



BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HİLELER
VE MESLEK MENSUBUNUN TUTUMU: BİNGÖL VE
ELAZIĞ ÖRNEĞİ

Hazırlayan
Ümit AKTEKİN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Müslüm POLAT

BİNGÖL - 2019

BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HİLELER
VE MESLEK MENSUBUNUN TUTUMU: BİNGÖL VE
ELAZIĞ ÖRNEĞİ**

Hazırlayan
Ümit AKTEKİN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Müslüm POLAT

BİNGÖL - 2019

İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Bildirimi	VI
Tez Kabul Ve Onay.....	v
Önsöz.....	VI
Özeti.....	VII
Abstract	VIII
Tablolar Listesi.....	IX
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ

1.1 DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİ GEREKLİ KILAN NEDENLER.....	2
1.2. MUHASEBE VE DENETİM İLİŞKİSİ.....	3
1.3. MUHASEBE DENETİMİN TANIMI	5
1.4. MUHASEBE DENETİMİN ÖZELİKLERİ.....	5
1.4.1. Denetim Bir Karşılaştırma Sürecidir	6
1.4.2. Denetim İktisadi Olaylarla İlgilidir	6
1.4.3. Denetim Tarafsızdır	6
1.4.4. Denetim İleriye Dönüktür.....	7
1.4.5. Denetimin Temel Amacı Kanıt Toplamak Ve Bunları değerlendirmektir	7
1.4.6. Denetim Sonucunda Rapor Düzenlenir.....	7
1.5. MUHASEBE DENETİMİ ÇEŞİTLERİ.....	7
1.5.1. Amaçlarına Göre Denetim.....	8
1.5.1.1. Mali Tablo Denetimi.....	8
1.5.1.2. Uygunluk Denetimi	9
1.5.1.3. Faaliyet Denetimi (Verimlilik Denetimi)	10
1.5.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri	11
1.5.2.1. Genel Denetim	11
1.5.2.2. Özel Denetim	11

1.5.3. Yapılma Nedenine Göre Denetim Türleri.....	11
1.5.3.1. Yasal Denetim	11
1.5.3.2. İsteğe Bağlı Denetim	12
1.5.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	12
1.5.4.1. Devamlı Denetim.....	12
1.5.4.2. Ara Denetim	12
1.5.4.3. Son Denetim	12
1.5.5. Denetçinin Statüsü Bakımından Yapılan Denetim Türleri	12
1.5.5.1. Bağımsız Denetim	13
1.5.5.2. İç Denetim.....	14
1.5.5.3. Kamusal Denetim.....	16
1.5.6. Muhasebe Denetiminin Amaçları	17

İKİNCİ BÖLÜM

HİLE

2.1. MUHASEBE HİLELERİ	20
2.1.1. Muhasebe Hilelerinin Tanımı.....	20
2.1.2. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri	22
2.1.3. Muhasebe Hile Türleri.....	22
2.1.3.1. Kasti hatalar	23
2.1.3.2. Kayıt dışı işlemler	23
2.1.3.3. Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanılması.....	24
2.1.3.4. Defter ve Belgelerin Yok Edilmesi	26
2.1.3.5. Gerçek Dışı Hesapların Açılması	27
2.1.3.6. İşlemlerden Önce Veya Sonra Kayıt.....	27
2.1.3.7. Bilanço Hileleri.....	28
2.1.3.7.1 Bilançonun Güzelleştirilmesi	29
2.1.3.7.2. Bilançonun kötüleştirilmesi.....	30
2.1.3.8. Bilgisayar Hileleri	30
2.1.3.8.1. Yanlış Veri Girişi	30
2.1.3.8.2. Bilgisayar Yazılım Değişiklik.....	31
2.1.3.8.3. Muhasebe Verilerinin Yok Edilmesi Veya Değiştirilmesi	31

2.2. MUHASEBE DIŞI HİLE TÜRLERİ.....	32
2.2.1. Çalışan Hileleri	32
2.2.2. Yönetim Hileleri.....	33
2.2.3. Yatırım Hileleri.....	34
2.2.4. Satıcı Hileleri.....	35
2.2.5. Müşteri Hileleri.....	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HİLELER VE MESLEK MENSUBUNUN TUTUMU BİNGÖL VE ELÂZİĞ ÖRNEĞİNİN İNCELENMESİ

3.1 ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ	36
3.2 ARAŞTIRMANIN ANAKÜTLESİ VE ÖRNEKLEMİ.....	36
3.3 ARAŞTIRMANIN SORULARI.....	37
3.4. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ.....	38
3.5.ANOVA VERİLERİN ANALİZİ	47
4.SONUÇ	87
5.KAYNAKÇA	89
6.ÖZGEÇMİŞ	95

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Yüksek Lisans tezi olarak hazırladığım Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler ve Meslek Mensubunun Tutumu: Bingöl ve Elazığ Örneği adlı çalışmanın öneri aşamasından sonuçlanmasına kadar geçen süreçte bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle uyduğumu, tez içindeki tüm bilgileri bilimsel ahlak ve gelenek çerçevesinde elde ettiğimi, tez yazım kurallarına uygun olarak hazırladığım bu çalışmamda doğrudan veya dolaylı olarak yaptığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu beyan ederim.

06 /09/ 2019

İmza

Ümit AKTEKİN

BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

[Öğrencinin Adı Soyadı] tarafından hazırlanan *[Tezin Adı]* başlıklı bu çalışma, *[Savunma Sınavı Tarihi]* tarihinde yapılan tez savunma sınavı sonucunda *[oybirliği/oy çokluğuyla]* başarılı bulunarak jürimiz tarafından *[Anabilim Dalının Adı]* Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ (Unvanı, Adı ve Soyadı)

Başkan : İmza:

Danışman : İmza:

Üye : İmza:

ONAY

Bu Tez, Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun/...../201.. tarih ve sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Unvanı Adı Soyadı
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler ve Meslek Mensubunun Tutumu: Bingöl ve Elâzığ Örneği çalışmamızda Bingöl ve Elazığ'da yer alan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'lerin muhasebe denetiminde karşılaşılan hileler üzerine bir araştırma yapılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen danışman hocam *Dr.Öğr.Üyesi Müslüm POLAT*'a; tezin yazım aşamasında ve tashihinde katkılarını esirgemeyen *Dr.Öğr.Üyesi Erdinç KOÇ*'a ve eğitim hayatım boyunca yetişmemde katkısı olan tüm hocalarıma teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Çalışmamı tamamlamam konusunda moral ve motivasyonumu üst düzeyde tutmama yardımcı olan aileme şükranlarımı sunarım.

06/09/2019

Ümit AKTEKİN

Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler Ve Meslek Mensubunun Tutumu: Bingöl ve Elâzığ Örneği
Tezin Yazarı: Ümit AKTEKİN
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Müslüm POLAT
Anabilim Dalı: İşletme Ana Bilim Dalı
Bilim Dalı: İşletme
Kabul Tarihi: 06.09.2019
Sayfa Sayısı: 14 (ön kısım) + 95 (tez) + 1 (ekler)
<p>Hile, dünyada işletmelerin son yıllarda sıklıkla karşılaştıkları engellerden biridir. Kasten yapılan hileler, finansal tablolarda yapılan hileler veya çalışanlar tarafından yapılan hileleri en aza indirmek bir zorunluluk haline gelmiştir. Bu da hileyi incelemek yerine hilenin oluşumunu, denetim faktörleriyle engellenmektedir.</p> <p>Çalışmada SPSS 21.00 programı kullanılmıştır. Çalışmanın amaçları doğrultusunda ölçekten alınan değerlerin bağımsız değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediği belirlemek için tek yönlü varyans analizi (Anova) uygulanmıştır. Gruplar arasında farklılığın neden kaynaklandığını hangi grupların birbirinden farklılaştığını görmek için Post-Hoc testi kullanılmıştır. Çalışmanın son kısmında Elâzığ SMMM odasına bağlı SMMM’ler ve çalışanlarına yönelik “Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hileler ve Meslek Mensubunun Tutumu: Bingöl ve Elâzığ Örneği” anket çalışması yapılmıştır.</p> <p>Yapılan çalışmada ikili gruplar arasında karşılaştırma yapıldığında genel anlamda gruplar arasında bir farklılığın olmadığı görülmüştür. Ancak SMMM’ler ve stajyerler arasında düşük seviyede farklılık tespit edilmiştir.</p>
Anahtar Kelimeler: Denetim, Muhasebe Denetimi, Hile

Bingöl University Institute of Social Sciences Abstract of Master's Thesis

Title of the Thesis: Tricks in Accounting Auditing and Attitudes of Professionals: Example Bingöl and Elâzığ	
Author	: Ümit AKTEKİN
Supervisor	: Assist. Prof. Dr. Müslüm POLAT
Department	: Business Administration
Sub-field	: Operating
Date	:
<p>Fraud is one of the obstacles that businesses have frequently encountered in recent years. It has become a necessity to minimize deliberate fraud, fraud in the financial statements or fraud by employees. This, instead of examining the fraud, the formation of fraud is prevented by control factors.</p> <p>SPSS 21.00 program was used in the study. For the purposes of the study, one-way analysis of variance (Anova) was used to determine whether the values obtained from the scale differed according to independent variables. The Post-Hoc test was used to see why the differences between the groups were caused by different groups. In the last part of the study, Hil Tricks in Accounting Auditing and Attitudes of Profession Members: Bingöl and Elâzığ example "survey was conducted for SMMMs and their employees connected to Elazığ SMMM room.</p> <p>When the comparison between the two groups was made, it was observed that there was no difference between the groups in general. However, a small difference was found between the CPDMs and trainees.</p>	
Key Words: Audit, Accounting Audit, Trick	

TABLolar LİSTESİ

Tablo No:	Sayfa No
Tablo 1.1: Denetim Muhasebe Arasındaki İlişki	4
Tablo 1.2: İç denetim ve iç kontrol karşılaştırılması	15
Tablo: 2.1 Hile Türleri	32
Tablo 3.1: Anakütleye Göre Örneklem Hesaplaması	37
Tablo 3.2: Katılımcının Yaşa Göre Dağılımı.....	40
Tablo 3.3 : Katılımcıların Eğitim Durumu	40
Tablo 3.4: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı	41
Tablo 3.5: Katılımcıların Mesleki Deneyim Süreleri	40
Tablo 3.6: Katılımcıların Mesleki Unvanları.....	40
Tablo 3.7: Katılımcıların Çalışma Şekli	41
Tablo 3.8: Hesapların Bilançoya Aktarılması Sırasında Yapılan Yanlışlıkların Dağılımı	41
Tablo 3.9: İşletmenin alacak ve borçlarının birbirinden çıkarılmasında hesap noksanlığı dağılımı	41
Tablo 3.10: Borç ve alacak hesaplarını karıştırılması dağılımı	42
Tablo 3.11: Aktif hesapların daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyenlerin dağılımı	42
Tablo 3.12: Meslekte karşılaşılan hataların nedeni dağılımı	42
Tablo 3.13: Aktif hesapların olduğundan daha kötü gösterilmesinin nedeni	43
Tablo 3.14: Aktif hesapların olduğundan daha iyi gösterilme nedeni	43
Tablo 3.15: Güvenirlilik istatistikleri.....	44
Tablo 3.16 :KMO ve Bartlett's Testi.....	45
Tablo 3.17: Açıklanan Toplam Varyans.....	45
Tablo 3.18: Muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanlarının meslek ahlak kurallarının mesleki deneyimlerin istatistikleri	47
Tablo 3.19: Varyansların Homojenliği Testi	48
Tablo 3.20: Muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanlarının meslek ahlak kurallarının mesleki deneyimlerin Anova sonuçları.....	50
Tablo 3.21: Muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanlarının teknik veya standartlara uymayan kurallarının mesleki deneyimle karşılaştırılması.....	49
Tablo 3.22: Varyansların Homojenliği Testi	49

Tablo 3.23: Muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanlarının teknik veya standartlara uymayan kurallarının mesleki deneyimle karşılaştırılması Anova testi	49
Tablo 3.24: Meslek mensupların ve çalışanlarının meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar ile mesleki deneyim sürelerinin karşılaştırılması	50
Tablo 3.25: Varyansların Homojenliği Testi	50
Tablo 3.26: Meslek mensupların ve çalışanlarının meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar ile mesleki deneyim sürelerinin karşılaştırılması Anova testi.....	50
Tablo 3.27: Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları yapılan hata ve hileler mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması	51
Tablo 3.28: Varyansların Homojenliği Testi	51
Tablo 3.29: Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları yapılan hata ve hileler mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova testi	51
Tablo 3.30: Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterli mi mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması.....	52
Tablo 3.31: Varyansların Homojenliği Testi	52
Tablo 3.32: Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterli mi mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova testi	54
Tablo 3.33: Mali tablolarda yapılan sayısal hataların mesleki deneyimle karşılaştırılması.....	54
Tablo 3.34: Varyansların Homojenliği Testi	53
Tablo 3.35: Mali tablolarda yapılan sayısal hataların mesleki deneyimle karşılaştırılması Anova testi.....	54
Tablo 3.36: Mükellefin vergi bilinci oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi mesleki deneyimle karşılaştırılması.	54
Tablo 3.37: Varyansların Homojenliği Testi	54
Tablo 3.38: Mükellefin vergi bilinci oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi mesleki deneyimle karşılaştırılması Anova testi.....	55
Tablo 3.39: Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına yapılan baskının mesleki deneyimle karşılaştırılması.....	55
Tablo 3.40: Varyansların Homojenliği Testi	55
Tablo 3.41: Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına yapılan baskının mesleki deneyimle karşılaştırılması Anova testi... ..	56

Tablo 3.42: Meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre daha önemlidir mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması.....	56
Tablo 3.43: Varyansların Homojenliği Testi	56
Tablo 3.44: Meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre daha önemlidir mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova testi.....	57
Tablo 3.45: Bazı meslektaşlarımız ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefleri için esnek davranmakta mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması	57
Tablo 3.46: Varyansların Homojenliği Testi	57
Tablo 3.47: Bazı meslektaşlarımız ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefleri için esnek davranmakta mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova testi..	58
Tablo 3.48: Meslek mensupları vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadırlar mesleki deneyim süreleriyle istatistiği	58
Tablo 3.49: Varyansların Homojenliği Testi	60
Tablo 3.50: Meslek mensupları vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadırlar mesleki deneyim süreleriyle istatistiği Anova testi.....	59
Tablo 3.51: Meslek mensupları vergi kaçırma konusunda caydırıcı olmaktan çok teşvik edici mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması	59
Tablo 3.52: Varyansların Homojenliği Testi	61
Tablo 3.53: Meslek mensupları vergi kaçırma konusunda caydırıcı olmaktan çok teşvik edici mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova testi	60
Tablo 3.54: Meslek mensupları vergi kaçırma mükellefleri suçlama mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması	60
Tablo 3.55: Varyansların Homojenliği Testi	60
Tablo 3.56: Meslek mensupları vergi kaçırma mükellefleri suçlama mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova testi.....	61
Tablo 3.57: Mesleki unvan ile meslek ahlak kuralları veri tamamlayıcıyla istatistiği	61
Tablo 3.58: Varyansların Homojenlik Testi	63
Tablo 3.59: Mesleki unvan ile meslek ahlak kuralları Anova testi	63
Tablo 3.60: Mesleki unvan ile meslek ahlak kuralları karşılaştırılması	62
Tablo 3.61: Mesleki unvanla mesleki standartlar dışında yapılan işlemlerin veriler tamamlayıcı.....	65
Tablo 3.62: Varyansların Homojenlik Testi	64
Tablo 3.63: Mesleki unvanla mesleki standartlar dışında yapılan işlemlerin Anova testi	64

Tablo 3.64: Mesleki unvanla mesleki standartlar dışında yapılan işlemlerin karşılaştırılması.....	64
Tablo 3.65: Mesleki unvanla mesleki standartlar dışında yapılan işlemlerin karşılaştırılması.....	65
Tablo 3.66: Varyansların Homojenlik Testi	66
Tablo 3.67: Mesleki unvan ve mesleki ahlaka uyulmama cezası Anova testi....	66
Tablo 3.68: Mesleki unvan ve mesleki ahlaka uyulmama cezası Karşılaştırma	68
Tablo 3.69: Mesleki unvanlarla veri oranlarında yapılan hata veriler tanımlayıcı	69
Tablo 3.70: Varyansların Homojenlik Testi	68
Tablo 3.71: Mesleki unvanlarla veri oranlarında yapılan hata veriler tanımlayıcı Anova testi	69
Tablo 3.72: Mesleki unvanlarla veri oranlarında yapılan hata veriler tanımlayıcı Karşılaştırma	70
Tablo 3.73: Mesleki unvanla muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada veriler tanımlayıcı	71
Tablo 3.74: Varyansların Homojenlik Testi	70
Tablo 3.75: Mesleki unvanla muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada Anova testi	71
Tablo 3.76: Mesleki unvanla muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada Karşılaştırma	70
Tablo 3.77: Mesleki unvanla mali tablolarda yapılan hataların veriler tanımlayıcı	73
Tablo 3.78: Varyansların Homojenlik Testi	73
Tablo 3.79: Mesleki unvanla mali tablolarda yapılan hataların Anova testi	73
Tablo 3.80: Mesleki unvanla mali tablolarda yapılan hataların karşılaştırma	74
Tablo 3.81: Mesleki unvanla vergi bilinci veriler tanımlayıcı.....	75
Tablo 3.82: Varyansların Homojenlik Testi	75
Tablo 3.83: Mesleki unvanla vergi bilinci Anova testi.....	75
Tablo 3.84: Mesleki unvanla vergi bilinci karşılaştırma	76
Tablo 3.85: Mesleki unvanla vergi ödeme bilinci veriler tanımlayıcı.....	77
Tablo 3.86: Varyansların Homojenlik Testi	76
Tablo 3.87: Mesleki unvanla vergi ödeme bilinci Anova testi.....	77
Tablo 3.88: Mesleki unvanla vergi ödeme bilinci veriler tanımlayıcı karşılaştırma testi	78

Tablo 3.89: Mesleki unvanların müşteri memnuniyeti veriler tanımlayıcı	79
Tablo 3.90: Varyansların Homojenlik Testi	79
Tablo 3.91: Mesleki unvanların müşteri memnuniyeti Anova testi.....	79
Tablo 3.92: Mesleki unvanların müşteri memnuniyeti karşılaştırma	80
Tablo 3.93: Mesleki unvanların muhasebe kayıtlarında esnek davranılması veriler tanımlayıcı	81
Tablo 3.94: Varyansların Homojenlik Testi	81
Tablo 3.95: Mesleki unvanların muhasebe kayıtlarında esnek davranılması Anova testi	81
Tablo 3.96: Mesleki unvanların muhasebe kayıtlarında esnek davranılması Karşılaştırma	82
Tablo 3.97: Mesleki unvan vergi kaçırma konusundaki ikilem veriler tanımlayıcı	83
Tablo 3.98: Varyansların Homojenlik Testi	83
Tablo 3.99: Mesleki unvan vergi kaçırma konusundaki ikilem Anova testi	83
Tablo 3.100: Mesleki unvan vergi kaçırma konusundaki ikilem Karşılaştırma ..	84
Tablo 3.101: Mesleki unvanların vergi kaçırılmasını veriler tanımlayıcı	85
Tablo 3.102: Varyansların Homojenlik Testi	84
Tablo 3.103: Mesleki unvanların vergi kaçırılmasını Anova testi.....	84
Tablo 3.104: Mesleki unvanların vergi kaçırılmasını veriler tanımlayıcı Karşılaştırma.....	84
Tablo 3.105: Mesleki unvanların vergi kaçıranlara veriler tanımlayıcı.....	85
Tablo 3.106: Varyansların Homojenlik Testi	86
Tablo 3.107: Mesleki unvanların vergi kaçıranlara Anova testi.....	86
Tablo 3.108: Mesleki unvanların vergi kaçıranlara Karşılaştırma	86

KISALTMALAR

SPK: Sermaye Piyasa Kurulu

BDS: Bağımsız Denetim Standartları

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standardı

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

YMM: Yeminli Mali Müşavir



GİRİŞ

Muhasebe bilgilerinin kaliteli, güvenilir ve muhasebe standartlarına uygun bir şekilde bilgi kullanıcılarına sunulması ve bilgi kullanıcılarının da bu bilgiler doğrultuda doğru karar vermeleri gerekmektedir. Verilecek karar öncesinde bilgilerin, doğruluğu ve güvenilirliğinin teyidi için bağımlı veya bağımsız denetçiler tarafından incelenmesi yerinde olacaktır.

İşletme faaliyetlerinin kontrolü, işletmeye ekonomik ve kalite yönünden değer katan denetime iç denetim denilmektedir. İşletme dışındaki uzman üçüncü şahıslar tarafından yapılan denetimlere ise dış denetim denir.

Denetim; muhasebenin genel kabul görmüş standartlarından yola çıkarak işletme faaliyetleri ve mali tabloları hakkında bilgi kullanıcılarına bilgilerin raporlanarak sunulmasıdır. Denetçi ise tablolar hakkında kesin bilgi vermez ancak makul güvence verebilir.

Muhasebe uygulamaları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri; toplumsal değerlere, yasalara ve mesleki yasalara oldukça önem vermektedir. Ancak son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandallarından sonra ilgili yasalara ve toplumsal değerlere gereken önemin verilmediği görülmüştür. Ortaya çıkan skandal sonrasında muhasebe hileleri oldukça önem kazanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramı ve denetimi gerekli kılan nedenler açıklanmıştır. İkinci bölümünde hile türleri ele alınmıştır, Son bölümde ise muhasebe denetiminde karşılaşılan hileler ve muhasebe meslek mensubunun tutumunu ölçmek için Bingöl ve Elâzığ illerinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavir ve çalışanları üzerinde yüz yüze anket yöntemi kullanılarak 286 kişiye ulaşıp gerekli analizler ESPP 21,00 programında yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ

1.1 DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİ GEREKLİ KILAN NEDENLER

İşletmeler ellerindeki kıt kaynaklarla en kaliteli ürünleriyle karlarını artırma yoluna gitmektedirler. Yatırımcılar ise elindeki ihtiyaç fazlası paralarını en karlı yatırım olan sektörlerden hisse alarak artırma yoluna gitmeye çalışmaktadırlar. Yatırımcılar yatırımlarını finansal bilgilere dayanarak belirlemesi hedeflerine ulaşmalarını sağlamaktadır. Yatırımcılar işletme aktif ve pasiflerini ne şekilde kullandığını incelemelerini finansal tablolara dayanarak bilgi elde etmeye çalışmaktadırlar. Yanlış veya eksik hazırlanmış finansal tablolar yatırımcının güvenini sarsacağı gibi yanlış ve taraflı hazırlanan finansal tablolarda bilgi güvenilirliğini daha fazla sorgulayacaklardır (Koca, 2010, s. 2-4).

Belirli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk, doğruluk ve makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından toplanan kanıtları belgeler doğrultusunda değerlendirme ve sonucu bir rapor halinde sunma sürecidir (Haftacı, 2011, s. 2-3). Denetim tüm iddia ve eylemlerin yasaya ve yürürlükte olan mevzuata uygun bir şekilde inceleyen ve sonuçları olan bir süreçtir (Güçlü, 2008, s. 1).

İktisadi faaliyet ve olaylara karşı önceden iddialarını belirlemiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve çıkan sonuçları ilgililerle paylaşmak amacıyla tarafsız bir şekilde delilleri değerleyen sistematik bir süreçtir (Erol, 2015, s. 3)

Denetim bir kurum ve kuruluşun plan ve programları dâhilinde sistematik bir şekilde işleyişi önceden belirlenmiş standartlara uygun sorgulama, gözleme ve araştırma gibi yöntemlerle objektif biçimde değerlendirilerek, sonuçlarını ilgili taraflara raporlar halinde sunmasıdır (Köse, 2017, s. 5). Denetim genel olarak teftiş, kontrol veya revizyon kelimelerin yerine kullanılabilir.

Kullanıcılar amaçlarına ve tutarlarına yönelik doğru karar vermek için işletme hakkındaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. Toplumun her geçen gün daha kalabalıklaşması ve karmaşıklaşması karar vericilerin daha zor bir şekilde

karar almalarına sevk etmiştir. İşletmenin sunmuş olduğu bilgilerin güvenilir olmamasını etkileyen faktörler şeklinde sıralanmaktadır (Koca, 2010, s. 2-4).

- Çıkar çatışması
- Karar ve bilgi arasındaki çelişki
- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı
- Diğer nedenler

Çıkar çatışması: Mali tablo hazırlayanlar ile şirket yöneticileri arasında kasıtlı ya da kasıtsız olarak yönetimin çıkarları doğrultusunda hazırlanabilmektedir. Örneğin; şirket yönetimi sahip olduğu hisse senetlerinin bir kısmını satmak istediğinde, şirketin mali tablolar durumunu olduğundan daha iyi göstererek hisse senetlerini fiyatının üstünde bir değerle satışını gerçekleştirebilmektedir. (<https://tr-tr.facebook.com/notes/serbest-muhasebeci-mali-m%C3%BC%C5%9Favirler-ve-adaylar%C4%B1/muhasebe-denetimi-ders-notlar%C4%B1-2/270763496317632/>, 2012)

Karar ve bilgi arasındaki çelişki: Muhasebe bilgi sistemi elde edilen bilgilerin derlenerek kaydedilmesini sağlar. Kaydedilen bilgiler, yöneticilerin karar vermelerini ve ortaya çıkacak belirsizliği en düşük seviyeye düşürmeye çalışmışlardır. Alınacak kararların bilgiyle doğrudan ilişkili olmalı ve işletmelerin kullanacakları bilgilerin doğruluğundan şüphe etmemesi gerekir. (Akgün & Kılıç, 2013, s. 21-36)

Muhasebe sisteminin karmaşıklığı: Büyüyen ve gelişen işletmelerin teknolojik gelişmesiyle muhasebe sistemi daha karmaşık hale gelmektedir. Bu şekilde hazırlanan mali tabloların daha fazla hatalı olmasına neden olmaktadır. (Koça, 2010, s. 4)

Diğer nedenler: Firmaların ve bilgi kullanıcılarının farklı yerlerde olmasından dolayı kaynaklanan nedenler, denetimi zorunlu hale getirmektedirler. Belirtmiş olduğumuz nedenler doğrultusunda denetimin tanımı birçok şekilde tanımlamak mümkündür; (Koça, 2010, s. 4)

1.2. MUHASEBE VE DENETİM İLİŞKİSİ

Muhasebe denetimi, belirli bir dönemde ki ekonomik bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirleme, bu konuda bir rapor hazırlama, delil toplama ve değerlendirme sürecidir (Erol, 2015, s. 4).

Muhasebe denetimi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve işletmelerin başka muhasebe sistemlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını inceleyen tabloların hazırlanmasını sağlayan, belge ve kaynaklar üzerinde ipuçlarından yararlanan ve bulunan sonuçlarını raporlar halinde özetleyen bir sistemdir (Başpınar, 2005, s. 35-62).

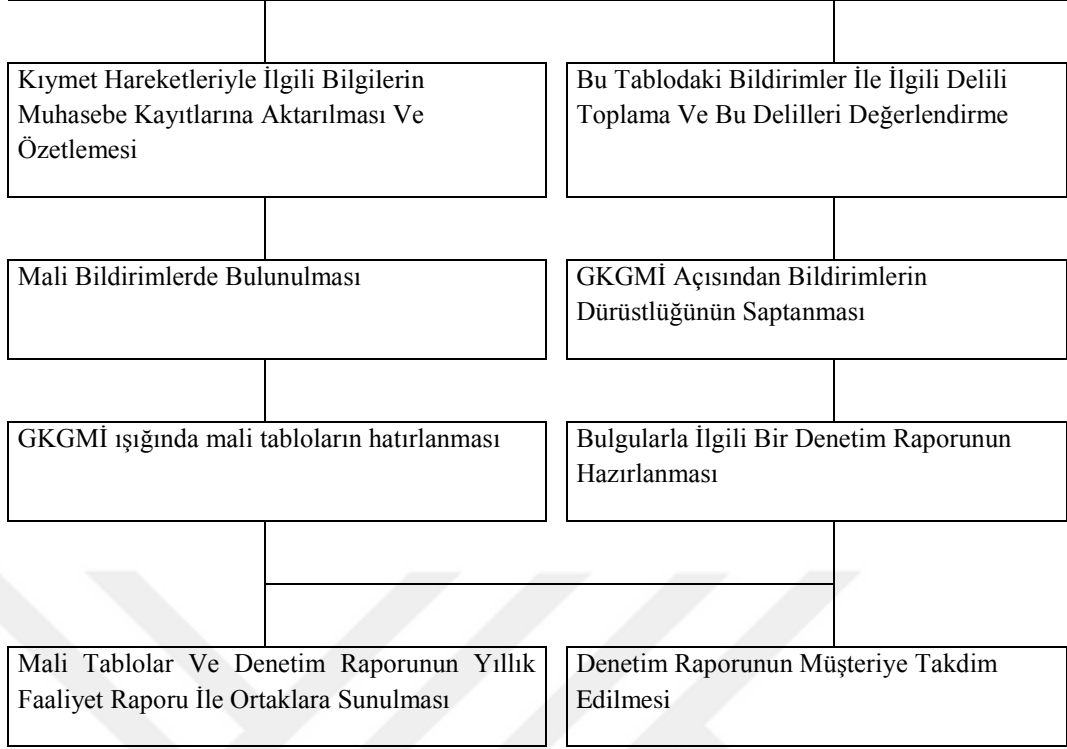
Muhasebe denetiminin amacı, işletmelerin ekonomik dönemlere ait bilgilerinin önceden belirlenmiş ölçütlere, uygunluk derecesini araştırarak bağımsız bir uzman tarafından değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2015, s. 29).

Genel anlamda muhasebe; kişilerin hesap, kitap ve denge işlerini belli dayanaklara, kaynaklara ve kanıtlara uygun olup olmadığını inceler. Denetim ise muhasebenin yapmış olduğu ve dayanmış olduğu kaynak ve belgelerin uygun olup olmadığını ve bunların uygunluk ve doğruluğunu inceler. Bu anlamda muhasebe ve denetim birbirinin devamı olduğu söylenir (Haftacı, 2011, s. 43-44).

Mali tabloların hazırlandığı muhasebe yöntem ve amaçları ile hazırlanan tabloların güvenilirliğinin araştırıldığı denetim süreçlerinin yöntem ve amaçları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Denetlemenin temel dayanağı denetleme iken muhasebenin ise kurallar, yasalar ve yöntemlerdir. Muhasebe denetimi muhasebenin eksiklerini, hatalarını ve aksayan yönlerini ortaya koymaktadır. Denetim ve muhasebe arasındaki ilişki tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1.1: Denetim Muhasebe Arasındaki İlişki

Muhasebe	Denetim
Olayların ve işlemlerin tahsili	Yönetimin hazırladığı mali tabloların elde edilmesi



Kaynak: (Erdoğan, 2002, s. 51-63)

1.3. MUHASEBE DENETİMİN TANIMI

Muhasebe işletmelerin varlıkları ve kaynaklarında meydana gelen değişiklikleri ve bunları ne şekilde kullandıklarını işletmelerin mali durumlarını açıklayacak bilgiler sağlayan ilgili kişilere ileten bir bilgi sistemidir.

Denetim, muhasebenin kaydetmiş olduğu işlemlerin belirli bir dayanağının olup olmadığını hesapsal işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilip edilmediğini ve doğruluğunu inceler. Bu açıdan bakıldığında muhasebe ve denetim bir birinin tamamlayıcısı olduğunu söyleyebiliriz.

Muhasebe denetimi; işletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo, belirlenen ölçütlere uygun, doğruluğuna makul güvence, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarına uygun bağımsız denetim tekniklerini uygulayarak kayıt, belge ve defterler üzerinde değerlendirilerek sonuçlarının rapor halinde sunulmasına denir (<http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf>).

1.4. MUHASEBE DENETİMİN ÖZELİKLERİ

- Denetim bir karşılaştırma sürecidir
- Denetim iktisadi olaylarla ilgilidir

- Denetim tarafsızdır
- Denetim ileriye dönüktür
- Denetimin temel amacı kanıt toplamak ve bunları değerlendirmektir
- Denetim sonucunda rapor düzenlenir

1.4.1. Denetim Bir Karşılaştırma Sürecidir

Denetim faaliyetlerinde, işletmenin ortaya koyduğu doğruların denetçi tarafından savunulan doğrularla karşılaştırılmasıdır. Denetçinin doğruları önceden belirlenmiş kurallardan ve dayanak oluşturduğu verilerden ortaya çıkmaktadır. (Bozkurt, 2015, s. 30-31) Karşılaştırma ölçütleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, sözleşmeler ve yasalardan oluşmaktadır. (Haftacı, 2011, s. 3)

1.4.2. Denetim İktisadi Olaylarla İlgilidir

Denetim çalışmasında denetimin yapılacağı dönem ve alanın belirlenmesi gerekmektedir. Denetim alanı statüye sahip işletmelerde dönemi ise denetimin yapılacağı zamanı göstermektedir. Denetimin yapılacağı süre belli olmalıdır, bu süreler 3 aylık, 1 yıllık veya 2 yıllık olabileceği gibi işletmenin tüm faaliyet süresini de kapsayabilmektedir. (Bozkurt, 2015, s. 29-30)

1.4.3. Denetim Tarafsızdır

Denetimde bağımsızlık kavramı mali tabloların denetimde kullanılma süreci, mali tabloların denetimde kullanılmasına dayanmaktadır. Denetime ilişkin karar ve yargıların kendine özgü bir biçimde aktarılması başkalarının düşüncelerinden bağımsız şekilde karar vermesini gerektirmektedir (Kızılböğü, 2013, s. 107-119)

Tarafsızlık; iç denetçi, işine duyduğu saygı, kalite ve inançtan ödün vermeden yerine getirmesine olanak sağlayan yaklaşımdır. Denetimin güvenilirliğini ve kalitesini artırmak için iç denetçinin sorumluluk ve görev yargılarından uzak olarak yerine getirmesidir. Temel denetim ilkeleri, bir biri ile bağlantılı olan bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleridir. Bağımsızlık; denetçinin kurumdaki konumunu bildirir. Tarafsızlık ise; denetim sonuçlarının tutarlı olması, denetime uygun olması, kanıtların

önem sırası, denetime uygun olan yönetimin kullanılması ve ön yargılardan uzak kalması gibi konularla ilişkilidir. (Oruç, 2016)

1.4.4. Denetim İleriye Dönüktür

Denetim geçmişteki olay ve işlemleri inceleyerek ulaşılan sonuçtan, geleceğe yönelik muhtemel zararlara karşı önlem almaktır. (Koca, 2010)

1.4.5. Denetimin Temel Amacı Kanıt Toplamak ve Bunları Değerlendirmektir

Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu belirleyen her türlü yazılı veya sözlü bilgi ve kayıtlardır. Denetçiler bir görüşü savunurken yeterli belge ve kaynağa ulaşmak zorundadırlar. Denetim yöntemleri kullanılarak toplanan kanıtları denetçi tarafından derlenerek bir denetim görüşü oluşturulmaktadır. (Bozkurt, 2015, s. 30)

1.4.6. Denetim Sonucunda Rapor Düzenlenir

Denetim çalışmasının sonucunda elde edilen bulgular ve ulaşılan sonuçları derleyerek bilgi kullanıcılarına veya şirket yöneticilerine sunulan belgeye rapor denir. Denetçi hazırlamış olduğu raporu ayrıntılı bir şekilde işletme ilgililerine sunmaktadır. Bu belge genel olarak yazılı bir şekilde hazırlanan belge yararlananın niteliğine çeşitli biçimde olabilmektedir. (Bozkurt, 2015, s. 31)

1.5. MUHASEBE DENETİMİ ÇEŞİTLERİ

Muhasebe denetimi, işletme ilgililerinin ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığını inceleyen ve bunları raporlar halinde sunmasıdır. İşletme ilgililerin ilgi alanlarına göre denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedirler.

Bunlar şu şekilde sınıflandırılabilir; (Haftacı, 2011, s. 5-9)

- ✓ Amaçlarına göre denetim
 - Mali tablo denetimi
 - Uygunluk denetimi
 - Faaliyet denetimi
- ✓ Yapılış nedenlerine göre denetim

- Zorunlu denetim
- İsteğe bağlı denetim
- ✓ Uygulama zamanına göre denetim
 - Devamlı denetim
 - Ara denetim
 - Son denetim
- ✓ Denetçinin konumuna göre denetim
 - Bağımsız denetim
 - İç denetim
 - Kumu denetimi
- ✓ Kapsamına göre denetim
 - Genel denetim
 - Özel denetim

1.5.1. Amaçlarına Göre Denetim

Denetimin yapılabilmesi için öncelikle denetim yapılacak konu ve ilgi alanı belirlenmelidir. Denetimi yapılacak konuya göre denetim türleri farklılık göstermektedir. Bunlar; uygunluk denetimi, mali tablo denetimi, , özel amaçlı denetim ve faaliyet denetimi olmak üzere dört başlık altında aşağıda ayrıntılı olarak incelenmektedir.

1.5.1.1. Mali Tablo Denetimi

Bu denetim türünde muhasebe mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığı ve işletmelerin hukuki statüsüne göre başka muhasebe sistemlerine uygunluk gösterip göstermediğini belirleyen belge, kayıt ve ipuçlarından yararlanan sistematik bir incelemedir. Yapılan bu çalışmaların ana amacı mali tabloların güvenliğini sağlamaktır. (Başpınar, 2005, s. 35-62)

Mali tablo denetimi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden yararlanarak verilerin bir bütün olarak gerçeği yansıtıp yansıtmadığını inceleyen denetim türüdür. Asıl amacı; mali tabloların uygunluğunun denetimidir. Tali amacı ise; hata ve hileleri ortaya çıkarma, hilelerin önlenmesi için yönetime uyarılarda bulunmak ve sürekliliği ve mali durumu teminat altına almaktır.

İşletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun düzenlenip düzenlenmediğini ve bu tablodaki bilgilerin doğruluğunu muhasebeyle ilgili bilgileri içeren defterdeki bilgilerin doğruluğunun incelendiği denetimdir. (<https://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetim-turleri.html>)

Bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tabloların konusunu içine alan denetim türüdür. Denetimin bu türünde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerin uygunluğu denetlenir. Mali tabloların içerdiği bilgiler, muhasebe kurallarıyla karşılaştırılarak aralarındaki ilişki bulunmaya çalışılır. Elde edilen bilgiler işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına rapor halinde sunulur. (Altay, 2012).

Denetim dendiğinde ilk akla gelen denetim türüdür. Mali tabloların denetimi: bağımsız ve kamu denetçileri tarafından yapılır.

Kamu dairelerinde olan Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca Gelir vergisi açısından yaptıkları denetim, Bankalar için Bankalar Yeminli Murakıplarınca, Halka açık şirketler için SPK'ca yapılan denetimler bu kapsamda incelenir (<http://www.muhasabex.com/amac-ve-kapsam-yonunden-denetim-turleri?amp>, 2015)

Finansal tabloların denetim amaçları;

- Bir bütün olarak incelenen finansal tabloların hata ve hileye karşı makul güvence elde etmek,
- Finansal tabloların tüm yönleriyle incelenerek finansal raporlama çerçevesinde uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını görüşünü elde etmek
- Denetçi bulgularına uygun olarak finansal raporlama yapmak ve BDS'ye zorunlu bildirimleri bildirmek (Murat Yayınları Komisyonu, 2017, s. 640)

1.5.1.2. Uygunluk Denetimi

İşletmelerin iç ve dış faaliyetlerinin işletme yönetimi ve diğer yetkili kişilerce belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığını denetlemek amacıyla yapılan incelemedir.

Uygunluk denetiminin amacı yetkili üst makamlarca konulmuş kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu yetkili birimler işletme içi ve işletme dışında da ola bilirler. İlk duruma örnek olarak muhasebe kayıtlarının işletmedeki finansal ve mali işler müdürlüğünün yayınlamış olduğu yönergelere ve muhasebe el

kitaplarına uygun olarak yapılıp yapılmadığının denetimidir. İkinci duruma örnek, asgari ücret kurallarına uyulup uyulmadığının incelenmesidir (<http://www.kamufinans.com/uygunluk-denetimi-nedir/>)

Yapılan işlemlerin ölçütlere uygunluğunun araştırılması için sürdürülecek bir denetimin etkinliğini artırmak için (<http://www.kamufinans.com/uygunluk-denetimi-nedir/>);

- ✓ Denetimi yapacak denetçinin bu konuda yetenekli olması
- ✓ İşletme içi iyi bir iç kontrol sisteminin olması
- ✓ Uygunluk denetiminin sonuçlarının raporlanmasının bir sisteme bağlanması

Uygunluk denetiminde elde edilen veriler işletme içindeki üst düzey yöneticilere raporlanır. Bu denetim türünün sonuçları işletme içine raporlandığında işletme içindeki denetçiler tarafından yürütülür aksi halde bağımsız denetçilere başvurulur (<http://www.kamufinans.com>, 2017)

1.5.1.3. Faaliyet Denetimi (Verimlilik Denetimi)

Faaliyet denetimi; işletmenin karlılık, gelişme ve büyüme gibi hedeflerini gerçekleştirmek ve bu hedefler doğrultusunda işletmeye engel olacak olumsuzlukları ortaya çıkararak yönetimi yönlendiren ve destekleyen sistematik incelemedir.

İşletme faaliyetlerinin yeterli olup olmadığını daha iyi ve daha verimli sonuçları nasıl ve ne şekilde ulaşılacağını araştırır. Bu denetimin ana amacı işletme dışındaki kişilere kendi faaliyetleri hakkında bilgi vermektir. Bu özelliğiyle işletme organizasyonu, üretim yöntemleri ve pazarlama analizleri yönleriyle faaliyet denetimi dış denetçiler tarafından yerine getirilen bir denetim türüdür (Başpınar, 2005, s. 38).

Faaliyet etkinliğinin ölçülmesi işletmeden işletmeye hatta işletme içindeki bölümlerden bölümlere farklılık gösterebilmektedir. Faaliyette bulunan denetçiler genel olarak işletmenin başarısıyla değil işletmenin daha iyi yerlere getirilebilmesi yönünde raporlar sunmasıdır. (Uzay, s. 1-3)

Faaliyet denetiminin amaçları şunlardır (Murat Yayınları Komisyonu, 2017, s. 640);

- İşletmenin performansını incelemek,
- Hedeflerin ne kadarını gerçekleştirdiğini belirlemek,
- Verimli çalışılıp çalışılmadığını tespit etmek.

1.5.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim genel amaçlı denetim ve özel amaçlı denetim olmak üzere ikiye ayrılır aşağıda detaylı şekilde açıklanmıştır.

1.5.2.1. Genel Denetim

İşletmelerin her türlü kayıt ve muhasebe çalışmalarında yardımcı olabilecek belgeleri kapsayan çalışmadır. Bu denetim türü işletmelerin bilanço ve gelir tablolarını incelenmesini kapsadığı için genel denetim olarak kabul edilmektedir. (Koca, 2010, s. 15)

1.5.2.2. Özel Denetim

Özel amaçlı denetim, belli konularda birimlere karar vermesini sağlamak, öneride bulunmak amacıyla işletme tablolarının dayandığı belgeleri incelemektir. Başlıca özel amaçlı denetim türleri şunlardır (Enderoğlu, 2016, s. 12):

- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler,
- Vergi incelemeleri,
- Devlet kuruluşları tarafından yapılan teftiş ve incelemeler
- Kredi açmadan yapılan incelemeler,
- Satın alma, işletme birleşmelerinde ve devirde yapılan incelemeler,
- Bir işletmeye ortak olmadan yaptırılan incelemeler,
- Kredi açmadan yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan yapılan değerlendirmeler,
- Ortaya çıkan bir yolsuzluk ve ihmalin araştırılması,

1.5.3. Yapılma Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılma nedenlerine göre denetim türleri, yasal ve isteğe bağlı denetim olmak üzere 2'ye ayrılmaktadır.

1.5.3.1. Yasal Denetim

Yasal denetim, yükümlülükler gereğince yapılan denetim türüdür. Bu denetim türünde denetimi yapacak denetçinin nitelikleri, denetimin konusunu ve denetimde hangi yollar inceleneceği yasa ve tebliğlerle belli olan incelemelerdir. Bu denetimler kuruluş veya faaliyet nedeniyle yapılır. Bazı özel nedenlerle zorunlu denetime gerek

duyulabilmektedir. Bu denetimin özel şeklini oluşturan işletmenin tasfiyesi, sermaye artırımını veya birleşmelerini konu alan işlemler ile yasal denetimi yapılmaktadır (Erol, 2015, s. 8).

1.5.3.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim; yasal bir zorunluluğu bulunmayıp, işletmeyle ilgili çıkar guruplarının isteği üzerine yapılan denetimdir. Bu denetimin sınırlarını denetimi isteyenler belirler ancak denetimi isteyenlerce sonuca bağlanmamalı denetçi mesleği gereği dikkat ve özeni göstererek rapor hazırlamalıdır.

1.5.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

İşletme yöneticileri ve işletme çevresinin istekleri ne daha çabuk ulaşılabilmesi adına zaman açısından denetim bölümlere ayrılmıştır. Bunlar; devamlı denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere üçe ayrılmıştır.

1.5.4.1. Devamlı Denetim

İşletmelerin yıl boyunca yapılan muhasebe işlemlerinin değerlendirilmesi varsa eksik veya hataların belirlenmesi amacıyla yapılan denetimlerdir. Bu denetim türleri genellikle iç denetçiler tarafından yapılan işlemlerdir.

1.5.4.2. Ara Denetim

Hesap işlemlerinin belirli konu ve zamanlarda yapılan denetimdir. İşlemlerin etkinliğini ve denetimin verimliliğinin artırılması için belirlenen zaman dilimleri çok önemlidir.

1.5.4.3. Son Denetim

Bu denetim türünde genellikle hesap dönemi bittikten sonra yapılan incelemeleri kapsamaktadır. Hesap döneminde başlamış olsalar dahi gerekli çalışmaların verimliliği için hesap döneminin kapanmasını beklemek zorundalar.

1.5.5. Denetçinin Statüsü Bakımından Yapılan Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini yürüten denetçiler çeşitli unvanlarla adlanmaktalar. Bunlardan ilki iç denetim; işletme adına yürütülen ve işletme bünyesinde bulunan denetçilerin yapmış oldukları denetimdir. İkincisi bağımsız denetim; işletme dışından uzman üçüncü kişiler tarafından yapılan denetimdir. Son olarak kamu denetimi; kamu kurumları tarafından belirlenen ve işletmeyi denetleyen kişilerin yapmış olduğu

denetimdir.

(<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>)

1.5.5.1. Bağımsız Denetim

Türkiye’de ilk kez bağımsız denetim işlemleri 1960 yılların ortalarında Türk bankaların uluslararası işlemlerinden denetim ihtiyacını doğurmuştur. Bu zorunluluk kredibilitiyi artırmak ve finansman ihtiyacını karşılamak üzere uluslararası finansal bilgilerinin sunulması ihtiyacı ile doğmuştur. Bu ihtiyaç sonucunda 1967 yılında TouchRoss tarafından Türk ortaklarla beraber ilk olarak 1967 yılında MUHAS A.Ş. kurulmuştur (Fırat & Şahin, 2019, s. 1).

Bağımsız denetim; tek başına ya da bir denetim şirketi bünyesinde hizmet veren uzman kişilerdir. Çeşitli kurum ve kuruluşların talebi üzerine ücret karşılığında hizmet verirler. Bağımsız denetçiden bu şekilde talepte bulunan kurum ve kuruluşlar genellikle yatırım kuruluşları, kredi kuruluşları veya işletme yöneticileri işletmelerin faaliyetlerini incelemesini isteyebilirler (<https://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetim-turleri.html>).

Bağımsız denetim, işletme dışından işletme ile herhangi bir bağı olmayan kişi veya kurumlarca yapılan denetimlerdir. Bağımsız denetim finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ve bilgilerin dayandığı belge ve evrakların geçerli ve dürüst bir şekilde geçerliliği yansıtıp yansıtmadığını denetim ilke ve kurallarına göre belge, defter ve kayıtların incelenmesiyle elde edilen sonuçların raporlanarak sunulması sürecidir. Bağımsız denetçilik sürecinde bağımsızlık ana esastır, bağımsız denetçi aşağıdaki özellikleri taşıyor olması gereklidir (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>)

- İşletme ile denetçi arasında borç alışverişinin olmaması
- İşletme ile denetçi arasında herhangi bir iş ilişkisi danışmanlık gibi bulunmamalı
- İşletme ile denetçi arasında sözleşme dışında belirtilen hiçbir ücret ilişkisi olmamalı veya bunun dışında herhangi bir ad altında ödeme yapılmamalıdır.

- İşletme yöneticileri ile herhangi bir akrabalık bağının olmaması

Bağımsız denetim mesleğinin en önemli unsurlarından biri denetçiye ve yapmış olduğu çalışmalara duyulan güvendir. Denetçiye olan güvenin sağlanması için denetim prosedürlerini oluşturan genel kabul görmüş denetim standartlarıdır. Genel kabul görmüş denetim standartları uzun süre yapılan çalışmalar ve tecrübelerden sonra genel kabul görmüş, meslek kuruluşlarınca yürürlüğe konulmuş ve yasalarca denetçiye mesleki sorumluluğu yerine getirmesinde kendisine yardımcı olacak kurallardır. Bir denetimin kabul edilebilirliğini belirlenen standartlara uyulmasıyla ölçülmektedir. Eğer bu kurallara uyulmayan çalışma gerçekleştirilmişse bu çalışma güvenilir ve yeterli olmadığı kabul edilir. Kurallara uygun bir şekilde yazılan denetim raporu güvenilir ve belge niteliği kazanmış olur. (Oktay, 2013, s. 42-84)

Bağımsız denetçiler yetki alabilmek için 3568 sayılı kanun kapsamında SMMM veya YMM unvanlarından birine sahip olmaları gerekmektedir. Dolayısıyla bağımsız denetçiler 3568 nolu kanun gereği mesleki faaliyetlerde buluna bilirler ancak bağımsız denetçiler herhangi bir şekilde denetlemiş olduğu işletmelerin mali tablolarına katkı sağlayamazlar (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 2018).

1.5.5.2. İç Denetim

İç denetim işletmelerin kendilerini denetlemesidir. Oto kontrol sistemi kurularak işletmelerdeki kalite kontrol sisteminin geliştirilerek işletme içerisinde aksayan yönlerin belirlenerek aksaklığın raporlanarak gereken birimlere bildirilmesidir. İç denetim yapılma şekli işletmelerden işletmelere değişmektedir. İç denetim faaliyetlerine yeni başlayan işletmeler sistemi kurana kadar 3 ay, 6 ay veya 1 yıllık periyotlarla incelenebilmektedirler. İşletmede iç kontrol sistemi oturduktan sonra yıllık veya daha fazla süreleri kapsayacak şekilde yapılabilmektedir. (Dalak, 2000, s. 65-79)

İç denetçi işletmelerin sahiplerine ve yöneticilerine karşı sorumludurlar. İşletmenin iç faaliyetlerini kontrol etmek üzere görevlendirilmiş kişilerdirler. İç denetim faaliyetleri yürütürken elde edilen bulgular değerlendirilirken tarafsız ve yansız davranmak zorundadırlar. Bağımsızlığın sağlanması için iç denetçiler birçok işletmede genel kurula bağlanmıştır. İç denetçilerin ulaştığı bulgulardan işletme ortakları ya da işletme yöneticileri tarafından kullanılır

(<https://www.muhasibedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetim-turleri.html>).

İç denetim; kurum ve kuruluşların içinde yer alan belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip kişilerin gerçekleştirdikleri denetimdir. İç denetim daha ülkemizde yakın dönemlere kadar teftiş kurulları tarafından gerçekleştirilirken, işletmelerin yeni dönemde faaliyetlerini daha kolay bir şekilde incelemek ve sistemdeki karmaşıklığı biran önce çözümlenerek daha sağlıklı ve güvenilir bilgilere ulaşılmasını ve işletme verimliliğini artırmayı sağlamıştır (Köse, 2017, s. 15-16).

Etkili bir iç denetim oluşturulması için şu hususlara dikkat edilmelidir (Uzun, 2009, s. 59-65);

- ✓ Uluslar arası iç denetimle uyumlu, iç denetim amaç ve faaliyetlerini belirleyen yönetmeliğin bulunması ve belirlenen yönetmelik sürekli güncellenmelidir.
- ✓ Kurum faaliyetleri ve bu faaliyetleri etkileyecek riskler belirlenmeli oluşturacağı etkilerin sonuçları belirlenmelidir.
- ✓ Üst düzey yöneticilere sunulan raporlarda yer alan risklerin takip edildiği raporlama sisteminin kurulması
- ✓ İç denetim faaliyetinin etkinliğini sürekli gözetimi için kalite güvence ve geliştirme programı hazırlanmalıdır.
- ✓ İç denetim faaliyetinin gösterildi performans değerlendirme bildirimleri oluşturulmalıdır.

İç denetimden farklı bir kavram olan ancak iç denetimle fazlaca karıştıran iç kontrol sistemi, usulsüzlük ve yolsuzlukları önlemeye yönelik bir sistemdir. Önceden önlem almak kuşkusuz sonradan sorun gidermekten daha ekonomik bir yöntemdir. İç denetim ve iç kontrol sistemlerini aşağıda şekilde karşılaştırılmıştır.

Tablo 1.2: İç denetim ve iç kontrol karşılaştırılması

İç denetim	İç kontrol
Hedefe ulaşmada araçtır	Hedefe ulaşmada amaçtır
Ayrı bir birim ve görevdir	Yönetim sisteminin tamamıdır
İç kontrolün unsurudur	Kendisi hesap verebilirlik sistemidir

İç denetim karar alma ve uygulamada yer almaz	Personel süreçlerinin tümünde bulunur
Üst yöneticinin sorumluluğunda	Yönetimin tümünün sorumluluğunda
İç denetim bağımsızdır	Üst yöneticiye bağlıdır

Kaynak: (Çakıroğlu, 2013)

1.5.5.3. Kamusal Denetim

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan denetçiler kendi kurumları içerisinde yapmış oldukları denetlemelere iç denetim, işletmelerde yapmış olduğu denetlemelere ise kamu denetçileri denilmektedir. Kamu denetçilerinin dayanağı oluşturulmuş olan yasalar doğrultusunda denetleme faaliyetlerini yerine getirmekteler (Bozkurt, 2015, s. 39-40).

Kamu örgütlerine bağlı olarak çalışan devletin çeşitli organlarında hizmet veren kamu ve özel işletmelerin faaliyetlerini yönetmenlik ve yasalar doğrultusunda kamu ve devlet yararına izleyen ve denetleyen kişilere denir. (<https://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetim-turleri.html>)

Kamu denetçileri Türkiye’de iki şekilde hizmet vermekteler;

1. Kamu kuruluşların faaliyetlerini denetlemek,
2. Özel işletmelerin faaliyetlerini denetlemek

olarak yerine getirirler.

Sayıştay, maliye bakanlığı ve diğer bakanlık müfettişleri kamu kuruluşundaki işlemleri denetlerken, Yüksek Denetleme Kurumu, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına İktisadi Devlet Teşekküllerini denetlemekle görevlendirilmiştir. Kamu kuruluşların faaliyetlerini denetleyen Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu Mensupları yüksek denetçi olarak adlandırılmaktadırlar.

Türkiye de özel işletmelerin denetiminden sorumlu kamu denetçilerinin bazıları;

1. Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri
2. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları,
3. Maliye Bakanlığı Müfettişleri,
4. Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Müfettişleri,
5. Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri olarak sıralaya biliriz.

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları; kanunların vermiş olduğu yetkilere dayanarak gerçek ve tüzel kişilerin vergi başta olmak üzere çeşitli alanlarda incelemelerde buluna bilmektedir.

Maliye Bakanlığı Müfettişi; bakanlık adına soruşturma, danışmanlık, vergi ve suç incelemesi gibi incelemelerde bulunmaktadırlar.

Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri; bağlı olduğu Gelir İdaresi Başkanlığı olarak Gelir İdaresinin faaliyetleri işlemlerini inceleme ve soruşturmasını gerçekleştirirler.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Müfettişleri; bakanlık teşkilatına bağlı kurum kuruluşların faaliyetlerini ve işlemleriyle ilgili inceleme soruşturma ve araştırma yetkisine sahiptirler.

Sosyal Güvenlik Kurumu Müfettişleri; mevzuatın vermiş olduğu yetkilere dayanarak SGK ile sözleşme yapmış tüzel ve gerçek kişiler hakkında soruşturma yetkisine sahiptirler. (Haftacı, 2011, s. 15-16)

1.5.6. Muhasebe Denetiminin Amaçları

Muhasebe denetimin tanımından da anlaşıldığı gibi muhasebe denetimi genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolar hakkında bilgi kullanıcılarına ve yöneticilere bilgilerin raporlanarak sunulmasıdır.

Denetim asıl amacını gerçekleştirirken, aşağıda belirteceğimiz amaçlarını da yerine getirmiş olacaktır.

- **Mali tablolar hakkında rapor vermek;** İşletmenin iktisadi faaliyetlerine ilişkin finansal bilgileri ölçmek ve finansal bilgileri raporlanarak işletme yöneticilerine sunulmasıdır. Raporlamak burada özetlemek anlamında değil karşılaştırılması ve değerlendirilmesini kapsamaktadır. Muhasebenin tarafları kendi yararına olan bilgileri buradan alarak, işletme hakkında karar verecek bilgiler mali analize tabi tutularak karar vermede etkili bilgilerin ortaya çıkması sağlanmaktadır (<http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/mali%20tablolar%20analiz.pdf>, 2019)
- **Hata ve hileleri ortaya çıkarmak;** Hata ve hilelerin önlenmesi her işletmenin dikkate alması gereken önemli konulardan biridir. Bu işlemler

oluşmadan önlem alması daha kolaydır. Hile gerçekleştirildikten sonra kasıtlı yapıldığından bunun tespit edilmesi ve ortaya çıkarılması daha zordur. Bu tür işlemler için iç denetim ve iç kontrol faaliyetlerinin etkin bir şekilde faaliyet göstermesi gerekmektedir. (Alptekin, 2017).

- **Hata ve hileleri önlemek;** Hata ve hilelerin önlenmesi için kavramları ve arasındaki farklılık iyi bilinmelidir. İşletmelerde hata ve hilenin meydana gelmeden önlem alınması gerekmektedir ancak önlenemiyorsa bunların yapılma nedenleri araştırılarak önlem alınması gerekmektedir (Alptekin, 2017).
- **Yönetime öneride bulunmak;** Denetçi denetlemiş oldu firmaların mali tablolarını faaliyetlerini incelerken iç kontrol ve faaliyetlerinin aksayan yönleri hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Denetlemiş olduğu firmalar hakkındaki görüşlerini denetim raporundaki görüş kısmında üst yönetime önerilerini bildirmektedir.

Belirtmiş olduğumuz durum denetim, temel kabul görmüş muhasebe ilkelerini kullanarak mali tablolar hakkında bir bütün olarak incelenip kullanıcılara sağlıklı bilgi sunulması amaçlanmıştır.

Finansal tabloların denetlenmesi için ileri sürülen her bilginin test edilmesi denetim amaçlarına ulaşmasında güvenilirliğini kanıtlamış olacaktır. Denetçinin belirlemiş olduğu amaçlar şu şekilde sıralanmıştır (Koca, 2010, s. 17).

Geçerlilik (Var Olma); Bilançoda yer alan varlıkların ve öz kaynakların bilanço tarihi itibarıyla var olduğunu bildirmektedir. Örneğin stokların var olduğunu ve satışa hazır halde olduğunu beyan etmektedir. Bu iddia ile ilgili denetçi çeşitli denetim tekniklerini kullanarak borçların ve varlıkların doğruluğunu test eder.

Tamlık (Bütünlük-Tamamını Kapsama); Finansal tablolarda yer alması gereken bütün hesap ve işlemlerin finansal tablolara eksiksiz bir şekilde yansıdığını ifade eder. Örneğin; işletmede görülen borçlarla alakalı yönetimin iddiası, borçların o tarihteki tüm yükümlülüğünü içerdiğiidir.

Tamlık iddiası finansal tablolarda yer alan kalemlerin eksiksiz bir şekilde yer verildiğidir. Var olma iddiası ise finansal tablolarda yer almayan kalemleri de kapsamaktadır. Var olma finansal kalemlerin gerçekte var olduğundan daha yüksek gösterilmesi iken tamlık ise hesapların olduğundan daha düşük gösterilme iddiasıdır.

Dönemsellik (Hesap Kesimi); Mali tablolardaki hesap kalemlerinin inceleme tabi tutulan dönemi kapsayıp kapsamadığı incelenmektedir.

Haklar (Sahiplik) Ve Yükümlülükler; İşletmenin belirli tarih itibariyle haklarının bilançonun aktif de, yükümlülüklerinin ise pasifinde yer alıp almadığını incelemektedir. Örneğin; işletme aktifleştirilen kiraların işletmenin kiralanana varlık üzerinde haklarını, kira giderlerinin ise yükümlü olduğunu iddia eder.

Değerleme ve Dağıtım; finansal tablolardaki varlıklar, öz kaynakların uygun şekilde değerlendirildiği; gelir ve giderlerin uygun dönemlere dağıtıldığını iddialarını inceler.

Sunum ve Değerleme; Finansal tablo unsurlarının uygun şekilde sınıflandırıldığı ve tam olarak açıklandığını bildirir. Örneğin yönetim vadesi bir yılın altına inen borçları kısa vadeli borç olarak gösterdiği bildirimlerdir.

Günümüzde teknolojinin hızla gelişmesine bağlı olarak ticari faaliyetlerini de artırarak etkilemiştir. Bu hızlı gelişme işletmelerin girdi ve çıktılarını doğru ve güvenilir şekilde kayıt altına alınmasını zorlaştırmıştır. Bu nedenle muhasebe denetiminin ihtiyacını ortaya çıkmasını ve her geçen gün önemini artmasını sağlamıştır. Muhasebe denetimin doğru ve güvenilir bilgi elde edilebilmesi için iç kontrol sisteminin olup olmamasına bağlanmıştır. Bu da iç kontrol sisteminin önemini ortaya çıkarmıştır (Koca, 2010, s. 15-16).

İKİNCİ BÖLÜM

HİLE

2.1. MUHASEBE HİLELERİ

2.1.1. Muhasebe Hilelerinin Tanımı

Hile; bir işletmenin veya kişinin varlıklarını ve kaynaklarını kasıtlı olarak kendi menfaatleri doğrultusunda kullanmasıdır.

Borçlar hukukuna göre hile; kişileri sözleşme yapmaya teşvik etmek için gerçek dışı beyanlarda bulunularak, yanlış kanat oluşturarak veya yanlış kanaatin devamını sağlamaktır. Hile, yanlış beyanda bulunularak yapıldığı gibi susmakta hileye sebep olabilmektedir. Hileyle alakalı temel düzenlemeler borçlar kanunumuzun 28. ve 31. maddelerinde ayrıntılı olarak yer almaktadır. Hilenin sözleşmeler üzerindeki etkisi bu maddelerin içeriğini oluşturmaktadır. (Okay, 2011, s. 56)

Danıştay “muhasebe hilelerinin vergi usul kanunda tanımlanması nedeniyle” muhasebe hilelerine için vergi ziyanına neden olup olmadığına göre suç sayılması ileri sürmüştür. (Özel, 2011)

Anayasa mahkemesi; kanunsuz suç veya ceza olmaz ilkesine bağlı kalınmasından yanadır. Suç ve cezaların yasalarla konulup kaldırılması yeterli olmayıp kuralların kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık sınırlarının belli olmasını

istemektedir. Anayasanın bu görüşüne göre suçun yasadaki tanımına bire bir uyması gerekmektedir yoruma ve kıyasa yer verilemez (Özel, 2011).

Muhasebe hilesi; belli bir amaç ile muhasebe bilgi üreticilerinin işletmeye ait bilgi ve belgeler üzerinde bilerek tahribat edilmesidir. Başka bir ifadeyle hesap işleyişlerinin kayıt düzenlerinin muhasebe ilke ve hükümlerine aykırı olarak tutulmasıdır. (Özçelik, Aracı, & Keskin, 2017)

Muhasebede hile, başkalarını aldatmaya yönelik muhasebe kayıt ve işlemlerinin bilinçli olarak gerçekleştirilen düzensizliklerdir. Teknolojinin gelişmesi ile birlikte teknik ekiplerde hile yapabilmektedirler. Muhasebe hilesi GKGMİ'ye ya da TFRS'e aykırı ise kanuna karşı hiledir. Bilinçli olarak yapılmasından dolayı muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması oldukça zordur. (Alptekin, 2017, s. 8-10)

Muhasebe hilesi; işletmelerin kayıt, belge, rapor ve işlemlerinin bilinçli bir şekilde hataların yapılmasıdır. Yapılan muhasebe hileleri küçük bir kısma yarar sağlarken, çok büyük bir kesimi de zarara uğratmaktadır. Muhasebede yapılan hileler işletme ilgililerinin yanlış kararlar almalarına neden olmaktadır ve bunun sonucunda ülke ekonomisinin en önemli gelir kaynağı olan vergiyi olumsuz olarak etkilemektedir. (Açık, 2012, s. 351-366)

Hile tanımlarından ortaya çıkan unsurlar aşağıdaki gibidir; (Özeroğlu, 2014, s. 18-196)

- Her durumda işletme olumsuz etkilenir,
- Hile yapan kendisine yarar sağlar,
- Gizli yapılan bir faaliyettir,
- Kesinlikle kasıt unsuru vardır.

Hilenin genel olarak bilinen özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Abdioğlu, 2007, s. 160-172)

- Hile her türlü organizasyon ve organizasyonların her aşamasında olabilir
- Hile hiçbir millete affedemeyeceği kültürel sınırdan tanımaz
- Hiçbir sistem hileyi tamamen ortadan kaldıramayacağından hedefi daima en düşük seviyede tutmaktır.

2.1.2.Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

İşletme yönetimi tarafından yapılan hileler işletme içinde yapılan en önemli hile türlerindedir. Bu hileler Hileli Finansal Raporlama şeklindedir. İşletme yönetimi tarafından yapılan hileler genellikle tepe yöneticileri tarafından finansal tablolar ile oynanması ve değiştirilmesiyle yapılmaktadır. Yöneticiler işletmeyi olduğundan daha iyi göstererek konumlarını güçlendirirler (Güneş, 2014, s. 30-31)

Muhasebe hilelerine başvurunun çeşitli nedenleri olabilir. Bunlar şu şekilde sıralanır; (Yardımcıoğlu, Koca, Günay, & Kocamaz, 2014, s. 178)

- Ortakların bir birlerini yanıltması
- Yolsuzluklarını gizleme düşüncesi
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği
- Daha az kar dağıtma isteği
- Zimmetlerini gizleme isteği
- Vergi kaçırma isteği

Muhasebe hilesi vergi usul kanunu ile yasal bir yapı kazanmıştır. “(a) vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanan ve ibraz mecburiyeti bulunan,

- Defter kayıtlarla ve muhasebe hileleri yapan ve gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlere vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter kayıt ve belgeleri tarif edenler veya gizlenenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar vergi suçu işlemiş sayılır” (2125 VUK Md. 359/a.1,2) (Özel, 2011)

2.1.3. Muhasebe Hile Türleri

İşletmenin kayıt ve belgelerini bilerek ve isteyerek tahrip edilmesi olarak tanımladığımız muhasebe hileleri, işletmenin sahipleri, çalışanları veya yöneticileri tarafından birçok amaçla yapılabilmektedir (Yardımcıoğlu, Koca, Günay, & Kocamaz, 2014, s. 178). Muhasebe hileleri menfaat sağladığından dolayı birçok şekilde karşımıza çıkabilmektedir. (Kirik, 2007, s. 54)

2.1.3.1.Kasti hatalar

Birçok kişi tarafından hata ile hile arasındaki fark karıştırılmaktadır. Hata bilmeyerek yapılan ve bundan bir beklenti sağlanmadan yapılan davranışlardır. Hile ise kasıt unsuru arandığından ve temelde menfaat sağlamayı hedefleyen unsurdur. Hile yapıldığında ortaya çıkarılması oldukça güç bir eylemdir. (Kirik, 2007, s. 54)

Yapılan işlemlerin kasıt unsuru taşıyıp taşımadığını anlayabilmek için bazı genellemeler yapılabilmektedir. Bunlar; (Alptekin, 2017, s. 20);

- ✓ Yapılan hatalar sürekli aynı yönde sık sık tekrarlanıyorsa bunda bir kasıt aranmalı;
- ✓ Bir düzensizliği kolayca ortaya çıkarabilecekken bunu örtmeyi sağlayıcı bir yanlışlık yapılmışsa hile olduğu düşünülür;
- ✓ Yapılan yanlışlığın işletme açısından yüksek olması durumunda buna hile gözüyle bakılır.

Örnek: A işletmesi 2700,00 + %8 KDV tutarlı ticari malı çek karşılığında satmıştır. Karını düşük göstermek ve KDV tutarını gizlemek için şu şekilde hileli kayıt gerçekleştirir.

Hileli İşlem Kaydı

101.01 Y Bankasından Alınan Çek	2700,00	
331.01 X Ortağından Alınan Borç		2700,00

Doğru İşlem Kaydı

101.01 Y Bankasından Alınan Çek	2700,00	
600.01 Ticari Mallar		2500,00
391.08 Hesaplanan KDV		200,00

Birinci yapılan kayıta hasılat ve KDV oranları gizlenmiştir. Bu şekilde vergi kaçırılarak hileye başvurulmuştur.

2.1.3.2.Kayıt Dışı İşlemler

Muhasebe işlemleri kural olarak bir belgeye dayandırılarak yapılması gerekir. Bunlar (Alptekin, 2017, s. 21).

- Belgeler muhasebe kayıtlarına alınmış olmalıdır.

- Muhasebe işlemleri belgeye dayandırılmalıdır.
- İşlemler hesaplara düzenli işlenmelidir.

Yapılan işlemlerde fatura vermemek, almamak ya da alınan faturayı defter kayıtlarına alınmaması şeklinde yapılan hilelere kayıt dışı işlem hileleri denir. (Kirik, 2007, s. 55) bir işletmede kayıt dışı işlemlerin olması o işletmede defter kayıtlarının güvenilir olmadığını göstermektedir. Bu işlemler satış gelirlerini gizleyerek daha az vergi ödemeyi amaçlamıştır. (Bayraktar, 2007, s. 25-26)

VUK'ta vergilendirme sürecinden; vergiyi doğuran olaydan vergi alacağın kalkmasına kadar her türlü işlemlerin belgeye dayanması gerektiğini ifade etmektedir. Belgelerden hangilerinin geçerli olduğu yasada belirtilmiştir. Yükümlüler vergi işlemleri için hazırlamış oldukları belgeleri düzenlerken VUK'ta belirtilen biçim ve türde olmasına dikkat etmeleri gerekmektedir (Alptekin, 2017, s. 21). VUK'ta belirtilen belgelendirme işlemi yapılmadığı takdirde giderler yüksek gösterilerek hileye başvurulabilir. (Unutkan, 1995, s. 65).

Muhasebeye iletilmeden gerçekleşen işlemler sonucunda gelir elde edilmekte bu gelirden elde edilen ücretler kayıt dışı olarak harcanmaktadır. Girişi yapılmayan bir ücretin harcanması muhasebe işlemleri olarak önümüze çıkmaktadır. Yapılan işlemler sonucunda çıkarılacak bilançolar işletmelerin gerçek durumunu göstermeyecektir. Malı faturasız satan bir işletme vermediği fatura tutarında malı muhasebe kayıtlarına göre stoklarında olacaktır ancak fiilen stoklarda mal olmayacaktır. Bu işletmeyi devretmek istediğimizde alacak olan taraf gerçekte olmayan bir bilançoyla almaya çalışacaktır (Kumkale, 2018).

Ekonomik faaliyetler içerisinde aktif olan ancak vergi dairelerinde kaydı olmayan inşaat işçileri, muavinler, canlı hayvan tacirleri ve inşaat taşeronları gibi mesleklerde çalışanlar müteahhitler ve diğer sektör yöneticileri çalıştırdıkları işçi ücretlerini belgeleyemediğinden dolayı sahte belgeler edinmek zorunda kalmaktadırlar buda kayıt dışı ekonominin gelişmesine ve vergi kayıplarına yol açmaktadır (Binbirkaya, 2006, s. 73-74)

2.1.3.3.Sahte Belge Düzenleme ve Kullanılması

Kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri tarafından yapılan işlemler sonucunda fatura alınmaktadır. Mükellefler mal ve hizmet alımlarında almış olduğu faturaların

içeriği ve sahte olup olmadığını çoğu kez bilmemektedir. Yanıltıcı belge kullanımları en çok KDV indirimlerin de karşılaşılmaktadır. (Anadolu, 2015)

Sahte ve içeriği bakımından yanıltıcı belge tanımı ilk olarak 01.08.1988 de KDV genel tebliğinde “hukuki geçerliği sağlayan yeterli ve zorunlu unsurlara sahip olmayan belgelere sahte belgelerdir.” şeklinde açıklanmıştır (Bozdağ, 2018);

1. Bir mal veya hizmet söz konusu olmadığı halde belge düzenlenmesi,
2. Belge yetkisi bulunmayanlar tarafından belge düzenlenmesi,
3. Başkasının adına belge bastırılıp kullanılması, sahte belge olarak değerlendirilir.

“Vergi usul kanunu 359/b bendinde sahte belge şöyle tanımlanmaktadır.” Buna göre sahte belge; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi gösterilmesidir.

“Vergi kanunları uyarınca; tutulan veya düzenlenen ibrayı ve saklanması mecburi olan kayıt, belge ve defterleri yok edenler veya defter sayfalarını koparanlar, üzerinde tahribat yapanlar, koparılan sayfaların yerine yenisini ekleyenler ya da eklemeyenler, bu asil veya suretlerini kısmen veya tamamen sahte olarak düzenleyenler. Gerçekte olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belgeler sahte belgelerdir. Bu belgeleri kullananlar 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır” (Erşahin, 2017).

KDV uygulaması genel tebliği 3.1. bölümünde bir belgenin sahte olup olmadığı belgeden tespitlere bağlıdır. Buna göre;

- ✓ İncelemeye konu dönemde işletmedin döneme ait faaliyetinin olup olmadığı,
- ✓ Ticari ilişkide olup olmadığı ve ilişkide olduğu firmalar,
- ✓ Ortaklık yapısına
- ✓ Sahte belge ticaretinin olup olmadığı
- ✓ Mükellefiyet ödevlerini yerine getirip getirmediği gibi

Hususlar rapora bağlanmaksızın ya da tespit etmeksizin belgenin sahte olduğu gerekçesiyle mükellef hakkında özel esaslar uygulanmaz (Anadolu, 2015).

İçeriği itibariyle sahte belge düzenleme 213 VUK kanunu hükümlerine göre vergi hükümleri sıfatını yerine getirmiş olması yasal olarak edinilmesi, gerçek bir

davranış ve varlığı sayılan davranışların bir araya gelmesi sonucuyla düzenlenen belgede miktar itibariyle gerçeğe aykırı olarak verilmesidir (Ağar, 2005, s. 283).

Sahte ve yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananların her ikisi de mükelleftir. İşlenen suçların tespiti halinde cezayı müeyyideler aranmaz vergi cezaları açısından durum farklılık göstermektedir. Ceza muhatabının belirlenmesi için cezayı ehliyete sahip olması, kısıtlı veya küçüklerin cezaya muhatabı olmaları halinde vergi kanunlarına aykırı olmalarından dolayı vergi cezalarına muhatap olmazlar. Vergi cezaları vasi, veli veya kayyım adına kesilir (Alptekin, 2017, s. 25). Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanununa aykırı davranılmasından doğan vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir (VUK Mad. 333). Vergi usul Kanunu'nun 344. Maddesinin 2 bendinde belirtilen suçun işlenmesinde 359'da yer alan ceza mahkemelerinde yargılanacak kişiler kanuni temsilcilerdir (Alptekin, 2017, s. 25).

Vergi usul kanununda sahte belge ve muhteviyatı bakımından yanıltıcı belge düzenleme suçları için ayrı ayrı cezalar öngörülmüştür. Muhteviyatı itibariyle sahte belge kullanma cezası 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası (paraya çevrilebilen cezadır) olarak belirlenmiştir. Sahte belge kullanma ve düzenleme suçuna 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası (bu ceza paraya çevrilmez) öngörülmektedir (Alptekin, 2017, s. 25).

2.1.3.4. Defter ve Belgelerin Yok Edilmesi

Kanunen tutulması gereken defter, kayıt ve belgeler gizli tutulması çeşitli yaptırımlar düzenlemiştir. VUK'un 30/2 maddesinin 3. Bendinde zorunlu defterlerin gizlenmesi veya yok edilmesi, ödenecek vergi matrahını gizlemek ve vergiye ulaşacak evrakları ortadan kaldırmalarıdır (Üstün, 2011, s. 363-390). Kanuni defter ve belgeler yerine vergi matrahı başka belgelerden hesaplanabiliyorsa faturalar yerine, ikinci nüshalarından ulaşılabiliriyorsa bu suç sayılmayacaktır (Alptekin, 2017, s. 26)

Defter, kayıt ve belgelerle ilgili suçun oluşması için mükelleflerden zorunlu olarak tutulması istenen defterlerin olması gerekir. Kanun "varlığı noter tarafından tasdik olunan belgelerin, inceleme sırasında kayıt, belge ve defterlerin ibraz edilmemesi" gerektiğini bildirmektedir. Tutulması zorunlu olunan belgelerin noter kayıtları ile tespit edilmeyen belgelerin ibraz edilmesi suç olmayacaktır. Ancak tutulmayan defterlerin birinin eksik olması durumunda VUK'un 352 maddesi gereği birinci dereceden usulsüzlük suçu oluşacaktır. (Üstün, 2011, s. 363-390)

Kayıt ve belgelerde tahrifat yapmak belge düzeniyle alakalı suçlardan olduğundan vergi ödeme veya eksik ödemediğinden kaçınıldığından kaçakçılık suçu

kapsamında ele alınmıştır. Defter, belge ve kayıtların tahrif edilmesi üzerindeki rakam ve yazıların karalama, buruşturma ve çizme şeklinde okunmayacak hale getirilmesidir. Kayda alınan evrakların gerçeğe uygun olmayan rakam ve yazıların ortadan kaldırılmasını amaçlanmaktadır (Polat, 2017)

2.1.3.5. Gerçek Dışı Hesapların Açılması

Gerçek dışı hesapların açılması hasılatları gizlemek ve maliyetleri yükseltmek amacıyla açılmaktadır. Hayali hesapların açılması olmayan işlemlerin oluyormuş gibi gösterilerek yanıltmaya yönelik kayıtlardır. Gerçek dışı açılan hesaplar şu amaçları taşımaktadır (Alptekin, 2017, s. 26).

- İşletmenin olduğu durumundan kötü veya iyi göstermek
- Kayıt dışı ve belgesiz yapılan işlemleri denkleştirmek
- Vergi kaçırmak
- İşletme yöneticileri, ortakları ve personelleri tarafından yapılan yolsuzlukları gizleme isteği

İşletmelerde en çok görünen gerçek dışı işlemler şunlardır (Okay, 2011, s. 61).

- İşletmenin ortaklara borçlu olarak gösterilerek ortaklara para aktarılması
- Gerçekte olmayan kimselerden mal ve hizmet alınmış gibi belge düzenlenmesi
- Vergiden muaf esnaflara iş yaptırılıyormuş gibi gösterilerek giderlerin artırılması
- Satılan yüksek tutardaki malların faturalarını düşük bedelle düzenlenmesi
- Alım satım işlemlerinde komisyoncu olmamasına rağmen varmış gibi gösterilmesi
- Gerçekte olmayan kişiler adına alacak hesaplarının açılıp daha sonra bu alacakların şüpheli hale geldiğini göstermek ve buna karşılık ayırmak

2.1.3.6. İşlemlerden önce veya sonra kayıt

İşletme faaliyetleri düzenli olarak kaydedilmesi gerekmektedir. İşletmenin gerçekleştirdiği işlem tarihleriyle muhasebe kayıt tarihleri olması muhasebe raporlama aşamasında büyük öneme sahiptir. Gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki tarih itibarıyla kaydedilmesi gizli amaçların varlığını göstermektedir. Örneğin; mal stoklarının fazla görünmemesi için bilanço tarihinden sonraya bırakılması veya likit

durumunu iyi göstermek için bilanço tarihinden sonraki alacakları bilanço gününden önce girişini göstermektir (Okay, 2011, s. 60)

Vergi usul kanununun bu konuyla alakalı 219. Maddesindeki hüküm gereği 10 gün içinde yapılması gerektiğini öngörmektedir. Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar vergi ziyanına yol açacağı gibi yanıltıcı sonuçlar doğuracaktır. (Alptekin, 2017, s. 27)

2.1.3.7.Bilanço Hileleri

Bilanço, işletmelerin belli tarihteki varlıklarını ve varlıkların sağlandığı kaynakları belirli bir düzen içinde sunan finansal tablodur (<https://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetim-turleri.html>).

Bilançonun maskelenmesi belli bir durum için bilançonun olduğundan farklı olarak sunulmasıdır. Bu amaçla işletmenin finansal durumunu karlılık ve ekonomik durumları hakkında üçüncü kişilere yanıltıcı ve yanlış bilgi vererek ve yanıltarak bu kişilerin zararlarını ön görmektedirler (Çelik, 2010, s. 34-35). Ekonomik ve ticari anlamda bilanço işletmelerinin varlığıdır. Bilanço, işletmelerin finansal kaynaklarını miktarlarını ve çeşidini bildirerek bu kaynakların hangi aktife kaynak sağladığını göstermektedir. Bilançonun fonksiyonları; işletmeyi yönetenleri bilgilendirme ve üçüncü kişileri işletme hakkında bilgilendirmek amacıyla daha fazla öneme sahiptirler. Bilgilendirme için yapılacak analizlerden gerçeğe ulaşmak için bilançoda şu özelliklerin olması gerekir (Alptekin, 2017, s. 28);

Doğruluk: kesin mizan rakamları bilançoya doğru şekilde aktarılması gerekir,

- **Samimiyet:** kazanç ve zararların hiçbir zarara uğratılmadan samimi bir şekilde aktarılmalıdır,
- **Kesinlik:** bilançodaki bilgilerin farklı anlamlara gelmeyecek şekilde net ve kesin ifadeler taşıması gerekir,
- **Açıklık:** bilançodaki hesapların düzgün, güzel bir şekilde sırasına göre yazılması ve bu şekilde işletme hakkında hızlı bir şekilde karar verilmesini sağlanmasıdır,
- **Şekil birliği:** aktif ve pasifin düzenlenmesinde benzer isimli hesapların aynı düzenlenmesidir,

- **Günlük fiyatlara uygunluk:** bilançoda gösterilen varlıkların gerçek değeriyle değerlendirilerek bilançoda oluşacak olumsuz etkileşim sonucunda yeniden değerlendirilerek bilançoda yer verilmesine denir.

Bilançodaki ilkelerin amaçları ortaklar, sermaye koyanlar ve sahipleri işletmeye sağladıkları kaynak ve bunlarla elde edilen varlıkları muhasebe kayıt ve hesapların anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi ve gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır (Alptekin, 2017, s. 28). Bilançonun maskelenmesi istenilen amaca göre bilançonun güzelleştirilmesi ve bilançonun kötüleştirilmesi şeklindedir.

2.1.3.7.1. Bilançonun Güzelleştirilmesi

Günümüzde şirketlerin halka açılmasıyla yatırımcının ilk amacı para kazanmak ve elindeki hazır değerleri korumaktır. Bu işlemler yapılırken alıp ve satmayı düşündüğü menkul kıymetlerin gelecekteki fiyatlarını doğru tahmin etmesi gerekmektedir. Menkul kıymetlerin gelecekteki fiyatlarını öngörebilmek için şirketlerin mevcut durumunu iyi analiz etmeleri gerekir (Yaz, 2014).

Bilanço maskelemek farklı işlem ve amaçlara göre bilançoyu iyileştirmek ve kötüleştirmek şeklinde ikiye ayrılır. İşletmelerin iktisadi ve mali durumunun iyi gösterilmesi için bilanço güzelleştirilmesinin temel nedenleri (Okay, 2011, s. 69).

- Daha fazla kredi alabilmek
- Vergi ödeyebilmek
- Borsadaki hisse senetlerin değerini artırmak
- Yeni ortakların işletmeye katılmasına teşvik etmek
- İşletmenin kamuoyundaki imajını artırmak
- Çok ortaklı işletmelerin ortakları tatmin etmek için kar dağıtmak

Şirketlerin durumunu olduğundan iyi göstermenin ve bilançoyu güzelleştirmeyi sağlamak için belirtilen bu yöntemlerden yararlanılmaktadır (Alptekin, 2017, s. 29).

- Amortisman ayrılmaması
- Giderlerin aktifleştirilmesi
- Şüpheli alacaklara karşılık ayrılmaması
- Satılmayan malların satılmış gibi gösterilmesi
- Bir takım giderlerin defterlere kaydedilmemesi
- Başkasına ait malların işletmenin malları gibi gösterilmesi
- Bir kısım giderlerin gelecek dönem gideri olarak gösterilmesi

- Aktif kıymetlerin yüksek değerenmesi
- Gelecek dönem gelirlerin cari döneme ait olduğunu göstermektedir.

2.1.3.7.2. Bilançonun Kötüleştirenmesi

Şirketlerin iktisadi ve finansal durumunun gerçekte olduğundan daha kötü gösterilmesi bilançonun olumsuz olarak değerenlendirilmesidir (Alptekin, 2017, s. 30). Bilançonun olumsuz olarak maskelenmesinin amaçları şu şekildedir (Kirik, 2007, s. 61).

- Vergiyi noksan ödenmesini sağlamak
- Kar dağıtılmaması veya daha az kar dağıtmak
- Hisselerin borsa değerenini düşürmek
- Ayrılmak isteyen ortak veya ölen ortakların mirasçılardan daha ucuza satın almak
- İşletmenin alacakları ile avantajlı anlaşmalar yapmak

Bilançonun kötüleştirenmesi gibi güzelleştirmede yapılan işlemlerin tersinin yapılması ile sağlanmaktadır.

2.1.3.8. Bilgisayar Hileleri

Dijital çağın gelişmesiyle birlikte muhasebe bilgi sistemlerinin, verilerin işlenmesi ve saklanması bilgisayar ortamında yapılması muhasebe güvenliği açısından bazı sorunlar meydana getirmiştir.

Muhasebe bilgilerinin tamamen elektronik ortamda işlenmesi, manyetik ortamlarda saklanması ve iletilmesi sonucunda denetçi alışıla gelmişin dışında teknolojik gelişmelerin neden olduğu yeni hile türlerinin karşılaşılmıştır. Bilgi teknolojilerine bağlı olarak ortaya çıkan bu hilelere bilgisayar hataları veya hileleri denilmektedir. Bilgisayar hileleri genel olarak muhasebe verilerinin yok edilmesi veya değeriştirilmesi, yazılım değerişikliği ve yanlış veri girişi şeklinde yapılmaktadır (Alptekin, 2017, s. 30-31).

2.1.3.8.1. Yanlış Veri Girişi

İşletmelerin veri girişlerinde son derece önemli olan bir işlemdir. Yanlış yapılan bir işlem veya yanlışlıkla yapılan bir işlem hatalı bir muhasebe işleminin doğmasına neden olacaktır.

Yapılacak yanlış veri girişinin önemli faktörü insandır. Muhasebe sistemlerinde veri işleme işlemleri insanoğluna ait bir işlem olduğundan ve bu kontrollerin

sağlanması hilenin ortaya çıkarılması bu işlemlere bağlıdır. Verilerin oluştuğu ortamdan bilgisayara işleme aşamasına kadar süreçlerde dikkatli davranılması gerekmektedir. Bilgisayarlı muhasebe kullanan işletmeler bu bilgileri bilgisayara işledikten sonra bilgisayar otomatik işlemleri gerçekleştirmektedir ve daha önce yapılan işlemlerle beraber bir özet olarak bizlere sunacağından yapılan hile ve hataların fark edilmesi ve bulunması zorlaşacaktır (Alptekin, 2017, s. 31)

2.1.3.8.2. Bilgisayar Yazılım Değişiklik

Muhasebe verilerinin işlenmesine yardımcı olan yazılımların yanlış programlama mantıkları, yanlış sonuçların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Yazılımların ilk hazırlandığı anda yazılım hileleri oluşabileceği gibi ilerleyen zamanlarda da yazılım üzerinde oynamalar yapılarak gerçekleştirilebilmektedir. Yazılım üzerinde oynanarak yapılan hileler farklı şekilde sisteme girilebilmektedir bu tür hilelerin ortaya çıkarılması mümkün olmayabilir. Yazılım hileleri çalışanlar ve işletme yönetimi tarafından olabileceği gibi online olarakda sistemde gezenler tarafından yapılabilmektedir. Bu hilelerin önlenmesi teknik aksaklığın yaşandığı anda müdahale edilmesi, programın doğru çalışıp çalışmadığı belli aralıklarla kontrol edilmesi gerekmektedir. (Alptekin, 2017, s. 31)

Teknolojik gelişmeler doğrultusunda ortaya çıkan başlıca güvenlik tehditleri şu şekildedir (Demir, 2005, s. 149).

- ✓ Bilginin çalınması,
- ✓ Onaylanmamış bilgi kullanımı,
- ✓ Bilgi mahremiyetinin kaybı,
- ✓ Onaysız bilgi değiştirilmesi veya bilgi bütünlüğünün kaybı,
- ✓ Kasti işlem hatalarına yer verilmesi,
- ✓ Bilgisayar ve bilginin hileli kullanımı, şeklinde sıralanmaktadır.

2.1.3.8.3. Muhasebe Verilerinin Yok Edilmesi Veya Değiştirilmesi

Sürekli gelişmekte olan Dünya'dan muhasebe bilgi sistemleri de etkilenmektedir, ancak gelişen bu teknolojik hareketlerin bazı olumsuz tarafları da bulunmaktadır. Yapılan kayıtlar manyetik alanlarda depolandığı için rakip firmaların hackerleri tarafından sisteme sızabilecekleri gibi sisteme virüs bulaştırarak sistemleri kilitleye bilmektedirler. Yapılan bu saldırı sonucunda kaydedilen verilerin tamamen yok edilebileceği gibi kullanılamaz veya işlemlerde tahribat yaratabilmektedirler eski

defter kayıt belgelerde yapılan tahribatlar veya yok etme sistemlerinden farklı olarak bu yapılan işlemlerin kanıtı söz konusu değildir.

2.2. MUHASEBE DIŞI HİLE TÜRLERİ

Hile işletme içi ve işletme dışında olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşletme içinde yapılan hileler, işletmenin bordrolu çalışanları tarafından yapılan hilelerdir. İşletme dışında yapılan hileler ise; müşteri hileleri, yatırımcı hileleri ve satıcı hileleridir (Şenlik, 2010). Bu hileler tablo 2.1 de detaylı olarak sunulmuştur.

Tablo: 2.1: Hile Türleri

Hile Türü	Kurban	Hileyi Yapan	Açıklama
Çalışan hilesi	İşveren	Çalışanlar	Çalışanlar doğrudan ya da dolaylı olarak işverenden çalarlar.
Yönetim Hilesi	Hissedarlar, borç verenler ve mali tablolara güvenen diğer kişiler	Tepe yönetimi	Tepe yönetimi genellikle mali bilgiler hakkında yanlış sunum yaparlar.
Yatırım Hilesi	Yatırımcılar	Bireyler	Bireyler yatırımcıları hileli yatırımlara para yatırmaları için aldatırlar.
Satıcı Hilesi	Mal ve hizmet alan işletmeler	Mal veya hizmet satanlar	İşletmelerin mal ve hizmetlerden fazla para istemesi veya ödemesi yapılmış malları teslim edilmemesi
Müşteri Hilesi	Mal ve hizmet satan işletmeler	Müşteri	Müşteriler, kendilerine ait olmayan bir şeyi vermesi ya da daha düşük fiyatlandırma yapması konusunda satıcıları aldatır

Kaynak: (Alptekin, 2017, s. 10-11)

2.2.1. Çalışan Hileleri

İşverenler işçi çalıştırırken göz önünde bulundurdıkları en önemli unsur “güven” unsurudur. İşletmelerde uzun süreli çalışanlarla yöneticiler arasında ister istemez bir güven oluşmaktadır. Bu durum hile için daha çok fırsat doğurmaktadır (Okay, 2011, s. 71). Bu şekilde yapılan hileler günümüzde işletme çalışanları tarafından sıklıkla kullanılan hile türüdür. İşletme varlıklarını ve stoklarını amaç

dışında kullanılması ve çalışanlar tarafından şahsi işlemleri için kullanılmasıyla gerçekleşmektedir (Özçelik, Aracı, & Keskin, 2017, s. 203)

Bir çalışanın yapmış olduğu hile işletme varlıklarının kötüye kullanılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması, varlıkların çalınması ya da varlıkları işletme dışındaki şahısların şahsi işlerinde kullanılmasıyla gerçekleştirilmektedir. Varlıkların kötüye kullanılması alt çalışanlar tarafından aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilir (Artar, 2016, s. 36-47):

- 1) Tahsilatın zimmete geçirilmesi,
- 2) Stokların şahsi kullanımlar için veya satılması için çalınması,
- 3) İşletmelerin maddi varlıklarını veya fikri mülkiyetlerin çalınması,
- 4) Varlıkların kişisel amaçlar için kullanılması,
- 5) İşletmenin satın almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapması yada yapıyor gibi göstermesi,
- 6) İşletmede olmayan yâda işten ayrılmış işçilere ödeme yapılmış gibi gösterilmesi.

2.2.2.Yönetim Hileleri

Yönetici hileleri işletmenin finansal tablolarıyla oynayarak şirketin finansal durumunu olduğundan iyi ya da olduğundan kötü göstererek kendi çıkarları doğrultusunda yapılmaktadır. Dünyada yaşanan büyük skandalların çoğu tepe yöneticiler tarafından yapılmaktadır (Fido, 2016, s. 44)

Yapılan araştırmaların çoğunda hile yapanların işletmelerin üst düzey çalışanları olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Yapılan bu hileler diğer guruplara göre daha fazla olduğu görülmektedir. İşletmeler büyüdükçe hile olayları daha çok finansal tablolarda gerçekleşmektedir. İşletme yönetimi tarafından gerçekleştirilen hile olayları (Uyar, 2017);

- Belge sahtekârlığı,
- Henüz gerçekleşmemiş bir olayı gelir olarak kaydetme,
- İşletme giderlerini yükseltmek,
- Arızı gelirleri gizleme,
- Satış yolsuzlukları,
- Alış yolsuzlukları,
- Değerleme hileleri,

- Özel giderleri işletmeye aktarmak,

Aşağıdaki olayların yoğun yaşanması hile riskinin yoğun olduğu kanaatini artırır;

- Çok sayıda farklı bankayla çalışılması,
- İşletme hakkında dava ve soruşturma açılması,
- İzin kullanımına dikkat etmeyen yöneticiler,
- Riskli sektörlerde faaliyet gösterilmesi,
- İlişkili taraflarda yapılan işlem yoğunluğu,
- İşletmenin çeşitli kesimlerle sorun yaşaması(kamu, denetçiler, kamu kurumları)
- İşletmenin kurumsal yapının (iç denetimi, iç kontrol) olmaması

İşletme yönetim kademeleri tarafından gerçekleştirilen muhasebe hilelerinin temel nedenleri; zimmetlerine para geçirme, hak edilmeyen teşviklerden yararlanma, vergi kaçırma, daha az kar dağıtma isteği olmaktadır. Yatırımcılar bu tür hilelerin kurbanı olmaktadır. Hile yapıldığı kamuya ulaştığı anda hisse senetleri düşmektedir. Enron skandalında olduğu gibi toplum doğrudan etkilenecektir çalışanlar işlerini kaybedecektir. Hileye başvurmuş bir şirketten ayrıldıklarını öz geçmişlerine yazdıklarında tekrardan iş bulmaları güçleşecektir. Denetlenmiş mali tablolara olan güven sarsılacak piyasa ekonomisine olan güveni kaybedecektir (Doğan & Kayakıran, 2017, s. 174-175)

2.2.3. Yatırım Hileleri

Yatırım hileleri; bireylerin hiç şüphe duyulmayacak yatırımcıları gerçekte hiç yapılmayan yâda değersiz yatırımlara para yatırmalarını için kandırmalarına denir. Bunun sonucunda gerçekte olmayan veya değersiz yatırımlara para yatıran yatırımcı zarar görürken, yatırımcıları yanlış yönlendiren bireyler haksız kazanç sağlamaktadır (Mengi & Türkmen, 2013, s. 31-39)

Yatırım hileleri; piramit hilesi, menkul kıymetler aracılığıyla yapılan hileler, ponzi hilesi ve Nijeryalı hileleri gibi türleri bulunmaktadır. En çok kullanılan hile türü ponzi hilesi, eski ve karlı bir hile türüdür. Ponzi hilesi; az sayıda oluşan bir guruba kendisinin sunduğu yatırım için ikna eder. Sonrasında ağını gittikçe genişleterek topladığı paraları ilk yatırımcılarının yüksek geliri olduğu iddiasıyla dağıtır. İlk yatırımcılar elde ettiği karı etrafındakilere yayarak halkanın genişlemesini sağlar.

Yatırımcı sayısı artıkça toplanan parada artar. İlk kişinin ortadan kaybolmasıyla tüm yatırımcılar paralarını istemesiyle sistem çöker (Artar, 2016)

2.2.4. Satıcı Hileleri

İşletmeye mal veya hizmet satan kişilerin yapmış olduğu hilelerdir. Satıcı işletme çalışanlarından biriyle yapabileceği gibi tek başına yapabilir eksik mal verebileceği gibi kalitesi düşük malı yüksek tutardan da sata bilmektedir (Alptekin, 2017, s. 13). Satıcı hileleri işletme içindeki birileriyle birleşerek yeni firma kurulmasını sağlayarak ve malların bu firmadan alınmasını sağlayabilmektedirler.

2.2.5. Müşteri Hileleri

Müşterilerin mal ve hizmet aldıkları işletmelere karşı gerçekleştirdikleri ve satış yapan işletmelerin zarar görmesine satıcı hilelerine denir. Bu tür hileler müşterilerin, satıcılara ödemesi gereken tutarın altında ödeme yapabilmek için yapılır (Özkul & Özdemir, 2013, s. 75-89). Satıcı hilelerinde olduğu gibi müşteri hileleri de tek başına veya işletme içinde bir çalışanla iş birliği yapılarak gerçekleştirilebilir. Ödeme yapılmadan mal alımı, ödeme yapılmadığı halde yapılmış gibi gösterilmesi, düşük fiyatla mal alınmasıdır. (Artar, 2016)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİNDE KARŞILAŞILAN HİLELER VE MESLEK MENSUBUNUN TUTUMU BİNGÖL VE ELÂZİĞ ÖRNEĞİNİN İNCELENMESİ

3.1. ÇALIŞMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Muhasebe toplumsal ve sosyal devlet anlayışının yerleşmesinde katkıda bulunan bir meslek dalıdır. Hileye başvuran birçok meslek mensubu ve bu yönde taleplerde bulunan çok sayıda mükellef bulunmaktadır. Ülkemizde iyi bir muhasebeci kavramının en az vergi ödeten kişiler olarak anılmaktadır. Muhasebe mesleğinin saygınlığının artması için yasalarla düzenlenmiş bu mesleği ön yargılardan ve yapılan yanlışlardan arındırması gerekmektedir. Muhasebeci olabilmek için birçok kişi meslek liselerine giderek meslek yüksekokullarına gidilerek veya fakültelerin ilgili birimlerini bitirerek bu mesleğe başlamaktadırlar.

Çalışmanın amacı bağımsız meslek mensuplarının ve personellerinin muhasebe denetiminde yapılan meslek hileleriyle alakalı yönlendirilen örneklem kapsamındaki illerde; muhasebe denetiminde karşılaşılan hilelerin nedenlerini belirlemek ve meslek mensuplarının bu durumlara yaklaşımları ve tutumlarını belirlemektir.

3.2. ARAŞTIRMANIN ANAKÜTLESİ VE ÖRNEKLEMİ

Çalışmanın anakütlesini Elazığ ve Bingöl illerini kapsayan SMMM ve çalışanlarından oluşacaktır. Toplam SMMM ve çalışanları 988 kişiden oluşturmaktadır. Elazığ SMMM odasına bağlı SMMM'ler ve çalışanlarına ulaşılmış ancak SMMM'lerin iş yoğunluğunu ve bazı SMMM'ler yerlerinde olmamasından dolayı çalışmaya toplam 286 kişi katılmıştır. Çalışmaya katılan SMMM'ler ve YMM'ler dâhil anakütlenin %70,12'sini oluşturmaktadır. Anket çalışması YMM'ler, SMMM'ler ve SMMM çalışanlarıyla yüz yüze yapılmıştır. Anket soruları

hazırlanırken Suat OKAY'ın muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi çalışmasından yararlanılmıştır. Anket üç bölümden oluşmuştur.

Tablo 3.1: Anakütleye Göre Örneklem Hesaplaması

Anakütle	Örneklem
500	217
1000	278
2000	322
5000	357
10000	370
50000	381
1000000	384

Kaynak: (Cohen, 2005)

Anakütle sayısının 500-600 arası olduğunda örneklem sayısı en az 217 kişi olması kuralına göre katılımcı sayımızın 286 olması örneklem sayımızın yeterli derecede olduğunu göstermektedir.

3.3. ARAŞTIRMANIN SORULARI

Bu çalışmadan hareketle muhasebe meslek elamanlarının ve çalışanlarına yönelik yapılan çalışmada yapılan hataların tespiti ve önlenmesi amaçlanmıştır.

- Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığınız oldu mu?
- İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptığınız oldu mu?
- Dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığınız oldu mu?
- Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?
- Meslekte karşılaştığınız hataların nedeni
- Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin en büyük nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?

- Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?
- Meslek mensubu olarak Meslek Ahlak Kuralları çerçevesinde kendinizi değerlendirdiğinizde, bu kurallara uygun hareket ettiğinizi söyleyebilir misiniz?
- Meslek hayatınız süresince teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğiniz oldu mu?
- Meslek mensuplarından meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar sizce yeterli midir?
- Sizce ülkemizde ki Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkili midir?
- Sizce ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterli midir?
- Meslek hayatınız boyunca mali tablolarda tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlem yaptığınız oldu mu?
- Mükellefin vergi bilinci oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi olumludur.
- Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadırlar.
- Bir takım meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre işlem yapmaktan daha önemlidir
- Bazı meslektaşlarımız ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefleri için muhasebe kayıtlarında esnek davranmaktadırlar.
- Tanıdığım bazı meslek mensupları meslek hayatlarında vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadırlar
- Bazı meslek mensupları vergi kaçırma konusunda kimi zaman caydırıcı olmaktan çok teşvik edici olabilmektedirler.
- Bazı meslek mensupları vergi kaçırmanın mükellefleri suçlamamaktadırlar.

3.4. ARAŞTIRMANIN ANALİZİ

Araştırmanın bulguları ve sonuçları aşağıda tablolar ve çizelgeler halinde açıklanmıştır.

Tablo 3.2: Katılımcıların Yaşa Göre Dağılımı

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	25 ve altı	50	17,5
	26-35	93	32,5
	36-45	79	27,6
	46-55	46	16,1
	55 ve üstü	18	6,3
	Total	286	100,0

Araştırmaya katılan 286 kişinin yaş dağılımına bakıldığında en fazla katılım seviyesi %32,5 ile 26-35 yaş aralığı ikinci sırada %27,6 ile 36-45 yaş aralığının yer aldığı en düşük yaş aralığının ise %6,3 ile 55 yaş üstü yaş aralığının olduğu görülmektedir.

Tablo 3.3: Katılımcıların Eğitim Durumu

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	Lise	72	25,2
	Önlisans	82	28,7
	Lisans	118	41,3
	Yüksek lisans	13	4,5
	Doktora	1	,3
	Total	286	100,0

Muhasebe meslek mensubu ve personellerin eğitim durumları incelendiğinde eğitim durumlarının büyük bir çoğunluğunun(%41,3) lisans düzeyinde olduğu görülmektedir. İkinci sırada %28,7 yüzdelerle önlisans seviyesindeki personele öncelik verildiği izlenmektedir. Muhasebe meslek mensupları ve personelleri arasında eğitim durumları en düşük doktora eğitimi %0,3 ile 1 kişi yer almaktadır.

Tablo 3.4: Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımı

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	Bay	189	66,1
	Bayan	97	33,9
	Total	286	100,0

Çalışma cinsiyet açısından incelendiğinde katılımcıların büyük bir kısmını 189 kişi %66,1 ile erkeklerin oluşturduğu görülmektedir.

Tablo 3.5: Katılımcıların Mesleki Deneyim Süreleri

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	1-5	118	41,3
	6-10	76	26,6
	11-15	44	15,4
	16-20	28	9,8
	21 ve üstü	19	6,6
	Total	285	99,7
Eksik	Sistem	1	,3
Total		286	100,0

Mesleki deneyimleri açısından inceleme yapıldığında personel sayılarının fazlalığından dolayı mesleki deneyim %41,3 ile 1-5 yılları arasında olanlar çoğunlukta olduğu görülmektedir. 76 kişi ile 6-10 yıl mesleki tecrübesi olanlar %26,6 olarak 44 kişi % 11-15 mesleki tecrübesi olan kişilerin %15,4 olduğu 28 kişinin 16-20 yıl mesleki tecrübesi olanlar %9,8 olarak 21 yıl ve üstü mesleki tecrübesi olanlar ise 19 kişinin %6,6 olduğu görülmektedir.

Tablo 3.6: Katılımcıların Mesleki Unvanları

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	SMMM	119	41,6
	YMM	3	1,1
	Stajyer	25	8,75
	Personel	139	48,6
	Total	286	100,0

Toplamda Elazığ SMMM odasına bağlı 176 SMMM bulunmaktadır. Bazı SMMM'ler iş yoğunluğunu gerekçe göstererek araştırmaya katılmayı reddetmiştir. Bir kısmı işyerlerinde bulunmadığından yanında çalışan personelle anket çalışması yapılmış ancak kendilerine ulaşılamamıştır. Elazığ SMMM odasında kayıtlı 25 stajyere ulaşılarak çalışmaya katılımları sağlanmıştır. Elazığ da faaliyet gösteren 3 YMM ulaşılmış çalışmaya katkı sağlamış bulunmaktadırlar

Tablo 3.7: Katılımcıların Çalışma Şekli

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	Bağımsız	214	74,8
	Bağımlı	72	25,2
	Total	286	100,0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının bağımsız olarak faaliyet gösterdiklerini ancak yanında çalışan personellerin %25,2 lik kısmının bağımlı olarak çalıştığını bildirmektedir. %74.8 ile 214 kişi bağımsız olarak çalıştığını bildirmiştir.

Tablo 3.8: Hesapların bilançoya aktarılması sırasında yapılan yanlışlıkların dağılımı

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	Evet	169	59,1
	Hayır	117	40,9
	Total	286	100,0

Katılımcıların “Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda düzensizliğe yol açacak bir hata yaptığınız oldu mu?” sorusuna 286 kişiden 169 kişi %59,1 i evet 117 kişi %40,9 u hayır cevabını vermiştir.

Tablo 3.9: İşletmenin alacak ve borçlarının birbirinden çıkarılmasında hesap noksanlığı dağılımı

	Sıklık	Yüzde
--	--------	-------

Geçerli	Evet	156	54,5
	Hayır	130	45,5
	Total	286	100,0

Araştırmaya katılanlar “İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptığımız oldu mu?” sorusuna 169 kişi %54,5 i evet 117 kişi %45,5 i hayır cevabını vermiştir.

Tablo 3.10: Borç ve alacak hesaplarını karıştırılması dağılımı

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	Evet	180	62,9
	Hayır	106	37,1
	Total	286	100,0

Katılımcıların “Dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığımız oldu mu?” sorusuna 180 kişinin %62,9 u evet cevabını 106 kişinin %37,1 i hayır cevabını vermiştir.

Tablo 3.11: Aktif hesapların daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyenlerin dağılımı

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	Evet	159	55,6
	Hayır	127	44,4
	Total	286	100,0

Katılımcıların “Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının daha iyi veya kötü gösterilmesini isteyen müşteriniz oldu mu?” sorusuna vermiş oldukları cevap 159 la %55,6 i evet 127 kişiyle %44,4 le hayır cevabını vermiştir.

Tablo 3.12: Meslekte karşılaşılan hataların nedeni dağılımı

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	İş yoğunluğu	81	28,3
	Bilgisizlik	47	16,4

	Dikkatsizlik	71	24,8
	Tecrübesizlik	49	17,1
	Özen göstermemek	38	13,3
	Total	286	100,0

Araştırmaya katılanlara “Meslekte karşılaştığınız hataların nedeni” sorusu sorulduğunda 186 kişiden 81 kişi %28,3 ü iş yoğunluğunu, 71 kişi %24,8 i dikkatsizlik, 47 kişi %16,4 ü bilgisizlikten, 49 u %17,1 i de tecrübesizlikten, 38 i %13,3 ü de özen göstermemek olduğunu belirten cevapları vermiştir.

Tablo 3.13: Aktif hesapların olduğundan daha kötü gösterilmesinin nedeni

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	Daha az kar payı dağıtmak	138	48,3
	Daha az vergi vermek	131	45,8
	hisselerin borsa fiyatını düşürerek spekülasyon yaratmak	17	5,9
	Total	286	100,0

Araştırmaya katılanların “Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin en büyük nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?” sorusuna vermiş oldukları cevaplardan en fazla olanlar 130 kişi %48,3 le daha az kar payı dağıtmak olduğunu ikinci sırada ise 131 kişi %45,8 ile daha az vergi vermek olarak görülmektedir. Çok düşük bir oran olan 17 kişi ile %5,9 u Hisselerin borsa fiyatını düşürerek spekülasyon yaratmak olduğunu belirtmiştir.

Tablo 3.14: Aktif hesapların olduğundan daha iyi gösterilme nedeni

		Sıklık	Yüzde
Geçerli	Kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almak	144	50,3

Hisselerin fiyatlarını artırmak	82	28,7
İşletmenin imajını kuvvetlendirmek	56	19,6
Vergi ödeme arzusu	4	1,4
Total	286	100,0

Araştırmaya katılanlara yöneltilen “Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük nedeni sizce aşağıdakilerden hangisidir?” sorusuna 286 kişiden 144 kişinin %50,3 ü kredi kuruluşlarından daha fazla kredi olmak olduğunu belirtirken, 82 kişi %28,7 si hisse senetlerin fiyatlarını artırmak olduğunu belirtmiştir. 56 kişi ise %19,6 sı ise işletmenin imajını kuvvetlendirmek olarak belirtmiştir. En düşük oran ise 4 kişi ile %1,4 ile vergi ödeme arzusu olduğunu bildirmiştir.

Tablo 3.15: Güvenirlilik istatistikleri

Cronbach's Alpha	N of Items
,527	10

Ölçekte kullanılan verilerin kararlı özellik taşıdığına ve daha sonra yapılacak başka bir çalışmada da aynı sonuçları vermesi gerekmektedir. Yapılan çalışmada Cronbach alfa güvenilirlik katsayısı kullanılmıştır. Cronbach alfa katsayısı ölçekteki maddelerin varyansları toplamının genel varyansa oranlamasıyla bulunan bir ağırlık standart değişim ortalamasıdır. Tüm maddeler için elde edilen alfa değeri anketin toplam güvenilirliğini gösterir genel kabul edilen değer 0.7 den büyük olmasıdır. Yaygın kabul edilen sınıflama şu şekildedir.

$a \geq 0.9$ mükemmel

$0.7 \leq a \leq 0,9$ iyi

$0.6 \leq a \leq 0,7$ kabul edilebilir

$0.5 \leq a \leq 0,6$ zayıf

$A \leq 0,5$ kabul edilmez ancak diğer yandan aşağıdaki şekilde de katsayı yorumlana bileceğini bildirmiştir.

$0.81 \leq a \leq 1.00$ ölçek yüksek güvenirlikte

$0.61 \leq a \leq 0.81$ orta güvenilirlik seviyesinde

$0.41 \leq a \leq 0.60$ düşük güvenilirlikte

$0 \leq a \leq 0.41$ ölçek güvenilir olmadığını bildirmiştir (Kılıç, 2016, s. 47-48).

Alfa katsayısı homojenliğini kabul edilerek alfa katsayısı 1 yaklaştığında tek yapıya sahip olduğu düşünüle bilebileceğini alfa değerleri güvenilirlik dereceleri şu şekilde belirtmiştir (Yaşar, 2014, s. 59-75).

$0.81 \leq a \leq 1.00$ ölçek yüksek güvenilirlikte

$0.61 \leq a \leq 0.81$ orta güvenilirlik seviyesinde

$0.41 \leq a \leq 0.60$ düşük güvenilirlikte

$0 \leq a \leq 0.40$ ölçek güvenilir olmadığını bildirmiştir (Can, s. 343).

Tablo 3.16: KMO ve Bartlett's Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliğinin Ölçümü		,538
Bartlett'in Küresellik Testi	Yaklaşık. Ki-Kare	536,638
	Df	66
	Olasılık.	,000

Tabloda çıktının çok önemli kısımlarını göstermektedir. Kaiser-Meyer-Olkin örnekleme yeterliği ölçüsü ve Bartlett in küresellik testi KMO istatistiği değişkendir. 0-1 arasında bir değerdir 0 değeri kısmi korelasyonların toplamına göre büyük olduğunu ve korelasyon deseninde difüzyonun olduğunu gösterir. 0.5 ile 0,7 arasında değerler vasat 0,7 ile 0,8 arasındaki değerler iyi 0,8 ile 0,9 arasındaki değerler mükemmeldir. Yukarıda verilen değerler 0,5 üzerinde yer aldığından kabul edilebilir değerler aralığında yer almaktadır. (Field, 2005)

Tablo 3.17: Açıklanan Toplam Varyans

Bileşen	İlk Öz değerler			Kare Yüklerin Çekme Toplamları			Kare Yüklerin Dönme Toplamları		
	Genel Toplam	% Varyans Yüzdesi	Kümülatif %	Genel Toplam	% Varyans Yüzdesi	Kümülatif %	Genel Toplam	% Varyans Yüzdesi	Kümülatif %

1	2,229	18,571	18,571	2,229	18,571	18,571	1,809	15,078	15,078
2	1,749	14,571	33,142	1,749	14,571	33,142	1,633	13,609	28,687
3	1,443	12,028	45,170	1,443	12,028	45,170	1,532	12,763	41,450
4	1,184	9,869	55,040	1,184	9,869	55,040	1,491	12,424	53,874
5	1,125	9,375	64,415	1,125	9,375	64,415	1,265	10,540	64,415
6	,936	7,804	72,219						
7	,799	6,654	78,873						
8	,747	6,223	85,096						
9	,561	4,674	89,770						
10	,544	4,534	94,304						
11	,380	3,168	97,472						
12	,303	2,528	100,000						

Tabloda ekstraksiyondan önce ve ekstraksiyondan sonra her lineer bileşen ilişkili öz değerleri listeler. Spss içinde 12 doğrusal veri tanımlanmıştır. Değişkenler kadar veri bulunacaktır (Field, 2005). Tablo incelendiğinde beş tanesinin öz değerlerinin birin üzerinde olduğu görülmektedir. Bu ölçekte yer alan maddelerin beş faktör altında toplandığı göstermektedir. (Yaşar, 2014, s. 59-75)

Tabloda öz değerlerini varyans yüzdelere göre gösterir(faktör 1 toplam varyansın %18.571 ni açıklar.) birkaç faktörün büyük miktarda açıklanması sonraki faktörlerin küçük miktarda açıklanmasıdır. Büyük olan tüm faktörler çıkartılır bu bizi beş faktöre götürmektedir. Tablonun bu bölümündeki değerler çıkartıldığında çıkarılan faktörlerin göz ardı edilmesi haricinde önceki değerlerle aynıdır. Bu nedenle tablo 5 değerden sonra boştur. Tablonun son bölümünde kareli yüklemelerin dönme toplamları yer verilmiştir. Rotasyon faktör yapısını optimize etme etkisine sahiptir ve bu veriler için bir sonuç dört faktör göreceli öne minin eşitlenmesidir. Dönmeden önce 1 faktör diğerlerine göre daha fazla varyansa sahiptir.

Her bir değişkene faktör için faktör yüklerinin bir matrisi olan dönüştürülmüş bileşen matrisi (dönüştürülmüş faktör matrisi olarak da bilinir) gösterir. Bu matris 0,4 ten küçük faktör yükleri gösterilmemiştir.

3.5. ANOVA VERİLERİN ANALİZİ

Çalışmada yapılan anketlerin verilerinin analizinde IBM 21,0 programı kullanılmaktadır. Bu programla elde edilen verilerin alt problemlere uygun analiz teknikleriyle test edilmiştir. Çalışmanın amaçları doğrultusunda ölçekten alınan değerlerin bağımsız değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediği belirtmek amacıyla parametrik analiz tekniklerinden bağımsız örneklem için tek yönlü varyans analizi (ANOVA) uygulanmıştır (Dönmez & Uslu, 2014, s. 460-482). Bu analiz farkın olup olmadığını tespit etmeye çalışırken farklılığın hangi gruplardan gerçekleştiğini araştırmaktadır.

Çalışmalarda varyans analizinde önemli bir nokta olan gruplardaki örneklem sayılarıdır. Gruplardaki örneklem sayıları her ne kadar bir birine eşit olması, varyans analizi için önemli bir şart olmasa da örneklem sayıları arasındaki farkın fazla olmaması gerekir. Seçilen örneklem sayıları ne kadar bir birine yakın olsalar, varyans analizleri o kadar sağlıklı sonuçlar verir gruplardaki örneklem sayısı 10'dan fazla olması tercih edilen bir durumdur (Sakarya Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Bilimsel Araştırma Süreci, 2019).

ANOVA tablosunda gruplar arasında bir farklılık olup, olmadığını belirtmektedir. İki grup arasında bir fark olsa bile ANOVA testinde gruplar arasında bir fark vardır sorucuna ulaşılabacaktır. Farklılığın neden kaynaklandığını hangi grupların bir birinden farklılaştığını görmek için Post-Hoc testi kullanılmıştır..

Post-Hoc testlerin bir çok alternatifi bulunmaktadır ancak temel işlevleri aynıdır. Gruplar arasındaki farkın tespiti için kullanılmaktadır. Bilimsel çalışmalarda en etkin kullanılan Turkey ve Benferroni testleridir (Sakarya Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Bilimsel Araştırma Süreci, 2019). Mesleki deneyim süreleriyle likerd sorular arasındaki ilişkinin düzenlenmesi için yapılan çalışma aşağıdaki gibidir.

Tablo 3.18: Muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanlarının meslek ahlak kurallarının mesleki deneyimlerin istatistikleri

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	95% Ortalama Güven Aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	118	4,41	0,819	0,075	4,26	4,56
6-10	76	4,45	0,755	0,087	4,27	4,62
11-15	44	4,36	0,780	0,118	4,13	4,60

16-20	28	4,61	0,832	0,157	4,28	4,93
21 ve üstü	19	4,58	0,507	0,116	4,33	4,82
Total	285	4,44	0,779	0,046	4,35	4,53

İlk sütunda örneklem sayıları sayılarına yer verilmiştir. “Meslek mensubu olarak Meslek Ahlak Kuralları çerçevesinde kendinizi değerlendirdiğinizde, bu kurallara uygun hareket ettiğinizi söyleyebilir misiniz?” sorusuna çalışma süreleri baz alınarak verilen cevaplardan en yüksek (ortalama 4,61) ile 16-20 yıl aralığı olarak görülmektedir Standart sapma en düşük 1-5 yıl çalışanlar görülmektedir. Söz konusu çalışmanın genel aritmetik ortalaması 4,44 olarak belirlenmiştir. Çalışma yılları baz alınarak homojenlik testi aşağıda yer verilmiştir. Gruplar arasındaki ortalama tutum puanındaki değişmeyi belirlemek için ANOVA testi çizelge 3 te yer verilmiştir.

Tablo 3.19: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
,668	4	282	0,614

Olasılıknificance $p > 0,05$ den büyük olduğu için varyansın homojen olduğu görülmektedir. Analizin temel varsayımı sağlandığı için analizin test sonuçları güvenilir.

Tablo 3.20: Muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanlarının meslek ahlak kurallarının mesleki deneyimlerin Anova sonuçları

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	1,539	4	0,385	0,631	0,641
Gruplar içinde	170,756	282	0,610		
Genel toplam	172,295	286			

Anova tablosunda gruplar arasında fark olup, olmadığı test edilmektedir. Spss bize olasılıknificance (p değerini) vermektedir. Bu değer 0,05 ten küçükse H_0 hipotezi red eder. Bu da istatistiksel olarak gruplar arasında bir farklılığın olduğunu gösterir. Ancak çalışmamızda p değeri 0,05 ten büyük olduğundan dolayı gruplar arasında bir farklılık söz konusu değildir. ($p > 0,05$)

Tablo 3.21: Muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanlarının teknik veya standartlara uymayan kurallarının mesleki deneyimle karşılaştırılması

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	95% Ortalama Güven Aralığı	
					Alt Sınır	Üst sınır
1-5	119	2,44	1,090	0,100	2,24	2,64
6-10	76	2,67	0,999	0,115	2,44	2,90
11-15	44	2,91	1,074	0,162	2,58	3,24
16-20	28	2,79	1,228	0,232	2,31	3,26
21 ve üstü	19	2,37	1,212	0,278	1,78	2,95
Total	286	2,60	1,094	0,065	2,48	2,73

“Meslek hayatınız süresince teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğiniz oldu mu?” Sorusuna verilen ortalama en yüksek (2,91) ile 11-15 yıllarında çalışandan oluşmaktadır. En düşük değeri ise 2,37 ile 21 yıl ust çalışanlardan oluşmaktadır. Standart sapmasının en düşük değeri 6-10 yıllar arasında olanlardan oluşmaktadır en yüksek sapmaya sahip ise 16-20 yıl arasında görülmektedir.

Tablo 3.22: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
1,583	4	282	0,179

Grupların homojen olarak dağıtıldığını görmek için yapılan Levene Statistik testi göre $p > 0,05$ hesaplanmıştır. Levene Statistik testin de karşılaştırılan gruplar arasında veri sayıları birbiriyle etkilenmemektedir.

Tablo 3.23: Muhasebe meslek mensuplarının ve çalışanlarının teknik veya standartlara uymayan kurallarının mesleki deneyimle karşılaştırılması Anova testi

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	9,564	4	2,391	2,025	0,091
Gruplar içinde	330,633	282	1,181		
Genel toplam	340,196	286			

Anova test sonucunda ortalama gruplar arasında gözlemlenen tutum farklılığının anlamlı olmadığını göstermiştir. Olasılık. Değeri olan $0,09 > 0,05$ olduğundan gruplar arasında farklılık bulunmamıştır.

Tablo 3.24: Meslek mensuplarının ve çalışanlarının meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar ile mesleki deneyim sürelerinin karşılaştırılması

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	95% Ortalama Güven Aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	118	2,45	,892	0,082	2,29	2,61
6-10	76	2,28	1,028	0,118	2,04	2,51
11-15	44	2,43	,950	0,143	2,14	2,72
16-20	28	1,93	1,052	0,199	1,52	2,34
21 ve üstü	19	2,42	1,121	0,257	1,88	2,96
Total	285	2,35	0,976	0,058	2,23	2,46

“Meslek mensuplarından meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar sizce yeterli midir?” Soruna verilen ortalaması en yüksek değer (2,45) ile 1-5 yılları arasında çalışma süresi olanlardan oluşmaktadır. En düşük ortalama 1,93 ile 16-20 yılları arasındaki çalışma süresi olanlarını kapsamaktadır. Standart hata oranlarına bakıldığında en düşük hata 0,082 olarak görülmektedir. En yüksek hata oranını veren ise 21 ve üstüyle 0,257 olarak görülmektedir.

Tablo 3.25: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
1,220	4	282	0,303

Homejenlik varsayımı için yapılan teste levene testi sonuçları bakımında homojen olarak dağılımının yapıldığı görülmektedir ($p > 0,05$). Gruplar bir birlerinden etkilenmemektedirler.

Tablo 3.26: Meslek mensuplarının ve çalışanlarının meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar ile mesleki deneyim sürelerinin karşılaştırılması Anova testi

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	6,934	4	1,734	1,841	0,121
Gruplar içinde	263,676	282	0,942		

Genel toplam	270,611	286			
--------------	---------	-----	--	--	--

Gruplar arasında puan ortalamaları arasındaki farklılık görülmemektedir. $p>0,05$ olduğundan istatistiksel olarak gruplar arasında anlamlı ilişki olmadığı saptanmıştır.

Tablo 3.27: Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları yapılan hata ve hileler mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	95% Ortalama Güven Aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	119	2,50	0,941	0,087	2,33	2,67
6-10	76	2,20	1,132	0,130	1,94	2,46
11-15	44	2,16	,939	0,142	1,87	2,44
16-20	28	2,54	1,453	0,274	1,97	3,10
21 ve üstü	19	2,26	0,991	0,227	1,79	2,74
Total	286	2,35	1,060	0,063	2,23	2,48

“Sizce ülkemizde ki Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkili midir?” Sorusunun ortalaması en yüksek değer 2,54 16-20 yıllarını kapsamaktadır. En düşük ortalama ise 2,16 ile 11-15 yıllarını kapsamaktadır. Standart hata ve sapması bakımında değerlendirildiğinde standart hatası en az olan 0,087 ile 1-5 sapması en az olan 0,939 ile 11-15 yıl arasında çalışanlarda görülmektedir.

Tablo 3.28: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
5,061	4	282	0,001

Gruplar arasında levene testi yapıldığında grupların homojen olarak dağıldığını görülmektedir. P değeri $0,001<0,05$ olarak hesaplanmıştır. Levene istatistiği karşılaştırılan grupların grup içerisindeki veri sayılarından etkilenmektedir.

Tablo 3.29: Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları yapılan hata ve hileler mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova testi

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	7,133	4	1,783	1,600	0,174
Gruplar içinde	312,074	282	1,115		

Genel toplam	319,207	286			
--------------	---------	-----	--	--	--

Anova sonuçları karşılaştırıldığında ortalama puanları p (0,174>0,05) değerinin büyük olması istatistiksel olarak bir anlam ifade etmemektedir. Gruplar arasında anlamlı bir farklılık olmadığı görülmektedir.

Tablo 3.30: Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterli mi mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	95% Ortalama Güven Aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	119	2,46	1,059	0,098	2,26	2,65
6-10	76	2,13	0,971	0,111	1,91	2,35
11-15	44	2,30	1,133	0,171	1,95	2,64
16-20	28	2,04	1,170	0,221	1,58	2,49
21 ve üstü	19	2,42	1,121	0,257	1,88	2,96
Total	286	2,30	1,068	0,063	2,18	2,43

“Sizce ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterli midir?” Ortalaması en yüksek değer 2,46 ile 1-5 yılları arasında kapsayanlardan oluşmaktadır. En düşük ortalama ise 2,04 ile 16-20 yılları arasında kapsayanlardan oluşmaktadır. Ortama güven aralığı ortalamasının altında 1-5 yıl arasında işaretleyenler dışında hepsinin kaldığı görülmektedir. Güven aralığının üst sınır ortalamasının altında belirlenen 6-10 yıllar arasında kalanlardan oluşmaktadır.

Tablo 3.31: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
0,522	4	282	0,720

Levene testi homojen olma varsayımı için gerçekleştirilen levene test sonuçları göre grupların homojen olarak dağıldığı görülmüştür. Gruplar arasında bir bağlantı olmadığı gözlenmiştir.

Tablo 3.32: Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterli mi mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova testi

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık
Gruplar arasında	7,322	4	1,830	1,618	0,170

Gruplar içinde	316,727	282	1,131		
Genel toplam	324,049	286			

Anova testi sonucunda gruplar arasında puanlamada meydana gelen istatistiksel farklılığın bir anlam ifade etmediği belirtilmiştir. Gruplar arasındaki ilişki $p>0,05$ değerinin 0,05 değerinden büyüklük küçüklüğüne göre belirlenmektedir.

Tablo 3.33: Mali tablolarda yapılan sayısal hataların mesleki deneyimle karşılaştırılması

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	95% Ortalama Güven Aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	119	2,97	1,202	0,111	2,76	3,19
6-10	76	3,05	1,199	0,138	2,78	3,33
11-15	44	2,77	1,217	0,184	2,40	3,14
16-20	28	2,96	1,105	0,209	2,54	3,39
21 ve üstü	19	3,68	1,157	0,265	3,13	4,24
Total	286	3,01	1,200	0,071	2,87	3,15

“Meslek hayatınız boyunca mali tablolarda tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlem yaptığınız oldu mu?” ortalaması en yüksek değer 3,68 ile 21 yıl ve üstü çalışan gruptan oluşmaktadır. En düşük 2,77 ile 11-15 yıllarını kapsamaktadır. Standart sapmada iki değer ortalama sapmanın üzerine çıkmıştır bunlar 1-5 yıl çalışanlar ve 11-15 yıl çalışanların oluşturmuş olduğu guruplardır. Standart hata sapmasını kontrol ettiğimizde hepsi ortalamanın üzerinde olduğu görülmektedir.

Tablo 3.34: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
0,342	4	282	0,850

P değerinin 0,05 değerinden büyük olduğundan varyans homojendir. Analizin varsayımı gerçekleştiğinden test sonucu güvenilirdir. Gruplar arasında bir bağlantı gözlenmemiştir.

Tablo 3.35: Mali tablolarda yapılan sayısal hataların mesleki deneyimle karşılaştırılması Anova testi

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	11,458	4	2,865	2,018	0,092
Gruplar içinde	397,510	282	1,420		
Genel toplam	408,968	286			

Anova test sonucunun p =olasılık değerine göre belirlenmektedir. $p > 0,05$ değeri olduğundan gruplar arasında bir farklılık söz konusu değildir.

Tablo 3.36: Mükellefin vergi bilinci oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi mesleki deneyimle karşılaştırılması

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	95% Ortalama Güven Aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	119	4,05	1,069	0,098	3,86	4,25
6-10	76	4,21	1,037	0,119	3,97	4,45
11-15	44	3,89	1,243	0,187	3,51	4,26
16-20	28	4,07	1,245	0,235	3,59	4,55
21 ve üstü	19	4,21	1,032	0,237	3,71	4,71
Total	286	4,08	1,102	0,065	3,95	4,21

“Mükellefin vergi bilinci oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi olumludur.” Ortalaması en yüksek iki değer yer almaktadır 4,21 ile 21 yıl üstü olan ve 6-10 yılları olanlardan oluşmaktadır. En düşük ortalama 3,89 ile 11-15 yılları arasında çalışanlardan oluşmaktadır. Tüm grupların standart hata ortalamasının üzerinde yer aldığı görülmektedir.

Tablo 3.37: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
0,380	4	282	0,823

Grupların homojenliklerini ölçen Levene testi $p > 0,05$ değeri olduğundan grupların homojen olarak dağıldığı görülmüştür. Gruplar arasında bir bağlantı bulunamamıştır.

Tablo 3.38: Mükellefin vergi bilinci oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi mesleki deneyimle karşılaştırılması Anova testi

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	3,371	4	0,843	0,690	0,599
Gruplar içinde	341,773	282	1,221		
Genel toplam	345,144	286			

Anova sonuçları gruplar arası ortalama puanların istatistiksel olarak bir anlam olmadığını göstermektedir. ($p>0,05$)

Tablo 3.39: Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına yapılan baskının mesleki deneyimle karşılaştırılması

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	95% Ortalama Güven Aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	119	4,50	0,835	0,077	4,35	4,65
6-10	76	4,57	0,806	0,092	4,38	4,75
11-15	44	4,07	1,301	0,196	3,67	4,46
16-20	28	4,00	1,540	0,291	3,40	4,60
21 ve üstü	19	4,68	0,582	0,134	4,40	4,96
Total	286	4,41	1,006	0,060	4,30	4,53

“Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadırlar.” Ortalama değeri en yüksek olan değer 4,68 ile 21 yıl üstünde olanlardan oluşmaktadır. En düşük değer 4,00 ile 16-20 yılı çalışanların oluşturduğu gruptur. Ortalama güven aralığı değeri incelendiğinde alt sınır 4,30 değerinin altında 11-15 ve 26-20 yıllar arasında çalışanları kapsadığı üst sınırın ise 4,53 ortalamasının altında 11,15 yıllarını arasında çalışanları kapsamaktadır.

Tablo 3.40: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
9,753	4	282	0,000

P değerinin 0,05 değerinden küçük olduğundan varyans homojen değildir. Grup arasında ki veriler birbirinden etkilendiği görülmektedir.

Tablo 3.41: Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına yapılan baskının mesleki deneyimle karşılaştırılması Anova testi

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	14,072	4	3,518	3,607	0,007
Gruplar içinde	273,072	282	0,975		
Genel toplam	287,144	286			

Çizelgede görünen ve gruplar arasındaki ilişkiyi belirlemek için gerçekleştirilen Anova testinde $p < 0,05$ değeri olduğundan gruplar arasında gözlenen farklılığın anlamlı olduğu gözükmiştir.

Tablo 3.42: Meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre daha önemlidir mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	95% Ortalama Güven Aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	118	3,32	0,960	0,088	3,15	3,50
6-10	76	3,09	1,048	0,120	2,85	3,33
11-15	44	2,93	1,108	0,167	2,59	3,27
16-20	28	3,25	1,404	0,265	2,71	3,79
21 ve üstü	19	3,53	1,349	0,309	2,88	4,18
Total	285	3,21	1,089	0,065	3,08	3,33

“Bir takım meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre işlem yapmaktan daha önemlidir.” Ortalama değer en yüksek olduğu değer 3,53 ortalamayla 21 yıl üstünü oluşturmaktadır. En düşük değerle 2,93 ile 11-15 yılını kapsamaktadır. Standart hata ortalaması kontrol edildiğinde ortalamanın altında değer olmadığı ancak standart sapma kontrol edildiğinde ortalamanın altında iki değer (1-5 yılları ve 6-10 yıllar arası çalışanlar) görülmektedir.

Tablo 3.43: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
3,187	4	282	0,014

Gruplar aralarında homojenlik olma varsayımları için gerçekleştirilen Levene Statistik testi sonuçlarına bakıldığında testin homojen olarak dağılmadığı görülmektedir. Gruplar kendi aralarında etkileşim içindedirler.

Tablo 3.44: Meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre daha önemlidir mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova testi

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	7,886	4	1,971	1,678	0,155
Gruplar içinde	328,900	282	1,175		
Genel toplam	336,786	284			

Gruplar arası farklılığını belirlenmesi için Anova testi uygulanmıştır. Bu testin sonucuna göre gruplar arası istatistiksel ortalamalarda $p>0,05$ olduğundan anlamlı bir ilişki olmadığı gözlemlenmiştir.

Tablo 3.45: Bazı meslektaşlarım ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefleri için esnek davranmakta mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması

	N	Ortalama	Std. Sapma	Std. Hata	95% Ortalama Güven Aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	119	3,10	,909	0,084	2,94	3,27
6-10	76	3,13	1,075	0,123	2,89	3,38
11-15	44	3,09	0,984	0,148	2,79	3,39
16-20	28	3,04	1,170	0,221	2,58	3,49
21 ve üstü	19	3,63	0,955	0,219	3,17	4,09
Total	286	3,14	0,999	0,059	3,02	3,25

“Bazı meslektaşlarım ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefleri için muhasebe kayıtlarında esnek davranmakta”. En düşük ortalama ise 3,04 ile 16-20 yılını kapsamaktadır. Standart sapma ortalamasının üzerinde iki değer olduğu bu değerlerin 6-10 yılları arasında ve 16-20 arasında çalışanlardan oluştuğu görülmektedir. Standart hata değeri incelendiğinde bütün grupların ortalamasının üzerinde olduğu görülmektedir.

Tablo 3.46: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
2,433	4	282	0,048

Grupların homojenlik için incelemeye aldığı Levene testine göre $p < 0,05$ olduğundan gruplar kendi içerisinde bir etkileşim olduğu görülmektedir. Bu da verilerin homojen olmadığını bildirir.

Tablo 3.47: Bazı meslektaşların ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefleri için esnek davranmakta mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova testi

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	5,178	4	1,294	1,301	0,270
Gruplar içinde	278,486	282	0,995		
Genel toplam	283,663	286			

Gruplar arasında farklılığın belirlenmesi için Anova test sonuçlarının gruplar arasında istatistiksel olarak değerlendirildiğinden gruplar arasında bir anlamın olmadığı bildirilmiştir.

Tablo 3.48: Meslek mensupları vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadırlar mesleki deneyim süreleriyle istatistiği

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	119	3,02	1,021	0,094	2,83	3,20
6-10	76	2,89	0,932	0,107	2,68	3,11
11-15	44	3,05	0,776	0,117	2,81	3,28
16-20	28	2,82	1,188	0,225	2,36	3,28
21 ve üstü	19	3,26	1,195	0,274	2,69	3,84
Total	286	2,99	0,993	0,059	2,87	3,10

Tanıdığım bazı meslek mensupları meslek hayatlarında vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadırlar.” Ortalamanın en yüksek değeri 3,26 ile 21 yıl üstüdür. En düşük değer 2,82 ile 16-20 aralığını oluşturmaktadır. Standart sapmada 6-10 ve 11-15 yıllar arasında hizmet edenler Standart sapmanın altında kalmaktadır. Standart hata değerlendirildiğinde ortalamanın altında değerlerin kalmadığı görülmektedir.

Tablo 3.49: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
3,043	4	282	0,018

Homojenlik kontrolü için yapılan Levene Statistik testinde $p < 0,05$ olduğu görülmüştür. Levene testine tabi tutulan her bir grup kendi içinde veri sayılarından etkilenmektedir bundan dolayı homojen değiller.

Tablo 3.50: Meslek mensupları vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadırlar mesleki deneyim süreleriyle istatistiği Anova testi

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	3,119	4	0,780	0,789	0,533
Gruplar içinde	276,824	282	0,989		
Genel toplam	279,944	286			

Anova testi gruplar arasında bir farklılığın olup olmadığı için yapılmaktadır. Yapılan incelemede gruplar arasında istatistiksel bir farklılığın olmadığı görülmüştür.

Tablo 3.51: Meslek mensupları vergi kaçırma konusunda caydırıcı olmaktan çok teşvik edici mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	119	3,21	1,146	0,106	3,00	3,42
6-10	76	3,20	1,233	0,141	2,92	3,48
11-15	44	3,25	1,144	0,172	2,90	3,60
16-20	28	3,11	1,166	0,220	2,66	3,56
21 ve üstü	19	2,95	1,079	0,247	2,43	3,47
Total	286	3,19	1,162	0,069	3,05	3,32

“Bazı meslek mensupları vergi kaçırma konusunda kimi zaman caydırıcı olmaktan çok teşvik edici olabilmektedirler.” Ortalamanın en yüksek değeri 3,25 ile 11-15 aralığındadır. En düşük değer ise 2,95 ile 21 yıl üstüdür. Standart sapma ortalaması üzerinde sadece 16-20 yıl aralığında olanlar bulunmaktadır. Standart hata kontrol edildiğinde tüm gruplar standart hatanın üzerinde yer almaktadırlar.

Tablo 3.52: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
0,420	4	282	0,794

Grup dağılımları levene statistik testine göre homojeliği ölçülmüştür. P değerinin 0,05 değerinden büyük olduğundan levene testinin varyans sonucu homojendir.

Tablo 3.53: Anova

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	1,525	4	0,381	0,280	0,891
Gruplar içinde	381,619	282	1,363		
Genel toplam	383,144	286			

Anavo testinin sonuçları gruplar arası ortalama puanlarının gözlenmesiyle farklılığın istatistiksel olarak bir anlam ifade etmediği gözlenmiştir. Siğ=p değerinin 0,05 değerinden büyük olduğundan gruplar arasında farklılığa rastlanılmamıştır.

Tablo 3.54: Meslek mensupları vergi kaçırın mükellefleri suçlama mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
1-5	119	3,43	1,202	0,111	3,21	3,65
6-10	76	3,37	1,374	0,158	3,05	3,68
11-15	44	3,23	1,309	0,197	2,83	3,63
16-20	28	3,21	1,475	0,279	2,64	3,79
21 ve üstü	19	2,53	1,264	0,290	1,92	3,14
Total	286	3,30	1,308	0,077	3,15	3,45

“Bazı meslek mensupları vergi kaçırın mükellefleri suçlamamaktadırlar.” Ortalaması en yüksek 3,43 ile 1,-5 yılları arasında çalışanlardan oluşmaktadır. En düşük ortalama ise 2,53 ile 21 yıl ustü çalışanları kapsamaktadır.

Tablo 3.55: Varyansların Homojenliği Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
1,445	4	282	0,219

P değerinin 0,05 değerinden büyük olduğundan varyans homojendir. Analizin varsayımı geçkeleştiğinden test sonucu homojen olarak dağıldığı görülmüştür.

Tablo 3.56: Meslek mensupları vergi kaçırın mükellefleri suçlama mesleki deneyim süreleriyle karşılaştırılması Anova

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	14,229	4	3,557	2,111	0,080
Gruplar içinde	471,820	282	1,685		
Genel toplam	486,049	286			

Anova tablosunda gruplar arasında fark olup, olmadığı test edilmektedir. Yapılan test sonucunda grupların istatistiksel olarak bir anlam ifade etmediği bildirilmiştir.

Mesleki unvanların beşli likert sorulara vermiş olduğu cevapların test edilmesi verilerin tanımlayıcısı testi, Levene Statistik, Anova ve birden çok karşılaştırma testlerin analizleri gerçekleştirilmiştir.

Tablo 3.57: Mesleki unvan ile meslek ahlak kuralları veri tamamlayıcıyla istatistiği

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	4,45	0,686	0,063	4,33	4,58
YMM	3	4,00	0,957	0,479	2,73	5,77
Stajyer	25	4,92	0,482	0,098	4,46	4,87
Personel	139	4,39	0,889	0,075	4,24	4,54
Total	286	4,44	0,782	0,046	4,35	4,53

“Meslek mensubu olarak Meslek Ahlak Kuralları çerçevesinde kendinizi değerlendirdiğinizde, bu kurallara uygun hareket ettiğinizi söyleyebilir misiniz?” Mesleki unvanları baz alınarak verilen cevaplardan en yüksek (ortalama 4,92) ile stajyerler den oluştuğu görülmektedir. En düşük değer (ortalama 4,00) ile YMM ler olarak görülmektedir. YMM'ler sayı olarak az olmalarından ortalama altında kalmaktadırlar. Standart sapma ortalamasının altında stajyerler ve SMMM'ler kaldığı görülmektedir.

Tablo 3.58: Varyansların Homojenlik Testi

Levene Statistik	df1	df2	Olasılık.
2,442	3	283	0,065

P değerinin 0,05 değerinden büyük olduğundan varyans homojendir. Analizin varsayımı gerçekleştiğinden test sonucu homojen olarak dağıldığı görülmüştür.

Tablo 3.59: Mesleki unvan ile meslek ahlak kuralları Anova testi

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	1,766	3	0,589	0,962	0,411
Gruplar içinde	172,601	283	0,612		
Genel toplam	174,367	286			

Anova tablosunda gruplar arasında fark olup, olmadığı test edilmektedir. Spss bize olasılıknifiance (p değerini) vermektedir. Bu değer 0,05 ten küçükse H0 hipotezi red eder. Ancak çalışmamızda p değeri 0,05 ten büyük olduğundan dolayı gruplar arasında bir farklılık söz konusu değildir.

Tablo 3.60: Mesleki unvan ile meslek ahlak kuralları karşılaştırılması

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık.	95% güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	0,204	0,398	0,956	-0,82	1,23

		Stajyer	-0,213	0,175	0,617	-0,67	0,24
		Personel	0,065	0,098	0,909	-0,19	0,32
	YMM	SMMM	-0,204	0,398	0,956	-1,23	0,82
		Stajyer	-0,417	0,423	0,757	-1,51	0,68
		Personel	-0,138	0,397	0,985	-1,16	0,89
	Stajyer	SMMM	0,213	0,175	0,617	-0,24	0,67
		YMM	0,417	0,423	0,757	-0,68	1,51
		Personel	0,278	0,173	0,375	-0,17	0,73
	Personel	SMMM	-0,065	0,098	0,909	-0,32	0,19
		YMM	0,138	0,397	0,985	-0,89	1,16
		Stajyer	-0,278	0,173	0,375	-0,73	0,17
	Bonferroni	SMMM	YMM	0,204	0,398	1,000	-0,85
Stajyer			-0,213	0,175	1,000	-0,68	0,25
Personel			0,065	0,098	1,000	-0,19	0,32
YMM		SMMM	-0,204	0,398	1,000	-1,26	0,85
		Stajyer	-0,417	0,423	1,000	-1,54	0,71
		Personel	-0,138	0,397	1,000	-1,19	0,92
Stajyer		SMMM	0,213	0,175	1,000	-0,25	0,68
		YMM	0,417	0,423	1,000	-0,71	1,54
		Personel	0,278	0,173	0,653	-0,18	0,74
Personel		SMMM	-0,065	0,098	1,000	-0,32	0,19
		YMM	0,138	0,397	1,000	-0,92	1,19
		Stajyer	-0,278	0,173	0,653	-0,74	0,18

Turkey'e göre SMMM'lerin verdiği cevaplarla, YMM'lerin verdiği cevaplar arasında fark 0,204 tür. Bu değer anlamlılık değeri 0,956 dır. Yani iki grup arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır. SMMM'ler ile stajyer'ler verdiği cevaplar arasındaki fark 0,213 tür. Bu değerlerin anlamlılık değeri 0,617 dir. YMM, stajyer ve personel için incelemeler gerçekleştirildiğinde tüm gruplar arasında anlamlı ilişki olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 3.61: Mesleki unvanla mesleki standartlar dışında yapılan işlemlerin veriler tamamlayıcı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	2,81	1,122	0,103	2,60	3,01
YMM	3	1,50	0,957	0,479	0,23	3,27
Stajyer	25	2,75	1,022	0,209	2,07	2,93

Personel	139	2,47	1,058	0,090	2,29	2,65
Total	286	2,60	1,093	0,065	2,47	2,73

Meslek hayatınız süresince teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğiniz oldu mu?" Sorusuna verilen cevap ortalamalarının üstünde iki değer iki değerde altında kaldığı görülmüştür. Ortalamanın üstündeki değerler SMMM ve stajyerlerden oluşmaktadır ortalamanın altında kalanlar ise YMM ve personellerden oluşmaktadır.

Tablo 3.62: Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
0,156	3	283	0,926

Levene statistik testi incelendiğinde gruplar arasında homojen olan bir dağılım görülmektedir($p>0,05$). Gruplar arasında ki veri sayıları bir birleriyle etkileşimde değildirler.

Tablo 3.63: Mesleki unvanla mesleki standartlar dışında yapılan işlemlerin Anova testi

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	10,651	3	3,550	3,035	0,030
Gruplar içinde	329,909	283	1,170		
Genel toplam	340,559	286			

Anova testi gruplar arasında farklılığın olup olmadığını tespiti için yapılmaktadır. Olasılıknificane (p) değeri $p<0,05$ olduğu zaman gruplar arasında farklılık olduğunu belirtmektedir.

Tablo 3.64: Mesleki unvanla mesleki standartlar dışında yapılan işlemlerin karşılaştırılması

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık.	95% güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	1,057	0,550	0,221	-0,36	2,48
		Stajyer	0,307	0,242	0,585	-0,32	0,93
		Personel	0,339	0,135	0,060	-0,01	0,69
	YMM	SMMM	-1,057	0,550	0,221	-2,48	0,36

		Stajyer	-0,750	0,584	0,574	-2,26	0,76	
		Personel	-0,718	0,549	0,558	-2,14	0,70	
	Stajyer	SMMM	-0,307	0,242	0,585	-0,93	0,32	
		YMM	0,750	0,584	0,574	-0,76	2,26	
		Personel	0,032	0,239	0,999	-0,59	0,65	
	Personel	SMMM	-0,339	0,135	0,060	-0,69	0,01	
		YMM	0,718	0,549	0,558	-0,70	2,14	
		Stajyer	-0,032	0,239	0,999	-0,65	0,59	
	Bonferro ni	SMMM	YMM	1,057	0,550	0,334	-0,40	2,52
			Stajyer	0,307	0,242	1,000	-0,34	0,95
			Personel	0,339	0,135	0,076	-0,02	0,70
		YMM	SMMM	-1,057	0,550	0,334	-2,52	0,40
Stajyer			-0,750	0,584	1,000	-2,30	0,80	
Personel			-0,718	0,549	1,000	-2,18	0,74	
Stajyer		SMMM	-0,307	0,242	1,000	-0,95	0,34	
		YMM	0,750	0,584	1,000	-0,80	2,30	
		Personel	0,032	0,239	1,000	-0,60	0,67	
Personel		SMMM	-0,339	0,135	0,076	-0,70	0,02	
		YMM	0,718	0,549	1,000	-0,74	2,18	
		Stajyer	-0,032	0,239	1,000	-0,67	0,60	

Turkey'e ve Bonferroni testleri gruplar arasında ikişerli halde inceleme gerçekleştirmektedir. Gruplar arasında incelendiğinde gruplar arasında herhangi bir farklılığın olmadığı gözükmektedir.

Tablo 3.65: Mesleki unvan ve mesleki ahlaka uyulmama cezası veri tamamlayıcısı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	2,37	1,016	0,093	2,19	2,55
YMM	3	1,50	0,957	0,479	0,23	3,27
Stajyer	25	2,58	1,308	0,267	1,78	2,89
Personel	139	2,35	0,875	0,074	2,21	2,50
Total	286	2,35	0,975	0,058	2,24	2,46

“Meslek mensuplarından meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar sizce yeterli midir?” Sorusunu cevaplayanların ortalaması 2,35’dir. Kontrol edildiğinde YMM’ler dışındaki tüm gruplar ortalamasının üzerinde yer almaktadır.

Tablo 3.66: Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
5,428	3	283	0,001

Grupların homojenliklerini ölçen levene testi $p > 0,05$ değeri olduğundan grupların homojen olarak dağıldığı belirtmektedir. Ancak $p < 0,05$ değeri olduğundan grup içinde veri sayıları birbirinden etkilenmektedir.

Tablo 3.67: Anova

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	1,494	3	0,498	0,521	0,668
Gruplar içinde	269,541	283	0,956		
Genel toplam	340,559	286			

Gruplar arasında farklılığın tespiti için yapılan Anova testi gruplar arasında ortalama puanlarında gözlenen istatistiksel verilerde anlamlı olduğu ortaya konmuştur. Olasılık (p) değeri 0,05 değerine göre yönlendirilmektedir değer 0,05 den küçük olursa gruplar arasında farklılığın olduğunu gösterecektir.

Tablo 3.68: Birden çok Karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık	95% güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	0,620	0,497	0,597	-0,66	1,90
		Stajyer	0,036	0,219	0,998	-0,53	0,60
		Personel	0,017	0,122	0,999	-0,30	0,33
	YMM	SMMM	-0,620	0,497	0,597	-1,90	0,66
		Stajyer	-0,583	0,528	0,687	-1,95	0,78
		Personel	-0,603	0,496	0,618	-1,88	0,68
	Stajyer	SMMM	-0,036	0,219	0,998	-0,60	0,53

		YMM	0,583	0,528	0,687	-0,78	1,95	
		Personel	-0,019	0,216	1,000	-0,58	0,54	
		SMMM	-0,017	0,122	0,999	-0,33	0,30	
	Personel	YMM	0,603	0,496	0,618	-0,68	1,88	
		Stajyer	0,019	0,216	1,000	-0,54	0,58	
		Personel	0,017	0,122	1,000	-0,31	0,34	
	Bonferroni	SMMM	YMM	0,620	0,497	1,000	-0,70	1,94
			Stajyer	0,036	0,219	1,000	-0,54	0,62
			Personel	0,017	0,122	1,000	-0,31	0,34
YMM		SMMM	-0,620	0,497	1,000	-1,94	0,70	
		Stajyer	-0,583	0,528	1,000	-1,99	0,82	
		Personel	-0,603	0,496	1,000	-1,92	0,71	
Stajyer		SMMM	-0,036	0,219	1,000	-0,62	0,54	
		YMM	0,583	0,528	1,000	-0,82	1,99	
		Personel	-0,019	0,216	1,000	-0,59	0,56	
Personel		SMMM	-0,017	0,122	1,000	-0,34	0,31	
		YMM	0,603	0,496	1,000	-0,71	1,92	
		Stajyer	0,019	0,216	1,000	-0,56	0,59	

Gruplar arasındaki ikili eşleşmelerden gruplar arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Bonferroni test sonuçları Turkey HSD test sonuçlarıyla aynı sonuçlara ulaştığı görülmüştür.

Tablo 3.69:Mesleki unvanlarla veri oranlarında yapılan hata veriler tanımlayıcı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	2,32	1,127	0,103	2,11	2,52
YMM	3	1,75	1,414	0,707	-0,025	4,25
Stajyer	25	2,50	1,260	0,257	1,72	2,78
Personel	139	2,42	0,963	0,082	2,26	2,59
Total	286	2,36	1,063	0,063	2,24	2,48

Sizce ülkemizde ki Vergi Uygulamaları ve Vergi Oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkili midir?” Sorusunun ortalaması 2,36 oluşturmaktadır ortalamanın altında SMMM'ler ve YMM'ler kalmaktadır stajyer ve personel grupları ortalamanın üzerine çıktıkları gözükmemektedir.

Tablo 3.70: Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
1,810	3	283	0,146

Gruplar arası homojen olma varsayımını inceleyen levene istatistik testi sonuçlarına göre homojen olarak dağıldığı gözlenmiştir. Grup verileri arasında bir etkileşim görülmemiştir.

Tablo 3.71: Anova

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	1,583	3	0,528	0,465	0,707
Gruplar içinde	320,322	283	1,136		
Genel toplam	321,906	286			

Anova testinin sonuçları vergi oranlarında yapılan hata ortalamalarında hata olup olmadığını ortaya çıkarmış bu değerlerin anlamlı olmadığı saptanmıştır. Olasılık değerinin büyük çıkmasından dolayı gruplar arasında farklılığa ulaşılamamıştır.

Tablo 3.72: Mesleki unvanlarla veri oranlarında yapılan hata veriler tanımlayıcı Karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık	95% güven aralığı	
						Al sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	0,319	0,542	0,935	-1,08	1,72
		Stajyer	0,069	0,238	0,991	-0,55	0,69
		Personel	-0,105	0,133	0,859	-0,45	0,24
	YMM	SMMM	-0,319	0,542	0,935	-1,72	1,08
		Stajyer	-0,250	0,576	0,973	-1,74	1,24
		Personel	-0,424	0,541	0,861	-1,82	0,97

	Stajyer	SMMM	-0,069	0,238	0,991	-0,69	0,55	
		YMM	0,250	0,576	0,973	-1,24	1,74	
		Personel	-0,174	0,236	0,881	-0,78	0,43	
	Personel	SMMM	0,105	0,133	0,859	-0,24	0,45	
		YMM	0,424	0,541	0,861	-0,97	1,82	
		Stajyer	0,174	0,236	0,881	-0,43	0,78	
	Bonferro ni	SMMM	YMM	0,319	0,542	1,000	-1,12	1,76
			Stajyer	0,069	0,238	1,000	-0,56	0,70
			Personel	-0,105	0,133	1,000	-0,46	0,25
YMM		SMMM	-0,319	0,542	1,000	-1,76	1,12	
		Stajyer	-0,250	0,576	1,000	-1,78	1,28	
		Personel	-0,424	0,541	1,000	-1,86	1,01	
Stajyer		SMMM	-0,069	0,238	1,000	-0,70	0,56	
		YMM	0,250	0,576	1,000	-1,28	1,78	
		Personel	-0,174	0,236	1,000	-0,80	0,45	
Personel		SMMM	0,105	0,133	1,000	-0,25	0,46	
		YMM	0,424	0,541	1,000	-1,01	1,86	
		Stajyer	0,174	0,236	1,000	-0,45	0,80	

Değerler incelendiğinde Turkey ve Bonferroni testlerinde ikili karşılaştırmalar gerçekleştirilmiştir. Yapılan karşılaştırmalar arasında ikili gruplar arasında anlamlı bir farklılık olmadığını göstermiştir. Turkey HSD nin sonuçlarının aynı Bonferroni test sonuçlarının da aynı değerleri gösterdiği görülmüştür.

Tablo 3.73: Mesleki unvanla muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada veriler tanımlayıcı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	2,32	1,142	0,105	2,11	2,53
YMM	3	1,50	0,957	0,479	0,23	3,27
Stajyer	25	2,04	0,884	0,180	1,42	2,16
Personel	139	2,40	1,012	0,086	2,23	2,57
Total	286	2,30	1,067	0,063	2,18	2,43

“Sizce ülkemizde muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yeterli midir?” Sorusuna verilen cevap ortalamasının altında iki grup bulunmaktadır. Ortalamasının altında kalan gruplar stajyer ve YMM'ler dir. Standart hata payı incelendiğinde grupların hepsi ortalamasının üzerinde yer almaktadır. Standart sapma payı incelendiğinde ise ortalamasının altında kalan gruplarla beraber personellerde standart sapma da ortalamasının altında kaldıkları görülmüştür.

Tablo 3.74:Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
2,314	3	283	0,076

Grupların homojenliklerini ölçen levene istatistiği testi $p>0,05$ değeri olduğundan grupların homojen olarak dağıldığı göstermiştir. Grupların verileri bir birinden etkilenmemektedirler

Tablo 3.75: Mesleki unvanla muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada Anova testi

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	8,724	3	2,908	2,597	0,053
Gruplar içinde	315,811	283	1,120		
Genel toplam	324,535	286			

Anova testinin sonuçları muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarma oranlarında yapılan hata ve hilelerini ortaya çıkarma ortalamalarında hata ve hile olup olmadığını ortaya çıkarmış bu değerlerin anlamlı olmadığı saptanmıştır.

Tablo 3.76: Mesleki unvanla muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada Karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık.	95% güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	0,569	0,538	0,715	-0,82	1,96
		Stajyer	0,528	0,237	0,118	-0,08	1,14
		Personel	-0,076	0,132	0,939	-0,42	0,27
	YMM	SMMM	-0,569	0,538	0,715	-1,96	0,82
		Stajyer	-0,042	0,572	1,000	-1,52	1,44
		Personel	-0,646	0,537	0,625	-2,03	0,74
	Stajyer	SMMM	-0,528	0,237	0,118	-1,14	0,08
		YMM	0,042	0,572	1,000	-1,44	1,52

	Personel	Personel	-0,604	0,234	0,050	-1,21	0,00
		SMMM	0,076	0,132	0,939	-0,27	0,42
		YMM	0,646	0,537	0,625	-0,74	2,03
		Stajyer	0,604	0,234	0,050	0,00	1,21
Bonferroni	SMMM	YMM	0,569	0,538	1,000	-0,86	2,00
		Stajyer	0,528	0,237	0,160	-0,10	1,16
		Personel	-0,076	0,132	1,000	-0,43	0,27
	YMM	SMMM	-0,569	0,538	1,000	-2,00	0,86
		Stajyer	-0,042	0,572	1,000	-1,56	1,48
		Personel	-0,646	0,537	1,000	-2,07	0,78
	Stajyer	SMMM	-0,528	0,237	0,160	-1,16	0,10
		YMM	0,042	0,572	1,000	-1,48	1,56
		Personel	-0,604	0,234	0,062	-1,23	0,02
	Personel	SMMM	0,076	0,132	1,000	-0,27	0,43
		YMM	0,646	0,537	1,000	-0,78	2,07
		Stajyer	0,604	0,234	0,062	-0,02	1,23

Turkey ve Bonferroni ikili gruplar arasında muhasebe hata ve hileleri incelemesini gruplar arasında bir farklılığın olup olmadığı incelenmiştir. İki grup arasında bir fark bulunamamıştır.

Tablo 3.77: Mesleki unvanla mali tablolarda yapılan hataların veriler tanımlayıcı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	3,12	1,151	0,106	2,91	3,33
YMM	3	2,75	1,826	0,913	0,09	5,91
Stajyer	25	2,63	1,245	0,254	1,85	2,90
Personel	139	3,04	1,203	0,102	2,84	3,24
Total	286	3,02	1,204	0,071	2,88	3,16

“Meslek hayatınız boyunca mali tablolarda tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlem yaptığınız oldu mu?” Ortalamasının altında kalanlar stajyer ve YMM'ler diğer iki grup ise ortalamasının üzerine çıkmıştır. Standart sapma ortalaması (1,204) altında kalan grupları personel'ler ve SMMM'ler dir. Standart hata incelendiğinde tüm grupların hata payının üzerinde oldukları görülmüştür.

Tablo 3.78: Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
0,952	3	283	0,416

Testin amacı homojenlik durumlarını incelenmesi gerçekleştirilmiştir. $p > 0,05$ değeri olduğundan dolayı test homojen olduğu görülmüştür. Levene Statistik testi uygulandığında grupların veri sayıları arasında bir etkileşimin olmadığı anlaşılmıştır.

Tablo 3.79: Mesleki unvanla mali tablolarda yapılan hataların Anova testi

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	11,194	3	3,731	2,619	0,051
Gruplar içinde	401,719	283	1,425		
Genel toplam	412,913	286			

Test gruplar arasında farklılığın olup olmadığını ortaya koymaktadır. P değerinin 0,05 değerinden büyük olduğundan testin homojen olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak post -hoc testi uygulamasında gruplar arasında farklılığın olduğu Tablo 3.81 de tespit edilmiştir.

Tablo 3.80: Mesleki unvanla mali tablolarda yapılan hataların karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık.	95% güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	0,118	0,607	0,997	-1,45	1,69
		Stajyer	0,743	0,267	0,029	0,05	1,43
		Personel	0,074	0,149	0,959	-0,31	0,46
	YMM	SMMM	-0,118	0,607	0,997	-1,69	1,45
		Stajyer	0,625	0,645	0,767	-1,04	2,29
		Personel	-0,043	0,605	1,000	-1,61	1,52
	Stajyer	SMMM	-0,743	0,267	0,029	-1,43	-0,05
		YMM	-0,625	0,645	0,767	-2,29	1,04
		Personel	-0,668	0,264	0,057	-1,35	0,01

	Personel	SMMM	-0,074	0,149	0,959	-0,46	0,31
		YMM	0,043	0,605	1,000	-1,52	1,61
		Stajyer	0,668	0,264	0,057	-0,01	1,35
Bonferroni	SMMM	YMM	0,118	0,607	1,000	-1,49	1,73
		Stajyer	0,743	0,267	0,035	0,03	1,45
		Personel	0,074	0,149	1,000	-0,32	0,47
	YMM	SMMM	-0,118	0,607	1,000	-1,73	1,49
		Stajyer	0,625	0,645	1,000	-1,09	2,34
		Personel	-0,043	0,605	1,000	-1,65	1,57
	Stajyer	SMMM	-0,743	0,267	0,035	-1,45	-0,03
		YMM	-0,625	0,645	1,000	-2,34	1,09
		Personel	-0,668	0,264	0,071	-1,37	0,03
	Personel	SMMM	-0,074	0,149	1,000	-0,47	0,32
		YMM	0,043	0,605	1,000	-1,57	1,65
		Stajyer	0,668	0,264	0,071	-0,03	1,37

Turkey HSD testinde; SMMM'nin sadece stajyer ile arasında farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Stajyerin de diğer gruplarla herhangi bir farklılığa ulaşamadığı sadece SMMM'ler ile aralarında farklılık olduğu görülmüştür. Ancak SMMM'lerin diğer gruplarla aralarında herhangi bir farklılık gözlenmediği tespit edilmiştir. Stajyer'lerin de personeller ve YMM'lerle ve aralarında farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Bonferroni testi de SMMM'lerin stajyer'le arasında farklılığın olduğu gözlenmiş stajyerlerinde SMMM'lerle arasında farklılığın olduğu görülmüştür. Bonferroni testlerinin çıkan sonuçların aynı Türkiye HSD testinin de verdiği görülmüştür.

Tablo 3.81: Mesleki unvanla vergi bilinci veriler tanımlayıcı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	4,04	1,175	0,108	3,83	4,26
YMM	3	3,75	0,816	0,408	2,70	5,30
Stajyer	24	3,79	1,215	0,248	3,28	4,30
Personel	139	4,17	1,019	0,086	3,99	4,34
Total	286	4,08	1,100	0,065	3,95	4,21

“Mükellefin vergi bilinci oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi olumludur.” Sorusuna ortalamaları, standart sapmasını ve hatalarını incelediğimizde

personeller dışında diğer gruplar ortalamasının altında kalmıştır. Standart sapma ortalaması incelendiğinde ortalamasının altında YMM ve personellerin kaldığı SMMM ve stajyerler ortalamasının üzerinde yer aldığı görülmüştür. Standart hata incelendiğinde bütün gruplar ortalamasının üzerinde yer almaktadır.

Tablo 3.82: Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
1,415	3	283	0,239

Levene istatistiği testi incelendiğinde Olasılıknificance p değeri 0,05'ten büyük olduğu için varyansların homojen olarak dağıldığı görülmektedir. Levene istatistiği yapıldığında gruplar arasında bir etkileşimin olmadığı gözükümüştür.

Tablo 3.83: Mesleki unvanla vergi bilinci veriler tanımlayıcı Anova testi

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	3,208	3	1,069	0,882	0,451
Gruplar içinde	341,942	283	1,213		
Genel toplam	345,150	285			

Anova tablosunda gruplar arasında fark olup, olmadığı test edilmektedir. Spss bize olasılık değeri (p değerini) vermektedir. Ancak çalışmamızda p değeri 0,05 ten büyük olduğundan dolayı gruplar arasında bir farklılık söz konusu değildir.

Tablo 3.84: Mesleki unvanla vergi bilinci veriler tanımlayıcı Karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık.	95% güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	0,042	0,560	1,000	-1,40	1,49
		Stajyer	0,250	0,246	0,740	-0,39	0,89
		Personel	-0,123	0,138	0,806	-0,48	0,23
	YMM	SMMM	-0,042	0,560	1,000	-1,49	1,40
		Stajyer	0,208	0,595	0,985	-1,33	1,75
		Personel	-0,165	0,558	0,991	-1,61	1,28
	Stajyer	SMMM	-0,250	0,246	0,740	-0,89	0,39
		YMM	-0,208	0,595	0,985	-1,75	1,33
		Personel	-0,374	0,243	0,418	-1,00	0,26

	Personel	SMMM	0,123	0,138	0,806	-0,23	0,48
		YMM	0,165	0,558	0,991	-1,28	1,61
		Stajyer	0,374	0,243	0,418	-0,26	1,00
Bonferroni	SMMM	YMM	0,042	0,560	1,000	-1,45	1,53
		Stajyer	0,250	0,246	1,000	-0,40	0,91
		Personel	-0,123	0,138	1,000	-0,49	0,24
	YMM	SMMM	-0,042	0,560	1,000	-1,53	1,45
		Stajyer	0,208	0,595	1,000	-1,37	1,79
		Personel	-0,165	0,558	1,000	-1,65	1,32
	Stajyer	SMMM	-0,250	0,246	1,000	-0,91	0,40
		YMM	-0,208	0,595	1,000	-1,79	1,37
		Personel	-0,374	0,243	0,754	-1,02	0,27
	Personel	SMMM	0,123	0,138	1,000	-0,24	0,49
		YMM	0,165	0,558	1,000	-1,32	1,65
		Stajyer	0,374	0,243	0,754	-0,27	1,02

Turkey'e ve Bonferroni testleri grupları ikiyeşerli olarak karşılaştırarak gruplar arasındaki ilişkiler incelenmiştir. Gruplar arasında yapılan “Mükellefin vergi bilinci oluşumunda muhasebe meslek mensuplarının etkisi olumludur.” Karşılaştırılmasında gruplar arasında anlamlı ilişki olmadığını görmüştür.

Tablo 3.85: Mesleki unvanla vergi ödeme bilinci veriler tanımlayıcı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	4,30	1,132	0,104	4,10	4,51
YMM	3	4,00	0,957	0,479	2,73	5,77
Stajyer	25	4,50	1,327	0,271	3,69	4,81
Personel	139	4,53	0,810	0,069	4,40	4,67
Total	286	4,41	1,007	0,060	4,29	4,53

“Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadırlar.” Ortalama değerinin altında YMMler dışında diğer grupların ortalama üzerinde yer aldığı görülmektedir. Standart sapma otamasının altında iki grup yer almaktadır ortalamanın üzerinde SMMMler ve stajyerler yer almaktadır altında ise personel ve YMM ler yer almaktadır.

Tablo 3.86: Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
4,247	3	282	0,006

Gruplar arasında homojen olarak dağılıp dağılmadığını kontrol etmek için levene istatistiği testi yapılmış ve p değeri $0,05 > 0,06$ olduğundan gruplar içerisindeki veri sayılarından etkilenmektedir.

Tablo 3.87: Mesleki unvanla vergi ödeme bilinci Anova testi

	Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	4,173	3	1,391	1,376	0,250
Gruplar içinde	284,964	283	1,011		
Genel toplam	289,136	286			

Anova testinde yapılan gruplar arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı test edilmektedir ancak gruplar arasında $p > 0,05$ olduğundan aralarında anlamlı bir ilişkiye ulaşamamıştır.

Tablo 3.88: Mesleki unvanla vergi ödeme bilinci Karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık.	95% güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	0,053	0,511	1,000	-1,27	
		Stajyer	0,053	0,225	0,996	-0,53	0,63
		Personel	-0,230	0,126	0,261	-0,55	0,09
	YMM	SMMM	-0,053	0,511	1,000	-1,37	1,27
		Stajyer	0,000	0,543	1,000	-1,40	1,40
		Personel	-0,282	0,510	0,945	-1,60	1,04
	Stajyer	SMMM	-0,053	0,225	0,996	-0,63	0,53
		YMM	0,000	0,543	1,000	-1,40	1,40

		Personel	-0,282	0,222	0,582	-0,86	0,29
	Personel	SMMM	0,230	0,126	0,261	-0,09	0,55
		YMM	0,282	0,510	0,945	-1,04	1,60
		Stajyer	0,282	0,222	0,582	-0,29	0,86
Bonferroni	SMMM	YMM	0,053	0,511	1,000	-1,31	1,41
		Stajyer	0,053	0,225	1,000	-0,55	0,65
		Personel	-0,230	0,126	0,409	-0,56	0,10
	YMM	SMMM	-0,053	0,511	1,000	-1,41	1,31
		Stajyer	0,000	0,543	1,000	-1,44	1,44
		Personel	-0,282	0,510	1,000	-1,64	1,07
	Stajyer	SMMM	-0,053	0,225	1,000	-0,65	0,55
		YMM	0,000	0,543	1,000	-1,44	1,44
		Personel	-0,282	0,222	1,000	-0,87	0,31
	Personel	SMMM	0,230	0,126	0,409	-0,10	0,56
		YMM	0,282	0,510	1,000	-1,07	1,64
		Stajyer	0,282	0,222	1,000	-0,31	0,87

Yapılan testte ikili gruplar arasında inceleme gerçekleştirilmiştir. İkili gruplar arasında Mükellefler daha az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadırlar sorusunun verileri incelenmiş gruplar arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Tablo 3.89: Mesleki unvanların müşteri memnuniyeti veriler tanımlayıcı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı		Minimum	Maksimum
					Alt sınır	Üst sınır		
SMMM	119	3,05	1,199	0,110	2,83	3,27	1	5
YMM	3	2,25	1,000	0,500	0,91	4,09	1	3
Stajyer	24	3,71	1,141	0,233	2,98	3,94	1	5
Personel	139	3,32	0,956	0,081	3,16	3,48	1	5
Total	286	3,21	1,087	0,064	3,08	3,33	1	5

“Bir takım meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre işlem yapmaktan daha önemlidir.” Ortalama SMMM'ler dışında diğer gruplar ortalamasının üzerinde yer almaktadırlar. Standart sapma kontrol edildiğinde personeller ve YMM'ler sapmanın altında yer almaktadır.

Tablo 3.90: Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
1,394	3	282	0,245

Levene istatistiği testinde homojen dağılımını kontrolünü gerçekleştirilmektedir. $0,245 > 0,05$ olduğundan levene testi homojen olarak dağıldığı görülmüştür.

Tablo 3.91: Mesleki unvanların müşteri memnuniyeti Anova testi

Kareler toplamı	df	Ortalama kare	F	Olasılık.	Olasılık.
Gruplar arasında	8,101	3	2,700	2,316	0,076
Gruplar içinde	328,728	283	1,166		
Genel toplam	336,829	286			

Anova testinde gruplar arasında fark olup, olmadığı test edilmektedir. Gruplar arasında meydana gelen farklılığın istatistiksel olarak bir anlam ifade etmediği görülmüştür.

Tablo 3.92: Mesleki unvanların müşteri memnuniyeti karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık .	95% güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	0,550	0,549	0,748	-0,87	1,97
		Stajyer	-0,408	0,242	0,332	-1,03	0,22
		Personel	-0,266	0,135	0,200	-0,61	0,08
	YMM	SMMM	-0,550	0,549	0,748	-1,97	0,87
		Stajyer	-0,958	0,583	0,356	-2,47	0,55
		Personel	-0,817	0,548	0,444	-2,23	0,60
	Stajyer	SMMM	0,408	0,242	0,332	-0,22	1,03

		YMM	0,958	0,583	0,356	-0,55	2,47
		Personel	0,142	0,239	0,934	-0,48	0,76
	Personel	SMMM	0,266	0,135	0,200	-0,08	0,61
		YMM	0,817	0,548	0,444	-0,60	2,23
		Stajyer	-0,142	0,239	0,934	-0,76	0,48
Bonferroni	SMMM	YMM	0,550	0,549	1,000	-0,91	2,01
		Stajyer	-0,408	0,242	0,555	-1,05	0,23
		Personel	-0,266	0,135	0,296	-0,62	0,09
	YMM	SMMM	-0,550	0,549	1,000	-2,01	0,91
		Stajyer	-0,958	0,583	0,608	-2,51	0,59
		Personel	-0,817	0,548	0,822	-2,27	0,64
	Stajyer	SMMM	0,408	0,242	0,555	-0,23	1,05
		YMM	0,958	0,583	0,608	-0,59	2,51
		Personel	0,142	0,239	1,000	-0,49	0,78
	Personel	SMMM	0,266	0,135	0,296	-0,09	0,62
		YMM	0,817	0,548	0,822	-0,64	2,27
		Stajyer	-0,142	0,239	1,000	-0,78	0,49

İkili gruplar arasında Bir takım meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre işlem yapmaktan daha önemlidir gruplar arasındaki ilişki incelenmiş aralarında bir ilişki bulunamamıştır.

Tablo 3.93: Mesleki unvanların muhasebe kayıtlarında esnek davranılması veriler tanımlayıcı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	3,23	1,037	0,095	3,04	3,42
YMM	3	4,25	1,000	0,500	2,91	6,09
Stajyer	24	3,17	0,881	0,180	2,54	3,29
Personel	139	3,07	0,968	0,082	2,91	3,23
Total	286	3,14	1,004	0,059	3,03	3,26

“Bazı meslektaşların ekonomik sıkıntı içinde olan mükellefleri için muhasebe kayıtlarında esnek davranmaktadırlar.” Ortalamanın personeller dışında ki gruplarımız ortalamasının üzerinde yer almaktadırlar. Stajyer ve personeller standart sapmanın altında yer almaktadırlar.

Tablo 3.94: Varyansların Homojenlik Testi

	Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
	2,297	3	282	0,078

Grupların homojen durumlarını kontrol etmek için gerçekleştirilen testin sonucunda grupların homojen dağıldığı test edilmiştir.

Tablo 3.95: Mesleki unvanların muhasebe kayıtlarında esnek davranılması Anova testi

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	10,135	3	3,378	3,439	0,001
Gruplar içinde	276,988	282	0,982		
Genel toplam	287,122	285			

Gruplar arasındaki farklılığı belirtmek için gerçekleştirilen Anova testinde guruplar arasında farklılığın olduğu görülmüştür. Gruplar arasındaki farklılığın nedeni için post- hoc testinde Turkey HSD ve Bonferroni tesleri uygulanmıştır.

Tablo 3.96: Mesleki unvanların muhasebe kayıtlarında esnek davranılması Karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık.	95% ortalama güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	-1,273	0,504	0,058	-2,58	0,03
		Stajyer	0,310	0,222	0,501	-0,26	0,88
		Personel	0,155	0,124	0,594	-0,16	0,47
	YMM	SMMM	1,273	0,504	0,058	-0,03	2,58
		Stajyer	1,583*	0,535	0,018	0,20	2,97
		Personel	1,428*	0,503	0,025	0,13	2,73
	Stajyer	SMMM	-0,310	0,222	0,501	-0,88	0,26

		YMM	-1,583*	0,535	0,018	-2,97	-0,20
		Personel	-0,155	0,219	0,894	-0,72	0,41
	Personel	SMMM	-0,155	0,124	0,594	-0,47	0,16
		YMM	-1,428*	0,503	0,025	-2,73	-0,13
		Stajyer	0,155	0,219	0,894	-0,41	0,72
Bonferroni	SMMM	YMM	-1,273	0,504	0,072	-2,61	0,07
		Stajyer	0,310	0,222	0,978	-0,28	0,90
		Personel	0,155	0,124	1,000	-0,17	0,48
	YMM	SMMM	1,273	0,504	0,072	-0,07	2,61
		Stajyer	1,583*	0,535	0,020	0,16	3,01
		Personel	1,428*	0,503	0,029	0,09	2,76
	Stajyer	SMMM	-0,310	0,222	0,978	-0,90	0,28
		YMM	-1,583*	0,535	0,020	-3,01	-0,16
		Personel	-0,155	0,219	1,000	-0,74	0,43
	Personel	SMMM	-0,155	0,124	1,000	-0,48	0,17
		YMM	-1,428*	0,503	0,029	-2,76	-0,09
		Stajyer	0,155	0,219	1,000	-0,43	0,74

Turkey HSD testinde; YMM'nin stajyer ve personeller arasında farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Ancak SMMM'ler grubuyla aralarında herhangi bir farklılık gözlenmediği tespit edilmiştir. Stajyer'ler ve personellerin de YMM'lerle ve aralarında farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Bonferroni testi incelendiğinde YMM'lerin stajyer ve personellerle aralarında farklılığın olduğu ve Turkey HSD testinin vermiş olduğu sonuçların benzerlerin üretildiği gözlenmiştir.

Tablo 3.97: Mesleki unvan vergi kaçırma konusundaki ikilem veriler tanımlayıcı

	N	Mea n	Std. Sapm a	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	2,96	1,012	0,093	2,77	3,14
YMM	3	2,25	0,577	0,289	1,58	3,42
Stajyer	25	3,00	0,847	0,173	2,39	3,11
Personel	139	3,06	1,006	0,085	2,89	3,23
Total	286	2,98	0,993	0,059	2,87	3,10

“Tanıdığım bazı meslek mensupları meslek hayatlarında vergi kaçırma konusunda etik ikilem yaşamaktadırlar.” Ortalamanın YMM'ler ve smm'ler ortalamasının altında stajyer ve personeller ortalamasının üzerinde yer almaktadırlar. Stajyer ve YMM'ler standart sapmanın ortalamasının altında yer almaktadırlar.

Tablo 3.98: Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
0,666	3	282	0,573

Levene testi gruplar arası homojen olması incelemektedir test sonucuna göre gruplar arasında homojen bir dağılım gözükümüştür($p>0,05$). Buda veriler arasında etkileşimin olmadığını gösterir.

Tablo 3.99: Mesleki unvan vergi kaçırma konusundaki ikilem Anova

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	3,083	3	1,028	1,043	0,374
Gruplar içinde	277,829	282	0,985		
Genel toplam	280,913	285			

Gruplar arasındaki farklılığı belirtmek için gerçekleştirilen Anova testinde gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı olduğu gözükümüştür.

Tablo 3.100: Mesleki unvan vergi kaçırma konusundaki ikilem Karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık.	95% ortalama güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	0,458	0,505	0,801	-0,85	1,76
		Stajyer	0,208	0,222	0,785	-0,37	0,78
		Personel	-0,100	0,124	0,853	-0,42	0,22
	YMM	SMMM	-0,458	0,505	0,801	-1,76	0,85
		Stajyer	-0,250	0,536	0,966	-1,64	1,14
		Personel	-0,558	0,503	0,685	-1,86	0,74
	Stajyer	SMMM	-0,208	0,222	0,785	-0,78	0,37
		YMM	0,250	0,536	0,966	-1,14	1,64

	Personel	Personel	-0,308	0,219	0,499	-0,87	0,26
		SMMM	0,100	0,124	0,853	-0,22	0,42
		YMM	0,558	0,503	0,685	-0,74	1,86
		Stajyer	0,308	0,219	0,499	-0,26	0,87
Bonferroni	SMMM	YMM	0,458	0,505	1,000	-0,88	1,80
		Stajyer	0,208	0,222	1,000	-0,38	0,80
		Personel	-0,100	0,124	1,000	-0,43	0,23
	YMM	SMMM	-0,458	0,505	1,000	-1,80	0,88
		Stajyer	-0,250	0,536	1,000	-1,67	1,17
		Personel	-0,558	0,503	1,000	-1,90	0,78
	Stajyer	SMMM	-0,208	0,222	1,000	-0,80	0,38
		YMM	0,250	0,536	1,000	-1,17	1,67
		Personel	-0,308	0,219	0,973	-0,89	0,28
	Personel	SMMM	0,100	0,124	1,000	-0,23	0,43
		YMM	0,558	0,503	1,000	-0,78	1,90
		Stajyer	0,308	0,219	0,973	-0,28	0,89

İkili gruplar arasında Bir takım meslek mensupları için müşteri memnuniyeti, yasal hükümlere ve ilkelere göre işlem yapmaktan daha önemlidir gruplar arasındaki ilişki incelenmiş aralarında bir ilişki bulunamamıştır.

Tablo 3.101: Mesleki unvanların vergi kaçırılmasını veriler tanımlayıcı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	3,14	1,130	0,104	2,94	3,35
YMM	3	4,00	0,957	0,479	2,73	5,77
Stajyer	25	3,38	1,361	0,278	2,55	3,70
Personel	139	3,20	1,150	0,098	3,01	3,39
Total	286	3,19	1,160	0,069	3,05	3,32

“Bazı meslek mensupları vergi kaçırma konusunda kimi zaman caydırıcı olmaktan çok teşvik edici olabilmektedirler.” Ortalamanın SMMM'ler dışında bütün

gruplar ortalamasının üzerinde yer almaktadırlar. Standart sapma ortalama kontrol edildiğinde stajyerler dışında kiler ortalamasının altında yer almaktadırlar.

Tablo 3.102: Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
0,666	3	282	0,573

Levene testi guruplar arası homojen olması incelemektedir test sonucuna göre gruplar arasında homojen bir dağılım gözükümüştür($p>0,05$). Buda veriler arasında etkileşimin olmadığını gösterir.

Tablo 3.103: Mesleki unvanların vergi kaçırılmasını Anova

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	4,872	3	1,624	1,211	0,306
Gruplar içinde	378,306	283	1,342		
Genel toplam	383,178	286			

Anova tablosunda gruplar arasında fark olup, olmadığı test edilmiştir. Gruplar arasında incelenme gerçekleştirildiğinde gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı olduğu gözükümüştür.

Tablo 3.104: Mesleki unvanların vergi kaçırılmasını veriler tanımlayıcı

Karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark (I-J)	Std. Hata	Olasılık .	95% ortalama güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	-1,107	0,589	0,239	-2,63	0,41
		Stajyer	0,018	0,259	1,000	-0,65	0,69
		Personel	-0,059	0,145	0,978	-0,43	0,32
	YMM	SMMM	1,107	0,589	0,239	-0,41	2,63
		Stajyer	1,125	0,626	0,276	-0,49	2,74
		Personel	1,049	0,587	0,283	-0,47	2,57
	Stajyer	SMMM	-0,018	0,259	1,000	-0,69	0,65

		YMM	-1,125	0,626	0,276	-2,74	0,49
		Personel	-0,076	0,256	0,991	-0,74	0,59
	Personel	SMMM	0,059	0,145	0,978	-0,32	0,43
		YMM	-1,049	0,587	0,283	-2,57	0,47
		Stajyer	0,076	0,256	0,991	-0,59	0,74
	Bonferroni	SMMM	YMM	-1,107	0,589	0,366	-2,67
Stajyer			0,018	0,259	1,000	-0,67	0,71
Personel			-0,059	0,145	1,000	-0,44	0,33
YMM		SMMM	1,107	0,589	0,366	-0,46	2,67
		Stajyer	1,125	0,626	0,439	-0,54	2,79
		Personel	1,049	0,587	0,452	-0,51	2,61
Stajyer		SMMM	-0,018	0,259	1,000	-0,71	0,67
		YMM	-1,125	0,626	0,439	-2,79	0,54
		Personel	-0,076	0,256	1,000	-0,76	0,60
Personel		SMMM	0,059	0,145	1,000	-0,33	0,44
		YMM	-1,049	0,587	0,452	-2,61	0,51
		Stajyer	0,076	0,256	1,000	-0,60	0,76

İkili gruplar arasında Bazı meslek mensupları vergi kaçırma konusunda kimi zaman caydırıcı olmaktan çok teşvik edici olabilmektedirler sorunun ikili gruplar arasındaki ilişki incelenmiş aralarında bir ilişki bulunamamıştır.

Tablo 3.105: Mesleki unvanların vergi kaçırıcılara veriler tanımlayıcı

	N	Mean	Std. Sapma	Std. Hata	95% ortalama güven aralığı	
					Alt sınır	Üst sınır
SMMM	119	3,13	1,282	0,117	2,90	3,37
YMM	3	3,00	1,708	0,854	0,53	5,97
Stajyer	25	3,79	1,351	0,276	2,97	4,11
Personel	139	3,40	1,306	0,111	3,18	3,62
Total	286	3,30	1,306	0,077	3,15	3,45

“Bazı meslek mensupları vergi kaçırarak mükellefleri suçlamamaktadırlar.” Ortalaması incelendiğinde SMMM'ler ve YMM'ler ortalamasının altında kalmaktadırlar. Standart sapmanın altında SMMM'ler ve YMM'ler ortalamasının altında stajyer ve personeller ise ortalamasının üzerinde yer almaktadırlar.

Tablo 3.106: Varyansların Homojenlik Testi

Levene İstatistiği	df1	df2	Olasılık.
0,258	3	282	0,856

Gruplar arası homojen olma varsayımları için gerçekleştirilen Levene testi sonuçlarına göre testin homojen olduğu görülmüştür. Gruplar arasında etkileşimin olmadığı görülmüştür.

Tablo 3.107: Mesleki unvanların vergi kaçırarlara veriler tanımlayıcı Anova

	Kareler toplamı	Df	Ortalama kare	F	Olasılık.
Gruplar arasında	6,144	3	2,048	1,203	0,309
Gruplar içinde	479,996	282	1,702		
Genel toplam	486,140	285			

Anova testinde gruplar arasında ilişki olup, olmadığı test edilmiştir. Gruplar arasında incelenme gerçekleştirildiğinde gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı olduğu gözükümüştür.

Tablo 3.108: Mesleki unvanların vergi kaçırarlara veriler tanımlayıcı Karşılaştırma

Bağımlı değişken	(I) D5	(J) D5	Ortalama fark(I-J)	Std. Hata	Olasılık	95% güven aralığı	
						Alt sınır	Üst sınır
Tukey HSD	SMMM	YMM	-0,116	0,663	0,998	-1,83	1,60
		Stajyer	-0,407	0,292	0,504	-1,16	0,35
		Personel	-0,268	0,163	0,354	-0,69	0,15
	YMM	SMMM	0,116	0,663	0,998	-1,60	1,83
		Stajyer	-0,292	0,705	0,976	-2,11	1,53
		Personel	-0,153	0,662	0,996	-1,86	1,56

	Stajyer	SMMM	0,407	0,292	0,504	-0,35	1,16
		YMM	0,292	0,705	0,976	-1,53	2,11
		Personel	0,139	0,288	0,963	-0,61	0,88
	Personel	SMMM	0,268	0,163	0,354	-0,15	0,69
		YMM	0,153	0,662	0,996	-1,56	1,86
		Stajyer	-0,139	0,288	0,963	-0,88	0,61
Bonferroni	SMMM	YMM	-0,116	0,663	1,000	-1,88	1,65
		Stajyer	-0,407	0,292	0,985	-1,18	0,37
		Personel	-0,268	0,163	0,604	-0,70	0,16
	YMM	SMMM	0,116	0,663	1,000	-1,65	1,88
		Stajyer	-0,292	0,705	1,000	-2,16	1,58
		Personel	-0,153	0,662	1,000	-1,91	1,61
	Stajyer	SMMM	0,407	0,292	0,985	-0,37	1,18
		YMM	0,292	0,705	1,000	-1,58	2,16
		Personel	0,139	0,288	1,000	-0,63	0,91
	Personel	SMMM	0,268	0,163	0,604	-0,16	0,70
		YMM	0,153	0,662	1,000	-1,61	1,91
		Stajyer	-0,139	0,288	1,000	-0,91	0,63

Turkey'e ve Bonferroni testleri guruplar arasında ikişerli olarak inceleme gerçekleştirmektedir. Guruplar arasında incelendiğinde guruplar arasında herhangi bir ilişki olmadığı ortaya çıkmıştır.

4.SONUÇ

İşletme yönetimi ve işletme çalışanları tarafından yapılan hileler işletme açısından ve işletmeyle iş birliği içerisinde olan tüm çıkar guruplarının kayıpları olarak değerlendirilir. Ekonomik ilişki içinde bulunan bu guruplar işletmenin faaliyetlerini yakın takibe alıp bu konuda güvenilir tarafsız ve zamanında bilgi toplamak istemektedirler. Bu guruplar bilgi ihtiyaçlarını ancak mali tablolardan karşılarlar. Bu açıdan değerlendirildiğinde mali tablolardan elde edilen bilgilerin doğruluk, güvenilir ve açık olması gerekmektedir. Bu koşullar yerine getirilmediyse bu gurupların çıkarları zedelenecektir. Ancak işletmelerin muhasebe bilgi ve sistemlerinde işlemler

hatalı ve hileli olarak gerçekleştirilmişse mali tabloları gerçeği yansıtmayacaktır. Hazırlanan finansal tablolarda dürüst davranılmadığından dolayı yapılacak yanlışlıklar kullanıcıların alacakları kararları etki edecek ve bu durum tüm kesimi etkileyecektir. Bu da hilelerin işletmeye maliyetinin yanında mali kayıp olmakla beraber işletmenin güvenilirliği, performansı ve itibarının zedelenmesi anlamına gelir.

Ülkemizde ortaya çıkan muhasebe hilesinin başında vergi kaçırma ön planda yer almaktadır. Yapılan vergi incelemelerinde; matrah azaltma ya da gider maliyetlerini artırma şeklinde hilenin gerçekleştirildiği görülmektedir. Bu da devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin olumsuz yönde etkilenmesine neden olmaktadır.

Elâzığ SMMM odasına kayıtlı Bingöl ve Elâzığ illerinde 176 meslek mensubu bulunmaktadır. Çalışmaya iş yoğunluğu ve çeşitli nedenlerle büro dışında olan meslek mensuplarına ulaşılamamıştır. Dolayısıyla 119 meslek mensubu ve bunların yanında çalışanlar ile yüz yüze görüşülerek anket çalışması yapılmıştır.

Meslek mensubu ve çalışanlarına yapılan çalışmada yapılan işlemlerin iş yoğunluğundan kaynaklandığı bilerek herhangi bir işlem yapılmadığı belirtilmiştir. İş yoğununa ek olarak kurumlarda gerçekleştirilen işlemlerin ve diplomatik yoğunluklardan kaynaklandığı ifade edilmiştir.

İkili gruplar arasında karşılaştırma yapıldığında genel anlamda gruplar arasında bir farklılığın olmadığı görülmüştür. Ancak SMMM ve stajyerler arasında düşük seviyede farklılık tespit edilmiştir.

İşletmelerin mali tabloları aracılığıyla yapılan muhasebe hata ve hilelerini en aza indirmek için finansal raporlama bilgilerinin güvenliği, açık anlaşılır düzeyde düzenlenmelidirler. Yapılan bütün işlem ve kayıtlar belgelere dayanıp dayanmadığının incelenmesi gerekir. Yapılan denetim faaliyetleri uluslararası denetim standartlarına uyumlu hale getirilmesi ve işletmelerin iç kontrol ve muhasebe sistemleri üzerinde gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bağımsız denetçileri hileler konusunda Avrupa'da ki eğitim sistemleri kontrol edilerek eğitim ve konferanslar düzenlenmelidir. Hilelerin önlenmesi için sağlam bir kontrol mekanizmasının oluşturulması gerekmektedir bu da her işletmenin kendi bünyesinde iç kontrol sistemi oluşturması ile olur.

Muhasebe mesleğinde uluslararası gelişme ve uygulamalar takip edilmeli birçok ülkede olduğu gibi muhasebe mesleğinin uygulama alanı olan "Hile Denetçiliği" konusunda geniş anlamda eğitimler düzenlenmeli muhasebe meslek kuruluşları önderliğinde mesleki faaliyetlerinde küreselleşme sağlanmalıdır.

Yapılan araştırma sonucunda bağımsız muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarını hile ve hataya yönelmelerini önleyen etkenlerin başında devlete ve millete olan bağlılığı görülmektedir. Hileye yönlendiren etkenlerin başında devletin adil bir vergi sisteminin olmasıdır. Meslek mensupları ve çalışanlarının hileye yönelmesin engellemek ve devlete bağlılığını artırmak için devletin vergi politikaları üzerinde durulması gerekmektedir. Meslek mensupları ve çalışanların devlete olan bağlılıklarından dolayı hata ve hilelere yönelmemelerini bildirmişlerdir. Yeni bir vergi reformuyla şikâyetleri azaltacağı gibi muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarını etik dışı işlemlerden kurtaracaktır.

5.KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar. Muhasebe Finans Dergisi(35), 160-172.
- Açık, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 351-366.
- Ağar, S. (2005). Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçları. TBB Dergisi(58), 273-301.
- Akgün, A. İ., & Kılıç, S. (2013). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 20(2), 21-36.

- Alptekin, M. (2017). İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Kaynak Planlaması Sisteminin Kullanılması. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Alptekin, M. (2017, 6). İşletmelerde Yapılan Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altay, E. (2012, Ağustos 28). <https://erdialtay.wordpress.com>. Nisan 27, 2019 tarihinde <https://erdialtay.wordpress.com>. adresinden alındı
- Anadolu, Z. (2015, Eylül 11). Danıştay Kararları Işığında Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (SMİYB). Mayıs 05, 2019 tarihinde <http://www.alomaliye.com/2015/09/11/danistay-kararlari-isiginda-sahte-ve-muhteviyati-itibariyle-yaniltici-belge-smiyb/>. adresinden alındı
- Artar, Y. (2016, Haziran). Türkiye’de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları. Vergi Dünyası Dergisi(418), 36-47.
- Başpınar, A. (2005, Ocak-Nisan). Türkiye’de ve Dünyada Denetim. Maliye Dergisi(145), 35- 62.
- Bayraktar, A. (2007, Haziran). Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. Edirne.
- Binbirkaya, İ. (2006). Türkiye’de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi. 73-74. İstanbul.
- Bozdal, Y. (2018, Ekim 15). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge ve Cezayı Müeyyidleri. Mayıs 05, 2019 tarihinde https://www.muhasabenet.net/makale_sahte%20belge-yuksel_bozdal_vergi_denetmeni.html. adresinden alındı
- Bozkurt, N. (2015). Muhasebe Denetimi (Cilt 7). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2015). Muhasebe Denetimi (Cilt 7). İstanbul: Alfa Yayımevi.
- Can, A. (tarih yok). SPSS ile Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi. Pagem Akademi.
- Cohen, L. M. (2005). research methods in education. 94.
- Çakıroğlu, S. (2013, Mart 29). İç Denetim ve İç Kontrol İlişkisi. Nisan 2019, 29 tarihinde <https://docplayer.biz.tr/7424635-Ic-denetim-ve-ic-kontrol-iliskisi.html>. adresinden alındı
- Çelik, T. (2010, Ağustos). Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde bir Araştırma. 34-35.

- Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetim. Muğla Üniversitesi SBE Dergisi, 1(1), 65-79.
- Demir, B. (2005). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği. Muhasebe Finans Dergisi(26), 147-156.
- Doğan, S., & Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. Maliye Finans Yazıları, 167-187.
- Dönmez, C., & Uslu, S. (2014). Sosyal Bilgiler Öğretmen Adaylarının Özel Alan Yeterliklerine İlişkin Öz-Yeterlik İnançlarının Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 14(1), 460-482.
- Enderoğlu, A. D. (2016, Temmuz). Muhasebe Denetiminde Muhasebe Meslek Mensubunun Denetime Bakış Açısı Yüksek Lisans Tezi. Koçaelli.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe Denetim Ve Bağımsız Denetim. Doğu Üniversitesi Dergisi, 51-63.
- Erol, M. (2015). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Ege Reklam Basım San.Tic.Ltd.Şti.
- Erol, M. (2015). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Ege Reklam Basım San.Tic.Ltd.Şti.
- Erşahin, E. (2017, Aralık 21). Tamamen Sahte Fatura Düzenleyenler İle Kısmen de Olsa Sahte Fatura Düzenleyenler Arasında Ayrıma Gidilmiştir Ama İdare Bunları Göz Önüne Almadan En Ağır Cezaları Verebilmektedir. Mayıs 05, 2019 tarihinde <http://www.iktisadidayanisma.com/Tamamen-Sahte-Fatura-Duzenleyenler-Ile-Kismen-de-O/Yazi/40fbd929-10dd-402e-86a6-74054bf21bfe.aspx>. adresinden alındı
- Fido, E. M. (2016). Finansal Tablolarda Hile Denetimi ve Hileyi Önlemeye Yönelik Denetim Teknikleri: Türkiye ve AB Uygulamalarının Karşılaştırılması Yüksek Lisans Tezi. 44. Konya.
- Field. (2005). Factor Analysis Using SPSS (Cilt 2). LO.
- Fırat, A., & Şahin, M. (2019, Nisan 07). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gözetimi Ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi Ve Tarihçesi. muhasebe ve denetim dünyası e dergi, 1-10.
- Güçlü, F. (2008). Muhasebe Denetim Teknikleri ve İlkeleri. Ankara.
- Güneş, Ş. (2014, Şubat). İşletmelerde Hile Riskinin Önlenmesi ve Hastane İşletmelerinde Uygulama Yüksek Lisans Tezi. 4. İstanbul.
- Haftacı, V. (2011). Muhasebe Denetimi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Haftacı, V. (2011). Muhasebe Denetimi. Kocaeli: Umuttepe Kitapevi.

Haftacı, V. (2011). Muhasebe Denetimi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

<http://archive.iSMMM.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>. (tarih yok). Nisan 28, 2019 tarihinde <http://archive.iSMMM.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>. adresinden alındı

<http://archive.iSMMM.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>. (tarih yok). <http://archive.iSMMM.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>. Nisan 28, 2019 tarihinde alındı

<http://www.kamufinans.com>. (2017, Nisan). <http://www.kamufinans.com>. Şubat 15, 2019 tarihinde <http://www.kamufinans.com>. adresinden alındı

<http://www.kamufinans.com/uygunluk-denetimi-nedir/>. (tarih yok). Nisan 28, 2019 tarihinde <http://www.kamufinans.com/uygunluk-denetimi-nedir/>. adresinden alındı

<https://tr-tr.facebook.com/notes/serbest-muhasebeci-mali-m%C3%BC%C5%9Favirler-ve-adaylar%C4%B1/muhasebe-denetimi-ders-notlar%C4%B1-2/270763496317632/>. (2012, Ocak 1). Aralık 15, 2018 tarihinde alındı

<https://www.goruntuludershane.com/bilgi-bankasi/denetimin-unsurlari-ozellikleri>. (2018, Ekim 25). Denetimin Unsurları. adresinden alınmıştır

<http://www.muhassebex.com/amac-ve-kapsam-yonunden-denetim-turleri?amp>. (2015, Haziran 27). Amaç ve Konusuna Göre Denetim Türleri. Nisan 27, 2019 tarihinde www.muhassebex.com. adresinden alındı

<http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/mali%20tablolar%20analizi.pdf>. (2019, Mayıs 10). Mali Tablolar Analizi. Konya.

<http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf>. (tarih yok). Mart 16, 2019 tarihinde <http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/muhasebe%20denetimi.pdf>. adresinden alındı

<https://www.muhassebedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetim-turleri.html>. (tarih yok). Nisan 27, 2019 tarihinde <https://www.muhassebedersleri.com/muhasebe-denetimi/muhasebe-denetim-turleri.html>. adresinden alındı

- Kılıç, S. (2016, mart 7). Cronbach'ın Alfa Güvenirlik Katsayısı. *Journal of Mood Disorders*, 6(1), 47-48.
- Kirik, Z. (2007, Ocak). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik; Afyonkarahisarda'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü . 54. Eskişehir.
- Kızılboğa, R. (2013). İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığın Önemi. *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, 1(1), 107-119.
- Koca, N. (2010, Mayıs). Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata Ve Hilenin Önlenmesindeki Rolü, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi. 17. Kahramanmaraş, Kahramanmaraş.
- Koça, N. (2010). Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata Ve Hilenin Önlenmesindeki Rolü, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi. Kahramanmaraş.
- Komisyonu, M. Y. (2017). SMMM Staja Başlama. Murat Yayınları.
- Köse, Ö. (2017, MAYIS). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. TC Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2.
- Köse, Ö. (2017, Mayıs). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. TC Sayıştay 145. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları, 2. Ankara.
- Kumkale, R. (2018, Şubat 6). Kayıt Dışı. Mart 3, 2019 tarihinde <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kayit-disi/401875>. adresinden alındı
- Mengi, B. T., & Türkmen, S. Y. (2013, Ocak 31). Yatırım Hileleri. *Öneri Dergisi*, 10(39), 31-39.
- Okay, S. (2011, Şubat). Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi. Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi. Karaman.
- Oktay, S. (2013, Ekim 5). Bağımsız Dentim Etkinliğinin Artırılmasında, Dentim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol:ABD Düzenlemeleri. *Maliye Finans Yazıları*, 42-94.
- Oruç, S. (2016, Haziran 21). Türkiye'de Kamu Alanında İç Denetçilerin Bağımsızlığının ve Tarafsızlığının Önemi. Türkiye'de Kamu Alanında İç Denetçilerin Bağımsızlığının ve Tarafsızlığının Önemi.

- Özçelik, H., Aracı, Ö. N., & Keskin, S. (2017). Muhasebe Hata Ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi(29), 197-214.
- Özel, S. (2011, Ekim 03). Muhasebe Hilesi Kavramı, Yaklaşım Dergisi. Mayıs 01, 2019 tarihinde http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=7925. adresinden alındı
- Özeroğlu, A. İ. (2014, Haziran). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2(2), 180-196.
- Özkul, F. U., & Özdemir, Z. (2013). Çalışan Hilelerin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 10, 75-89.
- Polat, M. (2017, Ağustos 7). Defter, Kayıt Ve Belgelerde Tahrifat Yapmak. Mayıs 06, 2019 tarihinde <https://metinpolat.av.tr/defter-kayit-ve-belgelerde-tahrifat-yapmak.html>. adresinden alındı
- Sakarya Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Bilimsel Araştırma Süreci. (2019, Mayıs 20). Sakarya.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 3568 (Resmi Gazete Sayısı : 20194 Aralık 20, 2018).
- Şenlik, C. Ö. (2010, Eylül 27). Muhasebede Hile ve Hilenin Türleri. Aralık 15, 2018 tarihinde <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MUHASEBEDE-HILE-VE-HILENIN-TURLERI/132c5780-6e46-4faf-9b99-80e3917e3f75>. adresinden alındı
- Unutkan, Ö. (1995). Muhasebe Kayıt Düzeninde Hata ve Hilelerin Nedenleri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 1(2), 65-67.
- Uyar, S. (2017, Eylül 18). İşletme Yönetimi Tarafından Yapılabilecek Hileler ve Korunma Yöntemleri. Mayıs 15, 2019 tarihinde <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/009/>: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/009/> adresinden alındı
- Uslu,Salih; Cengiz Dönmez. (2014). Sosyal Bilgiler Öğretmen Adaylarının Özel Alan Yeterliklerine İlişkin Öz-Yeterlik İnançlarının Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi. Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, 466.
- Uzay, Ş. (tarih yok). Faaliyet Denetimine Genel Bakış. Şubat 13, 2019 tarihinde <https://docplayer.biz.tr/4113679-Faaliyet-denetimine-genel-bakis.html>. adresinden alındı

Uzun, A. K. (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı. Şubat 12, 2009 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208992>. adresinden alındı

Üstün, Ü. S. (2011). Susma Hakkı Çevresinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15(3), 363-390.

VUK Mad. 333. (tarih yok). Mayıs 15, 2019 tarihinde alındı

Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y., & Kocamaz, H. (2014, Temmuz). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri. Nisan 16, 2019 tarihinde <http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/tr/download/article-file/107724>. adresinden alındı

Yaşar, M. (2014, Temmuz). İstatistiğe Yönelik Tutum Ölçeği: Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması. Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi(36), 59-75.

Yaşar, M. (2014, Temmuz). İstatistiğe Yönelik Tutum Ölçeği: Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması. Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi(36), 59-75.

Yaz, D. A. (2014, Nisan 8). Bilanço Makyajı. <https://www.borsagundem.com/yazarlar/bilanco-makyaji-yazisi/252530>. adresinden alınmıştır

6.ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı	Ümit AKTEKİN
Doğum Yeri	GENÇ/BİNGÖL
Doğum Tarihi	05.01.1988

LİSANS EĞİTİM BİLGİLERİ

Üniversite	BİNGÖL ÜNİVERSİTESİ
Fakülte	İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
Bölüm	İŞLETME

YABANCI DİL BİLGİSİ

İngilizce	KPDS (.....) ÜDS (...) TOEFL (...) EILTS (....)
-----------	---

...	-
-----	---

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı Kurum	SERBEST MUHASEBECİ MALİ MUŞAVİR
Görevi/Pozisyonu	SMMM STAJYERİ
Tecrübe Süresi	3 YIL

KATILDIĞI

Kurslar	
Projeler	

İLETİŞİM

Adres	Kültür Mah. Namlu Sok. Yunus Emre Apt. No:68/3
E-mail	aktekinumit12@hotmail.com