymaktadır. Örgüt yapısı ile ilgili anormallikler şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2009):

- ❖ Karmaşık işletme yapıları,
- ❖ Üyelerin sağlıklı bir şekilde organize edilmemiş olması,
- ❖ Örgüt kurallarının ve kültürünün zayıf olması,
- ❖ Personele verilen eğitimin eksik verilmesi,
- ❖ Diktatör yönetim biçimi,
- ❖ Yönetimin etkinliğini azaltan örgüt yapıları,
- ❖ Yılsonlarında yapılan karmaşık işlemler,
- ❖ Diğer şirketler ile olağandışı yapılan işlemler,
- ❖ Kurumsal yapının olmaması,
- ❖ Riskli sektörlerde faaliyet göstermek,
- ❖ Teknoloji eskimiş varlıkların çok olması ve
- ❖ Yönetimlerin sık sık değişmesi şeklindedir.

2.3.3.4. Üçüncü Kişiler ile Olan İlişkilerde Anormallikler

Yöneticiler ile üçüncü kişiler arasında oluşan iş ilişkilerini kontrol etmenin veya dürüst olmayan bir iş ilişkisini önlemek oldukça zordur. Yöneticiler çalıştıkları kurumlarda üçüncü kişiler ile etkili bir iletişim kurarak, kolay bir şekilde kendi lehine hata ve hile yapabilmektedirler. Bunlar şu şekilde sıralanabilmektedir (Abdioğlu, 2007):

- ❖ İşletme denetçilerinde meydana gelen değişiklikler,
- ❖ Denetçiler arasında yaşanan tartışmalar,
- ❖ Yöneticilerin denetçilere baskıcı bir tutum sergilemeleri,
- ❖ İşletmenin çeşitli kurumlarla sürekli sorunlar yaşaması,
- ❖ Yöneticilerin umursamaz tavırları,
- ❖ Denetçilere gerekli bilgiler vermede gönülsüz olunması,
- ❖ Denetçilerin önlerine gerçekçi olmayan zaman kısıtlamaları çıkarma,
- ❖ Hukuk müşavirlerinde nedensiz gerçekleşen değişiklikler,
- ❖ Çok sayıda banka ile çalışma,
- ❖ Finans kuruluşları ile yönetimarasındaki ilişkiler,
- ❖ Yönetimin çeşitli kanıtlar sağlaması,
- ❖ Yatırımcılarla yaşanan davaların olması ve
- ❖ Sosyal çevre ile yaşanan sorunla şeklidir.

2.3.3.5. Yöneticileri Yakından İlgilendiren Çalışanlar Tarafından Yapılan Anormallikler

İşletmede küçülmeye gidilmesi iş güvenliğinin düşük olması, işsizlik oranlarının fazlalığı gibi nedenler çalışanlar üzerindeki baskıyı artırmaktadır. Bu nedenlerde çalışanları hata ve hile yapmaya yönlendirmektedir. Yöneticiler hata ve hile anormalliklerinden faydalanabilmektedirler (Pazarçeviren, 2005):

Muhâsebe ile İlgili Anormallikler: Yerinde zamanında kayıtlara alınmayan işlemler, yetkisiz olarak yapılan işlemler, sonuçları değiştiren düzeltmeler, kayıp belgeler, orijinal belgelerin yerine fotokopi şeklindeki belgelerin olması, işletme kayıtları ile doğrulama kayıtları arasında bulunan tutarsızlıklar şeklinde açıklanabilmektedir.

İç Kontrol Zayıflığı: Varlıkları koprumadaki zayıflıklar, yetersiz yetkilendirme ve kontrollere gereken önemin verilmemesi şeklindedir.

Analitik Anormallikler: Stoklarda yaşanan noksanlıklar, atıklarda yaşanan artışlar, aşırı satın almalar ve anlamsız şekilde yapılan ödemeler şeklinde açıklanabilmektedir.

Aşırı Yaşam Biçimi: Çok pahalı eşyaların kullanılması, seyahatlerin fazla olması, pahalı arabaların kullanılması ve üst düzey sosyal gruplara üyelik şeklinde açıklanabilmektedir.

2.3.4. Hilelerin Önlenmesi İçin Yapılması Gerekenler

Hileleri ortadan kaldırmaya ya da hilelerin etkilerini azaltmak için kontrollerin olduğu aşamadır. Hileleri ortaya çıkarmak önlenmesine göre çok daha zor ve maliyetli bir iştir. Bu nedenle fırsatları azaltan işlemlerin oluşması, hile yapan şahısların cezalandırılacaklarını bilmeleri gibi prosedürlerin oluşturulması çok önemlidir (Şengür, 2010).

2.3.4.1. Dürüst ve Etik Kültürlerinin Oluşturulması

İşletmelerde dürüst değerlerin oluşturulması, ahlaki değer taşıyan kişilerin işe alınması ile başlanılmaktadır. İşe alımlarda işverenler başvuru formlarını dikkatli bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Etik kurullar işletmelerde yazılı bir şekilde olması gerekmektedir. Etik politikaları (Cendrowski vd. 2007):

- ❖ Hırsızlık,
- ❖ Hediyeleşme,
- ❖ Çıkar çatışmalarını önleme ve
- ❖ Şirketin gizli bilgilerini uygun kullanmadır.

2.3.4.2. Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Geliştirmek

İç kontrol; yönetimin, çalışanların işlemlerinin verimli olması, mali raporların güvenilir olması, yasalara uygunluğu konusunda hedeflerine ulaşmış ulaşamadığı yönünde güven kazanmak amacıyla yapılan bir süreçtir. Kurumların amaçlarına ulaşması için önlerine çıkabilecek belirsizlikleri indirgemek amacıyla uygulanan süreçtir (Pickett, 2003).

İç kontrol sistemi kontrol çevresi, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri ve gözetim olmak üzere beş bileşenden oluşmaktadır (Pickett, 2003).

2.3.4.3. Denetim ve Yönetim Kurulunun Kurulması

Yönetimin en önemli kolu yönetim kuruludur. Çünkü yönetim kurulu, işletmeyi temsil eden ve işletmeyi idare eden kişidir. Şirketin yönetim organı mali tabloların hazırlanmasında, muhâsebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp sunulmasından sorumludur (www.coso.org).

Denetim komitesi, yönetim kurulu için gözetimin yerine getirilmesini sağlamaktadır. Finansal raporlama sürecini kontrol ederek hata ve hilelerin gerçekleşmesine engel olmaktadır. Denetim komitesinin toplanma sıklığı ne kadar fazla olursa komitenin etkinliği artmaktadır. Araştırmalar sonucunda hile yapan şirketlerde komitelerin toplantı sayısı, hile yapmayanlara oranla daha az olduğu belirlenmiştir (www.coso.org).

2.3.4.4. Bağımsız Denetim Sorumlulukları

Denetim yaklaşımı muhtemel hile durumlarında yönetim ile iletişim, denetim gibi önlemleri kapsamaktadır. Denetim planlaması aşamalarında denetçiler, hileden doğan durumlarda nasıl ve nerede kullanılacağı konusunda fikir yürütmeleri gerekmektedir. ,denetçi her zaman yönetim ve denetim komiteleri ile iş birliği yapmalı ve iletişim halinde olmalıdır. İç kontrol sistem işleyişi güçlü olan işletmeler doğru bilgilere ulaşarak denetim işini kolaylaştıracaktır ve güvenilir bilgi verecektir (www.aicpa.org).

2.3.4.5. Benford Yasası

Benford yasası, veri kümeleri içerisindeki rakam tekrarının normal düzeyini belirlemek amacıyla kullanılmaktadır. Bu şekilde veri kümeleri içindeki anormal rakamlar tespit edilmektedir. Bu yöntem kişilerin rastlantısal rakamlar üretemeyeceklerini göstermeye dayanmaktadır. Doğal olarak oluşması gereken sayılar benford yasası ile tespit edilmekte ve doğal olması gereken sayılar ile beyanlarda yer alan sayılar arasında fark olması durumunda ise sayıların hatalı ve hileli olarak üretilbileceği varsayımını gündeme getirmektedir (Terzi, 2012).

2.3.4.6. Veri Madenciliği

Büyük boyutlardaki verilerin geleceği yardımcı olacak kuralların programlar aracılığıyla belirlenmesi ve analiz edilmesidir. Veri madenciliği, büyük boyutlardaki bilgilerin saklandığı veri tabanlarından amaçlar neticesinde, gelecek ile ilgili tahminler yapmamızı sağlayacak verilere ulaşma ve kullanma işidir (Savaş, 2012).

1950’li yıllarda ilk bilgisayarlar sayım yapmak için kullanılmıştır. 1960’larda ise verilerin depolanması gibi amaçlarla teknoloji dünyasında devam etmiştir. 1980’lerde bilimsel alanlarda, mühendisliklerde vb. alanlarda kullanılmaya başlanmıştır. Bu zamanlarda şirketler, müşteriler, rakipler ve ürünler ile ilgili verilerden oluşan veri tabanları oluşturmuşlardır ve sürekli hale gelerek hemen hemen tüm alanlarda kullanılmaya başlanmıştır (Yılmaz vd., 2012)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHÂSEBEDE HATA HİLELERİN ÖNLENMESİNDE MALİ HİZMET ÇALIŞANLARININ SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Çalışmamızın bu bölümünde Sivas ilinde bulunan sağlık kurumlarındaki mali hizmet çalışanlarının muhâsebe hata ve hilelerindeki düşüncelerini tespit etmek amacıyla yapılan bu araştırma hakkında bilgi verilmiştir. Bu bölümde araştırmanın amacı, araştırmanın yapıldığı yer, araştırma modeli ve hipotezleri, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesi gibi konularda bilgi verilmeye çalışılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Muhâsebe hata ve hilelerinin önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluklarını belirlemek amacıyla yapılan bu çalışmada muhâsebe hata ve hilelerinin önlenmesinde çalışanların demografik özelliklerinin farklılıklara yol açıp açmadığını tespit etmektir.

Bu temel amacın dışında çalışma ile elde edilmek istenen diğer amaçlar ise; mali hizmet çalışanlarının demografik özelliklerini tespit etmek, çalışanların hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeylerini tespit etmek, çalışanların hileler ile ilgili ifadelerle katılma düzeylerini belirlemek, muhâsebede yapılan hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluklarını belirlemek amacıyla yargılara katılma düzeylerini tespit etmektir.

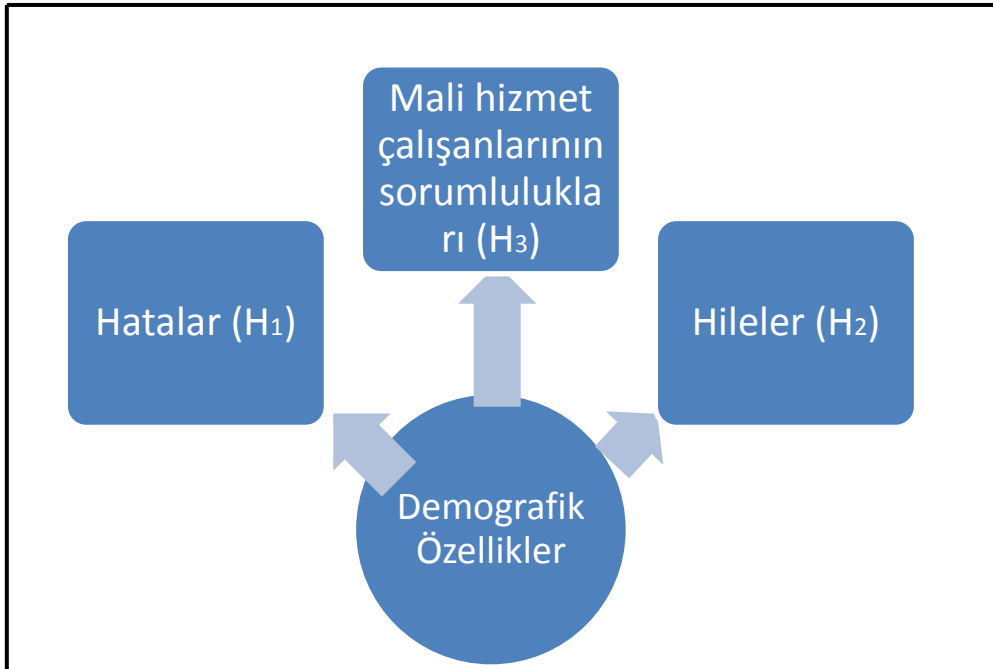
Muhâsebede yapılan hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi ile ilgili mali hizmet çalışanlarının sorumluluklarını tespit etmek amacıyla oluşturulan yargılarla ilgili ifadelerle ek olarak Elif Nazlı (2014) tarafından hazırlanan “Muhâsebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma” adlı çalışmasında bulunan anketten faydalanılmıştır.

3.2. Araştırmanın Yapıldığı Yer

Araştırma Sivas ilinde bulunan Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Hastanesi, Sivas Numune Hastanesi, Sivas İl Sağlık Müdürlüğü (Hafik, Gölova, Akıncılar, İmranlı, Ulaş, Altınyayla, Koyulhisar ve Doğanşar Devlet Hastaneleri sağlık müdürlüğüne bağlı çalışmaktadırlar.), Sivas Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi, Sivas Medicana Hastanesi, Gürün Devlet Hastanesi, Suşehri Devlet Hastanesi, Kangal Devlet Hastanesi, Gemerek Devlet Hastanesi, Divriği Devlet Hastanesi, Yıldızeli Devlet Hastanesi ve Zara Devlet Hastanesi ve Şarkışla Devlet Hastanesi içerisinde izin alınabilen Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Hastanesi, Sivas Numune Hastanesi, Sivas Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi, Sivas Medicana Hastanesi, Gürün Devlet Hastanesi, Suşehri Devlet Hastanesi, Kangal Devlet Hastanesi, Gemerek Devlet Hastanesi, Divriği Devlet Hastanesi ve Yıldızeli Devlet Hastanesi olmak üzere 10 hastaneden oluşmaktadır.

3.3. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Muhâsede hata ve hilelerin önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluğunun tespitine yönelik olarak yapılan çalışma, tanımlayıcı araştırma modeli ile hazırlanmıştır.



Şekil 4 Araştırmanın Modeli

Araştırmamızda elde edilen veriler doğrultusunda test edilen hipotezler şunlardır:

H1: Demografik özellikler ile hataların önlenmesi arasında fark vardır.

H2: Demografik özellikler ile hilelerin önlenmesi arasında fark vardır.

H3: Demografik özellikler ile hata ve hilelerin önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumlulukları arasında fark vardır.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmamızın bu bölümünde verilerin toplanması, soruların niteliği, veri analizinde kullanılan yöntemler gibi konular hakkında bilgiler verilecektir.

3.4.1. Verilerin Toplanması

Araştırmada verileri toplamak amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Veriler mali hizmet çalışanları ile karşılıklı görüşme yöntemi ile anket sorularını cevaplamak yöntemiyle elde edilmiştir. Anket uygulama aşamasında 10 hastaneden örneklem seçimine gidilmeyerek bütün evrene ulaşılmaya çalışılmıştır. 102 mali hizmet çalışanlarından 96 çalışana ulaşılmış olup 84 adet anket dönüşü sağlanmış ve çalışmaya %82,35 oranda katılım sağlanmıştır.

3.4.2. Soruların Niteliği

Araştırmada anket formundaki soruların tamamı genel kurallar doğrultusunda hazırlanmış ve dört bölüme ayrılmıştır.

Anketin birinci bölümünde anketi cevaplayan mali hizmet çalışanlarının cinsiyet, yaş, eğitim durumu gibi demografik özellikler tespit edilmiş amaçlanmıştır. Anketin ikinci bölümünde mali hizmet çalışanlarının muhâbebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümünde mali hizmet çalışanlarının muhâbebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır. Anketin dördüncü bölümünde ise mali hizmet çalışanlarının muhâbebede hata ve hilelerin önlenmesi ile ilgili sorumluluklarının belirlemeye yönelik yargılara katılma düzeylerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

3.4.3. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem

Verilerin değerlendirilmesi için SPSS 21.0 (Statistical Package for Social Sciences) programı kullanılarak değerlendirme yapılmıştır. Anket sonuçları SPSS programına girilerek elde edilen sonuçlar Microsoft Excel ve Word programlarında tablo ve grafikler hazırlanmıştır. Çalışmada ankette bulunan her bir soru için ayrı ayrı frekans hesapları yapılmış olup ikinci, üçüncü ve dördüncü bölümlerde bulunan sorular ile çapraz tablo belirlenerek farklılıklar araştırılarak değerlendirilmiştir.. Hipotezleri test etmek amacı ile t- testi (Independent- Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testinden yararlanılmış ve bulunan sonuçlar tablo halinde hazırlanarak değerlendirmeye çalışılmıştır.

Verilerin analizinde 5'li likert ölçeği kullanılmış ve ölçeğin değerlendirilmesinde dağılım ortalaması:

- ❖ 1.24' e kadar olanlar Kesinlikle Katılmıyorum,
- ❖ 1.25- 2.24'e kadar olanlar Katılmıyorum,
- ❖ 2.25-3.24'e kadar olanlar Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum,
- ❖ 3.25-4.24'e kadar olanlar Katılıyorum,
- ❖ 4.25 ve üstü olanlar Kesinlikle Katılıyorum şeklinde sunulmuştur.

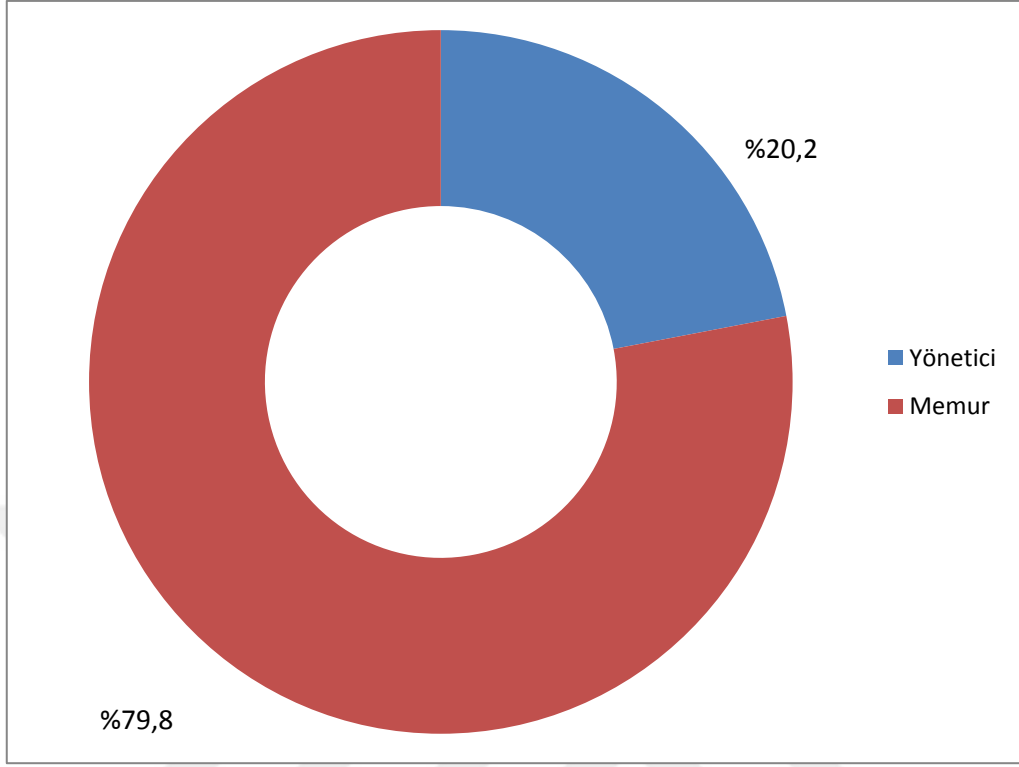
Bu bölümde katılımcılara yöneltilen 57 soruya yönelik güvenilirlik testi sonucu Cronbach Alpha değeri '0,72' olarak gerçekleşmiş ve güvenilir olduğu görülmüştür.

3.5. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırma sonuçlarının değerlendirildiği bu bölümde çalışmaya katılanların demografik özellikleri verilmiş ve daha sonra anket formundaki sorulara verilen yanıtlar değerlendirilmiştir. Anket sonuçları ise her soruya verilen yanıtlar ayrı ayrı değerlendirilerek sunulmuştur.

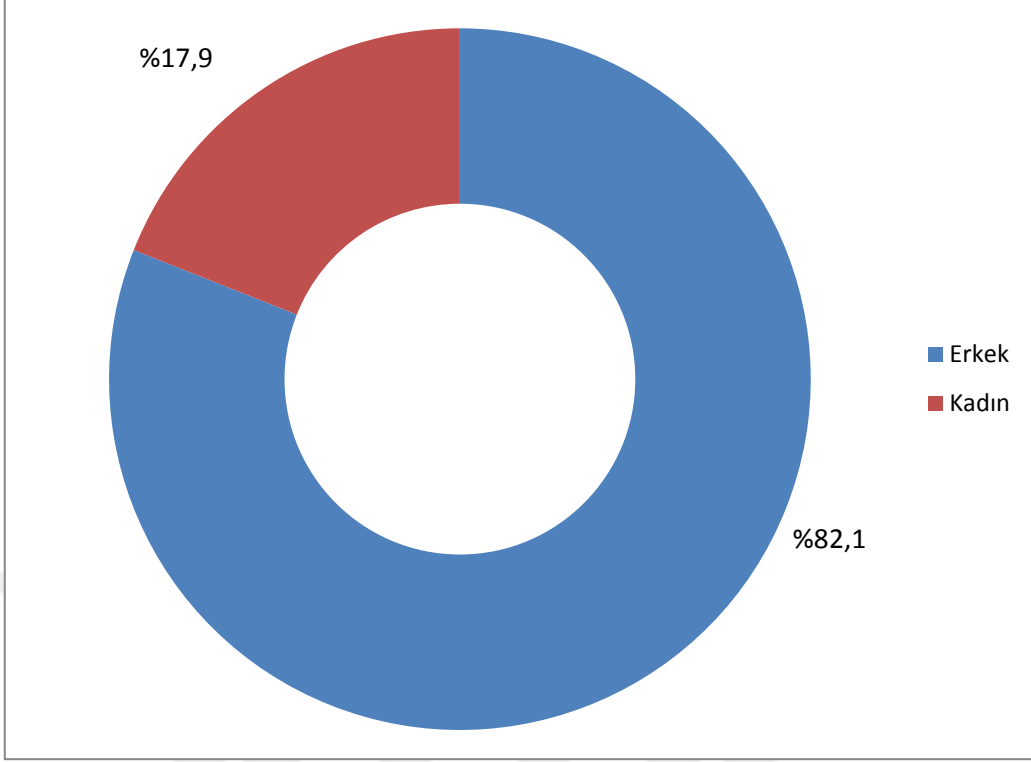
3.5.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Ankete katılan mali hizmet çalışanlarının unvanları, yaş aralıkları, cinsiyetleri, eğitim durumu ve çalışma sürelerini tespit etmeye yönelik sorulara verilen yanıtlar ayrı ayrı değerlendirilmiştir.



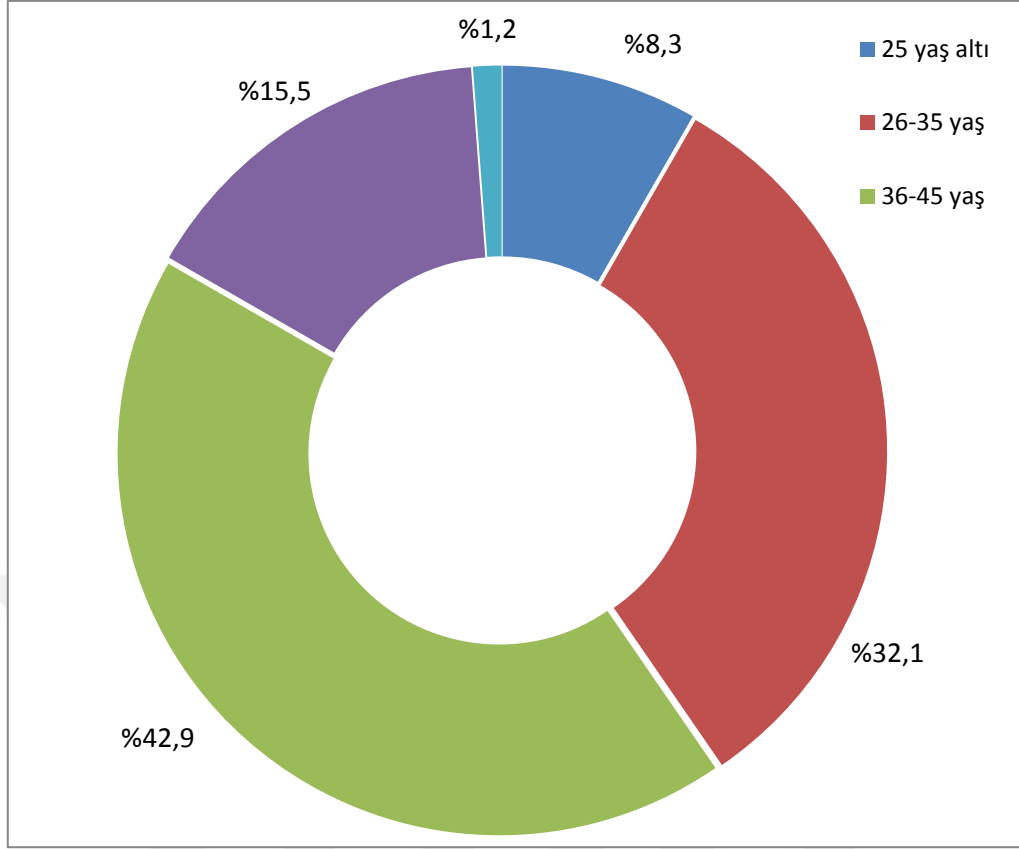
Şekil 5 Mali Hizmet Çalışanlarının Unvanlarına Göre Dağılımı

Şekil 5'te yer alan sonuçlara göre ankete katılan mali hizmet çalışanlarının %20,2'i yönetici, %79,8'i memur olduğu görülmektedir.



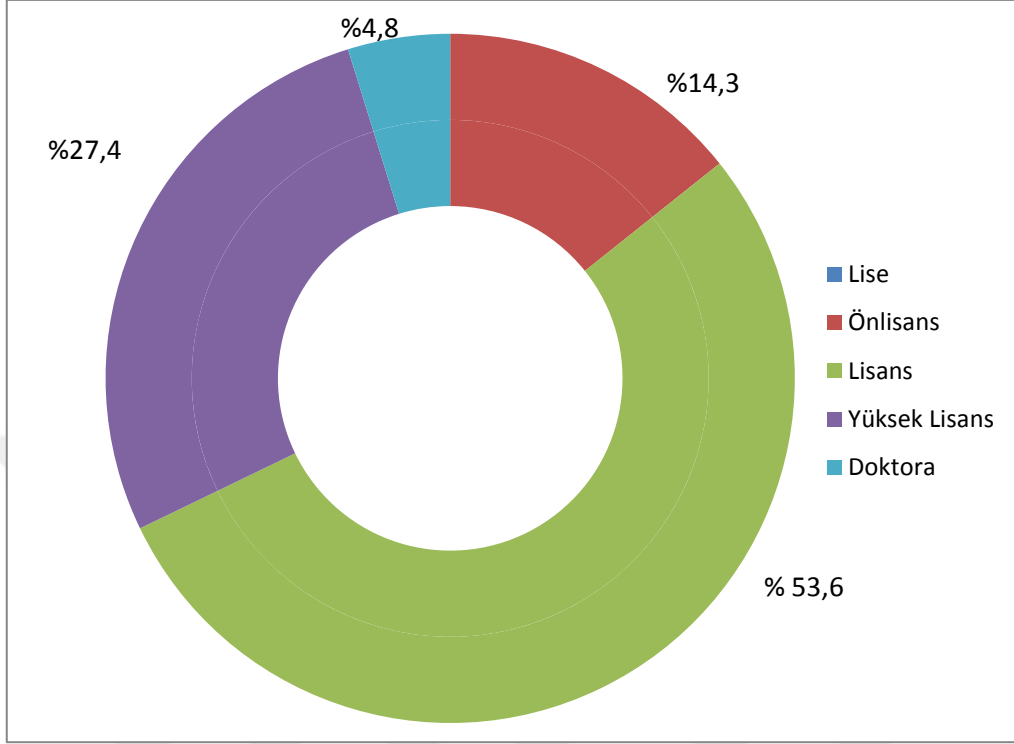
Şekil 6 Mali Hizmet Çalışanlarının Cinsiyetlerine Göre Dağılımı

Şekil-6'da ankete katılan mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre dağılımını göstermektedir. Buna göre ankete katılan mali hizmet çalışanlarının % 82,1'i erkek, %17,9' u kadındır. Bu veriler neticesinde mali hizmet çalışanlarının çoğunu erkekler oluşturmaktadır.



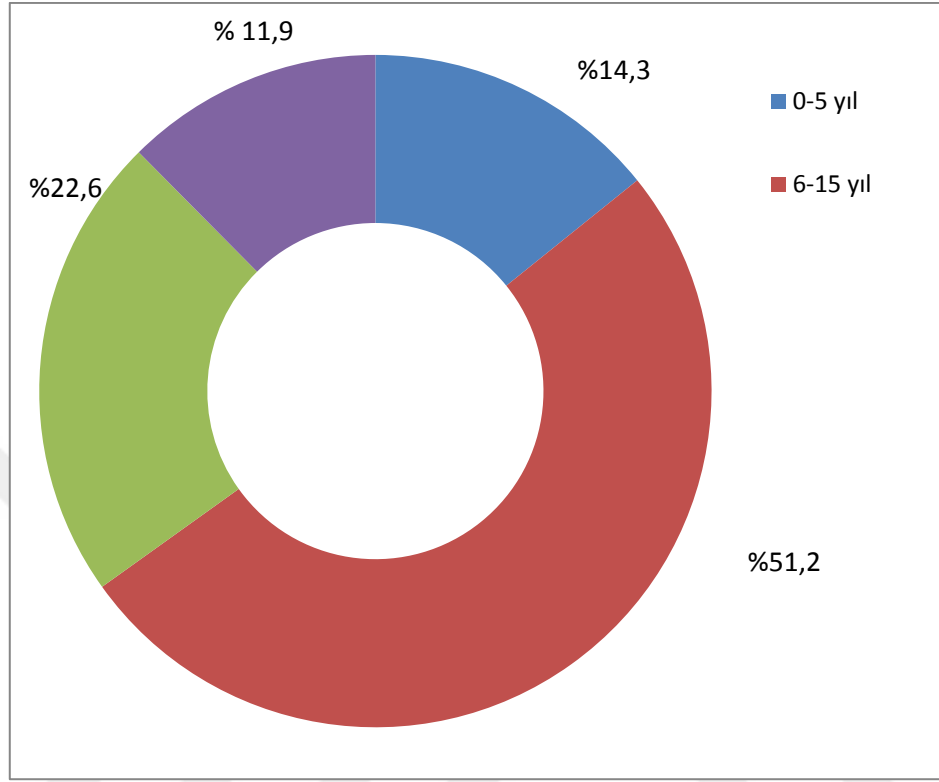
Şekil 7 Mali Hizmet Çalışanlarının Yaşlarına Göre Dağılımı

Şekil- 7’de yer alan sonuçlara göre ankete katılan mali hizmet çalışanlarının % 8,3’ ü 25 yaş altı, % 32,1’i 26-35 yaş aralığı, % 42,9’ u 36-45 yaş aralığı, %15,5’i 46-55 yaş aralığı ve % 1,2’ si 56 ve üzeri yaş aralığında bulunmaktadır. Bu sonuç ankete katılan mali hizmet çalışanlarının çoğunluğunun 36-45 yaş aralığında değişen orta yaştaki çalışanlardan olduğunu göstermektedir.



Şekil 8 Mali Hizmet Çalışanlarının Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

Şekil- 8’de yer alan sonuçlara göre ankete katılan mali hizmet çalışanlarının % 14,3’ ü önlisans, % 53,6’ sı lisans, % 27,4’ ü yüksek lisans, % 4,8’i doktora düzeyinde eğitim almıştır. Bu verilerden anlaşılacağı gibi ankete katılan mali hizmet çalışanlarından çoğunluğunun lisans düzeyinde eğitim aldıkları görülmektedir.



Şekil 9 Mali Hizmet Çalışanlarının Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı

Şekil- 9'da mali hizmet çalışanlarının çalışma süresi dağılımları incelendiğinde % 14,3' ü 5 yıl ve daha az, % 51,2' si 6-15 yıl arası, % 22,6' sı 16-25 yıl arası ve % 11,9'u 25 ve üzeri yıl çalışanlardan bulunmaktadır.

Tablo 1. Bireylerin Ölçeklere Ait Normal Dağılım Analizi Sonuçları

	İstatistik	Sd	p
Hata	,092	84	,077
Hile	,066	84	,200
Sorumluluk	,074	84	,200

Ölçeklere ait verilerin hangi dağılımdan geldiklerini belirlemek amacıyla yapılan Kolmogorov- Simimov testi sonucuna göre ölçeklerin normal dağılımdan geldiği belirlenmiştir ($p>0,05$).

3.5.2. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâbebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Çalışmanın bu bölümünde mali hizmet çalışanlarının muhâbebede yapılan hatalar ile ilgili ifadelere katılma düzeyleri tespit edilerek Tablo 2’de ayrıntılı olarak sunulmuştur.

Tablo 2. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâbebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

MUHÂSEBEDEKİ HATALAR İLE İLGİLİ YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	\bar{X}	s.s.
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum		
Hatalar bilgisizlik ve tecrübesizlikten kaynaklanmaktadır.	44 (52,4)	24 (28,6)	8 (9,5)	4 (4,8)	4 (4,8)	4,19	1,10
Hatalar ihmal tutum ve dikkatsiz davranıştan kaynaklanmaktadır.	43 (52,1)	27 (32,1)	7 (8,3)	5 (6,0)	2 (2,4)	4,23	1,00
Muhasebe hataları kasit unsuru bulunmadan, bilinçsiz olarak yapılmaktadır.	34 (40,5)	32 (38,1)	14 (16,7)	3 (3,6)	1 (1,2)	4,13	,90
Hatalar unutma ve tekrarlama ile meydana gelmektedir.	33 (39,3)	37 (44,0)	7 (8,3)	4 (4,8)	3 (3,6)	4,10	,99
Matematiksel olarak yapılan hatalardır.	43 (51,2)	30 (35,7)	10 (11,9)	0 (0,0)	1 (1,2)	4,35	,78
Hataların yetenekle ilgisi yoktur.	30 (35,7)	24 (28,6)	26 (31,0)	2 (2,4)	2 (2,4)	3,92	,99

MUHÂSEBEDEKİ HATALAR İLE İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	\bar{X}	s.s.
İşin uzmanlarının deneyimli ve donanımlı olmamasından kaynaklanmaktadır.	24 (28,6)	28 (33,3)	16 (19,0)	13 (15,5)	3 (3,6)	3,67	1,15
Kullanılan teknolojinin yetersiz olmasından kaynaklanmaktadır.	13 (15,5)	29 (34,5)	29 (34,5)	9 (10,7)	4 (4,8)	3,45	1,03
Ne kadar önlem alınıralsa alınsın yapılan hata engellenemez.	13 (15,5)	16 (19,0)	14 (16,7)	27 (32,1)	14 (16,7)	2,84	1,33
İşin uzmanları hata konusunda donanımlı olsa da hata engellenemez.	11 (13,1)	15 (17,9)	13 (15,5)	29 (34,5)	16 (19,0)	2,71	1,32
Yapılan hataların bilgi ve tecrübe ile ilişkisi yoktur.	11 (13,1)	20 (23,8)	19 (22,6)	27 (32,1)	7 (8,3)	3,01	1,19
Hatalar bilinçli olarak yapılmaktadır.	13 (15,5)	17 (20,2)	13 (15,5)	27 (32,1)	14 (16,7)	2,85	1,34
Teknolojiler çok iyi olsa da yeteneği olmayanlar hata yapmaya mahkumdurlar.	10 (11,9)	27 (32,1)	30 (35,7)	13 (15,5)	4 (4,8)	3,30	1,02

Mali hizmet çalışanlarının muhâsebede yapılan hatalar ile ilgili ifadelerine;

“Hatalar bilgisizlik ve tecrübesizlikten kaynaklanmaktadır.” ifadesine ‘4,19’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hatalar ihmal tutum ve dikkatsiz davranıştan kaynaklanmaktadır.” ifadesine ‘4,23’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Muhasebe hataları kasıt unsuru bulunmadan, bilinçsiz olarak yapılmaktadır” ifadesine ‘4,13’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hatalar unutma ve tekrarlama ile meydana gelmektedir. ifadesine ‘4,10’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Matematiksel olarak yapılan hatalardır” ifadesine ‘4,35 ’ ortalama ile ‘Kesinlikle Katılıyorum’,

“Hataların yetenekle ilgisi yoktur” ifadesine ‘3,92 ’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“İşin uzmanlarının deneyimli ve donanımlı olmamasından kaynaklanmaktadır.” ifadesine ‘3,67 ’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Kullanılan teknolojinin yetersiz olmasından kaynaklanmaktadır.” ifadesine ‘3,45 ’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Ne kadar önlem alınıralsa alınsın yapılan hata engellenemez” ifadesine ‘2,84 ’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“İşin uzmanları hata konusunda donanımlı olsa da hata engellenemez” ifadesine ‘2,71 ’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“Yapılan hataların bilgi ve tecrübe ile ilişkisi yoktur” ifadesine ‘2,71 ’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“Hatalar bilinçli olarak yapılmaktadır” ifadesine ‘2,85 ’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“Teknolojiler çok iyi olsa da yeteneği olmayanlar hata yapmaya mahkumdurlar.” ifadesine ‘3,30’ ortalama ile ‘Katılıyorum’, şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki anket sonuçlarına bakıldığında mali hizmet çalışanlarının yapılan hatalarda genellikle bilgisizlik, unutkanlık, dikkatsizlik, tecrübesizlik gibi nedenlerden meydana geldiği düşünülmektedir. Yapılan hatalarda kasıt unsurunun olmadığına hataların bilinçsiz bir şekilde yapıldığına inanılmaktadır.

3.5.3. Mali Hizmet Çalışanlarının Demografik Özelliklerine Göre Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Bu hipotezi test edebilmek için cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve çalışma süreleri ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.5.3.1. Mali Hizmet Çalışanlarının Cinsiyetleri ile Muhâsebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılmalarında farklılık olup olmadığını tespit edebilmek için hazırlanan hipotez ve uygulanan t- testi (Independent- Samples T Test) analizi sonucu edinilen bilgiler aşağıda belirtilmiştir.

H1a: Mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlere Göre Değişimi

CİNSİYET	N	ORTALAMA	STANDART SAPMA	t	p
Erkek	69	3,61	,48	,507	,660
Kadın	15	3,54	,62		

Tablo 3' de görüldüğü gibi mali hizmet çalışanlarının muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadeler katılma düzeylerinin cinsiyetlerine göre ortaya çıkan ortalama; erkek çalışanlar için 3,61, kadın çalışanlar için 3,54 olarak bulunmuştur.

P= 0,660 değeri $p>0,05$ olduğu için mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı bulunmuş ve bu nedenle H1a hipotezi reddedilmiştir.

3.5.3.2. Mali Hizmet Çalışanlarının Yaşları ile Muhâsebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan çalışanlardan muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadeler katılmalarında farklılık olup olmadığını belirlemek için hazırlanan hipotez ve tek yönlü varyans analizi sonucu edinilen sonuçlar aşağıdaki gibidir.

H1b: Mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 4. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi

YAŞ	N	ORTALAMA	STANDART SAPMA	F	P
25 yaş altı	7	3,64	,47		
26- 35 yaş	27	3,69	,47		
36-45 yaş	36	3,52	,59	,467	,759
46- 55 yaş	13	3,59	,38		
56 ve üzeri	1	3,38			

Tablo 4’te görüldüğü gibi mali hizmet çalışanlarının muhâsebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeylerindeki değişimde yaşlara göre farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden elde edilen ortalamalar; 0-25 yaş aralığı 3,64, 26-35 yaş aralığı 3,69, 36-45 yaş aralığında olanlar için 3,52, 46-55 yaş aralığında olanlar için 3,59 ve 56 ve üzeri yaş için 3,38 olarak bulunmuştur. Varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucunda yaş aralıklarının birbirine yakın ortalamalara sahip olduğu görülmüştür.

F= 0,467 ve p= 0,759 değeri $p>0,05$ olduğu için mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılmaları arasında istatistiksel olarak fark olmadığı belirlenmiş ve H1b hipotezi reddedilmiştir.

3.5.3.3. Mali Hizmet Çalışanlarının Eğitim Durumları ile Muhâsebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan çalışanların eğitim düzeylerine göre baktıldığında muhâsebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma durumlarına göre bir farklılaşma olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla oluşturulan hipotez ve tek yönlü varyans (One- Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdadır.

H1c: Mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 5. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi

EĞİTİM	N	ORTALAMA	STANDART SAPMA	F	P
Ön lisans	12	3,48	,62	1,49	,224
Lisans	45	3,64	,50		
Y. Lisans	23	3,50	,43		
Doktora	4	4,00	,56		

Tablo 5’te görüldüğü gibi mali hizmet çalışanlarının eğitim düzeylerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadeler katılmalarında farklılık olup olmadığını tespit edebilmek için varyans analizinden alınan ortalamalar önlisans için 3,48, lisans mezunları için 3,64, yüksek lisans mezunları için 3,50 ve doktora mezunları için 4,00 olarak bulunmuştur.

$F=1,49$ ve $p= 0,224$ değeri $p>0,05$ olduğu için mali hizmet çalışanlarının eğitim düzeylerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve H_1c hipotezi reddedilmiştir.

3.5.3.4. Mali Hizmet Çalışanlarının Eğitim Durumları ile Muhâsebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadeler katılmalarında farklılık olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla oluşturulan hipotez ve tek yönlü varyans (One- Way ANOVA) analizi sonucu edinilen sonuçlar:

H_{1d} : Mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 6. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hatalar ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Çalışma Sürelerine Göre Değişimi

ÇALIŞMA SÜRESİ	N	ORTALAMA	STANDART SAPMA	F	P
0-5 yıl	12	3,61	,45	,767	,516
6-15 yıl	43	3,67	,58		
16-25 yıl	19	3,46	,43		
25 ve üzeri yıl	10	3,55	,33		

Tablo 6’da görüldüğü gibi mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden alınan ortalamalar çalışma süresi 0-5 arası olanlar 3,61, 6-15 arası olanlar 3,67, 16-25 yıl arasında olanlar için 3,46 ve 25 ve üzeri yıl çalışanlar için 3,55 olarak tespit edilmiştir.

F= 0,767 ve p= 0,516 değeri $p>0,05$ olduğundan dolayı mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı bulunmuş ve h1d hipotezi reddedilmiştir.

3.5.3.5. Hataların Önlenmesinde Demografik Özellikler

HİPOTEZ	KABUL	RED
H1a	-	+
H1b	-	+
H1c	-	+
H1d	-	+

H1a hipotezine göre mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H1b hipotezine mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H1c hipotezine göre mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadelere katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H1d hipotezine göre mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebedeki hatalar ile ilgili ifadelere katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

3.5.4. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Mali hizmet çalışanlarının muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeyleri tabloda sunulmuştur.

Tablo 7 Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

MUHÂSEBEDEKİ HİLELER İLE İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	\bar{X}	s.s.
Hile kasıtlı bir şekilde bilinçli olarak yapılan hatalardır.	45 (53,6)	24 (28,6)	8 (9,5)	4 (4,8)	3 (3,6)	4,23	1,04
Belgesiz ve kayıtsız bir şekilde yapılan işlemlerdir.	31 (36,9)	28 (33,3)	23 (27,4)	1 (1,2)	1 (1,2)	4,03	,89
Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.	18 (21,4)	39 (46,4)	19 (22,6)	4 (4,8)	4 (4,8)	3,75	1,00
Hilenin yapılması için bulunulan koşullar fırsat oluşturmaktadır.	34 (40,5)	34 (40,5)	10 (11,9)	5 (6,0)	1 (1,2)	4,13	,92
Hilenin yapılması için motivasyona gerek yoktur.	14 (16,7)	25 (29,8)	13 (15,5)	22 (26,2)	10 (11,9)	3,13	1,30

MUHÂSEBEDEKİ HİLELER İLE İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katlıyorum	Katlıyorum	Ne Katlıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	\bar{X}	s.s.
	Vergi kaçırmak için hileye başvurur.	17 (20,2)	30 (35,7)	25 (29,8)	9 (10,7)	3 (3,6)	3,58
Hile yapan kişiler kendilerinin dürüst olduğunu düşünür.	17 (20,2)	40 (47,6)	12 (14,3)	12 (14,3)	3 (3,6)	3,66	1,06
Kendi menfaati için kişi hile yapmaktadır.	9 (10,7)	21 (25,0)	31 (36,9)	20 (23,8)	3 (3,6)	3,15	1,02
Kasıtlı olarak yapılan her hata hile değildir.	16 (19,0)	26 (31,0)	26 (31,0)	11 (13,1)	5 (6,0)	3,44	1,12
Hileye maruz kalan aldatılmaktadır.	18 (21,4)	31 (36,9)	18 (21,4)	13 (15,5)	4 (4,8)	3,54	1,13
Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.	14 (16,7)	31 (36,9)	24 (28,6)	12 (14,3)	3 (3,6)	3,48	1,04
Hile yaparken ekonomik olarak motivasyona ihtiyaç vardır	22 (26,2)	38 (45,2)	14 (16,7)	8 (9,5)	2 (2,4)	3,83	1,00
Çalışanların koşullarını iyileştirmek ve vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanmak için hile yapılır.	43 (51,)	31 (36,9)	9 (10,7)	0 (0,0)	1 (1,2)	4,36	,77
Kurumun imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	25 (29,8)	33 (39,3)	23 (27,4)	2 (2,4)	1 (1,2)	3,94	,88

MUHÂSEBEDEKİ HİLELER İLE İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	\bar{X}	s.s.
Bankalardaki kredi imkanlarından daha fazla faydalanmak için yapılır.	31 (36,9)	26 (31,0)	24 (28,6)	2 (2,4)	1 (1,2)	4,00	,93
Hile yapan dürüst değildir.	35 (41,7)	33 (39,3)	8 (9,5)	6 (7,1)	2 (2,4)	4,10	1,00
Hile kendiliğinden oluşur, herhangi bir fırsata gerek yoktur.	4 (4,8)	6 (7,1)	11 (13,1)	31 (36,9)	32 (38,1)	2,03	1,11
Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır.	5 (6,0)	30 (35,7)	30 (35,7)	15 (17,9)	4 (4,8)	3,20	,96
Hilede kimse aldatılmaz.	6 (7,1)	6 (7,1)	11 (13,1)	26 (31,0)	35 (41,7)	2,07	1,22

Tabloda mali hizmet çalışanlarının muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeylerinin dağılımı gösterilmektedir. Mali hizmet çalışanlarının verdikleri cevaplar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Mali hizmet çalışanlarının muhâsebe hileleri ile ilgili ifadelerden;

“Hile kasıtlı bir şekilde bilinçli olarak yapılan hatalardır” ifadesine ‘4,23’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Belgesiz ve kayıtsız bir şekilde yapılan işlemlerdir” ifadesine ‘4,03’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır” ifadesine ‘3,75’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hilenin yapılması için bulunulan koşullar fırsat oluşturmaktadır” ifadesine ‘4,13’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hilenin yapılması için motivasyona gerek yoktur” ifadesine ‘3,13’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“Vergi kaçırmak için hileye başvurulur” ifadesine ‘3,58’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hile yapan kişiler kendilerinin dürüst olduğunu düşünür” ifadesine ‘3,66’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Kendi menfaati için kişi hile yapmaktadır” ifadesine ‘3,15’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“Kasıtlı olarak yapılan her hata hile değildir” ifadesine ‘3,44’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hileye maruz kalan aldatılmaktadır” ifadesine ‘3,54’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür” ifadesine ‘3,48’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hile yaparken ekonomik olarak motivasyona ihtiyaç vardır” ” ifadesine ‘3,83’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Çalışanların koşullarını iyileştirmek ve vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanmak için hile yapılır” ifadesine ‘3,83’ ortalama ile ‘Kesinlikle Katılıyorum’,

“Kurumun imajını güçlendirmek için yapılmaktadır” ifadesine ‘3,94’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Bankalardaki kredi imkanlarından daha fazla faydalanmak için yapılır” ifadesine ‘4,00’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hile yapan dürüst değildir” ifadesine ‘4,10’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Hile kendiliğinden oluşur, herhangi bir fırsata gerek yoktur” ifadesine ‘2,03’ ortalama ile ‘Katılmıyorum’,

“Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır” ifadesine ‘3,20 ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“Hilede kimse aldatılmaz” ifadesine ‘2,07’ ortalama ile ‘Katılmıyorum’ şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıda verilen sonuçlarına bakıldığında ankete katılan mali hizmet çalışanlarının birçoğunun hilenin kasıt unsurunu taşıdığı, belgesiz bir şekilde yapıldığını, otorite boşluğundan kaynaklandığı, hile yapmaya uygun ortamların fırsat oluşturduğu sonucu çıkmaktadır. Çalışanların koşullarını iyileştirmek ve vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanmak için hileye başvurduğu gibi sonuçlar çıkmaktadır.

3.5.5. Mali Hizmet Çalışanlarının Demografik Özelliklerine Göre Muhâsebedeki Hileler ile İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Bu hipotezleri test etmek için demografik özellikler olarak yaş, cinsiyet, eğitim durumu ve çalışma süreleri ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.5.5.1. Mali Hizmet Çalışanlarının Cinsiyetleri ile Muhâsebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan çalışanların cinsiyetlerine cinsiyetlerine göre ifadelere katılmalarında bir farklılaşma olup olmadığını belirlemek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent- Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir:

H2a: Mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 8. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi

CİNSİYET	N	ORTALAMA	STANDART	t	P
			SAPMA		
ERKEK	69	3,56	,33	0,37	,928
KADIN	15	3,57	,38		

Tablo 8’de mali hizmet çalışanlarının muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeylerinin cinsiyetlere göre almış oldukları ortalamalar; erkek çalışanlar için 3,56, kadın çalışanlar için 3,57 olarak belirlenmiştir.

P=0,928 değeri $p>0,05$ olduğundan mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve H2a hipotezi reddedilmiştir.

3.5.5.2. Mali Hizmet Çalışanlarının Yaşları ile Muhâsebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan çalışanların yaşlarına göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One- Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir:

H2b: Mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 9. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi

YAŞ	N	ORTALAMA	STANDART SAPMA	F	P
25 yaş altı	7	3,54	,24		
26-35 yaş	27	3,55	,35		
36-45 yaş	36	3,59	,34	,396	,811
46-55 yaş	13	3,51	,41		
56 ve üzeri yaş	1	3,21	-		

Tablo 9’da mali hizmet çalışanlarının muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeylerinde yaşlarına göre farklılık olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One- Way ANOVA) analizinden alınan ortalamalar; yaşı 0-25 arasında olanlar 3,54, 26-35 arasında olanlar 3,55, 36-45 arasında 3,59, 46-55 arasında olanlar için 3,51 ve 56 ve üzeri yaş için ise 3,21 olarak belirlenmiştir.

F= 0,396 ve p= 0,811 değeri $p>0,05$ olduğundan mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve H2b hipotezi reddedilmiştir.

3.5.5.3. Mali Hizmet Çalışanlarının Eğitim Durumları ile Muhâsebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadeler katılma düzeylerinde farklılık olup olmadığını belirlemek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One- Way ANOVA) analizi sonucu bulunan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

H2c: Mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 10. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı

EĞİTİM	N	ORTALAMA	STANDART SAPMA	F	P
Önlisans	12	3,59	,27	,176	,912
Lisans	45	3,58	,40		
Yüksek Lisans	23	3,52	,28		
Doktora	4	3,52	,19		

Tablo 10'da mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadeler katılmalarına göre farklılık olup olmadıklarını belirlemek amacıyla yapılan varyans (One- Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalamalar; önlisans için 3,59, lisans mezunları için ise 3,58, yüksek lisans için 3,52 ve doktora için ise 3,52 olarak bulunmuştur.

F= 0,176 ve p= 0,912 değeri $p>0,05$ olduğundan mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadeler katılma düzeylerinde istatistiksel olarak fark olmadığı bulunmuş ve H2c hipotezi reddedilmiştir.

3.5.5.4. Mali Hizmet Çalışanlarının Çalışma Süreleri ile Muhâsebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan çalışanların çalışma sürelerine göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirlemek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One- Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir:

H2d: Mali Hizmet Çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 11. Mali Hizmet Çalışanlarının Muhâsebedeki Hileler ile İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Çalışma Sürelerine Göre Değişimi

ÇALIŞMA SÜRESİ	N	ORTALAMA	STANDART SAPMA	F	P
0-5 yıl	12	3,50	,25	,226	,878
6-15 yıl	43	3,59	,35		
16-25 yıl	19	3,55	,40		
25 ve üzeri yıl	10	3,53	,32		

Tablo 11’de mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeylerinde farklılık olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalamalar; çalışma süresi 0-5 arası olanlar 3,50, 6-15 arası olanlar 3,59, 16-25 yıl arası olanlar için 3,55 ve 25 ve üzeri yıl için ise 3,53 olarak bulunmuştur.

F= 0,226 ve p= 0,878 değeri $p>0,05$ olduğundan mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelere katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı ve bu nedenle H2d hipotezi reddedilmiştir.

3.5.5.5. Hilelerin Önlenmesinde Demografik Özellikler

HİPOTEZ	KABUL	RED
H2a	-	+
H2b	-	+
H2c	-	+
H2d	-	+

H2a hipotezine göre mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H2b hipotezine göre, mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H2c hipotezine göre, mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H2d hipotezine göre, mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

3.5.6. Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Muhâsebede yapılan hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi ile ilgili mali hizmet çalışanlarının sorumluluklarını tespit etmeye yönelik oluşturulan ifadeler katılma düzeyleri tabloda sunulmuştur.

Tablo 12. Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluklarını Tespit Etmeye Yönelik Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

MALİ HİZMET ÇALIŞANININ SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	\bar{X}	s.s.
Mali hizmet çalışanlarının oluşturduğu iç kontrol denetimi ile yapılan hata ve hile azalır.	9 (10,7)	34 (40,5)	30 (35,7)	8 (9,5)	3 (3,6)	3,45	,93
Mali hizmet çalışanlarının muhasebe eğitimlerinin yetersiz olmasından dolayı hata ve hile riski artar.	24 (28,6)	38 (45,2)	13 (15,5)	6 (7,1)	3 (3,6)	3,88	1,02
Mali hizmet çalışanlarına eğitim, seminer ve konferanslar aracılığıyla bilgi düzeyleri artırılarak hata ve hile riski azaltılır.	24 (28,6)	27 (32,1)	21 (25,0)	9 (10,7)	3 (3,6)	3,71	1,10
Çalışanların yeniliklere ve değişikliklere açık olmaması hile ve hata yapılmasını artırır.	14 (16,7)	46 (54,8)	17 (20,2)	3 (3,6)	4 (4,8)	3,75	,94
Çalışanların dürüst ve ahlâki özellikler taşımaması hata ve hileyi artırır.	35 (41,7)	35 (41,7)	7 (8,3)	5 (6,0)	2 (2,4)	4,14	,97
Çalışanlara hata ve hileler karşısında cezalar uygulanmalıdır	39 (46,4)	35 (41,7)	7 (8,3)	1 (1,2)	2 (2,4)	4,28	,85
Yöneticilerin baskı ve fırsat unsurlarını ortadan kaldırması hata ve hileyi azaltır.	8 (9,5)	25 (29,8)	20 (23,8)	25 (29,8)	6 (7,1)	3,04	1,12

MALİ HİZMET ÇALIŞANININ SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	\bar{X}	s.s.
Çalışanların geçmişinin karanlık olması hata ve hileyi artırır.	9 (10,7)	29 (34,5)	28 (33,3)	16 (19,0)	2 (2,4)	3,32	,98
Çalışanları işe alırken özel hayatları da değerlendirilmelidir.	11 (13,1)	9 (10,7)	22 (26,2)	24 (28,6)	18 (21,4)	2,65	1,29
Hata ve hileyi azaltmak için çalışanların lider ruhlu olması gerekmektedir.	9 (10,7)	26 (31,0)	28 (33,3)	18 (21,4)	3 (3,6)	3,23	1,02
Mali hizmet çalışanlarının hile ve hatalar konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir.	14 (16,7)	31 (36,9)	24 (28,6)	12 (14,3)	3 (3,6)	3,48	1,04
Otoriter çalışanların hata ve hile yapma riskleri azdır.	22 (26,2)	38 (45,2)	14 (16,7)	8 (9,5)	2 (2,4)	3,83	1,00
Doğruluk anlayışlarının olmaması hata ve hileyi artırmaktadır.	7 (8,3)	26 (31,0)	24 (28,6)	23 (27,4)	4 (4,8)	3,10	1,05
Çalışanlar kurumun menfaati için hileye başvurmaktadır.	8 (9,5)	28 (33,3)	15 (17,9)	27 (32,1)	6 (7,1)	3,05	1,15
Çalışanın teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur.	6 (7,1)	6 (7,1)	13 (15,5)	25 (29,8)	34 (40,5)	2,10	1,22
Hata ve hile konusunda çalışanların bilgi sahibi olması gerekmez.	10 (11,9)	31 (36,9)	29 (34,5)	11 (13,1)	3 (3,6)	3,40	,98
Hata ve hileyi azaltmak için çalışanların düşüncelerine değer verilmesi önemli değildir.	6 (7,1)	7 (8,3)	13 (15,5)	22 (26,2)	36 (42,9)	2,10	1,25
Hata ve hileleri genellikle yöneticiler yapmaktadır.	8 (9,5)	26 (31,0)	24 (28,6)	22 (26,2)	4 (4,8)	3,14	1,06

MALİ HİZMET ÇALIŞANININ SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	\bar{X}	s.s.
Yapılan hata ve hilenin çalışanın dürüst nitelikler taşıması ile herhangi bir bağı yoktur.	6 (7,1)	10 (11,9)	11 (13,1)	23 (27,4)	34 (40,5)	2,17	1,28
Hata ve hileler yönünden çalışanların bilinçli olması gerekmez.	5 (6,0)	8 (9,5)	13 (15,5)	21 (25,0)	37 (44,0)	2,08	1,23
Hata ve hileler ile muhasebe eğitimi arasında bağ yoktur.	6 (7,1)	32 (38,1)	28 (33,3)	15 (17,9)	3 (3,6)	3,27	,96
Çalışanların değişikliklere ve yeniliklere açık olmasıyla hata ve hile yapması arasında ilişki yoktur.	10 (11,9)	32 (38,1)	30 (35,7)	9 (10,7)	3 (3,6)	3,44	,96
Hata ve hile yapma riskini azaltmak için çalışanlara eğitim verilmesi yetmez.	9 (10,7)	26 (31,0)	19 (22,6)	25 (29,8)	5 (6,0)	3,10	1,13
Hata ve hilelerin azaltılması için çalışanların güvenilir olmasına gerek yoktur.	9 (10,7)	25 (29,8)	19 (22,6)	25 (29,8)	6 (7,1) 3 4	3,07	1,14
Yapılan hata ve hileler ile çalışanın geçmişi arasında bağ yoktur.	34 (40,5)	37 (44,0)	7 (8,3)	4 (4,8)	2 (2,4)	4,17	,93

Muhâsede hata ve hilelerin önlenmesi ile ilgili mali hizmet çalışanlarının sorumluluklarını belirlemeye yönelik olarak belirlenen ifadelere katılma düzeyleri aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

“Mali hizmet çalışanlarının oluşturduğu iç kontrol denetimi ile yapılan hata ve hile azalır” ifadesine ‘3,45’ ortalama ile ‘Katılıyorum’ ,

“Mali hizmet çalışanlarının muhasebe eğitimlerinin yetersiz olmasından dolayı hata ve hile riski artar” ifadesine ‘3,88’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Mali hizmet çalışanlarına eğitim, seminer ve konferanslar aracılığıyla bilgi düzeyleri artırılarak hata ve hile riski azaltılır” ifadesine ‘3,71’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Çalışanların yeniliklere ve değişikliklere açık olmaması hile ve hata yapılmasını artırır” ifadesine ‘3,75’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Çalışanların dürüst ve ahlâki özellikler taşımaması hata ve hileyi artırır.” ifadesine ‘4,14’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Çalışanlara hata ve hileler karşısında cezalar uygulanmalıdır” ifadesine ‘4,28’ ortalama ile ‘Kesinlikle Katılıyorum’,

“Yöneticilerin baskı ve fırsat unsurlarını ortadan kaldırması hata ve hileyi azaltır.” ifadesine ‘3,04’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“Çalışanların geçmişinin karanlık olması hata ve hileyi artırır.” ifadesine ‘3,32’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Çalışanları işe alırken özel hayatları da değerlendirilmelidir” ifadesine ‘2,65’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“Hata ve hileyi azaltmak için çalışanların lider ruhlu olması gerekmektedir” ifadesine ‘3,23’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“Mali hizmet çalışanlarının hile ve hatalar konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir” ifadesine ‘3,48’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Otoriter çalışanların hata ve hile yapma riskleri azdır” ifadesine ‘3,83’ ortalama ile ‘Katılıyorum’,

“Doğruluk anlayışlarının olmaması hata ve hileyi artırmaktadır.” ifadesine ‘3,10’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’,

“Çalışanlar kurumun menfaati için hileye başvurmaktadır” ifadesine ‘3,05’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’ ,

“Çalışanın teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur” ifadesine ‘2,10’ ortalama ile ‘Katılmıyorum’ ,

“Hata ve hile konusunda çalışanların bilgi sahibi olması gerekmez” ifadesine ‘3,40’ ortalama ile ‘Katılıyorum’ ,

“Hata ve hileyi azaltmak için çalışanların düşüncelerine değer verilmesi önemli değildir” ifadesine ‘2,10’ ortalama ile ‘Katılmıyorum’ ,

“Hata ve hileleri genellikle yöneticiler yapmaktadır” ifadesine ‘3,14’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’ ,

“Yapılan hata ve hilenin çalışanın dürüst nitelikler taşıması ile herhangi bir bağı yoktur ” ifadesine ‘2,17’ ortalama ile ‘Katılmıyorum’ ,

“Hata ve hileler yönünden çalışanların bilinçli olması gerekmez” yargısına ifadesine ‘2,08’ ortalama ile ‘Katılmıyorum’ ,

“Hata ve hileler ile muhasebe eğitimi arasında bağ yoktur.” ifadesine ‘3,27’ ortalama ile ‘Katılıyorum’ ,

“Çalışanların değişikliklere ve yeniliklere açık olmasıyla hata ve hile yapması arasında ilişki yoktur.” ifadesine ‘3,44’ ortalama ile ‘Katılıyorum’ ,

“Hata ve hile yapma riskini azaltmak için çalışanlara eğitim verilmesi yetmez” ifadesine ‘3,10’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’ ,

“Hata ve hilelerin azaltılması için çalışanların güvenilir olmasına gerek yoktur” ifadesine ‘3,07’ ortalama ile ‘Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum’ ,

“Yapılan hata ve hileler ile çalışanın geçmişi arasında bağ yoktur.” ifadesine ‘3,07’ ortalama ile ‘Katılıyorum’ şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlara baktığımızda mali hizmet çalışanlarının eğitimli olması ve gerekli donanımlara sahip olması, alanında bilgi sahibi olması, dürüst ve ahlaki

nitelikler taşıması gibi yargılara çoğunlukla katıldıkları görülmüştür. Lider ruhlu ve otoriter çalışanların hata yapma risklerinin az olduğu şeklinde cevaplar verdikleri tespit edilmiştir.

3.5.7. Mali Hizmet Çalışanlarının Demografik Özelliklerine Göre Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumlulukları ile İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Hipotezleri test edebilmek için cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve çalışma süreleri aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.5.7.1. Mali Hizmet Çalışanlarının Cinsiyetleri ile Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesindeki Sorumluluklara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan çalışanlardan cinsiyetlerine göre muhâsebede yapılan hata ve hilelerin tespit ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemek amacıyla hazırlanan ifadelere katılma düzeyleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t- testi (Independent- Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir:

H3a: Mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâsebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını tespit etmeye yönelik hazırlanan ifadelere katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 13. Mali Hizmet Çalışanlarının Cinsiyetlerine Göre Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluklarını Tespit Etmeye Yönelik Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

CİNSİYET	N	ORTALAMA	STANDART	t	P
			SAPMA		
ERKEK	69	3,23	,034	,016	,430
KADIN	15	3,29	,085		

Tabloda görüldüğü gibi mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâsebede hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemek için oluşturulan ifadelere katılma düzeylerinde almış oldukları

ortalamalar; erkek çalışanlar için 3,23, kadın çalışanlar için ise 3,29 olarak bulunmuştur.

$P= 0,430$ değeri $p>0,05$ olduğundan mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâsebe hata ve hilelerinin tespit ve önlenmesi ile ilgili ifadeler katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı belirlenmiş ve H3a hipotezi reddedilmiştir.

3.5.7.2. Mali Hizmet Çalışanlarının Yaşları ile Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâsebede hata ve hilelerin tespit ve önlenmesinde sorumluluklarını belirlemek amacıyla oluşturulan ifadeler katılma düzeyleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek için oluşturulan hipotez ve tek yönlü varyans (One- Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir.

H3b: Mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâsebe hata ve hilelerinin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını tespit etmeye yönelik oluşturulan ifadeler katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 14. Mali Hizmet Çalışanlarının Yaşlarına Göre Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluklarını Tespit Etmeye Yönelik Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

YAŞ	N	ORTALAMA	STANDART SAPMA	F	P
25 yaş altı	7	3,25	,46		
26-35 yaş	27	3,26	,29		
36-45 yaş	36	3,23	,28	,273	,894
46-55 yaş	13	3,24	,20		
56 yaş	1	2,96	-		

Tabloda görüldüğü gibi mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâsebe hata ve hilelerinin tespit edilmesi ile ilgili sorumluluklarına yönelik olarak yöneltilen ifadeler katılma düzeyleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek için yapılan varyans (One- Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalamalar; yaşı 0-25

aralığı olanlar 3,25, 26-35 yaş aralığı 3,26, 36-45 yaş aralığı olanlar 3,23, 46-55 yaş aralığı olanlar için 3,24 ve 56 ve üzeri yaş ise 2,96 olarak bulunmuştur.

F= 0,273 ve p= 0,894 değeri $p>0,05$ olduğundan mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâsebede hata ve hilelerin tespit ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarına belirlemek için yönlendirilen ifadelere katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve H3b hipotezi reddedilmiştir.

3.5.7.3. Mali Hizmet Çalışanlarının Eğitim Durumları ile Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâsebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemek için yöneltilen yargılara katılma düzeyleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulan hipotez ve varyans (One- Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H3c: Mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâsebe hata ve hilelerinin tespiti ve önlenmesiyle ilgili sorumluluklarını tespit etmeye yönelik hazırlanan ifadeler katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 15. Mali Hizmet Çalışanlarının Eğitim Durumlarına Göre Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluklarını Tespit Etmeye Yönelik Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

EĞİTİM	N	ORTALAMA	STANDART SAPMA	F	P
Önlisans	12	3,28	,23	,354	,786
Lisans	45	3,25	,32		
Yüksek Lisans	23	3,21	,23		
Doktora	4	3,14	,34		

Tabloda görüldüğü gibi mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâsebe hata ve hilelerinin önlenmesi ile ilgili sorumluluklarının tespiti amacıyla yöneltilen ifadeler katılma düzeyleri arasında farklılık olup olmadığını belirtmek

için yapılan varyans (One- Way ANOVA) analizinden aldıkları ortalama ortalamalar; önlisans mezunları için 3,28, lisans mezunları için 3,25, yüksek lisans mezunları için 3,21 ve doktora mezunları için 3,14 olarak bulunmuştur.

F= 0,354 ve p= 0,786 değeri $p>0,05$ olduğundan mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre hata ve hilelerdeki sorumluluklarını belirlemek amacıyla yöneltilen yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve H3c hipotezi reddedilmiştir.

3.5.7.4. Mali Hizmet Çalışanlarının Çalışma Süreleri ile Muhâsebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebede hata ve hilelerin önlenmesine yönelik yöneltilen yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılık olup olmadığını belirlemek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One- Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bilgiler aşağıdaki gibidir:

H3d: Mali Hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebe hata ve hilelerinin belirlenmesi ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını tespit etmeye yönelik yöneltilen ifadeler katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 16. Mali Hizmet Çalışanlarının Çalışma Sürelerine Göre Muhâsebe Hata ve Hilelerinin Tespiti ve Önlenmesi ile İlgili Sorumluluklarını Tespit Etmeye Yönelik Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

ÇALIŞMA SÜRESİ	N	ORTALAMA	STANDART	F	P
			SAPMA		
0-5 yıl	12	3,24	,36	,302	,824
6-15 yıl	43	3,23	,29		
16-25 yıl	19	3,29	,27		
25 ve üzeri yıl	10	3,19	,21		

Tabloda görüldüğü gibi mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâsebede hata ve hilelerin önlenmesine yönelik yöneltilen ifadeler katılma düzeyleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan varyans (One- Way ANOVA) analizinden aldıkları ortalamalar; çalışma süresi 0-5 yıl olanlar

3,24, 6-15 yıl olanlar 3,23, 16-25 yıl olanlar 3,29 ve 25 ve üzeri yıl için ise 3,19 olarak bulunmuştur.

F= 0,302 ve p= 0,824 değeri $p>0,05$ olduğundan mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâbebe hata ve hilelerinin belirlenmesi ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemek amacıyla yöneltilen ifadelere katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı görülmüş ve H3d hipotezi reddedilmiştir.

3.5.7.5. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumlulukları ile İlgili Demografik Özellikler

HİPOTEZ	KABUL	RED
H3a	-	+
H3b	-	+
H3c	-	+
H3d	-	+

H3a hipotezine göre mali hizmet çalışanlarının cinsiyetlerine göre muhâbebe hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumluluklarını belirlemek amacıyla yöneltilen yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H3b hipotezine göre mali hizmet çalışanlarının yaşlarına göre muhâbebe hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumluluklarını belirlemek amacıyla yöneltilen yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H3c hipotezine göre mali hizmet çalışanlarının eğitim durumlarına göre muhâbebe hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumluluklarını belirlemek amacıyla yöneltilen yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H3d hipotezine göre mali hizmet çalışanlarının çalışma sürelerine göre muhâbebe hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumluluklarını belirlemek amacıyla yöneltilen yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

SONUÇ

Muhâsebe ; hesaplaşma, karşılıklı olarak hesap görme anlamına gelmektedir. Muhâsebe işletmenin kaynaklarının oluşumlarını ve bu kaynakların kullanılma biçimlerini, yapılan işlemler sonucunda kaynaklarda görülen artış veya azalışları, örgütün mali açıdan durumunu gösteren bilgiler üreten ve ilgili alanlara bu bilgileri ileten bir bilgi sistemidir .

Muhâsebe hataları çalışanların unutkanlık, bilgisiz olunması, ihmâlkar davranış ve deneyimsizlik gibi sebeplerden dolayı muhâsebe işlem ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklardır. Muhâsebe hataları kanunlara, yasalara ve genel kabul görmüş ilkelere aykırı olan ancak kasıt unsuru içermeyen davranlardır.

Muhâsebede hile; belirli bir amaçla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin hatadan farklı olarak kasten yapılmasıdır. Kayıt düzenlerinin, hesap işleyişlerinin muhâsebe ilkelerine aykırı olarak tutulmasıdır.

Bu çalışmada muhâsebe, muhâsebede hata ve hile kavramları ile ilgili teorik bilgiler verilmiştir. Muhâsebede hata hilelerin önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluklarını belirlemek amacıyla çalışanlara anket çalışması yapılarak ankete katılan çalışanların muhâsebe hata ve hileleri ile ilgili ifadelerle katılma düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Yapılan bu çalışmada muhâsebe hataları konusunda mali hizmet çalışanlarının katılma düzeyleri hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Verilen cevaplara göre muhâsebe hataları ile ilgili ifadelerden aşağıdaki sonuçlar tespit edilmiştir:

- Muhâsebe hatalarında kasıt unsuru olmadan bilinçsiz olarak yapılmaktadır, çalışanların tecrübesiz olmasından kaynaklanmaktadır, hatalar ihmal ve dikkatsizlikten kaynaklanmaktadır, yapılan hatalar genellikle unutmadan kaynaklanmaktadır.

Mali hizmet çalışanlarının muhâsebedeki hileler ile ilgili ifadelerle katılma düzeyleri hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Verilen cevaplara göre muhâsebe hileleri ile ilgili ifadelerden aşağıdaki sonuçlar tespit edilmiştir:

- Hile bilinçli olarak yapılır ve belli bir kasıt taşıyan hatalardır, hileler vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır, belgesiz bir şekilde yapılan hatalardır, hile yapan kendi çıkarlarını düşünerek yapabilmektedir, hilede hileye maruz kalan aldatılmaktadır.

Mali hizmet çalışanlarının hata ve hileler ile ilgili sorumluluklarını belirlemek amacıyla yöneltilen ifadeler katılma düzeyleri hakkında bilgiler verilmiştir. Verilen cevaplara göre çalışanların hata ve hileleri önlemedeki sorumluluklarını belirlemeye yönelik yöneltilen ifadelerden aşağıdaki sonuçlar tespit edilmiştir:

- Baskı ve fırsat unsurlarını ortadan kaldırmak hata ve hile yapma riskini azaltır, çalışanların değişikliklere ve yeniliklere kapalı olması hata ve hile yapma riskini artırabilir, âhlaki yönden iyi olan çalışanların olması hata ve hile yapılma riskini azaltır, etkin bir iç kontrol sistemi hata ve hile yapma riskini azaltabilir, şeklindedir.

Çalışmada mali hizmet çalışanlarının cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları ve çalışma süreleri gibi özellikler açısından yapılan hipotezlerin t- testi (Independent-Samples T Test), tek yönlü varyans (One- Way ANOVA) test analizleri sonucunda ankete katılan çalışanların katılma düzeyleri arasında ;

- Cinsiyet durumuna göre, yaş durumuna göre, eğitim durumuna göre, çalışma süresine göre herhangi bir farkın olmadığı tespit edilmiştir.

Yapılan araştırmalar neticesinde konu ile ilgili olarak yapılabilecek öneriler ise şunlardır;

- Muhâsebede hata ve hile yapma riskini önleyebilmek için iç denetim birimi oluşturulmalı ve bu birim bağımsız ve tarafsız olmalıdır. Yapılan denetimlerin sürekli ve sistematik bir şekilde devam ettirilmelidir. Yeniliklere açık olan çalışanlar olmalı ve çalışanların teknolojik bilgilere sahip olması gerekmektedir. Çalışanlar alanıyla ilgili sürekli eğitimlere katılmalı ve aynı zamanda kendi eksiklerini giderebilmek için araştırmalar yapmalıdır. Yapılan hata ve hileler konusunda cezalar ağırlaştırılmalı ve yapılan hata ve hileler en aza indirilmelidir. Hatalara ve hilelere sebep olan baskı ve fırsat unsurlarını

Çalışanları gözlemleyip değerlendirmeler yaparak tespit edilebilir. Dürüst ve güzel ahlaklı nitelik taşıyan çalışanlar muhâsebede hata ve hilelerin azalmasını sağlayacaktır.

Bu çalışmada elde edilen bulgular Sivas İlinde faaliyet gösteren Sağlık Kurumlarında mali hizmet çalışanları üzerinde yapılan anket ile sınırlıdır. Bundan dolayı elde edilen sonuçları genelleştirme yapmak doğru değildir. Bundan sonra yapılabilecek çalışmalarda bölgelerde ya da Türkiye genelinde yapılacak olursa konuya ilişkin farkındalık artmış ve gün geçtikçe önemi artan muhâsebede hata, hile ve mali hizmet çalışanlarının sorumluluklarının önemi değişik boyutlarda analiz edilmiş olacaktır.



KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2011), “Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar” , Muhâsebe ve Denetime Bakış Dergisi, (22): 119-137.
- Abdullahi, R. And Mansor, N. (2015), “Fraud Triangle and Fraud Diamond Theory. Understanding the Covergent and Divergent For Future Research”. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 5 (4): 38-45.
- Açık, Serap (2012) , “Muhâsebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi” , Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi
- Akdemir, Çağla, (2010), “İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi” , Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akdoğan, Nalan ve Aydın, Hamdi, (1987), Muhâsebe Teorileri, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Akdoğan, Nalan ve Tanker, Nejdet, (2001), Mali Tablo Analizi, Gazi Yayınevi, Ankara.
- Akyel, N. (2009). Adli Muhâsebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi için Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Altıntaş, A. Taylan (2003), Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhâsebesi Uygulaması: İÜ Kardiyoloji Enstitüsü’nde Bir Örnek Uygulama. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Altuğ, Osman (1994), Muhâsebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Ardıç, Oğuzhan ve Ersol, Emel, (2007), Borçlar Hukuku, 5. Basım, Agon Bilgi Akademisi, Ankara.

- Aydın, İ. P. (2001), Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik, Pegem Yayınları, Ankara.
- Bayraktar, A. , (2007), “Türkiye’de ki Muhâsebe Hileleri Tarihi” Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Edirne.
- Bekçi, İsmail& Halime, Özal: “Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma”. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD), 2010, 2(3).
- Bekçi, İsmail & Toraman, Aynur, “Kalite Maliyetleri ve Hastanede Hesaplanması”. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2011, 16(2).
- Bekçioğlu, S. , Coşkun, A. Ve Gümüş, U. T. (2013). “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhâsebe”. Muhâsebe ve Finansman Dergisi, (59): 1-15.
- Bozkurt, N. , (2009), İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozkurt, Orhan, (2014), “Mükellef Firmanın İç Muhâsebe Kontrol Sistemi, Firma Büyüklüğü ve Ününün Bağımsız Muhâsebeci Geliri ve Hizmet Performansı Üzerine Etkisi” , Uluslar arası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 10, Sayı: 21
- Büyükmirza, K. (1998), Maliyet ve Yönetim Muhâsebesi, Barış Yayınevi, Ankara.
- Cemalcılar, Ö. ; Erdoğan, N. (2000); Genel Muhâsebe, Beta Yayım Dağıtım A. Ş., İstanbul.
- Cendrowski, H. (2007), Whe Handlook Of Fraud Deterrence, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, USA.
- Coenen, Tracy, (2008), Essentials of Corporate Fraud, John Wiley & Sons Inc, New York

- Çavuşoğlu, Kürşad ve Dönmez, Adnan, (2015), “Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim ile Adli Muhâsebenin Karşılaştırılması” , Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies, Cilt: 1, Sayı: 3
- Çelik, T. (2010). Muhâsebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhâsebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Çıtak, N. (2007). Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhâsebe ve Bir Uygulama Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Davia, R. Howard, C. Patrick Coggins, John C. Wideman ve Joseph T. Kastantin, (1992), Management Accountant’s Guide to Fraud Discovery and Control, John Wiley & Sons Inc.
- Dönmez, A. Ve Bağışlar, H. (2017). “Bankacılık Sektöründe Yaşanan Hile Olaylarına Yönelik Bir Araştırma” . International Journal of Academic Volue Studies, 3(16): 170-180.
- Ercinler, S. (2014). Muhâsebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim Faaliyetleri ve Bir Anket Uygulaması. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ergin, G., Şahin, İ. (2005), “Dış Kaynaklardan Yararlanma Aracı Olarak Hizmet İhaleleri: T.C. Sağlık Bakanlığı Hastanelerinin Değerlendirmeleri Üzerine Bir Çalışma”. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Ankara.
- Eryılmaz, Cengiz ve Süer, Carullah, (2009), Genel Muhâsebe Problemleri, Etkin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Ertürk, Ayşe, (2010), “İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama” , Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Glasser, K. M., (1990). Auditing Made Simple, 1. Baskı, Bungay: Richard Clay Ltd. , s. 255.

- Göçen, Ceren Ayça, (2010), “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 97, ss. 107- 129
- Gönen, S. Ve Rasgen, M. (2016). “Hile Denetiminde Benford yasası: Borsa İstanbul Örneği”, Journal of International Trade, Finance and Logistics, 1 (1): 93- 113.
- Gürbüz, H. , (1990) , Muhâsebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Güredin, E. 2000. Denetim, Beta Basım Yayım Dağıtım, 10. Baskı, s.168, İstanbul.
- Güvenç, Z. (2009). Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale.
- Hayran, Osman, Sur, Haydar (1997); Hastane Yöneticiliği, Nobel Tıp Kitabevleri, Ankara.
- Irmak, R. vd. i (2002), Muhâsebenin Genel Esasları, Muhâsebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınevi, Ankara.
- Kaban, N. (2007), Muhâsebenin İhtiyatlılık Kavramının Karşılıklar ve Yedekler Açısından Karşılaştırmalı Bir İncelemesi Yüksek Lisans Tezi.
- Kandemir, C. , (2010), “Muhâsebe Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Rolü” Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Karakaya M. , (1994), Muhâsebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi, Ankara.
- Karavardar, A. (2015). “Hile Üçgeni Faktörlerinin Kanaat Fonksiyonları ile Tayini: Bir Türkiye Uygulaması”. Marmara Üniversitesi Neri Dergisi, 11 (43): 27-45.
- Kaufman, F. (2005), Healthcare Financial Management, A Prior on Hospital Accounting and Finance.

- Keskin, Serkan, (2014), “Muhâsebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Kirik Z. , (2007), “Muhâsebe Hata Hileleri ile Muhâsebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar’da Muhâsebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir.
- Koyutürk, Ö. (2015). İşletmelerde Hile Tespitinin Önemi ve ABC Hastanesinde Bir Uygulama. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Küçüksavaş N. , (2005), Genel Muhâsebe İlke ve Uygulamaları, Beta Yayınları, İstanbul.
- MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), (2004), Denetim İlke ve Esasları, Acar Matbaası, İstanbul.
- Okay S. , (2011), “Muhâsebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi” Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi) Karaman.
- Özbirecikli, Mehmet, (2006) “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme” Muhâsebe Denetime Bakış Dergisi, Yıl:5 Sayı:18 Nisan.
- Özön, Mustafa Nihat, (1996), Küçük Osmanlıca- Türkçe Sözlük, 7. Basım, İnkılap Kitabevi, İstanbul.
- Özşahin G. , (2000) “Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere Karşı Sorumluluğu, Sermaye Piyasası Kurulu Muhâsebe Standartları Dairesi, Yeterlilik Etüdü” , Ankara.
- Öztürk, S. (2016). Muhâsebe Hileleri ile Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Özulucan, A. (2002): Genel Muhâsebe İlkeleri ve Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Pazarçeviren, S. Y. , (2005), “Adli Muhâsebecilik Mesleği” , Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Zonguldak.
- Pickett, K. H. S. , (2003), The Internal Auditing Handbook, John Wiley& Sons Inc, Second Edition, USA.
- Singleton, Tommie W. , Aaron Singleton, G. Jack Bologna and Robert J., Lindquist, (2006), Fraud Auditing and Forensic Accounting, 3rd Edition, John Wiley& Sons :Inc. , New York, USA.
- Seçim, H. (1995): “Hastane Yönetim ve Organizasyonu: Türkiye’de Hastanelerin Organizasyonu İçin Bir Model Önerisi” , Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 130, Eskişehir.
- Seviğ, Veysi, (2002), “Muhâsebe Bilimi ve Muhâsebeci” , Mali Çözüm, S. 58.
- Sevilengül, O. , (2005), “Tek Düzen Muhâsebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhâsebe, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sevilengül, O. (1997), Tek Düzen Muhâsebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhâsebe, Gazi Büro Kitabevi, Ankara.
- Sevilengül, O. , (2009), Genel Muhâsebe, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, Ankara.
- Sonsuzoğlu, Elif, (1996), “Vergi Kaçakçılığı”, Vergi sorunları Dergisi, Ankara.
- Şengür, E. D. (2010). İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- Tarhan Mengi, B. (2012). “Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi- Hile Karosu”. Mali Çözüm Dergisi, (114): 113-128.
- Tekin, F.& Çelikkaya (2005), A. Vergi Denetimi, Seçim Kitabevi, Ankara.

- Terzi, S. , (2012), Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı, Muhâsebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 54, Nisan.
- Tetik, N. (1997). “Muhâsebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhâsebesi Açısından Değerlendirilmesi” Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF.
- Turner, J. L. , Mock, T. J. And Srivastavai R. P. (2003). “An Analysis of The Fraud Triangle” . The University of Memphis Working Paper, 1-33.
- Türedi, H. Ve Alıcı, Ü. (2014). “Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi” . Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 6 (11): 119-133.
- Uçma, T. (2010). Finansal Bilgi Manipülasyonunda ve Hileli Finansal Raporlamada Denetçi Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Yapısal Eşitlik Modeli (SEM) Uygulaması. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Yılmaz, K. (2013). İşletmelerde Hile, Nedenleri, Önlenmesine İlişkin Uygulamalar ve Örnek Olaylar. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Watson, S. F. (2004). The Effect of The Implicit Theory of Integrity on An Internal Auditor’s Assessment of Management Fraud Risk. Louisiana State University LSU Digital Commons, LSU Doctoral Dissertations.
- Wells, Joseph T. , (2008), Principles of Fraud Examination, John Wiley& Sons Inc, New York, USA.

EKLER

Ek 1.Anket Formu

Değerli Katılımcı;

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü'nde tezli yüksek lisans öğrencisiyim ve “Muhâsebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama ” konulu yüksek lisans tezi hazırlamaktayım.

Çalışmamızı tamamlayabilmek için tezimizin araştırma safhasını oluşturan Muhâsebede Hata, Hile ve Mali Hizmet Çalışanlarının bu hata ve hileler karşısındaki sorumluluklarının tespitine yönelik ilişikteki anket formunu en kısa zamanda cevaplandırmanıza ihtiyaç duymaktayız. Bu çerçevede vereceğiniz cevaplar, söz konusu çalışmamızın verimli bir şekilde tamamlanmasına katkıda bulunacaktır.

Ankette vereceğiniz cevaplar yalnızca bu araştırmada kullanılacak olup, hiçbir kişi ya da kuruma verilmeyecektir. Göstereceğiniz ilgiye şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Saygılarımla,

Onur AÇIKGÖZ

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi

Sağlık Yönetimi Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi

İletişim Adresi:

Onur AÇIKGÖZ

Tel: 0541 697 82 76

E-mail: onuracikgoz58@gmail.com

Sağlık Yönetimi

Bu anket Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsünde "Muhâsebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama " adlı yüksek lisans tezinin uygulama kısmı için yapılmaktadır. Sizlerin görüşleri bu araştırma için büyük önem taşımaktadır. Bilimsel amaçlara hizmet etmek amacıyla hazırlanan bu anketle elde edilen veriler kesinlikle gizli tutulacaktır. Zamanınızı ayırdığınız ve soruları yanıtladığınız için şimdiden teşekkür ederiz.

Onur AÇIKGÖZ
Sivas Cumhuriyet Üniversitesi
Sağlık Bilimleri Enstitüsü

ANKET FORMU

1-) Hastanedeki göreviniz nedir? (Lütfen belirtiniz)

.....

2-) Cinsiyetiniz nedir?

Erkek Kadın

3-) Yaş durumunuza uygun olanı işaretleyiniz?

25 yaş altı 26-35 36-45 46-55 56 ve

üzeri

4-) Öğrenim durumunuz nedir?

Lise Ön lisans

Lisans

Yüksek Lisans

Doktora

5-) Mesleğinizi kaç yıldır sürdürmektesiniz?

0-5 6-15

16- 25 25 ve üzeri

6-) Muhâsebedeki hatalar ile ilgili aşağıda belirtilen yargılara katılma derecenizi belirtiniz.

Vereceğiniz cevaplara (X) işareti şeklinde işaretleyiniz.

MUHÂSEBEDEKİ HATALAR İLE İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Hatalar bilgisizlik ve tecrübesizlikten kaynaklanmaktadır.	()	()	()	()	()
Hatalar ihmal tutum ve dikkatsiz davranıştan kaynaklanmaktadır.	()	()	()	()	()
Muhasebe hataları kasıt unsuru bulunmadan, bilinçsiz olarak yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
Hatalar unutma ve tekrarlama ile meydana gelmektedir.	()	()	()	()	()
Matematiksel olarak yapılan hatalardır.	()	()	()	()	()
Hataların yetenekle ilgisi yoktur.	()	()	()	()	()
İşin uzmanlarının deneyimli ve donanımlı olmamasından kaynaklanmaktadır.	()	()	()	()	()
Kullanılan teknolojinin yetersiz olmasından kaynaklanmaktadır.	()	()	()	()	()
Ne kadar önlem alınırsa alınsın yapılan hata engellenemez.	()	()	()	()	()
İşin uzmanları hata konusunda donanımlı olsa da hata engellenemez.	()	()	()	()	()
Yapılan hataların bilgi ve tecrübe ile ilişkisi yoktur.	()	()	()	()	()
Hatalar bilinçli olarak yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
Teknolojiler çok iyi olsa da yeteneği olmayanlar hata yapmaya mahkumdurlar.	()	()	()	()	()

7-) Muhâsebedeki hileler ile ilgili aşağıda belirtilen yargılara katılma derecenizi belirtiniz.

Vereceğiniz cevaplara (X) işareti Şeklinde işaretleyiniz.

MUHÂSEBEDEKİ HİLELER İLE İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Hile kasıtlı bir şekilde bilinçli olarak yapılan hatalardır.	()	()	()	()	()
Belgesiz ve kayıtsız bir şekilde yapılan işlemlerdir.	()	()	()	()	()
Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
Hilenin yapılması için bulunulan koşullar fırsat oluşturmaktadır.	()	()	()	()	()
Hilenin yapılması için motivasyona gerek yoktur.	()	()	()	()	()
Vergi kaçırmak için hileye başvurulur.	()	()	()	()	()
Hile yapan dürüst olduğunu düşünür.	()	()	()	()	()
Kendi menfaati için kişi hile yapmaktadır.	()	()	()	()	()
Kasıtlı olarak yapılan her hata hile değildir.	()	()	()	()	()
Hileye maruz kalan aldatılmaktadır.	()	()	()	()	()
Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.	()	()	()	()	()
Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.	()	()	()	()	()
Çalışanların koşullarını iyileştirmek ve vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanmak için hile yapılır.	()	()	()	()	()
Kurumun imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
Bankalardaki kredi imkanlarından daha fazla faydalanmak için yapılır.	()	()	()	()	()
Hile yapan dürüst değildir.	()	()	()	()	()
Hile kendiliğinden oluşur, herhangi bir fırsata gerek yoktur.	()	()	()	()	()

Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır.	()	()	()	()	()
Hilede kimse aldatılmaz.	()	()	()	()	()

8-) Muhâsebedeki hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi için mali hizmet çalışanlarının sorumluluğuyla ilgili aşağıda belirtilen yargılara katılma derecenizi belirtiniz. Vereceğiniz cevaplara (X) işareti Şeklinde işaretleyiniz.

MALİ HİZMET ÇALIŞANININ SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Mali hizmet çalışanları tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi muhâsebede hata ve hile yapılma riskini azaltır.	()	()	()	()	()
Mali hizmet çalışanlarında yeterli muhâsebe eğitiminin olmaması muhâsebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır.	()	()	()	()	()
Çalışanların gerekli eğitime tabi tutulması, seminer, panel ve konferanslar hazırlanarak bilgi düzeylerinin artırılması hata ve hilelerin azaltılmasını sağlar.	()	()	()	()	()

Çalışanların yeniliklere ve değişikliklere açık olmaması hile ve hata yapılmasını artırır.	()	()	()	()	()
Çalışanların dürüst ve ahlâki özellikler taşımaması hata ve hileyi artırır.	()	()	()	()	()
Çalışanlara hata ve hileler karşısında cezalar uygulanmalıdır	()	()	()	()	()
Yöneticilerin baskı ve fırsat unsurlarını ortadan kaldırması hata ve hileyi azaltır.	()	()	()	()	()

Çalışanların geçmişinin karanlık olması hata ve hileyi artırır.	()	()	()	()	()
Çalışanları işe alırken özel hayatları da değerlendirilmelidir.	()	()	()	()	()
Hata ve hileyi azaltmak için çalışanların lider ruhlu olması gerekmektedir.	()	()	()	()	()
Mali hizmet çalışanlarının hile ve hatalar konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir.	()	()	()	()	()
Otoriter çalışanların hata ve hile yapma riskleri azdır.	()	()	()	()	()
Doğruluk anlayışlarının olmaması hata ve hileyi artırmaktadır.	()	()	()	()	()
Çalışanlar kurumun menfaati için hileye başvurmaktadır.	()	()	()	()	()
Çalışanın teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur.	()	()	()	()	()
Hata ve hile konusunda çalışanların bilgi sahibi olması gerekmez.	()	()	()	()	()
Hata ve hileyi azaltmak için çalışanların düşüncelerine değer verilmesi önemli değildir.	()	()	()	()	()
Hata ve hileleri genellikle yöneticiler yapmaktadır.	()	()	()	()	()
Yapılan hata ve hilenin çalışanın dürüst nitelikler taşıması ile herhangi bir bağı yoktur.	()	()	()	()	()
Hata ve hileler yönünden çalışanların bilinçli olması gerekmez.	()	()	()	()	()
Muhasebe eğitiminin olmasıyla hata ve hileler arasında bir bağ yoktur.	()	()	()	()	()
Çalışanların değişikliklere ve yeniliklere açık olmasıyla hata ve hile yapması arasında ilişki yoktur.	()	()	()	()	()
Hata ve hile yapma riskini azaltmak için çalışanlara eğitim verilmesi yetmez.	()	()	()	()	()

Hata ve hilelerin azaltılması için çalışanların güvenilir olmasına gerek yoktur.	()	()	()	()	()
Yapılan hata ve hileler ile çalışanın geçmişi arasında bağ yoktur.	()	()	()	()	()

9-)Muhâsebedeki hata, hileler ve mali hizmet çalışanlarının sorumluluğu ile ilgili açıklamak istediğiniz başka hususlar varsa lütfen belirtiniz.

.....

.....


....

.....

.....

ANKETİMİZ BURADA TAMAMLANMIŞTIR. KATKILARINIZDAN DOLAYI TEŞEKKÜR EDERİZ.


Ek 2. Etik Kurul Raporu

	CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ GİRİŞİMSSEL OLMAYAN KLİNİK ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU KARAR FORMU
---	--

ARAŞTIRMANIN AÇIK ADI	Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama
-----------------------	--

DEĞERLENDİRİLEN BELGELER	Belge Adı	Tarihi	Versiyon Numarası	Dili
	ARAŞTIRMA PROTOKOLÜ			Türkçe <input checked="" type="checkbox"/> İngilizce <input type="checkbox"/> Diğer <input type="checkbox"/>
	BİLGİLENDİRİLMİŞ GÖNÜLLÜ OLUR FORMU			Türkçe <input checked="" type="checkbox"/> İngilizce <input type="checkbox"/> Diğer <input type="checkbox"/>
	OLGU RAPOR FORMU			Türkçe <input type="checkbox"/> İngilizce <input type="checkbox"/> Diğer <input type="checkbox"/>
DEĞERLENDİRİLEN DİĞER BELGELER	Belge Adı	Açıklama		
	SİGORTA	<input type="checkbox"/>		
	ARAŞTIRMA BÜTÇESİ	<input type="checkbox"/>		
	BİYOLOJİK MATERYEL TRANSFER FORMU	<input type="checkbox"/>		
	İLAN	<input type="checkbox"/>		
	YILLIK BİLDİRİM	<input type="checkbox"/>		
	SONUÇ RAPORU	<input type="checkbox"/>		
	DİĞER:	<input type="checkbox"/>		
KARAR BİLGİLERİ	Karar No: 2019-04/01	Tarih: 17.04.2019		
	Yukarıda bilgileri verilen başvuru dosyası ile ilgili belgeler araştırmanın/çalışmanın gerekçe, amaç, yaklaşım ve yöntemleri dikkate alınarak incelenmiş ve uygun bulunmuş olup araştırmanın/çalışmanın başvuru dosyasında belirtilen merkezlerden gerekli izin alınarak gerçekleştirilmesinde etik ve bilimsel sakınca bulunmadığına toplantıya katılan etik kurul üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verilmiştir.			

KLİNİK ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU	
ETİK KURULUN ÇALIŞMA ESASI	Klinik Araştırmalar Hakkında Yönetmelik, İyi Klinik Uygulamaları Kılavuzu, Helsinki Bildirgesi, Cumhuriyet Üniversitesi Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurul Yönergesi
BAŞKANIN UNVANI / ADI / SOYADI:	Prof. Dr. Muhittin Sönmez

Unvanı/Adı/Soyadı	Uzmanlık Alanı	Kurumu	Cinsiyet		Araştırma ile ilişki		Katılım *		İmza
Prof. Dr. Muhittin Sönmez	Anatomi	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/>	K <input type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Yalçın Karagöz	Biyoistatistik	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/>	K <input type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Hatice Özer	Patoloji	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input type="checkbox"/>	K <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Ercan Özdemir	Fizyoloji	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/>	K <input type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Gülay Yıldırım	Tıp Tarihi ve Etik	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input type="checkbox"/>	K <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Binnur Bağcı	Beslenme ve Diyetetik	Cumhuriyet Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi	E <input type="checkbox"/>	K <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Ataş	Farmasötik Mikrobiyoloji	Cumhuriyet Üniversitesi, Eczacılık Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/>	K <input type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Dr. Öğr. Üyesi Engin Altınkaya	İç hastalıkları	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/>	K <input type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Dr. Öğr. Üyesi Melih Ülgey	Protetik Diş Tedavisi	Cumhuriyet Üniversitesi, Diş Hekimliği Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/>	K <input type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	

* Toplantıda bulunma

Etik Kurul Başkanının
Unvanı/Adı/Soyadı: Prof. Dr. Muhittin Sönmez
İmza:



**CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ GİRİŞİMSSEL OLMAYAN KLİNİK
ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU KARAR FORMU**

ARAŞTIRMANIN AÇIK ADI	Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama
-----------------------	--

ETİK KURULU BİLGİLERİ	ETİK KURULUN ADI	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurulu
	AÇIK ADRESİ:	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Dekanlığı, Tıp Tarihi ve Etik Anabilim Dalı TR-58140 Merkez/Sivas
	TELEFON	0 346 219 10 10 / Dahili: 2092
	FAKS	-
	E-POSTA	gokaek2014@gmail.com

BAŞVURU BİLGİLERİ	KOORDİNATÖR/SORUMLU ARAŞTIRMACI UNVANI/ADI/SOYADI	Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha Biçer			
	KOORDİNATÖR/SORUMLU ARAŞTIRMACININ UZMANLIK ALANI	Sağlık Yönetimi			
	KOORDİNATÖR/SORUMLU ARAŞTIRMACININ BULUNDUĞU MERKEZ	Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı			
	DESTEKLEYİCİ	-			
	DESTEKLEYİCİNİN YASAL TEMSİLCİSİ	-			
	ARAŞTIRMANIN TÜRÜ	Yüksek lisans tezi			
	ARAŞTIRMAYA KATILAN MERKEZLER	TEK MERKEZ <input checked="" type="checkbox"/>	ÇOK MERKEZLİ <input type="checkbox"/>	ULUSAL <input type="checkbox"/>	ULUSLARARASI <input type="checkbox"/>

Etik Kurul Başkanının
Unvanı/Adı/Soyadı: Prof. Dr. Muhittin Sönmez
İmza:

Ek 3. İzinler



T.C
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
Sivas Gürün Devlet Hastanesi

SİVAS GÜRÜN DEVLET HASTANESİ - SİVAS GÜRÜN
DEVLET HASTANESİ



Sayı : 42650666-044
Konu : Anket Çalışması Talebi/Onur
AÇIKGÖZ



SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : 25/04/2019 tarihli ve 19448395-044-4431 sayılı yazı.

İlgi yazıya istinaden hastanemizde anket çalışması uygun görülmüş olup ön izin belgesi yazımız ekinde gönderilmiştir.
Bilgilerinize arz ederim.

e-İmzalıdır.
Uzm.Dr.Aysun ŞAHİN
Başhekim

Ek:
1.Adet Ön İzleme Belgesi.

Burçevi Mah.Malatya Kayseri Karayolu Üzeri Gürün/SİVAS

Telefon: Faks No: 3467151092

e-Posta:saliha.kolcu@saglik.gov.tr İnt.Adresi: gurundis.saglik.gov.tr

Bilgi için:Saliha KOLCU
Veri Hazırlama ve Kontrol İşlt.
Telefon No:0346

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden a1d18b33-31f3-4822-957f-c4feaa9480bc kodu ile erişebilirsiniz.
Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.



T. C.
SIVAS VALİLİĞİ
SIVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ

HASTANESİ ARAŞTIRMA ÖN İZİN BELGESİ

Araştırmamı Kurumunuzda yapabilmem için gerekli ön iznin verilmesi hususunda, gereğini arz ederim.

Ad-Soyadı: *Acik GÖZ*

Tarih: *27.06.2019*

İmza

Araştırmamın;

Adı:	Muhasebeye Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama
Amacı:	Muhasebeye hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluğunun belirlenmesidir.
Yöntemi:	Anket Uygulaması
Uygulanacağı Yerler:	Sivas İli Sağlık Kurumları
Varsa Destekleyen (Hibe destek, fon vb) Kurum/kuruluş Adı:	
Başlama Tarihi ve Süresi:	25/04/2019- 15/06/2019
Tez Çalışması ise Danışman	Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER
Öğretim Üyesi Ad Soyadı:	

NOT: 1- Araştırma çalışmaları başvuru formu ile birlikte hastaneye başvuru yapılmalıdır.
2- İş bu form araştırma/çalışmanın kurumda yapılabilmesi için Hastane Yöneticiliğinin uygun görüşü ifade ettiği için araştırmaya başlamak için yeterli değildir. Sivas İl Sağlık Müdürlüğü onayı ile birlikte protokol imzalandığı takdirde araştırmaya/çalışmaya başlanabilecektir.

HASTANE BAŞHEKİMİ

Uygundur

İmza

30.06.2019

Dr. Aysun ŞAHİN
Başhekim

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden 173895de-9774e68-9112-66749273164 kodu ile erişebilirsiniz.
Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden 11918533-3113-4822-9571-4744a548006 kodu ile erişebilirsiniz.
Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.



T.C.
SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Sağlık Hizmetleri Uygulama ve Araştırma Hastanesi
Başhekimliği

Sayı : 93596471-774.99-E.22465
Konu : Anket Çalışması Uygunluğu

25/04/2019

Sayın; Onur AÇIKGÖZ

İlgi : 19.04.2019 tarihli dilekçesi.

İlgi tarihli dilekçenizde belirtilen "*Muhasebe Hata Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine bir Uygulama*" başlıklı çalışmanın anketlerini, belirtilen tarihler arasında Sağlık Hizmetleri Uygulama ve Araştırma Hastanemiz bünyesinde yapılması isteğiniz değerlendirilmiş olup, anket yapılacak kişilerinde onayının alınması şartıyla uygun görülmüştür. Bilgilerinize rica ederim

e-imzalıdır
Prof.Dr. Ömer Tamer DOĞAN
Başhekim

Evrak Doğrulamak İçin : <http://193.140.145.81/enVision/Dogrula/8A45DRH>

Adres : Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Kampüsü 58140 Sivas
Telefon : 0 346 2581326 Belgegeçer : 0 346 258 0024
e-Posta : hastaneyaziisleri@cumhuriyet.edu.tr Elektronik Ağ :
www.cumhuriyet.edu.tr

Bilgi için : Elif KILIÇ
Unvanı : :





T. C.
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ

AĞIŞ VEDİS SAĞLIĞI)..... HASTANESİ ARAŞTIRMA ÖN İZİN BELGESİ

Araştırmamı Kurumunuzda yapabilmem için gerekli ön iznin verilmesi hususunda,
gereğini arz ederim.

Ad Soyadı *ALIKÖZ*
Tarih *22.06.2019*
İmza *[Signature]*

Araştırmanın;

Adı:	Muhasebeye Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama
Amacı:	Muhasebeye hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluğunun belirlenmesidir.
Yöntemi:	Anket Uygulaması
Uygulanacağı Yerler:	Sivas İli Sağlık Kurumları
Varsa Destekleyen (Hibe destek, fon vb) Kurum/kuruluş Adı:	
Başlama Tarihi ve Süresi:	25/04/2019- 15/06/2019
Tez Çalışması ise Danışman Öğretim Üyesi Ad Soyadı:	Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER

NOT: 1- Araştırma çalışmaları başvuru formu ile birlikte hastaneye başvuru yapılmalıdır.
2- İş bu form araştırma/çalışmanın kurumda yapılabilmesi için Hastane Yöneticiliğinin uygun görüşü ifade ettiği için araştırmaya başlamak için yeterli değildir. Sivas İl Sağlık Müdürlüğü onayı ile birlikte protokol imzalandığı takdirde araştırmaya/çalışmaya başlanabilecektir.

HASTANE BAŞHEKİMİ

Uygundur

İmza

01/06/2019

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden f73895dc-c977-4e68-9112-66749f2731cd kodu ile erişebilirsiniz.
Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.



T.C
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
Sivas Divriği Sadık Özgür Devlet Hastanesi



Sayı : 21810404-044
Konu : ANKET ÇALIŞMASI/ONUR
AÇIKGÖZ

SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ 'NE
(İdari Hizmetler Başkanlığı)

25/04/2019 tarihli ve 19448395-044-4431 sayılı yazıya istinaden Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Sağlık Yönetimi Bölümü öğrencisi Onur AÇIKGÖZ "Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma:Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama" başlıklı Yüksek Lisans Tezi kapsamındaki anket çalışmasının hastanemizde yapılması uygun görülmüştür.

Gereğini bilgilerinize arz ederim.

Not. e-İmzalıdır.
Uzm.Dr. Turhan
ÇAVUŞOĞLU
Başhekim

Not: Ek: File0005

Telefon: Faks No:

e-Posta: hatice.gencer1@saglik.gov.tr İnternet Adresi:

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden 2dd5ed92-a736-4a24-a08d-14255637032e kodu ile erişebilirsiniz.

Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Bilgi için: Hatice SAKIZCI GENCER

Hemşire

Telefon No: 0346 4181005



T. C.
SIVAS VALİLİĞİ
SIVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ

S. Ö. DEVLET HASTANESİ ARAŞTIRMA ÖN İZİN BELGESİ

Araştırmamı Kurumunuzda yapabilmem için gerekli ön iznin verilmesi hususunda, gereğini arz ederim.

Ad Soyadı: *Enis Baha Biçer*
Tarih: 27.04.2019
İmza: *Enis Baha Biçer*

Araştırmanın;

Adı:	Muhasebeye Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama
Amacı:	Muhasebeye hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluğunun belirlenmesidir.
Yöntemi:	Anket Uygulaması
Uygulanacağı Yerler:	Sivas İli Sağlık Kurumları
Varsa Destekleyen (Hibe destek, fon vb) Kurum/kuruluş Adı:	
Başlama Tarihi ve Süresi:	25/04/2019- 15/06/2019
Tez Çalışması ise Danışman Öğretim Üyesi Ad Soyadı:	Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BIÇER

NOT: 1- Araştırma çalışmaları başvuru formu ile birlikte hastaneye başvuru yapılmalıdır.
2- İş bu form araştırma/çalışmanın kurumda yapılabilmesi için Hastane Yöneticiliğinin uygun görüşü ifade ettiği için araştırmaya başlamak için yeterli değildir. Sivas İl Sağlık Müdürlüğü onayı ile birlikte protokol imzalandığı takdirde araştırmaya/çalışmaya başlanabilecektir.

Uzm. Dr. Türhan CAVUSOĞLU
Baskın Halk Sağlığı Merkezi
HASTANE BAŞHEKİMİ
Sivas İl Sağlık Müdürlüğü Hastanesi
Uygulama
İmza
26.1.2019



T.C
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
Sivas Suşehri Devlet Hastanesi

SİVAS SUŞEHİRİ DEVLET HASTANESİ - SUŞEHİRİ DH
EĞİTİM HEMŞİRELİĞİ BİRİMİ
29/04/2019 15:46 - 91684243 - 044 - E.6



Sayı : 91684243-044
Konu : Anket Çalışması Talebi/Onur
AÇIKGÖZ

SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : Onur AÇIKGÖZ'ın 22/04/2019 tarihli Anket Çalışması Talebine istinaden

Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Sağlık Yönetimi Bölümü öğrencisi
Onur AÇIKGÖZ "Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının
Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma:Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir
Uygulama" başlıklı Yüksek Lisans Tezi kapsamındaki anket çalışmasını 25.04.2019-15.06.2019
tarihleri arasında hastanemizde uygulaması tarafımızca uygun görülmüştür.

Bilgilerinize arz ederim.

Op. Dr. Ümit KAYA
Başhekim

Telefon: Faks No:

e-Posta:gulcin.yurttas@saglik.gov.tr İnt.Adresi:

Bilgi için:Gülçin YURTTAŞ

Hemşire

Telefon No:(0 346) 311 40 08

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden efl1b75d-db95-4385-9ef1-2951db68d8b9 kodu ile erişebilirsiniz.
Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.



T. C.
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ

SİĞİRCİLER HASTANESİ ARAŞTIRMA ÖN İZİN BELGESİ

Araştırmamı Kurumunuzda yapabilmem için gerekli ön iznin verilmesi hususunda,
gereğini arz ederim.

Ad Soyadı: ALI KÖR
Tarih: 21.04.2019
İmza:

Araştırmanın;

Adı:	Muhasebeye Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama
Amacı:	Muhasebeye hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluğunun belirlenmesidir.
Yöntemi:	Anket Uygulaması
Uygulanacağı Yerler:	Sivas İli Sağlık Kurumları
Varsa Destekleyen (Hibe destek, fon vb) Kurum/kuruluş Adı:	
Başlama Tarihi ve Süresi:	25/04/2019- 15/06/2019
Tez Çalışması ise Danışman Öğretim Üyesi Ad Soyadı:	Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER

NOT: 1- Araştırma çalışmaları başvuru formu ile birlikte hastaneye başvuru yapılmıştır.
2- İş bu form araştırma/çalışmanın kurunda yapılabilmesi için Hastane Yöneticiliğinin uygun görüşü ifade ettiği için araştırmaya başlamak için yeterli değildir. Sivas İl Sağlık Müdürlüğü onayı ile birlikte protokol imzalandığı takdirde araştırmaya/çalışmaya başlanabilecektir.

HASTANE BAŞHEKİMİ

Uygundur

İmza

.../.../20..



T. C.
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ

Gemerek Devleti HASTANESİ ARAŞTIRMA ÖN İZİN BELGESİ

Araştırmamı Kurumunuzda yapabilmem için gerekli ön iznin verilmesi hususunda, gereğini arz ederim.

Ad Soyadı: *Acık GÖZ*
Tarih: *21.06.2019*
İmza: *[Signature]*

Araştırmanın;

Adı:	Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama
Amacı:	Muhasebe hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluğunun belirlenmesidir.
Yöntemi:	Anket Uygulaması
Uygulanacağı Yerler:	Sivas İli Sağlık Kurumları
Varsa Destekleyen (Hibe destek, fon vb) Kurum/kuruluş Adı:	
Başlama Tarihi ve Süresi:	25/04/2019- 15/06/2019
Tez Çalışması ise Danışman Öğretim Üyesi Ad Soyadı:	Dr. Öğr. Üyesi Enis-Baha BİÇER

NOT: 1- Araştırma çalışmaları başvuru formu ile birlikte hastaneye başvuru yapılmıştır.
2- İş bu form araştırma/çalışmanın kurumda yapılabilmesi için Hastane Yöneticiliğinin uygun görüşü ifade ettiği için araştırmaya başlamak için yeterli değildir. Sivas İl Sağlık Müdürlüğü onayı ile birlikte protokol imzalandığı takdirde araştırmaya/çalışmaya başlanabilecektir.

HASTANE BAŞHEKİMİ
Uygundur
Dr. Erdem AYDIN
BAŞHEKİM
[Signature]



T.C
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
Sivas Gemerek Devlet Hastanesi

SİVAS GEMEREK DEVLET HASTANESİ - SİVAS
GEMEREK DEVLET HASTANESİ
29/04/2019 09:45 - 71524649 - 044 - E.601



Sayı : 71524649-044
Konu : Anket Çalışması Talebi/Onur
AÇIKGÖZ

SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : 25/04/2019 tarihli ve 19448395-044-4431 sayılı yazı
ilgili yazı gereği Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Sağlık Yönetimi
Bölümü öğrencisi Onur AÇIKGÖZ "Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali
Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma:Sivas İli Sağlık
Kurumları Üzerine Bir Uygulama" başlıklı Yüksek Lisans Tezi kapsamındaki anket
çalışmasını 25.04.2019-15.06.2019 tarihleri arasında hastanenizde uygulamak
istemektedir.Hastenimiz tarafından inceleme yapılarak Anket çalışmasına onay verilmektedir.
Hastane Ön İzin Belgesinin imzalı nüshası yazınız ekinde dir.
Bilgilerinize arz/rica ederim.

e-İmzalıdır.
Dr. Erdem AYDIN
Başhekim

Ek:Hastane Ön İzin Belgesi (1 sayfa)

Gemerek Devlet Hastanesi

Telefon: Faks No: 03466141462

e-Posta: canan.kose1@saglik.gov.tr İnternet Adresi: canan.kose1@saglik.gov.tr

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden 55e4eca3-ad1c-4ead-8c2b-607bca987038 kodu ile erişebilirsiniz.
Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Bilgi için: Canan KÖSE

Hemşire

Telefon No:



T.C
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
Sivas Yıldızeli Devlet Hastanesi

SİVAS YILDIZELİ DEVLET HASTANESİ - SİVAS
YILDIZELİ DEVLET HASTANESİ

26/04/2019 12:28 - 15844499 - 044 - E.470



00092402174

Sayı : 15844499-044
Konu : Anket Çalışması Talebi / Onur
AÇIKGÖZ



SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi :25.04.2019 tarih ve 19448395-044-E.4431 sayılı yazınız.

İlgi tarih ve sayılı yazınıza istinaden, Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Sağlık Yönetimi Bölümü öğrencisi Onur AÇIKGÖZ'ün Anket Çalışması tarafımızca uygun görülmüş olup, Hastane İzin Belgesi imzalanarak yazımız ekinde sunulmuştur.

Bilgilerinize arz ederim.

e-imzalıdır.
Op.Dr.K.Burak CENGİZ
Başhekim

Ek:1-Hastane Araştırma Ön İzin Belgesi

Fevzi Çakmak Mah.Nazmi Yaraş Cad. No:31/3

Telefon: Faks No: 3467512507

e-Posta:soner.bayram@saglik.gov.tr İnt.Adresi: soner.bayram@saglik.gov.tr

Bilgi için:Soner BAYRAM

BİLGİSAYAR İŞLETMENİ

Telefon No:3467512498/1283

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden 86b54b52-8292-4bc0-8709-F43612c63b97 kodu ile erişebilirsiniz.
Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.



T. C.
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ

4112 Sırat Devlet HASTANESİ ARAŞTIRMA ÖN İZİN BELGESİ

Araştırmamı Kurumunuzda yapabilmem için gerekli ön iznin verilmesi hususunda, gereğini arz ederim.

Ad Soyadı: ALI KÖZ
Tarih: 21.06.2019
İmza:

Araştırmamın;

Adı:	Muhasebeye Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama
Amacı:	Muhasebeye hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluğunun belirlenmesidir.
Yöntemi:	Anket Uygulaması
Uygulanacağı Yerler:	Sivas İli Sağlık Kurumları
Varsa Destekleyen (Hibe destek, fon vb) Kurum/kuruluş Adı:	
Başlama Tarihi ve Süresi:	25/04/2019- 15/06/2019
Tez Çalışması ise Danışman Öğretim Üyesi Ad Soyadı:	Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER

NOT: 1- Araştırma çalışmaları başvuru formu ile birlikte hastaneye başvuru yapılmalıdır.
2- İş bu form araştırma/çalışmanın kurumda yapılabilmesi için Hastane Yöneticiliğinin uygun görüşü ifade ettiği için araştırmaya başlamak için yeterli değildir. Sivas İl Sağlık Müdürlüğü onayı ile birlikte protokol imzalandığı takdirde araştırmaya/çalışmaya başlanabilecektir.

HASTANE BAŞHEKİMİ

Uygun Dur

İmza

26/06/2019

Op. Dr. K. Burak CENGİZ
Başhekim

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden 86b54b52-8292-4bc0-8709-f43612c63b97 kodu ile erişebilirsiniz.
Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.



T.C
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
Sivas Kangal Devlet Hastanesi

SİVAS KANGAL DEVLET HASTANESİ - SİVAS KANGAL
DEVLET HASTANESİ
0205/2019 09:33 - 89848497 - 044 - E.604



00092606453



Sayı : 89848497-044
Konu : Anket Çalışması Talebi/Onur
AÇIKGÖZ

SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜNE

İlgi : 25/04/2019 tarihli ve 19448395-044-4431 sayılı yazınız.

İlgi sayılı yazınıza istinaden; adı geçenin talebi anketi kendisinin yapması şartı ile kabul edilmiş olup, Ön İzin Belgesi ekte sunulmuştur.

Gereğini bilgilerinize arz ederim.

e-İmzalıdır.
Dr. Ahmet ÖZGÜR
Başhekim / Hastane Yöneticisi

Ek: 1 Sayfa

Gürsel Mah. Divriği Cad. No 92 Kangal/SİVAS

Telefon: Faks No: 03464571998

e-Posta: Cagla.Ak@saglik.gov.tr İnt. Adresi: cagla.ak@saglik.gov.tr

Bilgi için: Çağla AK

TIBBİ SEKRETER

Telefon No: 0346 457 3217 / 122

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden b8de443c-0695-4bcf-889b-9848602de10e kodu ile erişebilirsiniz.
Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.



T. C.
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ

KANCAAL...DE...LET... HASTANESİ ARAŞTIRMA ÖN İZİN BELGESİ

Araştırmamı Kurumunuzda yapabilmem için gerekli ön iznin verilmesi hususunda,
gereğini arz ederim.

Ad Soyadı *Öner ACIKGÖZ*
Tarih *21.06.2013*
İmza *[Signature]*

Araştırmanın;	
Adı:	Muhasebeye Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama
Amacı:	Muhasebeye hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluğunun belirlenmesidir.
Yöntemi:	Anket Uygulaması
Uygulanacağı Yerler:	Sivas İli Sağlık Kurumları
Varsa Destekleyen (Hibe destek, fon vb) Kurum/kuruluş Adı:	
Başlama Tarihi ve Süresi:	25/04/2019- 15/06/2019
Tez Çalışması ise Danışman Öğretim Üyesi Ad Soyadı:	Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER

NOT: 1- Araştırma çalışmaları başvuru formu ile birlikte hastaneye başvuru yapılmalıdır.
2- İş bu form araştırma/çalışmanın kurumda yapılabilmesi için Hastane Yöneticiliğinin uygun görüşü ifade ettiği için araştırmaya başlamak için yeterli değildir. Sivas İl Sağlık Müdürlüğü onayı ile birlikte protokol imzalandığı takdirde araştırmaya/çalışmaya başlanabilecektir.

HASTANE BAŞHEKİMİ
Uygundur
Dr. Ali HAZRAGÜR
Başhekim



T.C
SAĞLIK BAKANLIĞI
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ
SİVAS NUMUNE HASTANESİ

SİVAS NUMUNE HASTANESİ - SİVAS NUMUNE EĞİTİM
BİRİMİ
30/04/2019 16:23 - 91742806 - 799 - E.66



00092647416



Sayı : 93848782/799
Konu : Anket Çalışması Talebi- Onur AÇIKGÖZ

SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜNE

Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Sağlık Yönetimi Bölümü öğrencisi Onur AÇIKGÖZ "Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma:Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama" başlıklı Bilimsel Araştırma kapsamındaki anket çalışmasını kişisel verilerin korunması ve bilgi güvenliği kurallarına uyulması kaydıyla 25.04.2019-15.06.2019 tarihleri arasında hastanemizde uygulaması uygun görülmüştür.

Bilgilerinize arz ederim.

Op. Dr. Emin Ertan TEMİZÖZ

Başhekim



T. C.
SİVAS VALİLİĞİ
SİVAS İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ

...ALUMLU ALI..... HASTANESİ ARAŞTIRMA ÖN İZİN BELGESİ

Araştırmamı Kurumunuzda yapabilmem için gerekli ön iznin verilmesi hususunda,
gereğini arz ederim.

Ad Soyadı: ALUMLU ALI
Tarih: 22.06.2019
İmza:

Araştırmanın;

Adı:	Muhasebeye Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Mali Hizmet Çalışanlarının Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Sivas İli Sağlık Kurumları Üzerine Bir Uygulama
Amacı:	Muhasebeye hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde mali hizmet çalışanlarının sorumluluğunun belirlenmesidir.
Yöntemi:	Anket Uygulaması
Uygulanacağı Yerler:	Sivas İli Sağlık Kurumları
Varsa Destekleyen (Hibe destek, fon vb) Kurum/kuruluş Adı:	
Başlama Tarihi ve Süresi:	25/04/2019- 15/06/2019
Tez Çalışması ise Danışman Öğretim Üyesi Ad Soyadı:	Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER

NOT: 1- Araştırma çalışmaları başvuru formu ile birlikte hastaneye başvuru yapılmalıdır.
2- İş bu form araştırma/çalışmanın kurumda yapılabilmesi için Hastane Yöneticiliğinin uygun görüşü ifade ettiği için araştırmaya başlamak için yeterli değildir. Sivas İl Sağlık Müdürlüğü onayı ile birlikte protokol imzalandığı takdirde araştırmaya/çalışmaya başlanabilecektir.

HASTANE BAŞHEKİMİ

Uygundur

İmza

22.06.2019

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden a71795c1-4afd-4d50-be37-d9525ac974d kodu ile erişebilirsiniz.
Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

MEDICANA

10.05.2019

Sayı : 2019/2516
Konu: Uygulama İzni hk.

T.C.
SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Sağlık Bilimleri Enstitüsü Müdürlüğü

İlgi: 30.04.2019 tarih 88354726-044-E.22630 sayılı yazınıza istinaden;

Enstitünüz Sağlık Yönetimi Bölümü Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Onur AÇIKGÖZ
'ün ilgili yazıda belirtilen yüksek lisans tez çalışmasını belirtilen tarih aralığında kurumumuzda
yapması uygun görülmüştür.

Gereği bilgilerinize sunulur.

Ersan BİCİOĞLU
İşveren Vekili

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı ve Soyadı: Onur AÇIKGÖZ

Doğum Yeri ve Yılı: Sivas- 1993

Medeni Hali: Evli

E- Posta: onuracikgoz58@gmail.com

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Yönetimi Bölümü (2012-2016).

Lisans Öğrenimi: Atatürk Üniversitesi Sosyal Hizmetler Bölümü (2014-2018).

Yüksek Lisans Öğrenimi: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü (2016).