



**T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HATAVE HİLELER:
MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Merve TAYMAN
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

Prof. Dr. Ömer TEKŞEN

BURDUR-2018

**T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HATAVE HİLELER:
MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Merve TAYMAN
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Prof. Dr. Ömer TEKŞEN
Prof. Dr. Adnan DÖNMEZ
Doç. Dr. Osman TUĞAY**

BURDUR-2018

**T.C.
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

ETİK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunmuş olduğum “Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmamın, başlangıç aşamasından bitiş evresine kadarki bütün süreçlerde bilimsel etik kurallar çerçevesinde hazırlandığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterildiği şekilde oluşturulduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Merve TAYMAN

16/11/2018

TARİH VE İMZA



**MAKÜ SOSYAL BİLİMLER
ENSTİTÜSÜ**

YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 25/10/2018 tarih ve 2018-28 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 16/11/2018 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Merve TAYMAN 'ın MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HATA VE HİLELER: MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA konulu tez çalışması İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : PROF.DR. ÖMER TEKŞEN

ÜYE

: PROF.DR. ADNAN DÖNMEZ

ÜYE

: DOÇ.DR. OSMAN TUĞAY

ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

TEŞEKKÜR METNİ

Tez çalışmam sırasında kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile bana yol gösterici ve destek olan değerli danışman hocam Sayın Prof. Dr. Ömer TEKŞEN'e, ilgisini ve önerilerini göstermekten kaçınmayan Sayın Prof. Dr. Adnan DÖNMEZ'e sonsuz teşekkür eder saygılarımı sunarım.

Çalışmam esnasında bana hem maddi ve manevi olarak destek veren babam Cemil TAYMAN ve annem Ayőe TAYMAN'a tezimi armağan ediyorum.

Merve TAYMAN

ÖZET

Muhasebe, geçmişten günümüze kadarki süreçte sosyal ve ekonomik hayatın en önemli unsuru olmuştur. Muhasebe meslek mensupları, işleriyle ilgili görev ve sorumluluklarından dolayı mükellefleri ve devlet arasında köprü görevi görmektedir. İşletmelerdeki bilgileri ilgili kurumlara aktarmakla birlikte, işletme içi gelir ve gider dağılımının yapılmasında önemli bir etkidir.

Muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan hata ve hileler muhasebe bilgilerinin kalitesini düşürmekte ve muhasebe bilgilerini kullananları olumsuz yönde etkilemektedir. Muhasebede yapılan hileler başlangıçta muhasebe meslek mensuplarının yararına gibi görense de, yapılan hileler zamanla hem kişilerin kendilerine hem de çalıştıkları kuruma zarar vermektedir.

Muhasebede yapılan hata ve hileleri önlemek için muhasebede denetim unsuru ortaya çıkmıştır. Muhasebede yapılan yanlışlıklar denetim sayesinde üçüncü bir gözden kontrol edilmektedir. Böylece yapılan yanlışlar ve aksaklıklar ortaya çıkmaktadır. Muhasebedeki denetim sayesinde meslek mensupları yaptıkları hataları gün yüzüne çıkarmakta ve yapılan bu hataları düzeltmektedir. Hatalar ne kadar kısa sürede ortaya çıkartılırsa o kadar daha az zarara neden olmaktadır.

Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hileleri tespit etmektir. Bu amaçla muhasebede yapılan hata ve hile konuları incelenmiş, Akdeniz Bölgesinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarına yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır.

Bu araştırmadaki anket çalışması için 402 muhasebe meslek mensubu üzerinde çalışılmıştır. Meslek mensupları ile gerek yüz yüze gerekse mail yoluyla anket dolumu sağlanmıştır. Araştırma bulgularına göre, katılımcıların hata ve hile yapma oranı yüksektir. Kişiler bu hata ve hileleri kimi zaman müşteriyi kaybetmemek için kimi zamanda kendi menfaatleri uğruna gerçekleştirmişlerdir.

Anahtar Kelime: Muhasebe, Denetim, Hata, Hile

ABSTRACT

Accounting has been the most important element of social and economic life from the past to the present. Members of professional accountants act as bridges between the taxpayers and the government due to their duties and responsibilities. While transferring the information in the enterprises to the relevant institutions, it is an important factor in making the income and expense distribution within the enterprise.

The errors and frauds of professional accountants reduce the quality of accounting information and affect the users of accounting information in a bad way. Although the cheats in accounting are considered to be in the interest of professional accountants at the beginning, the tricks are damaging both the people themselves and the institutions they work in.

In order to prevent errors and frauds in accounting, an audit element has emerged in accounting. Inaccuracies in accounting are checked by a third review through supervision. In this way, the wrongs and faults are revealed. Thanks to the auditing in the accounting profession, the professional brings out the mistakes they made and corrects these mistakes. The shorter the errors, the less damage is caused.

The aim of the study is to identify the mistakes and accounting fraud that professional accountants can do. So we work on mistakes and accounting fraud and we have done questionnaire with certificated public accountants at Mediterranean Region. We have tested our questionnaire by statistical method and we got the opinions of profesional accountants about mistakes and accounting fraud that can be done.

In this study we have done questionnaire with 402 certificated public accountants at Mediterranean Region. Some of the professionals have filled the questionnaire face to face and some others have filled it via e-mail. According to result of this study, most of the accountants have accepted that they have made mistakes and accounting frauds. People sometimes made these mistakes and tricks for their own interests, sometimes not to loose the customer.

Key words: Accounting, Audit, Error, Frauds

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYANI	i
TEŞEKKÜR METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
TABLolar DİZİNİ	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM MUHASEBE DENETİMİ

1.1.Denetimin Tanımı	3
1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi	5
1.2.1.Denetimin Dünya'daki Gelişimi	8
1.2.2. Denetimin Türkiye' deki Gelişimi	9
1.3. Denetimin Amaçları.....	13
1.4. Denetim Türleri.....	14
1.4.1. Denetim Statülerine Göre Denetim Türleri.....	14
1.4.1.1. İç Denetim	14
1.4.1.2. Bağımsız Denetim.....	15
1.4.1.3. Kamu Denetimi	16
1.4.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	17
1.4.2.1. Finansal Tablolar Denetimi.....	17
1.4.2.2. Uygunluk Denetimi	18
1.4.2.3. Faaliyet Denetimi	19
1.4.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	19
1.4.3.1. Sürekli Denetim	19
1.4.3.2. Ara Denetim.....	20

1.4.3.3. Son Denetim.....	20
1.4.4. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	21
1.4.4.1. Genel Amaçlı Denetim	21
1.4.4.2. Özel Amaçlı Denetim	21

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATALARI

2.1. Muhasebedeki Hataların Nedenleri.....	22
2.1.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik	22
2.1.2. İhmal ve Dikkatsizlik	23
2.2. Muhasebedeki Hataların Sınıflandırılması.....	23
2.2.1. Hataların İçeriği Bakımından	23
2.2.1.1. Nitel Muhasebe Hataları.....	24
2.2.1.2. Nicel Muhasebe Hataları	24
2.2.2. Hataların Sonuçları Bakımından	24
2.2.2.1. Önemsiz Hatalar.....	24
2.2.2.2. Önemli Hatalar	25
2.2.3. Hataların Etkileri Bakımından	25
2.2.3.1. Finansal Durum Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları	25
2.2.3.2. Kapsamlı Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları	26
2.2.3.3. Finansal Durum Tablosunu ve Kapsamlı Gelir Tablosunu Birlikte Etkileyen Muhasebe Hataları	26
2.3. Muhasebede Yapılan Hataların Çeşitleri.....	27
2.3.1. Matematik Hataları	27
2.3.2. Kayıt Hataları.....	28
2.3.2.1. Rakam Hataları.....	28
2.3.2.2. Hesap Hataları.....	29
2.3.2.3. Hesapların Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması	30
2.3.3. Nakil Hataları.....	31
2.3.3.1. Rakamın Yanlış Geçirilmesi	32

2.3.3.2. Doğru Bir Rakamın Yanlış Hesaba Aktarılması	32
2.3.3.3. Bir Hesabın Borcuna Yazılması Gereken Bir Rakamın Aynı Hesabın Alacağına Kaydedilmesi.....	32
2.3.3.4.Yevmiyeden Büyük Deftere Nakil Sırasında Bir Rakamın İki Defa Geçirilmesi.....	33
2.3.3.5.Rakamın Yevmiyeden Büyük Deftere Aktarılmasının Unutulması..	33
2.3.4.Unutma ve Tekrar Hataları	33
2.3.5. Bilanço Hataları	36
2.3.5.1. Değerleme Hataları	36
2.3.5.2. Hesapların Birleştirilmesi.....	37
2.3.6. TMS 8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri.....	37

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HİLELERİ

3.1.Muhasebe Hilelerine Genel Bakış.....	40
3.1.1.Muhasebe Hilelerinin Tanımı	40
3.1.2.Muhasebe Hilelerinin Özellikleri.....	41
3.2.Muhasebe Hilelerinin Nedenleri	44
3.2.1. Baskı unsuru	45
3.2.1.1. Mali İçerikli Baskılar	45
3.2.1.2. Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar.....	45
3.2.1.3. İşle İlgili Baskılar	46
3.2.2. Fırsat unsuru.....	46
3.2.3. Haklı Gösterme unsuru.....	47
3.3.Muhasebe Hilelerinin Türleri	48
3.3.1.Kasti Hatalar	48
3.3.2.Kayıt Dışı İşlemler.....	49
3.3.3.Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar	49
3.3.4.Uydurma Adlara Hesap Açma.....	49
3.3.5.Sahte Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması	50

3.3.5.1. Sahte Belge Hakkında Genel Bilgi.....	50
3.3.5.2.Sahte Belge Düzenleyenler	50
3.3.6.Bilanço Maskeleyesi.....	51
3.3.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek.....	52
3.3.7.1.Defter Sayfalarını Yok Etmek	52
3.3.7.2.Defter ve Belgeleri Yok Etmek.....	52
3.3.7.3. Defter ve Belgelerin Gizlenmesi	53
3.3.8.Bilgisayar Kayıtlarında Yapılan Hata ve Hileler	54
3.3.9.Zarar ve İstisna Satışı	54
3.3.10.Fevkalade Hâsılatı Gizlemek.....	55

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HATA VE HİLELER:

AKDENİZ BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

4.1.Araştırmanın Amacı	56
4.2.Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları.....	56
4.3.Araştırmanın Yöntemi.....	57
4.4.Araştırmanın Evren ve Örneklemi.....	57
4.5.Araştırmanın Veri Toplama Araçları	57
4.6.Araştırmanın Güvenilirlik Analizi	58
4.7. Araştırmanın Hipotezleri	59
4.8. Araştırma Bulguları ve Sonuçları.....	60
4.8.1.Katılımcıların Demografik Bilgilerinin Dağılımı	60
4.8.2. Cinsiyete Göre Karşılaştırmalar	62
4.8.3. Unvana Göre Karşılaştırmalar	68
4.8.4. Yaşa Göre Karşılaştırmalar	76
4.8.5. Mesleki Deneyime Göre Karşılaştırmalar	86
4.8.6. Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırmalar	99
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	112
KAYNAKÇA	117

EKLER.....	125
EK-1 ANKET FORMU	125
ÖZGEÇMİŞ.....	131



KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GYG	: Genel Yönetim Giderleri
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi	6
Tablo 2: Katılımcıların Demografik Dağılımı Tablosu	61
Tablo 3: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hataların Katılım Düzeyinin Cinsiyete Göre Dağılımı Tablosu	62
Tablo 4: Meslek Mensubu Tarafından Yapılan Hilelerin Katılım Düzeyinin Cinsiyete Göre Değişimi Tablosu	64
Tablo 5: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili Katılım Düzeyinin Cinsiyete Göre Dağılımını Gösteren Tablo.....	66
Tablo 6: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Cinsiyete Göre Değişimi Tablosu.....	67
Tablo 7: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hatalar İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Unvana Göre Değişimi Tablosu.....	68
Tablo 8: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hileler İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Unvana Göre Değişimi Tablosu.....	70
Tablo 9: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Unvana Göre Değişimi Tablosu.....	73
Tablo 10: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Unvana Göre Değişimi Tablosu.....	74
Tablo 11: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hatalar İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi Tablosu.....	76
Tablo 12: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hileler İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi.....	79
Tablo 13: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi Tablosu.....	82

Tablo 14: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Yaşa Göre Değişimi Tablosu...	84
Tablo 15: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hatalar İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Mesleki Deneyime Göre Değişimi Tablosu.....	86
Tablo 16: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hileler İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Mesleki Deneyime Göre Değişimi Tablosu.....	89
Tablo 17: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Mesleki Deneyime Göre Değişimi Tablosu.....	94
Tablo 18: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Mesleki Deneyime Göre Değişimi Tablosu.....	97
Tablo 19: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hatalar İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Eğitim Durumuna Göre Değişimi Tablosu.....	99
Tablo 20: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hileler İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Eğitim Durumuna Göre Değişimi Tablosu.....	102
Tablo 21: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Eğitim Durumuna Göre Değişimi Tablosu.....	106
Tablo 22: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Eğitim Durumuna Göre Değişimi Tablosu	109

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Muhasebede Hile Üçgeni	44
---------------------------------------	----



GİRİŞ

Muhasebe denetimi, işletmelerin veya meslek mensuplarının yaptıkları yanlış ve aksaklıkları inceleyen bir savunma mekanizmasıdır. Muhasebe denetimi işletmelerin iç kontrol sistemlerini ve muhasebe sistemlerini denetlemektedir. Bunun sonucunda işletmelerin eksikleri tespit edilmekte ve tespit edilen bu eksiklikler denetlenen işletmelere tavsiye mektubu ile bildirilmektedir. İşletmeler de bu tavsiye mektubu sayesinde yanlışlarını ve eksiklerini düzeltmektedir.

Muhasebe denetiminin amacı; güvenilir bilgi sağlamak, olası hata ve hileleri tespit etmek ve önlemek, işletme sahipleri ve yönetimlerine öneriler getirmek, olması gereken işlemlerle olanı denetim ilke ve standartlarına göre kanıtlara dayanarak karşılaştırmaktır.

Muhasebe denetimini yapan denetçiler yasal kurallar çerçevesinde objektif olmak zorundadır. Denetçinin denetimi tam ve eksiksiz yapması için gerekli bilgiye ve uzmanlığa sahip olması gerekmektedir. Muhasebedeki bağımsız denetimin amacı, işletmelerin mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre denetlemektir. Bağımsız denetimde önceden belirlenmiş olan bilgiler ile elde edilen bilgiler karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda elde edilen muhasebe verileri değerlendirilip işletmeye doğru bilgi şeklinde sunulur. İşletmeler sunulan bu muhasebe verileri ışığında mali tablolar ile ilgili sağlıklı tahmin ve analiz yapma imkânı bulmaktadır.

Muhasebe denetiminde, muhasebe verilerinin kalitesini etkileyen iki etken vardır. Bu etkenler muhasebede hata ve hilelerdir. Hata ve hile arasındaki fark kasıt unsuru olup olmamasıdır. Hatada kasıt unsuru yoktur. Muhasebe meslek mensupları hatayı bilinçsiz ve istemeyerek yapmaktadır. Genellikle bu bilgisizlikten veya tecrübesizlikten kaynaklanmaktadır. Muhasebede yapılan hatalar denetim sırasında ortaya çıktığında veya meslek mensubu tarafından fark edildiği durumlarda düzeltilmektedir.

Muhasebe denetimi sırasında ortaya çıkan bir diğer etken hiledir. Hileler muhasebe meslek mensupları tarafından bilinçli ve kasıtlı şekilde yapılmaktadır. Meslek mensupları hileye kendi menfaatleri ya da işletme menfaatleri için başvurmaktadır. Genellikle daha fazla para kazanmak veya işletmenin mevcut durumunu olduğundan daha iyi göstermek için hile

yapılmaktadır. Hile yapılırken sonucunda ne kadar zarar olacağı düşünülmeden yapılmaktadır. Hileyi yapan kişilerin tecrübesi arttıkça yaptıkları hilenin zararı da buna orantılı olarak artmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; muhasebe denetiminde karşılaşılan muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hile ifadelerini tespit etmektir. Bu bilgiler ışığında, çalışmanın birinci bölümünde, muhasebe denetimi hakkında detaylı bilgi verilmiştir. İkinci bölümde, muhasebede yapılan muhasebe hatalarının özellikleri, nedenleri, türleri ile ilgili geniş çapta bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümde ise, muhasebe denetiminde karşılaşılan hilelerin nedenleri ve türleri ile ilgili bilgiler paylaşılmıştır. Çalışmanın dördüncü bölümünde, Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması düzenlenmiş, meslek mensuplarının muhasebedeki hata ve hileler ile ilgili görüşleri ortaya çıkarılmıştır. Anket sonuçları istatistiksel tekniklerle değerlendirilmiş, hata ve hile ile ilgili sonuçlar paylaşılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ

Denetim kelimesi kulağa ilk anımsayan haliyle olumsuz bir sözcük gibi görünse de insanların günlük hayatında çok sık kullandıkları bir kelimedir. Toplum hayatında çok fazla şekilde kendine anlam bulan bir olgudur. Denetim kelimesini en geniş anlamda tanımlamak gerekirse, denetim aslında bir savunma mekanizmasıdır. Denetim konusunda Psikanalizin kurucusu Freud, genel toplum tarafından ortaya çıkmasının istenmeyeceği birtakım dürtü ya da arzuların birincil ve ikincil olarak iki farklı aşamadaki süreç içinde ego tarafından bastırılmasından bahsederken aslında bir taraftan da denetimin tanımını gün yüzüne çıkarmıştır (Çırtlak, 2004:3).

Muhasebe denetimi işletmeye birçok yarar sağlamaktadır. Örneğin bir denetim, işletmenin bütününe üçüncü bir göz olarak incelemektedir. Denetim sürecinde işletmelerin iç kontrol sistemleri ve muhasebe sistemleri incelenmektedir ve bu sırada işletmelerin aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilmektedir. Denetim sırasında tespit edilen aksaklıklar ve eksiklikler denetlenen işletmeye tavsiye mektubu ile bildirilmektedir. İşletmeler ise bu tavsiye mektubu sayesinde yanlışlıklarını gidermiş olacaktır (Kaval, 2008:5).

İşletmeler denetime birçok alanda ihtiyaç duymaktadır. Bir işletme kredi için bankaya başvurduğu anda banka işletmenin finansal durumunu ve sürekliliğini incelemektedir. İnceleme sürecinde işletmelerin denetlenmiş olan finansal tablolarını incelemektedir. Banka için işletmelerin finansal tablolarının doğru ve güvenilir olması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle işletmelerin denetim sürecinin doğru, tam ve eksiksiz olması gerekmektedir.

Bu bölümde, denetimin tanımı, denetimin tarihsel gelişimi, denetimin amaçları ve denetimin türleri konuları ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

1.1.Denetimin Tanımı

Denetim kelimesi ilk olarak Marutz ve Sharaf'ın 1961 yılında yayımlanan Denetim Felsefesi eserinden bugüne kadar denetim anlamında yapılan en geniş, üzerinde en uzlaşmış tanım Temel Denetim Kavramları Kurulu raporunda şu şekilde anlatılmaktadır. Burada

yapılan tanıma göre denetim; ekonomik faaliyetler ve ekonomik olaylarla ilgili iddialar ile öngörölmüş olgular arasındaki uygunluğun derecesini bulmak ve bulunan sonuçları ilgililere aktarmak amacı ile tarafsız bir şekilde belgeleri bir araya getiren ve bunları değerlendiren kapsamlı bir süreçtir (Erdoğan, 2006:1).

Denetim, Black Hukuk Sözlüğü' nde muhasebe kayıtları üzerindeki bonolar, çözümlenmeler ve gerçeklikleri içinde barındıran düzenli bir sistemdir (Çırtlak, 2004:7).

Denetim kelimesinin Anglo-Sakson ölkelerindeki anlamı "Auditing"dir. Bu kelimenin kökeni, Latince de işitmek ya da dinlenme anlamına gelen "Audire" kelimesinden gelmektedir. Geçmiş dönemlerde bu kelimenin dayandığı anlam, o dönemdeki uzmanların çalışan görevlileri dinleyerek gerçeği öğrenmeye başlamalarıdır (Bozkurt, 2006:17).

Denetim, yıllar öncesinde "murakabe" olarak kullanılan bir sözcüğün günümüzde kullanılan anlamıdır. Denetim başka bir anlamıyla, yasalara ve yürürlükteki kanunlara uygun şekilde uygunluk derecesini sorgulayan ve sonuçları değerleyen bir süreçtir. Denetim, diğer taraftan planlayıcıdır, sistematiktir, akılcıdır (Güçlü, 2005:1).

Denetim kelimesiyle işletme denetimi arasındaki fark; denetim kelimesi işletme denetimine göre daha genel bir kavramdır. Denetim kelimesi bütün kamu ve özel sektörü içine almaktadır. Oysa işletme denetimi genellikle özel sektörü kapsamaktadır (Güçlü, 2005:1).

Yukarıda açıklanan tanımlar kapsamında denetimin özelliklerinden şu şekilde söz edilebilir;

- Denetim aslında bir süreçtir ve denetlenecek olan işle ilgili belirli bir döneminden söz eder.
- Denetimi yapan kişiler yaptıkları işte tarafsız olmak durumundadırlar.
- Denetimde en temel işlem, olaylarla ilgili kanıtları toplamak ve bunları değerlendirmektir.
- Denetim olgusu ekonomik olay ve faaliyetler ile ilgilidir.
- Denetimi yapan kişi veya kuruluşlar, yaptıkları denetimin sonuçlarını ilgililere

bildirmek zorundadır (Güçlü, 2005:1-2).

1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihteki araştırmalara göre denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığı görülmüştür. Arkeolojik araştırma sonuçlarından elde edilen bilgilere göre, eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve tahıl ambarını sayan çalışanları kontrol etmek için kâtiplerine yetki verdikleri ortaya çıkmıştır. Bu bulgular, kamu mallarına ait hesapların ve devlet yönetimindeki faaliyetlerin denetiminin kökenini oluşturmuştur (Khan, 1995).

Eski Yunanlılarda demokrasi kavramının gelişmesi ve şehir devletlerinin oluşturulması ile birlikte, Mezopotamya'daki denetim uygulamaları aynı işlevinde devam etmiştir. Şehir devletlerinde bir denetim sistemi kurularak, kamu birimlerindeki çalışan kişiler yurttaşlarına hesap vermekle yükümlü olmuştur. Mısır ve Roma uygarlıklarında da kamuya ait hesapların kontrol edildiğine dair kanıtlar bulunmuştur. Bunun yanı sıra M.Ö. 1100 yılında Zhou Hanedanlığı döneminde, Çin'de denetime ilişkin kimi uygulamalar yapıldığı anlaşılmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:573).

Yıllar itibariyle denetim mesleği ve faaliyetleri; amaç ve kapsam açısından ve önemli teknolojik, ekonomik ve siyasal değişimlere bağlı olarak gelişme sağlamıştır. Geçmiş yıllarda devlete ait birimler ve kamu harcamalarının uygunluğunu denetlemek için yapılırken, özellikle sanayi devrimi ile birlikte ticari alanlarda yaygın şekilde uygulanmaya başlamıştır ve işletme ile ilişkili kişilerin sayısındaki artış ile yaygınlaşmaya başlamıştır. Denetçi kelimesi ilk olarak 1289 yılında kullanılmıştır. Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur (Yücel, 2016:38).

Muhasebe denetiminin ilk olarak ne zaman başladığı ve nerede başladığı tam olarak bilinmemektedir. Fakat elimizdeki kaynaklardan faydalanarak insanlara denetimin bugün ve gelecekteki yerini göstermek mümkündür. Bütün meslek alanlarında görüldüğü gibi denetim mesleği de zamanla bazı değişikliklere uğramıştır. Denetim sanayi devrimi öncesi işletmelerin yanlışlarını bulmak amacıyla yapılmıştır. Sanayi devriminin 1900-1930 yılları arasında ortakların ve işletmeye borç verenlerin yanlışlarını bulmak amacıyla yapılırken,

1930 yılı sonrasında ise ortaklara, işletmeye borç verenlere, devlete, sendikalara, parlamentoya, tüketiciler ve diğer grupların finansal tablolarının doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş bildirmek için yapılmaktadır. Sanayi devriminden önce denetim mesleği kabul edilir bir meslek olmamıştır. Bu dönemlerde denetim sadece işletmelerinin yanıltığı kısımları araştırmak ve işletmeye hizmet edenlerin dürüst olup olmadıklarını incelemektir (Güredin, 2010:14).

Tablo 1. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Zaman dilimi	Denetim yaklaşımı	Denetim amacı	İlgili taraflar
Sanayi devrimi öncesi	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi devrimi-1900lü yıllar	%100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930	%100'lük bir incelemeye veya örnekleme başvurma	Bilançonun ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında örüş verme	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

(Güredin, 2000:52)

Denetim sözcüğünün uygulanmaya başlanması eski dönemlere dayanıyor olsa da şimdiki kullanımıyla denetim süreci gelişimini Sanayi Devriminden sonra ortaya koymuştur. Denetimin günümüzdeki gelişimi Sanayi Devriminden sonra hızla gelişme göstermiş ve bugünlere kadar beş farklı kademededen geçerek gelmiştir (Bozkurt, 2006:17-18):

Birinci kademe 1900'lü yıllara kadar Sanayi Devriminden sonra ülkelerdeki ekonomik faaliyetlerdeki artış, şirketlerin yöneticilerinin uzman kişiler olmasını gerektirmiştir. İşletmelerin yönetimlerini profesyonel kişilerin alması durumda sermaye sahipleri işletmeler hakkında doğru ve gerçek bilgi almaya başlamıştır. Bu nedenle denetim o yıllarda hızlı bir gelişim göstermiştir. Bu dönemlerde uzman yöneticiler işlerinde belge kontrolünü ön plana çıkarmışlardır. Buradaki amaç, belgelerde yapılan veya yapılabilecek

hata ve hileleri gün yüzüne çıkarmak ve önlemektir. Uzmanların yaptıkları bu çalışmanın adına “Belge Denetimi Yaklaşımı” denmektedir.

İkinci kademedede 1900-1930 yılları arasında ortaya çıkan bazı gelişmeler nedeniyle işletme denetçileri, işletmelerin finansal tablolarının bir bütün şeklinde denetlemeye başlamışlardır. Bu dönemlerde amaç, işletmenin belgelerindeki hata ve hileleri tek tek değil de finansal tablolar yoluyla bir bütün olarak ele almaktır. Ortaya çıkan bu gelişmeyle günümüzdeki modern denetim olgusunun temelleri atılmıştır. Bu denetim anlayışına “Modern Tablo Denetimi Yaklaşımı” adı verilmiştir.

Üçüncü kademedede denetim 1930’lu yıllardan sonra da gelişimini hızla sürdürmüştür. 1930’dan sonra örnekleme çalışmalarında önemli ilerleme kaydedilmiştir. Bu dönemde iradi örnekleme çalışmalarından istatistiki örnekleme çalışmalarına adım atılmıştır. Şimdilerde de önemli olan bu çalışmaya “Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı” denmektedir.

Dördüncü kademedede ise denetim zamanla gelişimini hızla sürdürmüş ve elektronik sistem kullanımının artmasıyla denetim bilgisayar ortamında yapılmaya başlanmıştır. Farklı istatistiki ve matematiksel süreçler denetimin önemli bir noktası haline gelmiştir ve analitik inceleme sistemi denetimde önemli bir yer edinmiştir. Denetim böylece daha da genişlemiş ve denetçiler işletmelere denetim faaliyetleri dışında da hizmet vermektedirler. Bu yapılan çalışmanın adına da “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” denmektedir.

Denetim, 2000’li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu, “Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı” ön plana çıkmıştır.

Denetimde zaman itibariyle işletmede yürütülen faaliyetler değişen işletme şartlarına bağlı olarak değişime uğramaktadır. İşletmede yürütülen kurumsal yönetim ve iç kontrol gibi işletme içi yapıların ortaya çıkışı ve gelişimi, iç denetim anlayışı ve uygulamalarının da farklı bir boyut kazanmasında etkili olmuştur ve risk odaklı iç denetim anlayışı ve uygulamaları önem kazanmıştır. Risk odaklı iç denetim uygulamaları işletme riskleri üzerinde odaklanarak bu risklerin işletme hedeflerine uygun bir şekilde yönetilebilmesini amaçlamaktadır. Özü itibari ile bakıldığında risk odaklı iç denetimin başlıca görevleri; işletmelerde kurumsal yönetim ve iç kontrol faaliyetlerinin denetlenmesi ve risklerin yönetilmesi konusunda üst

yönetime danışmanlık hizmeti sunmaktır

(<http://dergipark.gov.tr/mufad/issue/35654/396528>).

1.2.1.Denetimin Dünya'daki Gelişimi

Denetimin kapsamı, işlevi ve içeriğiyle ilgili değişimler dünyada ilk kez II. Dünya Savaşı'ndan sonra gerçekleşmiştir. Bu dönemde denetimde hata bulma anlayışı büyük ölçüde değişmiştir. Denetimde tek tek hesap ve işlemlerde hata bulmak yerine, dönem sonu mali tablolara bakarak hata bulma dönemi başlamıştır (Köse, 2007:21).

Denetimin gelişmesinde en büyük faktör, denetimin mesleki ve bilimsel standartlara dayandırılmak amacıyla yapılacak olmasıdır. Ülkelerin kendi içlerinde denetim standartlarını uygulayacak olmaları ve bunun yanı sıra Uluslararası Denetim Standartlarının hemen hemen her ülkede kabul edilmiş olması ve bunun gibi birçok neden denetimin II. Dünya Savaşı'ndan sonra hızlı bir şekilde gelişmesinde etkili olmuştur (Köse, 2007:21).

1920 ile 1960 yılları arasında Amerika ekonomisinin gelişip büyümesiyle denetim faaliyeti, İngiltere'den Amerika'ya kaymıştır. Amerika'da denetim anlayışı özellikle 1930'lu yıllarda hızla gelişmiştir. 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu, halka açık şirketlere, muhasebe denetiminde geçmiş finansal tablolarını periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirmiştir. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)'nın "Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi" adlı komitesi 1936 yılında çalışmaya başlamıştır. Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından 1947 yılında "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar birçok ülke tarafından kabul görmüştür (Yücel, 2016:39).

II. Dünya Savaşı'ndan sonra oluşan uluslararası siyasal sistemin ve uluslararası ekonominin gelişen yeni özelliklerinden dolayı, dünyadaki küreselleşme sürecinin hızlandırılmasıyla devletlerin egemenlik yetkilerinin sınırlarının daralması, uluslararası denetimin kapsamını ve etkisini genişletmiştir. Ulusal yönetimlerin eylemleri ve işlevleri, ulusal sınırlar dışında olan ve sayıları gün geçtikçe artan faktörlerin denetimine açılmak zorunda kalmasıyla, ulusal denetim kurumları kendi aralarında oluşturdukları uluslararası ve

bölgesel örgütler yardımıyla uyguladıkları denetime uluslararası özellik kazandırmaya çabalamışlardır (Köse, 2007:26).

Denetim mesleği genel olarak 1950 yılından sonra hızla gelişme göstermiştir. Bu yıldan sonra denetçiler her işletmede güçlü bir iç kontrol sistemi olması gerektiği görüşüne sahip olmuşlardır. Denetime işletmelerin iç kontrol sistemlerini incelemekle başlamışlardır. Geçmişte denetim yapılırken işletmelerin finansal tablolarının tamamına doğru olması araştırılırken, yıllar geçtikçe bu düşünce yerini işletmelerin çok daha geniş kapsamlı bir incelemeye tabi olmasına bırakmıştır (Güredin, 2010:16).

1960-1990 dönemleri arasında teknolojik gelişmelerin yanı sıra işletmelerin büyümesi ve zamanla anlaşılabilir hale gelmesinin bir sonucu olarak denetçiler, finansal bilgilerin güvenilirliğini artırmada ve sunulan finansal bilgilerin doğruluğunu ve dürüstlüğünü onaylamada önemli bir rol oynamıştır. Risk odaklı denetim kavramının ortaya çıkışı ile birlikte denetçilerin denetim anlayışına risk unsuru esas teşkil etmiş ve farklı bir boyuta ulaşmıştır (Yücel, 2016:40).

Bu aşamada denetim, teorisi, teknikleri, standartları, yöntem ve yaklaşımları ile evrensel bir boyut haline gelmiştir. Denetim uygulamaları da birçok alan açısından ulusal sınırları aşmıştır. Özellikle uluslararası çevre sorunlarının denetimi büyük oranda ulusal boyutları aşmış ve çeşitli uluslararası örgütlerin dışında, ulusal yüksek denetim kurumları da kendi aralarında işbirliği olanaklarını geliştirerek uluslararası özellikte denetimler ortaya koymuşlardır. Bunun yanı sıra ekonomi ve ticaretin büyük ölçüde uluslararası olması ile dış kredilerin denetimi, yabancı yatırımların denetimi ve uluslararası yolsuzlukların denetimi önemli sorun olarak ortaya çıkmaktadır (Köse, 2007:26).

1.2.2. Denetimin Türkiye' deki Gelişimi

Türkiye' de işletmelerde denetim kavramı, birbirleriyle ekonomik ilişki içinde olan tarafların haklarının ve kamu gelirlerinin güvence altına alınması amacıyla işletmeler üzerinde devlet denetimi olarak ortaya çıkmıştır. Bu nedenle de uzun bir süre denetim, kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmiştir (Selimoğlu vd., 2014:30).

Muhasebe denetiminin tarihi mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile ortaya

çıkmıştır. Muhasebede bilirkişilik faaliyeti Osmanlı devletinin kuruluşundan günümüze kadar gelmiş olan bir faaliyettir. Fakat denetimin eyleme dönüşmesi 1926-1934 yılları arasında muhasebe mesleğinde serbest çalışan, dürüstlüğü ile iyi tanınan bazı meslek mensuplarına vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmesi ile başlamıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011:576).

Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında (1920), Türkiye'nin yeni kurulmuş olmasından dolayı ülkenin ekonomik koşullarının oldukça kötü durumda olması denetimin gelişmesini olumsuz yönde etkilemiştir. Diğer taraftan, devletin ekonomik alanda tek başına söz sahibi olması, özel sektörlerin o yıllarda gelişim göstermesini olumsuz açıdan etkilemiştir. O dönemlerdeki devletin yapısı, yapılan yatırımlar ile ilgili halka bilgi vermemektedir. Devlet yatırımlarında, muhasebe bilgilerine, yalnızca yönetim kararlarının sınırlandırılması ve ekonomik planların oluşmasında ihtiyaç duyulmuştur. Bunun yanı sıra muhasebe denetimine Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında ihtiyaç duyulmayıp, bu dönemde sadece işletme içi bilgi üretmede kullanılan sınırlandırılmış muhasebe sistemleri etkin olmuştur. Dolayısıyla bu yıllarda devletçilik sistemi hâkim olduğu için muhasebe denetimi ile ilgili kayda değer bir gelişme görülmemiştir (Köroğlu, 2015:35).

1923 ile 1950 yılları arasında muhasebe denetiminde meydana gelen değişiklikler (Köroğlu, 2015:36-37):

- Bu yıllar arasında muhasebe denetimi vergi denetimi içerisinde değerlendirilmiştir.
- Muhasebe denetçilerinin denetim alanı, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926-1930 tarihleri arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunlarında vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir.
- 1926 yılında Türk Ticaret Kanunu (TTK) yürürlüğe girmesiyle, muhasebe kitaplarında ve çeşitli kayıtlarda bu kanundan bahsedilmiştir.
- 1924-1930 yılları arasında Türkiye'de ekonominin gelişmeye başlaması, yabancı sermaye ihtiyacını ve dolayısıyla muhasebe mesleğinin denetim kısmını öne çıkarmıştır. Muhasebedeki denetimin önem kazanmasıyla 1942 tarihinde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kurulmuştur.

1926 yılında 789 sayılı Maarif Teşkilat Kanununun yürürlüğe girmesiyle, müfettişlerin hak, yetki ve görevlerine ait bir yönetmelik ortaya çıkarılmıştır. Bu yönetmeliğe göre Müfettiş-i Umumi ismi yerine Vekâlet Müfettişi unvanı kullanılmış, muavinlik kaldırılmıştır. Bunu yanı sıra merkez ve mıntika müfettişleri diye ikiye ayrılan vekâlet müfettişleri 1931 yılında tekrar birleştirilmiştir. 1933 yılında 2287 sayılı Kanun ile Millî Eğitim Bakanlığı örgütü genişletilmiş, bu Kanunun 10'uncu maddesinde Teftiş Kurulunun oluşturulması ve görevleri yeniden tasarlanmıştır. Yıllar itibariyle, Millî Eğitim Bakanlığının kuruluş kanununda bir takım değişimler görülse de teftişin yapısı genel hatları ile aynı olmuştur. 3797 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun'un 4. ve 26. maddelerinde yer alan hükümler gereğince, Teftiş Kurulu, Millî Eğitim Bakanlığının merkez teşkilatı içinde "denetim birimi" olarak adlandırılmış, Kanun'un 27. Maddesinde de Teftiş Kurulu Başkanlığının görevleri ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Bakanlık teşkilatı ile Bakanlık kuruluşlarının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak teftiş, inceleme ve soruşturma görevine yürütme görevi de eklenmiştir. Anayasanın 115. maddesindeki; "Bakanlar kurulu, kanunun uygulanmasını göstermek veya emrettiği işleri belirtmek üzere, kanunlara aykırı olmamak üzere ve Danıştay'ın incelemesinden geçirilmek şartıyla tüzükler çıkarabilir." hükmü doğrultusunda, 3797 sayılı Kanunun 27'nci maddesinin son paragrafında; "Teftiş Kurulunun ve müfettişlerin görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usulleri tüzükle düzenlenir" denilerek Anayasa'nın yukarıdaki hükmü işletilmiş ve bu yasal prosedür bağlamında 1993 yılında Millî Eğitim Bakanlığı Teftiş Kurulu Tüzüğü ve Yönetmeliği yürürlüğe konulmuştur. 14.9.2011 tarihinde yayımlanan 652 sayılı Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bakanlığın teşkilat yapısı yeniden düzenlenmiş, Teftiş Kurulu Başkanlığı kaldırılarak yerine Rehberlik ve Denetim Başkanlığı Kurulmuş, böylece Bakanlığın hizmet birimleri arasında yerini almıştır. Kanun Hükmünde Kararnamenin 17. maddesinde Rehberlik ve Denetim Başkanlığının görevleri ayrıntılı olarak belirtilmiş, bu görevler arasında "Bakanlık teşkilatı ile Bakanlığın denetimi altındaki her türlü kuruluşun faaliyet ve işlemlerine ilişkin olarak, usulsüzlükleri önleyici, eğitici ve rehberlik yaklaşımını ön plana çıkaran bir anlayışla, Bakanlığın görev ve yetkileri çerçevesinde denetim, inceleme ve soruşturmalar ile Bakanlık teşkilatı ile personelinin idarî,

malî ve hukukî işlemleri hakkında denetim, inceleme ve soruşturma yapma” işlevi de yer almış, bu arada müfettiş unvanı kaldırılarak Millî Eğitim Denetçisi unvanı verilmiştir (<http://eytepe.com/2016/03/01/abdde-ve-turkiyede-denetimin-tarihsel-gelisimi-ve-bazi-avrupa-birligi-ulkelerinde-egitim-denetimi/>),(11.01.2018).

Ülkemizde bağımsız denetim kavramının başlaması ve gelişmesinde en önemli etken bankaların ve diğer mali kuruluşların talepleridir. 1960'lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyetini sürdüren bankalarla yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar, mali tabloların bağımsız denetimini yapmaya başlamışlardır. 1970'lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye' de yerleşik üye firmaları bağımsız denetim faaliyetlerine başlamıştır (Selimoğlu vd., 2014:30).

Ülkemiz muhasebe uygulamaları ile ilgili büyük birikime sahiptir. Bu birikimin sonucu olarak muhasebe meslek yasaları ile ilgili çalışmalar 1932 yılında ortaya çıkmıştır. 13 Haziran 1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası ile gündeme gelmiştir. Bundan dolayı yasa ile muhasebe mesleği yapacaklar üç gruba ayrılmıştır. Denetim görevi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanı olan kişiler tarafından yürütülmektedir. Ülkemizde piyasalarda rekabeti düzenleyen Rekabet Kurulu, bankacılık sistemini düzenleme ve denetleme amacıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), enerji piyasasını düzenleme ve denetleme amacıyla Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) oluşmuştur. Sigorta şirketlerinin düzenlenmesi ve denetlemesi Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılmaktadır (Selimoğlu vd., 2014:31).

Ülkemizde 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan KGK sonrasında denetimin büyük oranda bu kurum tarafından yapılmaya başlandığı görülmektedir. KGK, Başbakanlıkla ilişkili ve idari özerkliğe sahip bir kurumdur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur. KHK'nın görevleri;

bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kurumlarını görevlendirmek, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamaktır.

(http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf, (25.11.2018)).

1.3. Denetimin Amaçları

- Muhasebe denetiminin amaçları, muhasebe denetiminde hedef firmayla ilgili muhasebe işlemleri hakkında bilgiye ulaşmaktır. Firmadaki muhasebe işlemlerinin sonucunda ortaya konan beyanların, tabloların, belgelerin doğruluğu araştırılarak bir sonuca ulaşılabilir. Muhasebe denetiminin amaçlarını (İren, 2007:68-69);
- Güvenilir bilgi sağlamak,
- Olası hata ve hileleri tespit etmek ve önlemek,
- İşletme sahipleri ve yönetimlerine öneriler getirileceği gibi bunu detaylandırmak,
- Denetimin konusu olan muhasebe verilerinin gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin ve olayların o anki durumunun sonuçlarını belirlemek,
- Olması gereken işlemlerle olanı denetim ilke ve standartlarına göre kanıtlara dayanarak karşılaştırmak,
- Karşılaşılan sonuç ve olgularla objektif bir yargıya ve sonuca ulaşıp sonucunun denetçinin iletişim kurduğu gruplara iletilmesi şeklinde sıralanabilir.
- Denetimin amaçlarını bir başka şekilde açıklamak gerekirse (Erdoğan, 2002:55-56);
- Denetimin ilgi alanı olan muhasebe verilerinin o anki durumunu, yani olanı belirlemektir.
- Olması gereken ile gerçeklik, kanunilik, doğruluk, açıklık ve tarafsızlık olarak ifade edilen denetim ilkelerine göre Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesinde karşılaştırmaktır.

- Denetim tekniklerini kullanarak olan ile olması gereken arasında farkı belirlemektir.
- Elde edilen sonuçlar çerçevesinde tarafsız şekilde bir sonuca ulaşmaktır.

1.4. Denetim Türleri

Denetimin türleri kendi içerisinde dört bölüme ayrılır. Bunlar; Denetimin statülerine göre, denetimin amaçlarına göre, uygulama zamanına göre ve kapsamına göre denetim türleri şeklindedir.

1.4.1. Denetim Statülerine Göre Denetim Türleri

Denetim statülerine göre üç kısma ayrılır. Bunlar iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimidir.

1.4.1.1. İç Denetim

İç denetim, kurumların ve işletmelerin faaliyetlerinin, para ve mallarının kurum çalışanları aracılığıyla aynı kuruma bağlı olarak denetim kurumu veya denetimle uğraşan kişilerce denetlenmesidir. İç denetim kurumların ve işletmelerinin faaliyetlerini ilke edinir. İşletmede çalışmakta olan kişilerin performanslarını ve davranışlarını denetler. Çalışanlara çalışma alanları ile ilgili önerilerde bulunur. İç denetimin amacı, iç kontrolün verimliliğini ve etkinliğini arttırmaktır (Güçlü, 2005:5).

İç denetim, işletmelerdeki faaliyetlerin ve yöneticilerin gerçekleştirmiş oldukları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, ortaya çıkarılmış her türlü bilginin doğruluğunun üst yönetime rapor edilmesidir (Çırtlak vd., 2004:12).

İç denetim, işletmeye hizmet etmek amacıyla oluşturulmuş olan işletmenin faaliyetlerini incelemek ve bu faaliyetleri değerlemek amacı ile kurulmuş bağımsız denetleme fonksiyonudur. İç denetimin ilgi alanına finansal ve finansal olmayan işlemler girmektedir. İç denetimin amacı, işletme personeli tarafından yapılabilecek hata ve yolsuzlukları önlemek ve yapılmış olan hataları tespit etmektir.

1.4.1.2. Bağımsız Denetim

Denetim denildiğinde genel anlamda akla ilk gelen denetim türü bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim, işletmelerinin mali tabloları olan Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosunun muhasebenin standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin kontrolünü yapan bir denetim türüdür (Selimoğlu vd., 2015:17).

Bağımsız denetimin bir başka tanımı, işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğru ve dürüst olması ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal hükümlere uygun olup olmadığı hakkında bir fikir elde etmek amacıyla, işletmelerin iç kontrol sistemi ve muhasebe kayıtlarının tarafsız eleştirel biçimde bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmesi şeklindedir (Dalak, 2000:69).

Bağımsız denetimin amacı, işletmelerin mali tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre denetlemektir. Böylece işletmelerin mali tabloları daha güvenli ve daha anlaşılır durumda olacaktır (<http://www.muhasetr.com/bagimsiz-denetim/>,(05.12.2017)).

Bağımsız denetim, ilk olarak Ticaret Hukuku'nda 07.01.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı kanununda ortaya çıkan bir kavramdır. Bağımsız denetim, finansal tabloların ve finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına göre doğru ve uygun olması konusunda, güvence verecek denetim kanıtlarının elde edilmesi için bağımsız denetim standartlarına göre bağımsız denetim tekniklerinin kayıt, defter ve belgelerin denetlenmesi ve denetlenerek bir rapora bağlandırılmasıdır (<http://www.muhasetr.com /bagimsiz-denetim/>,(05.12.2017)).

Bu denetim, işletmenin kendi çalışanı olmayan kişiler tarafından denetlenmesidir (Çırtlak vd., 2004:12).

Bağımsız denetim, bir işletmenin mali tablolarının kontrol edilirken muhasebe standartlarına uygun olup olmadığı konusunda fikir elde edebilmek için mali tabloların denetlenmesi işlemidir (Selimoğlu vd., 2015:17).

- Bağımsız denetimin taşıdığı özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Aydoğan, 2016:772) ;
- Bağımsız denetim, iktisadi birimin belirli bir bölümünü ele almaktadır.
- Bağımsız denetimde elde edilen bilgilerle önceden belirlenmiş olan ölçütler karşılaştırılır.
- Denetçi bağımsız olarak objektif şekilde işlemleri değerlendirmelidir.
- Bağımsız denetçi yeterli düzeyde eğitime ve tecrübeye sahip olmalıdır.

Bağımsız denetimin faydaları (Deloitte, 2010:6):

- İşletme yönetimine doğru bilgi vermektir.
- İşletme yönetimine finansal tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olmaktır.
- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını göstermektir.
- İşletme yönetiminin ve işletme personelinin hile yapmasını önlemektir.
- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır.
- Bağımsız dış denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.

1.4.1.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetki ve görevlerini yasalardan alan kişilerce kamu yararına ve kamunun ihtiyaçlarını karşılamak için yapılan denetim türüdür (Çırtlak vd., 2004:12).

Kamu denetimi, hem kamu idare ve müesseselerinin hem de özel sektörün kamu hukuku yönünden denetimidir. Kamusal denetim, kamu kuruluşlarının kendi denetim personeline kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla yaptırdıkları denetimlerdir (Dalak, 2000:70).

Kamu denetimi, kamudaki kurum veya kuruluşlar tarafından kamu yararına çalışması için görevlendirilmiş kişiler tarafından hem kamudaki işletmelerin hem de özel sektördeki

işletmelerin denetlenmesidir. Kamu yararına çalışan ve kamunun yararını gözeten kişilere kamu denetçisi adı verilmektedir. Bu kamu denetçileri aldıkları kararlar itibariyle tarafsız ve objektif olmak zorundadır. Başlıca kamu denetçilerinden; SPK Denetçileri, BDDK Denetçileri, SGK Müfettişleri şeklinde söz edebiliriz (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>,(05.12.2017)).

1.4.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri; Finansal Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetimidir.

1.4.2.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal Tablolar, işletme sahipleri ve yöneticilerinden ayrı olarak yatırımcılar, kredi verenler için ihtiyaç duyulan bilgileri sağlamak, gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeyi sağlamaktadır. Finansal Tablolar aynı zamanda varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişmelerle ilgili işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermek amacıyla düzenlenen "bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu" dur (Çırtlak vd., 2004:11).

Finansal tabloların denetimi günümüz koşullarında en gelişmiş denetim türüdür. Bu tabloların temelinde, işletmelerin finansal tablolarını denetleyen denetçilerin bu işletmeler hakkında görüş sahibi olmaları yatmaktadır (Ataman vd., 2001:18).

Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün şeklinde olmasını sağlamak ve bu bütüne uygun olup olmadığının incelenmesidir. Denetimi yapan kişi finansal tabloları denetlerken bu tabloların farklı kişilerce ve farklı amaçlarla kullanılacağını farkında olur. Denetçi tablolarla ilgili bu denetimini bu doğrultuda yapar. Her işletme için ya da her grup için denetim yapılamamaktadır (Güredin, 2010:16).

- Finansal tablolardaki denetimin özellikleri şöyledir (Ataman vd., 2001:19);
- Finansal tabloların denetiminde amaç, bu tabloların güvenilir olmasını sağlamaktır,
- Tablolarda oluşan önemli hataların veya yanlışlıkların ortaya çıkarılmasını sağlamaktır,

- Bu tabloların denetimi kesinlikle bağımsız ve tarafsız kişi veya kişiler tarafından yapılmalıdır,
- Finansal tabloların denetimi yapıldıktan sonra ortaya tek ve bütün görüş oluşur, yanlışlar ayrı ayrı belirtilmelidir,
- Finansal tablolarda hiçbir zaman tek bir yargı yüzde yüz doğrudur mantığına varılamaz.

1.4.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, kuruluşların ve işletmelerin işletme ve kuruluş amaçlarına uygun şekilde olup olmadığının denetimidir. Aynı zamanda işletme faaliyet ve işlemlerinin Vergi Usul Kanununa (VUK) uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğinin denetimidir. Uygunluk denetiminde denetçi diğer yandan üst makamlardan gelen görev ve talimatlara uyulup uyulmadığının da denetimini yapar. Bu denetimin sonucunda hazırlanan raporlar üst yöneticilere verilmektedir (Güçlü, 2005:5).

Uygunluk denetimi, işletmenin dış çevresindeki yasalar, yürürlükler ve vergi tarafından ya da işletmelerdeki üst yöneticilerin verdikleri talimatlar ve emirlere uygun davranış sergilenip sergilenmediğinin denetimidir. Uygunluk denetiminin kullanıldığı alanlar fazla fakat öz itibarıyla en az kapsamlı olan denetimdir. Bu denetim yapılırken bir tane ölçüt alınır ve işlerin bu alınan ölçüte uygun yapıp yapılmadığı üzerinde durulur. Bu denetimi hem işletmenin içtekiler hem de işletmenin dışındakiler yapabilmektedir. Bir bakıma hem iç denetim hem de dış denetim olarak yapılabilmektedir (Kaval, 2008:11).

Uygunluk denetimine örnek vermek gerekirse; işletme günlük ihtiyaçlarını karşıladıktan sonraki nakit parasını banka hesabında tutar. Buradaki amaç, hırsızlık ve dolandırıcılık gibi olayların yaşanma riskini azaltmaktır. Uygunluk denetimini yapan denetçiler de işletmede bu sistemin doğru bir şekilde işleyip işlemediğini kontrol etmektedir (Erdoğan, 2006:5).

1.4.2.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmelerin yaptıkları faaliyetlerinin etkin ve etken yapılıp yapılmadığını denetleyen denetim türüdür. Etkinlik, işletmelerin veya kurumların amaçlarına ulaşmalarında elde ettikleri kaynakların verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığını gösteren bir yöntemdir. Etkenlik ise, bir işletmenin amaçlarının başarılı olup olmadığını ölçen bir olgudur (Ataman vd., 2001:20).

Bu denetim türünde, işletmelerin faaliyet bölümlerinin verimliliklerini ve etkinliklerini değerlendirmek amacıyla söz konusu bölümlerin faaliyetlerinin gözden geçirilerek incelenmesi söz konusudur. Buradaki amaç, bölümlerin faaliyetlerinin ortaya çıkarılmasıdır. Faaliyet denetimi yapıldıktan sonra ilgili bölüm faaliyetleri ile ilgili faaliyetlerin geliştirilmesi konusunda tekliflerde bulunmaktadır. Faaliyet denetimi, herhangi bir işin amaçlarına ulaşip ulaşmadığını ölçmeye yaramaktadır (Güredin, 2010:17).

Faaliyet denetimi diğer denetimlerden (finansal tabloların denetimi ve uygunluk denetimi) biraz daha zordur. Bu denetim türünün zor olmasının sebebi, ele alınan faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin öznel olarak ortaya çıkarılıyor olmasıdır. İşletmelerdeki faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi işletmeden işletmeye ve işletme içindeki bölümden bölüme değişiklik göstermektedir. Bu nedenle faaliyet denetimi çok kapsamlı olduğu için tekdüze bir denetim değildir (Güredin, 2010:19).

1.4.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim türleri üç bölüme ayrılır. Bunlar: Sürekli Denetim, Ara Denetim ve Son Denetimdir.

1.4.3.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, düzenli olarak her sene yapılan denetimdir ve böylece devamlılık gösteren bir süreçtir. Bu denetim yılsonunda değil, bağımsız denetimin sözleşme tarihinden rapor tarihine kadar geçen süre içerisinde belirli aralıklarla devamlı olarak yapılan denetimdir (Öztoprak, 2017:11).

Sürekli denetim, SPK tarafından yapılması gerekli olan ve yapılan denetimin

sonuçlarının kamuya açıklanması zorunlu olup her yıl düzenli olarak yapılan denetimdir (<http://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetim-turleri.html>,(05.12.2017)).

Sürekli denetim, denetim konusunu oluşturan bilginin ortaya çıkmasıyla birlikte veya çok kısa bir süre sonra, denetçi tarafından sürekli bilgi ile ilgili güvence verilmesini sağlayan bir elektronik denetim sürecidir. Bunun yanı sıra, teknolojik gelişmelerden yararlanılarak kısa bir sürede sunulan finansal bilgiye güvence verilmesi esasına dayanmaktadır (Memiş ve Tüm, 2011:148-149).

1.4.3.2. Ara Denetim

Ara denetim, bir yılı aşmayıp minimum bir aylık dönemi kapsayan bir denetimdir. Genellikle bu denetim üç aylık ya da altı aylık dönemler itibariyle yapılmaktadır. Ara denetime örnek olarak SPK denetimleri örnek gösterilebilir (Öztoprak, 2017:12).

Ara denetim, şirketlerin ara finansal tablolarının yıllık denetimini yapan denetim şirketleri aracılığıyla ara dönemlerde yapılan denetim türüdür. Bu denetim türü muhasebe standartlarında inceleme olarak da adlandırılmaktadır. Ara denetimin amacı, işletmelerin ara finansal tablolarının mevcut finansal raporlama standartlarına uygun düzenlenip düzenlenmediğinin tespit edilmesidir. Bu tespitin sonucu finansal tablolarda önemli yanlışlıkların ortaya çıkmadığı şeklinde raporlanması son bulmaktadır. Bu denetime tabi olan şirketler bankalar, özel finans kurumları ve sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketlerdir. Bu şirketler 3, 6 ve 9'uncu ayın sonlarında ara finansal raporlarını hazırlamak ve BDDK ve Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermek zorundadır (Kaval, 2008:13-14-15).

1.4.3.3. Son Denetim

Son denetim, bir işletmenin hesap döneminin kapatılması sonucunda yapılan denetimdir. Bu denetime tam denetim de denmektedir (Öztoprak, 2017:13).

Bu denetim türünde denetçi, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenmesi açısından bir denetim görüşüne sahip olmak için denetimini planlar, planını uygulamaya koyduktan sonra kanıt toplar ve topladığı kanıt sonucunda bir

görüş elde eder. Son denetimde, denetim görüşüne ulaşılabilme için yeterli zaman ve imkan vardır. Finansal tablolarla ilgili yapılan görüşün zaman itibarıyla değişmesi çok düşüktür. Bu sebeple bu denetim türünde güvenilirlik derecesi oldukça yüksektir. Fakat bu denetim sonucunun yüzde yüz güvenilir olma ihtimali yoktur. Çünkü ne kadar denetim kanıtı toplanırsa o kadar denetim riski ortaya çıkmaktadır (Kaval, 2008:13).

1.4.4. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamlarına göre denetim türleri, Genel Amaçlı ve Özel Amaçlı olarak iki bölüme ayrılır.

1.4.4.1. Genel Amaçlı Denetim

Genel amaçlı denetim; bir işletmenin sahip olduğu her türlü belge, bilgi, kayıt ve işlemlerle ilgili muhasebe işlemlerinin tamamını içeren denetim çalışmalarıdır (Tüm, 2010:21).

Genel amaçlı denetimde amaç, işletmelerin finansal durumunu ve muhasebe işlemlerinin doğru ve eksiksiz yapılmasını sağlamaktır (Kaymak, 1996:43).

1.4.4.2. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim; işletme yönetimine herhangi bir konuda bilgi sağlanması amacıyla yapılan denetim çalışmalarıdır. Özel amaçlı denetimlerle ilgili sorun veya denetimle ilgili bir konu önceden belirlenmiştir. Özel amaçlı denetimde hipotezler açık şekilde belirlenir, bu hipotezlere göre sonuçlar çıkarılarak geliştirilir (Dalak, 2000:67).

Özel denetim, işletmelerin kendi istekleri ile denetimle ilgili kişilere bilgi vermek için belirli bir olayın gerçekleşmesi sonucunda, bu olayla ilgili işlem, hesap ve mali tabloların denetlenmesi sürecidir. Özel denetimde her bir konu ayrı incelenmektedir ve her konu da kendi içinde ayrı değerlendirilir. Özel denetime kredi öncesi yapılan incelemeler örnek olarak verilebilir (Güler, 2006:21).

Özel amaçlı denetimin amacı, finansal tabloların tümü ile ilgili finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlendiğine dair görüş elde etmek değildir. Görüşten ziyade finansal tablolarla ilgili tespit yapmaktır (Kaval, 2008:20).

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATALARI

Hata kelimesi Türk Dil Kurumunun yayınladığı Türkçe Sözlükte; istemsiz ve bilinçsiz yapılan yanlış, yanılma, yanılğı, kusur ve yanlışlık şeklinde ifade edilmiştir. Borçlar Kanununa göre kısaca hata; gerçekte ilgili bilinçli yapılmayan yanlışlık ya da eksik olma durumudur. Hatayı en geniş anlamda tanımlamak gerekirse bu kelime bilgisiz olma durumudur. Bu nedenle bilgisiz olmak hatayı ortaya çıkarmaktadır (Güvenç, 2009:20).

Muhasebede hata kavramı, işletmelerin muhasebe işlemlerindeki finansal tablolarında yapılan yanlışlıklar veya muhasebe kurallarına aykırı olarak kasıtlı yapılmayan hatalardır (Doğan ve Nazlı, 2015:196).

İşletmelerin mali açıdan bilinmesi ya da değerlendirilmesi muhasebe raporlarına göre yapılmaktadır. Bu sebeple, mali tablolarda veya muhasebe kayıtları üzerinde oluşabilecek hatalar sağlıklı değerlendirmelere neden olmaktadır (Seviğ, 2002:40).

Muhasebe kayıtlarında ve raporlarında bilerek veya bilmeyerek yapılan hatalar nedeniyle meydana gelen yanlış bilgilerin, karar verme aşamasında yöneticiler ve işletmedeki kişiler tarafından kullanılması alınacak kararlar bakımından hata riski ortaya çıkarır. Fakat hata yalnızca işletmenin vergi konusundaki ilişkileriyle ilgili bir olgu değildir. İşletmenin karar verenleriyle de yakından alakalı bir durumdur (Zeytin, 2007:88).

Muhasebe hataları, yapılan işlemlerdeki unutkanlık, bilgisizlik, ihmalkârlık, tecrübesizlikler sebebiyle yapılan muhasebedeki yanlışlıklar olarak açıklanabilmektedir (Hatunoğlu vd., 2012:177).

2.1. Muhasebedeki Hataların Nedenleri

Muhasebe hataları genel olarak bilgisizlik ve tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlikten meydana gelmektedir. Muhasebede yapılan hatalar şu şekilde açıklanabilir.

2.1.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Muhasebede yapılacak olan işlemlerin doğru şekilde yapılması ve gerçek sonuca

ulaşılabilmesi için tüm kanun, ilke ve bilgilerin eksiksiz bir şekilde bilinmesi ve olması gereken şekilde uygulanması zorunludur. Çünkü muhasebede çalışan personelin işlemlerle ilgili doğru bilgiye sahip olmaması işletmede bir takım hataları gündeme getirmektedir (Nazlı, 2014:23).

İşletmelerde ortaya çıkan hataların önlenmesi için işletme çalışanlarının gerekli tecrübeye, bilgiye ve olgunluğa sahip olmaları gerekmektedir. İşletmelerdeki bu tip bilgisizlik ve tecrübesizlikle ilgili hataların önlenmesi için işletme personelinin işletme içi eğitime tabi tutulması önemli bir unsurdur. İşletme personeli işletme içerisinde seminer veya panel yöntemiyle eğitim alarak hata oranını azaltabilmektedir (Kirik, 2007:40).

2.1.2.İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebede hataların yapılmasına neden olan ihmaller ve dikkatsizlikler, ilgili ayın muhasebe işlemleri sonunda hazırlanan mizanlarla ve hatalardan dolayı bunların sonucunda zarar görenlerin uyarılarıyla belirlenmektedir. Sağlıklı ve denetimli muhasebe sürecinin bulunduğu işletmelerde hataları doğuran ihmal ve dikkatsizlikler yapıldıktan kısa bir süre sonra ortaya çıkmaktadır (Kızıl vd., 2016).

Muhasebede yapılan hatalarda meydana gelen ihmal ve dikkatsizlik bilgisizlikten kaynaklanan hatalar kadar önemli bir unsurdur. Muhasebe çalışanlarının dikkatsiz, unutkan, sorumsuz olmaları muhasebedeki işlem akışını bozabilmektedir. Bu da muhasebede önemli hatalara sebep olabilmektedir. Muhasebe işlemlerinde yapılan ihmal ve dikkatsizlikler genellikle işletmelerde yılsonlarında düzenlenen mizanlarda veya hatadan dolayı zarar gören kişilerin ortaya çıkarmasıyla gün yüzüne çıkmaktadır. Yapılan bu hatalar büyük ve gelişmiş olan işletmelerde kısa bir süre sonra ortaya çıkabilmektedir (Nazlı, 2014:23).

2.2.Muhasebedeki Hataların Sınıflandırılması

Muhasebede hataların sınıflandırılması hataların içeriği bakımından, sonuçları bakımından ve etkileri bakımından üç grupta incelenmektedir.

2.2.1. Hataların İçeriği Bakımından

Hataların içeriği bakımından muhasebe hataları nitel ve nicel muhasebe hataları

olarak iki bölüme ayrılır.

2.2.1.1.Nitel Muhasebe Hataları

Nitel (ölçülemeyen) muhasebe hataları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve buna ilişkin yasaların koyduğu usul ve esasların eksik olarak uygulanmasıdır. Nitel hatalara örnek vermek gerekirse, alış faturası üzerinde seri ve sıra numarasının olmaması, ödeme fişindeki imza eksikliği vs. Bu yapılan muhasebe hatalarına usul hataları adı da verilebilir (Gürbüz, 1990:62-63).

Bu tür muhasebe hataları hesap kalanlarına etki etmemektedir. Fakat nitel muhasebe hataları, nicel (ölçülebilen) muhasebe hatalarının ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Bunun yanı sıra bir işletmede usul hatalarının fazla olması hesap kalanlarının hatalı olabileceğinin önemli bir işaretidir. Bir başka deyişle, nitel muhasebe hatalarının artması demek, nicel muhasebe hatalarının da aynı oranda artması demektir (Kaymak, 1996:66).

2.2.1.2.Nicel Muhasebe Hataları

Nicel (ölçülebilen) muhasebe hataları, hesap kalanlarını ve finansal tablolarda bulunan kalemlerin miktarlarını etkileyen hatalardır. Buna ek olarak muhasebe hataları, hesap kalanlarını gerçek değerinden yüksek ya da düşük gösterme şeklindedir (Gürbüz, 1990:62).

Hesap kalanları dönemin sonunda finansal tablolara aktarılacağı için finansal tabloları denetlemede nicel (ölçülebilen) muhasebe hatalarına nitel (ölçülemeyen) muhasebe hatalarından daha fazla önemiyet verilmektedir (Kaymak, 1996:66).

2.2.2.Hataların Sonuçları Bakımından

Hataların sonuçları bakımından muhasebe hataları önemli hatalar ve önemsiz hatalar olarak iki bölüme ayrılır.

2.2.2.1. Önemsiz Hatalar

Önemsiz hatalar önemli hataların aksine, küçük çaplı oldukları için işletmelerin mali tablolarına bakarak karar verenler için herhangi bir karar değişikliğine yol açmamaktadırlar. Bu nedenle bu tip hatalar genellikle göz ardı edilmektedir (Öztoprak, 2017:37).

Bu hatalar denetim yapanların verecekleri kararları etkilemeyen ve denetimi gerçekleştirenler tarafından herhangi bir düzeltme yapılmaksızın kabul edilen hatalardır (Kaymak, 1996:66).

2.2.2.2. Önemli Hatalar

Muhasebede önemli hatalar işlemlerdeki sayılar ve miktarlar olarak önemli hatalardır. Bu hatalar büyük çapta olacağı için ortaya çıkaracağı zararlarda bu oranda artmaktadır. Önemli hatalar işletmelerin finansal tablolarına göre karar verenler açısından büyük önem arz etmektedir. Eğer bu hatalar fark edilmeyip düzeltilmez ise bu sayı ve miktarlara bakarak karar verenler bu durumdan olumsuz etkilenecektir (Öztoprak, 2017:36).

Önemli hatalar sayı olarak, tutar olarak ciddi ve ağır sonuçlar ortaya çıkaran hatalardır. Bu hatalar eğer düzeltilmez ise, karar verenlerin kararlarının değişmesine neden olmaktadır (Kaymak, 1996:66).

Örnek vermek gerekirse, bir işletmenin hesap bakiyesinde 50.000 Türk Lirası varken yanlışlıkla finansal tablolarda bu tutar 250.000 Türk Lirası olarak görünüyorsa ise bu önemli bir hatadır.

2.2.3. Hataların Etkileri Bakımından

Hataların etkileri bakımından muhasebe hataları kendi içinde üç bölüme ayrılır. Bunlar; Finansal durum tablosunu etkileyen muhasebe hataları, kapsamlı gelir tablosunu etkileyen muhasebe hataları ve finansal durum tablosunu ve kapsamlı gelir tablosunu birlikte etkileyen muhasebe hatalarıdır.

2.2.3.1. Finansal Durum Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları

Bir takım muhasebe hataları yalnızca Finansal Durum Tablosuna etki etmektedir. Bu hataların düzeltilmemesi neticesinde düzenlenen bilançolar hatalı sonuç vermektedir ve bu durum zamanla tekrar edip gelecek dönemlere de iletilmektedir. Örneğin, kasa hesabına alacak yazılması gereken bir tutar, yanlışlıkla bankalar hesabına borç olarak kaydedilirse hemen bu hata düzeltilmelidir. Düzeltilmediği durumda bilanço yanlış sonuç verecektir (Öztoprak, 2017:37).

Finansal durum tablolarında yapılan hatalar düzeltilmediği takdirde gelecek dönemlere aktarılarak devam edecektir. Bu nedenle finansal durum tablolarını kullanacak olanların kararlarını yanlış yönde etkilememek için bu hataların zamanında düzeltilmesi önemlidir.

2.2.3.2. Kapsamlı Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları

Kapsamlı gelir tablosunu etkileyen hatalar sadece gelir tablosunu etkilemektedir. Bu duruma örnek vermek gerekirse, yurtiçi satışlar hesabına alacak yazılması gereken bir tutar yanlışlıkla bankalar hesabına alacak yazılırsa bu durumda gelir tablosu yanlış sonucu verecektir. Bu yapılan hatayı düzeltmek için satışlar hesabından faiz gelirleri hesabına aktarma yapılması gerekmektedir (Öztoprak, 2017:37).

Ortaya çıkan bu hata düzeltilmediği takdirde, ilgili döneme ait gelir tablosunda hata olacaktır. Ancak gelecek dönemlere ait finansal tablolar bu muhasebe hatasından etkilenmeyecektir. Bunun nedeni ise, burada hata yapılan hesaplar geçici hesaplar olduğu için dönem sonunda bu hesaplar kapatılacaktır (Kaymak, 1996:67).

2.2.3.3. Finansal Durum Tablosunu ve Kapsamlı Gelir Tablosunu Birlikte Etkileyen Muhasebe Hataları

Finansal durum tablosuna ve kapsamlı gelir tablosuna etki eden muhasebe hataları muhasebede en fazla karşımıza çıkan hatalardır. Bu tür muhasebe hataları kendi içerisinde dengelenmeyen ve dengelenen muhasebe hataları şeklinde ayrılabilir. Dengelenmeyen muhasebe hatalarında yanlışlıklar yapıldığı takdirde düzeltilmediği sürece birden fazla bilançodaki raporlanan hatalar devam etmektedir. Böyle durumlara en iyi örnek, amortisman giderinin yanlış hesaplanmasıdır. Bu hatanın yapılmasından dolayı birikmiş amortisman ve dağıtılmayan kârlardaki tutarlar hatalı hesaplanacaktır. Hatanın yapılmasından sonra bu hata düzeltilene kadar ya da varlığın tamamı amorti edilene kadar bu hata tekrarlanmaya devam edecektir. Gelir tablosunda ise bu durum sadece hatanın yapıldığı dönemdeki gelir tablosu hatalı olacak, sonraki gelir tablolarında bu yanlışlık tekrar etmeyecektir. Dengelenen muhasebe hataları ise, birbirini takip eden iki dönemin sonunda dengelenen hatalardır. Bu hatalar genellikle peşin ödenmiş giderler, peşin alınan gelir, ödenecek gider, tahsil edilecek

gelirler gibi tahakkuklar esnasındaki gelirleri ifade etmektedir (Öztoprak, 2017:38).

Bu hatalara örnek vermek gerekirse, 2017 yılındaki ücret giderlerinin bu dönemde ödenmediği gerekçe gösterilerek muhasebe kayıtlarında gösterilmemesidir. Bu nedenle de 2017 yılındaki gelir tablosundaki ücret giderleri olması gerekenden az, dönem kârı ise olması gerekenden fazla görünecektir. Ayrıca finansal durum tablosunda kısa vadeli borçlar hesabı olması gerekenden az, dağıtılmayan kârlar hesabı olması gerekenden fazla görünecektir. Bu şekilde yapılan bir yanlışlıktan dolayı bu sonuç 2018 yılına da yansıtacaktır. 2018 yılında da ücret giderleri olması gerekenden fazla, dönem kârı olması gerekenden az görünecektir (Kaymak, 1996:68).

2.3.Muhasebede Yapılan Hataların Çeşitleri

Muhasebede yapılan hatalar zamanla teknolojinin gelişmesi ve kişilerin yaptıkları işlerde uzmanlaşmasıyla giderek azalsa da küçük de olsa hatalar yapılmaya devam etmektedir. Muhasebede yapılan hatalar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

2.3.1.Matematik Hataları

Fiş girişi sırasında ek olan belgelere ait toplamlarda, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplardan dolayı muhasebenin dışında yapılan matematik işlemlerindeki hatalara muhasebe hataları adı verilmektedir (Erol, 2008:231).

Matematik hataları daha çok muhasebede yapılması zorunlu olan işlemlerde meydana gelmektedir. Bu hatalar daha çok dönem sonundaki bakiyelerdeki toplama ve çıkarmadan kaynaklanan hatalardır (Açık, 2012:353).

Matematik hataları hata türleri arasında en çok karşımıza çıkan hata türüdür. Genellikle tablo ve bilançolarda toplama, çıkarma, bölme ve çarpmadan kaynaklanan yanlış hesaplamalardan meydana gelmektedir. Örnek vermek gerekirse; bir işletmenin pazarlama satış ve dağıtım giderinin borç toplamı 100.000 TL iken yanlışlıkla kayıtlara 110.000 TL girilirse bu durumda dönem sonunda işletmenin dönem kârı 10.000 TL eksik çıkacaktır (Kaymak, 1996:69-70).

2.3.2.Kayıt Hataları

Kayıt hataları genellikle işletmelerin muhasebe işlemlerini sisteme geçirirken rakamlarda veya hesaplarda yaptıkları hatalardır. Muhasebe çalışanın rakamları sisteme geçirirken sıfırları fazla veya eksik girmesi ya da rakamların yerini değiştirerek girmesi sonucunda meydana gelmektedir (Zeytin, 2007:89).

Kayıt hataları yanlış hesap kayıt hatası, tutarda hata, hesap adında hata şeklinde de sınıflandırılabilir. Yanlış hesap kayıt hataları, bir hesaba kaydedilmesi gereken tutarın yanlışlıkla başka bir hesaba kaydedilmesidir. Örneğin; bankalar hesabına kaydedilmesi gereken bir tutarın yanlışlıkla kasa hesabına kaydedilmesidir. Tutarda hata ise, kurum veya işletmelerin aldıkları belgelerdeki tutarların muhasebe kayıtlarına yanlış girilmesinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Hesap adında hata, ticari mallar hesabına borç yazılması gereken bir tutarın satıcılar hesabına borç yazılmasından kaynaklanan hatalardır. Kayıt hataları kendi içinde rakam hataları, hesap hataları, borç ve alacak taraflarının karıştırılması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Baskan, 2013:7).

2.3.2.1.Rakam Hataları

Rakam hataları, işletmelerin muhasebe işlemlerindeki sayılarını veya tutarlarını günlük tuttıkları defterlere hatalı kaydedilmesinden veya mevcut sayıların ve tutarların yerlerinin değiştirmesinden dolayı meydana gelen hatalardır (Zeytin, 2007:89).

Örnek: K işletmesi 15.04.2018 tarihinde L işletmesine olan veresiye borcuna karşılık 150.000,00 Türk Lirası tutarında bir çek vermiştir. Bu işleme ilişkin yevmiye maddesi kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır (Kaymak, 1996:71-72).

15.04.2018		
320 SATICILAR	124.000,00	
103 VERİLEN ÇEKLER VE		124.000,00
ÖDEME EMİRLERİ		
L işletmesine çek verilmesi		

Bu durumda K işletmesinin 150.000,00 Türk Lirası olarak vermiş olduğu çek yevmiye defterine yanlışlıkla 124.000,00 Türk Lirası olarak kaydedilmiştir. Bu hatanın

17.04.2018 tarihinde fark edildiği varsayılarak aşağıdaki gibi düzeltilebilir.

17.04.2018		
320 SATICILAR	26.000,00	
103 VERİLEN ÇEKLER VE		26.000,00
ÖDEME EMİRLERİ		
Hata yapılan kaydın düzeltilmesi		

Örnek: A işletmesine 05.01.2018 tarihinde 90.000,00 Türk Lirası tutarında (KDV dâhil) kırtasiye malzemesi alınmış, bununla ilgili olarak aşağıdaki kayıt yapılmıştır (Kaymak, 1996:72-73).

05.01.2018		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	900.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	12.600,00	
100 KASA		912.600,00
Kırtasiye malzemesi alışı		

Yukarıdaki yevmiye kaydında alınan kırtasiye malzemesinde tutar ve ödenen tutar yanlış olarak yazılmış, KDV ise doğru olarak yazılmıştır. Böyle bir durumda genel yönetim giderleri hesabı ile kasa hesabına fazla tutar kaydedilmiştir. Bu hatanın 10.01.2018 tarihinde fark edildiğini varsaydığımızda düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

10.01.2018		
100 KASA	822.600,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		822.600,00
Fazla yazılan tutarın iptali		

2.3.2.2.Hesap Hataları

İşletmelerdeki işlemlerin muhasebeleştirilmesi sırasında olması gereken işlemin ait olduğu hesaba kaydedilmesidir. Kaydedilmesi gerekli olan hesaptan başka bir hesaba kaydedilmesi durumunda muhasebedeki işlemler yanlış kaydedilmiş olmaktadır. Yanlış kaydedilen işlemler genellikle ilk kayıt yapılırken, yevmiye defterine geçirilme sırasında veya fiş düzenlenirken yapılmaktadır. Bu tür hatalar bir defterden diğerine geçirme işleminde

de görülmektedir (Kirik, 2007:44).

Hesap hataları, muhasebedeki ortaya çıkan işlemlerin kanun hükümlerine ve muhasebe ilkelerine uygun yorumlanmaması sonucunda işlemin diğer bir hesaba aktarılarak hataya gerekçe vermesiyle ortaya çıkan hatalardır (Zeytin, 2007:89).

Örnek: K ticaret işletmesinde 12.01.2018 tarihinde işletmede çalışan personeline ihtiyacından dolayı 5.000,00 Türk Lirası vermiştir. Bununla ilgili kayıt aşağıdaki gibidir (Ercinler, 2014:21).

12.01.2018		
195 İŞ AVANSLARI	5.000,00	
102 BANKALAR		5.000,00
Personele borç verilmesi		

Bu hesabın düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

14.01.2018		
102 BANKALAR	5.000,00	
195 İŞ AVANSLARI		5.000,00
Düzeltilme kaydının yapılması		

14.01.2018		
135 PERSONELDEN ALACAKLAR	5.000,00	
195 İŞ AVANSLARI		5.000,00
Personele borç verilmesi		

2.3.2.3. Hesapların Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması

Muhasebe işlemlerindeki yevmiye kayıtlarında bir veya birden fazla hesap aynı anda alacaklandırılabilir veya borçlandırılabilir. Böyle durumlarda alacaklandırılacak veya borçlandırılacak olan hesaplar zamanla karıştırılabilmektedir. Borçlanacak olan hesabın yerine alacaklanacak olan hesabın yazılması gibi ortaya çıkan hatalardır (Çelik, 2010:8).

Borç ve alacak taraflarının karıştırılması yevmiye kayıtlarında kişilerin yanlışlıkla borç yerine alacak yazılması veya alacak yerine borç yazılması durumudur (Zeytin, 2007:89).

Örnek: K işletmesinin L işletmesinden 100.000,00 Türk Lirası alacağı vardır. K işletmesi 20.01.2018 tarihinde L işletmesinden 3 ay vadeli bir senet almış ve aşağıdaki kaydı yapmıştır (Ercinler, 2014:22).

20.01.2018		
120 ALICILAR	100.000,00	
121 ALACAK SENETLERİ		100.000,00
L işletmesinden 3 ay vadeli senet alındı		

Yukarıdaki yevmiye kaydında hesaplar yanlış tarafa kaydedilmiştir. Çünkü K işletmesi alacak senetleri hesabını borçlandıracağı yerde ters kayıt yaparak alacaklandırmıştır. Alıcılar hesabını da alacak tarafa yazacağı yerde borç tarafa yazmıştır. Böylece, bu işlemin hem ters kaydı yapılır, hem de rakamlar iki katına çıkarılır.

22.01.2018		
121 ALACAK SENETLERİ	200.000,00	
120 ALICILAR		200.000,00
Senet alış kaydının düzeltilmesi		

2.3.3.Nakil Hataları

Nakil hataları genellikle bir işletmedeki finansal tablolara aktarılan hesaptaki alacak ve borç tutarlarının birbirini tutmaması ya da yevmiye defterinden defter-i kebire aktarılan tutarların yanlış aktarılması şeklinde gerçekleşen hatalardır (Erol, 2008:231).

Bu hatalar muhasebedeki işlemlerin mizana, deftere, yevmiye kayıtlarına aktarılırken yapılan bir takım hesaplama ve rakamsal hatalardır (Gümüş, 2016:20).

Nakil hataları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

2.3.3.1. Rakamın Yanlış Geçirilmesi

İşletme çalışanlarının bir defterin sayfasından diğer bir sayfaya rakam aktarırken rakamları yanlış aktarması sonucunda oluşan hatalardır. Bunun yanı sıra bu hatalarda defterlerin bir sayfasından diğer bir sayfaya rakam aktarılırken hata olduğu gibi, bir defterden başka bir deftere rakam aktarırken de meydana gelen hatalardır. Bu hatalar defter toplamlarının yanlış hesaplanmasına neden olmaktadır (Kaymak, 1996:80).

Örneğin; Kasa defterinde 03.04.2018 tarihinde 10.000,00 Türk Lirası tutarındaki bakiye tutarı 04.04.2018 tarihli diğer sayfaya 15.000,00 Türk Lirası olarak nakledildiğinde, kayıtlarda 5.000,00 Türk Lirası değerinde bir fazlalık olacaktır. Kasadaki bu fazlalık kasa sayımı sonucunda ortaya çıkmaktadır. Ayrıca defterden deftere rakamları aktarırken de rakamların yanlış geçirilmesi söz konusu olabilir. Örneğin; yevmiye defterinde 100.000,00 Türk Lirası olan bir kayıt, büyük deftere aktarılırken 105.000,00 Türk Lirası olarak geçirilebilir.

2.3.3.2. Doğru Bir Rakamın Yanlış Hesaba Aktarılması

Muhasebe çalışanlarının çalışma alanları ile ilgili bilgisizlik ya da dikkatsizliklerinden kaynaklanan muhasebe işlemlerinin kayıt edilme sırasında vergi kanunları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve tek düzen muhasebe sistemine uygun bir şekilde kaydedilmemesi sonucunda ortaya çıkan hatalardır (Ercinler, 2014:21).

Örneğin; demirbaş hesabının borç toplamının bundan önce gelen Bina hesabının toplamı olarak mizana yazılması şeklinde açıklanabilir.

2.3.3.3. Bir Hesabın Borcuna Yazılması Gereken Bir Rakamın Aynı Hesabın Alacağına Kaydedilmesi

Bu hatalar genellikle muhasebe işlemlerinde hesapların yerinin yanlış yazılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bir hesaptaki miktarın ilgili hesabın borcuna yazılması gerekir iken alacak kısmına yazılmasıdır. Borç ve alacağın karıştırılması işlemidir (Ercinler, 2014:22).

Örneğin; X işletmesinin 500.000,00 Türk Lirası parasının kasa hesabının alacak

hesabına yazılması gerekirken, yanlışlıkla borç hesabına yazılması durumudur.

2.3.3.4.Yevmiyeden Büyük Deftere Nakil Sırasında Bir Rakamın İki Defa Geçirilmesi

Bu tür hatalar yevmiye defterinden büyük deftere işlemleri aktarırken aynı rakamın iki defa aktarılması sonucunda ortaya çıkmaktadır.

Örneğin; X işletmesi Y işletmesinden 05.04.2018 tarihinde 50.000,00 Türk Lirası değerinde peşin ticari mal almıştır. Söz konusu işlem yevmiye defterine kaydedilmiştir. Fakat büyük deftere yapılan nakiller sonucunda 50.000,00 Türk Lirası iki defa kaydedilmiştir. Bu durumda ticari mallar hesabının borçlu tarafı 50.000,00 Türk Lirası fazla olacaktır. Dolayısıyla böyle bir durumda işletmeye gelmeyen bir mal gelmiş gibi görünecektir (Kaymak, 1996:81).

2.3.3.5.Rakamın Yevmiyeden Büyük Deftere Aktarılmasının Unutulması

Muhasebe işlemlerinde bir rakam yevmiye kayıtlarında var iken büyük deftere aktarılmaz ise, bu durum dönem sonu işlemlerinde yanlışlıklara neden olmaktadır. Bir kayıt büyük deftere aktarılmadığı için alınmış gibi görünmeyecektir.

Örneğin; X işletmesi Y işletmesinden 06.06.2018 tarihinde peşin olarak 75.000,00 Türk Lirası ticari mal satın almıştır. İlgili muhasebe kaydı yevmiye defterine kaydedilmiştir. Fakat büyük deftere nakil yapılırken söz konusu tutarın Ticari Mallar hesabına aktarılması unutulmuştur. Böylece ticari mal alındığı halde kaydedilmediği için alınmamış gibi görünmektedir. Bu durum dönem sonundaki sonuçları etkiler. Böyle bir hata bulunduğu takdirde tutar büyük defterde ilgili hesaba kaydedilerek toplama dahil edilir (Kaymak, 1996:82).

2.3.4.Unutma ve Tekrar Hataları

Unutma hataları işletmenin alım, satım ve gider işlemlerinin gerçekleştiği dönemde kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç geçirilmemesinden dolayı ortaya çıkan hatalardır. Örneğin, satış faturalarının bir veya birkaçının kaydedilmesinin unutulmasıdır. Unutma hataları işletme personelinin dikkatli şekilde kontrol etmesiyle zaman içerisinde ortaya çıkmaktadır. Tekrarlama hataları ise aynı işlemin aynı deftere birden fazla kaydedilmesi

işlemdir (Baskan, 2013:8).

Muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesine göre işletmede yapılan işlerin ilgili dönemde deftere kaydedilmesi gerekmektedir. Dönemsellik ilkesine göre işletmeye ait alış-satış ve gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıt altına alınmaması unutmaya hatalarıdır. Bu hatanın önlenmesi, işlem belgelerinin kaydedilmesi sırasında takip ile önlenir (Holmes ve Overmyer, 1975:133).

Örneğin; işletme 05.02.2018 tarihinde yönetim binasını 01.04.2019- 01.04.2020 tarihlerini kapsayacak şekilde bir yıllık sigorta yaptırmıştır. Sigorta primi olan 18.000 TL peşin olarak ödenerek aşağıdaki yevmiye kaydı yapılmıştır (Bayraklı vd, 2012:35).

05.02.2018		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	18.000,00	
100 KASA		18.000,00
Sigorta primlerinin peşin ödenmesi		

Bu yevmiye kaydında sigorta priminin bir kısmının gelecek yıla ait olduğu unutulmuş hatalı kayıt yapılmıştır. Çünkü ödenen sigorta priminin üç aylık kısmı 2018 yılına aittir. Bu hata sonucu 2018 yılı için 4.500 TL matrah farkı ortaya çıkmıştır.

Yevmiye kaydının aşağıdaki gibi yapılması gerekmektedir.

05.02.2018		
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI	4.500,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	13.500,00	
100 KASA		18.000,00
Sigorta primlerinin dönemsellik ilkesine göre kaydedilmesi		

Tekrarlanma hataları unutmaya hatalarının tam tersidir. Aynı deftere birden fazla aynı kayıt yapılmasıyla oluşan hatalardır (Okay, 2011:44).

Tekrarlama hatalarına örnek vermek gerekirse; X işletmesine 05.03.2018 tarihinde 1.000,00 Türk Lirası elektrik faturası gelmiştir. 15.03.2018 tarihinde işletme bu borcu

ödemıştır (Çelik, 2010:13).

05.03.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 100 KASA Elektrik faturası ödeme kaydı	1.000,00	1.000,00
15.03.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 100 KASA Elektrik faturası ödeme kaydı	1.000,00	1.000,00

Yukarıda yapılan muhasebe kaydında ilki faturanın ilk geldiğinde ödeme yapılmadan kayıt alınması ile gerçekleşmiştir. İkinci kayıtta ödeme yapıldıktan sonra kayıt altına alınmıştır. Burada tekrarlama hatası yapılmıştır ve ilk kayıtta ters yevmiye kaydı yapıldığı için ilk kayıt iptal edilerek düzeltme yapılması gerekmektedir. Düzeltme kaydı aşağıdaki gibidir:

05.03.2018		
100 KASA 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Elektrik faturası ödemesinin düzeltme kaydı	1.000,00	1.000,00
05.03.2018		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI Elektrik faturası tahakkuku	1.000,00	1.000,00

15.03.2018		
100 KASA 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Elektrik faturası ödemesinin düzeltme kaydı	1.000,00	1.000,00
15.03.2018		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI 100 KASA Elektrik faturasının ödenmesi	1.000,00	1.000,00

2.3.5. Bilanço Hataları

Bilanço hataları iki kısımda incelenebilir. Bilanço hataları işletmelerin muhasebe kayıtlarındaki hesaplarının aktif ve pasiflerinde değerlendirme yapılırken, aşınma payının, karşılık ayırmanın muhasebe ilkelerine ve yasalara uygun şekilde yapılmamasından kaynaklanan hatalardır. Bu gibi hatalara değerlendirme adı da verilmektedir. Bazı durumlarda bilançolarda niteliği belli olmayan kapalı hesaplar bulunmaktadır. Bu tür hesapların bilançolarda yer alması bilançoların açık ve anlaşılır olma özelliğine terstir. Belirsiz hesapların bilançoda var olması tek düzen hesap planı sayesinde engellenebilmektedir. Bilançolardaki aktif ve pasif hesaplar birbirleriyle karşılaştırılarak birleştirilip tek hesap halinde olabilir. Aynı durumda alacak ve borç hesapları da birleştirilerek tek bir hesap gibi görünebilir. Bu durum aslında bilançolara dönem sonunda etki etmez ama bilançoların açık, anlaşılır ve sade olması özelliğine aykırıdır. Böyle durumlar bilançoların analizini zorlaştırır ([http://www.kardenetim.com/yazdir.php?makale=20,\(06.12.17\)](http://www.kardenetim.com/yazdir.php?makale=20,(06.12.17))).

2.3.5.1. Değerleme Hataları

Değerleme hataları, işletmelerde çalışan personelin bilgi yetersizliği veya tecrübesizliği nedeniyle mali tablolardaki aktif ve pasif hesapları yanlış değerlendirmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır. İşletmeler muhasebe işlemlerini dönem sonunda Vergi Usul Kanunu ve muhasebe ilkelerine göre düzenlemektedirler. İşletmelerin bunu yapmalarındaki amaçları, muhasebedeki hesap kalemlerini tam ve eksiksiz şekilde bilançoda göstermektir.

İşletmelerin bu envanter işlemlerini zamanında yapmaması ya da hiç yapmamaları durumunda bilançoda hatalar meydana gelmektedir. Böyle bir durumun olması da işletmenin gerçek durumunu yansıtmamasına engel olmaktadır. Bu tür yapılan hatalara değerlendirme hataları denmektedir (Nazlı, 2014:21-22).

Bir başka ifade ile değerlendirme hataları, muhasebedeki hesapların aktif ve pasif girişlerinin bilgi yetersizliğinden veya tecrübesizlikten dolayı yanlış şekilde değerlendirilmesi şeklinde adlandırılabilir (Erol, 2008:231).

2.3.5.2. Hesapların Birleştirilmesi

İşletmelerin yaptıkları işlemleri ve olayları, ilgili kayıtları Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde ayrı hesaplarda izlemesi gerekirken, tek bir hesap planı altında izlemesi veya hesapları birbirine mahsup etmesi durumunda ortaya çıkan hatalardır. Bu hataların dönem sonu muhasebe işlemlerine bir etkisi olmaz. Fakat bu hata bilançonun sadelik, anlaşılır olma özelliğine aykırıdır. Bilançonun analizini zorlaştırmaktadır (Zeytin, 2007:91).

Örneğin; İşletmenin YILDIZ işletmesine olan senetli borcu ile YILDIZ işletmesinden olan senetli alacağını “121 Alacak Senetleri” ve “321 Borç Senetleri” hesabında ayrı olarak kaydedip izlemesi gerekirken, tek bir hesabın borç ve alacak tarafını çalıştırarak bu senetleri takip etmesi hesapların birleştirilmesi hatasına örnek olarak gösterilebilir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gereğince, bilanço hesapları arasında mahsup yapılamaz. Yine işletmenin, aktifinde kayıtlı bir taşıt için ayırdığı amortismanları taşıt tutarından indirmek kaydıyla, amortismanları bilançoda göstermemesi de bir mahsup hatasıdır (Okay, 2011:46).

2.3.6. TMS 8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi hükmü ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 24/02/2004 ve 2004/6924 sayılı Kararı ile yürürlüğe giren “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendi hükmüne göre finansal tabloların gerçek olması, güvenilir olması, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgiler üretebilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarının

oluşturulması öngörülmektedir (Kirik, 2007:50).

TMS 8' in amacı, muhasebe politikalarının seçilmesinde ve değerlendirilmesindeki koşulları belirlemek ve bunun yanı sıra muhasebe politikalarının değiştirilmesinde ve hataların düzeltilmesindeki açıklama esaslarını düzenlemektir. TMS 8, işletmelerin finansal tablolarının güvenilir olmasını ve doğru olmasını amaçlamaktadır. Böylece işletmeler finansal tablolarını geçmiş dönemdeki tablolarıyla ve başka işletmelerin finansal tablolarıyla kıyaslayabilmektedir. Burada bahsedilmiş olan muhasebe politikaları, işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında ve sunulmasında kullanıldıkları ilkeler, esaslar, kurallar ve uygulamalardır(http://www.verginet.net/dtt/1/TMS8MuhasebePolitikalarıMuhasebeTahminlerindeDegisikliklerve_6607.aspx, (07.12.2017)).

TMS 8, “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı” olarak açıklanabilmektedir. Eğer muhasebede yapılan hatalar işletmelerin finansal tablolarının sunulması ve açıklanması esnasında ortaya çıkmış ise ve bu durum işletmelerin finansal performansını ve finansal durumunu etkiliyorsa TMS 8' ye aykırı bir durum söz konusudur (Demir, 2006:4).

TMS 8'e göre hatalar; işletmenin bir dönemdeki veya önceki dönemdeki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması ya da bu bilgiyi yanlış kullanması sonucu meydana gelen ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir. Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından ya da yönetilmesinden dolayı ortaya çıkan etkileri kapsamaktadır. İşletmelerin önceki dönem finansal tablo kayıtlarında ortaya çıkan hatalar, gelecek dönemdeki finansal tablolarda düzeltilmelidir (Kirik, 2007:51).

İşletmelerin düzeltme işlemi şu şekilde gerçekleşmelidir (Okay, 2011:47).

- Hatanın yapıldığı döneme ve içinde bulunduğu döneme ait tutarlar karşılaştırmalı olarak yeniden düzenlenmelidir.
- Hatalı olarak sunulan finansal tablo en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu döneme ait varlık, yabancı kaynak ve öz kaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi gerekir.

- Hataya ilişkin tüm geçmiş dönemlerin birikmiş etkisinin cari dönemin başı için hesaplanmadığı durumlarda, işletme karşılaştırmalı bilgilerini uygulamanın en yakın dönemin başından itibaren ileriye yönelik yeniden düzenlenmesi gerekir.
- Önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kâr veya zarara eklenemez. Geçmiş dönemlere ait özet finansal verileri de dâhil olmak üzere geçmiş döneme ilişkin her bilgi en eski döneme kadar geriye doğru yeniden düzenlenmelidir.

Finansal tablolarda yapılan bir hata, işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik bir hata ise, yapılan bu hata önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı kapsıyor ise, TFRS'na uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce fark edildiği takdirde cari dönemde düzeltilmelidir. Fakat bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar, karşılaştırmalı bilgilerle izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir (Greuning, 2005:45).

İşletmelerin finansal tablolarında yapılan hatalar bazen cari dönemde, finansal tablolar onaylanmadan gün yüzüne çıkmaktadır. Böyle bir durumda bu hatalar cari dönemde tablo onaylanmadan düzeltilebilmektedir. Fakat bazen cari dönemde hatalar fark edilmeyebilir. Bu durumda geçmiş dönemlerde yapılan hatalar ileriki zamanlarda finansal tablolarda düzeltilebilmektedir. TMS 8, işletmelerin muhasebe politikalarındaki seçimlerde ve bu politikaların uygulanmasında, muhasebe politikalarında ya da muhasebede ortaya çıkan tahminlerin seçilmesinde kullanılmaktadır. Ayrıca TMS 8, işletmelerin geçmiş dönemlerinde yaptıkları hataların düzeltilmesinde de önemli bir standarttır (Demir, 2006:4).

TMS 8' e göre muhasebe işlemlerinde geçmiş dönemlere ait yapılmış bir hata veya hatalar fark edildiği takdirde bu hatanın düzeltilmesi için iki yöntem vardır. Bunların birincisi, hatanın ya da hataların yapıldığı tarihteki finansal tablo verilerini karşılaştırmaktır. İkincisi ise, işletme dönemdeki ilk sunumunda bu hata veya hataları açılış bilançosunda açıklamalıdır (Demir, 2006:4).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE HİLELERİ

Bu bölümde muhasebe hilelerine genel bakış, muhasebe hilelerinin nedenleri ve muhasebe hilelerinin türleri konuları incelenecektir.

3.1.Muhasebe Hilelerine Genel Bakış

Muhasebe hileleri genel olarak ele alındığı takdirde, ilk olarak muhasebe hilelerinin tanımı ve muhasebe hilelerinin özellikleri incelenecektir.

3.1.1.Muhasebe Hilelerinin Tanımı

Hile kelimesi Türk Dil Kurumu kaynaklarında “birini aldatmak, kandırmak, kişilere oyun oynamak” olarak tanımlanmaktadır (Bulca ve Yeşil, 2014:49).

Borçlar hukukuna göre hile; kişiyi sözleşme yapmaya yönlendirmek amacıyla, doğruluğu bulunmayan beyanlar ve bilerek ya da kasti olarak kişide doğruluğu olmayan bir durum oluşturmak veya bu doğruluğu bulunmayan durumun devam etmesini sağlayacak biçimde hareket etmektir (Ardıç vd., 2007:71).

Luo’ ya göre hile kavramı “Çalışılan kurumların yapısından kaynaklanan muhasebe ilkelerince kabul gören tutum ve davranışlardan saparak gizli olarak yapılan kasti, algısal bir olgu olup kişiden kişiye, toplumdaki topluma değişiklik göstermektedir” (Selimoğlu vd., 2015:443).

Hile kelimesi, kişilerin muhasebe işlemlerinde kasıtlı veya bilerek yaptıkları bir olgudur. Hatada kişiler yanlışlıkları bilerek veya kasıtlı olarak yapmazken, hilede kasıt söz konusudur. Kişiler hileyi yaparken yanlış yaptıklarının bilincinde olarak yapmaktadırlar. Muhasebede hatalar genellikle kayıtlar üzerinde gerçekleşirken, hilede bu durum genelde belgeler üzerinden gerçekleşmektedir. Hatada bir eylemin yapılması planlı değildir, fark edilmeden yanlışlıkla yapılmaktadır. Fakat hilede eylemler önceden planlanıp kurgulanmaktadır. Hileyi insanlar bilerek ve planlayarak yaptıkları için bunun ortaya çıkarılması hataya göre çok zordur. Çünkü insanların beyinleri sürekli olarak çeşitli

yöntemler geliştirmektedir. Hile kasıtlı olarak gerçekleştiği için vergi hukukunda bunun sonucu kaçakçılıktır. Bu hatalar sonucunda genellikle hile yapanlar hakkında vergi suçu raporu hazırlanmaktadır (Bayraktar, 2007:13-14).

Hile, kişinin başka bir kişinin sırtından bir avantaj elde etmeye çalışması ile yapılan sahtekarlık olarak adlandırılmıştır (Corner,2003:4-6).

Hile, kişilerin muhasebe işlemlerindeki kayıtları ve tutarları bilerek ve kasten işletme belgelerine yanlış aktarmalarından ortaya çıkmaktadır. İşletme alışanları kendi yararlarına veya işletme menfaat elde etmek için finansal tablolarda hile yapmaktadırlar. Hilenin gerçekleşmesi için iki durumun olması gerekmektedir. Bunlardan ilki, kişiler hatanın tersine kasten veya bilerek karşıdaki kişiyi yanıltmak ve kandırmak istemektedir. İkincisi ise hilenin gerçekleşmesi için kişi veya kurumların kendi çıkarları doğrultusunda eylemlerini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu da işletmeye zarar vermekte ve işletmenin ilke ve esaslarına ters düşmektedir (Yıldız, 2014:2).

Hileyi geniş boyutta tanımlamak gerekirse; hile, bir kişinin başka kişiler üzerinden onların izni olmadan haksız kazanç elde etmesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Ayrıca muhasebe hilesi, işletmelere ait olan belgelerin, kayıtların, dokümanların kasıtlı olarak sabote edilmesi olarak adlandırılabilir (Dönmez ve avuşoğlu, 2015:35-36).

Muhasebe hileleri 5 unsurdan meydana gelmektedir (Davia ve Diğerleri, 1992:49); Hileyi gerçekleştiren suçlu kişi, suçlunun hile yapmadaki amacı, birinin bir varlığın değerini göz ardı etmesi, varlığı göz ardı edilen kişinin suçun oluştuğu zamanda bunu fark etmemesi, suçlunun bu hareketten çıkar sağlamasıdır.

3.1.2.Muhasebe Hilelerinin Özellikleri

Genel anlamda hilenin özellikleri şöyle sıralanabilmektedir.

- Hile yapılırken yapan kişi veya işletmeler tarafından gizli şekilde gerçekleştirilmektedir.
- Hile yapılırken bilerek ve kasıtlı şekilde yapılması zorunludur.
- Karşıdaki kişi aldatılmış ve kandırılmış olur. Hile yapıldıktan sonra karşıdaki kişi

veya işletme bu durumdan olumsuz etkilenmektedir (<http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-9b99-80e3917e3f75>, (07.12.2017)).

Hile yapabilmek için kişi veya işletmelerde baskı ve teşvik unsurları olması gerekmektedir. Yapılacak olan eylem kişi veya işletmelere rasyonel gelmelidir. Bunların yanı sıra hileyi gerçekleştirmek için bir fırsat olmalıdır (Selimoğlu vd., 2015:448).

Hilenin yanı sıra muhasebe hilesi olaylarında meydana gelen ortak özellikler şunlardır;

- Kişilerde muhasebe kayıtlarını yaparken başlangıçta hile yapma kastı yoktur.
- Olaya başlarken herhangi bir nedenden dolayı baskı oluşması sonucu hileye yönelirler.
- Hile kavramı başlangıçta küçük olup zamanla büyümektedir.
- Hile gerçekleştirilirken kurallara uygunluk söz konusu değildir (Kandemir, 2010:40).

ACFE'nin (The Association of Certified Fraud Examiner) 1996 yılında yapmış olduğu hile raporu 2608 hile denetçisinden elde edilen bilgilerden oluşmuştur. Bu rapor on iki tane sektörü kapsamaktadır. Bu rapor sonucunda hile yaparak kâr elde ettiğini zanneden kişi veya kurumlar aslında kâr değil, tam tersine zarar elde etmişlerdir. Bu rapora göre hile yapan işletmeler yıllık bazda gelirlerinin %6'sını hile yaptıkları için kaybetmektedirler. ABD kurumlarının hile yoluyla yıllık kayıpları 400 milyar dolardan fazladır. İşletmelerdeki çalışan başına düşen günlük hile tutarı 9 dolar olarak belirlenmiştir. Ortaya çıkan bu rakamlar ve oranlar tam olarak belirlenmemektedir. Çünkü kurumlarda yapılan hile eylemi tam olarak ortaya çıkarılamamakta, çıkarılsa da rapor edilmediği için bu rakam ve oranlar tahmini sayılardır. İşletmelerde yapılan hileler sadece firmalara maddi olarak kayıp sağlamazlar. Maddi kaybın yanı sıra iş kaybı, verimsizlik, moral bozukluğu gibi olumsuz birçok durumu da beraberinde getirir (Bozkurt, 2016: 9).

ACFE'nin on iki sektör (eğitim, kamu hizmeti, devlet, sigorta, hizmet, perakende, sağlık, inşaat, petrol, banka, üretim, gayrimenkul yatırım ortaklığı) üzerinde yaptığı araştırma

sonucunda bu sektörde 100 kişiden az çalışanı olan işletmeler ile 10.000 çalışanın üzerinde personel çalıştıran işletmelerde ortaya çıkan hilenin zararlarının aynı miktarlarda olduğu gözlenmiştir. Bu sonuç doğrultusunda küçük çaplı işletmelerin hile oranlarının fazla olduğu ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin sayısı bir hayli yüksek olduğu için, bu tip işletmelerde hilenin ortaya çıkma nedenlerinin açıklanması gerekmektedir. Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde hile riskini arttıran nedenler; bu işletmelerin genellikle aile şirketi olması ve tek kişi tarafından yönetilmesi, işveren kişinin genellikle işletmeyi kendisinin yönetmesi, beyaz yakalı çalışan sayısı az olduğu için bir işi baştan sona kadar tek bir kişinin inceleyip yönetmesidir. Diğer yandan bu tip şirketlerin kurumsallaşmamış olması, işverenin çevresinden çok büyük hasarlar gördükten sonra tedbir almaya başlaması, işletmelerde oluşan hilenin yok edilmesi gibi nedenlerden dolayı işletmelerin hile oluşmasıyla gerçekleşen zararları artmaktadır (Bozkurt, 2016: 6-7-8).

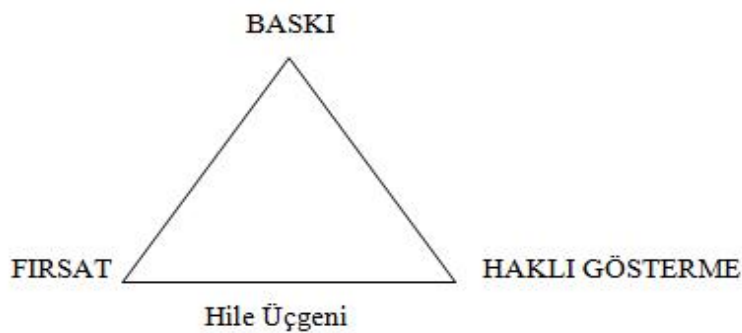
Hileyi gerçekleştiren kişilerin özelliklerine değinmek gerekirse, ACFE'nin 1996 yılındaki raporuna göre hile yapanları $\frac{3}{4}$ ü erkektir. Bu rapora göre erkeklerin hile yoluyla işletmeye verdiği zarar, kadınların verdiği zararın tam dört katıdır. 1996 raporuna göre hile yapan çalışanların evli olanların sayısı bekâr olanların sayısının üç katıdır. Evli olan çalışanların hile yoluyla işletmeye verdikleri zarar 150.000 dolar iken, bekâr olan çalışanların işletmeye vermiş oldukları zarar 54.000 dolar olarak belirlenmiştir. Kişilerde eğitim seviyesi düştükçe hile sayısı artmakta fakat eğitim düzeyi arttıkça hile sayısı azalırken işletmeye verilen zararın boyutu artmaktadır. Eğitim düzeyi yüksek olan çalışanların yaptıkları hata sayısının az ve işletmeye verilen zararın fazla olmasının nedeni, çalışanların kaynaklara ulaşmalarının kolay olması ve işletmenin iç kontrol sistemini iyi bilmeleridir. Hile yapan kişilerin yaşları genellikle 36 ile 50 arasında değişmektedir. Muhasebe işiyle uğraşan tüm çalışanların hile yapma olasılığı olduğu için her yaşta çalışan hile yapabilmektedir. Fakat 25 yaş altı ve 60 yaş üzerinde kişilerin hile yapma olasılığı 36-50 yaş aralığındaki kişilere göre daha düşük bir ihtimaldir (Bozkurt, 2016: 78-82-86).

Sonuç olarak, hileyi yapanlar genellikle üst kademedeki kişilerdir. Bu kişiler hileyi kasti olarak yapmaktadırlar. Menfaat unsuru ön plandadır. Hile yapan kişiler genellikle hileyi belgeleri gizleyerek ya da yanlış belge beyan ederek yapmaktadırlar (Anuk, 2015:74).

3.2.Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Muhasebe sisteminde hile genellikle işletme yöneticileri, işletme çalışanları veya işletmenin hissedarları tarafından yapılmaktadır. Bu kişilerin hile yapmaktaki amaçları kişiden kişiye değişmektedir. Yapılan araştırmalar ve çalışmalar doğrultusunda çalışanların %5'i durum ve şartlar ne olursa olsun hile yapmaktadır. Çalışanların %10' u ise çalışılan ortam ne olursa olsun hileye meyillidir. %85' i de uygun ortamda, koşul veya şartlarda hile yapmaktadır (Öztürk, 2015:23).

Muhasebede yapılan hilelerin nedenlerinden bahsederken aslında bu konunun temelinde, çalışanları hile yapmaya iten nedenlerin ne olduğu görünmektedir. Çünkü hile genellikle işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilmektedir. İşletme çalışanlarının eğitimi, tecrübesi, cinsiyeti, yaşı ne olursa olsun hile yapmaya meyilli oldukları görülmektedir. İşletmelerin büyük ya da küçük olması hilenin olmayacağı anlamına gelmez. İşletmeler gelişmişte olsalar her ortamda hile yapmaya meyilli bir çalışan mutlaka var olacaktır. İnsanların neden hile yaptıkları konusunda en iyi araştırmalardan birini Dr. Donald Cressey geliştirmiştir. Dr. Donald Cressey, hile konusuyla ilgili hile üçgeni teorisini ortaya çıkarmıştır. Bu hile üçgeni teorisinde üçgen, baskı unsuru, fırsat unsuru ve haklı gösterme unsuru olarak üç farklı şekilde açıklanmaktadır ([http://www.muhasabetr.com /yazarlarimiz/mujderalptekin/003/](http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mujderalptekin/003/), (07.12.2017)).



Şekil 1: Muhasebede Hile Üçgeni

Şirketin iç kontrol yapısı veya büyüklüğü ne olursa olsun işletme içinde dürüst olmayan çalışanın olabileceği bir gerçektir. Bu sebeple işletme içinde çalışanların hile yapma

riski her zaman mümkündür (Fishman,2001:2).

3.2.1. Baskı Unsuru

İşletme çalışanları veya personeli üzerinde çeşitli sebeplerle ortaya çıkan baskıları göz önüne almaktadır. Örneğin; işletme çalışanı kumar tutkusu nedeniyle büyük miktarda kumar borcuna girmiştir ve bunu ödeyecek maddi güce sahip olmadığı için ölüm tehdidi almaya başlaması baskı unsuruna bir örnektir.

Başlıca baskı unsurları şu şekilde açıklanmaktadır (Baskan, 2013:13).

- İşletmenin kârlılığının ekonomik ve sanayi açıdan tehlikede olması,
- İşletme yöneticilerinin finansal durumunun, işletmenin finansal durumuna bağlı olması,
- İşletmede çalışan yöneticilerin elde edilmesi zor olan hedeflerinin olmasıdır.

İşletme çalışanlarını hile yapmaya iten baskı unsurları genelde üç şekilde incelenmektedir.

3.2.1.1. Mali İçerikli Baskılar

Hilelerin genellikle %95'i mali ve kötü alışkanlıklardan doğan baskılar sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Kişilerin çeşitli nedenlerden dolayı paraya ihtiyaç duymaları sonucu meydana gelmektedir (<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mujderalptekin/003/>, (07.12.2017)).

Bu baskı türü genellikle, kişilerin paraya ihtiyaç duydukları anda ortaya çıkan baskılardır. Bunlar çoğu zaman kişilerde para hırsının olması, kişinin açgözlü olması gibi nedenlerden meydana gelmektedir. Mali nitelikli baskılar, kısa dönemde ortaya çıktığı gibi uzun dönemde de ortaya çıkabilmektedir (Çelik, 2010:24).

3.2.1.2. Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar

Kötü alışkanlıklardan dolayı doğan baskılar mali içerikli baskılarla bağlantılıdır. Kişinin alkol veya uyuşturucu bağımlısı olması, kumarbaz olması ve gece hayatına olan düşkünlüğü hileyi doğurabilecek nedenler arasında sayılmaktadır. Hileyi motive eden unsurlar arasında bu tür alışkanlıklar en kötü tür olarak bilinmektedir. Çocuğuna veya

kocasına uyuşturucu veya içki parası götürebilmek için yolsuzluk yapan kadın çalışanlar, çok başarılı çalışma hayatı olduğu halde kumar tutkusu nedeniyle yolsuzluk yapan yönetici örnekleri oldukça çoktur (<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mujderalptekin/003/>, (07.12.2017)).

Bu tür baskılar genellikle kişilerin kötü alışkanlarından dolayı psikolojilerinin bozuk olmasından dolayı veya bu kötü alışkanlıkların getirmiş olduğu maddi gereksinimden dolayı ortaya çıkmaktadır (Ercinler, 2014:5).

3.2.1.3. İşle İlgili Baskılar

İşletmelerde genellikle hile yapmak için maddi nedenler veya kötü alışkanlıklar çok görülmesine rağmen, bazen de iş ortamındaki olumsuzluklardan dolayı kişiler hileye başvurmaktadırlar. Örneğin (Bozkurt, 2016:116);

- Çalışanın işinden memnun olmaması,
- Beklediği kademeye gelememesi,
- Çalışanın düşük parayla çalıştırılması,
- Çalışanın haksızlık yaşadığını düşünmesidir.

3.2.2. Fırsat Unsuru

İşletmenin çalışanını hile yapılmasına fırsat verecek bir yapı içerisinde olmasıdır. Örneğin; işletmede sağlıklı bir iç kontrol yapısı ve denetim mekanizması olmamasından dolayı çalışan yakalanmayacağını düşünerek parayı zimmetine geçirebilmektedir (<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mujderalptekin/003/>,(07.12.2017)).

Fırsat unsuru genellikle işletmelerin iç kontrol sistemlerinin ne derece iyi olup olmadığına bağlıdır. İşletmelerde hileyi azaltmak için işletme yönetiminin görevler ayrılığı ilkesine göre düzenlenmesi gerekmektedir. İşletme yönetimlerinin hile eylemlerine engel olabileceği tek unsur fırsat unsurudur. Bu nedenle iç kontrol sisteminin işletmelerde düzenli şekilde işlemesi gerekmektedir (Ercinler, 2014:5).

Bir işletmede çalışanların hile yapmasını kolaylaştıran fırsat unsurlarının doğmasına

neden olan faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özbirecikli ve Öksüz, 2016):

- İşletmede hile davranışını önleyecek ve/veya ortaya çıkartabilecek kontrol yapısının bulunmaması (iç kontrol yapısının zayıflığı)
- Çalışanların ortaya koyduğu performansın kalitesinin uygun bir biçimde değerlendirilmemesi
- Üçüncü şahıslar ve ortaklar ile yapılan gizli anlaşmalar
- Hile yapanları cezalandırmada yetersizlik
- Gerekli bilgiye ulaşmada yetersizlik
- Cahillik, umursamazlık ve yetenek eksikliği
- Yönetimin çalışanlara duyduğu güven
- Yönetimin yapılan hileyi gizleme isteği
- Yönetimin hilelerin işletmeye olan maliyetini küçümsemeleri
- Yönetimin iç kontrol yapısının etkinliğine güvenmesi
- Uygun bir denetim sisteminin bulunmaması
- Zayıf ahlak politikaları,

3.2.3. Haklı Gösterme Unsuru

Haklı gösterme unsuru, hile yapan kişinin işlediği suçta haklı gösterecek savunma mekanizmalarının tasarlanmasıdır. Hile yapan her kişinin hile yapmayı gerektirecek bahaneleri veya gerekçeleri vardır. Hile yaptıktan sonra kişilerin kendilerini haklı gösterme gerekçeleri şöyledir (Bozkurt, 2016:121-123):

- Parayı borç almıştım, daha sonra ödeyecektim.
- Bunu herkes yapıyor.
- Yaptığım şeyin suç olduğunu bilmiyordum.
- Bu olay gerçekleştikten sonra kimse zarar görmedi.

Hile yapan insanların büyük çoğunluğu ilk zamanlarda suçlu olup, genellikle kendilerini suçlu gibi görmemektedirler. Bahane olarak sıralanabilecek cümleler şöyle sıralanabilir (Stwen, 1995:66):

- Herkes yapar, kimseye zarar vermedim,
- Ne yaptıysam şirket için yaptım,
- Eğer o yapabilse ve kimseye fark ettirmeden başarabilseydi, ben de yapacaktım,
- Sadece bir kerelik ihtiyacım vardı,
- Onu hak ettim, sadece kendi payımı istiyorum,
- Parayı sadece borç almıştım, geri ödeyeceğim

3.3.Muhasebe Hilelerinin Türleri

Muhasebe hileleri kasti hatalar, kayıt dışı hatalar, zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar, uydurma adlara hesap açma, sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması, bilanço maskeleymesi, defter ve belgeleri yok etmek ve gizlemek, bilgisayar kayıtlarında yapılan hata ve hileler, zarar ve istisna satışı, fevkalade hâsılatı gizlemek olarak sınıflandırılabilir.

3.3.1.Kasti Hatalar

Muhasebe işlemlerinde işletme çalışanları genellikle dikkatsizlik ve tecrübesizlik sonucu çeşitli hatalar yapmaktadırlar. Fakat bazı durumlarda çalışanlar kendi menfaatlerini ya da işletme çıkarları için bilerek ve kasti olarak hata yapmaktadırlar. Bu hatalar bilerek ve kasten yapıldığı takdirde hata olmaktan çıkıp hile boyutuna ulaşmaktadır. Bu tür hilelere de kasti hileler adı verilmektedir. Buradaki yapılan yanlışlıkların kasti olarak yapıldığı tespit edilemez ise bu hile değil hata olmaktadır (Cengiz, 2016:24-25).

Örneğin; işletmenin yıllık gelirinin 50.000,00 Türk Lirası olması durumunda, işletme bu kazancın 5.000,00 Türk Lirasını kayıtlara yansıtması durumunda, bu tutarın yıllık ciro içindeki payının büyük olması ve değer olarak yüksek miktarda olması nedeniyle bu olay hile olarak kabul edilmektedir.

3.3.2.Kayıt Dışı İşlemler

İşletmelerdeki muhasebe işlemlerinde kayıtlara aktarılması gereken hesaplar bazen kayıtlara aktarılmamaktadır. Bu durumda işletmenin muhasebe kayıtlarında hata meydana gelmektedir. Hesapların kayıtlara aktarılmamasından kaynaklanan bu durum kayıt dışı işlemler olarak adlandırılmaktadır. Kayıt dışı işlemler genellikle satış faturası düzenlememek veya fatura almamak gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı muhasebe işlemlerindeki kayıtlar ya işletmenin dışında bir yerlerde ya da bilançoların pasifindeki kapalı hesaplarda tutulmaktadır(<https://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme-istatistik/732679-muhasebede-hata-ve-hileler.html>, (08.12.2017)).

Örneğin; yıllık kazancı 50.000 Türk Lirası olan bir işletmenin 5000 Türk Lirası satışını kayıt altına almaması durumunda bu durumun kasten yapıldığı biliniyorsa hile olarak değerlendirilmesi olasıdır (Irmak vd., 2002 :42).

3.3.3.Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar

İşletmelerdeki dönem içinde yapılan faaliyetler düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmek zorundadır. Muhasebe işlemlerin yapıldığı tarih ile kayıtlara geçirileceği tarih karıştırılmamalıdır. Bir faaliyetin gerçekleşikten sonra kayıt altına alınma süresi on gün olarak belirlenmiştir. VUK 219. Maddesinde muhasebe faaliyetlerindeki işlemlerin zamanında kaydedilmesi gerektiği öngörülmüştür. İşlemlerin kayıt altına alındığı dönemler işletmenin açıklık ilkesine ters düşürülmemelidir. Kanunda bu madde gereğince bu süre on gün olarak belirlenmiştir. Bazı durum ve şartlar söz konusu olduğu takdirde bu süre 45 güne kadar uzayabilmektedir. Zamanından önce veya sonra yapılan kayıta örnek olarak, işletmelerin normal şartlarda bilanço kapandıktan sonra gelecek olan nakit paralarını likidite durumlarını iyi göstermek amacıyla önceden nakit girişi olarak göstermeleri söylenebilir (<http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/150IAT.pdf>, (08.12.2017)).

3.3.4.Uydurma Adlara Hesap Açma

Uydurma adlara hesap açma işlemi, işletmelerin muhasebe işlemlerinde kayıt yapılmayan hesaplar için ya da belgelendirilmemiş işlemlere kılıf uydurma amacıyla ortaya çıkmış olan bir hile türüdür. Bu muhasebe hilesine örnek verilirse gerçek hayatta olmayan

kişi veya işletmeler adına belge düzenlenmesi, yüksek ücretle satılmış olan bir malı düşük ücretten satılmış gibi belge düzenlenmesi şeklinde ifade edilebilir (Akalin, 2017:41).

Uydurma adlara hesap açma işleminin amacı; vergi kaçırmak, işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi göstermek, belgesiz veya kayıt dışı yapılan işlemleri denkleştirmek, işletmenin ortaklara borçlu gibi görünerek ortaklara para aktarılması, gerçekte olmayan kişilerden mal ve hizmet alınmış gibi gösterilerek belge düzenlemektir (Kirik, 2007:56-57).

3.3.5. Sahte Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması

Muhasebe hileleri içerisindeki sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması öncelikle muhasebe hile yöntemleri içinde en yaygın olarak kullanılan yöntemlerden biridir.

Sahte belge düzenlemeye örnek vermek gerekirse; mal satımından itibaren 10 gün içerisinde fatura düzenlenmesi zorunludur. Bu dönem içerisinde düzenlenmeyen faturalar düzenlenmemiş sayılmaktadır. Bu süre içerisinde fatura düzenlemeyen mükellef usulsüzlük cezası almaktadır (Demirci, 1998:34).

3.3.5.1. Sahte Belge Hakkında Genel Bilgi

İşletmeler arasında sahte belge düzenlenmesi genellikle bir malın veya hizmetin gerçekte alınmadığı halde alınmış gibi belge düzenlenmesidir. İşletmeler bazı durumlarda, gerçek hayatta varlığı olmayan hiç kurulmamış işletmeler için ya da faaliyetleri sonlandırılmış işletmeler için belge düzenleyebilirler. Bu durum muhasebede sahte belge düzenleme olarak ortaya çıkmaktadır (Yardımcıoğlu vd., 2014:179).

Sahte belge, kanunlarda bulunan usul ve esaslara aykırı olarak düzenlenmiş olan belgelerdir. VUK' nin 359. maddesinde sahte belgenin tanımı şu şekilde yapılmıştır: Sahte belge, gerçek bir muamele ve durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir (Kirik, 2007:57).

3.3.5.2. Sahte Belge Düzenleyenler

Muhasebe işlemlerinde en çok sahte belge düzenleyenler şu şekilde sıralanabilmektedir (Sarpün, 2012:60):

- Kişi veya işletmelerin gasp ve hırsızlık yoluyla ele geçirdikleri mallar için sahte belge düzenlemesi
- Vergi mükelleflerinin gerçek belgelerini elde edip o belgeler üzerinden sahte belge elde edenler
- Kişilerin vergi mükellefiyetlerini bıraktığı halde boş belgeleri vergi dairesine vermeyip bu belgeleri kullananlar
- Kişilerin vergi mükellefiyetini yaparken farklı sebeplerden dolayı sahte belge düzenleyenler
- Belge düzenleme yetkisi olmadan başkaları adına veya kendi adına belge düzenleyenlerdir.

3.3.6. Bilanço Maskeleyesi

Bilanço maskeleyesi, isminden de anlaşılacağı gibi bilançonun normal şekilde düzenlenmemesidir. Bilançonun düzenlenmesi gerekenden farklı olarak kişi veya kurumların amaçlarına uygun şekilde düzenlenmesi olarak adlandırılmaktadır. Bilanço maskeleyesindeki amaç, işletmenin finansal yapısı, ekonomik durumu ve kârlılığı hakkında işletme ile ilgilenenlere farklı bir fikir vermektir. İşletme olduğundan daha iyi veya daha kötü bir imaja bürünmektedir. İşletmeler bilançolarını dönem sonunda düzenledikleri için bilanço maskeleyesi değerlendirme sürecinde yapılmaktadır. Bu maskeleyede eğer işletme varlıkları olduğundan kötü gösterilirse bundaki amaç, işletmede vergi kaçırmak, kâr dağıtmamak veya az dağıtmaktır (Koca, 2010: 52).

Yapılan analizlerde amaca ulaşmak için bilanço doğru, samimi, kesin ve açık olmalıdır. Bilançonun doğru olması demek, kesin mizandaki rakamların bilançodaki rakamlarla aynı olması demektir. Samimi olması demek, hataların yanlış hesaplarla gizlenmemesi demektir. Kesin olması demek, bilançodaki bilgilerin net ve kesin olması demektir (Demirci, 1998:40).

Bilanço maskeleyesine örnek vermek gerekirse; 10.000,00 Türk Lirası amortisman ayırma hakkı olduğu halde, kârlı görünmek için amortisman ayırmayan bir işletmenin

incelenmesi sırasında vergiyi denetleyen kişi işletme yerine geçerek amortisman ayırma yoluna gidemezken işletmenin cari dönemine ait kira giderlerini aktifleştirerek 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı'nda izlenmesi durumunda bunun düzeltilmesi gerekmektedir (Çelik, 2010:37).

3.3.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek

Muhasebede defter ve belgelerin yanması, kaybolması ve çalınması hile olarak nitelendirilemez. Çünkü bu nedenler istem dışı olan olaylardır. Kasıt unsuru yoktur. Defter ve belgelerin yok edilmesi ve gizlenmesi için kişi veya kurumlarca kasıtlı şekilde yok edilmesi veya ortadan kaldırılması gerekmektedir (Kaymak, 1996:118).

Defter ve belgeleri yok etmek ve gizleme işlemi, işletme çalışanlarının defter ve belgelerdeki yazıları veya rakamları yasal olmayan şekilde yok etmeleri ya da rakamları silmeleri, kazımaları, değiştirme işlemlerinden oluşmaktadır. Vergi memurlarının incelemesi esnasında belgelerin ibraz edilmemesi belgeleri gizleme şeklidir. Bu gizlenen belgeler eğer noterde onaylatılmamış ise bu gizleme olamaz. Gizleme işleminin gerçekleşmesi için belgelerin noterde tasdik ettirilmesi gerekmektedir. İşletmelerin tutması zorunlu defterler ve bunların şartları ve zamanları VUK ve TTK' da açıklanmaktadır. Defterlerin yok edilmesi ve gizlenmesi işlemi aşağıda ayrı ayrı açıklanmıştır (Nazlı, 2014: 40-41).

3.3.7.1. Defter Sayfalarını Yok Etmek

VUK 218. maddesi gereğince, işletmelerin tutması zorunlu olan defterlerin içinde yaprakları boş bırakılmamalı, sayfa atlanmamalı veya sayfalar çizilmemelidir. Buna ilaveten, ciltli defterlerde ise, defter sayfaları ciltten kopartılamaz, tasdikli olan sayfaların sırası bozulmamalı, sayfalar yırtılmamalı ve yenileri eklenmemelidir. Kanunlara göre bu kurallara uyulmadığı durumlarda muhasebe hilesi ortaya çıkmaktadır (Kirik, 2007:61).

3.3.7.2. Defter ve Belgeleri Yok Etmek

İşletmeler kanunlara uygun şekilde düzenledikleri defterleri VUK 220. Maddesi gereğince notere her yıl tasdik ettirmek zorundadırlar. Bunun yanı sıra VUK 253. Maddesi gereğince de bu defter veya belgeleri beş yıl saklamakla yükümlüdürler. Noter görevlileri

tarafından bu belgeler istenildiğinde tüm şifrelerle birlikte kişiler tarafından bu belgeler noter görevlilerine verilmek zorundadır. Aksi takdirde yasal işlem başlatılmaktadır (Nazlı, 2014: 41).

Örneğin birinci sınıf tacir olup bilanço esasına göre defter tutan Yılmaz 2018 hesap dönemine ait olarak tutmuş olduğu bütün defterlerini ve kayıta kullandığı tüm belgelerini 31.12.2023 tarihine kadar saklamak zorundadır. Ancak bu beş yıllık sürenin hesaplanmasında özellik arz eden durumları da göz önünde bulundurmak gerekir. Örneğin yukarıdaki örnekte adı geçen tacir Yılmaz'ın 2021 yılında işletmede kullanılmak üzere bir duran varlık aldığını ve duran varlıkla ilgili 5 yıl süre ile de amortisman ayıracağını düşünelim. Bu duran varlık için amortisman kayıtlarını saklama sorumluluğu, amortisman işleminin biteceği 2025 yılını izleyen 01.01.2026 tarihinde başlayacak ve 31.12.2030 tarihinde ise sona erecektir (http://ismek.ist/files/ismekOrg/file/2013_hbo_program_modulleri/ticari_defterlervebelgeler.pdf, (17.01.2018)).

3.3.7.3. Defter ve Belgelerin Gizlenmesi

İşletmeler tuttukları defterleri ve belgeleri düzenledikten sonra istenildiğinde gerekli mercilere vermekle yükümlüdürler. Bu belgeleri vermemeleri durumunda gizleme eylemi ortaya çıkmaktadır. Gizleme olayının gün yüzüne çıkabilmesi için bu belgelerin noter tarafından tasdikli olması gerekmektedir (Kirik, 2007:62).

Tasdiklenmemiş belge veya defterler gizleme olayına tabi değildir. VUK ve TTK' da belirtilen yasalara göre defter saklama sürelerinin zaman aşımına uğramamış olması beklenmektedir. Bu konuyla ilgili olarak VUK 148. ve 149. maddelerinde şu bilgiler yer almaktadır:

VUK 148. madde; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

VUK 149; madde, kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye

mecburdurlar (Nazlı, 2014: 41-42).

3.3.8. Bilgisayar Kayıtlarında Yapılan Hata ve Hileler

Gelişen teknolojiler sebebiyle her geçen gün bilgisayarlar hayatın vazgeçilmez bir parçası haline gelmiştir. Bilgisayarın bu derece hayata girmesi her alanda onları kullanmaya neden olmaktadır. Bilgisayarın kullanım alanlarının artması muhasebe alanında da gelişmelere ve değişikliklere yol açmaktadır. Gün geçtikçe muhasebe alanında bilgisayarların kullanımı muhasebede kolaylık yarattığı gibi aksine olumsuz yönleri de mevcuttur. Bu olumsuz yönler hata ve hilelerin oranını arttırmaktadır (Kirik, 2007: 63).

Bilgisayar ortamında bazen işlem yaparken rakamlar içinde eksik veya fazla sayı olması muhasebedeki işlemlerin yanlış olmasına yol açabilmektedir. Bu durum kişileri yanlış yönlendirebilmektedir. İşlemlerin yanlış olabileme ihtimalini göze almak gerekirse bilgisayar ortamında yapılan her işlemi kontrol etmeden doğru kabul etmek meslek mensuplarını yanıltabilmektedir. Bu hatalar genellikle yanlış rakam girişinden veya bilgisayar yazılımlarındaki değişikliklerden kaynaklanmaktadır (Cengiz, 2016: 29).

Bilgisayarlı muhasebe sistemindeki hilelerin engellenmesi için gerekli düzeyde yapılmış olan bir düzenleme henüz bulunmamaktadır. Bilgisayarlar muhasebe ve vergi sisteminde yaygın olarak kullanılmasına rağmen bilgisayar ortamındaki hileler için vergi kanunlarında bununla ilgili yeterli yasal bir süreç bulunmamaktadır (Demirci, 1998:49).

3.3.9. Zarar ve İstisna Satışı

Zarar ve istisna satışı; zararı hesaplanmak üzere olan bir işletmeden yüksek fiyatla mal alınarak alıcı işletmenin maliyetinin yüksek gösterilerek zararlı olan işletmenin kârının olduğundan küçük gösterilmesi işlemidir. Bu durum muhasebede hile olarak adlandırılır. Zararlı olan işletmedeki kâr zarar hesaplanacağı için vergi ödenmez. Alıcı olan işletmenin de maliyeti yüksek görüldüğü için vergiyi daha az öder. Bu durumda zararlı olan işletmenin zararı diğer işletmeye satılmış olacaktır. Bir işletmenin kârı azalttırılarak daha az vergi ödemesi sağlanırken, diğer işletmenin ise kârı arttırılır. Fakat istisna uygulaması imkânı olduğu için işletme vergi ödemez. Bu durumda vergi kaçırılmış olur (Kirik, 2007: 63-64).

Zarar satışı, genellikle şekil olarak paravan işletme kullanma gibidir. Fakat zararlı olan işletmeler gerçek işletmelerdir. Zarar satışı bir başka deyişle, zararlı olan işletmeye düşük fiyatla mal satmak olarak da adlandırılmaktadır (Kaymak, 1996:124).

3.3.10. Fevkalade Hâsılatı Gizlemek

İşletmelerde vergi ödemelerini azaltmak için ortaya çıkmış olan bir başka hile çeşidi de fevkalade hasılatı gizlemektir. Hasılat ve kârlardan alınan sigorta tazminatları gibi, amorti edilip tahsilane olanak sağlamayan alacaklardan yapılan tahsilât, yatırım mallarının elde edilmemesinden sağlanan fatura dışı özel indirimler, hurda ve artıkların satılmasından elde edilen kârlar fevkalade hasılatı örnek olarak verilebilmektedir (Kirik, 2007: 64).

Örnek: X işletmesi, kârlılığının yüksek olduğunu düşünmüş ve kârlılığını azaltıp, daha az vergi ödemek istemiştir. Gider ve maliyetlerini sabit tutarak, hasılatını azaltmak suretiyle, bunu yapabileceğini düşünmüştür. Bunun için kullandığı yöntem şu şekildedir. İşletme, satışları sonucunda elde ettiği çekleri, kendisinin değil de ortağınınmış gibi kayıtlarına almaktadır. Bu durumda X işletmesi 02.03.2018 tarihinde 5.000,00 Türk Lirası mal satmıştır. Satılan bu malın bedeli çek ile alınmıştır (Cengiz, 2016: 31-32).

Bunun için aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmalıdır.

02.03.2018		
101 ALINAN ÇEKLER	5.900,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		5.000,00
391 HESAPLANAN KDV		900,00
Çek karşılığı satış		
02.03.2018		
101 ALINAN ÇEKLER	5.000,00	
331 ORTAKLARA BORÇLAR		5.000,00
Ortaklardan çek alınması		

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HATA VE HİLELER:

AKDENİZ BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hileler üzerinde elde edilen amaç doğrultusunda araştırmanın kapsamı, sınırları, araştırmada kullanılan hipotezler, araştırmadaki yöntemler ve bunların sonucunda elde edilen bulgular üzerinde durulmuştur.

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırma, Akdeniz Bölgesinde faaliyette bulunan meslek mensupları tarafından hangi hata ve hilelerin yapıldığını tespit etmek için yapılmıştır.

Muhasebe mesleği birçok kişi tarafından bilindiği gibi toplumdaki adalet kavramının ve sosyal devlet anlayışının oluşmasına ortam sağlayan bir meslektir. Muhasebedeki işlemleri kendi lehine çevirmek için hile yapan birçok meslek mensubu ve mükellef bulunmaktadır. Toplum arasında iyi çalışan, işini iyi yapan muhasebeci denildiği zaman akla ilk olarak mükellefine az vergi ödeten kişi gelir. Bu önyargılardan kurtulmak için toplum arasında yaygın olan bu düşüncenin mümkün olduğu kadar azaltılması gerekmektedir. Bu tür algıların yok olabilmesi için öncelikle yapılan hata ve hilelerin neler olduğunun tespit edilmesi, daha sonra da bu hata ve hilelerin nasıl ortadan kaldırılacağı hakkında tespitlerde bulunulması gerekmektedir. Bu nedenle çalışmada muhasebecilerin hangi hata ve hileleri yaptığı ve ne oranda yaptığı üzerinde durulmuş, ayrıca meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hileler cinsiyet, unvan, yaş, eğitim ve deneyim yönünden değerlendirilmiştir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Araştırma 2018 yılında Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan hata ve hile ifadelerini kapsamaktadır. Kullanılan anket formu ve formun uygulandığı örneklem araştırmanın sınırlılığıdır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Betimleyici nicel bir araştırma olan çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Evren ve örneklem ile birlikte, araştırmada kullanılan veri toplama aracıyla ilgili bilgiler aşağıda sunulmuştur. Katılımcıların demografik bilgilerinin dağılımı frekans analizi ile belirlenmiştir. Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ve hileler ifadelerine katılım düzeyleri 1-5 aralığında skorlandırılmıştır. Her bir madde için elde edilen skorların cinsiyet gibi iki kategorili değişkenlerin grupları arasında anlamlı fark olup olmadığı bağımsız gruplarda t testi ile, unvan, yaş, mesleki deneyim ve eğitim gibi ikiden fazla seçenekli değişkenlerin kategorileri arasında anlamlı farklılık olup olmadığı tek yönlü varyans analizi ile incelenmiştir. Tek yönlü varyans analizi sonucunda anlamlı farklılık çıkması durumunda farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla TUKEY testi yapılmıştır. Güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi amacıyla güvenilirlik analizi yapılmış ve chronbach alfa katsayısı elde edilmiştir. Analizler SPSS 20.0 programıyla %95 güven düzeyinde yapılmıştır.

4.4. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırma evrenini 2018 yılında Akdeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Akdeniz Bölgesinde 2018 Eylül ayı itibariyle toplam 9406 SM, SMMM ve YMM faaliyette bulunmaktadır. Evrenin tamamına ulaşmanın imkansız olmasından dolayı örneklem seçimine gidilmiştir. Örneklem seçiminde basit rastgele örneklem tekniği kullanılmıştır. Kullanılan bu örneklem sayesinde 402 muhasebe meslek mensubuna ulaşılmıştır.

4.5. Araştırmanın Veri Toplama Araçları

Araştırmada veri toplama aracı olarak ankette yararlanılmıştır. Bu anket çalışması Akdeniz Bölgesi'ndeki muhasebe meslek mensuplarını kapsamaktadır. Ankette Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan 402 muhasebe meslek mensubu üzerinde çalışma yapılmıştır. Bu meslek mensuplarının 94' ü bayan, 308' i erkektir. 372' si SMMM, 28'i SM ve 2 tanesi YMM'dir. Bu kişilerden bazıları aynı büroyu paylaşmakta, bazıları ise kendine ait büroda mesleğini sürdürmektedir.

Anket beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde meslek mensuplarıyla ilgili demografik ifadeler yer verilmiştir. İkinci bölümde meslek mensuplarının yaptıkları hataların yer aldığı 15 ifade bulunmaktadır. Üçüncü bölüm ise meslek mensupları tarafından yapılan hilelerin olduğu 15 ifadeye yer verilmiştir. Dördüncü bölümde meslek mensuplarının denetime bakışı ile ilgili 10 ifade yer almakta iken, beşinci bölümde muhasebe meslek mensuplarının denetçiye bakışları üzerine 10 ifadenin yer aldığı ankette toplamda 50 ifade yer almaktadır.

Anket toplama aşamasında bazı meslek mensuplarına sorular mail yoluyla atılmış olup, çoğunlukla anketler meslek mensuplarıyla yüz yüze görüşülerek doldurulmuştur. Mail yoluyla beklenen geri dönüş alınmadığı için en sağlıklı dolun birebir kişilerle yapılan görüşmeler ile sağlanmıştır. Anket dolun aşamasında bazı meslek mensupları, ankette yer alan hata ve hile eylemlerini kabul etmeyip kendilerinin yaygın olarak yaptıkları hata ve hileleri dile getirmişlerdir. Kimileri ise hata ve hile yapmadıklarını ifade etmişlerdir.

Araştırmadaki ankette yer alan ifadeler, Prof.Dr.Nejat Bozkurt'tun "İşletmelerin Kara Deliği Hile" ve Prof.Dr.Hasan Hüseyin Bayraklı'nın "Muhasebe Hata ve Hileleri" adlı kitaplarından yararlanılarak elde edilmiştir. Bazı anket ifadeleri ise meslek mensupları ile görüşmeler sonucunda oluşturulmuştur.

4.6. Araştırmanın Güvenilirlik Analizi

Çalışmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik düzeyinin belirlenmesi için güvenilirlik analizi yapılmış ve cronbach alfa katsayısı elde edilmiştir.

Cronbach' s Alfa Katsayısının değerlendirilmesinde uyulan değerlendirme ölçütü;

$0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Çalışmadaki maddeler için cronbach alfa katsayısı 0,95 olarak elde edilmiş olup çalışmanın yüksek derecede güvenilir olduğu görülmektedir.

4.7. Araştırmanın Hipotezleri

H₁= Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₂= Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₃= Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₄= Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₅= Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₆=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₇=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₈=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₉=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₀=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₁=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₂=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₃=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₄=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₅=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakış açıları muhasebe deneyimine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₆=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₇=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₈=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₁₉=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₂₀=Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

4.8. Araştırma Bulguları ve Sonuçları

Araştırma sonucunda elde edilen verilerin analizine ilişkin sonuçlar aşağıda sunulmuştur.

4.8.1.Katılımcıların Demografik Bilgilerinin Dağılımı

Tablo 2: Katılımcıların Demografik Dağılımı

		N	%
Cinsiyet	Kadın	94	23,4
	Erkek	308	76,6
	Total	402	100,0
Unvan	SM	28	7,0
	SMMM	372	92,5
	YMM	2	0,5
	Total	402	100,0
Yaş	20-30	51	12,7
	31-40	109	27,1
	41-50	156	38,8
	51-60	86	21,4
	Total	402	100,0
Deneyim	5-10	72	17,9
	11-15	82	20,4
	16-20	124	30,8
	21-25	40	10,0
	26 yıl ve üzeri	84	20,9
	Total	402	100,0
Eğitim Durumu	Lise	19	4,7
	Lisans	347	86,3
	Y. Lisans	32	8,0
	Doktora	4	1,0
	Total	402	100,0

Katılımcıların cinsiyete göre dağılımları incelendiğinde; %23,4'ünün kadın, %76,6'sının erkek olduğu görülmektedir. Unvana göre dağılım incelendiğinde; katılımcıların %7'si SM, %92,5'i SMMM, %0,5'i ise YMM'dir. Yaş gruplarına göre dağılım incelendiğinde; 20-30 yaş grubu kişilerin oranı %12,7, 31-40 yaş grubu kişilerin oranı %27,1, 41-50 yaş grubu kişilerin oranı %38,8 iken 51-60 yaş grubu kişilerin oranı %21,4'tür. Deneyime göre dağılım incelendiğinde; 5-10 yıl deneyime sahip olanların oranı %17,9, 11-15 yıl deneyime sahip kişilerin oranı %20,4, 16-20 yıl deneyime sahip kişilerin oranı %30,8, 21-25 yıl deneyime sahip kişilerin oranı %10, 26 yıl ve üzeri deneyime sahip kişilerin oranı

%20,9'dur. Eğitim durumuna göre dağılım incelendiğinde; lise mezunlarının oranı %4,7, lisans mezunlarının oranı %86,3 olup yüksek lisans mezunu olanların oranı %8, doktora mezunları oranı ise %1'dir.

4.8.2. Cinsiyete Göre Karşılaştırmalar

Katılımcıların ifadelerine katılım düzeylerinin cinsiyete göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için bağımsız gruplarda t testi yapılmıştır. T testi kullanılmasının nedeni, iki tane ortalamanın baz alınmasıdır.

Tablo 3: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hataların Katılım Düzeyinin Cinsiyete Göre Dağılımı

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken bir varlığın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıklar yanlış ayrılmaktadır.	Kadın	94	2,8	1,2	1,131	0,259
	Erkek	308	2,7	1,2		
Yevmiye defterinde doğru olan bir hesap isim benzerliği sebebiyle defteri kebire yanlış aktarılmaktadır.	Kadın	94	2,5	1,2	1,356	0,176
	Erkek	308	2,3	1,2		
Meslek mensuplarının bilgi yetersizliği veya tecrübesizliği nedeniyle mali tablolardaki aktif ve pasif hesapları yanlış değerlendirmeleri sonucu bilanço hataları yapılmaktadır.	Kadın	94	2,8	1,3	0,419	0,675
	Erkek	308	2,8	1,3		
Meslek mensupları vadeli çekleri, alacak senetleri ve borç senetleri gibi reeskonta tabi tutmaktadır.	Kadın	94	2,6	1,2	0,323	0,747
	Erkek	308	2,6	1,2		
Meslek mensupları alacak senetlerini reeskonta tabi tutarken borç senetlerini reeskonta tabi tutmamaktadır.	Kadın	94	2,5	1,2	0,552	0,581
	Erkek	307	2,4	1,1		
Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.	Kadın	94	2,9	1,2	1,463	0,144
	Erkek	308	2,7	1,3		
İşlemlerin vergi kanunlarına aykırı yorumlanarak farklı hesaplara kaydedilmesiyle hesap hataları oluşmaktadır.	Kadın	94	2,9	1,3	0,490	0,625
	Erkek	308	2,9	1,2		
Meslek mensupları satın alınan malların maliyetini doğrudan gider yazmaktadır.	Kadın	94	2,7	1,3	0,955	0,340
	Erkek	308	2,6	1,2		
Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.	Kadın	94	2,9	1,3	0,323	0,747
	Erkek	308	2,9	1,3		

Meslek mensupları gelecek hesap dönemine ait peşin ödenen giderleri doğrudan gider olarak kaydetmektedir.	Kadın	94	2,6	1,3	0,091	0,927
	Erkek	308	2,6	1,2		
Meslek mensupları amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.	Kadın	94	2,8	1,3	0,516	0,606
	Erkek	308	2,7	1,2		
Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.	Kadın	94	2,5	1,2	-0,975	0,330
	Erkek	308	2,7	1,2		
Meslek mensupları özel işlerde kullandığı taşıtlara ait harcamaların tamamını gider yazmaktadır.	Kadın	94	2,7	1,4	-1,211	0,226
	Erkek	308	2,9	1,3		
Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.	Kadın	94	2,9	1,3	0,846	0,398
	Erkek	308	2,8	1,3		
Ortaklar adına alınan kredilere işleyen faizler işletmeye gider olarak kaydedilmektedir.	Kadın	94	2,5	1,3	1,151	0,250
	Erkek	308	2,3	1,1		

Meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerle katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile kadın ve erkeklerin meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerle katılım düzeyi aynı seviyededir. Yani cinsiyete göre meslek mensupları tarafından yapılan hatalar arasında anlamlı bir ilişki yoktur sonucu çıkmaktadır. Kadın ve erkeklerin yaptıkları hatalar erkek veya kadın oldukları için eylemlerde farklılık göstermediği için her ikisi için hataya bakış açıları aynıdır denilebilir.

H₁ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre farklılık göstermemiştir ($p>0,05$). Bu nedenle H₀ hipotezi kabul edilir.

Tablo 4: Meslek Mensubu Tarafından Yapılan Hilelerin Katılım Düzeyinin Cinsiyete Göre Değişimi

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.	Kadın	94	2,3	1,2	0,564	0,573
	Erkek	308	2,2	1,2		
Meslek mensupları işletmeye mal ve hizmet alımı durumunda ödeme yapılmadığı halde yapılmış gibi göstermektedir.	Kadın	94	2,5	1,3	0,439	0,661
	Erkek	308	2,4	1,2		
Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır.	Kadın	94	2,2	1,2	-0,293	0,769
	Erkek	308	2,3	1,2		
Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	Kadın	94	2,3	1,2	-0,354	0,723
	Erkek	308	2,4	1,2		
Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.	Kadın	94	2,1	1,2	-0,147	0,883
	Erkek	308	2,1	1,2		
Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.	Kadın	94	2,1	1,2	0,803	0,422
	Erkek	308	1,9	1,1		
Meslek mensuplarının yüksek tutardaki veresiye faturalarını nakit olarak ödendi şeklinde göstermesi güçlü bir hile örneğidir.	Kadın	94	2,5	1,3	1,113	0,266
	Erkek	307	2,3	1,2		
Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.	Kadın	94	2,0	1,1	-0,586	0,558
	Erkek	308	2,1	1,1		
Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.	Kadın	94	2,3	1,2	0,405	0,686
	Erkek	308	2,2	1,2		
Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.	Kadın	94	2,3	1,3	-0,237	0,813
	Erkek	308	2,4	1,2		
Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailer olduğundan fazla göstermektedir.	Kadın	94	2,1	1,2	-0,987	0,324
	Erkek	307	2,2	1,2		
Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.	Kadın	94	2,0	1,1	-1,019	0,309
	Erkek	308	2,2	1,1		
Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.	Kadın	94	2,1	1,1	0,174	0,862
	Erkek	306	2,1	1,1		
Gider raporlarında sürekli olarak faturaların orijinallerinin yerine fotokopisinin konulması meslek mensubunun hile riskini arttırmaktadır.	Kadın	94	2,5	1,3	0,856	0,392
	Erkek	308	2,4	1,2		
Meslek mensupları satış raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.	Kadın	94	2,4	1,3	-0,019	0,985
	Erkek	308	2,4	1,3		

Meslek mensupları tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadelere katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile kadın ve erkeklerin meslek mensupları tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadelere katılım düzeyi aynı seviyededir. Böylece cinsiyete göre meslek mensuplarının yaptıkları hileler arasında anlamlı bir ilişki yoktur. Muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan hileler erkekler ve kadınlar için aynıdır. Bunun nedeni, meslekteki çalışanların aynı işi yapmaları ve aynı koşullarda çalışıyor olmalarıdır. Çalışma ortamları aynı olduğu ve aynı şartlarda çalışıyor oldukları için cinsiyet ayrımı olmaksızın yapılan hileler aynı boyuttadır.

H₂ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Çıkan sonuç doğrultusunda H₀ hipotezi kabul edilir.

Tablo 5: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili Katılım Düzeyinin Cinsiyete Göre Dağılımı

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde hatalar önlenmektedir.	Kadın	94	4,1	0,9	1,047	0,296
	Erkek	307	4,0	1,0		
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde meslek mensuplarının yaptığı hileler önlenmektedir.	Kadın	94	4,2	0,9	1,751	0,081
	Erkek	308	4,0	1,1		
Ülkemizdeki muhasebe denetimi konusundaki düzenlemeler yeterlidir.	Kadın	94	3,6	1,4	0,796	0,427
	Erkek	308	3,5	1,3		
Denetim ne kadar sık yapılırsa yapılsın çalışanların yapacakları hileler engellenemez.	Kadın	94	3,3	1,4	-0,731	0,465
	Erkek	308	3,4	1,3		
Bağımsız denetim konusunda TÜRMOB, KGG ve Maliye Bakanlığı uyumlu olarak çalışmaktadır.	Kadın	94	3,7	1,2	0,409	0,683
	Erkek	308	3,6	1,3		
Bağımsız denetim kurumu işletmelerin hedeflerine cevap verebilmelidir.	Kadın	94	4,0	1,0	1,198	0,232
	Erkek	308	3,8	1,1		
Her bir denetim aşamasında denetim sorumlusunun ayrıntılı inceleme yapması gerekmektedir.	Kadın	94	4,1	1,0	0,668	0,505
	Erkek	308	4,0	1,0		
Bağımsız denetimin gelişmesinde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmalıdır.	Kadın	94	4,1	1,0	0,414	0,679
	Erkek	308	4,0	1,0		
Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.	Kadın	94	3,8	1,1	0,794	0,428
	Erkek	308	3,6	1,1		
Denetim ile ilgili mevzuatta etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır.	Kadın	94	3,9	0,9	0,390	0,697
	Erkek	308	3,9	1,1		

Meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları ile ilgili ifadelere katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile kadın ve erkeklerin meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları ile ilgili ifadelere katılım düzeyi aynı seviyededir. Buna göre cinsiyete göre meslek mensuplarının denetime bakışları arasında anlamlı bir ilişki yoktur. Hem erkekler için hem de kadınlar için denetim yönetmelikleri ve uygulanan denetim aynı koşullarda olduğu için kadın ve erkeklerin denetime bakış açısı cinsiyete göre farklılık göstermemektedir.

H₃ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetime bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemiştir ($p>0,05$). Bu nedenle H₀ hipotezi kabul edilir.

Tablo 6: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Cinsiyete Göre Değişimi

	Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	t	P
Denetçinin hileleri önleyebilmesi için çalışanlardan daha çok hile konusunda bilgiye sahip olması gerekmektedir.	Kadın	94	4,0	1,1	-0,417	0,677
	Erkek	308	4,1	1,0		
Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.	Kadın	94	3,1	1,6	-0,582	0,561
	Erkek	308	3,2	1,5		
Denetçilerin hileleri denetlemedeki verimliliği, aldıkları denetim ücretine bağlıdır.	Kadın	94	3,6	1,3	-0,065	0,948
	Erkek	308	3,6	1,3		
Denetçiler işletmeleri denetlerken objektif olmak zorundadır.	Kadın	94	4,4	0,8	0,558	0,577
	Erkek	308	4,3	0,8		
Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.	Kadın	94	4,2	0,8	0,958	0,339
	Erkek	308	4,1	0,9		
Denetçiler gerekli özeni gösterip göstermediği konusunda uzman bir denetçi tarafından denetlenmelidir.	Kadın	94	4,1	0,8	1,123	0,262
	Erkek	308	4,0	1,0		
Denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal tabloları önlemek olmalıdır.	Kadın	94	4,1	0,9	1,102	0,271
	Erkek	308	4,0	0,9		
Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.	Kadın	94	3,8	1,1	-0,017	0,986
	Erkek	308	3,8	1,1		
Bağımsız denetçi hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	Kadın	94	4,4	0,8	0,568	0,570
	Erkek	308	4,3	0,9		
Bağımsız denetçiler hata ve hile risklerine karşı iç denetimden uygun gördüğü kişiyi sorgulamalıdır.	Kadın	93	4,2	0,9	0,134	0,893
	Erkek	304	4,2	0,9		

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadelere katılım düzeyi cinsiyete göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile kadın ve erkeklerin meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadelere katılım düzeyi aynı

seviyededir. Muhasebe meslek mensuplarını denetleyen denetçiler, kadın ve erkek ayrımı yapmadan denetim yaptıkları için kadın ve erkeklerin denetçiye bakışları aynı yöndedir.

H₄ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları cinsiyete göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). H₀ hipotezi kabul edilir.

4.8.3. Unvana Göre Karşılaştırmalar

Katılımcıların ifadelerine katılım düzeylerinin unvana göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

Tablo 7: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hatalar İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Unvana Göre Değişimi

	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken bir varlığın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıklar yanlış ayrılmaktadır.	SM	28	2,3	1,1	2,162	0,116
	SMMM	372	2,7	1,2		
	YMM	2	3,0	2,8		
	Total	402	2,7	1,2		
Yevmiye defterinde doğru olan bir hesap isim benzerliği sebebiyle defteri kebire yanlış aktarılmaktadır.	SM	28	1,9	1,0	1,992	0,138
	SMMM	372	2,4	1,2		
	YMM	2	2,5	2,1		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensuplarının bilgi yetersizliği veya tecrübesizliği nedeniyle mali tablolarındaki aktif ve pasif hesapları yanlış değerlendirmeleri sonucu bilanço hataları yapılmaktadır.	SM	28	2,5	1,5	2,455	0,087
	SMMM	372	2,8	1,3		
	YMM	2	4,5	0,7		
	Total	402	2,8	1,3		
Meslek mensupları vadeli çekleri, alacak senetleri ve borç senetleri gibi reeskonta tabi tutmaktadır.	SM	28	2,6	1,1	0,578	0,562
	SMMM	372	2,6	1,2		
	YMM	2	3,5	2,1		
	Total	402	2,6	1,2		

Meslek mensupları alacak senetlerini reeskonta tabi tutarken borç senetlerini reeskonta tabi tutmamaktadır.	SM	28	2,4	1,1	0,255	0,775
	SMMM	371	2,4	1,2		
	YMM	2	3,0	1,4		
	Total	401	2,4	1,1		
Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.	SM	28	3,3	1,4	3,037	0,049*
	SMMM	372	2,7	1,3		
	YMM	2	3,5	2,1		
	Total	402	2,7	1,3		
İşlemlerin vergi kanunlarına aykırı yorumlanarak farklı hesaplara kaydedilmesiyle hesap hataları oluşmaktadır.	SM	28	2,5	1,5	2,779	0,063
	SMMM	372	2,9	1,2		
	YMM	2	4,5	0,7		
	Total	402	2,9	1,3		
Meslek mensupları satın alınan malların maliyetini doğrudan gider yazmaktadır.	SM	28	2,6	1,3	0,020	0,980
	SMMM	372	2,6	1,2		
	YMM	2	2,5	2,1		
	Total	402	2,6	1,2		
Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.	SM	28	2,9	1,3	1,210	0,299
	SMMM	372	2,9	1,3		
	YMM	2	1,5	0,7		
	Total	402	2,9	1,3		
Meslek mensupları gelecek hesap dönemine ait peşin ödenen giderleri doğrudan gider olarak kaydetmektedir.	SM	28	3,0	1,3	2,656	0,071
	SMMM	372	2,6	1,2		
	YMM	2	1,5	0,7		
	Total	402	2,6	1,2		
Meslek mensupları amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.	SM	28	3,1	1,2	2,108	0,123
	SMMM	372	2,7	1,2		
	YMM	2	1,5	0,7		
	Total	402	2,8	1,2		
Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.	SM	28	2,4	1,2	1,193	0,304
	SMMM	372	2,7	1,2		
	YMM	2	3,5	2,1		
	Total	402	2,6	1,2		
Meslek mensupları özel işlerde kullandığı taşıtlara ait harcamaların tamamını gider yazmaktadır.	SM	28	2,6	1,5	0,798	0,451
	SMMM	372	2,8	1,3		
	YMM	2	3,5	2,1		
	Total	402	2,8	1,3		
Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.	SM	28	2,8	1,5	0,074	0,929
	SMMM	372	2,8	1,3		
	YMM	2	3,0	2,8		
	Total	402	2,8	1,3		
Ortaklar adına alınan kredilere işleyen faizler işletmeye gider olarak kaydedilmektedir.	SM	28	2,4	1,3	0,574	0,564
	SMMM	372	2,4	1,2		
	YMM	2	1,5	0,7		
	Total	402	2,4	1,2		

* $p < 0,05$

Meslek mensubu tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerden; “Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.” İfadesine katılım düzeyi unvana göre anlamlı seviyede farklılık göstermektedir. Farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre; YMM ve SM’lerin ifadeye katılım düzeyi SMMM’lerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. SMMM’lerin büyük çoğunluğu kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıkları gider olarak kabul etmemektedirler. Bunun nedeni, kıdem tazminatlarını tahmini gider olarak görüp ileriki dönemlerde değişeceğini düşündükleri için direk gider yazmamaktadırlar.

H₅ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının hata ifadelerinde yer alan “Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.” İfadesi anlamlı seviyede farklılık göstermektedir ($p=0,049 < 0,05$). Buna göre bu ifade için H₅ hipotezi kabul edilmektedir.

Tablo 8: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hileler İle İlgili

İfadelere Katılım Düzeyinin Unvana Göre Değişimi

	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.	SM	28	1,9	1,1	1,940	0,145
	SMMM	372	2,3	1,2		
	YMM	2	1,5	0,7		
	Total	402	2,2	1,2		
Meslek mensupları işletmeye mal ve hizmet alımı durumunda ödeme	SM	28	2,0	1,2	2,041	0,131
	SMMM	372	2,5	1,2		
	YMM	2	3,0	2,8		

yapılmadığı halde yapılmış gibi göstermektedir.	Total	402	2,5	1,2		
Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır.	SM	28	1,9	1,2	2,326	0,099
	SMMM	372	2,3	1,2		
	YMM	2	1,0	0,0		
	Total	402	2,3	1,2		
Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	SM	28	2,2	1,4	0,643	0,526
	SMMM	372	2,4	1,2		
	YMM	2	3,0	2,8		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.	SM	28	2,0	1,3	1,579	0,208
	SMMM	372	2,1	1,2		
	YMM	2	3,5	2,1		
	Total	402	2,1	1,2		
Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.	SM	28	1,9	1,0	0,350	0,705
	SMMM	372	2,0	1,1		
	YMM	2	1,5	0,7		
	Total	402	2,0	1,1		
Meslek mensuplarının yüksek tutardaki veresiye faturalarını nakit olarak ödendi şeklinde göstermesi güçlü bir hile örneğidir.	SM	28	2,1	1,3	0,681	0,507
	SMMM	371	2,4	1,2		
	YMM	2	2,0	0,0		
	Total	401	2,3	1,2		
Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.	SM	28	2,3	1,2	0,480	0,619
	SMMM	372	2,0	1,1		
	YMM	2	2,0	0,0		
	Total	402	2,1	1,1		
Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.	SM	28	2,2	1,2	0,031	0,969
	SMMM	372	2,2	1,2		
	YMM	2	2,0	0,0		
	Total	402	2,2	1,2		
Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.	SM	28	2,1	1,3	0,638	0,529
	SMMM	372	2,4	1,2		
	YMM	2	2,0	0,0		
	Total	402	2,3	1,2		
Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesaieleri olduğundan fazla göstermektedir.	SM	28	2,1	1,2	0,082	0,922
	SMMM	371	2,2	1,2		
	YMM	2	2,0	0,0		
	Total	401	2,2	1,2		
Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği taktirde bunu	SM	28	2,2	1,4	0,038	0,963
	SMMM	372	2,1	1,1		

gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.	YMM	2	2,0	0,0		
	Total	402	2,1	1,1		
Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.	SM	28	2,0	1,2	0,808	0,446
	SMMM	370	2,1	1,1		
	YMM	2	3,0	1,4		
	Total	400	2,1	1,1		
Gider raporlarında sürekli olarak faturaların orijinallerinin yerine fotokopisinin konulması meslek mensubunun hile riskini arttırmaktadır.	SM	28	2,3	1,2	1,745	0,176
	SMMM	372	2,4	1,2		
	YMM	2	4,0	0,0		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensupları satış raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.	SM	28	2,7	1,5	2,143	0,119
	SMMM	372	2,3	1,2		
	YMM	2	3,5	2,1		
	Total	402	2,4	1,3		

Meslek mensubu tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadeler katılıma düzeyi unvana göre anlamlı düzeyde farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile farklı unvana sahip kişilerin meslek mensubu tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadeler katılıma düzeyi aynıdır denilebilir. Muhasebe mesleğini yapan kişilerin yapacakları veya yaptıkları hileler hangi unvanda olursa olsun aynıdır. Bir meslek mensubunun işindeki geldiği nokta en yüksek veya en düşük olsun yapılan iş birbirine benzer olduğu yapılan hilede aynı boyuttadır. Buna bağlı olarak hileye karşı bakışları da değişmemektedir.

H₆ : Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi unvana göre farklılık göstermediği için H₀ hipotezi kabul edilir ($p>0,05$).

Tablo 9: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Unvana Göre Değişimi

	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde hatalar önlenebilmektedir.	SM	28	4,0	0,7	1,102	0,333
	SMMM	371	4,0	1,0		
	YMM	2	5,0	0,0		
	Total	401	4,0	1,0		
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde meslek mensuplarının yaptığı hileler önlenebilmektedir.	SM	28	3,9	1,1	0,407	0,666
	SMMM	372	4,0	1,0		
	YMM	2	4,5	0,7		
	Total	402	4,0	1,1		
Ülkemizdeki muhasebe denetimi konusundaki düzenlemeler yeterlidir.	SM	28	3,6	1,2	0,233	0,792
	SMMM	372	3,5	1,4		
	YMM	2	3,0	1,4		
	Total	402	3,6	1,3		
Denetim ne kadar sık yapılırsa yapılsın çalışanların yapacakları hileler engellenemez.	SM	28	3,2	1,5	0,505	0,604
	SMMM	372	3,4	1,3		
	YMM	2	3,0	1,4		
	Total	402	3,4	1,3		
Bağımsız denetim konusunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyumlu olarak çalışmaktadır.	SM	28	4,0	1,1	1,425	0,242
	SMMM	372	3,6	1,3		
	YMM	2	4,5	0,7		
	Total	402	3,6	1,3		
Bağımsız denetim kurumu işletmelerin hedeflerine cevap verebilmelidir.	SM	28	4,1	0,9	1,367	0,256
	SMMM	372	3,8	1,1		
	YMM	2	3,0	1,4		
	Total	402	3,9	1,1		
Her bir denetim aşamasında denetim sorumlusunun ayrıntılı inceleme yapması gerekmektedir.	SM	28	4,2	0,9	0,501	0,606
	SMMM	372	4,0	1,0		
	YMM	2	4,0	0,0		
	Total	402	4,0	1,0		
Bağımsız denetimin gelişmesinde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmalıdır.	SM	28	4,3	1,0	1,054	0,349
	SMMM	372	4,0	1,0		
	YMM	2	4,0	0,0		
	Total	402	4,0	1,0		
Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin	SM	28	3,5	1,1	0,544	0,581
	SMMM	372	3,7	1,1		

gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.	YMM	2	3,5	2,1		
	Total	402	3,7	1,1		
Denetim ile ilgili mevzuatta etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır.	SM	28	3,8	1,1	1,019	0,362
	SMMM	372	3,9	1,0		
	YMM	2	3,0	1,4		
	Total	402	3,9	1,0		

Meslek mensuplarının muhasebe denetimine ilişkin bakışları ilgili ifadelerle katılım düzeyi unvana göre anlamlı düzeyde farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile farklı unvana sahip kişilerin meslek mensuplarının muhasebe denetimine ilişkin bakışları ile ilgili ifadelerle katılım düzeyi aynıdır denilebilir. Denetim standartları muhasebe mesleğini yapan kişilerde aynı derecede uygulandığı için denetimden etkilenme şekli her unvan için aynıdır. Bu sebeple meslek mensuplarının denetime bakış açısı unvana göre değişiklik göstermemiştir.

H₇ : Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetime bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Bu nedenle H₀ hipotezi kabul edilir.

Tablo 10: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Unvana Göre Değişimi

	Unvan	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetçinin hileleri önleyebilmesi için çalışanlardan daha çok hile konusunda bilgiye sahip olması gerekmektedir.	SM	28	4,3	1,0	1,111	0,330
	SMMM	372	4,1	1,0		
	YMM	2	4,5	0,7		
	Total	402	4,1	1,0		
Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.	SM	28	3,3	1,8	0,159	0,853
	SMMM	372	3,2	1,5		
	YMM	2	3,0	1,4		
	Total	402	3,2	1,6		

Denetçilerin hileleri denetlemedeki verimliliği, aldıkları denetim ücretine bağlıdır.	SM	28	3,6	1,4	0,036	0,964
	SMMM	372	3,6	1,3		
	YMM	2	3,5	2,1		
	Total	402	3,6	1,3		
Denetçiler işletmeleri denetlerken objektif olmak zorundadır.	SM	28	4,3	0,7	0,070	0,932
	SMMM	372	4,3	0,8		
	YMM	2	4,5	0,7		
	Total	402	4,3	0,8		
Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.	SM	28	4,3	0,7	0,976	0,378
	SMMM	372	4,1	0,9		
	YMM	2	4,0	0,0		
	Total	402	4,1	0,9		
Denetçiler gerekli özeni gösterip göstermediği konusunda uzman bir denetçi tarafından denetlenmelidir.	SM	28	4,3	0,8	0,806	0,447
	SMMM	372	4,0	1,0		
	YMM	2	4,0	0,0		
	Total	402	4,0	0,9		
Denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal tabloları önlemek olmalıdır.	SM	28	4,1	0,9	0,342	0,710
	SMMM	372	4,0	0,9		
	YMM	2	4,0	0,0		
	Total	402	4,0	0,9		
Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.	SM	28	3,6	1,1	0,934	0,394
	SMMM	372	3,8	1,1		
	YMM	2	3,0	1,4		
	Total	402	3,8	1,1		
Bağımsız denetçi hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	SM	28	4,4	0,7	0,199	0,820
	SMMM	372	4,3	0,9		
	YMM	2	4,5	0,7		
	Total	402	4,3	0,9		
Bağımsız denetçiler hata ve hile risklerine karşı iç denetimden uygun gördüğü kişiyi sorgulamalıdır.	SM	28	4,4	0,7	1,241	0,290
	SMMM	367	4,2	0,9		
	YMM	2	3,5	2,1		
	Total	397	4,2	0,9		

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları ilgili ifadelerle katılım düzeyi unvana göre anlamlı düzeyde farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile farklı unvana sahip kişilerin meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadelerle katılım düzeyi aynıdır denilebilir. Meslek mensuplarını denetleyen denetçiler tüm unvanlara sahip çalışanları objektif şekilde denetlediği için denetçiye bakış açısı unvanlara göre farklılık göstermemiştir.

H₈ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H_0 :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları unvana göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Böylece H_0 hipotezi kabul edilir.

4.8.4. Yaşa Göre Karşılaştırmalar

Katılımcıların ifadelerine katılım düzeylerinin yaşa göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

Tablo 11: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hatalar İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi

	Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken bir varlığın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıklar yanlış ayrılmaktadır.	20-30	51	2,7	1,3	1,832	0,141
	31-40	109	2,9	1,3		
	41-50	156	2,6	1,2		
	51-60	86	2,6	1,2		
	Total	402	2,7	1,2		
Yevmiye defterinde doğru olan bir hesap isim benzerliği sebebiyle defteri kebire yanlış aktarılmaktadır.	20-30	51	2,2	1,2	0,893	0,445
	31-40	109	2,5	1,2		
	41-50	156	2,4	1,2		
	51-60	86	2,2	1,1		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensuplarının bilgi yetersizliği veya tecrübesizliği nedeniyle mali tablolardaki aktif ve pasif hesapları yanlış değerlendirmeleri sonucu bilanço hataları yapılmaktadır.	20-30	51	2,8	1,5	0,884	0,449
	31-40	109	2,9	1,3		
	41-50	156	2,8	1,2		
	51-60	86	2,6	1,4		
	Total	402	2,8	1,3		
Meslek mensupları vadeli çekleri, alacak senetleri ve borç senetleri gibi reeskonta tabi tutmaktadır.	20-30	51	2,7	1,1	1,573	0,195
	31-40	109	2,8	1,2		
	41-50	156	2,5	1,2		
	51-60	86	2,6	1,2		
	Total	402	2,6	1,2		
Meslek mensupları alacak senetlerini reeskonta tabi tutarken borç senetlerini reeskonta tabi tutmamaktadır.	20-30	51	2,3	0,8	0,198	0,897
	31-40	109	2,4	1,2		
	41-50	155	2,5	1,2		
	51-60	86	2,4	1,2		
	Total	401	2,4	1,1		

Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.	20-30	51	3,0	1,4	2,422	0,066
	31-40	109	2,9	1,2		
	41-50	156	2,7	1,3		
	51-60	86	2,5	1,2		
	Total	402	2,7	1,3		
İşlemlerin vergi kanunlarına aykırı yorumlanarak farklı hesaplara kaydedilmesiyle hesap hataları oluşmaktadır.	20-30	51	2,6	1,4	1,938	0,123
	31-40	109	3,1	1,2		
	41-50	156	2,8	1,2		
	51-60	86	3,0	1,3		
	Total	402	2,9	1,3		
Meslek mensupları satın alınan malların maliyetini doğrudan gider yazmaktadır.	20-30	51	2,7	1,3	1,123	0,339
	31-40	109	2,7	1,2		
	41-50	156	2,6	1,2		
	51-60	86	2,4	1,2		
	Total	402	2,6	1,2		
Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kabul edilmektedir.	20-30	51	2,9	1,3	0,857	0,464
	31-40	109	3,0	1,2		
	41-50	156	2,8	1,3		
	51-60	86	2,9	1,3		
	Total	402	2,9	1,3		
Meslek mensupları gelecek hesap dönemine ait peşin ödenen giderleri doğrudan gider olarak kaydetmektedir.	20-30	51	2,6	1,3	1,140	0,333
	31-40	109	2,8	1,3		
	41-50	156	2,6	1,2		
	51-60	86	2,5	1,1		
	Total	402	2,6	1,2		
Meslek mensupları amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.	20-30	51	2,9	1,2	5,111	0,002*
	31-40	109	3,1	1,2		
	41-50	156	2,6	1,1		
	51-60	86	2,5	1,2		
	Total	402	2,8	1,2		
Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.	20-30	51	2,7	1,2	0,126	0,945
	31-40	109	2,7	1,2		
	41-50	156	2,6	1,2		
	51-60	86	2,7	1,2		
	Total	402	2,6	1,2		
Meslek mensupları özel işlerde kullandığı taşıtlara ait harcamaların tamamını gider yazmaktadır.	20-30	51	2,7	1,3	1,487	0,217
	31-40	109	3,0	1,3		
	41-50	156	2,7	1,3		
	51-60	86	3,0	1,4		
	Total	402	2,8	1,3		
Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.	20-30	51	2,8	1,3	2,735	0,043*
	31-40	109	3,1	1,3		
	41-50	156	2,6	1,2		
	51-60	86	2,9	1,3		
	Total	402	2,8	1,3		

	Total	402	2,8	1,3		
Ortaklar adına alınan kredilere işleyen faizler işletmeye gider olarak kaydedilmektedir.	20-30	51	2,4	1,2	0,497	0,684
	31-40	109	2,2	1,2		
	41-50	156	2,4	1,2		
	51-60	86	2,4	1,3		
	Total	402	2,4	1,2		

* $p < 0,05$

H₉ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerden;

- Meslek mensupları amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.
- Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.

İfadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bu ifadelerde H₉ hipotezi kabul edilir. Diğer ifadeler katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p > 0,05$). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Meslek mensupları amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.” İfadesi için 31-40 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 41-50 ve 51-60 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Bunun sebebi, 31-40 yaş aralığındaki muhasebe meslek mensuplarının 41-50 ve 51-60 yaş aralığındaki meslek mensuplarından daha tecrübesiz ve deneyimsiz olmaları olabilir. Bu yaş aralığındaki meslek mensupları iktisadi varlığa amortisman ayırması gerektiğini bilmiyor olabilir. “Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.” İfadesi için; 31-40 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 41-50 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede

daha yüksektir. Kullanılmaya hazır iktisadi kıymeti direk gider yazmayıp amortisman ayırmak gideri düşük gösterip kârı yüksek göstermek amacıyla yapılmaktadır.

Tablo 12: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hileler İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi

	Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.	20-30	51	2,1	1,2	0,420	0,738
	31-40	109	2,2	1,3		
	41-50	156	2,3	1,2		
	51-60	86	2,2	1,3		
	Total	402	2,2	1,2		
Meslek mensupları işletmeye mal ve hizmet alımı durumunda ödeme yapılmadığı halde yapılmış gibi göstermektedir.	20-30	51	2,2	1,2	0,998	0,394
	31-40	109	2,5	1,3		
	41-50	156	2,4	1,0		
	51-60	86	2,6	1,4		
	Total	402	2,5	1,2		
Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır.	20-30	51	2,0	1,1	0,961	0,411
	31-40	109	2,2	1,2		
	41-50	156	2,3	1,2		
	51-60	86	2,3	1,3		
	Total	402	2,3	1,2		
Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	20-30	51	2,1	1,1	1,101	0,348
	31-40	109	2,3	1,1		
	41-50	156	2,4	1,2		
	51-60	86	2,5	1,3		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.	20-30	51	1,9	1,0	2,329	0,074
	31-40	109	1,9	1,2		
	41-50	156	2,3	1,2		
	51-60	86	2,1	1,3		
	Total	402	2,1	1,2		
Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.	20-30	51	1,8	0,9	0,704	0,550
	31-40	109	2,0	1,2		
	41-50	156	2,0	1,1		
	51-60	86	2,0	1,2		
	Total	402	2,0	1,1		
Meslek mensuplarının yüksek tutardaki veresiye faturalarını nakit olarak ödendi	20-30	51	2,1	1,1	1,262	0,287
	31-40	109	2,5	1,3		

şeklinde göstermesi güçlü bir hile örneğidir.	41-50	156	2,3	1,1		
	51-60	85	2,3	1,3		
	Total	401	2,3	1,2		
Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.	20-30	51	1,8	0,8	1,264	0,286
	31-40	109	2,0	1,1		
	41-50	156	2,1	1,0		
	51-60	86	2,2	1,2		
	Total	402	2,1	1,1		
Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.	20-30	51	2,1	1,1	1,054	0,368
	31-40	109	2,1	1,2		
	41-50	156	2,3	1,2		
	51-60	86	2,3	1,3		
	Total	402	2,2	1,2		
Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.	20-30	51	2,4	1,3	0,802	0,493
	31-40	109	2,2	1,2		
	41-50	156	2,4	1,2		
	51-60	86	2,4	1,2		
	Total	402	2,3	1,2		
Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerini olduğundan fazla göstermektedir.	20-30	51	2,1	1,2	3,164	0,025*
	31-40	109	1,9	1,2		
	41-50	155	2,3	1,2		
	51-60	86	2,3	1,3		
	Total	401	2,2	1,2		
Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.	20-30	51	1,9	0,9	2,823	0,039*
	31-40	109	2,0	1,1		
	41-50	156	2,2	1,1		
	51-60	86	2,3	1,2		
	Total	402	2,1	1,1		
Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.	20-30	51	2,0	1,1	1,238	0,296
	31-40	109	1,9	1,1		
	41-50	155	2,1	1,1		
	51-60	85	2,2	1,2		
	Total	400	2,1	1,1		
Gider raporlarında sürekli olarak faturaların orijinallerinin yerine fotokopisinin konulması meslek mensubunun hile riskini arttırmaktadır.	20-30	51	2,5	1,3	0,322	0,810
	31-40	109	2,5	1,3		
	41-50	156	2,3	1,2		
	51-60	86	2,5	1,2		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensupları satış raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye	20-30	51	2,3	1,3	0,718	0,542
	31-40	109	2,3	1,3		

olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.	41-50	156	2,3	1,2	
	51-60	86	2,5	1,3	
	Total	402	2,4	1,3	

* $p < 0,05$

H₁₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadelerden;

- Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesaileri olduğundan fazla göstermektedir.
- Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.

İfadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bu nedenle H₁₀ hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelere katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p > 0,05$). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesaileri olduğundan fazla göstermektedir.” İfadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi, 31-40 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Meslek mensuplarının yaşları ilerledikçe işlerindeki tecrübe artmaktadır. Tecrübeleri arttıkça da işlerinde hile yapma oranları buna bağlı olarak artış göstermektedir. Yaşı ilerlemiş olan ve belli bir tecrübeye sahip olan kişiler çalışma saatlerini olduğundan daha fazla göstererek ek gelir elde etmeyi amaçlamaktadır.

“Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.” İfadesi için; 51-60 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 20-30 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

Meslek mensuplarının işlerindeki deneyim ve tecrübenin artması işten atılma korkusunu biraz olsun ortadan kaldırdığı için parayı zimmetine geçirdiği takdirde yakalanması durumunda, işe yeni giren birine göre daha az ceza alacağını düşünerek bu hileyi daha rahat yapıyor olmasıdır.

Tablo 13: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Yaşa Göre Değişimi

	Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde hatalar önlenebilmektedir.	20-30	51	4,1	0,9	0,659	0,578
	31-40	108	4,0	1,0		
	41-50	156	4,0	1,0		
	51-60	86	3,9	1,2		
	Total	401	4,0	1,0		
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde meslek mensuplarının yaptığı hileler önlenebilmektedir.	20-30	51	4,2	0,9	1,025	0,382
	31-40	109	4,0	1,0		
	41-50	156	4,0	1,0		
	51-60	86	3,9	1,3		
	Total	402	4,0	1,1		
Ülkemizdeki muhasebe denetimi konusundaki düzenlemeler yeterlidir.	20-30	51	3,8	1,2	2,057	0,105
	31-40	109	3,3	1,4		
	41-50	156	3,7	1,3		
	51-60	86	3,4	1,4		
	Total	402	3,6	1,3		
Denetim ne kadar sık yapılırsa yapılısın çalışanların yapacakları hileler engellenemez.	20-30	51	3,3	1,4	2,347	0,072
	31-40	109	3,3	1,4		
	41-50	156	3,6	1,2		
	51-60	86	3,2	1,3		
	Total	402	3,4	1,3		
Bağımsız denetim konusunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyumlu olarak çalışmaktadır.	20-30	51	3,9	1,2	2,031	0,109
	31-40	109	3,6	1,3		
	41-50	156	3,8	1,2		
	51-60	86	3,4	1,5		
	Total	402	3,6	1,3		
Bağımsız denetim kurumu işletmelerin hedeflerine cevap verebilmelidir.	20-30	51	4,0	0,8	1,094	0,351
	31-40	109	3,8	1,2		

	41-50	156	3,9	1,0		
	51-60	86	3,7	1,2		
	Total	402	3,9	1,1		
Her bir denetim aşamasında denetim sorumlusunun ayrıntılı inceleme yapması gerekmektedir.	20-30	51	4,1	0,9	1,691	0,168
	31-40	109	4,1	0,8		
	41-50	156	4,1	1,0		
	51-60	86	3,8	1,1		
	Total	402	4,0	1,0		
Bağımsız denetimin gelişmesinde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmalıdır.	20-30	51	4,2	0,8	0,704	0,550
	31-40	109	4,0	0,9		
	41-50	156	4,0	1,1		
	51-60	86	3,9	1,2		
	Total	402	4,0	1,0		
Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.	20-30	51	3,8	0,9	3,475	0,016*
	31-40	109	3,9	1,0		
	41-50	156	3,6	1,1		
	51-60	86	3,4	1,4		
	Total	402	3,7	1,1		
Denetim ile ilgili mevzuatta etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır.	20-30	51	4,1	0,8	1,714	0,164
	31-40	109	3,9	1,0		
	41-50	156	3,9	1,1		
	51-60	86	3,7	1,2		
	Total	402	3,9	1,0		

H₁₁ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetime bakışları yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları ile ilgili ifadelerden; “Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.” ifadesine katılım düzeyi yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Böylece bu ifade için H_{11} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelere katılım düzeyi yaş gruplarına göre anlamlı düzeyde farklılık göstermemektedir. Anlamlı farklılık gösteren ifade

için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre; 31-40 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi 51-60 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Bunun sebebi, 31-40 yaş aralığındaki meslek mensuplarının 51-60 yaş aralığındaki meslek mensuplarına göre denetimi yetersiz görmeleri ve bunun için daha fazla denetim kuruluşu olması gerektiğini savunmalarıdır.

Tablo 14: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Yaşa Göre Değişimi

	Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetçinin hileleri önleyebilmesi için çalışanlardan daha çok hile konusunda bilgiye sahip olması gerekmektedir.	20-30	51	4,1	1,1	0,076	0,973
	31-40	109	4,1	0,9		
	41-50	156	4,1	0,9		
	51-60	86	4,1	1,1		
	Total	402	4,1	1,0		
Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.	20-30	51	3,1	1,7	1,607	0,187
	31-40	109	3,0	1,5		
	41-50	156	3,4	1,5		
	51-60	86	3,1	1,5		
	Total	402	3,2	1,6		
Denetçilerin hileleri denetlemedeki verimliliği, aldıkları denetim ücretine bağlıdır.	20-30	51	3,4	1,3	2,068	0,104
	31-40	109	3,5	1,3		
	41-50	156	3,8	1,1		
	51-60	86	3,5	1,5		
	Total	402	3,6	1,3		
Denetçiler işletmeleri denetlerken objektif olmak zorundadır.	20-30	51	4,3	0,6	0,167	0,918
	31-40	109	4,3	0,8		
	41-50	156	4,3	0,8		
	51-60	86	4,3	0,9		
	Total	402	4,3	0,8		
Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.	20-30	51	4,2	0,7	3,248	0,022*
	31-40	109	4,2	0,8		
	41-50	156	4,2	0,8		
	51-60	86	3,8	1,2		
	Total	402	4,1	0,9		
Denetçiler gerekli özeni gösterip göstermediği konusunda uzman bir denetçi tarafından denetlenmelidir.	20-30	51	4,3	0,6	2,443	0,064
	31-40	109	4,1	0,9		
	41-50	156	4,0	0,9		

	51-60	86	3,8	1,1		
	Total	402	4,0	0,9		
Denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal tabloları önlemek olmalıdır.	20-30	51	4,0	0,8	0,476	0,699
	31-40	109	4,0	1,0		
	41-50	156	4,1	0,8		
	51-60	86	3,9	1,0		
	Total	402	4,0	0,9		
Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.	20-30	51	3,7	1,1	3,561	0,014*
	31-40	109	3,6	1,2		
	41-50	156	4,0	1,1		
	51-60	86	3,8	1,1		
	Total	402	3,8	1,1		
Bağımsız denetçi hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	20-30	51	4,5	0,7	0,922	0,430
	31-40	109	4,3	0,8		
	41-50	156	4,3	0,9		
	51-60	86	4,2	1,0		
	Total	402	4,3	0,9		
Bağımsız denetçiler hata ve hile risklerine karşı iç denetimden uygun gördüğü kişiyi sorgulamalıdır.	20-30	51	4,2	0,7	0,735	0,532
	31-40	109	4,1	1,0		
	41-50	154	4,3	0,9		
	51-60	83	4,2	1,0		
	Total	397	4,2	0,9		

*p<0,05

H₁₂ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları yaşa göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadelerden;

- Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.
- Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.

İfadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir (p<0,05). Böylece bu ifadeler için H₁₂ hipotezi kabul edilir. Diğer ifadeler için katılım düzeyi yaşa göre anlamlı

farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.” İfadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi 51-60 yaş grubundan anlamlı derecede daha yüksektir.

“Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.” ifadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi 31-40 yaş grubundan anlamlı derecede daha yüksektir. 41-50 yaş aralığındaki çalışanların bağımsız denetçilerin yeterli güveni sağlamaları durumunda hata ve hilelerin önlenebileceğini düşünmektedirler.

4.8.5. Mesleki Deneyime Göre Karşılaştırmalar

Katılımcıların ifadelerine katılım düzeylerinin mesleki deneyime göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

Tablo 15: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hatalar İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Mesleki Deneyime Göre Değişimi

	Deneyim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Aktifleştirilip amortisman tabi tutulması gereken bir varlığın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıklar yanlış ayrılmaktadır.	5-10	72	2,9	1,4	0,510	0,728
	11-15	82	2,7	1,2		
	16-20	124	2,6	1,1		
	21-25	40	2,6	1,5		
	26 yıl ve üzeri	84	2,7	1,2		
	Total	402	2,7	1,2		
Yevmiye defterinde doğru olan bir hesap isim benzerliği sebebiyle defteri kebire yanlış aktarılmaktadır.	5-10	72	2,2	1,2	0,989	0,413
	11-15	82	2,4	1,1		
	16-20	124	2,5	1,2		
	21-25	40	2,2	1,3		
	26 yıl ve üzeri	84	2,3	1,2		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensuplarının bilgi yetersizliği veya tecrübesizliği nedeniyle mali tablolardaki aktif ve pasif hesapları yanlış	5-10	72	2,8	1,4	1,523	0,195
	11-15	82	2,9	1,2		
	16-20	124	2,9	1,2		
	21-25	40	2,4	1,3		

değerlendirmeleri sonucu bilanço hataları yapılmaktadır.	26 yıl ve üzeri	84	2,7	1,4		
	Total	402	2,8	1,3		
Meslek mensupları vadeli çekleri, alacak senetleri ve borç senetleri gibi reeskonta tabi tutmaktadır.	5-10	72	2,8	1,2	0,881	0,475
	11-15	82	2,7	1,2		
	16-20	124	2,5	1,1		
	21-25	40	2,5	1,3		
	26 yıl ve üzeri	84	2,6	1,2		
	Total	402	2,6	1,2		
Meslek mensupları alacak senetlerini reeskonta tabi tutarken borç senetlerini reeskonta tabi tutmamaktadır.	5-10	72	2,4	1,0	0,229	0,922
	11-15	82	2,5	1,2		
	16-20	123	2,4	1,1		
	21-25	40	2,4	1,4		
	26 yıl ve üzeri	84	2,4	1,2		
	Total	401	2,4	1,1		
Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.	5-10	72	2,9	1,3	1,027	0,393
	11-15	82	2,8	1,3		
	16-20	124	2,7	1,2		
	21-25	40	2,8	1,5		
	26 yıl ve üzeri	84	2,5	1,3		
	Total	402	2,7	1,3		
İşlemlerin vergi kanunlarına aykırı yorumlanarak farklı hesaplara kaydedilmesiyle hesap hataları oluşmaktadır.	5-10	72	2,9	1,4	0,597	0,665
	11-15	82	2,9	1,2		
	16-20	124	2,9	1,2		
	21-25	40	2,6	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	3,0	1,3		
	Total	402	2,9	1,3		
Meslek mensupları satın alınan malların maliyetini doğrudan gider yazmaktadır.	5-10	72	2,8	1,3	1,258	0,286
	11-15	82	2,7	1,1		
	16-20	124	2,7	1,2		
	21-25	40	2,4	1,3		
	26 yıl ve üzeri	84	2,4	1,2		
	Total	402	2,6	1,2		
Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.	5-10	72	3,0	1,3	0,448	0,774
	11-15	82	2,8	1,2		
	16-20	124	2,8	1,2		
	21-25	40	2,8	1,3		
	26 yıl ve üzeri	84	3,0	1,3		
	Total	402	2,9	1,3		
Meslek mensupları gelecek hesap dönemine ait peşin ödenen giderleri doğrudan gider olarak kaydetmektedir.	5-10	72	2,7	1,4	0,445	0,776
	11-15	82	2,7	1,1		
	16-20	124	2,6	1,2		
	21-25	40	2,7	1,4		
	26 yıl ve üzeri	84	2,5	1,2		
	Total	402	2,6	1,2		

Meslek mensupları amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.	5-10	72	3,1	1,2	1,913	0,107
	11-15	82	2,8	1,1		
	16-20	124	2,7	1,2		
	21-25	40	2,8	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	2,5	1,2		
	Total	402	2,8	1,2		
Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.	5-10	72	2,7	1,3	0,156	0,960
	11-15	82	2,7	1,1		
	16-20	124	2,6	1,2		
	21-25	40	2,6	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	2,7	1,2		
	Total	402	2,6	1,2		
Meslek mensupları özel işlerde kullandığı taşıtlara ait harcamaların tamamını gider yazmaktadır.	5-10	72	2,8	1,3	1,944	0,102
	11-15	82	3,0	1,3		
	16-20	124	2,9	1,3		
	21-25	40	2,3	1,3		
	26 yıl ve üzeri	84	2,9	1,4		
	Total	402	2,8	1,3		
Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.	5-10	72	2,9	1,3	1,123	0,345
	11-15	82	2,9	1,3		
	16-20	124	2,8	1,2		
	21-25	40	2,5	1,3		
	26 yıl ve üzeri	84	2,9	1,3		
	Total	402	2,8	1,3		
Ortaklar adına alınan kredilere işleyen faizler işletmeye gider olarak kaydedilmektedir.	5-10	72	2,3	1,2	1,025	0,394
	11-15	82	2,2	1,1		
	16-20	124	2,5	1,1		
	21-25	40	2,2	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	2,4	1,3		
	Total	402	2,4	1,2		

Meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelere katılım düzeyleri mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Diğer bir ifade ile farklı sürelerde deneyimlere sahip kişilerin meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelere katılım düzeyleri aynı seviyededir denilebilir. Bu durumun nedenleri arasında yapılan hataların dikkatsizlikten kaynaklanıyor olmasıdır. Çünkü kişilerin yapmış oldukları hatalar ne kadar deneyime sahip olurlarsa olsunlar dikkatsizlik sebebiyle yapılmış olabilir.

H₁₃ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p>0,05$). Böylece H₀ hipotezi kabul edilir.

Tablo 16: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hileler İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Mesleki Deneyime Göre Değişimi

	Deneyim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.	5-10	72	2,0	1,2	2,545	0,039*
	11-15	82	2,5	1,3		
	16-20	124	2,4	1,1		
	21-25	40	2,0	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	2,2	1,2		
	Total	402	2,2	1,2		
Meslek mensupları işletmeye mal ve hizmet alımı durumunda ödeme yapılmadığı halde yapılmış gibi göstermektedir.	5-10	72	2,3	1,3	1,262	0,284
	11-15	82	2,5	1,1		
	16-20	124	2,5	1,1		
	21-25	40	2,2	1,1		
	26 yıl ve üzeri	84	2,6	1,4		
	Total	402	2,5	1,2		
Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır.	5-10	72	1,9	1,1	3,678	0,006*
	11-15	82	2,5	1,2		
	16-20	124	2,5	1,2		
	21-25	40	1,9	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	2,3	1,3		
	Total	402	2,3	1,2		
Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	5-10	72	2,2	1,1	1,883	0,113
	11-15	82	2,4	1,1		
	16-20	124	2,5	1,2		
	21-25	40	2,1	1,3		
	26 yıl ve üzeri	84	2,5	1,3		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.	5-10	72	1,7	0,9	5,377	0,000*
	11-15	82	2,2	1,2		
	16-20	124	2,3	1,2		

	21-25	40	1,6	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	2,1	1,3		
	Total	402	2,1	1,2		
Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.	5-10	72	1,7	0,9	2,960	0,020*
	11-15	82	2,2	1,3		
	16-20	124	2,0	1,0		
	21-25	40	1,7	1,0		
	26 yıl ve üzeri	84	2,0	1,2		
	Total	402	2,0	1,1		
Meslek mensuplarının yüksek tutardaki veresiye faturalarını nakit olarak ödendi şeklinde göstermesi güçlü bir hile örneğidir.	5-10	72	2,3	1,2	1,223	0,300
	11-15	82	2,5	1,2		
	16-20	124	2,4	1,1		
	21-25	40	2,0	1,2		
	26 yıl ve üzeri	83	2,3	1,3		
	Total	401	2,3	1,2		
Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.	5-10	72	1,8	0,9	5,198	0,000*
	11-15	82	2,3	1,1		
	16-20	124	2,2	1,0		
	21-25	40	1,6	0,8		
	26 yıl ve üzeri	84	2,2	1,2		
	Total	402	2,1	1,1		
Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.	5-10	72	1,9	1,1	3,608	0,007*
	11-15	82	2,3	1,2		
	16-20	124	2,4	1,2		
	21-25	40	1,8	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	2,3	1,3		
	Total	402	2,2	1,2		
Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.	5-10	72	2,3	1,3	4,265	0,002*
	11-15	82	2,3	1,2		
	16-20	124	2,6	1,3		
	21-25	40	1,7	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	2,4	1,2		
	Total	402	2,3	1,2		
Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerini olduğundan fazla göstermektedir.	5-10	72	2,0	1,2	1,234	0,296
	11-15	82	2,2	1,2		
	16-20	123	2,3	1,2		
	21-25	40	1,9	1,0		
	26 yıl ve üzeri	84	2,3	1,3		
	Total	401	2,2	1,2		
Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.	5-10	72	1,9	1,0	2,449	0,046*
	11-15	82	2,2	1,1		
	16-20	124	2,2	1,1		
	21-25	40	1,9	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	2,3	1,3		
	Total	402	2,2	1,2		

	Total	402	2,1	1,1		
Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.	5-10	72	1,9	1,1	3,597	0,007*
	11-15	82	2,1	1,1		
	16-20	123	2,2	1,1		
	21-25	39	1,5	0,8		
	26 yıl ve üzeri	84	2,3	1,2		
	Total	400	2,1	1,1		
Gider raporlarında sürekli olarak faturaların orijinallerinin yerine fotokopisinin konulması meslek mensubunun hile riskini arttırmaktadır.	5-10	72	2,5	1,3	1,132	0,341
	11-15	82	2,5	1,2		
	16-20	124	2,4	1,1		
	21-25	40	2,1	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	2,5	1,3		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensupları satış raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.	5-10	72	2,2	1,3	4,727	0,001*
	11-15	82	2,5	1,2		
	16-20	124	2,5	1,2		
	21-25	40	1,7	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	2,5	1,4		
	Total	402	2,4	1,3		

*p<0,05

H₁₄ : Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadelerden;

- Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.
- Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır
- Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.
- Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.

- Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.
- Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.
- Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.
- Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.
- Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.
- Meslek mensupları satış raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.

İfadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bu nedenle H_{15} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelerle katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p > 0,05$). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.” ifadesi için; mesleki deneyimi 11-15 yıl ve 16-20 yıl olanların ifadeye katılım düzeyi 5-10 yıl deneyimse sahip olanların katılım düzeyinden daha yüksektir. Çünkü mesleki deneyimi az olan meslek mensupları tecrübesiz ve bilgisiz oldukları için veya işten atılma korkusuyla işletme varlıkları üzerinde yasa dışı şekilde işlem yapmamaktadır.

“Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır” ifadesi için; mesleki deneyimi 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 26 yıl ve üzeri olanların ifadeye katılım düzeyleri mesleki deneyimi 5-10 yıl ve 21-25 yıl üzeri olanların ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

“Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.” İfadesi için; mesleki deneyimi 11-15 yıl ve 16-20 yıl olanların ifadeye katılım düzeyi mesleki deneyimi 5-10 yıl ve 21-25 yıl olanların ifadeye katılım düzeyinden anlamlı

derecede daha büyüktür. Genel anlamda en çok bilinen ve duyulan hile türü sahte belge düzenlemek olduğu için mesleki deneyimi az olan meslek mensupları en yaygın olarak yapılan hile türünün sahte belge düzenlemek ve kullanmak olduğunu düşünüyor olabilir. “Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.” İfadesi için, mesleki deneyimi 11-15 yıl olanların ifadeye katılım düzeyi mesleki deneyimi 5-10 yıl ve 21-25 yıl olanların ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

“Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.” İfadesi için; mesleki deneyimi 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 26 yıl ve üzeri olanların ifadeye katılım düzeyleri mesleki deneyimi 5-10 yıl ve 21-25 yıl olanların katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

“Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.” ifadesi için; mesleki deneyimi 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 26 yıl ve üzeri olanların ifadeye katılım düzeyleri mesleki deneyimi 5-10 yıl ve 21-25 yıl olanların katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

“Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.” İfadesi için; mesleki deneyimi 16-20 yıl olanların ifadeye katılım düzeyi, mesleki deneyimi 21-25 yıl olanların ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

“Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği taktirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.” İfadesi için; mesleki deneyimi 26 yıl ve üzeri olanların ifadeye katılım düzeyi 5-10 yıl ve 21-25 yıl mesleki deneyimi olanların ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

“Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.” İfadesi için; 21-25 yıl deneyime sahip olanların ifadeye katılım düzeyleri diğer grupların hepsinden anlamlı derecede daha küçüktür. Örneğin, meslek mensubu 2000 TL değerindeki çeki 3000 TL olarak gösterirse aradaki 1000 TL’lik farkı kendisi alabilir.

“Meslek mensupları satış raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.” ifadesi için; mesleki deneyimi 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 26 yıl ve üzeri olanların ifadeye katılım düzeyi 21-25 yıl mesleki deneyime sahip olanların ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Buradaki amaç, müşteriye malı olduğundan yüksek fiyatta yansıtarak aradaki farkı kendi zimmetine geçirmektir.

Tablo 17: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Mesleki Deneyime Göre Değişimi

	Deneyim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde hatalar önlenebilmektedir.	5-10	72	4,2	0,9	1,594	0,175
	11-15	81	4,0	0,8		
	16-20	124	3,9	1,1		
	21-25	40	4,2	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	3,9	1,2		
	Total	401	4,0	1,0		
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde meslek mensuplarının yaptığı hileler önlenebilmektedir.	5-10	72	4,1	1,0	1,451	0,216
	11-15	82	4,2	0,7		
	16-20	124	3,9	1,1		
	21-25	40	4,0	1,0		
	26 yıl ve üzeri	84	3,9	1,3		
	Total	402	4,0	1,1		
Ülkemizdeki muhasebe denetimi konusundaki düzenlemeler yeterlidir.	5-10	72	3,3	1,4	1,784	0,131
	11-15	82	3,8	1,2		
	16-20	124	3,7	1,2		
	21-25	40	3,3	1,4		
	26 yıl ve üzeri	84	3,4	1,4		
	Total	402	3,6	1,3		
Denetim ne kadar sık yapılırsa yapılırsa çalışanların yapacakları hileler engellenemez.	5-10	72	3,2	1,4	1,919	0,107
	11-15	82	3,6	1,4		
	16-20	124	3,5	1,2		
	21-25	40	3,5	1,3		
	26 yıl ve üzeri	84	3,1	1,4		
	Total	402	3,4	1,3		
Bağımsız denetim konusunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyumlu olarak çalışmaktadır.	5-10	72	3,5	1,3	1,246	0,291
	11-15	82	3,8	1,2		
	16-20	124	3,7	1,2		
	21-25	40	3,6	1,3		
	26 yıl ve üzeri	84	3,4	1,4		
	Total	402	3,6	1,3		

Bağımsız denetim kurumu işletmelerin hedeflerine cevap verebilmelidir.	5-10	72	3,8	1,0	0,659	0,621
	11-15	82	4,0	1,1		
	16-20	124	3,8	1,1		
	21-25	40	4,0	1,0		
	26 yıl ve üzeri	84	3,8	1,2		
	Total	402	3,9	1,1		
Her bir denetim aşamasında denetim sorumlusunun ayrıntılı inceleme yapması gerekmektedir.	5-10	72	4,2	0,9	1,607	0,172
	11-15	82	4,1	0,7		
	16-20	124	4,0	1,0		
	21-25	40	4,2	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	3,8	1,1		
	Total	402	4,0	1,0		
Bağımsız denetimin gelişmesinde mensuplarının görüşlerine başvurulmalıdır.	5-10	72	4,2	0,9	0,844	0,498
	11-15	82	4,0	0,9		
	16-20	124	4,0	1,1		
	21-25	40	4,2	1,0		
	26 yıl ve üzeri	84	3,9	1,2		
	Total	402	4,0	1,0		
Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.	5-10	72	4,0	0,9	3,005	0,018*
	11-15	82	3,7	1,1		
	16-20	124	3,6	1,1		
	21-25	40	3,8	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	3,4	1,4		
	Total	402	3,7	1,1		
Denetim ile ilgili mevzuatta etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır.	5-10	72	4,1	0,8	1,319	0,262
	11-15	82	3,9	1,0		
	16-20	124	3,9	1,0		
	21-25	40	4,0	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	3,7	1,2		
	Total	402	3,9	1,0		
Denetçinin hileleri önleyebilmesi için çalışanlardan daha çok hile konusunda bilgiye sahip olması gerekmektedir.	5-10	72	4,1	1,1	0,267	0,899
	11-15	82	4,1	0,8		
	16-20	124	4,0	1,0		
	21-25	40	4,2	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	4,0	1,1		
	Total	402	4,1	1,0		
Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.	5-10	72	2,7	1,7	4,088	0,003*
	11-15	82	3,4	1,4		
	16-20	124	3,5	1,4		
	21-25	40	2,8	1,6		
	26 yıl ve üzeri	84	3,0	1,6		
	Total	402	3,2	1,6		

* $p < 0,05$

H₁₅ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakış açıları muhasebe deneyimine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakış açıları muhasebe deneyimine göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakış açıları ile ilgili ifadelerden;

- Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.
- Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.

ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bu ifadeler için H₁₅ hipotezi kabul edilir. Diğer ifadeler katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı seviyede farklılık göstermemektedir ($p > 0,05$). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.” ifadesi için; 5-10 yıl mesleki deneyime sahip kişilerin ifadeye katılım düzeyi 26 yıl ve üzeri süre mesleki deneyime sahip kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. 5-10 yıl deneyime sahip olan meslek mensupları bağımsız denetim kuruluşlarının yetersiz olduğunu düşünmekte ve bu sebeple bağımsız denetimin yeterli seviyede gelişmediğini düşünmektedir. 26 yıl ve üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarının bu ifadeye 5-10 yıl deneyime sahip olan meslek mensuplarına göre daha az katılmasının sebebi, denetim kuruluşu ne kadar çok olursa olsun bağımsız denetimin tam olarak gelişmediğini düşünmeleri ve bağımsız denetimin gelişmesinde daha farklı yollar aranması gerektiğini savunuyor olmalarıdır.

“Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.” ifadesi için; mesleki deneyimi 16-20 yıl olanların ifadeye katılım düzeyi mesleki deneyimi 5-10 yıl olanların ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha büyüktür. 5-10 yıl deneyime sahip meslek mensupları denetimin düzgün yapılması için denetimi yapan kişilerin gerekli bilgiye ve tecrübeye sahip olmaları gerektiğini savunmaktadır.

Tablo 18: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Mesleki Deneyime Göre Değişimi

	Deneyim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetçilerin hileleri denetlemedeki verimliliği, aldıkları denetim ücretine bağlıdır.	5-10	72	3,2	1,4	3,020	0,018*
	11-15	82	3,8	1,2		
	16-20	124	3,7	1,2		
	21-25	40	3,5	1,3		
	26 yıl ve üzeri	84	3,5	1,4		
	Total	402	3,6	1,3		
Denetçiler işletmeleri denetlerken objektif olmak zorundadır.	5-10	72	4,4	0,7	1,518	0,196
	11-15	82	4,1	0,8		
	16-20	124	4,4	0,7		
	21-25	40	4,4	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	4,3	0,9		
	Total	402	4,3	0,8		
Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.	5-10	72	4,2	0,7	2,411	0,049*
	11-15	82	4,1	0,9		
	16-20	124	4,2	0,7		
	21-25	40	4,2	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	3,8	1,2		
	Total	402	4,1	0,9		
Denetçiler gerekli özeni gösterip göstermediği konusunda uzman bir denetçi tarafından denetlenmelidir.	5-10	72	4,2	0,8	2,383	0,051
	11-15	82	3,9	1,0		
	16-20	124	4,1	0,8		
	21-25	40	4,2	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	3,8	1,1		
	Total	402	4,0	0,9		
Denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal tabloları önlemek olmalıdır.	5-10	72	3,9	1,0	0,882	0,475
	11-15	82	4,1	0,9		
	16-20	124	4,1	0,7		
	21-25	40	4,0	1,0		
	26 yıl ve üzeri	84	3,9	1,1		
	Total	402	4,0	0,9		

Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.	5-10	72	3,7	1,2	1,313	0,264
	11-15	82	3,7	1,2		
	16-20	124	3,9	1,0		
	21-25	40	4,1	1,2		
	26 yıl ve üzeri	84	3,9	1,1		
	Total	402	3,8	1,1		
Bağımsız denetçi hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	5-10	72	4,4	0,8	0,502	0,734
	11-15	82	4,3	0,8		
	16-20	124	4,3	0,8		
	21-25	40	4,3	0,9		
	26 yıl ve üzeri	84	4,2	1,1		
	Total	402	4,3	0,9		
Bağımsız denetçiler hata ve hile risklerine karşı iç denetimden uygun gördüğü kişiyi sorgulamalıdır.	5-10	72	4,2	0,8	0,066	0,992
	11-15	82	4,2	1,0		
	16-20	122	4,2	0,7		
	21-25	40	4,3	1,1		
	26 yıl ve üzeri	81	4,2	1,1		
	Total	397	4,2	0,9		

*p<0,05

H₁₆ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadelerden;

- Denetçilerin hileleri denetlemedeki verimliliği, aldıkları denetim ücretine bağlıdır.
- Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.

ifadelerine katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir (p<0,05). Bu ifadeler için H₁₆ hipotezi kabul edilir. Diğer ifadeler için katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı farklılık göstermemektedir (p>0,05). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Denetçilerin hileleri denetlemedeki verimliliği, aldıkları denetim ücretine bağlıdır.” ifadesi için; mesleki deneyimi 5-10 yıl olanların ifadeye katılım düzeyi mesleki deneyimi 11-15 yıl ve 16-20 olanların ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha küçüktür.

“Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.” ifadesi için; 26 yıl ve üzeri süre deneyime sahip kişilerin ifadeye katılım düzeyleri diğer grupların hepsinin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha küçüktür. Meslek mensuplarının deneyimi arttıkça hata ve hilelerin ortaya çıkmasında tek araç olarak denetçiyi görmemektedir. Deneyimi çok olan kişiler yaptıkları hataları çoğu zaman kendileri ortaya çıkarmaktadır. Hileleri ise tecrübelerine dayanarak ortaya çıkarılmayacak şekilde yaptıklarını düşündükleri için denetçiler onlara göre en etkili araç değildir.

4.8.6. Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırmalar

Katılımcıların ifadelerine katılım düzeylerinin eğitim durumuna göre ortalamaları ve bu ortalamalar arasındaki farkın anlamlı olup olmadığının tespiti için tek yönlü varyans analizi yapılmıştır.

Tablo 19: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hatalar İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Eğitim Durumuna Göre Değişimi

	Eğitim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Aktifleştirilip amortisman tabii tutulması gereken bir varlığın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıklar yanlış ayrılmaktadır.	Lise	19	2,8	1,2	0,372	0,774
	Lisans	347	2,7	1,2		
	Y. Lisans	32	2,9	1,5		
	Doktora	4	2,8	1,5		
	Total	402	2,7	1,2		
Yevmiye defterinde doğru olan bir hesap isim benzerliği sebebiyle defteri kebire yanlış aktarılmaktadır.	Lise	19	2,1	1,0	0,518	0,670
	Lisans	347	2,4	1,2		
	Y. Lisans	32	2,3	1,4		
	Doktora	4	2,5	1,7		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensuplarının bilgi yetersizliği veya tecrübesizliği nedeniyle mali tablolarındaki aktif ve pasif hesapları yanlış değerlendirmeleri sonucu bilanço hataları yapılmaktadır.	Lise	19	2,8	1,5	0,972	0,406
	Lisans	347	2,8	1,3		
	Y. Lisans	32	3,1	1,3		
	Doktora	4	2,3	1,3		

	Total	402	2,8	1,3		
Meslek mensupları vadeli çekleri, alacak senetleri ve borç senetleri gibi reeskonta tabi tutmaktadır.	Lise	19	2,4	1,3	0,482	0,695
	Lisans	347	2,6	1,2		
	Y. Lisans	32	2,8	1,3		
	Doktora	4	2,5	1,3		
	Total	402	2,6	1,2		
Meslek mensupları alacak senetlerini reeskonta tabi tutarken borç senetlerini reeskonta tabi tutmamaktadır.	Lise	19	2,3	0,7	1,128	0,337
	Lisans	347	2,4	1,1		
	Y. Lisans	32	2,6	1,4		
	Doktora	4	3,3	1,0		
	Total	402	2,4	1,1		
Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.	Lise	19	2,7	1,3	0,635	0,593
	Lisans	347	2,7	1,3		
	Y. Lisans	32	3,0	1,4		
	Doktora	4	3,0	1,2		
	Total	402	2,7	1,3		
İşlemlerin vergi kanunlarına aykırı yorumlanarak farklı hesaplara kaydedilmesiyle hesap hataları oluşmaktadır.	Lise	19	3,2	1,2	1,087	0,355
	Lisans	347	2,8	1,2		
	Y. Lisans	32	3,2	1,3		
	Doktora	4	3,3	1,5		
	Total	402	2,9	1,3		
Meslek mensupları satın alınan malların maliyetini doğrudan gider yazmaktadır.	Lise	19	2,6	1,3	0,164	0,921
	Lisans	347	2,6	1,2		
	Y. Lisans	32	2,7	1,3		
	Doktora	4	3,0	1,8		
	Total	402	2,6	1,2		
Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.	Lise	19	3,5	1,2	3,201	0,023*
	Lisans	347	2,8	1,3		
	Y. Lisans	32	3,3	1,3		
	Doktora	4	2,8	1,0		
	Total	402	2,9	1,3		
Meslek mensupları gelecek hesap dönemine ait peşin ödenen giderleri doğrudan gider olarak kaydetmektedir.	Lise	19	2,5	1,2	0,093	0,964
	Lisans	347	2,6	1,2		
	Y. Lisans	32	2,7	1,4		
	Doktora	4	2,8	1,5		
	Total	402	2,6	1,2		
Meslek mensupları amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.	Lise	19	2,7	0,9	1,975	0,117
	Lisans	347	2,7	1,2		
	Y. Lisans	32	3,2	1,4		
	Doktora	4	3,3	1,5		
	Total	402	2,8	1,2		
Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.	Lise	19	2,1	1,1	2,706	0,045*
	Lisans	347	2,7	1,2		
	Y. Lisans	32	2,3	1,1		

	Doktora	4	2,8	1,5		
	Total	402	2,6	1,2		
Meslek mensupları özel işlerde kullandığı taşıtlara ait harcamaların tamamını gider yazmaktadır.	Lise	19	2,5	1,5	1,413	0,239
	Lisans	347	2,8	1,3		
	Y. Lisans	32	2,8	1,5		
	Doktora	4	4,0	0,0		
	Total	402	2,8	1,3		
Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.	Lise	19	2,8	1,5	1,094	0,352
	Lisans	347	2,8	1,3		
	Y. Lisans	32	3,2	1,3		
	Doktora	4	2,8	1,0		
	Total	402	2,8	1,3		
Ortaklar adına alınan kredilere işleyen faizler işletmeye gider olarak kaydedilmektedir.	Lise	19	2,4	1,5	0,641	0,589
	Lisans	347	2,3	1,1		
	Y. Lisans	32	2,6	1,5		
	Doktora	4	2,3	0,5		
	Total	402	2,4	1,2		

* $p < 0,05$

H₁₇ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hata ifadelerine katılım düzeyi eğitim düzeyine göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerden;

- Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.
- Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.

ifadelerine katılım düzeyi eğitime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bu ifadeler için H₁₇ hipotezi kabul edilir. Diğer ifadeler katılım düzeyi eğitime göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p > 0,05$). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.” İfadesi için; lise ve yüksek lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi lisans ve doktora mezunlarının ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Kredi faizlerini ve kur farklarını doğrudan gider olarak yazmak, gideri fazla gösterip o dönemdeki vergiden muaf olmak için yapılmaktadır.

“Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.” ifadesi için; doktora ve lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyleri, lise mezunlarının ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha büyüktür. Meslek mensuplarının alınan faiz ve prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmesinin nedeni, ciroyu olduğundan yüksek gösterip kredibilitiyi yüksek göstermek ve kâr marjını yüksek göstermek olabilir. Diğer taraftan, alınan faiz, prim gibi gelirleri gizlemek amacıyla da bu gelirler KDV matrahına dahil ediliyor olabilir.

Tablo 20: Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hileler İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Eğitim Durumuna Göre Değişimi

	Eğitim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.	Lise	19	1,9	1,1	2,242	0,083
	Lisans	347	2,3	1,2		
	Y. Lisans	32	1,8	1,3		
	Doktora	4	2,0	0,8		
	Total	402	2,2	1,2		
Meslek mensupları işletmeye mal ve hizmet alımı durumunda ödeme yapılmadığı halde yapılmış gibi göstermektedir.	Lise	19	2,2	1,3	0,769	0,512
	Lisans	347	2,5	1,2		
	Y. Lisans	32	2,3	1,3		
	Doktora	4	2,0	0,8		
	Total	402	2,5	1,2		
Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlemek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır.	Lise	19	2,6	1,5	2,048	0,107
	Lisans	347	2,3	1,2		
	Y. Lisans	32	1,9	1,2		
	Doktora	4	3,0	0,8		
	Total	402	2,3	1,2		
Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi	Lise	19	2,1	1,5	1,367	0,253
	Lisans	347	2,4	1,2		

veya kötü göstermek için hileye başvurmuştur.	Y. Lisans	32	2,2	1,2		
	Doktora	4	3,3	1,0		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.	Lise	19	2,0	1,3	2,730	0,044*
	Lisans	347	2,1	1,2		
	Y. Lisans	32	1,5	0,8		
	Doktora	4	2,5	0,6		
	Total	402	2,1	1,2		
Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.	Lise	19	1,5	0,7	4,411	0,005*
	Lisans	347	2,0	1,1		
	Y. Lisans	32	1,4	0,7		
	Doktora	4	2,0	0,8		
	Total	402	2,0	1,1		
Meslek mensuplarının yüksek tutardaki veresiye faturalarını nakit olarak ödendi şeklinde göstermesi güçlü bir hile örneğidir.	Lise	18	2,2	1,4	0,344	0,793
	Lisans	347	2,4	1,2		
	Y. Lisans	32	2,2	1,4		
	Doktora	4	2,8	1,0		
	Total	401	2,3	1,2		
Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.	Lise	19	1,6	1,0	2,765	0,042*
	Lisans	347	2,1	1,1		
	Y. Lisans	32	1,7	1,1		
	Doktora	4	2,5	1,7		
	Total	402	2,1	1,1		
Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.	Lise	19	1,6	1,0	3,391	0,018*
	Lisans	347	2,3	1,2		
	Y. Lisans	32	1,8	1,1		
	Doktora	4	2,0	0,8		
	Total	402	2,2	1,2		
Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.	Lise	19	1,8	1,1	3,170	0,024*
	Lisans	347	2,4	1,3		
	Y. Lisans	32	1,9	1,1		
	Doktora	4	2,0	0,8		
	Total	402	2,3	1,2		
Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailer olduğundan fazla göstermektedir.	Lise	19	1,4	0,6	4,500	0,004*
	Lisans	346	2,3	1,2		
	Y. Lisans	32	1,8	1,2		
	Doktora	4	2,8	1,0		
	Total	401	2,2	1,2		
Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu	Lise	19	2,2	1,4	0,136	0,938
	Lisans	347	2,1	1,1		

gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.	Y. Lisans	32	2,0	1,2		
	Doktora	4	2,3	1,5		
	Total	402	2,1	1,1		
Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.	Lise	19	1,9	1,2	1,864	0,135
	Lisans	346	2,1	1,1		
	Y. Lisans	31	1,6	1,0		
	Doktora	4	1,8	0,5		
	Total	400	2,1	1,1		
Gider raporlarında sürekli olarak faturaların orijinallerinin yerine fotokopisinin konulması meslek mensubunun hile riskini arttırmaktadır.	Lise	19	2,1	1,3	0,532	0,661
	Lisans	347	2,4	1,2		
	Y. Lisans	32	2,4	1,4		
	Doktora	4	2,8	1,0		
	Total	402	2,4	1,2		
Meslek mensupları satış raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.	Lise	19	2,1	1,3	1,331	0,264
	Lisans	347	2,4	1,2		
	Y. Lisans	32	2,1	1,4		
	Doktora	4	3,3	1,5		
	Total	402	2,4	1,3		

*p<0,05

H₁₈ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi eğitime göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının hile ifadelerine katılım düzeyi eğitime göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadelerden;

- Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.
- Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.
- Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.
- Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.

- Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.
- Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerini olduğundan fazla göstermektedir.

ifadelerine katılım düzeyi eğitime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bu ifadeler için H_{18} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadeler için katılım düzeyi eğitime göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p > 0,05$). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.” ifadesi için; lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi yüksek lisans mezunlarından anlamlı derecede daha büyüktür. Meslek mensupları sahte belge düzenleyerek alınan veya ödenecek olan ücreti olduğundan yüksek veya az göstererek mevcut durumu kendi menfaatleri doğrultusunda değiştirmek için bu hileye başvurmaktadır.

“Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.” ifadesi için; lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi yüksek lisans mezunlarından anlamlı derecede daha büyüktür.

“Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.” ifadesi için; doktora mezunlarının ifadeye katılım düzeyi lise ve yüksek lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir.

“Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.” ifadesi için; lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi lise mezunlarından anlamlı derecede daha yüksektir. Yapılan satışlar işletme tarafından kayda alınmıyor ise, muhasebe mensupları satılan mal karşılığında alınan para veya çekleri kendi zimmetine geçirmektedir. Kayıtlarda mal satımına dair bir kayıt olmadığı için para alınsa bile kimse bundan haberdar olmayacaktır.

“Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.” ifadesi için lisans mezunlarının ifadeye katılım

düzeyi lise mezunlarından anlamlı derecede daha yüksektir. Meslek mensupları şirkete veya ofise ait varlıkları kendi kişisel amaçları için kullandıkları için bu varlıkları demirbaşlar hesabında gösterebilirler.

“Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesaiyi olduğundan fazla göstermektedir.” İfadesi için; doktora ve lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi lise ve yüksek lisans mezunlarından anlamlı derecede daha yüksektir. Eğer meslek mensupları mesai sistemi ile çalışan bir kurumda faaliyet gösteriyorsa, çalıştıkları saatleri olduğundan fazla gösterip mesai ücreti alabilmektedir. Böylece almaları gereken ücreti arttırmış olurlar.

Tablo 21: Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları İle İlgili İfadelere Katılım Düzeyinin Eğitim Durumuna Göre Değişimi

	Eğitim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde hatalar önlenebilmektedir.	Lise	19	4,3	0,9	0,642	0,588
	Lisans	346	4,0	1,0		
	Y. Lisans	32	4,1	1,2		
	Doktora	4	4,0	0,8		
	Total	401	4,0	1,0		
Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde meslek mensuplarının yaptığı hileler önlenebilmektedir.	Lise	19	3,7	1,4	0,634	0,593
	Lisans	347	4,0	1,0		
	Y. Lisans	32	4,2	0,9		
	Doktora	4	4,0	1,2		
	Total	402	4,0	1,1		
Ülkemizdeki muhasebe denetimi konusundaki düzenlemeler yeterlidir.	Lise	19	3,1	1,3	4,606	0,004*
	Lisans	347	3,6	1,3		
	Y. Lisans	32	2,8	1,4		
	Doktora	4	3,5	1,7		
	Total	402	3,6	1,3		
Denetim ne kadar sık yapılırsa yapılsın çalışanların yapacakları hileler engellenemez.	Lise	19	2,5	1,3	4,889	0,002*
	Lisans	347	3,5	1,3		
	Y. Lisans	32	3,0	1,4		
	Doktora	4	3,5	1,7		
	Total	402	3,4	1,3		
Bağımsız denetim konusunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyumlu olarak çalışmaktadır.	Lise	19	3,1	1,6	3,422	0,017*
	Lisans	347	3,7	1,2		
	Y. Lisans	32	3,2	1,4		
	Doktora	4	4,5	0,6		
	Total	402	3,6	1,3		

Bağımsız denetim kurumu işletmelerin hedeflerine cevap verebilmelidir.	Lise	19	3,2	1,2	3,320	0,020*
	Lisans	347	3,9	1,1		
	Y. Lisans	32	3,7	1,3		
	Doktora	4	3,3	1,0		
	Total	402	3,9	1,1		
Her bir denetim aşamasında denetim sorumlusunun ayrıntılı inceleme yapması gerekmektedir.	Lise	19	3,7	1,2	1,294	0,276
	Lisans	347	4,0	1,0		
	Y. Lisans	32	4,3	0,8		
	Doktora	4	4,0	1,4		
	Total	402	4,0	1,0		
Bağımsız denetimin gelişmesinde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmalıdır.	Lise	19	3,9	1,2	3,213	0,023*
	Lisans	347	4,0	1,0		
	Y. Lisans	32	4,2	0,8		
	Doktora	4	2,5	1,3		
	Total	402	4,0	1,0		
Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.	Lise	19	3,8	1,2	0,956	0,414
	Lisans	347	3,7	1,1		
	Y. Lisans	32	3,7	1,2		
	Doktora	4	2,8	1,7		
	Total	402	3,7	1,1		
Denetim ile ilgili mevzuatta etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır.	Lise	19	3,8	1,4	0,654	0,581
	Lisans	347	3,9	1,0		
	Y. Lisans	32	3,9	0,9		
	Doktora	4	3,3	1,0		
	Total	402	3,9	1,0		

*p<0,05

H₁₉ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları ile ilgili ifadelerden;

- Ülkemizdeki muhasebe denetimi konusundaki düzenlemeler yeterlidir.
- Denetim ne kadar sık yapılırsa yapılısın çalışanların yapacakları hileler engellenemez.
- Bağımsız denetim konusunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyumlu olarak çalışmaktadır.

- Bağımsız denetim kurumu işletmelerin hedeflerine cevap verebilmelidir.
- Bağımsız denetimin gelişmesinde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmalıdır

ifadelerine katılım düzeyi eğitim durumuna göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bu ifadeler için H_{19} hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelere katılım düzeyi eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p > 0,05$). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre;

“Ülkemizdeki muhasebe denetimi konusundaki düzenlemeler yeterlidir.” İfadesi için; lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi yüksek lisans mezunlarından anlamlı derecede daha fazladır. Meslek mensupları arasında eğitim düzeyi arttıkça muhasebe denetimi konusunda yapılan standartların yeterli olmadığı görüşü ortaya çıkmıştır.

“Denetim ne kadar sık yapılırsa yapılsın çalışanların yapacakları hileler engellenemez.” ifadesi için; lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi lise mezunlarından anlamlı derecede daha fazladır. Eğitim düzeyi arttıkça denetimin hile üzerinde etkisinin azaldığı düşünülmektedir. Denetimin hileleri engelleme üzerinde tek başına etki etmediği söylenebilir.

“Bağımsız denetim konusunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyumlu olarak çalışmaktadır.” ifadesi için; doktora mezunlarının ifadeye katılım düzeyi diğer tüm eğitim düzeyi gruplarından anlamlı derecede daha fazladır.

“Bağımsız denetim kurumu işletmelerin hedeflerine cevap verebilmelidir.” ifadesi için; lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi lise mezunlarından anlamlı derecede daha yüksektir.

“Bağımsız denetimin gelişmesinde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmalıdır” ifadesi için; lise, lisans ve yüksek lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi doktora mezunlarından anlamlı derecede daha fazladır. Bağımsız denetim muhasebe meslek mensupları üzerine yapıldığı için denetim konusunda meslek mensuplarına danışılması

gerekmektedir. Denetimin nasıl yapılması gerektiği konusunda onlarında bilgi ve deneyimlerine başvurulmalıdır.

Tablo 22: Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışlarının Eğitim Durumuna Göre Değişimi

	Eğitim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Denetçinin hileleri önleyebilmesi için çalışanlardan daha çok hile konusunda bilgiye sahip olması gerekmektedir.	Lise	19	3,6	1,3	2,422	0,066
	Lisans	347	4,1	0,9		
	Y. Lisans	32	4,1	1,4		
	Doktora	4	3,3	1,5		
	Total	402	4,1	1,0		
Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.	Lise	19	2,5	1,5	4,929	0,002*
	Lisans	347	3,3	1,5		
	Y. Lisans	32	2,4	1,6		
	Doktora	4	2,8	1,5		
	Total	402	3,2	1,6		
Denetçilerin hileleri denetlemedeki verimliliği, aldıkları denetim ücretine bağlıdır.	Lise	19	3,3	1,6	1,906	0,128
	Lisans	347	3,6	1,3		
	Y. Lisans	32	3,2	1,5		
	Doktora	4	3,0	0,8		
	Total	402	3,6	1,3		
Denetçiler işletmeleri denetlerken objektif olmak zorundadır.	Lise	19	4,2	1,1	1,082	0,356
	Lisans	347	4,3	0,8		
	Y. Lisans	32	4,5	0,7		
	Doktora	4	4,3	0,5		
	Total	402	4,3	0,8		
Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.	Lise	19	3,4	1,5	4,441	0,004*
	Lisans	347	4,1	0,8		
	Y. Lisans	32	4,1	0,9		
	Doktora	4	3,5	1,3		
	Total	402	4,1	0,9		
Denetçiler gerekli özeni gösterip göstermediği konusunda uzman bir denetçi tarafından denetlenmelidir.	Lise	19	3,8	1,1	1,426	0,235
	Lisans	347	4,0	0,9		
	Y. Lisans	32	4,3	0,8		
	Doktora	4	3,5	1,3		
	Total	402	4,0	0,9		
	Lise	19	3,8	1,0	0,562	0,640

Denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal tabloları önlemek olmalıdır.	Lisans	347	4,0	0,9		
	Y. Lisans	32	4,1	1,3		
	Doktora	4	3,8	0,5		
	Total	402	4,0	0,9		
Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.	Lise	19	3,5	1,3	1,314	0,270
	Lisans	347	3,8	1,1		
	Y. Lisans	32	4,0	1,1		
	Doktora	4	4,5	0,6		
Total	402	3,8	1,1			
Bağımsız denetçi hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	Lise	19	3,6	1,5	4,915	0,002*
	Lisans	347	4,3	0,8		
	Y. Lisans	32	4,3	0,8		
	Doktora	4	4,0	1,2		
Total	402	4,3	0,9			
Bağımsız denetçiler hata ve hile risklerine karşı iç denetimden uygun gördüğü kişiyi sorgulamalıdır.	Lise	19	4,3	0,7	1,998	0,114
	Lisans	342	4,2	0,9		
	Y. Lisans	32	3,9	1,1		
	Doktora	4	4,8	0,5		
Total	397	4,2	0,9			

* $p < 0,05$

H₂₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermektedir.

H₀ :Muhasebecilik mesleğinde meslek mensuplarının denetçiye bakışları eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermemektedir.

Meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadelerden;

- Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.
- Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.
- Bağımsız denetçi hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.

ifadelerine katılım düzeyi eğitim durumuna göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir ($p < 0,05$). Bu ifadeler için H₂₀ hipotezi kabul edilir. Diğer ifadelere katılım düzeyi eğitim durumuna göre anlamlı farklılık göstermemektedir ($p > 0,05$). Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY

testi sonuçlarına göre; “Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.” ifadesi için; lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi yüksek lisans mezunlarından anlamlı derecede daha yüksektir. Yüksek lisans mezunları lisans mezunlarına göre, denetçilerin yaptıkları denetimlerde yeterli bilgiye ve tecrübeye sahip olmaları gerektiğini savunmuştur. Denetçilerin işlerini düzgün yapmaları için ve yapılan usulsüzlükleri ortaya çıkarabilmeleri için o işle ilgili gerekli olan tüm bilgiye ve deneyime sahip olmaları gerekmektedir. “Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.” ifadesi için; lisans ve yüksek lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi lise mezunlarından anlamlı derecede daha yüksektir. Muhasebe meslek mensuplarının eğitim seviyesi arttıkça denetçilerin hata ve hileleri ortaya çıkarmada onlara güvendiği anlaşılmaktadır. Eğer denetçiler işlerinde uzman ve gerekli tecrübeye sahipse muhasebecilerin yaptıkları yanlışları ve eksikleri ortaya çıkarmak için yeterli bir etken olabileceği görüşü hakimdir. “Bağımsız denetçi hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.” lisans ve yüksek lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi lise mezunlarından anlamlı derecede daha yüksektir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe mesleğinde denetim, muhasebe meslek mensupları açısından önemli bir unsurdur. Muhasebede yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi için son derece gereklidir. Araştırmada hata ve hile ile ilgili ifadeler üzerinde durulmuş ve bunların nasıl ortaya çıkartılması ve önlenmesi için neler yapılacağı konusunda denetim ve denetçi ile ilgili ifadelere yer verilmiştir. Çünkü insan yaratılışı gereği hata yapabilmektedir. Kişiler istemeyerek de olsa gerek dikkatsizlikten gerekse bilgisizlikten kaynaklı hatalar yapmaktadırlar. Bu durum insanların doğası gereği olan bir özellik olduğu için ne kadar da denetim yapılırsa yapılsın kişilerin hata yapması yüzde yüz oranında önlenememektedir. Fakat her ne kadar yapılan hatalar kaçınılmaz da olsa kişiler yaptıkları iş konusunda yeterli bilgiye, tecrübeye ve dikkate sahip olması gerekmektedir. Meslek mensupları işlerini yaparken son derece dikkatli ve titiz bir şekilde görevlerini yerine getirmelidir.

Muhasebe meslek mensuplarının hatanın dışında yaptıkları diğer bir olumsuzluk hiledir. Hatalar dikkatsizlikten, bilgisizlikten veya tecrübesizlik gibi istem dışı eylemlerden kaynaklanmaktadır. Bunun yanı sıra hile, kişinin kasten ve bilerek yaptığı bir eylemdir. Kişiler gerek kendi menfaatleri gerek karşı tarafın menfaati için hileye başvurmaktadır. Kişilerin yaptıkları hileleri ortaya çıkarabilmek için denetim yapan kişinin hile konusunda, hile yapan kişiden daha çok bilgiye sahip olması gerekmektedir. Hileyi kapatan kişiler hileyi yaparken genellikle karşı tarafın durumunu iyi yönde etkilemek için bunu yaparlar. Fakat yapılan araştırmalar bu durumun tam tersi olduğunu göstermektedir. Hile yapıldıktan bir süre sonra ortaya çıkan verilerde aslında hilenin sadece o durumda fayda sağladığı, uzun vadeli karşı tarafa daha büyük zararlar verdiği görülmüştür.

Anketteki demografik ifadelerden unvana göre meslek mensuplarının yaptıkları hatalarla ilgili on beş ifade bulunmaktadır ve bu ifadelerden on dört tanesi unvana göre farklılık göstermemektedir. Yani bu ifadeler SM, SMMM ve YMM için aynı seviyededir. Fakat bu ifadeler içerisindeki ‘Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir’ şeklinde yer alan soru unvana göre farklılık göstermektedir. Bu farklılığın hangi unvandan kaynaklandığını bulmak için Tukey testi yapılmıştır. Bu testin sonucuna göre

SMMM'lerin bu soruya katılımı YMM ve SM'lerden daha düşüktür. Bu sonuca göre SMMM'ler Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıkları gider olarak kabul etmemektedirler. Diğer taraftan meslek mensuplarının yaptıkları hileler, denetime ve denetçiye bakışları unvana göre farklılık göstermemektedir. Yani ister SM ister SMMM veya YMM olsun, muhasebede yapılan hileye bakışları aynı ölçüdedir. Bunun yanı sıra denetime ve denetçiye olan bakışları da seviye olarak aynı durumdadır.

Meslek mensuplarının yaşa göre yapılan hatalardan 'Meslek mensupları amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır ve meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır' ifadeleri anlamlı şekilde farklılık göstermektedir. Bu farklılığın hangi yaş aralığından kaynaklandığını bulmak için tukey testi sonuçları incelenmiştir. Bu test sonucunda "meslek mensupları amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır" ifadesi için 31-40 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 41-50 ve 51-60 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Bu hatanın genç yaştaki meslek mensupları tarafından daha fazla yapılmasının nedeni tecrübesizlik ya da bilgisizlikten kaynaklı olabilmektedir. "Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır" ifadesi için; 31-40 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 41-50 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. Meslek mensuplarının yaşa göre yaptığı yaptıkları hilelerden 'meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerі olduğundan fazla göstermektedir ve meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır' ifadeleri anlamlı şekilde farklılık göstermektedir. Anlamlı farklılık gösteren ifadeler için farklılığın hangi gruptan kaynaklandığını tespit etmek amacıyla yapılan TUKEY testi sonuçlarına göre; "Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerі olduğundan fazla göstermektedir" ifadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi, 31-40 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. "Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır" ifadesi için; 51-60 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım düzeyi 20-30 yaş grubu kişilerin ifadeye katılım

düzeinden anlamlı derecede daha yüksektir. Bunun sebebi, genç yaşdaki çalışanların daha tecrübeli çalışanlara göre hile konusunda fazla tecrübeye ve cesarete sahip olmamaları gösterilebilir. Çünkü yaşlı ve deneyimli çalışanlar yaptıkları işlerde daha bilgili ve tecrübeli oldukları için daha rahat hile yapabilmektedirler. Meslek mensuplarının muhasebe denetimine bakışları ile ilgili ifadelerden; “Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır” ifadesine katılım düzeyi yaş gruplarına göre anlamlı farklılık göstermektedir. 31-40 yaş aralığındaki meslek mensuplarının 51-60 yaş aralığındaki meslek mensuplarına göre katılım düzeyleri daha yüksektir. Meslek mensuplarının denetçiye bakışları ile ilgili ifadelerden ‘Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır ve bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır’ ifadelerine katılım düzeyi yaşa göre anlamlı farklılık göstermektedir. “Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır” ifadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi 51-60 yaş grubundan anlamlı derecede daha yüksektir. “Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır” ifadesi için; 41-50 yaş grubunun ifadeye katılım düzeyi 31-40 yaş grubundan anlamlı derecede daha yüksektir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hileler ile ilgili ifadelerden;

“Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.”, “Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır.”, “Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.”, “Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.”, “Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.”, “Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.”, “Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.”, “Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.”, “Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.”, “Meslek mensupları satış

raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.”. Bu ifadeler katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir. Buradan çıkan sonuçlara göre genellikle 5-10 yıl tecrübeye sahip olan kişilerin 11-15 ve 16-20 yıl deneyime sahip kişilerden daha az katılım gösterdiği söylenebilir. Bu durum, tecrübe süresi az olanların hile yaptığını kabul etmek istememesinden kaynaklanıyor olabilir. Bir başka açıdan bakılırsa, tecrübesi az olan çalışanlar hile yapmaktan çekinebilir veya ortaya çıkmasından korktuğu için hile yapma oranı daha düşük olabilmektedir.

Meslek mensupları tarafından yapılan hatalar ile ilgili ifadelerden; ‘Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir’ ve ‘Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir’ Bu ifadeler katılım düzeyi mesleki deneyime göre anlamlı düzeyde farklılık göstermektedir. “Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.” ifadesi için; lise ve yüksek lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyi lisans ve doktora mezunlarının ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha yüksektir. “Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.” ifadesi için; doktora ve lisans mezunlarının ifadeye katılım düzeyleri, lise mezunlarının ifadeye katılım düzeyinden anlamlı derecede daha büyüktür.

Sonuç olarak, çalışmadaki veriler ışığında kişilerin cinsiyete göre hata ve hile yapma oranının önemli oranda değişmediği görülmüştür. Bunun dışında meslek mensuplarının yaşları ilerledikçe hile yapma oranı tecrübeye ve bilgiye dayalı olarak artış göstermekle birlikte hata yapma oranı yılların verdiği deneyimle azalış göstermektedir. Hata yapma riskinin azalması ise kişinin işinde deneyime sahip olmasından dolayı daha dikkatli ve bilgili olduğunun bir göstergesidir. Mesleğe yeni başlayan meslek mensupları hata yapmaya daha meyillidir. Fakat hile yapma konusunda hem tecrübesiz hem de bu konuda bilgili değildir. Hile yapma oranının düşük olması işini kaybetme korkusundan da kaynaklı olabilmektedir.

Çalışmaya konu olan muhasebe meslek mensuplarının yapmış olduğu hata ve hilelerin denetim kuruluşları tarafından yapılan sıkı denetimlerin sonucunda önemli ölçüde

engellenebileceği söylenebilir. İşletmelerde güçlü bir iç kontrol sistemi olduğu takdirde işletmenin varlığının korunması ve bunun yanında muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması mümkün olacaktır. İşletmelerdeki iç kontrol sisteminin tam ve eksiksiz olması doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmayı sağlayacağı için hata ve hile önemli ölçüde engellenebilir. Muhasebe meslek mensuplarını denetleyen denetçilerin meslek mensuplarından daha çok bilgiye ve deneyime sahip olmaları gerekmektedir. Özellikle hile konusunda çalışanlardan daha çok bilgiye sahip olmazlar ise hileyi ortaya çıkartmakta zorlanabilirler. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarının gerek dikkatsizlikten gerekse bilgisizlikten kaynaklanan hataların önlenmesi için işletme içinde meslek mensuplarına işleriyle ilgili eğitim verilmesi hataların oluşmasında ve büyümesinde etkili bir rol oynayacağı öngörülebilir. Bunun yanı sıra işletme içinde hata ve hile yapanlara ağır cezalar verilmesi ya da işten atılmakla korkutma fikri çalışanlar üzerinde etkili olabileceği düşünülebilir.

KAYNAKÇA

- ABD’de ve Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Bazı Avrupa Ülkelerinde Eğitim Denetimi,<http://eytepe.com/2016/03/01/abdde-ve-turkiyede-denetimin-tarihsel-gelisimi-ve-bazi-avrupa-birligi-ulkelerinde-egitim-denetimi/>,(11.01.2018).
- Açık, S., (2012), Muhasebedeki Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.16, S. 3, (353).
- Akalın, E., (2017), TMS8 Kapsamında Muhasebede Hata ve Hilenin Tespiti ve Şirketlerinin Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, (41).
- Anuk, Ş., (2015), Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, (74).
- Ardıç, O. ve Ersol, E., (2007), Borçlar Hukuku, 5.Basım, Agon Bilgi Akademisi, Ankara
- Ataman, Ü. ve Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N., (2001), 1.baskı Alfa Yayınları, İstanbul
- Aydoğan, S., (2016), Türkiye’de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Uluslararası İktisat ve İşletme Dergisi, Uşak Üniversitesi, (772).
- Bağımsız Denetim Nedir, Bağımsız Denetim 2012 Uygulamaları, <http://www.muhasabetr.com/bagimsiz-denetim/>, (05.12.2017)
- Bayraklı H.- Erkan M. - Elitaş C., (2012), Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin yayınevi
- Bayraktar, A., (2007), Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya Üniversitesi, Edirne, (13-14).
- Baskan, D., (2013), Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama, Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, (7-8).

- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F.,(2011), Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Selçuk Üniversitesi, (573-576).
- Bozkurt, N., (2006), Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler, 4.baskı
- Bozkurt, N., (2016), İşletmelerin Kara Deliği Hile, 3.Baskı
- Bulca, H. ve Yeşil, T., (2014), Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, C.1, S. 2, (49).
- Cengiz, S., (2016), Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerde Bağımsız Denetimin Sorumluluğunun Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (24-25).
- Çelik, T., (2010), Muhasebede Hata ve Hile İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (13-37).
- Çırtlak, S. - Yıldız, F. - Pala, O. - Bulut, N. - Uçar, S. - Tekşan, M. - Bektaş, S., (2004), Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1.cilt 3.Baskı
- Corner, Michael J., (2003), “Investigating Corporate Fraud”, GBR: Grower Publishing Limited.
- Dalak, G., (2000), “Denetim ve Kalite Denetimi”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S.1, (67-69-70).
- Davia, R.Howard ve C.Patrick Coggins ve John C. Wideman ve Joseph T. Kastantin, (1992), “Management Accountant’s Guide to Fraud Discovery and Control”, John Wiley & Sons Inc.
- Deloitte, (2010), Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Bağımsız Denetim. Erişim Tarihi: 11.01.2018,<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Yeni-T%FCrkTicaret-Kanunu-ve-Ba%F0%FDms%FDz-Denetim.pdf>.

- Demir, V., (2006), SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltilmesi-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği, S.4
- Demirci, N., (1998), Muhasebede Hata ve Hile, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (34-40).
- Denetim Türleri, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>, (05.12.2017)
- Denetim Türleri, <http://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetim-turleri.html>, (Erişim Tarihi:05.12.2017)
- Doğan, Z. ve Nazlı, E., (2015), Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Niğde Ömer HalisDemir Üniversitesi, C.8, S. 4, (196).
- Dönmez, A. ve Çavuşoğlu, K., (2015), Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 35-36).
- Ercinler, S., (2014), Muhasebe Hile ve Hatalarının Engellenmesinde Bağımsız Denetim ve Bir Anket Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (21-22).
- Erçiçek, M., (2016), “Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (11-22).
- Erdoğan, M., (2002), Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, Doğuş Üniversitesi Dergisi, İktisadi Bilimler Fakültesi, Doğuş Üniversitesi, (55-56).
- Erdoğan, M., (2006), Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı, 3.baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- Erol, M., (2008), İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, C.13, S.1, Isparta

- Fishman, H.Neil., (2001),“Signs of Fraud:A Case by Case Review”, CPA Journal. March,(2).
- Güçlü, F., (2005), Muhasebe Denetimi, 1.baskı, Detay Yayıncılık, Ankara
- Güler, E., (2006), Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektör Uygulaması, Doktora Tezi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul, (21).
- Gümüş, T. ve Gögebakan, H., (2016), Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Adnan Menderes Üniversitesi, S.3, (20).
- Gürbüz, H., (1990), Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, Baskı 3, İstanbul
- Güredin, E., (2010), Denetim ve Güvence Hizmetleri,13.baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul
- Güvenç, Z., (2009), Termal Turizm İşletmelerinde Hata Ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi Ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale, (20).
- Greuning Hennie Van, International Financial Reporting Standarts A Pratical Guide, Washington D.C., The World Bank, 2005.
- Hatunoğlu, Z. ve Koca, N. ve Kılı, M., (2012), İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.9, S.20, (177).
- Hesap ve Muhasebe Hileleri-Hataları 3, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/150IAT.pdf>,(08.12.2017).
- Holmes Arthur W. ve Wayne S.Overmyer, (1975), Muhasebe Denetimi “AUDITING” Standardları ve Yöntemleri Cilt 1,, Oğuz Göktürk (çev.), İstanbul:Bilimsel Yayınlar Derneği.
- http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf,(25.11.2018).

- İrmak, R. - Arslan, G. - Kuma, B. - Çağlayan, B., (2002), Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri Ve Hesapları Denetimi, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları serisi:7, Ankara
- İren, G., (2007), Firma Başarısızlıklarını Önlemede Muhasebe ve Muhasebe Denetiminin Rolü, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gazi Üniversitesi, Ankara, (68-69).
- İşletme Çalışanlarını Hile Yapmaya İten Nedenler, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mujderalptekin/003/>, (07.12.2017).
- Kandemir, C., (2010), Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu, Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çukurova Üniversitesi, Adana, (40).
- Kaymak, C., (1996), Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul, (43-66-67-68-69-70-71-72-73-80 -81-82 -118).
- Kaval, H., (2008), Muhasebe Denetimi, 3.baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- Khan, M. A., (1995), Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş, Sayıştay Dergisi, Ekim Kasım S.19.
- Kızıllı, C. - Çelik, E. - Akman, V. - Şener, S., (2016), Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri Ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama, Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.9, S.1.
- Kirik, Z., (2007), Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (40-44-50-51-61-62-64).
- Koca, N., (2010), Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,

Kahramanmaraş, Sütçü İmam Üniversitesi, (52).

Köroğlu, Ç., (2015), Türkiye’de Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler, İktisadi Bilimler Fakültesi Dergisi, Niğde Ömer Halis Demir Üniversitesi, C. 8, S. 3, (35-36-37).

Köse, Ö., (2007), Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, Ankara

Memiş, M. ve Tüm, K., (2011), Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim İle İlişkisi, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S.37, (148-149).

Muhasebe Hata ve Hileleri, <http://www.kardenetim.com/yazdir.php?makale=20>, (06.12.2017)

Muhasebede Hile ve Hilenin Türleri, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-9b99-80e3917e3f75>, (07.12.2017)

Muhasebe ve Finansman Ticari Defterler ve Belgeler, http://ismek.ist/files/ismekOrg/file/2013_hbo_program_modulleri/ticari_defterlervebelgeler.pdf, Erişim Tarihi: 17.01.2018

Muhasebede Hatalar ve Hileler, <https://www.frmtr.com/ekonomi-iktisat-isletme-istatistik/732679-muhasebede-hata-ve-hileler.html>, (08.12.2017)

Özbirecikli, M. ve Öksüz N., (2016), Üretim İşletmelerinde Çalışan Hilelerine İmkân Sağlayan Kurumsal Hatalar Üzerine Bir Araştırma:Hatay Örneği, Word of Accounting Science, C.18

Nazlı, E., (2014), Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde Ömer HalisDemir Üniversitesi, Niğde, (21-22-23-40-41).

Okay, S., (2011), Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, (44-46-47).

- Öztoprak, Y., (2017), Denetimde Hata ve Hile, Önleme ve Tespit Yöntemleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Hata ve Hileler ile ilgili Bilinç ve Tutumları, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul Gelişim Üniversitesi, (11-12-13-36-37).
- Öztürk, S., (2015), Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü ve Bir Uygulama, Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Atatürk Üniversitesi, (23).
- Risk Odaklı İç Denetim ve İMKB Uygulaması, <http://dergipark.gov.tr/mufad/issue/35654/396528>,(25.11.2018).
- Sarpün, Ş., (2012), Denetçilerin Etik Pozisyon, Hile, Sorumluluk ve Nepotizm Algılarının Denetçi Bağımsızlığına Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu, (60).
- Selimoğlu, S.- Özbirecikli, M. - Uzay, Ş. - Kurt, G. - Alagöz, A. - Yanık, S., (2014), Muhasebe Denetimi, 4.baskı Gazi Kitabevi, Ankara.
- Selimoğlu, S. - Özbirecikli, M. - Uzay, Ş. - Uyar, S., (2015), Bağımsız Denetim, 1.baskı Türmob Yayınları, Ankara.
- Seviğ, V., (2002), “Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci”, Mali Çözüm Dergisi, S.58, (40).
- Stwen, A.Leth., (1995), “White Collar Productivity, A Survey of Current Efforts” Productivity Brief 19, APC, White Collar Pruductivity Improvement, Zühal Akal (çev.) “Beyaz Yakalı Çalışanların Verimliliği” MPM Verimlilik Dergisi, S.4.
- Tüm, K., (2010), Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma, Doktora Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çukurova Üniversitesi, (21).
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS8) http://www.verginet.net/dtt/1/TMS8MuhasebePolitikalarıMuhasebeTahminlerindeDegisikliklerve_6607.aspx, (07.12.2017).

- Yardımcıoğlu, M. - Koca, N. - Günay, Y. - Kocamaz, H., (2014), Yolsuzluk Muhasebe Hileleri ve Örnekleri, C.4, S. 2, (179).
- Yıldız, E. ve Başkan, D., (2014), “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (2).
- Yücel, G., (2016), Seçmeler 2016, Muhasebe Enstitüsü, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Yayın No:75
- Zeytin, M., (2007), Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata Ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, (88).

EKLER**EK-1 ANKET FORMU**

**MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARININ YAPTIKLARI HATA VE HİLELER:
AKDENİZ BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Sayın Muhasebe Meslek Mensubu;

Bu anket formu; “Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptıkları Hata ve Hileler: Akdeniz Bölgesinde Bir Araştırma” isimli yüksek lisans tezinin araştırma kısmı ile ilgilidir. Vermiş olduğunuz cevaplar tamamen istatistiksel amaçla kullanılacak olup amaç dışında kullanılmayacaktır. Vereceğiniz katkılar için teşekkür ederiz.

Merve TAYMAN
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Ömer TEKŞEN
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü

Çalıştığı İl :

Cinsiyet : () Kadın () Erkek

Unvan : () SM () SMMM () YMM

Yaş : () 20-30 () 31-40 () 41-50
() 51-60

Meslekte Deneyim : () 5-10 () 11-15 () 16-20 () 21-25 () 26 yıl ve üzeri

Eğitim : () Lise () Lisans () Y. Lisans () Doktora () Diğer

(*) Aşağıdaki soruları en yüksekte (5 puan), en düşüğe (1 puan) göre işaretleyiniz.

5: Kesinlikle Katılıyorum

4: Katılıyorum

3: Fikrim Yok

2: Katılmıyorum

1: Kesinlikle Katılmıyorum

	Muhasebecilik Mesleğinde Meslek Mensuplarının Yaptıkları Hata ve Hileler	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim yok	Katılmıyorum	Kesinlikle
A	Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hatalar					
1	Aktifleştirilip amortismanına tabi tutulması gereken bir varlığın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıklar yanlış ayrılmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
2	Yevmiye defterinde doğru olan bir hesap isim benzerliği sebebiyle defteri kebire yanlış aktarılmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
3	Meslek mensuplarının bilgi yetersizliği veya tecrübesizliği nedeniyle mali tablolardaki aktif ve pasif hesapları yanlış değerlendirmeleri sonucu bilanço hataları yapılmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
4	Meslek mensupları vadeli çekleri, alacak senetleri ve borç senetleri gibi reeskonta tabi tutmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
5	Meslek mensupları alacak senetlerini reeskonta tabi tutarken borç senetlerini reeskonta tabi tutmamaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
6	Kıdem tazminatı olarak ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
7	İşlemlerin vergi kanunlarına aykırı yorumlanarak farklı hesaplara kaydedilmesiyle hesap hataları oluşmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
8	Meslek mensupları satın alınan malların maliyetini doğrudan gider yazmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
9	Yatırımın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları doğrudan gider olarak kaydedilmektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

10	Meslek mensupları gelecek hesap dönemine ait peşin ödenen giderleri doğrudan gider olarak kaydetmektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
11	Meslek mensupları amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi gereken harcamaları doğrudan gider yazmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
12	Meslek mensupları alınan vade farkları, faiz, prim gibi gelirleri KDV matrahına dahil etmektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
13	Meslek mensupları özel işlerde kullandığı taşıtlara ait harcamaların tamamını gider yazmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
14	Meslek mensupları kullanılmaya hazır iktisadi kıymetler için amortisman ayırmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
15	Ortaklar adına alınan kredilere işleyen faizler işletmeye gider olarak kaydedilmektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
B	Meslek Mensupları Tarafından Yapılan Hileler					
1	Meslek mensupları işletme varlıklarına el koyarak veya varlıkları kuraldışı kullanarak işverenini dolandırmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
2	Meslek mensupları işletmeye mal ve hizmet alımı durumunda ödeme yapılmadığı halde yapılmış gibi göstermektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
3	Meslek mensupları fatura almamak veya satış faturası düzenlememek için kayıt dışı işlemler yapmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
4	Meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
5	Meslek mensupları tarafından en yaygın yapılan hile türü sahte belge düzenlemek ve kullanmaktır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

6	Meslek mensupları sahte veya üzerinde oynanmış çeklerle işletmenin fonlarına el koymaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
7	Meslek mensuplarının yüksek tutardaki veresiye faturalarını nakit olarak ödendi şeklinde göstermesi güçlü bir hile örneğidir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
8	Meslek mensupları tarafından kasıtlı şekilde defterler yok edilip veya gizlenmektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
9	Yapılan satışların kayda alınmamasından dolayı nakit alınan para veya çeklere muhasebe kayıtlarına girilmeden meslek mensupları tarafından el konulmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
10	Maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması meslek mensuplarının stok, demirbaş ve bilgi hırsızlığı yapmasına neden olmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
11	Meslek mensupları daha fazla ücret almak için mesailerini olduğundan fazla göstermektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
12	Meslek mensubu kasadaki parayı zimmetine geçirdiği takdirde bunu gizlemek için gider kayıtlarında artış yapmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
13	Meslek mensupları sahte imza ya da sahte ciro ile işletme çeklerini kendi yararına kullanmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
14	Gider raporlarında sürekli olarak faturaların orijinallerinin yerine fotokopisinin konulması meslek mensubunun hile riskini arttırmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
15	Meslek mensupları satış raporlarındaki rakamları değiştirerek müşteriye olduğundan daha yüksek fiyatı yansıtmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
C	Meslek Mensuplarının Muhasebe Denetimine Bakışları					

1	Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde hatalar önlenebilmektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
2	Bir işletmede denetim faaliyeti etkin şekilde yapıldığı takdirde meslek mensuplarının yaptığı hileler önlenebilmektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
3	Ülkemizdeki muhasebe denetimi konusundaki düzenlemeler yeterlidir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
4	Denetim ne kadar sık yapılırsa yapılısın çalışanların yapacakları hileler engellenemez.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
5	Bağımsız denetim konusunda TÜRMOB, KGK ve Maliye Bakanlığı uyumlu olarak çalışmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
6	Bağımsız denetim kurumu işletmelerin hedeflerine cevap verebilmelidir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
7	Her bir denetim aşamasında denetim sorumlusunun ayrıntılı inceleme yapması gerekmektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
8	Bağımsız denetimin gelişmesinde meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmalıdır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
9	Yeterli bağımsız denetim kuruluşunun olmaması bağımsız denetimin gelişmesinde olumsuz etki yaratmaktadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
10	Denetim ile ilgili mevzuatta etik değerlere ve cezaya vurgu yapılmalıdır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
D	Meslek Mensuplarının Denetçiye Bakışları					
1	Denetçinin hileleri önleyebilmesi için çalışanlardan daha çok hile konusunda bilgiye sahip olması gerekmektedir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
2	Denetçilerin yeterli düzeyde bilgiye ve tecrübeye sahip olmasına gerek yoktur.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

3	Denetçilerin hileleri denetlemedeki verimliliği, aldıkları denetim ücretine bağlıdır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
4	Denetçiler işletmeleri denetlerken objektif olmak zorundadır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
5	Hataların ve hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçiler en etkili araçtır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
6	Denetçiler gerekli özeni gösterip göstermediği konusunda uzman bir denetçi tarafından denetlenmelidir.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
7	Denetçinin temel sorumluluğu hileli finansal tabloları önlemek olmalıdır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
8	Bağımsız denetçinin görevi hata ve hileleri önlemek değil, makul güveni sağlamaktır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
9	Bağımsız denetçi hata ve hileye ilişkin risk olasılıklarını yöneticilerle paylaşmalıdır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
10	Bağımsız denetçiler hata ve hile risklerine karşı iç denetimden uygun gördüğü kişiyi sorgulamalıdır.	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı ve Soyadı : Merve TAYMAN

Doğum Yeri : ANTALYA

Medeni Hali : BEKAR

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Akdeniz Üniversitesi İşletme Bölümü

Yüksek Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi : İngilizce , orta