



**T.C.
Hitit Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı**

**DENETİMDE HATA VE HİLELER: ÇORUM SAHASINDA BİR
ARAŞTIRMA**

Harun KISACIK

Yüksek Lisans Tezi

Çorum 2013

DENETİMDE HATA VE HİLELER: ÇORUM SAHASINDA BİR ARAŞTIRMA

Harun KISACIK

Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı
Doç.Dr.Selçuk KENDİRLİ

Çorum 2013

KABUL VE ONAY

Harun KISACIK tarafından hazırlanan “**Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma**” başlıklı bu çalışma, **05.09.2013** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.



Doç. Dr. Selçuk KENDİRLİ (Başkan-Danışman)



Yrd. Doç. Dr. Aykut İŞLEYEN(Üye)



Yrd. Doç. Dr. Süleyman AÇIKALIN(Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Gülen ELMAS ARSLAN

Enstitü Müdürü

T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.(...../...../20...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

.....

İmzası

.....

ÖZET

KISACIK, Harun. Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Çorum, 2013.

Bu çalışmada, muhasebede yapılan hata ve hileler konuları incelenmiştir. Öncelikle denetim kavramı ve muhasebe denetimi ile ilgili teknik bilgiler açıklanmıştır. Daha sonra da muhasebede yapılan hata ve hileler konuları incelenmiştir. Çalışma sonunda bir anket düzenlenmiş ve Çorum ilinde bulunan Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lerin muhasebe hata ve hileleri konusunda görüşleri alınmıştır.

Anahtar Kavramlar Denetim, Hata, Hile.

ABSTRACT

KISACIK, Harun. The control of fraud and error: Çorum Field A Research, Master of Science Thesis, Çorum, 2013.

In this study, the error in accounting tricks was investigated. First, the concept of auditing, accounting and technical information described in connection with an audit. Then the error in accounting tricks was investigated. At the end, a survey in the province of Çorum organized and Chartered Accountant (CA) and Certified Public Accountant (CPA) 's views on accounting errors and tricks taken.

Key Words Audit, Error, Trick.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLolar LİSTESİ	vii
KISALTMALAR VE SİMGELER DİZİNİ	ix
ÖNSÖZ	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE MUHASEBE SİSTEMİNDE DENETİM

1. DENETİM KAVRAMI VE MUHASEBE DENETİMİ	3
2. MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHİ GELİŞİMİ.....	4
3. MUHASEBE DENETİMİNİN AMAÇLARI.....	7
4. MUHASEBE DENETİMİ TÜRLERİ.....	8
4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	8
4.1.1. Mali Tablolar Denetimi	8
4.1.2. Uygunluk Denetimi	9
4.1.3. Faaliyet Denetimi	10
4.1.4. Özel Amaçlı Denetimler	11
4.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri	11
4.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	12
4.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetim.....	12
4.3.2. İsteğe Bağlı Denetim.....	12
4.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	12
4.4.1. Sürekli Denetim	12
4.4.2. Ara Denetim.....	14
4.4.3. Son Denetim	14
4.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	14
4.5.1. Bağımsız Denetim.....	15

4.5.2. İç Denetim	15
4.5.3. Kamu Denetimi	16
5. DENETÇİ TÜRLERİ	17
5.1. Bağımsız Denetçiler	17
5.2. İç Denetçiler	19
5.3. Kamu Denetçileri	20

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE HATA VE HİLELER

1. MUHASEBE HATALARI	22
2. MUHASEBE HATALARININ NEDENLERİ	23
2.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik	24
2.2. İhmal ve Dikkatsizlik	24
3. MUHASEBE HATALARININ ÇEŞİTLERİ	25
3.1. Matematik Hataları	25
3.2. Kayıt Hataları	26
3.3. Nakil Hataları	35
3.4. Unutulma ve Tekrarlama	37
3.5. Bilanço Hataları	38
4. HATA VE HİLE AYRIMI	39
5. MUHASEBE HİLELERİ	41
6. HİLE TÜRLERİ	47
6.1. Kasti Hatalar	47
6.2. Kayıt Dışı İşlemler	48
6.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	50
6.4. Uydurma Hesaplar	51
6.5. Belge Sahtekarlığı	52
6.6. Bilançonun Maskelenmesi	58

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBEDE HATA VE HİLELER VE ÇORUM İLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA ANKET UYGULAMASI

1. LİTERATÜR TARAMASI	61
2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	62
3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ.....	62
4. ÖRNEKLEM SEÇİMİ.....	64
5. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ	64
6. ARAŞTIRMA BULGULARI VE SONUÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	65
6.1. Çorum İli Meslek Mensuplarının Demografik Verilerinin Değerlendirilmesi	65
6.2. Çorum İli Meslek Mensupları Muhasebe Hata ve Hileleri Görüşlerinin Değerlendirilmesi	70
6.3. Çorum İli Meslek Mensupları Muhasebe Hata ve Hileleri Yargılarının Değerlendirilmesi	79
7. GÜVENİLİRLİK ANALİZİ	84
8. ÇORUM İLİ MESLEK MENSUPLARI MUHASEBE HATA VE HİLELERİ SAHA ÇALIŞMASI HİPOTEZ TESTLERİ.....	87
9. İSTATİSTİKSEL ANALİZLER.....	89
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	102
KAYNAKÇA	105
EKLER.....	112
EK-1. ANKET FORMU	112

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Meslek Unvanı Dağılım Tablosu	65
Tablo 2: Faaliyet Süreleri Tablosu	66
Tablo 3: Cinsiyet Dağılımı Tablosu	66
Tablo 4: Meslek Mensuplarının Yaş Dağılımı Tablosu	67
Tablo 5: Meslek Mensupları Öğrenim Durumu Tablosu	67
Tablo 6: Bürolarda Çalıştırılan Eleman Sayısı Tablosu	68
Tablo 7: Bürolardaki Bilgisayar Sayısı Tablosu	69
Tablo 8: Mükellef Sayısı Tablosu	69
Tablo 9: Mükellef Dağılımı Tablosu	70
Tablo 10: Muhasebe Hatalarının En Önemli Nedeni Tablosu	70
Tablo 11: En Çok Karşılaşılan Muhasebe Hatası Tablosu	71
Tablo 12: En Çok Karşılaşılan Muhasebe Hilesi Tablosu	71
Tablo 13: Mükelleflerin Hesap Sonuçlarına Etkileri Tablosu	72
Tablo 14: Meslek Yasasıyla İlgili Cezalar Tablosu	72
Tablo 15: Hatalardan Dolayı Gelir Vergisi Cezası Tablosu	73
Tablo 16: Hatalardan Dolayı SGK Cezası Tablosu	73
Tablo 17: Bilgisayarda Geriye Dönük İşlemlere İlişkin Tablo	73
Tablo 18: İş Yoğunluğu ve Vergi Uygulamalarının Hataya Etkisi Tablosu	74
Tablo 19: Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranlarının Hataya ve Hileye Etkisi Tablosu	74
Tablo 20: Denetimin Yetersiz Olmasının Hata ve Hileye Etkisi Tablosu	75
Tablo 21: Bilançonun İyi Gösterilmesi İsteğine İlişkin Tablo	75
Tablo 22: Bilançonun Kötü Gösterilmesi İsteğine İlişkin Tablo	75
Tablo 23: Bilançonun Daha İyi Gösterilme Nedenine İlişkin Tablo	76

Tablo 24: Bilançonun Daha Kötü Gösterilme Nedenine İlişkin Tablo	76
Tablo 25: İşletme Yöneticilerinin Hile Yapması Durumuyla İlgili Tablo	77
Tablo 26: Vergi Tutarını Azaltmaya Yönelik İsteklere İlişkin Tablo	77
Tablo 27: Vergi ve Enflasyon Nedeniyle Hile Yapılmasına İlişkin Tablo	77
Tablo 28: Gelecek Yıla Ait Gelir-Giderlerin Cari Döneme Kaydedilmesi İsteğine İlişkin Tablo	78
Tablo 29: Sahte, Yanıltıcı veya Naylon Fatura Kullanımına İlişkin Tablo	78
Tablo 30: Vergi Kanunlarındaki Boşluklardan Yararlanmaya İlişkin Tablo	78
Tablo 31: Denetimlerin Yeterlilik Düzeyi Tablosu	79
Tablo 32: Muhasebecilerin Denetim Konusunda Bilgisi Tablosu	79
Tablo 33: Muhasebecilerin Denetim Fonksiyonunu Yerine Getirmesi Tablosu	79
Tablo 34: Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Saygınlığı Tablosu	80
Tablo 35: Muhasebecilerin Kanunlara Uygun Davranmalarına İlişkin Tablo	80
Tablo 36: Meslektaşlarının Meslek Ahlakına Uymaları Tablosu	81
Tablo 37: Gelir Vergisini Adil Görmediklerinden Etik Dışı Davranış Tablosu	81
Tablo 38: KDV'yi Adil Görmediklerinden Etik Dışı Davranış Tablosu	82
Tablo 39: Mükelleflerin Bilgileri Geç Ulaştırmasından Hata Yapılması Tablosu	82
Tablo 40: Mükelleflerin İdare İşlerinin Takip Edilmesi Tablosu	82
Tablo 41: Defter Tutma Ücretinin Serbestçe Belirlenebilmesi Tablosu	83
Tablo 42: Meslek Mensuplarının Bilgilerini Güncellemelerine İlişkin Tablo	83
Tablo 43: Kendilerini Yenilemediklerinde Ceza Uygulaması Tablosu	84
Tablo 44: Etik Dışı Davranışlarda Ceza Uygulanmasına İlişkin Tablo	84
Tablo 45: Güvenilirlik Analizi Alfa Değeri Tablosu	85
Tablo 46: Güvenilirlik Analizine İlişkin Bulgular Tablosu	86
Tablo 47: Çorum İli Meslek Mensupları Muhasebe Hata ve Hileleri Araştırması Hipotez Sonuçları	87

Tablo 48: Meslek Unvanına Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu	89
Tablo 49: Cinsiyete Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu.....	90
Tablo 50: Faaliyet Süresine Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu.....	91
Tablo 51: Yaş Aralığına Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu	93
Tablo 52: Öğrenim Durumuna Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu	94
Tablo 53: Çalıştırılan Eleman Sayısına Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu.....	96
Tablo 54: Bürodaki Bilgisayar Sayısına Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu	98
Tablo 55: Mükellef Sayısına Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu	100

KISALTMALAR VE SİMGELER DİZİNİ

CA	:Chartared Accountant (Yeminli Mali Müşavir)
CPA	:Certified Public Accountant (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)
S.	: Sayı
s.	:Sayfa
SBE	:Sosyal Bilimler Enstitüsü
ss.	:Sayfalar arası
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TURMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	:Vergi Usul Kanunu
YMM	:Yeminli Mali Müşavir

ÖNSÖZ

Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.

Muhasebe hatalarını ve hilelerini birbirinden ayıran en büyük özellik kasıt bulunup bulunmamasıdır. Bir işlemde kasıt varsa hile, kasıt yoksa hatadır. Ancak kasıt unsurunu tespit etmek oldukça güçtür.

Çalışmamın konusuyla ilgili olarak Çorum ilinde Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lerle anket çalışması yapılmıştır.

Bu çalışmada bana yol göstererek rehberlik yapan tez danışmanım Doç. Dr. Selçuk KENDİRLİ'ye, çalışmanın anketinin tasarlanması ve sonuçların istatistiki veri analiz süreci aşamalarında bana görüş ve katkı sağlayan Doç. Dr. Ercan BALDEMİR'e, arkadaşlarım Öğr. Gör. Selim YENEN'e, Öğr. Gör. Nedim YILDIZ'a ve anket çalışmama katılan ve yardımcı olan tüm muhasebecilere yürekten teşekkürlerimi sunuyorum.

GİRİŞ

Muhasebe, işletme için finansal sonuçlar doğuran olay ve işlemlere ait verileri parasal tutarlar ve gerektiğinde diğer sayısal doneler halinde toplayan, bu verileri işletme ile ilgisi olan belli başlı kişilerin gereksinim ve amaçlarını göz önünde bulundurarak kayıt, sınıflandırma ve analiz yoluyla işleyen, elde ettiği sonuçları çoğunluğu dönemsel olarak düzenlenen özetleyici raporlar halinde sunan sistematik bir bilgi sağlama düzenidir (Büyükmirza, 2010:27). Muhasebenin birinci işlevi, olayların kaydedilmesidir. Ancak bu tek başına yeterli değildir. Kaydetme sonucunda elde edilen sonuçların işlenerek anlamlı bir bilgi haline gelmesi gereklidir. Özellikle gelişen piyasalarda halka arz işlemleri nedeniyle sermayenin tabana yayılmasıyla çok sayıda insan bu bilgilerle ilgilenmektedir. Yöneticiler, işletme sahipleri, işletme çalışanları, borç verenler, devlet ve kamu sektörü muhasebenin üretmiş olduğu güvenilir, tarafsız, ilgili ve tutarlı bilgileri kullanmaktadır. Bu bilgileri elde eden taraf diğerlerine göre daha iyi kararlar alabilmektedir. Kaydetme ve raporlama sürecinde kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılan hata ve hileler, hem muhasebecilik mesleğinin saygınlığını azaltmakta hem de başta devlet olmak üzere çeşitli kişi veya kurumların zarar görmesine neden olmaktadır. Bu nedenle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM), Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ve bunların iş görenlerinin hem etik olarak hem de muhasebe ilkeleri gereği uyması gereken bir takım zorunluluklar vardır. Bunlar, Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TURMOB) tarafından yayınlanmış ve Türkiye Muhasebe Standartları'nda belirtilmiştir.

Muhasebe düzensizlikleri, yanlışlık, unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik veya yanlışlık isteği (kasıt) sonucu meydana gelir. Muhasebe hataları ve hilelerinin ortaya çıktığı durumlarda bilinçli veya bilinçsiz olarak yapıldığına karar verilmesi oldukça güçtür. Bilinç ve isteğin kanıtlanması çoğu kez çok zordur. Muhasebe hata ve hilelerinin ayırımında esas yol, bazı durumlarda yanlışlık isteği bulunduğunun peşin olarak kabul edilmesidir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, denetim kavramı ve muhasebe denetimi tanıtılmıştır.

İkinci bölümde, muhasebede yapılan hata ve hileler ile bunların çeşitleri ve nedenleri incelenmiştir.

Son olarak üçüncü bölümde bir anket çalışması yapılmıştır. Çorum'da faaliyet gösteren Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lerin hata ve hileler hakkındaki düşüncelerine ulaşılmaya çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde ise anket sonucunda elde edilen verilere göre değerlendirmeler yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE MUHASEBE SİSTEMİNDE DENETİM

1. DENETİM KAVRAMI VE MUHASEBE DENETİMİ

Denetim kavramının kökenini oluşturan Latince audire kelimesi ‘işitmek, dikkatlice dinlemek’ anlamına gelmektedir. Denetleme, bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir (Duman, 2008:11).

Genel olarak denetim “boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlemdir”. Türk Dil Kurumu tarafından “denetleme”, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır. Konuşma dilinde denetim anlamını taşıyan ve/veya aynı anlamda kullanılan “araştırma, kovuşturma, soruşturma, inceleme, revizyon, kontrol, teftiş, murakabe vb.” birçok sözcük vardır. Türkiye’de denetleme kavramı, daha çok ağırlıklı olarak revizyon, kontrol, murakabe ve teftiş sözcüklerinde kendisini bulmaktadır (http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm).

Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir. (Erdoğan, 2005: 1).

Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. (Bozkurt, 2006: 23)

Muhasebe denetimi, bir firmanın finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine veya firmanın hukuki statüsü gereği başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemedir (Kaval, 2003:25).

2. MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Muhasebe denetiminin ilk defa ne zaman ve nerde yapıldığı hakkında bir bilgiye sahip değiliz. Ancak elimizdeki bilgilere dayanarak muhasebe denetiminin tarihsel gelişimini izlemek olanaklıdır. Diğer tüm meslekler gibi denetim de çevresinde meydana gelen önemli değişikliklere uymak amacıyla zaman içinde değişimler göstermiştir (Güredin, 2000:6).

1845 yılında İngiltere’de çıkarılan bir yasa ile demiryolu şirketlerinin bilançolarını denetletirmeleri öngörülmüştür. Dış denetim uygulamasıyla birlikte bağımsız dış denetim kuruluşlarının ilk olarak yasal biçimde görüldüğü yer yine İngiltere’dir. Bu ülkede 1845 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanununda, şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelere bir denetçinin tayini ile ilgili hükmün yer alması zorunluluğu bulunuyordu. Bu arada bazı denetim mesleği mensuplarının yetkilerini ve bilgilerini kötü amaçla kullanmaları karşısında, mesleğin örgütlenmesine gereksinim duyulmuş ve meslek birlikleri kurulmuştur. Bu birlikler, meslek mensuplarının bilgi ve yetkilerini kötüye kullanmalarını önlemenin yanında, özellikle muhasebecilerin örgütlenmesi ve muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konusunda yetkili idi (www.mustafagulsen.com/download/.../27.10.200707denetim.doc).

1850’li yıllarda, “İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü” tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir (www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?p=1070).

Denetim mesleğinin İngiltere’de tanınmasından sonra, bu ülkeden ABD’ye ve Kanada’ya göç eden muhasebeciler, 1880 yılında Quebec şehrinde İngiltere kraliyet hükümetinin izni ile “Quebec Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü”nü ve 1886 yılında da New York’da “Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği”ni kurmuşlardır. Aynı yıl New

York'da ilk "Yeminli Muhasebe Uzmanları Kanunu" kabul edilmiştir. İngiltere ve ABD'den sonra dış denetime yönelik ilk uygulamayı 1879 yılında Fransa yapmıştır. Bu ülkeyi diğer kıta Avrupa'sı ve İskandinav ülkeleri takip etmiştir (Duman, 2008:10).

Sanayi Devrimi öncesi ve sonrası 1900 lü Yıllara kadar işletme yapılarında önemli sayılabilecek gelişmeler ortaya çıkmıştır. Ekonomideki gelişmelerin etkisiyle işletmeler giderek kurumsallaşmaya ve yönetimleri profesyonel yöneticiler devralmaya başlamıştır. Bunun sonucu sermaye sahiplerinin işletmelerinden doğru bilgi alma gereksinimleri denetimin gelişimini hızlandırmıştır. Bu dönemde denetçiler çalışmalarını belge incelemesinde yoğunlaştırmışlardır. Bu tür yapılan denetimde amaç, belgelerde olabilecek hata veya hileleri ortaya çıkartabilmektedir. Çalışmalar, belgelerin tamamını incelemeye yönelik olarak sürdürülmüştür. Bu tür denetim çalışmalarının tamamına "Belge Denetimi Yaklaşımı" adı verilmektedir (Bozkurt, 2006:17).

1900-1930 Döneminde ortaya çıkan bazı gelişmeler, denetçileri işletmelerin mali tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiştir (Bozkurt, 2007:7):

- a. İşletmelerle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayılarında önemli artışlar olmuştur.
- b. İşletme yönetimleri çeşitli iç kontrol yapıları oluşturarak hata ve hileleri bulmaya ve önlemeye yönelmişlerdir.
- c. Gelişen denetim prosedürleri yardımıyla işletmeler daha bilimsel olarak incelenmeye başlanmıştır.
- d. İşletmenin muhasebe belge ve kayıtlarının tümünün incelenmesi yöntemi, yerini örnekleme çalışmalarına bırakmıştır.

Bu dönemde yaklaşım, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak olmuştur. Böylece bu dönemde, günümüz modern denetim anlayışının temelleri atılmıştır. Bu tür denetim çalışmalarına "Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı" adı verilmiştir (Ay, 2007:17).

1930 lu yıllardan sonra gelişim hızlanarak sürmüştür. Bu dönemde özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş, iradi örnekleme çalışmalarından istatistikî örnekleme yöntemlerinin uygulanmasına geçilmiştir. Ayrıca işletmelerin

bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetçilerin çalışmalarını yönlendirmeye şekillendirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, işletmelerin mali tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi olarak algılanmıştır. Yapıyı inceleyen ve değerlendiren denetçiler, çıkan sonuçlara göre denetim çalışmalarının kapsamını belirlemeye yönelmişlerdir. Günümüzde de önemini koruyan bu yaklaşıma, “Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı” adı verilmektedir (Kaya, 2005:10).

Geride kalan ve günümüze kadar gelen dönemde de denetim uygulamalarında aşağıda sıralanan gelişmeler olmuştur (Bozkurt, 2006: 17-18):

- a. Elektronik bilgi işlem sistemlerinde ortaya çıkan gelişmeler sonucunda denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlanmıştır.
- b. Çeşitli istatistik ve matematik yöntemler denetimin vazgeçilmez parçası olmuştur.
- c. Analitik inceleme prosedürleri, denetim çalışmalarında önemli bir yer almaya başlamıştır.
- d. Denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevleri konusunda da hizmet verir duruma gelmişlerdir. Bu çalışmalara “Yönetim Denetim Yaklaşımı” adı verilmiştir.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ve denetim mekanizması ise, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, bağımsız muhasebe kuruluşlarının değil, yürürlükteki mevzuatın etkisiyle gelişme kaydetmiştir. Bunun asıl nedeni ise başta vergi mevzuatı olmak üzere diğer mevzuatın da sahip olduğu yaptırım gücüdür. Muhasebe ve denetim uygulamalarına etkili olabilecek ilk uygulama Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan Anonim Şirketlerin denetçilerinin sorumlulukları ile ilgili hükümlerdir. Yine muhasebe uygulamaları için, 1960’lı yıllardan sonra İktisadi Devlet Teşekkülleri ile ilgili olarak saptanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi de muhasebe ve denetim tekniklerinin gelişmesinde etkili olan bir düzenlemedir. Bu düzenlemeleri, 1962 yılında Bankalar Birliği’nin kredi taleplerine ilişkin başvurularda öngördüğü bilanço ve gelir tablosu ile ilgili çalışmalar ve Sermaye Piyasası Kurulu’nca 1983 yılından itibaren halka açık

anonim şirketler için öngörülen muhasebe sistemi, vergi mevzuatı dışında kalan diğer mevzuat hükümlerinin de muhasebe ve denetim uygulamalarına etkili olduğunu gösteren çalışmalar olarak değerlendirilebilir (Duman, 2008:11).

Bugün için denilebilir ki, çağdaş denetim geçmişteki faaliyetlerin gözden geçirilmesi işlevinden çıkarak iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına dönüşmüştür. Bu gelişme doğrudan doğruya muhasebe mesleğindeki gelişmeye bağlı değildir. Bu gelişme aslında ekonomik büyüme sonucu ortaya çıkmıştır. Denetim yaklaşımındaki bu gelişme ile birlikte denetimin amacında da değişiklik meydana gelmiştir. Bugün için finansal tabloların kuruluşuna doğruluğunun araştırılması yerini çok daha geniş kapsamlı bir incelemeye bırakmıştır (Güredin, 2007:16).

3. MUHASEBE DENETİMİNİN AMAÇLARI

Muhasebe denetiminde amaç, firmanın muhasebesi hakkında bir kanaate ulaşmaktır. Dolayısıyla, firmanın muhasebe işlemleri sonucunda ortaya konulan tablolar, beyanlar vb. konuların da doğruluğu araştırılmış olacaktır. Bu açıdan bakıldığında muhasebe denetiminin amaçlarını (İren, 2007:68-69);

- Güvenilir bilgi sağlamak,
- Olası hata ve hileleri ortaya çıkarmak,
- Olası hata ve hileleri önlemek,
- Yönetime önerilerde bulunmak,

başlıklarında toplayabileceğimiz gibi; biraz daha detaylandırırsak (Erdoğan, 2002:55-56):

- Denetimin konusunu oluşturan muhasebe verilerini gerçekleştirmiş ekonomik faaliyet ve olayların o anki sonuçlarını belirlemek,

- Olması gereken ile tamamlılık, gerçeklik, doğruluk, kanunilik, açıklık ve tarafsızlık olarak adlandırılan denetim ilkelerine göre Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesinde delillere dayanarak karşılaştırmak,

- Gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak maksadıyla yapılmakta olan denetime özgü ölçütler ve standartlar geliştirerek kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim müteşebbislerin firmaya yaptıkları yatırımın geleceği konusunda bilgilendirilmeleri ve mali kontrol sistemlerinin diğer bir deyişle muhasebe denetiminin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik edecek şekilde denetim tekniklerini kullanarak olan ile olması gereken arasındaki sapmaları belirlemek,

- Elde edilen sonuçları ve bulguları kullanarak tarafsız bir yargı veya sonuca ulaşarak sonucu denetçinin ilişkide bulunduğu gruplara iletmek,

şeklinde sıralayabiliriz.

4. MUHASEBE DENETİMİ TÜRLERİ

Muhasebe denetim türleri 5 ana başlıkta ele alınacaktır. Bunlar: Amaçlarına Göre Denetim Türleri, Kapsamına Göre Denetim Türleri, Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri, Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri ve Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleridir.

4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri 4 başlıkta ele alınacaktır. Bunlar: Mali Tablolar Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi ve Özel Amaçlı Denetimlerdir.

4.1.1. Mali Tablolar Denetimi

İşletmenin mali tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve samimi olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüşe ulaşmak için yapılan bir çalışmadır (Gücenme, 2004:2).

Mali Tabloların denetiminde denetçinin dayanağı olan önceden saptanmış ölçütlerin temeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanmaktadır. Ancak bunun yanında, ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemeler de ölçüt olarak kullanılmaktadır. Salt denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin, özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan ilişkisi olmaması gerekmektedir. Ancak ülkemiz açısından bakıldığında denetim çalışmalarında yasalar önemli rol oynamaktadır. Ayrıca, denetçiler tarafından mali tablo ve dayanaklarının doğru ve dürüst bir içerik taşıyıp taşımadığına da bakılmaktadır. Doğruluk, incelenen unsurun şekil açısından istenen özellikleri taşıyıp taşımadığının araştırılmasıdır. Dürüstlük ise, doğru olarak kabul edilen unsurun içerik olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmasıdır. Örneğin, bir stok kaleminin muhasebe tekniği açısından istenen biçimde bilançoda yer alması, işlemin doğru olduğunu gösterir. Ancak işlemin doğru olması malın depoda fiilen bulunduğunu göstermez. Malın fiziken depoda bulunması ise işlemin dürüst olduğunu gösterir. Mali tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2006: 27-28):

- Bu tür denetimin amacı işletmelerin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.
- Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Amaç, mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Tek tek var olan hatalar üzerinde durulmamaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu, mali tablonun %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

4.1.2. Uygunluk Denetimi

Her işletme, faaliyet amaçlarına ulaşmak için, işletme içinde bir dizi yordamı, kuralı ve politikayı oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Ayrıca yasalar ve hükümetlerce yapılan düzenlemeler de işletmece uyulması zorunlu (veya gerekli) olan ve iç işleyişe yansıyan öğelerdir (Erdoğan, 2005: 4).

Uygunluk denetiminin amacı, belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yöneliktir. Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar, işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. İşletmeler kendi içyapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluşturmaktadırlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetim olgusuna başvururlar. İşletmelerde bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. Devlet kurumları ise kendi konuları dahilinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluştururlar. Bunlara uyulup uyulmadığını saptamak için de kendi elemanlarına denetim yaptırırlar. Bu denetimlerin kapsamına kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri girmektedir. Örneğin Maliye Bakanlığı Denetçilerinin kendi iç yapılarında yaptıkları uygunluk denetimleri iç denetim faaliyetine girmektedir. Özel sektör üzerinde yapılan uygunluk denetimleri ise kamu denetimi kapsamında kabul görmektedir (Bozkurt, 2006: 28).

4.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinde genel olarak etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlayan bir denetim türüdür. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir. Bu tür denetimler sonucunda durumun belirlenip, işletme yönetimine önerilerde bulunma işlevi vardır. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir (<http://www.forumstajer.com/muhasebe-denetimi-2-t6211.0.html>).

Faaliyet denetimi salt muhasebe işlemleri ile sınırlı olmayıp, işletmenin diğer işlevlerini de içermektedir. Bu nedenle uygulama alanı oldukça geniştir. Faaliyet denetiminin uygulanması, diğer denetim türlerine göre daha karmaşıktır. Özellikle karşılaştırma ölçütleri diğerlerine göre daha soyuttur. Genelde ölçüt olarak bütçeler, başarı ölçüleri, oranlar ve sektör ortalamaları kullanılmaktadır (Bozkurt, 2006: 29).

Nihai hedefi yöneticilere ve işletme dışında kalan ortaklara yönetimin faaliyet sonuçları ve özellikleri sonuçların yeterlilik düzeyleri hakkında objektif bilgiler vermektir (Kaval, 2008:9).

4.1.4. Özel Amaçlı Denetimler

Özel amaçlı denetimler, herhangi bir konuda işletme yönetimine bilgi sağlamak amacı ile yapılan denetim çalışmalarıdır. Özel amaçlı denetimlerde problem ya da denetim konusu önceden bellidir. Buna dayalı olarak genel ve karma hipotezler açık olarak belirtilir. Bu hipotezlere dayalı olarak da, ilgili sonuç çıkartılarak bu sonuçların geliştirilmesi sağlanır (Dalak, 2000:67).

Başlıca özel denetim türleri şunlardır (İren, 2007:78):

- Bir firmaya ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Satın alma, devir, birleşmelerden önce yapılan incelemeler,
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması,
- Vergi incelemeleri,
- Kamusal örgütlerce yapılan denetim ve incelemeler,
- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler.

4.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsam bakımından denetim türleri, iki ana başlıkta ifade edilmektedir. Bunlar; genel ve özel denetimlerdir. Genel denetim, bir işletmenin her türlü kayıt ve işlemlerle ilgili muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetim çalışmalarıdır (Tüm, 2010:21). Özel denetimler ise, işletmelerin kendi istekleri doğrultusunda özellikle ilgili kişilere bilgi sağlamak amacıyla; belirli bir alanda, belirli bir olayın gerçekleşmesine bağlı olarak, bu olaylarla ilgili işlem veya hesapların denetlenmesi olarak

nitelendirilmektedir. Bu denetimde her konu ayrı bir inceleme alanıdır. Kredi öncesi yapılan incelemeler, vergi incelemeleri ve yatırım incelemeleri örnek olarak gösterilebilir (Güler, 2006:21).

4.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri 2 başlıkta ele alınacaktır. Bunlar: Zorunlu (Yasal) Denetim ve İsteğe Bağlı Denetimdir.

4.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Zorunlu denetimde, işletme, kanun, yönetmelik ve tebliğlerdeki emredici hükümler sebebiyle muhasebe denetimi yaptırmak zorundadır. Denetimin yapılıp yapılmaması konusunda denetim yaptıracak işletmenin bir seçim hakkı bulunmamaktadır. Bu denetim türünde denetimin kim tarafından, ne şekilde ve hangi sürede yapılacağı da ayrıntılı olarak düzenlenmektedir (Kasapoğlu, 2008:150).

4.3.2. İsteğe Bağlı Denetim

Yasal bir zorunluluk olmaksızın, ilgili çıkar gruplarının isteği üzerine işletmelerin almış oldukları kararlar neticesinde yapılmasını talep ettikleri denetimdir. İsteğe bağlı denetimde denetim çalışmalarının sınırları denetimi isteyenlerce belirlenir (Dede, 1995:3).

4.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim türleri 3 başlıkta ele alınacaktır. Bunlar: Sürekli Denetim, Ara Denetim ve Son Denetimdir.

4.4.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim; her yıl yapılan ve gerekli tüm denetim tekniklerini kapsayan denetim biçiminde tanımlanabilir. Sürekli denetimin her yıl yapılan denetim olmasından anlaşılması gereken, sadece bir veya birkaç yıl ile sınırlandırılmaksızın denetimin devamlılık arz ettiğidir. Devamlılık arz eden bu denetim faaliyeti, yılsonu veya

bitiminde değil, sözleşme tarihinden bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan dönem boyunca denetçinin belirleyeceği aralıklarla denetim tekniklerinin uygulanmasını gerekli kılmaktadır (Yavaşoğlu, 2001:24).

Sürekli denetim kağıtsız ve gerçek zamanlı muhasebe ortamında hazırlanmış finansal tablolara uygun görüş verebilmek için elektronik denetim kanıtlarının toplanması sürecidir (Rezaee vd., 2001:150-158)

CICA ve AICPA tarafından hazırlanan rapora göre; sürekli denetim, denetim konusuna giren işlemlere ilişkin olarak anında veya işlemler gerçekleştiikten kısa bir süre sonra, yazılı güvence verilmesini sağlayan yöntemdir (Cankar, 2006:70).

Sürekli denetim, fiziki belge olmaksızın gerçek zamanlı muhasebe bilgi sisteminde üretilmiş olan finansal tablolarda yer alan finansal karakterli bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin bir görüş oluşturmak amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve analitik prosedürleri kullanarak elektronik denetim kanıtlarını toplamaya ve toplanan kanıtlardan ulaşılan görüşü bir denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına sunmaya yönelik sistematik bir süreçtir (<http://www.infotekas.com.tr/kurumsal-kaynak-planlama-erp-sistemleri-ile-denetim-olgusu/>).

Sürekli denetimin iki ana bileşeni şunlardır (Cankar, 2006:71):

- **Sürekli Kontrol Değerlendirmesi:** Kontrol zafiyetleri üzerinde mümkün olabildiğince çabuk denetim yapılabilmesini ifade eder. Bu yöntem sayesinde, iç denetçiler yönetimin izleme fonksiyonunun yeterliliğini değerlendirmekte, denetim ve yönetim kurullarına kontrollerin etkili çalıştığı ve kurumun muhtemel olumsuzlukları hızlı bir şekilde düzeltebileceği garantisini sunmaktadırlar.

- **Sürekli Risk Değerlendirmesi:** Beklenen risk düzeyinin üzerindeki sistem ve süreçlerin belirlenmesini ifade eder. Bu yöntem sayesinde, denetçiler kurumun riskli alanlarını tespit etmekte, bu türden riskleri derecelendirmekte ve sınırlı denetim kaynaklarının daha etkin dağılımını sağlamaktadırlar.

Geleneksel denetim yaklaşımında, kurumun sene sonunda hazırlanan mali tablolarının doğruluğuna ve uygunluğuna ilişkin görüş vermek için uzun bir süreye ihtiyaç vardır. Bu çalışma genellikle, denetim raporlama döneminden sonraki birkaç aylık dönemde yürütülür. Örneğin, Türk vergi mevzuatına göre vergiye esas teşkil eden kurum kazancının belirlenmesi için üç aylık bir süre söz konusudur. Bu nedenle yılsonu hesaplarının kesinleştirilmesi ve gerekli denetim çalışmalarının tamamlanması için yeterli süre bulunmaktadır. Her ne kadar denetim eksikliklerini tamamlamak için yeterli süre varsa da Enron ve Worldcom gibi skandallar da göstermiştir ki, denetim riski ve dolayısıyla yanlış denetim sonuçları ihtimali her zaman vardır. Öte yandan, böyle bir zaman avantajı olmayan sürekli denetim sonuçları için bu riskin düzeyi tartışmalıdır. Herhalde, sürekli denetim raporları sonuçlarına, geleneksel denetim raporlarına göre daha ihtiyatlı yaklaşılacaktır (İren, 2007:81).

4.4.2. Ara Denetim

Ara denetim, bir yıldan kısa olan ve en az bir aylık dönemi kapsayan hesap dönemlerine ilişkin denetim faaliyetidir (Baydarol, 2007:13).

Hesap dönemi içinde belli tarihlerde yapılan denetimlerdir. Üç aylık, altı aylık gibi kısa hesap dönemlerine ait sonuçların denetimidir (http://dersnotlarimiz.blogspot.com/2010_04_01_archive.html).

4.4.3. Son Denetim

Hesap dönemi kapandıktan sonra yapılan denetim faaliyeti son denetim olarak adlandırılmaktadır (Karanfiloğlu, 1999:33). Bu denetim türüne tam denetim de denilmektedir (İren, 2007:82).

4.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri 3 başlıkta ele alınacaktır. Bunlar: Bağımsız Denetim, İç Denetim ve Kamu Denetimidir.

4.5.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı ya da yetkili denetçisi olan kişiler tarafından, işletmelerin mali tablolarının Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Kanunları ile Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (Duman, 2008:17-18). Üçüncü kişilere sunulan bilgilerin doğru ve samimi olup olmadığı incelenmektedir (Gücenme, 2004:4).

Bağımsız denetim faaliyetinin aşağıda belirtilen iki işlevi bulunmaktadır (Yavaşoğlu, 2001:22):

1. Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğunun tespiti,
2. Mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının tespiti.

4.5.2. İç Denetim

İşletme çalışanları tarafından yapılabilecek hata ve hilelerin önlenmesi ve tespiti için yapılan bir çalışmadır (Gücenme, 2004:3).

Küçük işletmelerde bu işi yönetici yapabilmektedir, büyük işletmelerde ise iç kontrolün karmaşık olması, iç kontrolü değerlendirmek için iç denetimden faydalanılmasını gerektirmektedir (Yurdbulan, 1998:47).

Bir işletmede kurulacak olan iç kontrol sisteminin güçlü ve etkin olması, yönetimin olduğu kadar iç denetim bölümünün de işini azaltır, iç denetim bölümünün daha önemli konularla ilgilenmesine imkan sağlar (Baydarol, 2007:11).

Bununla birlikte iç denetim bölümünün, iç kontrol sisteminin kurulmasında herhangi bir sorumluluğu yoktur. Bu sorumluluk yönetim kuruluna ya da icradan sorumlu üyelere aittir, bu aşamada iç denetçiye düşen görev sistemin tasarlanmasında ilgili birimlere danışmanlık yapmaktır (Kayım, 2006:119).

İç denetim kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. Yani iç denetimin kapsamına daha önce açıkladığımız mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin tamamı girebileceği gibi bunlardan biri veya ikisi ile de sınırlandırılabilir. İşletmede iç denetçiler aşağıdaki çalışmaları yaparlar (Duman, 2008:15-16):

- İşletme varlıklarının korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe bilgi ve belgelerinin güvenilir olup olmadıklarını belirlemek,
- İşletme faaliyetlerinin verimli ve etkin bir şekilde yürütülüp yürütülmediğini araştırmak,
- İşletme yönetimince belirlenmiş politika ve kurallara uyulup uyulmadığını araştırmak,
- İşletme yönetimince kendisinden istenen araştırmaları yapmak.

4.5.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir. Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler (Bozkurt, 2006:34).

Kamunun özel sektör işletmeleri üzerindeki denetimleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gücenme, 2004:3-4):

- Vergi denetimi,
- Türk Ticaret Kanunu Hükümlerine göre ticaret şirketlerinin denetimi,
- Sermaye Piyasası Kanunu'na göre halka açık şirketlerin denetimi,
- Bankalar Kanunu'na göre bankaların Bankalar Yeminli Murakıpları tarafından denetimi,
- SGK'na göre SGK müfettişleri tarafından yapılan denetim,
- Çevre Bakanlığı, Sigorta Murakabe Kurulu ve belediyeler tarafından ilgili mevzuata göre yapılan denetimler.

Kamu birimleri tarafından kamu kuruluşlarının denetlenmesi, ilgili kurum ve kuruluşların kendi kuruluş kanunu ya da diğer ilgili mevzuata uygun faaliyet gösterip göstermediklerinin tespitine yönelik bir çalışmadır. Kamuya yönelik denetim organları aşağıdaki gibidir (Gücenme, 2004:4):

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Maliye Bakanlığı,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Halka açık kamu şirketleri için Sermaye Piyasası Kurulu.

5. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren kişidir. Tanımdan anlaşılacağı üzere denetçiler önemli sayılabilecek özelliklere sahip olmak zorundadırlar (Bozkurt, 2006: 31):

- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır,
- Denetçi, bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdır,
- Denetçi, çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir,
- Denetçi, kişilikli ve ahlaklı olmalıdır.

Denetçi türleri 3 başlıkta ele alınacaktır. Bunlar: Bağımsız Denetçiler, İç Denetçiler ve Kamu Denetçileridir.

5.1.Bağımsız Denetçiler

Müşterilerine profesyonel denetim hizmeti veren ve tek başına ya da bir denetim şirketi bünyesinde çalışan uzman kişilerdir. Denetimini yaptıkları işletme ile herhangi bir işçi-işveren ilişkileri bulunmamaktadır. Bağımsız denetçiden denetim talebinde bulunan kişi veya kuruluşlar ise, genellikle işletmeye kredi vermek isteyen yatırım kuruluşları, işletme ile ortaklık kurmak isteyen kişi ya da kuruluşlar olabileceği gibi,

işletme sahip ya da yöneticileri de işletmenin faaliyetlerinin bağımsız denetime tabi olmasını isteyebilirler (Duman, 2008:19)

Denetçiler de aynen avukatlar ve doktorlar gibi serbest meslek sürdüren kişiler olup bir ücret karşılığında faaliyet gösterirler. Bağımsız denetçiler belirli bir sınavı geçirip bu faaliyeti yapma yetki ve fermanını kazanmış, uzman kişilerdir (Güredin, 2000:9).

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin mali tablolarını denetlemektir. Bunun yanında yaptıkları çeşitli hizmetler de vardır (Bozkurt, 2006:32):

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık yapmak,
- Çeşitli konularda yönetim danışmanlığı yapmak,
- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulunmak,
- İç kontrol yapısını oluşturmak,
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna yardımcı olmak,
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini yürütmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere işgören bulunmasında yardımcı olmak.

Bağımsız denetçilerin, mali tabloların denetiminde üstlendikleri görevin getirdiği sorumluluğun içeriği aşağıda irdelenmiştir (Bozkurt, 2006:32-33):

- Mali tabloların denetiminde, bağımsız denetçilerden beklenen, işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin temelde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında bir görüş belirtmektir. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerde olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi, mali tabloların doğru ve dürüst bir biçimde düzenlenmesi yönetimin sorumluluğundadır.
- Bağımsız denetçilerden denetlenen dönemde oluşan tüm muhasebe hareketlerini %100 incelemeleri beklenemez. Denetçi, kendisinin

belirleyeceği bir sayıda ve önemlilikte belge ve kayıtları inceleyerek genel bir görüşe ulaşır.

- Denetçinin işletme politikaları ve bunların değerlendirilmesi ile ilgili bir sorumluluğu yoktur. İşletmenin sonradan içine düşebileceği olumsuz durumlar denetçiyi bağlamaz.
- Denetim raporunda varılan sonuç, denetçinin görüşünü yansıtır. Bu ise hiçbir zaman mali tabloları kullananlar tarafından %100 güvenilirlik anlamında algılanamaz. Denetçi garanti veren kişi konumunda değildir. Denetçinin her zaman yanılma ve yanılmama olasılığı vardır.
- Sonuç olarak denetçi, bir denetim çalışmasında yapması gerekenleri yapmakla sorumludur. Buna karşı ortaya çıkan aksaklıklardan ve işletme ilgililerinin karşılaştıkları zararlardan işletme yönetimi sorumludur.

5.2.İç Denetçiler

Genel olarak işletmenin yöneticilerine ya da sahiplerine karşı sorumlu olarak, işletmenin organizasyon yapısı içinde, işletme faaliyetlerinde önceden belirlenmiş ilke ve prensiplere uyulup uyulmadığını denetleyen kişilerdir. İç denetçilerde denetim faaliyetini yürütürken ve bulguları değerlendirirken bağımsız davranmak zorundadır. Bu bağımsızlığı temin etmek için birçok işletmede iç denetim birimleri yönetim kurulları yerine genel kurula bağlanmıştır. İç denetçilerin faaliyetleri sonucunda ulaştıkları bulgular, o işletmenin yöneticileri ya da ortakları tarafından kullanılır. Yine iç denetçilerin bulgu ve çalışmaları bağımsız denetçi ve kamu denetçileri tarafından da kullanılabilir (Duman, 2008:20).

İç denetçiler şu faaliyetleri yerine getirirler (Güredin, 2000:10), (Bozkurt, 2006:33):

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,

- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sormak,
- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek,
- İşletme yönetiminin istediği özel araştırmaları yapma,
- Bağımsız denetçilerle işbirliğine girme.

5.3.Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Güredin, 2000:10)

Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler. Her ülkede olduğu gibi Türkiye’de de görev yapan çok sayıda kamu denetim örgütü bulunmaktadır. Bunların bazıları sırf kamu kuruluşlarında, bazıları ise hem kamu kuruluşlarında hem de özel sektör işletmelerinde denetim görevi yaparlar. Kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumların bazıları aşağıdadır (Bozkurt, 2006:34):

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığına bağlı, Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri Kurulları,
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,

- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
 - SGK Teftiş Kurulu.
- şeklinde sıralanabilir.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE HATA VE HİLELER

1. MUHASEBE HATALARI

Hata kavramı Türk Dil Kurumunun Türkçe Sözlük'ünde; istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanılğı, kusur ve yanlışlık olarak tanımlanmaktadır (Güvenç, 2009:20). Borçlar Kanunu'nda dar anlamda hata; gerçek hakkında bilinçli olmayan yanlış veya eksiklik halidir. Geniş anlamda hata ise, bilgisizliği de ihtiva eder, yani bilgisizlik hatayı meydana getirir (Eren, 1999:457).

Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik veya bilgisizlik yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hatası kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklardır (Duman, 2008:147).

Bir işletmenin ekonomik açıdan tanınması veya değerlendirilmesi muhasebe raporları esas alınarak yapılmaktadır. Bu anlamda, finansal tablolarda ya da muhasebe kayıtlarında meydana gelebilecek hatalar yanlış değerlendirmelere sebep olabilmektedir (Seviğ, 2002:40).

İşletmelerde yapılan muhasebe hatalarını, muhasebe ilkelerine, kurallarına ve prensiplerine uymayan faaliyetler ve davranışlar olarak tanımlayabiliriz. Yapılan yanlışlar ya da hatalarda kişiler, kendi çıkarları doğrultusunda bilerek veya isteyerek bu davranışlarda bulunmazlar. Yanlışlıklar ve hatalar bilgisizlik ve ihmalkarlıktan kaynaklanmaktadır. Ancak istemeyerekte olsa yapılan bu muhasebe hataları, en az hile, yolsuzluk eylemleri kadar işletmelere zarar verebilmektedir. Etkili bir iç kontrol sisteminin amaçlarından birisi de işletme için hazırlanmış olan muhasebe verilerinin güvenilir olmasını sağlamaktır. Güvenilir muhasebe verisi; muhasebe ilkelerine ve konulmuş diğer kurallara uygun biçimde gerçeği yansıtmalıdır. Diğer bir deyişle muhasebe verilerinde hiçbir düzensizlik ya da hata olmamalıdır (Ertürk, 2010:5).

Muhasebe kayıtlarında ve raporlarında kasıtlı ve kasıtsız olarak yapılan yanlışlıklar sonucu ortaya çıkan hatalı bilgilerin karar alma sürecinde hem yöneticiler

hem de işletme ile ilgili kişiler tarafından kullanılması ise alınan kararlarda yanlışlık riski ortaya çıkar. Dolayısıyla hata sadece işletmenin vergisel anlamda ilişkileriyle ilgili olmayıp işletmenin karar mekanizmalarını da yakından ilgilendiren bir olgudur (Zeytin, 2007:88).

Muhasebe işlemlerinin günümüzde bilgisayarla yürütülmesi ortaya çıkan bazı muhasebe hatalarını minimuma indirmiş bazılarını da tamamen ortadan kaldırmış olmakla birlikte mevcut bazı muhasebe hataları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güvenç, 2009:20-21);

- Bir muhasebe kaydının unutulması ya da tekrarlanması,
- İspatlayıcı bir belgenin kaybedilmesi,
- Hesapların birleştirilmesi,
- Kayıt hataları (ters kayıt, rakam hatası, hesap hatası gibi),
- Değerleme hataları.

Hataları işletmede çalışanlar yapabileceği gibi, finansal tabloların düzenlenmesinden esas sorumlu işletme üst düzey yöneticileri de yapabilir. Genellikle (Kaval, 2008:77);

a. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken yapılabilecek bir yanlışlık,

b. Olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini ve

c. Muhasebe ilkelerini uygularken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili yapılabilecek bir yanlışlık hata olarak değerlendirilir.

2. MUHASEBE HATALARININ NEDENLERİ

Muhasebe hatasının tanımından da anlaşılacağı üzere, muhasebe hataları genel olarak bilgisizlik, tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlikten kaynaklanmaktadır (Kirik, 2007:39). İşletmelerde çalışan kişilerin hata yapma ihtimalleri ile bilgileri, yetkinlikleri,

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

Muhasebe hatalarının nedenleri 2 başlık altında incelenecektir. Bunlar: Bilgisizlik ve Tecrübesizlik, İhmal ve Dikkatsizliktir.

2.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Muhasebede işlemleri gerçekleştirmek ve doğru sonuca ulaşabilmek için gerekli olan tüm kanun, ilke, kavram ve bilgilerin bilinmesi ve doğru bir biçimde uygulanması gereklidir. Söz konusu bu unsurları bilmeyen bir muhasebe personeli veyahut da bunları bilen fakat yanlış yerlerde uygulayan birisi muhasebede çeşitli düzensizliklere yol açabilmektedir (Kaymak, 1996:64).

İşletmelerdeki muhasebe hatalarının önüne geçebilmede ilk adım iyi yetişmiş, kaliteli ve bilgili kişilerin çalıştırılmasıdır. Bu özelliklere sahip personelin çalıştırılması, hataların oluşmasını engelleyerek işletmenin verimliliğini de arttıracaktır. Bunun yanında, çalışanların işletme içi eğitime tabi tutularak yetiştirilmeleri, gerektiğinde seminer, panel veya konferanslara gönderilmeleri hataların azaltılmasında alınabilecek bazı önlemlerdir (Ertürk, 2010:10).

2.2. İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebeye ait işlem ve olaylar gerçekleştirilirken, bilgi kadar önemli olan diğer konu da gerekli olan dikkat ve özenin gösterilmesidir. Aksi takdirde, dikkatsizlik, unutkanlık, ilgisizlik ve ihmal sonucu yapılan işlemler muhasebenin akış sistemini bozacak ve hatalara sebep olacaktır (Kirik, 2007:40).

Muhasebe hatalarının oluşmasındaki söz konusu ihmal ve dikkatsizlikler, ay sonlarında düzenlenen mizanlarla ve hatalardan zarar gören üçüncü şahısların hatırlatmalarıyla ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında sağlıklı ve kontrollü bir muhasebe akışının olduğu işletmelerde hataların oluşmasına sebep olan söz konusu ihmal ve dikkatsizlikler yapıldıktan kısa bir süre sonra ortaya çıkmaktadır (Gürbüz, 1995:61).

3. MUHASEBE HATALARININ ÇEŞİTLERİ

Gelişen teknoloji ile birlikte muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamlarında hazırlanması, muhasebe hatalarını büyük ölçüde azaltmış, hatta bazı hataları da tamamen ortadan kaldırmıştır. Ancak gene de uygulamalarda sıkça karşılaşılan hata çeşitlerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Kirik, 2007:40).

Muhasebe hatalarının çeşitleri 5 başlık altında incelenecektir. Bunlar: Matematik Hataları, Kayıt Hataları, Nakil Hataları, Unutulma ve Tekrarlama ve Bilanço Hatalarıdır.

3.1. Matematik Hataları

Muhasebe sisteminde yapılmak durumunda kalınan hesaplama işlemlerindeki yanlışlıklardır (Duman, 2008:148). Fiş girişi sırasında ek belgelerin toplamlarında, reeskont, faiz, karşılık gibi hesaplar nedeniyle muhasebe dışında yapılan matematiksel işlemlerde yapılan hatalardır (Erol, 2008:231).

Örneğin; dönem sonunda sürekli envanter yöntemini kullanan bir işletmede, satılan ticari malların maliyeti hesabının 125,000 TL iken; yanlışlıkla 225,000 TL olarak toplanarak kar-zarar hesabına aktarılması. Böyle bir durumda, dönem karı 100,000 TL eksik çıkacak ve bu da vergi matrahını etkileyecektir. Bu tür hataların kayıtlar üzerinden tespiti, çift kayıt sistemi nedeniyle mümkün değildir. Doğrudan belgeler üzerinde yapılacak aritmetik incelemeler ile ortaya çıkabilir (Kirik, 2007:40-41).

Yapılabilecek bazı hesaplama hataları şunlardır (Ertürk, 2010:6);

- Yevmiye, defteri kebir toplamlarında hatalar,
- Kasa defterinde yapılan toplama ve çıkarma hataları,
- Envanter cetvellerinde çarpım ve toplama hataları,
- Amortisman hesaplarında hatalar,

- Maaş bordrolarının toplamında yapılan hatalar,
- Fatura üzerinde KDV hesaplanması sırasında yapılan hatalar,
- Tablo ve bilanço toplamalarında yapılan hatalar,
- Yeniden değerlendirme işlemleri sırasında yapılan çarpım hatalarıdır.

3.2. Kayıt Hataları

Muhasebe ile ilgili işlem ve olayların muhasebe defterlerine kaydedilirken ortaya çıkan rakam ve hesap yanlışlıklarından dolayı oluşan muhasebe hatalarıdır. Kayıt hatalarını rakam hataları, hesap hataları ve borç-alacak taraflarının karıştırılması şeklinde sınıflandırmak mümkündür (Kirik, 2007:41). Rakam hataları, muhasebe işlemlerine ilişkin rakamların günlük defterlere yanlış yazılması veya rakamların yer değiştirilerek kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır. Hesap hataları, kanun hükümlerine ve muhasebe ilkelerine uygun yorumlanmaması sonucu işlemin başka hesaba kaydedilerek hataya neden olunmasıyla ortaya çıkan hatalardır. Diğer kayıt hatası türü olan borç ve alacak taraflarının karıştırılması ise, yevmiye kayıtlarında dalgınlıkla borç ve alacak taraflarının karıştırılması halinde ortaya çıkar (Zeytin, 2007:89).

Örnek: 1) ABC işletmesi 22/02/2013 tarihinde XYZ işletmesine olan veresiye borcuna karşılık 32.000,00 TL tutarında bir çek vermiştir. Bu işleme ilişkin yevmiye maddesi kaydı aşağıdaki gibi yapılmıştır:

22/02/2013

320 SATICILAR HS.

23.000,00

103 VER. ÇEK. VE ÖDEME EMİRLERİ HS. 23.000,00

XYZ işletmesine çek ile ödeme yapılması

/

Bu durumda ABC işletmesinin 32.000,00 TL olarak vermiş olduğu çek yevmiye defterine yanlışlıkla 23.000,00 TL olarak kaydedilmiştir. Bu hatanın 26/02/2013 tarihinde fark edildiğini varsayarak aşağıdaki gibi düzeltebiliriz.

26/02/2013

320 SATICILAR HS.

9.000,00

103 VER. ÇEK. VE ÖDEME EMİRLERİ HS. 9.000,00

Yanlış girilen kaydın düzeltilmesi

/

Örnek: 2) ABC işletmesi 15/02/2013 tarihinde 10.000,00 TL ve %18 KDV ile birlikte peşin bir mal satın almış ve bununla ilgili olarak aşağıdaki yevmiye kaydını yapmıştır.

15/02/2013

153 TİCARİ MALLAR HS.	11.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	1.800,00
100 KASA HS.	11.800,00

Peşin para ile mal alış

/

Yukarıdaki yevmiye defterine yapılan kayıta, ticari mallar hesabının borcuna yanılışlıkla 1.000,00 TL fazla tutar yazılmıştır. Bu durumda ticari mallar hesabı tek taraflı olarak 1.000,00 TL alacaklandırıldığı takdirde bu yanılışlık düzeltilmiş olacaktır.

Hatanın 15/02/2013 tarihinde yapıldığını varsayarsak kayıt aşağıdaki gibi yapılacaktır.

17/02/2013

153 TİCARİ MALLAR HS.	1.000,00
-----------------------	----------

Fazla yazılan tutarın iptal edilmesi

/

Örnek: 3) ABC işletmesi 15/02/2013 tarihinde, XYZ işletmesinden olan 20.000,00 TL tutarındaki alacağına karşı 6 ay vadeli senet almış ve bununla ilgili olarak aşağıdaki kaydı yapmıştır.

15/02/2013

121 ALACAK SENETLERİ HS. 2.000,00

120 ALICILAR HS. 20.000,00

XYZ işletmesinden alınan 6 ay vadeli senet

/

Yukarıdaki yevmiye defteri kaydında 20.000,00 TL olarak alınan senet, 2.000,00 TL olarak kaydedilmiştir. Bu hatayı düzeltmek için, alacak senetleri hesabının yalnızca borç kısmına 18.000,00 TL yazmak gerekecektir. Hatanın 22/02/2013 tarihinde fark edildiğini varsayarsak düzeltme kaydı şöyle yapılacaktır.

22/02/2013

121 ALACAK SENETLERİ HS. 18.000,00

Eksik yazılan tutarın kayıtlarda düzeltilmesi

/

Örnek: 4) ABC işletmesine 05/02/2013 tarihinde 1.180,00 TL tutarında (KDV dahil) kırtasiye malzemesi alınmış, bununla ilgili olarak aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

05/02/2013

770 GENEL YÖN. GİD. HS.	10.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180,00
100 KASA HS.	10.180,00

Kırtasiye malzemesi alış

/

Yukarıdaki kayıta alınan kırtasiye malzemesine ilişkin tutar ve ödenen tutar yanlış olarak yazılmış, KDV ise doğru olarak yazılmıştır. Bu durumda genel yönetim giderleri hesabı ile kasa hesabına fazla tutar kaydedilmiş olmaktadır. Bu hatanın 10/02/2013 tarihinde fark edildiğini varsaydığımızda düzeltme kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

10/02/2013

100 KASA HS.	9.000,00
770 GENEL YÖNETİM GİD. HS.	9.000,00

Fazla yazılan tutarın iptali

/

Örnek: 5) ABC ticaret işletmesinde 12/02/2013 tarihinde işletmede kullanılmak üzere 1.000,00 TL + %18 KDV tutarında bir bilgisayar peşin olarak satın alınmış ve söz konusu işlemle ilgili olarak aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

12/02/2013

153 TİCARİ MALLAR HS.	1.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180,00
320 SATICILAR HS.	1.180,00

Bilgisayar satın alınması

/

Yukarıdaki yevmiye kaydında alınan bilgisayar ticari mallar hesabına kaydedilmiştir. Halbuki işletmede kullanılmak üzere satın alınan araç-gereçlerin “255 Demirbaşlar” hesabına kaydedilmesi gereklidir. Ayrıca peşin alış olmasına rağmen burada veresiye alış gibi gösterilmiş ve kasa hesabı yerine satıcılar hesabı kullanılmıştır. Bu durumda öncelikle ilk yapılan kayıt ters kayıtla iptal edilir ve daha sonra doğru kayıt aşağıdaki şekilde yapılır.

15/02/2013

320 SATICILAR HS.	1.180,00
153 TİCARİ MALLAR HS.	1.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180,00

Yanlış kaydın iptali

/

15/02/2013

255 DEMİRBAŞLAR HS.	1.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180,00
100 KASA HS.	1.180,00

Bilgisayar satın alınması

/

Örnek: 6) ABC işletmesi 17/02/2013 tarihinde 1.000,00 TL + %18 KDV tutarında mal satmış ve aşağıdaki kaydı yapmıştır.

17/02/2013

100 KASA HS.	1.180,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.	1.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	180,00

Mal satış kaydı

/

Bu kayıta tahsil edilen KDV tutarı yanlışlıkla İndirilecek KDV hesabına yazılmıştır. Halbuki hesaplanan KDV hesabına yazılması gerekiyordu. Bu durumda İndirilecek KDV hesabı borç, Hesaplanan KDV hesabı ise alacak yazılarak düzeltme yapılır.

20/02/2013

191 İNDİRİLECEK KDV HS.

180,00

391 HESAPLANAN KDV HS.

180,00

KDV ile ilgili yanlışlığın düzeltilmesi

/

Örnek: 7) ABC işletmesinin XYZ işletmesinden 4.000,00 TL alacağı vardır. ABC işletmesi 20/02/2013 tarihinde XYZ işletmesinden 3 ay vadeli bir senet almış ve aşağıdaki kaydı yapmıştır.

20/02/2012

120 ALICILAR HS.

4.000,00

121 ALACAK SENETLERİ HS.

4.000,00

XYZ işletmesinden 3 ay vadeli senet alınması

/

Yukarıdaki yevmiye kaydında hesapların yanlış tarafa kaydedildiği görülmektedir. Çünkü ABC işletmesi alacak senetleri hesabını borçlandıracağı yerde ters kayıt yaparak alacaklandırmış; alıcılar hesabını da alacak tarafa yazacağı yerde borç tarafa yazmıştır. Bu durumda, bu işlemin hem ters kaydı yapılır, hem de rakamlar iki katına çıkarılır.

22/02/2013

121 ALACAK SENETLERİ HS. 8.000,00

120 ALICILAR HS. 8.000,00

Senet alış kaydının düzeltilmesi

/

Örnek: 8) ABC işletmesi 25/02/2013 tarihinde daha önceden mal aldığı XYZ işletmesine olan 6.000,00 TL'lik borcunu ödemiş ve aşağıdaki kaydı yapmıştır.

25/02/2013

100 KASA HS. 6.000,00

320 SATICILAR HS 6.000,00

XYZ işletmesine olan borcun ödenmesi

/

Yukarıdaki yevmiye kaydında borç ödemesi olduğundan borçlu hesabın satıcılar, alacaklı hesabın da kasa olması gerekirdi. Ancak görüldüğü üzere tam tersi yapılmıştır. O halde işlemin kaydı aşağıdaki gibi düzeltilmelidir.

25/02/2013

320 SATICILAR HS.	12.000,00
100 KASA HS.	12.000,00

Borç ödeme kaydının düzeltilmesi

3.3. Nakil Hataları

Muhasebe işlemlerine ait tutarların, sayfadan sayfaya, defterden deftere, defterlerden mizana veya yevmiye defterlerine kaydedilen bir işlemin büyük deftere kaydı sırasında yanlış kaydedilmesi veya başka bir hesaba kaydedilmesi sonucu meydana gelen hatalardır (Kirik, 2007:47).

Önemli nakil hataları şunlardır (Ertürk, 2010:7-8);

- Bir rakamın yanlış geçirilmesi,
- Doğru bir rakamın yanlış hesaba aktarılması,
- Bir hesabın borcuna yazılması gereken bir rakamın aynı hesabın alacağına kaydedilmesi,
- Yevmiye defterinden büyük deftere nakil sırasında bir rakamın iki defa geçirilmesi,
- Bir rakamın yevmiye defterinden büyük deftere aktarılmasının unutulması.

Örnek:1) Kasa hesabında meydana gelen 10.000,00 TL tutarındaki artış yevmiye defterine 10.000,00 TL yazılıp büyük deftere 1.000,00 TL olarak yazılırsa kasa hesabı 9.000,00 TL açık verecektir.

25/02/2013

100 KASA HS. 10.000,00

120 ALICILAR HS. 10.000,00

Alacak tahsilatı

/

Büyük deftere kayıt:

100 KASA

100.000,00	30.000,00
90.000,00	8.000,00
80,00	40.000,00
65.000,00	1.000,00
<u>1.000,00</u>	

Örnek:2) ABC işletmesinde 28/02/2013 tarihinde 13.000,00 TL tutarında kırtasiye malzemesi alınmış ve aşağıdaki şekilde yevmiye ve büyük defterlere kaydedilmiştir.

28/02/2013

770 GENEL YÖNETİM GİD. HS. 13.000,00

100 KASA HS. 13.000,00

Kırtasiye malzemesi alınması

/

Büyük defterlere kayıt:

100 KASA

300.000,00	80.000,00
10.000,00	5.000,00
3.000,00	1.000,00
55.000,00	<u>13.000,00</u>

730 GENEL ÜRETİM GİD.

10.000,00	
45.000,00	
<u>13.000,00</u>	

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

3.4. Unutulma ve Tekrarlama

İşletmeye ait alış, satış, gider gibi işlemlerin ilgili döneme kaydedilmemesi veya kayıtlara hiç alınmaması unutma hatasıdır (Ertürk, 2010:8). Muhasebenin genel ilkelerinden dönemsellik ilkesi gereği yapılan işlemlerin ilgili bulunduğu dönemde defterlere kaydedilmesi gerekmektedir (Sevilengül, 2005:23). Gerçekleşen işlemlerin ilgili bulunduğu dönemlerde kaydedilmemesi muhasebe hatalarını ortaya çıkarmaktadır.

Bu hatalar muhasebe personelinin kendi bünye ve organizasyonları içinde yapacakları inceleme ve kontrol ile zamanında meydana çıkabilmektedir. Bir kaydın

geçirilmesinin unutulduğu durumlarda, hatanın farkına varıldığı tarihte o işleme ait bilgi ve belgeleri ilgili deftere kaydolunur (Erkural, 1982:75).

Örneğin; Bir ticaret işletmesinin satmış olduğu mala ait hasılat faturasını defterlere kaydetmemesi, unutmadan kaynaklanan bir muhasebe hatasıdır. Bu tür hataların tutarları işletmenin toplam cirosu içerisinde küçük bir rakam olarak ifade edilebiliyorsa, olayı hata olarak yorumlamak doğrudur. Ancak, söz konusu olayın tutarı büyük bir rakam ise bu olaydan şüphe etmek gerekir. Zira hile olma ihtimali yüksektir (Kirik, 2007:48-49).

Tekrarlama ise unutmanın tersine bir işlemin defter kayıtlarına birden fazla geçirilmesidir. Mükerrer kayıta denilen bu hata çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı ile hem de ödeme sırasında iki defa muhasebeleştirilmesi olarak görülür (Zeytin, 2007:90).

3.5.Bilanço Hataları

Mali tablolar arasında en önemlisi olan bilanço, bir işletmenin varlıklarının ve varlıkların kaynağını teşkil eden unsurların belirli bir tarihte gösterildiği tablodur (Needles vd., 1999:22).

Bilanço; işletme sahipleri, işletme ortakları, devlet, işletmenin ilişkide bulunduğu kişi ve kurumlar, kredi verenler, yatırım yapanlar ve diğer ilgililer tarafından ihtiyaç duyulan bilgilerin gerçeği yansıtacak şekilde göstermesi gerekmektedir (Kirik, 2007:49).

Bilanço düzenlenirken temel muhasebe kavramları ve muhasebe standartları esas alınmaktadır. Bilançonun düzenlenmesi sırasında işletmelerin uyması gereken kurallara bilanço ilkeleri denilmektedir. Bilanço ilkelerine uyulduğu takdirde, ilgili kişiler işletmenin belli bir tarihteki finansal durumu hakkında doğru yargılara varabilirler. Bilanço düzenlenirken belirtilen ilke ve esaslara uyulmaması durumunda bilanço hataları ortaya çıkmaktadır (Ertürk, 2010:8-9). Bu hataları üç grup halinde ele almak mümkündür (Ece, 1998:13-14):

- İşletmenin aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlemesi ile amortisman ve karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara ve yasa hükümlerine uygun hareket edilmemesi sureti ile ortaya çıkan hatalardır. Kısaca bu tür hatalar değerlendirme hatalarıdır. Dönem sonundaki mal mevcudunun yüksek veya düşük değerlendirilmesi aktifleştirilip amortisman tabii tutulması gereken harcananın doğrudan gider yazılması ile amortisman ve karşılıkların yanlış ayrılması belli başlı değerlendirme hatalarıdır.
- Bilançoda niteliği belirsiz ve kapalı hesapların bulunmasıdır. Mahiyeti anlaşılmayan muvakkat ve mutavassıt hesaplar gibi. Bu tür bilançonun açık anlaşılır olma niteliğine uymaz. Bilanço üzerinden işletme ile ilgili sağlıklı analiz yapılmasını önler, tek düzen hesap planı uygulanmasında bu sakınca büyük ölçüde giderilmiştir.
- Aktif ve pasif hesapların karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Alacaklar ve borçlar hesabın karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. Bu hataların dönem sonucuna hiçbir etkisi olmaz ama bilançonun açıklık, sadelik, anlaşılır olma ilkelerine aykırıdır. Bilanço analizini güçleştirir, yanıltıcı olabilir.

4. HATA VE HİLE AYRIMI

Genelde literatürdeki çalışmalara bakıldığında, “hata ve hile” sözcüklerinin birlikte sıklıkla cümle içerisinde kullanıldığı görülmektedir. Bu yaklaşım, hata ve hile sözcüklerinin her ikisinin etik dışı davranış gibi algılanmasına neden olmaktadır. Gerçekte muhasebe’de hata ve hile, denilince muhasebe, ilke ve kurallarına uymayan davranışlar akla gelmekle birlikte, her iki sözcük de, kavram olarak farklı anlamları ifade etmektedir (Zeytin, 2007:85).

Hata genellikle istenmeden yapılan yanlış beyanları ifade eder (Çıtak, 2007:22). Hile ile hata arasındaki temel ayrılık kasıt bulunup bulunmamasıdır. Hatalarda kasıt yoktur, bilgisizlik, dikkatsizlik ve ihmal vardır. Hile ise, kara dayanan bir harekettir. Hile yapan kişi ya da kişilerin amacı, kendileri ya da başkalarının hakkı olmadığı halde menfaat elde etmesidir. Başka bir deyimle hata yapanlar birilerine zarar verirler ama

kendi menfaatleri yoktur, ancak hile yapanlar başkalarına zarar verirken kendileri menfaat elde etme amacındadırlar (Dumanoğlu, 2005:349).

Hilede bir Şeyi olduğundan veya olması gerekenden farklı gösterme isteği olduğu halde, hata istem dışı olarak yapılır. Her iki halde de sonuç aynı olmakla birlikte, hilede bilerek ve isteyerek sonucu önceden planlama söz konusu iken, hata dikkatsizlik, dalgınlık, konuya yeterince nüfuz edememek ve benzeri nedenlerle istem dışı olarak yapılır (zkan ve zen, 2011:132).

Yapılan muhasebe düzensizliklerinin hata mı yoksa hile mi olduğunun tespit edilmesi kasıt unsurunun ortaya çıkarılmasına bağlı olduğundan bu ayırımın yapılması her zaman kolay olmamaktadır. Hata ve hile, her zaman birbirinden ayırt edilemez. Hileli işlemlerin çoğu hatalı işlemler yardımıyla yapılır ya da hatalı işlemlerle gizlenir. Hataların hileli bir nitelik kazanması ise bunların kasıtlı oluŐlarından kaynaklanır (Hatunoğlu vd., 2012; 176).

Kasıt, failin hukuka aykırı bir fiil iŐlemekte olduğunu bilmesi ve bu fiili isteyerek iŐlemesidir. Bir başka deyişle, haksızlık sonucu fail tarafından istenmiş olması durumunda kasıt vardır. Kasıt bir irade bilincini içerir. Bilinç haksız sonucun tezahürü, irade ise sonucun düŐünülen biçim ve kabulüdür (zbirecikli, 2006:5)

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılır. Hilenin, belgeler üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkarılması beklenemez (Alptürk, 2008:402). Aksine bilerek yapıldığından tespit edilip, ortaya çıkarılması son derece güçtür. Çünkü insan zekası bu konuda sürekli olarak yeni yöntem ve usuller bulmaktadır (Duman, 2008:151).

Eğer işletmelerde personel çeşitli hatalar yapıyor ve bu hatalar da yönetim tarafından tespit edilemiyor ise hatanın bulunamadığını gören personel hilenin de bulunamayacağını düŐünerek hileye yeltenebilir. Bu nedenle hatayı hilenin baŐlangıı olarak görüp ona göre kontrol yöntemlerini etkinleŐtirmek yararlı olacaktır (Güvenç, 2009:22).

Genellikle bilgisizlik, tecrübesizlik ya da dikkatsizlik sonucu ortaya çıkan muhasebe hataları, işletmelere zarar verebilecek niteliklerde olsalar da, hile eyleminde olduğu gibi suç unsurunu doğuracak faktörleri içermezler. Hile eyleminde işletmeye zarar verilirken eylemde bulunan kişi fayda görmek amacıyla, isteyerek ve kasten bu faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu iki kavramı birbirinden ayıran temel unsurun “kasıt” olmasının dışında muhasebe sisteminde meydana gelen düzensizliklerin muhasebe hatası ya da hilesi olarak ayırımında aşağıdaki ilkelerden de faydalanılabilir (Ertürk, 2010:11-12);

- Düzensizliğin sürekli devam etmesi ve aynı yönde olması durumunda muhasebe hilesi,
- Küçük işletmelerde, büyük tutarlarda düzensizliklerin görülmesinde muhasebe hilesi; büyük işletmelerde, az tutarlarda düzensizliklerin görülmesinde muhasebe hatası,
- Hesabın karşıtı ile düzensizliğin hemen anlaşılması imkanına karşın, düzensizliğin giderilmesi için yeni bir yanlıştın yapılması halinde muhasebe hilesi,
- Düzensizliğin, bir kişinin veya grubun yararına, diğer kişi ve grupların da zararına olması halinde muhasebe hilesinin varlığı kabul edilmektedir.

5. MUHASEBE HİLELERİ

Muhasebe hileleri, günümüzde işletmelerin iflasına ve yatırımcıların mağdur olmasına kadar varabilecek çok büyük zararlara neden olmaktadır. Şirket skandallarının da ortaya koyduğu gibi, her işletme için dikkat edilmesi gereken bir tehdit unsuru haline gelmiştir. İngilizce’de “fraud” sözcüğünün karşılığı Türkçe’ye “hile” olarak çevrilmiş olup, yolsuzluk, sahtekârlık ve usulsüzlüğü de içine alan bir kavram olarak kabul edilmiştir (Ertürk, 2010:12).

Hile en geniş anlamda, çeşitli dolandırma yolları kullanılarak bir kazanç sağlamak amacıyla işlenen bütün suçları kapsayan bir kavramdır (Kandemir, 2010:10-11)

Bir şeyi başkalarından yasal olmayan bir şekilde elde etmenin iki yolu mevcuttur. Bunlardan bir tanesi fiziksel kuvvet kullanmak, diğeri ise hile yapmaktır. İlk tanım soygun yapmak anlamına gelmektedir. Ayrıca bu kavram daha çok şiddet ve medyatik bir içeriğe sahiptir. İkinci tanım ise aldatma, güven ve üç kağıtçılık kavramlarını içermektedir ve hilenin unsurlarını oluşturmaktadır. Ayrıca, hile soyguna nazaran daha büyük kayıplar verilmesine neden olmaktadır. Kapsamı ve uygulama alanı çok geniş olan hile kavramı çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır (Albrecht, 2003:6).

Hile kavramı Türkçe sözlükte; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun olarak tanımlanmaktadır. Borçlar hukukuna göre; iradeyi sakatlayan sebeplerden biri olarak hile, taraflardan biri diğere tarafın kasıtlı aldatmasıyla bir akit yapmaya sevk edilmişse, akit, hata esaslı olmasa bile aldatılan taraf için bağlayıcı değildir denmiş ve akit yapan taraflardan biri akdi kurmak için kasıtlı olarak yanıltılmış, aldatılmıştır. Bir kimseyi bir irade beyanında bulunmaya, özellikle sözleşme yapmaya sevk etmek için, onda kasten hatalı bir kanaat uyandırma veya esasen mevcut olan hatalı bir kanaati koruma ve sürdürme eylemine hile denir (Dumanoglu, 2005:348-349).

Muhasebe, işletmelerde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin bilgileri saptayan, ölçen, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve yorumlayan bir sistemdir. Dolayısıyla, muhasebe hilesi, bu sistem içerisinde işletmeye veya üçüncü kişilere karşı bilinçli olarak yapılan her türlü düzensizliğe verilen isimdir. Muhasebe açısından hile; bir takım amaçların elde edilmesi için işletmenin sahip olduğu mali tablo ve kayıtlarında maksatlı olarak yapılan tertipsizliktir (Sürmen, 2010:380).

Bir başka tanımla “muhasebe hilesi, hesap işleyişi ve kayıt düzeninin vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı olarak tutulması şeklinde tanımlanabilir”. Muhasebe hilelerinin vergi hukukundaki sonucu kasıtlı olarak vergi kaybına sebebiyettir ve kaçakçılık sayılır. Ayrıca, muhasebe hileleri genellikle vergi suçu raporu yazılmasını gerektirir (Bayraktar, 2007:13-14).

Hile, işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil olmayan yasadışı bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder (Göçen, 2010:112)

İç denetçiler enstitüsü hile kavramını suiistimal olarak adlandırmış ve şu şekilde tanımlamıştır: “Hile, sahtekarlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir. Bu fiiller, sadece şiddet tehdidi veya fiziki güç kullanımının gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suiistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla veya işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli taraflar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir” (Çıtak, 2007:21).

Kısa adı ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) olan sertifikalı hile Denetçileri Birliği, 2010 yılında yayınladığı “Mesleki Hile ve Suiistimal” başlıklı raporunda hileyi şöyle tanımlamaktadır (Ertürk, 2010:12); Bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır (Arens vd., 2006:314).

Daha geniş olarak hilenin tanımı şu şekilde yapılabilir: Muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında maddi zarara uğrayacakları şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslar arası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya suça iştirak etmektir (Çalıyurt, 2007:202).

Geleneksel hile araştırmalarından olan Dr. Donald Cressey’in araştırması hilenin neden yapıldığı sorusuna en iyi cevabı almayı sağlamaktadır. Hilenin arkasındaki motivasyonların bulunması hileyi önlemek açısından oldukça önemlidir. Önemli bir hile araştırmacısı olan Dr. Donald Cressey, insanların neden hile yaptıklarını açıklayan hile üçgeni teorisini geliştirmiştir. Cressey, hile yapmaktan dolayı suçlu bulunan mahkumlarla görüşme kararı almış ve hapisyanede yaklaşık 200 mahkumla görüşme yapmıştır. Araştırmada gelinen sonuç kişilerin hileye eğilimleri; baskı, fırsat ve kendini haklı gösterme unsurları bir araya geldiğinde artmaktadır şeklinde olmuştur.

İşletmelerin hile üçgenini çok iyi anlaması ve bu motive unsurlarının çok iyi algılanması hileyi önlemede oldukça önemlidir (Biegelman vd., 2006:32-33).

Hileye işletme özelinde daha yakından bakıldığında, bir eylemin hile sayılması için gerekli 4 temel öge şunlardır (Coenen, 2008:7):

- Çalışan, işletme ile olan karşılıklı güven ilişkisine uygun çalışma ve davranma borcunu yerine getirmemiştir.
- Eylem gizlice yapılmış ve ayrıca gizlenmeye çalışılmıştır.
- Çalışan, eylemden dolayı ya da dolaysız bir yarar beklemektedir.
- Eyleme maruz kalan işletme, varlık, gelir ya da kaçırılan fırsatlar biçiminde kayba uğramaktadır.

Hile eyleminin temelinde işletmenin bir şekilde aldatılması yatmakta, başrolünde ise “güven” unsuru yer almaktadır. Güven, hile eylemi için olmazsa olmaz bir etkidir ve hile eyleminin başarısında vazgeçilmezdir. Örneğin uzun yıllar aynı bankada sorunsuz, dürüst bir şekilde çalışmış bir personel birçok kişinin güvenini sağlamıştır ve ondan hile veya yolsuzluk yapması beklenmez. Etrafının duyduğu güvenden ötürü ona karşı yapılan kontroller daha zayıf olmaya başlayacaktır ve hile eyleminin yapılması kolaylaşacaktır (Ertürk, 2010:13).

Muhasebe hilesine başvurmanın amaçları çok çeşitli olabilir. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Duman, 2008:151):

- Zimmetlerin gizlenmesi,
- Ortakların birbirini yanıltma istekleri,
- Daha az kar dağıtma isteği,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,
- Vergi kaçırma düşüncesi.

Yukarıda sayılan gerekçelere dayanılarak yapılan ve uygulamada sıkça karşılaşılan hileler genelde şunlardır (Zeytin, 2007:92-93):

- Henüz son aşamaya gelmemiş ve gelir doğuracak işlemleri kayıtlara önceden gelir unsuru olarak kaydetmek. Örneğin satış işlemi sonlanmadan yüklemesi yapılan malları gelir kaydetmek, önemli belirsizlikleri varken bir unsuru gelir yazmak, gelecekte yapılacak bir hizmet için alınan bir avansı gelir yazmak gibi.
- Sahte gelir kalemleri oluşturma. Örneğin işletmelerin aralarında benzer veya yakın değerlerde varlıklarını değiştirerek gelir oluşturmaları, gelen iade paralarını gelir yazmaları, ara dönemlerde düzenlenen mali tablolarda düzmece tahminlerle geliri arttırmaları.
- Bir kerelik kazanç operasyonları ile geliri arttırmak. Örneğin düşük değerlenmiş bir varlığı yüksek bir değerle satmak. Gereksiz bir biçimde borçları erken ödeyerek iskonto geliri sağlamak gibi.
- Cari dönem giderlerini sonraki dönemlere aktarmak. Örneğin amortisman ayırmada düşük oranlar seçmek, değersiz duruma gelen aktifleri zarara atmama yolunu seçme gibi.
- Cari dönem gelirlerini sonraki dönemlere aktarmak.
- Gelecek dönem giderlerini cari döneme gider olarak kaydetmek.

Tüm zamanların en büyük hile eylemlerinden bir tanesi Charles Pozni'nin yatırım dolandırıcılığıydı. Ponzi, yatırımcılara yüksek faizler vaat ederek unutulamayacak bir hileye damgasını vurmuştur. Yatırımcıların inanması için bir süre topladığı paraların bir kısmını faiz olarak geri vermiştir. Bu da yatırımcıların Ponzi'ye daha çok güvenmesine neden olmuştur. Yüksek faizle kandırılan yatırımcılar, daha fazla para yatırmaya başlamış, etraflarındakileri de bu yatırım konusunda teşvik etmişlerdir. Sonuç olarak, bu düzenbazlık gittikçe büyümeye başlamış, Ponzi daha yatırımcılar ne kaybettiklerini fark edemeden 20 milyon dolar dolandırarak ülkeden kaçmıştır (Albrecht, 2003:6).

Hile eyleminin özelliklerini anlamada Ponzi olayı oldukça yardımcıdır. Yaptığı düzenbazlıkta iki unsur göze çarpmaktadır. Bunlar; söz verdiği yatırımları hiçbir zaman yapmamış olması, ikinci olarak ta başlangıç aşamasında söz verdiği olağan tutarların

üzerinde olan faizleri ödemesidir. Sonuç olarak, Ponzi olayı güven unsurunun bir örneği olmuştur. Bu örnekten de anlaşılacağı üzere, hile eyleminde kasıtlı olarak aldatılan bir kurban, kurbanlardan ilk etapta sağlanan güven sonrasında kendine fayda sağlayan hilekar, zarar gören kişi ya da işletmeler bulunmaktadır. Hile eylemi, özellikle işletmelere yönelik olanlar açısından, giderek tüm dünyada büyük bir sorun, işletmeler içinse kabus haline gelmektedir. Alınan önlemlerin artması, ciddiyetinin daha çok farkında olunması, teknolojinin gelişmesi, işletmelerin bilinçlenmesi, yapılan çalışmaların artmasına rağmen dünya çapında yapılan araştırmalar göstermektedir ki hile eylemi giderek artmakta verdiği zararlarda aynı paralellikte çoğalmakta ve işletmeler açısından daha da tehlikeli boyutlara ulaşmaktadır. Hile eylemine yönelik olarak ulusal ve uluslar arası düzeyde yapılan bütün çalışmalar ve araştırmalar çarpıcı istatistikleri ortaya koymakta ve raporlar yayımlanmaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır (Ertürk, 2010:14-15);

- ACFE 1996 Tarihli Hile Raporu,
- KPMG 1999 Tarihli Hile Raporu,
- PWC 2001 Tarihli Hile Raporu,
- PWC 2001 Tarihli Avrupa Ekonomik Suç Araştırması,
- ACFE 2002 Tarihli Hile Raporu,
- KPMG 2003 Tarihli Hile Raporu,
- ACFE 2004 Tarihli Hile Raporu,
- ACFE 2006 Tarihli Hile Raporu,
- ACFE 2008 Tarihli Hile Raporu,
- PWC 2009 Tarihli Genel Ekonomik Suç Araştırması.

6.HİLE TÜRLERİ

Muhasebede yapılan hileler, menfaat sağlamayı amaçladığından dolayı uygulamada çok farklı çeşitlerde karşımıza çıkmaktadır. Ancak genelde sıkça karşımıza çıkan muhasebe hilelerini aşağıdaki şekillerde sınıflandırmak mümkündür (Kirik, 2007:54):

1. Kasti Hatalar,
2. Kayıt Dışı İşlemler,
3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt,
4. Uydurma Hesaplar,
5. Belge Sahtekarlığı,
6. Bilançonun Maskelenmesi.

6.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hataları bilgisizliğe ve dikkatsizliğe dayanır. Ancak, bu yanlışlıklar belli amaçlarla sistematik olarak yapılırsa kasti hata olur ve muhasebe hilesi sayılır. Bu yöntemde, işlemler veya hesaplamalar üzerinde bilerek bir takım yanlışlıkların yapılması söz konusudur. Dolayısıyla, burada yapılan hata değil, hiledir (Çiftçi, 2012:64).

Ancak yapılan yanlışlığın kasta dayanıp dayanmadığını ortaya koymak genellikle çok zor olduğundan, yapılan yanlışlığın hata mı yoksa hile mi olduğuna karar vermek güçtür. Kastın varlığı ispat edilemiyorsa o yanlışlığı muhasebe hatası olarak kabul etmek gerekir (Duman, 2008:152).

Yapılan herhangi bir düzensizliğin temelinde kasıt unsurunun olup olmadığını anlayabilmek için bazı genellemeler yapmak mümkündür (Gürbüz, 1995:62):

- İşletmede yapılan hatalar hep aynı yönde ve sık sık tekrarlanıyorsa, bu hataların hile olduğu anlaşılır.
- Yapılan yanlışlığın işletme düzeyinde değer olarak yüksek olması durumunda söz konusu yanlışlığa hile gözü ile bakılır.
- İşletmede yapılan bir hatanın kolayca ortaya çıkabilmesi mümkün olmasına rağmen bunu örtmeyi sağlayıcı bir yanlışlık yapılmışsa bu hatanın hile olduğu anlaşılır.

Örnek:1) K işletmesinin yıllık cirosunun 500,000 TL olduğunu düşünürsek, bu işletmede meydana gelen 50,000 TL'lik bir mal satışının kayıtlara geçilmemesi durumunda, bu tutarın yıllık ciro içindeki yerinin büyük olması ve değer olarak da yüksek olması nedeniyle bu olay hile olarak kabul edilebilir (Kirik, 2007:54).

Örnek:2) L işletmesinin satın almış olduğu 318,000 TL tutarında ticari bir malı yevmiye defterine doğru olarak kaydetmiş; fakat ticari mallar hesabının büyük defterine 3,318,000 TL olarak kayıt yapmıştır. Bu durumda ticari malların maliyeti 3,000,000 TL artacağından dolayı dönem karı düşecek ve vergi matrahı da gizlenmiş olacaktır. Burada da bir hileden söz etmek mümkündür (Kirik, 2007:54-55).

6.2. Kayıt Dışı İşlemler

Hilelerin bir bölümü kayıtlar aracılığıyla yapılırken, bazı hilelerde kayıt dışı gerçekleştirilmektedir. Kayıt dışı yapılan hilelerin ortaya çıkartılması oldukça zordur, ancak iç kontrol sistemi ve iç denetim çalışmaları ile önlenmesi olanaklıdır. Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde, muhasebe hileleri ise ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapılmaktadır. Hilenin belge üzerinde ve bilinçli olarak yapılması nedeniyle muhasebe ve iç kontrol sistemi içerisinde kendiliğinden ortaya çıkması beklenemez (Kiracı, 2004: 10).

Haksız menfaat sağlama amacıyla bir kısım işlemlere ilişkin belgelerin alınmaması veya alınan belgelerin gizlenerek, işlemlerin deftere kaydedilmemesi yoluyla muhasebe hilelerine yol açılmış olur. Halbuki işletmelerin her türlü işlem ve kayıtlarının belgelere dayanması gerekir (Ece, 1998:30). Bir kısım işlemlerin belgesiz yapılması ve defterlere yansıtılmamasına kayıt dışı işlem denir. Kayıt dışı işlem alış

faturası almamak alınan faturayı gizlemek ve satış faturası düzenlememek sureti ile yapılır. Kayıt dışı işlemlerle sağlanan kaynaklar ya işletme dışında bir yerde (bankalardaki özel hesaplar gibi) toplanır ya da bilançonun pasifinde yer alan kapalı hesaplar içinde gizlenir (Altındağ, 2001:688).

Belgesiz olarak alınan bir mal belgesiz olarak satılmışsa matrah farkı, satış bedeli ile o malın maliyet bedeli arasındaki farktır. Eğer mal, belgeli alınmış, yasal defterlere kaydedilmiş ancak satışı belgesiz yapılmışsa bu durumda matrah farkı satış bedelinin tamamıdır (HUD, 2004:152). Bu durum VUK'nun 30. maddesi uyarınca, defter kayıt ve belgelerin ihticaca sahih olmaması nedeniyle bulunan matrah farklarının re'sen tarhiyatını gerektirmektedir (Çiftçi, 2012:65).

TTK'nda belge düzeni ile ilgili bazı hükümler yer almaktadır. Ancak VUK daha ayrıntılı ve sınırlayıcı hükümler getirmektedir. Bu iki kanunun temel yaklaşımları farklıdır. Çünkü vergi hukuku, ilişkilerinde sadece yükümlü ile devletin yararları değil tüm toplumun yararları da düşünmektedir. Bu sosyal hukuk, sosyal maliye düşüncesinin bir gereğidir. TTK ise, kişiler arasındaki ticari ilişkileri göz önünde bulundurarak üçüncü kişilerin de korunmasını dikkate almaktadır (Karakoç, 1997:98).

Günümüzde birçok işletme, satışlarının bir kısmını kayıt altına almayarak, daha az vergi ödeme yoluna gitmektedir. Yapılan vergi incelemeleri bu durumu açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Örneğin, İstanbul – Beyoğlu'nda faaliyet göstermekte olan bir ekmek fabrikasına yönelik 2002 yılında yapılan vergi incelemesinde gerçek satış rakamları ile kayıt altına alınan satış rakamları arasında büyük farklar olduğu ortaya çıkmıştır. Denetçiler, söz konusu işletmenin o dönem içindeki satışlarını ve almış oldukları un miktarlarını incelemişlerdir. Bir çuval undan üretilen ekmek sayısı standart olduğu için alınan un miktarını ve kayıt altına alınan satışları göz önüne alarak depoda olması gereken un miktarını hesaplamışlardır. Ancak, yapılan fiziki incelemede, depoda bulunan un miktarının olması gerekenden çok daha düşük miktarda olduğu ortaya çıkmıştır. Bunun nedeni ise, yüksek tutarlardaki kayıt dışı satışlardır. Yapılan inceleme sonucunda, söz konusu işletmeye yüksek miktarda para cezası kesilmiştir. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin boyutları giderek artış göstermektedir. Bu bağlamda, söz konusu gelişmenin önüne geçilebilmesi için yapılan çalışmalar ve alınan önlemler yetersiz

kalmaktadır. Kayıt dışı ekonomiye yol açan nedenler alınan ekonomik kararlar ve yapılan yasal düzenlemelerle yakından ilgilidir. Ancak, kayıt dışı işlemlere yol açan nedenleri incelerken olayı sadece vergisel açıdan değerlendirmek doğru değildir. “Çünkü kayıt dışı işlemleri arttıran etkenlerin başında gelir oluşturan faaliyetlerin izlenemez olması gelmektedir. Gelir oluşturan faaliyetlerin izlenebilmesi için parasal faaliyetlerin izlenebilir duruma getirilmesi gerekir” (Bayraktar, 2007:26).

6.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

İşletme faaliyetleri düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemin yapıldığı tarih önemlidir ve kayıtların o tarih itibariyle yapılması gerekir. İşlemin oluş zamanı ile kayıt zamanı karıştırılmamalıdır (Açık, 2012:356).

İşlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibariyle kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir. Mal stoklarının fazla görünmemesi için yılsonlarında alınan malların kaydının bilanço gününden sonraya bırakılması veya işletmenin likit durumunu iyi göstermek amacıyla bilanço kapandıktan sonra gelecek nakdin önceden kaydedilmesi gibi (Duman, 2008:152).

Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar vergi ziyasına yol açacağı ya da yanıltıcı sonuçlar doğuracağından sorumluluk doğurur. Kayıtların zamanından önce ve sonra kasdi olarak yapılması diğer deyişle kayıtlarda hileli işlem tespiti durumunda, başka cezalar da söz konusu olmaktadır (Zeytin, 2007:94).

VUK'nun bu konuyla ilgili olarak 219. maddesinde aşağıdaki hükümler yer almaktadır (Kirik, 2007:55-56):

- Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.
- Kayıtların devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi deftere işlenmesi hükmündedir.

Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha fazla geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.

- Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.

VUK’nda belirtilen bu süre mükelleflere iş yoğunluğu gibi nedenlerle tanınan bir süre olup, mükelleflerin dönemler itibariyle matrah ayarlamalarına imkan veren bir süre değildir. Yani işlemler vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu vergilendirme döneminde beyan edilmelidir (Kirik, 2007:56).

6.4. Uydurma Hesaplar

Muhasebe hilelerinden birisi de hasılatı gizlemek veya maliyetleri yükseltmek amacıyla fiktif kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılmasıdır. Bu hesaplar aracılığı ile işlemler olduklarından farklı şekilde yansıtılmış olur. Bu amaçla açılmış olan uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır. Uydurma hesaplar belgesiz ve kayıt dışı olarak yapılan işlemleri denkleştirmek amacı ile kullanılır. Burada hem işlem hem de belge vardır, ancak işlem ile belgenin içeriği birbirinden farklıdır (Açık, 2012:356-357).

Gerçekte birisine yüksek bedelle ancak faturasız satılan mal, fiktif bir isme düşük bir bedelle satılmış gibi fatura edilebilir. Bu suretle aradaki hasılat farkı gizlenmiş olur. Aynı şekilde, aslında imalata verilen ve mamul şeklinde belgesiz olarak yapılan satış, uydurma bir kişiye hammadde olarak satılmış gibi fatura edilebilir. Gerçek satış bedeli ile faturadaki satış bedeli arasındaki fark, uydurma hesaplar aracılığı ile kayıt dışı bırakılmış olur. Uydurma hesaplar aracılığı ile maliyet arttırılması ise; gerçekte faturasız olarak alınan bir malın veya yaptırılan hizmetin, fiktif ya da başka bir kişiye yüksek bedelli bir belge düzenlenmesi suretiyle gerçekleştirilir. Bu isimler daha çok vergiye tabi olmayan kişiler olmaktadır (Duman, 2008:152-153).

Maliyet şişirilmesi olayına, maliyetleri üzerinden prim veya destekleme ödemesi yapılan iş kollarında daha sık rastlanmaktadır. Uydurma hesap kullandıkları tespit edilen işletmelerde ortaya çıkarılan matrah farkları re’sen tarhiyat konusu yapılır (Bayraktar, 2007:28).

Uydurma adlarla hesap açarak yapılan işlemler şu amaçlar için yapılmaktadırlar (Kirik, 2007:56):

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

İşletmelerde en çok görülen uydurma işlemler şunlardır (Kirik, 2007:57):

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

VUK'nun 359.maddesinde "...gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar..." hükmü ile bu tür işlemlerin kaçakçılık cezası ile cezalandırılacağı belirlenmiştir (Kirik, 2007:57).

6.5. Belge Sahtekarlığı

Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgelere sahte belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgelere ise muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge denir. Belli bir amaçla başvuru belge sahtekarlığında iki taraf vardır. Bunlar sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgeyi düzenleyen ve bu belgeyi kullanan taraf olup, karşılıklı menfaat sağlandığı için

sahtekarlık ortaklaşa gerçekleştirilir. Sahte belge düzenleyenler, genellikle bu işi meslek haline getirmişlerdir. Bunlar faturayı belli bir yüzde karşılığında düzenleyen küçük çaplı işletmeler olup, kişi veya şirket şeklinde örgütlenmiş olabilirler. Sahte belge düzenlemeyi meslek edinenlerin, genellikle görünürde uğraştıkları işleri de vardır. Görünürdeki bu işler belge sahtekarlığını maskeleyen ve kolaylaştırmaktadır. (Duman, 2008:153).

Uygulamada en çok karşılaşılan sahte belge düzenleyicileri şunlardır (Kirik, 2007:57-58):

- Vergi mükellefiyeti tesis ettirmeden veya belge düzenleme yetkisi olmadığı halde kendi adına veya başkaları namına belge düzenleyenler,
- Vergi dairesine başvurarak mükellefiyet tesis ettiren ancak herhangi bir ticari faaliyetle uğraşmayan bu mükellefiyetlerin yalnızca sahte belge ticareti için tesis ettirenler,
- Vergi mükellefiyetlerini yerine getirirken işlerinin kötü gitmesi dolayısıyla veya başka nedenlerle sahte belge düzenleyenler,
- Vergi mükellefiyetini terk ettiği halde elinde kalan boş belgeleri bağlı bulunduğu vergi dairesine ibraz etmeyip bunları düzenleyenler,
- Vergi mükelleflerinin yasal belgelerini elde ederek sahte belge düzenleyenler,
- Hırsızlık, gasp gibi yollarla ele geçirilen malları, yasal olarak göstermek amacıyla sahte belge düzenleyenler.

Bu sahte belgelerin yanında, sahte belge olmayıp fakat içeriği itibariyle gerçeği yansıtmayan belgeler kullanmak suretiyle de hileye başvurulmaktadır. Bununla ilgili olarak VUK'nun 359. maddesinde muhteviyatı itibariyle gerçeğe aykırı belge şu şekilde tanımlanmıştır: Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir. Günümüzde muhteviyatı gerçeğe aykırı olarak düzenlenen belgeler şu şekildedir (Kirik, 2007:58):

- Gerçek bedelinden düşük belge düzenlenmesi,
- Yüksek miktarlı ve düşük fiyatlı belge düzenlemek,
- Yüksek bedelli alış belgesi alınması.

Sahte belge ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemenin temel amacı vergi ödemelerini azaltmak veya hiç vergi ödememek olup, en çok ortaya çıktığı durumlar şunlardır (Kirik, 2007:58-59):

- Hasılatı gizleme olanağının olmaması durumunda, yüksek bedelli gider ve alış belgelerinin temin edilmesi,
- Alınmayan mal veya yapılmayan hizmetleri için belge temin edilmesi; Mükelleflerin maliyet ve giderleri yüksek göstererek vergi matrahını gizlemek amacıyla gerçek dışı alış ve gider belgeleri sağlamalarıdır,
- Yüksek miktarlı ve düşük bedelli satış belgesi düzenlemek; bu durum daha çok emtia üzerine iş yapan firmalarca ya da daha önce yüksek bedelle sattığı malların çıkışını yaparak emtia dengesini tutturmak amacıyla ya da belgesiz emtia satma olanağı olan firmanın daha önce düşük bedelle çıkış göstererek daha sonra yüksek bedelle belgesiz satış yapmak amacıyla başvurulan bir yoldur,
- Paravan firmalar kurmak yolu ile gerçek ilişki ve işlemlerin gizlenmesi. Bu durumda üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlerde araya gerçek bir faaliyeti olmayan firmaların sokulması yolu ile mal alım-satımı ya da hizmet satışlarında kar, bu firma üzerinde kalmaktadır,
- Zirai stopajdan kurtulmak amacıyla fatura temini; Tarımsal ürün ticareti yapan firmaların gerçekte üreticiden aldığı ancak stopaj hesaplamadığı alışlarının stopajlarını ödememek için sahte fatura kullanmasıdır. Böylece çiftçiden alınan mal tüccardan alınmış gibi gösterilerek zirai ürün bedelleri üzerinden yapılması gereken stopaj kaçırılmakta ayrıca haksız KDV indiriminden faydalanılmaktadır,
- İhraç edilen malların bünyesine giren katma değer vergili girdilerin şişirilmesi; İhraç edilen malların bünyesine giren girdilerin, dolayısıyla yüklenilen KDV'nin ihracatçı imalatçılara geri ödenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, imalatçılar daha fazla KDV iadesi alabilmek için gerçek olmayan alış ve gider belgeleri kullanma yoluna başvurumaktadırlar.

Muhasebede hile yapmaya götüren ana nedenlerin sahte veya yanıltıcı belge kullanımını için de geçerli olduğu söylenebilir. Bunun yanında, sahte veya yanıltıcı belge

kullanımının bir takım özel nedenlerinden bahsedilebilir. Belge sahtekarlığının başlıca nedenleri olarak şunlar sayılabilir (Bayraktar, 2007:29-30):

- Gelir ve Kurumlar vergisi matrahını azaltmak (sahte veya yanıltıcı belgelerle gider oluşturmak),
- Belgesiz bir harcamayı belgeli hale getirmek,
- Tahsil edilen KDV'yi devlete ödememek,
- KDV iadesi alabilmek, alınan iadeyi yükseltebilmek,
- Bir takım teşviklerden yararlanmak,
- Şirkette bir yolsuzluğu gizlemek,
- Önceki süreçlerde mal kayıt dışı ise,
- Alınan mal, ülkeye kaçak girmişse,
- Tarım sektöründe müstahsilden yapılan alımlar (KDV ve Stopaj nedeniyle),
- Belgelenemeyecek komisyon vb. harcamalar nedeniyle,
- Enflasyon dolayısıyla sermayeyi kaybetme kaygısıyla,
- Vergi veriyor olmayı haksız rekabet olarak algılamak,
- Kazancı şahsi servete dönüştürme hırısı,
- Suç gibi algılanmaması.

Sahte belge kullanımının ilk madde ve malzeme alımlarında daha yaygın olduğu görülmektedir. Türkiye'de gerçekleşen sahte veya yanıltıcı belge kullanımı ile ilgili olaylar incelendiğinde vergi kaçırma ve KDV iadesi alma amacı ön plana çıkmaktadır. Belgeler üzerinde yapılan hilelerin farklı yöntemleri bulunmaktadır. Belge sahtekarlığında yaygın olarak kullanılan yöntemler şu şekilde sıralanabilir (Bayraktar, 2007:30-31):

- Mal veya hizmet bedelinin faturada düşük veya yüksek gösterilmesi,
- Mal veya hizmet tanımının faturada değiştirilerek yer alması,
- Gerçekte mal veya hizmet alınmadığı halde alınmış gibi fatura almak,
- Faturanın üst suretine farklı, alt suretine farklı rakamlar yazmak,
- Belgelerde tahrifat yapılması,
- Gerçek alıcı, satıcı yerine başka birinden fatura alınması veya alıcıdan başkası adına belge düzenlenmesi,

- Sahte belgelerle vergi iadesi veya diğer çeşitli teşvikler alınması,
- Gayri faal veya ticari faaliyetine son vermiş firmaların faturalarının kullanılması,
- Fiilen ihraç edilmemiş malların ihraç edilmiş gibi gösterilerek KDV iadesi alınması ve ihracat taahhüdünün yerine getirilmiş gibi gösterilmesi,
- İhraç edilen mal bedellerini yüksek göstererek haksız KDV iadesi alınması
- Varlıksız, hayali ya da ölü kişiler adına vergi kaydı açılması, ortaklıklar, şirketler kurulması ve faaliyetlerin (özellikle vergi kayıp ve kaçağına yol açan faaliyetlerin) bunlar üzerinden yürütülmesi,
- Vasfının veya miktarının veya fiyatının doğru beyan edilmemesi suretiyle ithalat yapılması,
- Vergi iadesi almak için sahte (naylon) fatura veya fiş kullanılması,
- İthal edilen ürün belgelerindeki döviz cinsini değiştirme.

Konuya ilişkin Türkiye’de gerçekleşen olaylar incelendiğinde, bir konu dikkatleri çekmektedir. Naylon faturaların genellikle şirketlerin muhasebe kayıtlarının arasından çıkması alışılmış bir durum iken, yapılan incelemeler sonucunda bu tür belgelerin halkın vergi iadesi almak için verdiği zarflardan da çıkması ilgi çekicidir. İstanbul Defterdarlığı’nın 1998 yılında yapmış olduğu incelemelerde 19.776 ücretlinin toplam 10 trilyon 75 milyar liralık (10.075.000,00 TL) sahte fatura ve geçersiz fiş vererek 1 trilyon 10 milyar liralık (1.010.000,00 TL) vergi iadesi aldığı ortaya çıkmıştır. Çalışan sayısı binin üzerinde olan 56 kamu ve özel şirket ile belediyelerdeki toplam 88.612 kişinin verdiği vergi iadesi zarflarındaki fiş ve faturaların yüzde 22,32’sinin geçersiz olduğu belirlendi. Bu belgelerden yüzde 67,84’ünün naylon fatura denilen sahte belgelerden oluştuğu tespit edildi. Yine İstanbul Defterdarlığı’nın 1999 yılında yapmış olduğu incelemelerde ise denetlenen 54.108 ücretli arasından 12.039 kişinin verdiği geçersiz belge tutarının 10 trilyon 363 milyar lira (10.363.000,00 TL) olduğu ortaya çıktı. Bu kişiler geçersiz belgelerle toplam 1 trilyon 45 milyar liralık (1.045.000,00 TL) vergi iadesi aldılar. Bu belgelerin yüzde 58,12’si naylon faturalardan, yüzde 41,88’i de geçersiz fiş ve belgelerden oluştuğu tespit edilmiştir (Bayraktar, 2007:31).

Belge sahtekarlığı, uygulamasının kolay olması nedeniyle çok yaygın bir şekilde başvuru alan bir muhasebe hile yöntemidir. Türkiye’de gerçekleşen muhasebe hilesi olayları incelendiğinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının ne kadar yaygın olduğu açık bir şekilde görülmektedir. Özellikle de, bazı kişilerin sahte belge düzenlemeyi bir meslek haline getirmesi ve komisyon karşılığında bu eylemi yapması dikkatleri çekmektedir. Dikkatleri çeken diğer bir önemli nokta ise, belge sahtekarlığına başvuranların sahte belge akışını paravan şirketler kurarak onlar üzerinden gerçekleştirmeleridir (Bayraktar, 2007:32).

Yasa koyucunun sahte belge terimi ile ifade etmek istediği, gerçekte olmayan, alınması veya verilmesi gerekmeyen bir belgenin fail tarafından oluşturulmasıdır. Yanıltıcı belge düzenlenmesi durumunda ise, fail, gerçekte alınması veya verilmesi gereken bir belge olduğu halde, bu belgenin içeriğini gerçek hukukî durumu yansıtmayacak şekilde düzenlemektedir. Sahte belge, V.U.K.’nun 359. maddesinin (b) bendinin 1 no’lu fıkrasının parantez içi hükmünde; “gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir” şeklinde tanımlanmıştır. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ise, yine V.U.K.’nun 359. maddesinin (a) bendinin 2 no’lu fıkrasının parantez içi hükmünde; “gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir” şeklinde tanımlanmıştır (Bayraktar, 2007:32).

Anılan maddenin (a) bendinin 2 no’lu fıkrasında suç unsurları olarak belgeleri tahrif etmek, gizlemek ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek ve kullanmak sayılmaktadır. Aynı maddenin (b) bendinin 1 no’lu fıkrasında ise belgeleri yok etmek, sahte belge düzenlemek veya kullanmak, suç unsurları olarak sayılmaktadır. Görüldüğü gibi, sahte veya yanıltıcı belgeleri düzenleyenlerin yanı sıra, kullananlar da ‘vergi kaybı cezası’ ve hürriyeti bağlayıcı kısıtlamalarla karşılaşabilmektedir. Önceden hapis cezasının uygulanabilmesi için, sahte veya yanıltıcı belgenin ‘bilerek’ kullanılmış olması şartı aranıyordu. Ancak 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikle bu kelime madde metninden çıkarılmıştır. Dolayısıyla ‘bilmeyerek’ de olsa sahte veya yanıltıcı belge kullananlara da hapis cezası getirilmiştir. Naylon fatura kullanılmasını engellemek için yapılan kanuni değişikliğin ardından firmalar, kendi iradeleri dışında bile bu yüzden ceza almakla karşı karşıya kalabilmektedir. Örneğin, bir giyim mağazası,

X firmasından gömlek, pantolon gibi mamuller almış olsun. Ancak X firması, bu alışveriş için düzenlediği resmî evraklarda sahte belge kullanmış olsun. Yapılan vergi incelemelerinde, sahte faturaya rastlanıldığında, ‘satın alınmamış bir malın satışının olamayacağı’ düşüncesinden hareket edilmektedir. Bu yüzden, satış rakamlarının da gerçeği yansıtmadığı kabul edilmekte ve mükellef ‘iyi niyetli’ olsa bile ‘hürriyeti bağlayıcı’ cezalara muhatap olarak sabıkalı duruma düşebilmektedir (Bayraktar, 2007:32-33).

Kanunun kötü niyet şartı aramaması ve iyi niyetle de olsa sahte belge kullananların hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılaşmaları ilgili kurumlar ve basın tarafından yoğun bir biçimde eleştiri konusu olmuştur (Bayraktar, 2007:33).

6.6.Bilançonun Maskelenmesi

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur (Akdoğan ve Tanker, 2001:60).

Bilançonun tanımından da anlaşılacağı üzere, bilanço işletmenin maddi gücünü ifade etmektedir. Bundan dolayı, bilanço düzenleme ilke ve esaslarına uyulmadan yapılan bilançolar işletmelere çeşitli menfaatler sağlamaktadır (Kirik, 2007:59). Bilançonun maskelenmesi; belli bir amaca dönük olarak bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Bilanço maskeleyeninin amacı, işletmenin ekonomik ve mali yapısı karlılık ve likiditesi hakkında yanlış bilgi vermektir veya imaj oluşturmaktır. Bilanço çıkarmak envanter çalışmalarının son aşaması olduğundan, bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda değerlendirme esnasında yapılır. Değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları olması gerekenden yüksek değerlendirilirse veya amortisman ile karşılık ayrılmasından vazgeçilirse bilanço iyileştirilmiş olur. Kıymetlerin düşük değerlendirilmesi halinde ise bilanço olumsuz maskelenmiş demektir (Duman, 2008:154).

Bilançonun olumlu yönde maskelenmesine bilanço güzelleştirme adı verilmektedir. Bilanço güzelleştirmesinin belli başlı amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Açık, 2012:357):

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

Bilanço güzelleştirmeye, çoğunlukla bankalara karşı daha fazla kredi almak ve işletmenin imajını güçlendirmek için başvurulur. Bazen de, vergi ödeme isteği amaç olabilmektedir (Bayraktar, 2007:34).

İşletmelerin durumlarını olduğundan daha iyi gösterebilmek ve bilançonun güzelleştirilmesini sağlayabilmek için kullandıkları bazı yöntemler şunlardır (Kirik, 2007:60-61):

- Aktif kıymetlerin yüksek değerlenmesi,
- Amortisman ayrılmaması,
- Başkalarına ait malların işletmenin malları gibi gösterilmesi,
- Giderlerin aktifleştirilmesi,
- Bir kısım dönem giderlerinin gelecek dönem gideri olarak gösterilmesi,
- Gelecek dönem gelirlerinin bu dönem geliri olarak gösterilmesi,
- Şüpheli alacaklara karşılık ayrılmaması,
- Bir takım giderlerin yasal defterlere hiç kaydedilmemesi,
- Satılmayan malların satılmış gibi gösterilmesi.

Bir de bilançonun olduğundan daha kötü gösterilmesini amaçlayan bilanço kötüleştirilmesi yapılarak çeşitli menfaatler sağlanmaktadır. Bilanço kötüleştirmesinde güdülen amaçlar şunlardır (Açık, 2012:358):

- Vergi kaçırmak,
- Kar dağıtmamak veya az dağıtmak,
- Hisselerin borsa değerinin düşürerek spekülasyon yapmak.

Bilançonun kötüleştirilmesi, güzelleştirmede yapılan işlemlerin tersinin yapılması ile sağlanır. Yine vergi inceleme elemanı, mükellefe seçimlik olarak tanınmış haklar dışında dönem kazancını etkileyen işlemleri düzeltmelidir (Kirik, 2007:61).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBEDE HATA VE HİLELER VE ÇORUM İLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA ANKET UYGULAMASI

1. LİTERATÜR TARAMASI

Başpınar (2006) “Mali Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu” başlıklı makalesinde, denetim, hata ve yolsuzluk için caydırıcı bir rol oynayabilir ancak denetçi, hata ve yolsuzluğun önlenmesinden sorumlu tutulamaz ve tutulmamalıdır, sonucuna ulaşmıştır (Başpınar, 2006:109).

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

Bayraktar (2007) “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi” başlıklı Yüksek Lisans Tezinde, 1990-2007 yılları arasında gerçekleşen muhasebe hileleri olaylarını araştırmıştır.

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

Erol (2008) “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler” başlıklı makalesinde, işletmelerde yaşanan yolsuzlukların çoğu eksik veya hileli finansal raporlamanın hazırlanmasından ya da gizlenmesinden kaynaklanmıştır, sonucuna ulaşmıştır (Erol, 2008:235).

Küçük ve Uzay (2009) “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar” başlıklı makalelerinde, HFR’nin nedenlerini 3 başlıkta toplamış (Zayıf kurumsal yapı, Kuvvetli iç ve dış baskı, Zayıf iç kontrol yapısı) ve HFR’nin hedefini genellikle, işletmenin net gelirini veya varlıklarının değerini gerçekte olduğundan daha fazla göstermek olarak açıklamıştır (Küçük ve Uzay, 2009:239-258).

Öndeş (2009) “Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık-Fazlalık İlişkisi” başlıklı makalesinde, iç kontrol bir işletmedeki hile, hata, yasa ve yönetmeliklere aykırı fiillerin önlenmesinde birinci basamağı oluşturur ve esas itibariyle de yönetimin bir sorumluluğudur, sonucuna ulaşmıştır (Öndeş, 2009:26).

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

2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmamızda Çorum ilinde faaliyet gösteren Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lerin denetimde hata ve hilelerle ilgili görüşleri alınmak istenmiştir.

3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Güvenilirlik analizi; güvenilirlik, ölçümün tutarlı ve dengeli sonuçlar çıkarıp çıkaramayacağı ile ilişkilidir (Avcı, 2008:135). Diğer bir ifade ile güvenilirlik analizi, herhangi bir konuda örnekleme oluşturan birimler üzerinden veri toplamak amacı ile geliştirilen ölçme aracını oluşturan ifadelerin, kendi aralarında tutarlılık gösterip göstermediğini test etmek amacı ile kullanılmaktadır. Katılımcıların ölçme aracını oluşturan ifadelere yaklaşımlarından hareket ile katılımcılara yöneltilen ifadelerin tümünün aynı konuyu ölçüp ölçmediği test edilmektedir (Ural ve Kılıç, 2005:258).

Mann-Whitney U Testi: İki kitleyi tanımlayan iki bağımsız örneklemin farklı medyan değerlerine sahip olup olmadığını (ya da iki kitledeki skorların rank

sıralamasına göre dağılımlarının farklı olup olmadığını) test etmekte kullanılır. Hipotez testinde ordinal veri ile kullanılan bu test iki bağımsız örneklem olması durumunda kullanılır. Mann-Whitney U testi'nin sonucu anlamlıysa iki örneklemin medyanları arasında anlamlı bir fark vardır ve bunun sonucu olarak araştırmacı örneklemelerin yüksek olasılıkla farklı medyan değerlerine sahip kitlelerden alındığı kararına varır (Üstündağ, 2005:4).

Kruskal-Wallis Testi: İki'den fazla muamele grubunun söz konusu olduğu deneylere elde edilen veriler varyans analizinin ön şartlarından uzaklaşmış durumda iseler, gruplar arası farkın önemi parametresiz test yöntemi olan Kruskal-Wallis yöntemi ile kontrol edilebilir. Tek yönlü varyans analizinin non-parametrik karşılığı bu yöntemdir. Diğer non-parametrik yöntemlerde olduğu gibi Kruskal-Wallis analizi ile grupların ortalamaları değil ortancaları karşılaştırılır (Sheskin, 2000:623).

Araştırmanın yöntemi anket olup düzenlenen anket Çorum ili merkezinde bulunan meslek mensuplarını konu almaktadır. 22 Nisan 2013'te Çorum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ile yüz yüze görüşülerek meslek mensuplarının sayısı hakkında bilgi istenmiştir. Alınan bilgiler şöyledir: Odaya kayıtlı 391 üye vardır bu üyelerden 291'i merkezde olup bunların 186'sı muhasebe bürolarında aktif olarak çalışmaktadır ve 18'i bayan 168'i erkektir. Ayrıca Çorum ili merkezde 4 tane de Yeminli Mali Müşavir (YMM) vardır. Yeminli Mali Müşavirler (YMM) Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlıdır.

Örnek kütle olarak Çorum ili merkezde bulunan 4 Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve 186 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) oda kayıtlarından tespit edilmiştir. Hemen hemen bütün muhasebe bürolarına uğranılmış olup bir kısmıyla görüşme sağlanamamış, bir kısmı işlerinin yoğunluğu sebebiyle ankete katılamamış, bir kısmına anket formu bırakılıp doldurulduktan sonra geri alınmış, büyük bir çoğunluğuyla da yüz yüze anket çalışması uygulanmıştır. 4 Yeminli Mali Müşavir (YMM)'nin tamamına 186 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'nin 130'una anket çalışması uygulanmıştır.

Yüz yüze yapılan görüşmeler neticesinde hem mesleki tecrübeler hem de topluma yansımayan bazı bilgiler elde edilmiştir. Yapılan analitik çalışmadan elde edilen verilere göre; anket çalışması kapsamında %5 hata payıyla ve %95 güven aralığı

ile en az 128 meslek mensubuna ulaşılması gerektiği hesaplanmıştır. %98 güven aralığında ise bu sayı 141 meslek mensubuna ulaşmaktadır. Çalışma kapsamında, toplamda 190 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)'den 134 kişiye (134/190 (%71)) anket çalışması uygulanmıştır.

4. ÖRNEKLEM SEÇİMİ

orum ili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ile yüz yüze görüşme sağlanmış, meslek mensuplarının sayısal verileri istenmiştir. orum ili Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 391 ye vardır ve bu üyelerin 291' i orum il merkezinde olup bunlarında 186'sı aktif olarak muhasebe mesleğini icra eden Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'dir. Ayrıca orum ili merkezde 4 tanede Yeminli Mali Müşavir (YMM) vardır ve bunlar Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlıdır. orum ili merkezde faaliyette bulunan toplam 190 meslek mensubu araştırma kapsamına alınmıştır. Ana kütle içinde yer alan meslek mensuplarına büroları aracılığıyla ulaşılmış bazılarıyla yüz yüze görüşme sağlanmış, bazılarına anket kağı bırakılıp doldurmaları istenmiş ve sonra alınmış, bazıları işlerinin yoğunluğunu bahane ederek anketimize katılmamış, bazılarına ise hiç ulaşılamamıştır. Toplamda 134 meslek mensubu anket sorularına cevap vererek geri bildirimde bulunmuştur. Sonuç olarak, elde edilen 134 cevap değerlendirme kapsamına alınmıştır.

5. ARAşTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Araştırmanın hipotezlerini şunlar oluşturmaktadır:

H₁= Meslek mensuplarının unvanlarıyla, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.

H₂= Meslek mensuplarının unvanlarıyla, vergi uygulamaları ve vergi oranları hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.

H₃= Meslek mensuplarının cinsiyetiyle, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.

H₄= Meslek mensuplarının faaliyet süreleriyle, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.

H₅= Meslek mensuplarının faaliyet süreleriyle, vergi uygulamaları ve vergi oranları hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.

H₆= Meslek mensuplarının eğitimleriyle, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.

H₇= Meslek mensuplarının eğitimleriyle, denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.

H₈= Meslek mensuplarının mükellef sayılarıyla, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.

6. ARAŞTIRMA BULGULARI VE SONUÇLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

6.1. Çorum İli Meslek Mensuplarının Demografik Verilerinin Değerlendirilmesi

Çorum ilinde faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)'lerden 134 kişiye anket çalışması uygulanmıştır.

Tablo 1: Meslek Unvanı Dağılım Tablosu

Meslek Unvanı	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
YMM	4	% 3
SMMM	130	% 97
Toplam	134	% 100

Tablo 1'de görüldüğü gibi anket çalışmamıza katılan meslek mensuplarından 4 kişi (%3) Yeminli Mali Müşavir (YMM), 130 kişi (%97) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'dir.

Tablo 2: Faaliyet Süreleri Tablosu

Yıllar	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
0-5 yıl	12	% 9
6-10 yıl	30	% 22,4
11-15 yıl	26	% 19,4
16-20 yıl	17	% 12,7
21 yıl ve üzeri	49	% 36,5
Toplam	134	% 100

Tablo 2’de meslek mensuplarının faaliyet sürelerine baktığımızda 0-5 yıl arası muhasebecilik mesleğini icra edenler 12 kişi (%9), 6-10 yıl arası muhasebecilik mesleğini icra edenler 30 kişi (%22,4), 11-15 yıl arası muhasebecilik mesleğini icra edenler 26 kişi (%19,4), 16-20 yıl arası muhasebecilik mesleğini icra edenler 17 kişi (%12,7), 21 yıl ve üzeri muhasebecilik mesleğini icra edenler 49 kişi (%36,5)’tir. Tablo 2’ye baktığımızda mesleğe yeni başlayanlar ve meslekte yeni olanların (0-5 yıl) oranı %9, meslekte senelerini geçirmiş olanların (21 yıl ve üzeri) oranı %36,5’tir. Görüldüğü gibi Çorum ilinde muhasebe mesleğini icra edenlerin büyük bölümü mesleğinde geçmişi olan, iş tecrübesi sahibi kişilerdir. Yeminli Mali Müşavirlerin 4’ü de 21 yıl ve üzeri faaliyet süresine sahip kişilerdir.

Tablo 3: Cinsiyet Dağılımı Tablosu

Cinsiyet Dağılımı	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Erkek	123	% 91,8
Kadın	11	% 8,2
Toplam	134	% 100

Tablo 3’te cinsiyet dağılımına göre meslek mensuplarına bakıldığında erkeklerin muhasebe mesleğinde çoğunlukta olduğu görülmektedir. Yeminli Mali Müşavir (YMM)’lerin 4’ü de erkektir. Tablo 3’te de görüldüğü gibi erkeklerin oranı %91,8 kadınların oranı %8,2’dir. Bu oranlardan da anlaşılacağı gibi kadınlar Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) mesleğinde çok düşük orandadır ama muhasebe bürolarına anket çalışması için gidildiğinde büro personellerinin kadın oranı daha fazla olduğu gözlemlenmiştir.

Tablo 4: Meslek Mensuplarının Yaş Dağılımı Tablosu

Yaş Dağılımı	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
28-35 yaş arası	24	% 17,9
36-43 yaş arası	51	% 38,1
44-51 yaş arası	29	% 21,6
52 yaş ve üzeri	30	% 22,4
Toplam	134	% 100

Tablo 4'te meslek mensuplarının yaş dağılımı incelendiğinde 28-35 yaş arası 24 kişi (%17,9), 36-43 yaş arası 51 kişi (%38,1), 44-51 yaş arası 29 kişi (%21,6), 52 yaş ve üzeri 30 kişi (%22,4)'dür. Anket sorumuzda şıklar arasında 20-27 yaş arası seçeneği de bulunmaktadır ama bu şıkkı hiçbir meslek mensubu işaretlememiştir. Bu da gösteriyor ki Çorum ilinde muhasebe mesleğinde muhasebe bürosu açma faaliyeti 28 yaş ve sonrasında gerçekleşmektedir. Yine tablo 4 incelendiğinde görülüyor ki meslek mensupları arasında genç nüfus oranı düşüktür.

Tablo 5: Meslek Mensupları Öğrenim Durumu Tablosu

Öğrenim Durumu	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Genel Lise	2	% 1,5
Ticaret Meslek Lisesi	23	% 17,2
Ön Lisans	13	% 9,7
Lisans	93	% 69,4
Yüksek Lisans	3	% 2,2
Toplam	134	% 100

Tablo 5'te Çorum ili Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)'lerin öğrenim durumları incelendiğinde Genel Lise 2 kişi (%1,5), Ticaret Meslek Lisesi 23 kişi (%17,2), Ön Lisans 13 kişi (%9,7), Lisans 93 kişi (%69,4), Yüksek Lisans 3 kişi (%2,2)'dir. Yeminli Mali Müşavir (YMM)'lerin 4'ü de Lisans mezunudur. Tablo 5 incelendiğinde üniversite mezunlarının oranının (%81,3) yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 6: Bürolarda Çalıştırılan Eleman Sayısı Tablosu

Çalıştırdığınız Eleman Sayısı	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Yalnız çalışıyorum	14	% 10,5
1-4 arası	107	% 79,9
5-8 arası	11	% 8,2
9-12 arası	1	% 0,7
13 ve üzeri	1	% 0,7
Toplam	134	% 100

Tablo 6'da meslek mensuplarının bürolarında istihdam ettikleri elemanlar incelendiğinde anketimize katılan 134 meslek mensubundan 14 kişi (%10,5) yalnız çalıştığını, 107 kişi (%79,9) 1-4 arası eleman çalıştırdığını, 11 kişi (%8,2) 5-8 arası eleman çalıştırdığını, 1 kişi (%0,7) 9-12 arası eleman çalıştırdığını, 1 kişi (%0,7) 13 ve üzeri eleman çalıştırdığını beyan etmiştir. Meslek mensuplarının bürolarının büyük bir bölümünde (%79,9) 1-4 arası eleman çalıştığı görülmektedir. Yüz yüze yapılan görüşmeler sonucunda anlaşılmıştır ki muhasebe bürolarında çalışan elemanlardan bir bölümü Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) belgesi almak için muhasebe bürolarında istihdam edilmektedir. Bir bölümü belge almak derdi olmayan ama muhasebe mesleğini öğrenmiş ve kendine meslek edinmiş kişilerdir. Bir bölümü ise sadece evrak getir götür (ayak işleri) işleri yapan kişilerdir.

Tablo 7: Bürolardaki Bilgisayar Sayısı Tablosu

Bilgisayar Sayısı	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
1 adet	6	% 4,5
2 adet	17	% 12,6
3 adet	45	% 33,6
4 adet	39	% 29,1
5 adet	15	% 11,2
6 adet ve üzeri	12	% 9
Toplam	134	% 100

Tablo 7’de meslek mensuplarının bürolarındaki bilgisayar sayıları incelendiğinde bürosunda 1 adet bilgisayar olan 6 kişi (%4,5), 2 adet bilgisayar olan 17 kişi (%12,6), 3 adet bilgisayar olan 45 kişi (%33,6), 4 adet bilgisayar olan 39 kişi (%29,1), 5 adet bilgisayarı olan 15 kişi (%11,2), 6 adet ve üzeri bilgisayarı olan 12 kişi (%9)’dir. Tablo 6 ve tablo 7 karşılıklı incelendiğinde görülmektedir ki kişi başına düşen bilgisayar sayısı 1 adedi geçmektedir.

Tablo 8: Mükellef Sayısı Tablosu

Mükellef Sayısı	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
0-30 arası	28	% 20,9
31-60 arası	63	% 47
61-90 arası	33	% 24,6
91-120 arası	9	% 6,8
121 ve üzeri	1	% 0,7
Toplam	134	% 100

Yeminli Mali Müşavirlerle (YMM) yüz yüze yapılan görüşmelerde Yeminli Mali Müşavirlerin 4’ü de defter tutmadıklarını beyan etmişlerdir. Tablo 8 incelendiğinde 0-30 arası mükellefi olan muhasebe mensubu sayısı 28 kişi (%20,9), 31-60 arası mükellefi olan muhasebe mensubu sayısı 63 kişi (%47), 61-90 arası mükellefi olan muhasebe mensubu sayısı 33 kişi (%24,6), 91-120 arası mükellefi olan muhasebe mensubu sayısı 9 kişi (%6,8), 121 ve üzeri mükellefi olan muhasebe mensubu sayısı 1 kişi (%0,7)’dir. Tablo 8’de de görüldüğü gibi muhasebe mensuplarının hemen hemen yarısı (%47) 31-60 arası mükellef sayısına sahiptir.

Tablo 9: Mükellef Dağılımı Tablosu

Mükellef Dağılımı	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
İşletme hesabı defteri %0-20 Bilanço esasına göre defter %80-100	28	% 20,9
İşletme hesabı defteri %21-40 Bilanço esasına göre defter %60-79	20	% 14,9
İşletme hesabı defteri %41-60 Bilanço esasına göre defter %40-59	43	% 32,1
İşletme hesabı defteri %61-80 Bilanço esasına göre defter %20-39	33	% 24,6
İşletme hesabı defteri %81-100 Bilanço esasına göre defter %0-19	10	% 7,5
Toplam	134	% 100

Tablo 9'da mükellef dağılımı incelendiğinde İşletme hesabı defteri %0-20 Bilanço esasına göre defter %80-100 arası olan muhasebe mensuplarının sayısı 28 kişi (%20,9), İşletme hesabı defteri %21-40 Bilanço esasına göre defter %60-79 arası olan muhasebe mensuplarının sayısı 20 kişi (%14,9), İşletme hesabı defteri %41-60 Bilanço esasına göre defter %40-59 arası olan muhasebe mensuplarının sayısı 43 kişi (%32,1), İşletme hesabı defteri %61-80 Bilanço esasına göre defter %20-39 arası olan muhasebe mensuplarının sayısı 33 kişi (%24,6), İşletme hesabı defteri %81-100 Bilanço esasına göre defter %0-19 arası olan muhasebe mensuplarının sayısı 10 kişi (%7,5)'dir. Tablo 9'da da görüldüğü gibi işletme hesabı defteri ve bilanço esasına göre defter'in muhasebe mensuplarına göre dağılımına bakıldığında işletme hesabı defterinin bilanço esasına göre defterden fazla olduğu görülmektedir.

6.2. Çorum İli Meslek Mensupları Muhasebe Hata ve Hileleri Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Tablo 10: Muhasebe Hatalarının En Önemli Nedeni Tablosu

Muhasebe Hatalarının Nedenleri	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Bilgisizlik	30	% 22,4
Tecrübesizlik	12	% 9
İhmal	15	% 11,2
Dikkatsizlik	64	% 47,8
Diğer	13	% 9,6
Toplam	134	% 100

Tablo 10 incelendiğinde “Muhasebe hatalarının en önemli nedeni sizce nedir?” sorusuna Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lerden 30 kişi (%22,4) bilgisizlik cevabını vermiş, 12 kişi (%9) tecrübesizlik cevabını vermiş, 15 kişi (%11,2) ihmal cevabını vermiş, 64 kişi (%47,8) dikkatsizlik

cevabını vermiş, 13 kişi (%9,7) diğer cevabını vermiştir. Tablo 10’da da görüleceği gibi meslek mensuplarının büyük bir bölümü muhasebe hatalarının en önemli nedenini (%47,8) dikkatsizlik ve (%22,4) bilgisizlik olarak değerlendirmektedir.

Tablo 11: En Çok Karşılaşılan Muhasebe Hatası Tablosu

Muhasebe Hataları	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Matematik hataları	13	% 9,7
Kayıt hataları	69	% 51,5
Nakil hataları	6	% 4,4
Unutulma ve tekrarlama	36	% 26,9
Bilanço hataları	10	% 7,5
Toplam	134	% 100

Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lere yöneltilen “En çok karşılaştığınız muhasebe hatası çeşidi hangisidir?” sorusuna meslek mensuplarından 13 kişi (%9,7) matematik hataları, 69 kişi (%51,5) kayıt hataları, 6 kişi (%4,4) nakil hataları, 36 kişi (%26,9) unutulma ve tekrarlama, 10 kişi (%7,5) bilanço hataları cevabını vermiştir. Tablo 11’de de görüldüğü gibi meslek mensuplarının büyük bir bölümü (%51,5) kayıt hataları ve (%26,9) unutulma ve tekrarlama seçeneklerini işaretlemiştir. Bir işlemi kayıt edilmesi gereken hesabın haricinde başka bir hesaba kasıt unsuru olmadan, hesap isimlerini karıştırmak suretiyle kayıt etmek olan kayıt hataları ve kasıt unsuru olmadan bir işlemin kaydının unutulması veya aynı işlemi birden fazla kayıt altına almak olan unutulma ve tekrarlama hataları Çorum ili Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lerin en çok karşılaştığı muhasebe hatalarıdır.

Tablo 12: En Çok Karşılaşılan Muhasebe Hilesi Tablosu

Muhasebe Hileleri	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kasti hatalar	12	% 9
Zamanından önce veya sonra kayıt	66	% 49,3
Uydurma hesaplar	7	% 5,2
Belge sahtekarlığı	27	% 20,1
Bilançonun maskelenmesi	22	% 16,4
Toplam	134	% 100

Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’lere yöneltilen “En çok karşılaştığınız muhasebe hilesi çeşidi hangisidir?” sorusuna meslek mensuplarından 12 kişi (%9) kasti hatalar, 66 kişi (%49,3) zamanından önce veya sonra kayıt, 7 kişi (%5,2) uydurma hesaplar, 27 kişi (%20,1) belge sahtekarlığı, 22 kişi (%16,4) bilançonun maskelenmesi cevabını vermiştir. Tablo 12’de

de görüldüğü gibi meslek mensuplarının en çok karşılaştığı muhasebe hilesi (%49,3), zamanından önce veya sonra kayıt hilesidir.

Tablo 13: Mükelleflerin Hesap Sonuçlarına Etkileri Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	51	% 38,1
Hayır	83	% 61,9
Toplam	134	% 100

Anketimize katılan Çorum ili Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'lere yöneltilen “Defterini takip ettiğiniz mükellefler hesap sonuçları konusunda size etkide bulunuyorlar mı?” sorusuna meslek mensuplarından 51 kişi (%38,1) evet, 83 kişi (%61,9) hayır cevabını vermiştir. Yüz yüze yapılan görüşmelerde bazı meslek mensupları mükelleflerinin muhasebe konusunda bilgilerinin olmamasından dolayı kendilerine her hangi bir etkide bulunmalarının söz konusu olamayacağını beyan etmişlerdir. Bir meslek mensubu ise “Ülkemizde belgelendirme yanlış, eksik ve muhteviyatı itibariyle sahte belge söz konusu olduğu sürece, mükelleflerin hesap sonuçlarına etki etmemesi mümkün değildir. Ancak biz, kural ve standartlarımız gereği böyle bir müdahaleye izin vermiyoruz, ısrar edenlerince sözleşmelerini fesih ediyoruz” beyanında bulunmuştur. Tablo 13'te de görüldüğü gibi meslek mensuplarının büyük bir bölümü (%61,9) mükelleflerinin hesap sonuçları konusunda kendilerine etkide bulunmadığını beyan etmiştir.

Tablo 14: Meslek Yasasıyla İlgili Cezalar Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	0	% 0
Hayır	134	% 100
Toplam	134	% 100

Tablo 14 incelendiğinde anketimize katılan meslek mensuplarının tamamı meslek yasasıyla ilgili herhangi bir ceza almadıklarını beyan etmişlerdir. Yüz yüze yapılan görüşmede Çorum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından meslek mensuplarının meslek yasasına aykırı davranışlardan dolayı ceza alıp almadıkları konusunda bilgi istenmiş ama bu konu hakkında herhangi bir bilgi verilemeyeceği cevabı alınmıştır.

Tablo 15: Hatalardan Dolayı Gelir Vergisi Cezası Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	5	% 3,7
Hayır	129	% 96,3
Toplam	134	% 100

Anketimize katılan meslek mensuplarından 5 kişi (%3,7) hatalardan dolayı gelir vergisi cezası aldığını, 129 kişi (%96,3) hatalardan dolayı gelir vergisi cezası almadığını beyan etmiştir. Tablo 15’te de görüldüğü gibi Çorum ilinde faaliyet gösteren Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) büyük oranda (%96,3) hatalardan dolayı gelir vergisi cezası almamıştır.

Tablo 16: Hatalardan Dolayı SGK Cezası Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	14	% 10,4
Hayır	120	% 89,6
Toplam	134	% 100

Anketimize katılan meslek mensuplarından 14 kişi (%10,4) hatalardan dolayı Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile ilgili cezası aldığını, 120 kişi (%89,6) hatalardan dolayı SGK cezası almadığını beyan etmiştir. Tablo 16’da da görüldüğü gibi Çorum ilinde faaliyet gösteren Yeminli Mali Müşavirler (YMM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) büyük oranda (%89,6) hatalardan dolayı SGK cezası almamıştır.

Tablo 17: Bilgisayarda Geriye Dönük İşlemlere İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Evet	26	% 19,4
Evet	47	% 35,1
Fikrim yok	7	% 5,2
Hayır	42	% 31,3
Kesinlikle Hayır	12	% 9
Toplam	134	% 100

Anketimize katılan meslek mensuplarına yönelttiğimiz “Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?” sorusuna meslek mensuplarından 26 kişi (%19,4) kesinlikle evet, 47 kişi (%35,1) evet, 7 kişi (%5,2) fikrim yok, 42 kişi (%31,3) hayır, 12 kişi (%9) kesinlikle hayır cevabını vermiştir. Bir meslek mensubu “Ticari hareketleri düzenleyen belgelerin mükellefler arası dolaşımında meydana gelen zaman açısından problemler nedeni ile geriye dönük kayıt ve düzeltme işlemlerinin kaçınılmazlığı düşünüldüğünde hayır demek mümkün değildir. Ancak dönemsel kayıtların 3 aylık geriye dönük yapılması gibi kısıtlamalar uygun

olacağı kanaatindeyim” beyanında bulunmuştur. Tablo 17 incelendiğinde meslek mensuplarının çoğunluğu (%54,5) Bilgisayarlı Muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılmasını doğru bulmaktadır.

Tablo 18: İş Yoğunluğu ve Vergi Uygulamalarının Hataya Etkisi Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Evet	40	% 29,9
Evet	62	% 46,3
Fikrim yok	1	% 0,7
Hayır	25	% 18,6
Kesinlikle Hayır	6	% 4,5
Toplam	134	% 100

Anketimize katılan meslek mensuplarına yönelttiğimiz “İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?” sorusuna meslek mensuplarından 40 kişi (%29,9) kesinlikle evet, 62 kişi (%46,3) evet, 1 kişi (%0,7) fikrim yok, 25 kişi (%18,6) hayır, 6 kişi (%4,5) kesinlikle hayır cevabını vermiştir. Tablo 18 incelendiğinde meslek mensuplarının büyük bir bölümü (%76,2) iş yoğunluğu ve vergi uygulamalarının hatalarda etkili olduğu görüşündedir. Yüz yüze yapılan görüşmelerde meslek mensupları son zamanlarda devlet tarafından kendilerine çok fazla iş yükü uygulandığı görüşünü bildirmişlerdir.

Tablo 19: Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranlarının Hataya ve Hileye Etkisi Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Evet	30	% 22,4
Evet	59	% 44
Fikrim yok	7	% 5,2
Hayır	36	% 26,9
Kesinlikle Hayır	2	% 1,5
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarına yönelttiğimiz “Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?” sorusuna meslek mensuplarından 30 kişi (%22,4) kesinlikle evet, 59 kişi (%44) evet, 7 kişi (%5,2) fikrim yok, 36 kişi (%26,9) hayır, 2 kişi (%1,5) kesinlikle hayır cevabını vermiştir. Tablo 19’da da görüldüğü gibi muhasebe meslek mensuplarının büyük bölümü (%66,4) vergi uygulamaları ve vergi oranlarının hata ve hile yapmada etkili olduğu görüşündedir.

Tablo 20: Denetimin Yetersiz Olmasının Hata ve Hileye Etkisi Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Evet	24	% 17,9
Evet	81	% 60,5
Fikrim yok	2	% 1,5
Hayır	24	% 17,9
Kesinlikle Hayır	3	% 2,2
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarına yönelttiğimiz “Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?” sorusuna meslek mensuplarından 24 kişi (%17,9) kesinlikle evet, 81 kişi (%60,5) evet, 2 kişi (%1,5) fikrim yok, 24 kişi (%17,9) hayır, 3 kişi (%2,2) kesinlikle hayır cevabını vermiştir. Tablo 20 incelendiğinde anketimize katılan meslek mensuplarının büyük bir bölümünün (%78,4) denetimin yetersiz olmasının hata ve hilelerde etkili olduğunu düşündüğü görülmektedir. Şu bir gerçektir ki yetersiz denetim firmaları hile yapmaya sevk edecektir.

Tablo 21: Bilançonun İyi Gösterilmesi İsteğine İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	65	% 48,5
Hayır	69	% 51,5
Toplam	134	% 100

Muhasebe, doğru yöntemlerle elde ettiği bilgiyi mali tablolar ile tüm dünyaya sunar. Makul ölçüde muhasebe bilgisine sahip tüm insanlara, bu bilgiyi anlayabilecek tarzda sunum yapılması esastır. Bazı bilgilerin eksik veya olduğundan farklı gösterilmesi bilanço maskeleyesidir. Karar almayı etkileyecek olan bilginin yanlış olması, tüm işletme çevresini etkileyebilir. Çorum’da faaliyet gösteren firmalar genellikle orta ölçekli işletmelerdir. Dolayısıyla meslek mensuplarının çok ciddi ölçülerde bilanço maskeleyesi gibi bir durumla karşılaşmamaları normaldir. Bununla birlikte Tablo 21’de, 65 meslek mensubu % 48,5 oranıyla bilanço maskeleyesi isteği ile karşılaşmışlardır.

Tablo 22: Bilançonun Kötü Gösterilmesi İsteğine İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	20	% 14,9
Hayır	114	% 85,1
Toplam	134	% 100

Bilanço maskeleyesi ile bilanço olduğundan daha kötü gösterilebilir. Çorum’da meslek mensupları bilançonun daha kötü gösterilmesi isteği ile daha az karşılaşmıştır.

Çünkü işletmelerin vergiyi daha az ödemek haricinde farklı çıkarları ile karşılaşma oranı düşüktür. İşletmeler genelde aile şirketi şeklinde örgütlendiklerinden ve halka açık olmadıklarından ortakların birbirlerine düşüp kar dağıtımını engellemeleri gibi bir olay söz konusu değildir. Tablo 22’de evet diyen 20 meslek mensubu % 14,9 oranıyla, genelde vergi nedeniyle bilançoyu kötü gösterme isteği ile karşılaşmışlardır.

Tablo 23: Bilançonun Daha İyi Gösterilme Nedenine İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Bankadan Kredi Alabilmek	112	% 83,6
İşletmenin İmajını Güçlendirmek	13	% 9,7
Vergi Ödeme Arzusu	1	% 0,7
Diğer	8	% 6
Toplam	134	% 100

Tablo 23 incelendiğinde meslek mensuplarına yöneltilen “Bilançonun olduğundan daha iyi gösterilmek istenmesinin en büyük sebebi sizce nedir?” sorusuna meslek mensuplarının büyük bir bölümünün (%83,6) Bankadan kredi alabilmek cevabını verdiği görülmektedir. Bankaların daha güçlü bilançolara kredi vermesi veya kredi miktarının daha fazla olabilmesi için bilançoların olduğundan daha iyi gösterilmesi istenir.

Tablo 24: Bilançonun Daha Kötü Gösterilme Nedenine İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Daha Az Kar Dağıtmak	8	% 6
Daha Az Vergi Ödemek	94	% 70,2
Hisselerin Borsa Fiyatını Düşürerek Spekülasyon Yapmak	1	% 0,7
Diğer	31	% 23,1
Toplam	134	% 100

Tablo 24’te meslek mensuplarına yöneltilen “Bilançonun olduğundan daha kötü gösterilmek istenmesinin en büyük sebebi sizce nedir?” sorusuna meslek mensuplarının büyük bir bölümünün (%70,2) Daha az vergi ödemek cevabını verdiği görülmektedir.

Tablo 25: İşletme Yöneticilerinin Hile Yapması Durumuyla İlgili Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	58	% 43,3
Hayır	76	% 56,7
Toplam	134	% 100

Tablo 25 incelendiğinde anketimize katılan meslek mensuplarından 58 kişi (%43,3) işletme yöneticilerinin hile yaptığını tespit etmiştir, 76 kişi (%56,7) mükellef işletmeleriyle ilgili herhangi bir hileye rastlamadığını beyan etmiştir.

Tablo 26: Vergi Tutarını Azaltmaya Yönelik İsteklere İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	79	% 59
Hayır	55	% 41
Toplam	134	% 100

Tablo 26'da da görüldüğü gibi meslek mensuplarına yöneltilen “Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmanızı isteyen müşteriniz oldu mu?” sorusuna meslek mensuplarının bir bölümü (%59) evet, bir bölümü (%41) hayır cevabını vermiştir. Yüz yüze yapılan görüşmelerde meslek mensuplarının bazıları “Az vergi ödeten muhasebeci iyi muhasebecidir” algısının bazı mükelleflerde yerleştiğini beyan etmiştir.

Tablo 27: Vergi ve Enflasyon Nedeniyle Hile Yapılmasına İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Normal Karşılıyorum	13	% 9,7
Normal Karşılıyorum	47	% 35,1
Fikrim yok	10	% 7,5
Karşıyım	55	% 41
Kesinlikle Karşıyım	9	% 6,7
Toplam	134	% 100

Tablo 27'de de görüldüğü gibi anketimize katılan meslek mensuplarına yönelttiğimiz “Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?” sorusuna 13 kişi (%9,7) kesinlikle normal karşılıyorum, 47 kişi (%35,1) normal karşılıyorum, 10 kişi (%7,5) fikrim yok, 55 kişi (%41) karşıyım, 9 kişi (%6,7) kesinlikle karşıyım cevabını vermiştir.

Tablo 28: Gelecek Yıla Ait Gelir-Giderlerin Cari Döneme Kaydedilmesi İsteğine İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	13	% 9,7
Hayır	121	% 90,3
Toplam	134	% 100

Tablo 28’de de görüldüğü gibi meslek mensuplarına sorulan “Gelecek yıla ait gelir-giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?” sorusuna büyük bir bölümü (%90,3) hayır cevabı vermiştir.

Tablo 29: Sahte, Yanıltıcı veya Naylon Fatura Kullanımına İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	23	% 17,2
Hayır	111	% 82,8
Toplam	134	% 100

Tablo 29’da da görüldüğü gibi meslek mensuplarına sorulan “Sahte, yanıltıcı veya naylon faturalarla işlem yapan veya yapılmasını isteyen müşteriniz var mı?” sorusuna büyük bir kısmı (%82,8) hayır cevabını vermiştir.

Tablo 30: Vergi Kanunlarındaki Boşluklardan Yararlanmaya İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Evet	51	% 38,1
Hayır	83	% 61,9
Toplam	134	% 100

Tablo 30 incelendiğinde meslek mensuplarının % 38,1’inin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlandıklarını beyan ettikleri görülmektedir. Farklı şekillerde hile yaparak daha büyük suçlar işlemektense hileleri hata gibi gösterip, iki ucu da açık işlemler yaparak amaca ulaşmak daha verimli bir yöntemdir. Ortaya çıkması denetimin eksikliğinden dolayı çok geç veya hiç mümkün olmamaktadır. Bir meslek mensubu “Vergiden kaçınma adına yasaların öngördüğü avantajlardan yararlanılmasının doğal olduğu gibi zorunlu kılınmayan vergilerden ve vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak doğaldır” beyanında bulunmuştur.

6.3. Çorum İli Meslek Mensupları Muhasebe Hata ve Hileleri Yargılarının Değerlendirilmesi

Tablo 31: Denetimlerin Yeterlilik Düzeyi Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Evet	0	% 0
Evete	20	% 14,9
Fikrim yok	1	% 0,7
Hayır	89	% 66,5
Kesinlikle Hayır	24	% 17,9
Toplam	134	% 100

Tablo 31’de de görüldüğü gibi ülkemizde muhasebe denetimlerinin yeterlilik düzeyi Çorum ili meslek mensuplarına göre oldukça düşüktür. Meslek mensuplarının % 84,4’ü “Sizce Ülkemizde yapılan muhasebe denetimleri yeterli düzeyde mi?” sorusuna hayır cevabını vermiştir.

Tablo 32: Muhasebecilerin Denetim Konusunda Bilgisi Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Evet	13	% 9,7
Evete	58	% 43,3
Fikrim Yok	5	% 3,7
Hayır	51	% 38,1
Kesinlikle Hayır	7	% 5,2
Toplam	134	% 100

Tablo 32’de de görüldüğü gibi meslek mensuplarına yöneltilen “Sizce Muhasebeciler denetim konusunda yeterli bilgiye sahip mi?” sorusuna meslek mensuplarından 13 kişi (%9,7) kesinlikle evet, 58 kişi (%43,3) evet, 5 kişi (%3,7) fikrim yok, 51 kişi (%38,1) hayır, 7 kişi (%5,2) kesinlikle hayır cevabını vermiştir.

Tablo 33: Muhasebecilerin Denetim Fonksiyonunu Yerine Getirmesi Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Evet	6	% 4,5
Evete	57	% 42,5
Fikrim Yok	4	% 3
Hayır	57	% 42,5
Kesinlikle Hayır	10	% 7,5
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarına yöneltilen “Sizce Muhasebeciler denetim fonksiyonunu yerine getiriyor mu?” sorusuna meslek mensuplarından 6 kişi (%4,5) kesinlikle evet, 57

kişi (%42,5) evet, 4 kişi (%3) fikrim yok, 57 kişi (%42,5) hayır, 10 kişi (%7,5) kesinlikle hayır cevabını vermiştir. Tablo 32 ve Tablo 33 incelendiğinde meslek mensuplarının, meslek mensuplarının denetim konusunda yeterli bilgiye sahip olmaları ve denetim fonksiyonunu yerine getirmesi konusundaki görüşlerinde yarı yarıya sayılabilecek bir oran söz konusudur.

Tablo 34: Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Saygınlığı Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Katılıyorum	35	% 26,1
Katılıyorum	45	% 33,6
Fikrim Yok	2	% 1,5
Katılmıyorum	37	% 27,6
Kesinlikle Katılmıyorum	15	% 11,2
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarına yöneltilen “Muhasebecilik mesleği günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip bir meslektir” fikrine meslek mensuplarından 35 kişi (%26,1) kesinlikle katıldığını, 45 kişi (%33,6) katıldığını, 2 kişi (%1,5) bu konuda fikrinin olmadığını, 37 kişi (%27,6) katılmadığını, 15 kişi (%11,2) kesinlikle katılmadığını beyan etmiştir. Tablo 34’ten de anlaşılacağı üzere meslek mensuplarının % 59,7’si Türk toplumunda icra ettikleri mesleğin saygınlığa sahip bir meslek olduğunu düşünmektedir. % 38,8’i ise tam tersine Türk toplumunda mesleklerinin henüz saygınlığa sahip olmadığını düşünmektedir. Yüz yüze yapılan görüşmelerde bazı meslek mensupları Türk toplumunda meslekleri ile ilgili saygınlığın gelecek yıllarda artacağı görüşündedir.

Tablo 35: Muhasebecilerin Kanunlara Uygun Davranmalarına İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Katılıyorum	53	% 39,6
Katılıyorum	62	% 46,3
Fikrim Yok	5	% 3,7
Katılmıyorum	11	% 8,2
Kesinlikle Katılmıyorum	3	% 2,2
Toplam	134	% 100

Tablo 35 incelendiğinde meslek mensuplarının büyük bir bölümü (%85,9), muhasebecilerin kanunlara ve mesleki düzenlemelere uygun davrandığı görüşündedir.

Tablo 36: Meslektaşlarının Meslek Ahlakına Uymaları Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Katılıyorum	30	% 22,4
Katılıyorum	47	% 35,1
Fikrim Yok	25	% 18,6
Katılmıyorum	23	% 17,2
Kesinlikle Katılmıyorum	9	% 6,7
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarından “Çevremde bulunan meslektaşlarımdan meslek ahlakına uymadığını düşünebileceğim hareketlerde bulunanlar vardır” görüşüyle ilgili düşünceleri istenmiş, 30 kişi (%22,4) kesinlikle katıldığını, 47 kişi (%35,1) katıldığını, 25 kişi (%18,6) fikrinin olmadığını, 23 kişi (%17,2) katılmadığını, 9 kişi (%6,7) kesinlikle katılmadığını beyan etmiştir. Tablo 36’da da görüleceği gibi meslek mensuplarının yarısından biraz fazlası (%57,5) meslektaşlarının meslek ahlakına uymadığını düşünmektedir. Yüz yüze yapılan görüşmelerde bazı meslek mensupları, meslektaşlarından bazılarının yeni müşteri kazanabilmek için veya elindeki mevcut müşterilerini koruyabilmek için mükelleflerden gelen her tür talebi karşıladıklarını beyan etmişlerdir.

Tablo 37: Gelir Vergisini Adil Görmediklerinden Etik Dışı Davranış Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Katılıyorum	15	% 11,2
Katılıyorum	42	% 31,3
Fikrim Yok	37	% 27,7
Katılmıyorum	24	% 17,9
Kesinlikle Katılmıyorum	16	% 11,9
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarından “Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler” görüşüyle ilgili düşünceleri istenmiş, 15 kişi (%11,2) kesinlikle katıldığını, 42 kişi (%31,3) katıldığını, 37 kişi (%27,7) fikrinin olmadığını, 24 kişi (%17,9) katılmadığını, 16 kişi (%11,9) kesinlikle katılmadığını beyan etmiştir.

Tablo 38: KDV’yi Adil Görmediklerinden Etik Dışı Davranış Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %’si
Kesinlikle Katılıyorum	14	% 10,4
Katılıyorum	30	% 22,4
Fikrim Yok	34	% 25,4
Katılmıyorum	38	% 28,4
Kesinlikle Katılmıyorum	18	% 13,4
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarından “Bazı meslek mensupları katma değer vergisini adil görmedikleri için etik dışı davranışlara yönelmektedirler” görüşüyle ilgili düşünceleri istenmiş, 14 kişi (%10,4) kesinlikle katıldığını, 30 kişi (%22,4) katıldığını, 34 kişi (%28,4) fikrinin olmadığını, 38 kişi (%28,4) katılmadığını, 18 kişi (%13,4) kesinlikle katılmadığını beyan etmiştir.

Tablo 39: Mükelleflerin Bilgileri Geç Ulaştırmasından Hata Yapılması Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %’si
Kesinlikle Katılıyorum	44	% 32,8
Katılıyorum	66	% 49,3
Fikrim Yok	3	% 2,2
Katılmıyorum	15	% 11,2
Kesinlikle Katılmıyorum	6	% 4,5
Toplam	134	% 100

Muhasebe bilgi ve belgelerinin zamanında meslek mensubuna ulaştırılmaması hataya sebep olmaktadır. Meslek mensuplarından “Mükellefler tarafından muhasebe bilgilerinin zamanında ulaştırılmaması dolayısıyla hatalı işlem yapılabilmektedir” görüşüyle ilgili düşünceleri istenmiş, meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu (%82,1) bu görüşe katıldığını beyan etmiştir.

Tablo 40: Mükelleflerin İdare İşlerinin Takip Edilmesi Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %’si
Kesinlikle Katılıyorum	3	% 2,2
Katılıyorum	8	% 6
Fikrim Yok	2	% 1,5
Katılmıyorum	34	% 25,4
Kesinlikle Katılmıyorum	87	% 64,9
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarından “Meslek mensupları, mükelleflerin idare işlerini de takip etmelidirler” görüşüyle ilgili düşünceleri istenmiş, meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğu (%90,3) bu görüşe katılmadığını beyan etmiştir. Yüz yüze yapılan görüşmelerde bazı meslek mensupları mükelleflerden faturalarını ödemeleri, banka işlemlerini yapmaları konularında teklifler geldiğini beyan etmişlerdir.

Tablo 41: Defter Tutma Ücretinin Serbestçe Belirlenebilmesi Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Katılıyorum	32	% 23,9
Katılıyorum	22	% 16,4
Fikrim Yok	2	% 1,5
Katılmıyorum	34	% 25,4
Kesinlikle Katılmıyorum	44	% 32,8
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarının defter tutma ücreti oda tarafından belirlenmektedir. Meslek mensuplarından 54 kişi (%40,3) defter tutma ücretinin oda haricinde serbestçe belirlenebilmesi görüşündedir, öte yandan 78 kişi (%58,2) defter tutma ücretinin oda haricinde serbestçe belirlenebilmesi görüşüne katılmamaktadır. Yüz yüze yapılan görüşmelerde meslek mensuplarından bazıları odanın defter tutma ücreti konusunda taban fiyat belirlediğini, bu taban fiyatın altına inmemek koşuluyla meslek mensuplarının fiyatı ayarlayabildiklerini belirtmiştir. Bazı meslek mensupları da oda haricinde defter tutma ücretinin serbestçe belirlenmesinin haksız rekabete yol açabileceği görüşündedir.

Tablo 42: Meslek Mensuplarının Bilgilerini Güncellemelerine İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Katılıyorum	37	% 27,6
Katılıyorum	61	% 45,5
Fikrim Yok	5	% 3,8
Katılmıyorum	20	% 14,9
Kesinlikle Katılmıyorum	11	% 8,2
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarının büyük bir bölümü (%73,1) meslek mensuplarının kendilerini ve bilgilerini sürekli olarak güncelledikleri görüşündedir, bir bölümü ise (%23,1) bu görüşe katılmamaktadır. Yüz yüze yapılan görüşmelerde bazı meslek mensupları, meslek mensuplarının mevzuatı ve yasaları takip etmemeleri durumunda yani bilgilerini sürekli güncellememeleri durumunda meslekte tutunamayıp yok olup gidecekleri görüşündedir.

Tablo 43: Kendilerini Yenilemediklerinde Ceza Uygulaması Tablosu

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Katılıyorum	20	% 14,9
Katılıyorum	54	% 40,3
Fikrim Yok	13	% 9,7
Katılmıyorum	30	% 22,4
Kesinlikle Katılmıyorum	17	% 12,7
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarından “Meslek mensupları, kendilerini yenilemedikleri zaman cezai müeyyideye tabi olmalıdır” görüşüyle ilgili düşünceleri istenmiş, 20 kişi (%14,9) kesinlikle katıldığını, 54 kişi (%40,3) katıldığını, 13 kişi (%9,7) bu konuda fikri olmadığını, 30 kişi (%22,4) katılmadığını, 17 kişi (%12,7) kesinlikle katılmadığını beyan etmiştir. Bir meslek mensubu “Böyle bir cezai müeyyide yaşam biçimine ve Anayasa’ya aykırı olur. Rekabet koşulları içinde kendini yenilemeyen meslek mensupları zaten iş alanından kendiliğinden çekilerek ceza alıyorlar” beyanında bulunmuştur. Tablo 42’de de beyan ettiğimiz gibi meslek mensupları kendilerini yenilemedikleri zaman mesleklerini tam manasıyla icra edemez ve piyasadan silinirler, bu da en büyük cezadır.

Tablo 44: Etik Dışı Davranışlarda Ceza Uygulanmasına İlişkin Tablo

	Kişi Sayısı	Dağılım %'si
Kesinlikle Katılıyorum	21	% 15,7
Katılıyorum	41	% 30,6
Fikrim Yok	24	% 17,9
Katılmıyorum	27	% 20,1
Kesinlikle Katılmıyorum	21	% 15,7
Toplam	134	% 100

Meslek mensuplarından “Meslek mensuplarına, etik dışı davranışlarda yeterince cezai müeyyide uygulanıyor” görüşüyle ilgili düşünceleri istenmiş, 21 kişi (%15,7) kesinlikle katıldığını, 41 kişi (%30,6) katıldığını, 24 kişi (%17,9) bu konu hakkında fikrinin olmadığını, 27 kişi (%20,1) katılmadığını, 21 kişi (%15,7) kesinlikle katılmadığını beyan etmiştir.

7. GÜVENİLİRLİK ANALİZİ

Araştırmada oluşturulan önermelerin güvenilirliklerini test için Alfa katsayısı SPSS programında veriler girilerek bulunmuştur.

Tablo 45: Güvenilirlik Analizi Alfa Değeri Tablosu

Alfa Değeri	Değerler
0,671	27

Yapılan güvenilirlik testi sonucunda ankette yer alan soruların türdeş bir yapıyı açıklamak ya da sorgulamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamayı sağlayan Cronbach alpha değeri = 0,67 olarak bulunmuştur. Bu sonuç anketin güvenilirliğini ortaya koymaktadır.

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

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

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

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

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

Çorum ili merkezde bulunan 4 Yeminli Mali Müşavir (YMM) ve 186 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) oda kayıtlarından tespit edilmiştir. Hemen hemen bütün muhasebe bürolarına uğranılmış olup bir kısmıyla görüşme sağlanamamış, bir kısmı işlerinin yoğunluğu sebebiyle ankete katılamamış, bir kısmına anket formu bırakılıp doldurulduktan sonra geri alınmış, büyük bir çoğunluğuyla da yüz yüze anket çalışması uygulanmıştır. 4 Yeminli Mali Müşavir (YMM)'nin tamamına 186 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)'nin 130'una anket çalışması uygulanmıştır. Yüz yüze yapılan görüşmeler neticesinde hem mesleki tecrübeler hem de topluma yansımayan bazı bilgiler elde edilmiştir. Yapılan analitik çalışmadan elde edilen verilere göre; anket çalışması kapsamında %5 hata payıyla ve %95 güven aralığı ile en az 128 meslek mensubuna ulaşılması gerektiği hesaplanmıştır. %98 güven aralığında ise bu sayı 141 meslek mensubuna ulaşmaktadır. Çalışma kapsamında, toplamda 190 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)'den 134 kişiye (134/190 (%71)) anket çalışması uygulanmıştır.

Tablo 46: Güvenilirlik Analizine İlişkin Bulgular Tablosu

	S. Slnnce Ölçek Ort.	S. Slnnce Ölçek Vrynsı	Dztl S.Tpl Krls.	S.Slnnc Cronb. Alpha
s36-Çevremde bulunan meslektaşlarımdan meslek ahlakına uymadığını düşünebileceğim hareketlerde bulunanlar vardır.	59,9701	63,954	0,203	0,665
s37-Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.	59,5970	59,957	0,432	0,639
s38-Bazı meslek mensupları katma değer vergisini adil görmedikleri için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.	59,3582	59,991	0,421	0,640
s39-Mükellefler tarafından muhasebe bilgilerinin zamanında ulaştırılmaması dolayısıyla hatalı işlem yapılabilmektedir.	60,4254	62,758	0,308	0,654
s40-Meslek mensupları, mükelleflerin idare işlerini de takip etmelidirler.	58,0299	66,886	0,098	0,673
s41-Meslek mensupları, defter tutma ücretini oda haricinde serbestçe belirleyebilmelidirler.	59,2090	63,730	0,115	0,683
s43-Meslek mensupları, kendilerini yenilemedikleri zaman cezai müeyyideye tabi olmalıdır.	59,7015	65,519	0,101	0,678
s10-Sizce muhasebe hatalarının en önemli nedeni nedir?	59,3433	62,678	0,224	0,664
s11-En çok karşılaştığımız muhasebe hatası çeşidi hangisidir?	59,7687	67,548	0,020	0,684
s13-Defterini takip ettiğiniz mükellefler hesap sonuçları konusunda size etkide bulunuyorlar mı?	60,8582	66,243	0,360	0,659
s14-Meslek Yasasına aykırı davranışlardan dolayı herhangi bir ceza aldınız mı?	60,4776	69,334	0,000	0,672
s15-Hatalardan dolayı Gelir Vergisi konusunda ceza aldınız mı?	60,5149	68,868	0,136	0,670
s16-Hatalardan dolayı SGK konusunda ceza aldınız mı?	60,5821	68,215	0,202	0,667
s17-Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?	59,7239	63,901	0,174	0,669
s18-İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?	60,2612	63,638	0,225	0,662
s19-Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?	60,0672	60,138	0,441	0,639
s20-Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?	60,2164	64,667	0,219	0,662
s21-Bilançoda işletmenin olduğundan daha iyi gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?	60,9627	65,465	0,446	0,654
s22-Bilançoda işletmenin olduğundan daha kötü gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?	60,6269	67,709	0,254	0,665
s23-Bilançonun olduğundan daha iyi gösterilmek istenmesinin en büyük sebebi sizce nedir?	61,1194	65,805	0,156	0,668
s24-Bilançonun olduğundan daha kötü gösterilmek istenmesinin en büyük sebebi sizce nedir?	60,0672	65,386	0,212	0,663
s25-İşletme yöneticilerinin hile yaptığını tespit ettiğiniz oldu mu?	60,9104	65,887	0,396	0,657
s26-Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmanızı isteyen müşteriniz oldu mu?	61,0672	64,514	0,577	0,648
s27-Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?	59,4776	63,635	0,224	0,662
s28-Gelecek yıla ait gelir –giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?	60,5746	68,171	0,219	0,667
s29-Sahte, yanıltıcı veya naylon faturalarla işlem yapan veya yapılmasını isteyen müşteriniz var mı?	60,6493	67,342	0,298	0,663
s30-Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığınız oldu mu?	60,8582	65,942	0,399	0,657

8. ÇORUM İLİ MESLEK MENSUPLARI MUHASEBE HATA VE HİLELERİ SAHA ÇALIŞMASI HİPOTEZ TESTLERİ

Çalışmanın modeli kapsamında geliştirilen sekiz temel hipotez ve hipotezlerin geçerliliği Ki-Kare analiz yöntemiyle test edilmiş sonuçları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 47: Çorum İli Meslek Mensupları Muhasebe Hata ve Hileleri Araştırması Hipotez Sonuçları

HİPOTEZLER		Değer	df	P	Sonuç
H1= Meslek mensuplarının unvanlarıyla, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.	Ki-Kare Testi	6,154	4	0,188	-
	Ki-Kare İlişki Katsayısı	7,473	4	0,113	
H2= Meslek mensuplarının unvanlarıyla, vergi uygulamaları ve vergi oranları hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.	Ki-Kare Testi	5,095	4	0,278	-
	Ki-Kare İlişki Katsayısı	5,182	4	0,269	
H3= Meslek mensuplarının cinsiyetiyle, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.	Ki-Kare Testi	3,432	4	0,488	-
	Ki-Kare İlişki Katsayısı	4,337	4	0,362	
H4= Meslek mensuplarının faaliyet süreleriyle, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.	Ki-Kare Testi	14,080	16	0,593	-
	Ki-Kare İlişki Katsayısı	14,708	16	0,546	
H5= Meslek mensuplarının faaliyet süreleriyle, vergi uygulamaları ve vergi oranları hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.	Ki-Kare Testi	18,755	16	0,282	-
	Ki-Kare İlişki Katsayısı	22,002	16	0,143	
H6= Meslek mensuplarının eğitimleriyle, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.	Ki-Kare Testi	24,991	16	0,070	-
	Ki-Kare İlişki Katsayısı	24,394	16	0,081	
H7= Meslek mensuplarının eğitimleriyle, denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.	Ki-Kare Testi	27,273	16	0,039	+
	Ki-Kare İlişki Katsayısı	19,247	16	0,256	
H8= Meslek mensuplarının mükellef sayılarıyla, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.	Ki-Kare Testi	28,288	16	0,029	+
	Ki-Kare İlişki Katsayısı	28,037	16	0,031	

Tablo 47 incelendiğinde 0,05 anlamlılık düzeyinde hipotezler test edilmiştir. Araştırmanın 1. Hipotezi incelendiğinde, 0,05 anlamlılık seviyesine göre H_0 hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, meslek mensuplarının unvanlarıyla, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma yoktur.

Araştırmanın 2. Hipotezi incelendiğinde, 0,05 anlamlılık seviyesine göre H_0 hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, meslek mensuplarının unvanlarıyla, vergi uygulamaları ve vergi oranları hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma yoktur.

Araştırmanın 3. Hipotezi incelendiğinde, 0,05 anlamlılık seviyesine göre H_0 hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, meslek mensuplarının cinsiyetiyle, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma yoktur.

Araştırmanın 4. Hipotezi incelendiğinde, 0,05 anlamlılık seviyesine göre H_0 hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, meslek mensuplarının faaliyet süreleriyle, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma yoktur.

Araştırmanın 5. Hipotezi incelendiğinde, 0,05 anlamlılık seviyesine göre H_0 hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, meslek mensuplarının faaliyet süreleriyle, vergi uygulamaları ve vergi oranları hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma yoktur.

Araştırmanın 6. Hipotezi incelendiğinde, 0,05 anlamlılık seviyesine göre H_0 hipotezi reddedilmiş, H_1 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, meslek mensuplarının eğitimleriyle, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma yoktur.

Araştırmanın 7. Hipotezi incelendiğinde, 0,05 anlamlılık seviyesine göre H_1 hipotezi reddedilmiş, H_0 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, meslek mensuplarının eğitimleriyle, denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.

Araştırmanın 8. Hipotezi incelendiğinde, 0,05 anlamlılık seviyesine göre H_1 hipotezi reddedilmiş, H_0 hipotezi kabul edilmiştir. Yani, meslek mensuplarının mükellef sayılarıyla, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.

9. İSTATİSTİKSEL ANALİZLER

Mann-Whitney U Testi, iki grubun aynı olduğunu test etmek için kullanılır (Akgül ve Çevik, 2003:27). Meslek unvanı ile ilgili analizler yapılırken Yeminli Mali Müşavir (YMM) sayısının az olması dolayısıyla Mann-Withney U testi kullanılmıştır.

Tablo 48: Meslek Unvanına Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu

	Meslek Unvanı	N	Ort.	Std Spm	Std Hata Ort.
Etik	YMM	4	3,3333	1,69967	0,84984
	SMMM	130	2,8205	,97263	0,08530
Sorumluluk	YMM	4	3,0000	,45644	0,22822
	SMMM	130	3,1404	,75483	0,06620
s17-Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?	YMM	4	4,2500	,50000	0,25000
	SMMM	130	2,7077	1,31448	0,11529
s18-İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?	YMM	4	2,7500	1,50000	0,75000
	SMMM	130	2,2000	1,18387	0,10383
s19-Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?	YMM	4	3,5000	1,00000	0,50000
	SMMM	130	2,3769	1,14300	0,10025
s20-Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?	YMM	4	3,0000	1,15470	0,57735
	SMMM	130	2,2385	1,01770	0,08926
s27-Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?	YMM	4	3,2500	,95743	0,47871
	SMMM	130	2,9923	1,20397	0,10560

Tablo 48 incelendiğinde “Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?” ve “Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?” sorularında meslek mensupları arasında görüş farkının olduğu anlaşılmıştır.

“Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?” sorusunda Yeminli Mali Müşavir (YMM)’ler 4,25 ortalama ile doğru olmadığını beyan ederken, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)’ler 2,70 ortalama ile doğru olduğu yönünde fikir beyan etmişlerdir.

“Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?” sorusunda Yeminli Mali Müşavirler (YMM)’ler 3,50 ortalama ile etkili olmadığını beyan ederken, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM)’ler 2,37 ortalama ile etkili olduğu yönünde fikir beyan etmişlerdir.

Tablo 49: Cinsiyete Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu

	Cinsi yet	N	Ort.	Std Spm	Std Hta Ort.
Etik	Erkek	123	2,9079	0,97911	0,08828
	Kadın	11	2,0303	0,83606	0,25208
Sorumluluk	Erkek	123	3,1626	0,75340	0,06793
	Kadın	11	2,8409	0,62523	0,18851
s17-Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?	Erkek	123	2,7724	1,34782	0,12153
	Kadın	11	2,5455	1,03573	0,31228
s18-İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?	Erkek	123	2,1870	1,16893	0,10540
	Kadın	11	2,5455	1,43970	0,43408
s19-Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?	Erkek	123	2,4309	1,14578	0,10331
	Kadın	11	2,1818	1,25045	0,37703
s20-Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?	Erkek	123	2,2520	1,02104	0,09206
	Kadın	11	2,3636	1,12006	0,33771
s27-Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?	Erkek	123	2,9837	1,19414	0,10767
	Kadın	11	3,1818	1,25045	0,37703

Tablo 49’da cinsiyetle ilgili değişkenler açısından “Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?” sorusuna verilen cevaplarda bir farklılık tespit edilmiştir. Erkekler 2,90 ortalama ile katılmama eğiliminde iken kadınlar 2,03 ortalama ile katılma eğilimindedirler.

Yüz yüze yapılan görüşmelerde erkek meslek mensuplarının çoğu, mükelleflerin muhasebe belgelerini zamanında kendilerine ulaştırmamasından dolayı bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılmasının kaçınılmaz olduğu yönünde fikir beyan etmişlerdir.

Tablo 50: Faaliyet Süresine Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu

	Faaliyet Süresi	N	Ort. Sıra
Etik	0-5 yıl	12	60,83
	6-10 yıl	30	64,18
	11-15 yıl	26	66,33
	16-20 yıl	17	65,12
	21 yıl üzeri	49	72,61
	Toplam	134	
Sorumluluk	0-5 yıl	12	62,00
	6-10 yıl	30	77,07
	11-15 yıl	26	61,63
	16-20 yıl	17	60,03
	21 yıl üzeri	49	68,69
	Toplam	134	
s17-Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?	0-5 yıl	12	62,54
	6-10 yıl	30	77,42
	11-15 yıl	26	49,35
	16-20 yıl	17	78,29
	21 yıl üzeri	49	68,53
	Toplam	134	
s18-İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?	0-5 yıl	12	56,00
	6-10 yıl	30	71,77
	11-15 yıl	26	72,67
	16-20 yıl	17	58,35
	21 yıl üzeri	49	68,13
	Toplam	134	
s19-Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?	0-5 yıl	12	57,75
	6-10 yıl	30	70,75
	11-15 yıl	26	65,56
	16-20 yıl	17	67,50
	21 yıl üzeri	49	68,93
	Toplam	134	
s20-Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?	0-5 yıl	12	57,88
	6-10 yıl	30	72,53
	11-15 yıl	26	62,87
	16-20 yıl	17	66,03
	21 yıl üzeri	49	69,74
	Toplam	134	
s27-Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?	0-5 yıl	12	70,17
	6-10 yıl	30	77,67
	11-15 yıl	26	74,85
	16-20 yıl	17	49,56
	21 yıl üzeri	49	62,95
	Toplam	134	

Gruplar arasındaki farklılıkları ölçmek için Kruskal Wallis Testleri yapılmıştır. Kruskal-Wallis testi üç ya da daha fazla örnekleme karşılaştırmak için kullanılan bir testtir (Yılmaz ve Yılmaz, 2005:182).

Tablo 50 incelendiğinde “Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?” ve “Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?” sorularına meslek mensupları faaliyet sürelerine göre farklı cevap vermişlerdir.

“Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?” sorusuna muhasebe mesleğini faal olarak 6-10 yıl arasında yapan meslek mensupları diğer gruplara göre daha çok katılma eğilimindedirler.

“Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?” sorusuna muhasebe mesleğini faal olarak 6-10 yıl arasında yapan meslek mensupları diğer gruplara göre daha çok katılma eğilimindedirler.

Tablo 51: Yaş Aralığına Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu

	Yaş Aralığı	N	Ort. Sıra
Etik	28-35 yaş arası	24	63,50
	36-43 yaş arası	51	64,99
	44-51 yaş arası	29	65,41
	52 yaş ve üzeri	30	76,98
	Toplam	134	
Sorumluluk	28-35 yaş arası	24	62,52
	36-43 yaş arası	51	63,66
	44-51 yaş arası	29	76,48
	52 yaş ve üzeri	30	69,33
	Toplam	134	
s17-Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?	28-35 yaş arası	24	73,44
	36-43 yaş arası	51	63,59
	44-51 yaş arası	29	70,00
	52 yaş ve üzeri	30	66,98
	Toplam	134	
s18-İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?	28-35 yaş arası	24	54,33
	36-43 yaş arası	51	71,81
	44-51 yaş arası	29	67,72
	52 yaş ve üzeri	30	70,48
	Toplam	134	
s19-Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?	28-35 yaş arası	24	58,75
	36-43 yaş arası	51	64,88
	44-51 yaş arası	29	75,14
	52 yaş ve üzeri	30	71,57
	Toplam	134	
s20-Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?	28-35 yaş arası	24	57,06
	36-43 yaş arası	51	65,99
	44-51 yaş arası	29	71,24
	52 yaş ve üzeri	30	74,80
	Toplam	134	
s27-Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?	28-35 yaş arası	24	77,65
	36-43 yaş arası	51	68,22
	44-51 yaş arası	29	67,48
	52 yaş ve üzeri	30	58,18
	Toplam	134	

Tablo 51 incelendiğinde meslek mensuplarının yaş gruplarının “Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?”, “İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?”, “Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?”, “Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?”, sorularına verdikleri cevaplarda herhangi bir fark tespit edilememiştir.

Tablo 52: Öğrenim Durumuna Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu

	Öğrenim Durumu	N	Ort. Sıra
Etik	Genel Lise	2	78,00
	Tic. Meslek Lisesi	23	67,22
	Ön Lisans	13	63,92
	Lisans	93	66,74
	Yüksek Lisans	3	101,67
	Toplam	134	
Sorumluluk	Genel Lise	2	92,50
	Tic. Meslek Lisesi	23	68,07
	Ön Lisans	13	53,35
	Lisans	93	68,88
	Yüksek Lisans	3	65,00
	Toplam	134	
s17-Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?	Genel Lise	2	13,50
	Tic. Meslek Lisesi	23	83,93
	Ön Lisans	13	51,81
	Lisans	93	66,90
	Yüksek Lisans	3	64,00
	Toplam	134	
s18-İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?	Genel Lise	2	20,50
	Tic. Meslek Lisesi	23	79,46
	Ön Lisans	13	76,85
	Lisans	93	63,64
	Yüksek Lisans	3	86,33
	Toplam	134	
s19-Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?	Genel Lise	2	60,00
	Tic. Meslek Lisesi	23	68,78
	Ön Lisans	13	61,12
	Lisans	93	67,54
	Yüksek Lisans	3	89,17
	Toplam	134	
s20-Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?	Genel Lise	2	119,50
	Tic. Meslek Lisesi	23	60,78
	Ön Lisans	13	83,00
	Lisans	93	65,37
	Yüksek Lisans	3	83,17
	Toplam	134	
s27-Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?	Genel Lise	2	37,00
	Tic. Meslek Lisesi	23	79,41
	Ön Lisans	13	67,50
	Lisans	93	66,19
	Yüksek Lisans	3	37,00
	Toplam	134	

Tablo 52’de meslek mensupları öğrenim durumlarına göre değerlendirildiğinde “Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?” ve “Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?” sorularına farklı cevaplar verdikleri tespit edilmiştir. Bu farklılık Genel Lise ve Ticaret Meslek Lisesi mezunu olanların arasında görülmektedir.

“Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?” sorusuna meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre farklı cevaplar verdikleri tespit edilmiştir. Bu farklılık Genel Lise ve Ticaret Meslek Lisesi mezunu olanların arasında görülmektedir. Ticaret Meslek Lisesi mezunu olanlar daha çok katılmama eğilimindedirler.

“Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?” sorusuna meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre farklı cevaplar verdikleri tespit edilmiştir. Bu farklılık Genel Lise ve Ticaret Meslek Lisesi mezunu olanların arasında görülmektedir. Ticaret Meslek Lisesi mezunu olanlar daha çok katılmama eğilimindedirler. Bu da, “H₇= Meslek mensuplarının eğitimleriyle, denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.” hipotezini doğrulamaktadır.

Tablo 53: Çalıştırılan Eleman Sayısına Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu

	Eleman Sayısı	N	Ort. Sıra
Etik	Yalnız Çalışıyorum	14	61,46
	1-4 arası	107	67,60
	5-8 arası	11	80,09
	9-12 arası	1	60,00
	13 ve üzeri	1	10,50
	Toplam	134	
Sorumluluk	Yalnız Çalışıyorum	14	69,36
	1-4 arası	107	67,75
	5-8 arası	11	69,82
	9-12 arası	1	28,50
	13 ve üzeri	1	28,50
	Toplam	134	
s17-Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?	Yalnız Çalışıyorum	14	65,96
	1-4 arası	107	66,52
	5-8 arası	11	82,14
	9-12 arası	1	50,00
	13 ve üzeri	1	50,00
	Toplam	134	
s18-İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?	Yalnız Çalışıyorum	14	69,64
	1-4 arası	107	66,36
	5-8 arası	11	79,82
	9-12 arası	1	20,50
	13 ve üzeri	1	71,50
	Toplam	134	
s19-Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?	Yalnız Çalışıyorum	14	60,61
	1-4 arası	107	67,28
	5-8 arası	11	79,82
	9-12 arası	1	60,00
	13 ve üzeri	1	60,00
	Toplam	134	
s20-Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?	Yalnız Çalışıyorum	14	57,64
	1-4 arası	107	67,18
	5-8 arası	11	83,64
	9-12 arası	1	65,00
	13 ve üzeri	1	65,00
	Toplam	134	
s27-Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?	Yalnız Çalışıyorum	14	60,54
	1-4 arası	107	67,29
	5-8 arası	11	78,41
	9-12 arası	1	37,00
	13 ve üzeri	1	98,00
	Toplam	134	

Tablo 53 incelendiğinde muhasebe mensuplarının “Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?”, “İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?”, “Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?”, “Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?”, “Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?” sorularına verdikleri cevaplarda çalıştırdıkları eleman sayısının herhangi bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 54: Bürodaki Bilgisayar Sayısına Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu

	Bilgisayar Sayısı	N	Ort.Sıra
Etik	1 adet	6	70,58
	2 adet	17	55,59
	3 adet	45	72,78
	4 adet	39	62,45
	5 adet	15	73,37
	6 adet ve üzeri	12	72,13
	Toplam	134	
Sorumluluk	1 adet	6	71,42
	2 adet	17	70,12
	3 adet	45	65,68
	4 adet	39	59,08
	5 adet	15	93,60
	6 adet ve üzeri	12	63,42
	Toplam	134	
s17-Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?	1 adet	6	58,58
	2 adet	17	62,76
	3 adet	45	74,09
	4 adet	39	60,19
	5 adet	15	60,23
	6 adet ve üzeri	12	86,79
	Toplam	134	
s19-Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?	1 adet	6	59,75
	2 adet	17	51,82
	3 adet	45	72,93
	4 adet	39	65,40
	5 adet	15	75,70
	6 adet ve üzeri	12	69,79
	Toplam	134	
s20-Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?	1 adet	6	65,33
	2 adet	17	62,94
	3 adet	45	70,99
	4 adet	39	62,73
	5 adet	15	73,57
	6 adet ve üzeri	12	69,88
	Toplam	134	
s27-Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?	1 adet	6	77,00
	2 adet	17	62,03
	3 adet	45	72,97
	4 adet	39	59,79
	5 adet	15	69,50
	6 adet ve üzeri	12	72,54
	Toplam	134	

Tablo 54 incelendiğinde muhasebe mensuplarının “Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?”, “Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?”, “Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?”, “Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?” sorularına verdikleri cevaplarda bürolarında bulunan bilgisayar sayılarının herhangi bir etkisi olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 55: Mükellef Sayısına Göre Sorulara Verilen Cevaplar Tablosu

	Mükellef Sayısı	N	Ort.Sıra
Etik	0-30 arası	28	65,66
	31-60 arası	63	63,60
	61-90 arası	33	70,92
	91-120 arası	9	80,83
	121 ve üzeri	1	131,50
	Toplam	134	
Sorumluluk	0-30 arası	28	64,36
	31-60 arası	63	70,12
	61-90 arası	33	71,59
	91-120 arası	9	50,67
	121 ve üzeri	1	7,00
	Toplam	134	
s17-Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?	0-30 arası	28	83,82
	31-60 arası	63	60,12
	61-90 arası	33	78,12
	91-120 arası	9	31,39
	121 ve üzeri	1	50,00
	Toplam	134	
s18-İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?	0-30 arası	28	68,38
	31-60 arası	63	69,78
	61-90 arası	33	72,02
	91-120 arası	9	37,50
	121 ve üzeri	1	20,50
	Toplam	134	
s19-Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?	0-30 arası	28	69,16
	31-60 arası	63	66,03
	61-90 arası	33	71,21
	91-120 arası	9	59,83
	121 ve üzeri	1	60,00
	Toplam	134	
s20-Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?	0-30 arası	28	59,66
	31-60 arası	63	66,88
	61-90 arası	33	72,73
	91-120 arası	9	77,33
	121 ve üzeri	1	65,00
	Toplam	134	
s27-Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?	0-30 arası	28	71,82
	31-60 arası	63	69,97
	61-90 arası	33	65,62
	91-120 arası	9	50,39
	121 ve üzeri	1	7,00
	Toplam	134	

Tablo 55'te meslek mensupları mükellef sayısına göre değerlendirildiğinde “Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğrudur?” sorusuna farklı cevaplar verdikleri tespit edilmiştir. Bu farklılık, 91 ve üzeri defter tutan muhasebeciler daha çok katılma eğilimindedirler. Bu da, “H₈= Meslek mensuplarının mükellef sayılarıyla, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.” hipotezini doğrulamaktadır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Muhasebe, hayatın kaçınılmaz unsuru olan para ile ilgili işlemlerin gerçekleştirilerek sonuçlarının üçüncü kişilere sunulmasını sağlayan bir bilim dalıdır. Muhasebe, bilgi üretme fonksiyonu gereği işlevlerinin gerçekleştirilmesinden sonra elde edilecek bilgiler sadece kendini değil; üçüncü kişileri de ilgilendirmektedir. Burada en önemlisi devlet olmakla beraber, işletmeler, işletme sahipleri, bankalar, kredi kuruluşları, yatırımcılar gibi birçok kişi veya kuruluş söz konusu olabilmektedir. Muhasebenin ürettiği bilgileri, alınacak kararlarda ekonomik olarak doğrudan etkili olduğu için, bu bilgilerin nitelikli olması gerekmektedir. Yani üretilen muhasebe bilgisi, güvenilir, tarafsız, ilgili ve tutarlı olmalıdır. Bu aynı zamanda muhasebenin sosyal sorumluluk kavramının da bir gereğidir.

İnsan unsuruna bağlı olarak ortaya çıkan hata ve hileler, işletmelerin belirlenen amaçlarına ulaşmasının önünde ciddi bir engel oluşturmaktadır. Hata istenmeyerek yapılan yanlışlık iken, hile haksız menfaat sağlamak amacıyla yapılan bilinçli hatalardır.

Günümüzde ne yazık ki iyi muhasebeci denildiğinde ilk akla gelen az vergi ödeten kişi olmaktadır. Bu da muhasebe mesleğinin etiksel boyutunun hiç de iyi olmadığını göstermektedir. Aslında bu sadece muhasebe mesleği ile sınırlı değildir. Toplum hayatında önemli yeri olan mesleki etik kurallarının işlerliliği ne yazık ki ülkemizde, gelişmiş ülkelere oranla çok düşük seviyelerdedir.

Muhasebecilik mesleği, yoğun dikkat ve bilgi isteyen bir meslektir. Ancak uygulamada görüyoruz ki, dikkatin yoğunluğu ve mesleki bilgi yeterli düzeyde değildir. Bu da beraberinde muhasebe hatalarını getirmekte ve belki istemeyerek de olsa mesleğin etiğini olumsuz etkilemektedir. Bunların yanında tecrübesizlik ve iş yoğunluğu da muhasebe hatlarının oluşmasındaki ana nedenler olarak göze çarpmaktadır. Her ne olursa olsun, iyi bir muhasebeci, mesleğinin gerektirdiği bilgileri eksiksiz ve doğru olarak bilmeli ve bunları dikkatli bir şekilde uygulamaya koymalıdır.

Çalışma konusuyla ilgili olarak Çorum'da muhasebe mesleği ile uğraşanlar üzerinde yapılan ankette; hata ve hilelerin yoğun olarak var olduğu anlaşılmıştır.

Anket çalışmamızda muhasebe meslek mensuplarına yöneltilen “En çok karşılaştığımız muhasebe hatası çeşidi hangisidir?” sorusuna meslek mensuplarının çoğunluğu (%51,5) kayıt hataları cevabını vermiştir. Bir işlemi kayıt edilmesi gereken hesabın haricinde başka bir hesaba kasıt unsuru olmadan, hesap isimlerini karıştırmak suretiyle kayıt etmek olan kayıt hataları Çorum ili meslek mensuplarının en çok karşılaştığı muhasebe hatası olarak görülmektedir. Bu hata bilgisizlikten, dikkatsizlikten kaynaklanabilmektedir.

Meslek mensuplarına yöneltilen “En çok karşılaştığımız muhasebe hilesi hangisidir?” sorusuna meslek mensuplarının çoğunluğu (%49,3) zamanından önce veya sonra kayıt cevabını vermiştir. Yüz yüze yapılan görüşmelerde meslek mensuplarından bazıları mükelleflerin evrakları zamanında ulaştırmaması bu hilenin başlıca nedenidir görüşünü savunmaktadır.

Hile konusunda özellikle muhasebecilerin başını ağrıtan unsur mükelleflerin istek ve baskılarıdır. Zira anketimize katılan muhasebecilerin %48,5’lik kısmının karın olduğundan daha yüksek gösterilmesi talebiyle karşılaşmaları bunun açık bir örneğidir. Yine aynı şekilde, %59’luk bir kısım da giderlerin artırılması veya gelirlerin azaltılması suretiyle vergi matrahının düşürülmesi talebiyle karşılaşmıştır. Bunun yanında muhasebecilerin %38,1’lik bir kısmı da vergi boşluklarından yararlanmaya çalışırken; %44,8’lik kısım vergi oranlarının yüksekliği ve enflasyon nedeniyle hileye başvurulabileceğini ifade etmektedir.

“Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?” sorusuna meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre farklı cevaplar verdikleri tespit edilmiştir. Bu farklılık Genel Lise ve Ticaret Meslek Lisesi mezunu olanların arasında görülmektedir. Ticaret Meslek Lisesi mezunu olanlar daha çok katılmama eğilimindedirler. Bu da, “H7= Meslek mensuplarının eğitimleriyle, denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkililiği konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.” hipotezini doğrulamaktadır.

Meslek mensupları mükellef sayısına göre değerlendirildiğinde “Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?” sorusuna farklı cevaplar verdikleri tespit edilmiştir. Bu farklılık, 91 ve üzeri defter tutan muhasebeciler daha çok katılma eğilimindedirler. Bu da, “H8= Meslek mensuplarının

mükellef sayılarıyla, bilgisayarlı muhasebe programında geriye dönük işlemlerin yapılması konusunda anlamlı bir farklılaşma vardır.” hipotezini doğrulamaktadır.

Anket çalışmamızın uygulama kısmında meslek mensupları ile yapılan yüz yüze görüşmelerde meslek mensupları daha fazla mükellef (müşteri) kazanabilmek için ya da mevcut mükelleflerini kaybetmemek için bazı meslek mensuplarının mükelleflerin her türlü hile teklifini kabul ettiğini beyan etmişlerdir.

Muhasebe de yapılan hataların önlenmesi için meslek mensupları kendilerini sürekli geliştirmeli ve çalıştırdığı personeli de sürekli eğitime tabi tutmalıdır. Aynı zamanda yapılan işlemler, işlem bittikten sonra kontrol edilerek hatalar azaltılabilir. Muhasebe hilelerinin engellenmesi mesleki etik eğitimi ve denetimle sağlanabilir. Meslek mensupları etik konusunda sürekli eğitilmeli ve denetlenmelidir. Ancak muhasebe hilelerinin önlenmesinde sadece meslek mensuplarının eğitilmesi ve denetlenmesi yeterli olmayacaktır, anket çalışmamızın sonuçlarından da anlaşılacağı gibi mükellefler meslek mensuplarına işlemler için yaptırımda bulanmak istemektedirler, muhasebe hilelerinin engellenebilmesi için mükelleflerin de eğitilmesi ve denetlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Açık, Serap. 2012, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S. 16, ss. 351-366.

Akdoğan, Nalan. Nejdet TANKER. 2001, **Mali Tablo Analizi**, Ankara: Gazi Yayınevi.

Akgül, Aziz. Osman Çevik. 2003, **İstatistiksel Analiz Teknikleri**, Ankara: Emek Ofset.

Albrecht, W. Steve. 2003, **Fraud Examination**. Ohio: Thomson South Western.

Alptürk, Ercan. 2008, **Muhasebe Ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**, Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları.

Altındağ, Mehmet. 2001, **Vergi ve Revizyon Rehberi**, İstanbul: Yaklaşım Yayınları.

Arens, A. Alvin . Randal J. Elder ve Mark S. Beasley. 2006, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, Boston: Pearson Prentice Hall.

Avcı, Nilgün. 2008, **Konaklama İşletmelerinde Örgütsel Öğrenme, İş Tutumları ve Örgütsel Sapma Arasındaki İlişkinin Analizi**, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Ay, Mustafa. 2007, **Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma**, Konya: Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Başpınar, Ahmet. 2006, “Mali Tablo Denetimlerinde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu”, **Mali Pusula**, S. 16, ss. 94-109.

Baydoran, Onur. 2007, **İç Kontrol Sistemi Etkinliğinin Muhasebe Denetimindeki Önemi Ve Kontrol Riskinin Belirlenmesi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Bayraktar, Ahmet. 2007, **Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi**, Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Biegelman, Martin T., Joel T. Bartow. 2006, **Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control**, New Jersey: John Wiley&Sons,Inc..

Bozkurt, Nejat. 2006, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları.

Bozkurt, Zeynep. 2007, **Muhasebe Denetimi Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Büyükmirza, Kamil. 2010, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Gazi Kitabevi.

Cankar, İsa. 2006, “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim” **Sayıştay Dergisi**, S. 61, ss. 69-82.

Coenen, Tracy. 2008, **Essentials of Corporate Fraud**, New York: John Wiley&Sons, Inc..

Çalıyurt, Kıymet. 2007, “**Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslar arası Gelişmeler ve Türkiye Açısından Değerlendirme**”, XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.

Çıtak, Nermin. 2007, **Hileli Mali Raporlamada Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Çiftçi, Mehmet. 2012, **Vergilendirilebilir Gelirin Tespitinde Vergi İstihbaratının Önemi ve İşlevi**, Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Dalak, Güldem. 2000, “Denetim ve Kalite Denetimi”, **Muğla Üniversitesi SBE Dergisi**, S. 1, ss. 65-79.

Dede, Hakkı. 1995, **Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İMKB’de İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Duman, Ömer. 2008, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara: Tesmer Yayınları.

Dumanoğlu, Sezai. 2005, “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, S. 1, ss. 347-358.

Ece, Nalan Demirci. 1998, **Muhasebede Hata ve Hile**, Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Erdoğan, Melih. 2005, **Denetim**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Erdoğan, Murat. 2002, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, S. 5, ss. 51-63.

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

Erkural, Kenan. 1982, **Muhasebe Prensipleri ve Uygulamaları**, İstanbul: İİTİA Yayınları.

Erol, Mikail. 2008, “İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S.1, ss. 229-237.

Ertürk, Ayşe. 2010, **İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Göçen, Ceren Ayça. 2010, “Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası”, **Mali Çözüm**, S. 97, ss. 107-129.

Gücenme, Ümit. 2004, **Muhasebe Denetimi**, Bursa: Aktüel Yayınları.

Güler, Ercüment. 2006, **Bağımsız Dış Denetim Süreci Kurumsal-Sosyal Sorumluluk İlişkisi Bankacılık Sektörü Uygulaması**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Doktora Tezi.

Gürbüz, Hasan. 1995, **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, Ersin. 2000, **Denetim**, İstanbul: Beta Yayınları.

Güredin, Ersin. 2007, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Arıkan Basım Yayın Dağıtım.

Güvenç, Zafer. 2009, **Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama**, Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Hatunoğlu, Zeynep. Nurettin Koca. Mustafa Kılılı. 2012, **İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alana Çalışması**, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C. 9, S. 20, ss. 169-189.

Hesap Uzmanları Derneği (HUD). 2004, **Denetim İlke ve Esasları**, İstanbul: Acar Matbaacılık.

İren, Gülcan. 2007, **Firma Başarısızlıklarını Önlemede Muhasebe Ve Muhasebe Denetiminin Rolü**, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Kandemir, Canol. 2010, **Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**, Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Karakoç, Yusuf. 1997, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Denge**, İzmir: YMM AS Yayınları.

Karanfiloğlu, Yasin. 1999, “Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri”, **Sayıştay Dergisi**, S. 35, ss. 28-37.

Kasapoğlu, Aylin Gelen. 2008, **Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Adapazarı: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Kaval, Hasan. 2008, **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaval, Hasan. 2003, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Kaya, Ünzüle. 2005, **Gıda Pazarlama ve Dağıtım İşletmelerinde İç Denetim (Örnek Uygulama)**, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Kayım, Ali. 2006, “İç Kontrol: Kavramsal Çerçeve, İç Denetimle İlişkisi ve Tarihsel Gelişimi”, **Mali Pusula**, S. 19.

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

Kıracı, Murat. 2004, **Hile Riski Değerlemesinin ve Hileleri Bulmanın Denetimin Etkinliğindeki Rolü ve Türkiye’de SPK’dan Yetki Alan Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Kirik, Zafer. 2007, **Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Küçük, Ergün. Şaban Uzay. 2009, “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S.32, ss. 239-258.

Needles, Belverd E., Marian Powers. Sherry K. Mills. Henry R. Anderson. 1999, **Principles Of Accounting**. USA:Houghton Mifflin Company.

Öndeş, Turan. 2009, “Firmalarda İç Denetim ve Noksanlık-Fazlalık İlişkisi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, S. 2, ss. 15-27.

Özbirecikli, Mehmet, 2006, “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, **Muhasebe Denetime Bakış Dergisi**, Y. 5, S. 18.

Özkan, Özgür. İrfan Özen. 2011, “Kredi Kartı İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Kredi Kartı Yoluyla Yapılan Hile Türleri ve Cezai Müeyyideler”, **Mali Çözüm**, ss.127-160.

Reazee, Zabihollah. Elem Rick. Sharbatoghlie Ahmad. 2002, “Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability”, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 21, Num. 1, pp. 150-158.

Seviğ, Veysi. 2002, “Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci”, **Mali Çözüm**, S. 58.

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

Sheskin, J. David. 2000, “Handbook of Parametric and Nonparametric Statistical Procedures”, **Chapman & Hall/CRC**, pp. 595-681.

Sürmen, Yusuf. 2010, **Muhasebe-1**, Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Tüm, Kayahan. 2010, **Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma**, Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.

Ural, Ayhan. Kılıç İbrahim. 2005, **Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi**, Ankara: Detay Yayıncılık.

Üstündağ, Gülesen. 2005, **Bazı Parametrik Olmayan İstatistiksel Yöntemlerin İncelenmesi**, Adana: Çukurova Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Yavaşoğlu, Mustafa. 2001, **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Yılmaz, Yusuf. Yıldırım Yılmaz. 2005, “Parametrik Olmayan Testlerin Pazarlama Alanındaki Araştırmalarda Kullanımı: 1995-2002 Arası Yazın Taraması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S. 3, ss. 177-199.

Yurdbulan, Okan. 1998, **İç Denetimin Çalışma Alanı ve Bir Uygulama Çalışması**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

Zeytin, Mustafa. 2007, **Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler**, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.

www.blogspot.com

www.forumstajer.com

www.icdenetimmerkezi.com

www.infotekas.com.tr

www.mustafagulsen.com

www.ydk.gov.tr

EKLER

EK-1. ANKET FORMU

Sayın Meslek Mensubu;

Bu anket, “Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma” konulu Yüksek Lisans tez çalışması için hazırlanmıştır. Anketi oluşturan soruları cevaplamak, şüphesiz değerli zamanınızın bir bölümünü alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. İlginiz ve desteğiniz için teşekkür ederiz. Ankete katılıp soruları cevaplayanların kimlikleri belirtilmeyecektir. Bu açıdan aşağıdaki sorulara vereceğiniz cevaplara doğru ve dürüst yanıtlar vermekte göstereceğiniz titizlik araştırmanın bilimselliği açısından oldukça önemlidir.

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

Doç.Dr. Selçuk KENDİRLİ

Harun KISACIK

Hitit Üniversitesi

Hitit Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Öğretim Üyesi

İşletme Ana Bilim Dalı

ANKET SORULARI

1. Meslek unvanınız nedir?
 - a) YMM
 - b) SMMM
2. Muhasebe mesleğini faal olarak kaç yıldır yapmaktasınız?
 - a) 0-5 Yıl
 - b) 6-10 Yıl
 - c) 11-15 Yıl
 - d) 16-20 Yıl
 - e) 21 Yıl ve üzeri

3. Cinsiyetiniz.
 - a) Erkek
 - b) Kadın
4. Yaşınız.
 - a) 20-27 Yaş arası
 - b) 28-35 Yaş arası
 - c) 36-43 Yaş arası
 - d) 44-51 Yaş arası
 - e) 52 Yaş ve üzeri
5. Öğrenim Durumunuz?
 - a) İlköğretim
 - b) Genel Lise
 - c) Ticaret Meslek Lisesi
 - d) Ön Lisans
 - e) Lisans
 - f) Yüksek Lisans
6. Çalıştırdığınız eleman sayısı?
 - a) Yalnız çalışıyorum
 - b) 1-4 Arası
 - c) 5-8 Arası
 - d) 9-12 Arası
 - e) 13 ve Üzeri
7. Büronuzdaki toplam bilgisayar sayınız?
 - a) 1 Adet
 - b) 2 Adet
 - c) 3 Adet
 - d) 4 Adet
 - e) 5 Adet
 - f) 6 Adet ve Üzeri

8. Defterini takip ettiğiniz mükellef sayısı kaçtır?
- 0-30 Arası
 - 31-60 Arası
 - 61-90 Arası
 - 91-120 Arası
 - 121 ve Üzeri
9. Defterini takip ettiğiniz mükellef dağılımı nasıldır?
- İşletme hesabı defteri %0-20 Bilanço esasına göre defter %80-100
 - İşletme hesabı defteri %21-40 Bilanço esasına göre defter %60-79
 - İşletme hesabı defteri %41-60 Bilanço esasına göre defter %40-59
 - İşletme hesabı defteri %61-80 Bilanço esasına göre defter %20-39
 - İşletme hesabı defteri %81-100 Bilanço esasına göre defter %0-19
10. Sizce muhasebe hatalarının en önemli nedeni nedir?
- Bilgisizlik
 - Tecrübesizlik
 - İhmal
 - Dikkatsizlik
 - Diğer
11. En çok karşılaştığınız muhasebe hatası çeşidi hangisidir?
- Matematik hataları
 - Kayıt hataları
 - Nakil hataları
 - Unutulma ve tekrarlama
 - Bilanço hataları
12. En çok karşılaştığınız muhasebe hilesi hangisidir?
- Kasti hatalar
 - Zamanından önce veya sonra kayıt
 - Uydurma hesaplar
 - Belge sahtekarlığı
 - Bilançonun maskelenmesi

13. Defterini takip ettiğiniz mükellefler hesap sonuçları konusunda size etkide bulunuyorlar mı?
- a) Evet
 - b) Hayır
14. Meslek Yasasına aykırı davranışlardan dolayı herhangi bir ceza aldınız mı?
- a) Evet
 - b) Hayır
15. Hatalardan dolayı Gelir Vergisi konusunda ceza aldınız mı?
- a) Evet
 - b) Hayır
16. Hatalardan dolayı SGK konusunda ceza aldınız mı?
- a) Evet
 - b) Hayır
17. Bilgisayarlı Muhasebe programınızda geriye dönük işlemlerin yapılması sizce doğru mudur?
- a) Kesinlikle evet
 - b) Evet
 - c) Fikrim yok
 - d) Hayır
 - e) Kesinlikle hayır
18. İş yoğunluğu ve Vergi uygulamaları sizi hata yapmaya zorluyor mu?
- a) Kesinlikle evet
 - b) Evet
 - c) Fikrim yok
 - d) Hayır
 - e) Kesinlikle hayır
19. Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları hata ve hilelerde etkili mi?
- a) Kesinlikle evet
 - b) Evet
 - c) Fikrim yok
 - d) Hayır
 - e) Kesinlikle hayır

20. Denetimin yetersiz olması hata ve hilelerde etkili mi?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Fikrim yok
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

21. Bilançoda işletmenin olduğundan daha iyi gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?

- a) Evet
- b) Hayır

22. Bilançoda işletmenin olduğundan daha kötü gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?

- a) Evet
- b) Hayır

23. Bilançonun olduğundan daha iyi gösterilmek istenmesinin en büyük sebebi sizce nedir?

- a) Bankadan daha fazla kredi alabilmek
- b) İşletmenin imajını güçlendirmek
- c) Hisselerin fiyatını arttırmak
- d) Vergi ödeme arzusu
- e) Diğer

24. Bilançonun olduğundan daha kötü gösterilmek istenmesinin en büyük sebebi sizce nedir?

- a) Daha az kar dağıtmak
- b) Daha az vergi ödemek
- c) Hisselerin borsa fiyatını düşürerek spekülasyon yapmak
- d) Diğer

25. İşletme yöneticilerinin hile yaptığını tespit ettiğiniz oldu mu?

- a) Evet
- b) Hayır

26. Verginin yüksek olmasından dolayı giderleri arttırmak veya geliri azaltmak gibi yöntemlere başvurmanızı isteyen müşteriniz oldu mu?
- Evet
 - Hayır
27. Vergilerin ülkemizde yüksek olması ve enflasyon nedeniyle sermayenin erimesine karşı hilelere başvuruluyor olmasını nasıl değerlendiriyorsunuz?
- Kesinlikle normal karşılıyorum
 - Normal karşılıyorum
 - Fikrim yok
 - Karşıyım
 - Kesinlikle karşıyım
28. Gelecek yıla ait gelir –giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?
- Evet
 - Hayır
29. Sahte, yanıltıcı veya naylon faturalarla işlem yapan veya yapılmasını isteyen müşteriniz var mı?
- Evet
 - Hayır
30. Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmaya çalıştığınız oldu mu?
- Evet
 - Hayır
31. Sizce Ülkemizde yapılan muhasebe denetimleri yeterli düzeyde mi?
- Kesinlikle evet
 - Evet
 - Fikrim yok
 - Hayır
 - Kesinlikle hayır

32. Sizce Muhasebeciler denetim konusunda yeterli bilgiye sahip mi?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Fikrim yok
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

33. Sizce Muhasebeciler denetim fonksiyonunu yerine getiriyor mu?

- a) Kesinlikle evet
- b) Evet
- c) Fikrim yok
- d) Hayır
- e) Kesinlikle hayır

Aşağıdaki beyanlarla ilgili fikirlerinizi,

- a) Kesinlikle katılıyorum
- b) Katılıyorum
- c) Fikrim yok
- d) Katılmıyorum
- e) Kesinlikle katılmıyorum

Tercihlerinden size en uygun olanla belirtiniz.

34	Muhasebecilik mesleği günümüzde Türk toplumunda saygınlığa sahip bir meslektir.	a	b	c	D	e
35	Muhasebeciler kanunlara ve mesleki düzenlemelere uygun davranan insanlardır.	a	b	c	D	e
36	Çevremde bulunan meslektaşlarımdan meslek ahlakına uymadığını düşünebileceğim hareketlerde bulunanlar vardır.	a	b	c	D	e
37	Bazı meslek mensupları gelir vergisinin adil olmadığına inandıklarından müşterilerinin az vergi ödemesi için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.	a	b	c	D	e
38	Bazı meslek mensupları katma değer vergisini adil görmedikleri için etik dışı davranışlara yönelmektedirler.	a	b	c	D	e

39	Mükellefler tarafından muhasebe bilgilerinin zamanında ulaştırılmaması dolayısıyla hatalı işlem yapılabilmektedir.	a	b	c	D	e
40	Meslek mensupları, mükelleflerin idare işlerini de takip etmelidirler.	a	b	c	D	e
41	Meslek mensupları, defter tutma ücretini oda haricinde serbestçe belirleyebilmelidirler.	a	b	c	D	e
42	Meslek mensupları, kendilerini ve bilgilerini sürekli olarak güncelliyorlar.	a	b	c	D	e
43	Meslek mensupları, kendilerini yenilemedikleri zaman cezai müeyyideye tabi olmalıdır.	a	b	c	D	e
44	Meslek mensuplarına, etik dışı davranışlarda yeterince cezai müeyyide uygulanıyor.	a	b	c	D	e

