

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ BİLİM DALI

**SMMM VE YMM MESLEKLERİNDE ETİK ALGISI VE
BUNUN MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE ETKİSİ:
TRC 1 BÖLGESİ ANALİZİ**

Doktora Tezi

Hazırlayan:
İkrabin AYTEKİN

İstanbul, 2017

T.C.
BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
İŞLETME YÖNETİMİ BİLİM DALI

**SMMM VE YMM MESLEKLERİNDE ETİK ALGISI VE
BUNUN MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE ETKİSİ:
TRC 1 BÖLGESİ ANALİZİ**

Doktora Tezi

Hazırlayan:

İkrabin AYTEKİN

Öğrenci No:

100781028

Danışman:

Prof. Dr. Celal KEPEKÇİ

İstanbul, 2017

YEMİN METNİ


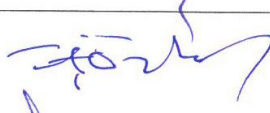
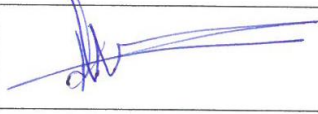
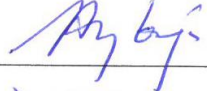

Doktora Tezi olarak sunduğum “*SMMM ve YMM Mesleklerinde Etik Algısı ve Bunun Muhasebe Hata ve Hilelerine Etkisi: TRC 1 Bölgesi Analizi*” adlı, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografya ’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. 28.12.2017

İkrabin AYTEKİN



TEZ ONAYI

Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü *İşletme Yönetimi Doktora* öğrencisi **100781028** no'lu **İkrabin AYTEKİN**'in hazırladığı "**SMMM ve YMM Mesleklerinde Etik Algısı ve Bunun Muhasebe Hata ve Hilelerine Etkisi TRC 1 Bölgesi Analizi**" konulu **DOKTORA TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI** Lisansüstü Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca 28/12/2017 günü saat 11:00'de yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonucunda adayın tezinin **KABULÜNE**.....'ne **OYBİRLİĞİ/GYÇOKLUĞU**yla karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ	İMZA
Prof. Dr. Celal KEPEKÇİ (Beykent Üniversitesi) (Danışman)	Basarılı	
Prof. Dr. Turgut ÖZKAN (Beykent Üniversitesi) (Üye)	BAŞARILI	
Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ (Beykent Üniversitesi) (Üye)	Basarılı	
Prof. Dr. M. Hanefi AYBOĞA (Marmara Üniversitesi) (Üye)	BAŞARILI	
Prof. Dr. Mikaril EROL (Çanakkale Üniversitesi) (Üye)	BAŞARILI	

Adı Soyadı : İkrabin AYTEKİN
Danışmanı : Prof. Dr. CELAL KEPEKÇİ
Türü ve Tarihi : Doktora, 2017
Alanı : İşletme Yönetimi
Anahtar Kelimeler : Muhasebe, Hata, Hile, Etik

ÖZ

SM MM VE YMM MESLEKLERİNDE ETİK ALGISI VE BUNUN MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE ETKİSİ: TRC 1 BÖLGESİ ANALİZİ

Muhasebe sosyal ve ekonomik hayatın en önemli bir ögesi ve işletmelerin dilidir. Muhasebenin sağladığı bilgi ve veriler işletme sahiplerini, çalışanları, kredi kuruluşlarını, yatırımcıları, devleti ve dolayısıyla tüm toplumu ilgilendirmektedir. Muhasebe meslek mensupları meslekleri gereği sürekli olarak müşterileri adına bilgiler sunmaktadır. Sunulan bu bilgiler ışığında işletmeler belirledikleri misyon ve vizyonlarına etkin bir şekilde ulaşmış olduklarını anlayabilmektedir. Devletler bu bilgiler ile bütçelerini hazırlamaktadır. Toplumda sunulacak hizmetler büyük ölçüde bu bilgilerden sağlanan veriler ışığında tahsil edilen vergiler ile sunulabilmektedir. Sunulan bu bilgiler ışığında kredi kurumları müşterilerine kredi verip vermeme konusunda kararlar alabilirken, borsadaki bir yatırımcı bu işletmenin hissesini alıp almama kararını da bu bilgiler ile verebilmektedir. Muhasebe meslek mensubunun bu bilgileri sunarken özverili çalışması, etik davranması ve tarafsız olması yadsınamaz bir gerçektir. Muhasebe meslek mensubunun bu bilgileri sunma aşamasında yapacağı hatalar veya hileler işletme sahiplerini, çalışanları, kredi kuruluşlarını yatırımcıları, devleti ve dolayısıyla tüm toplumu etkileyecektir.

Bu çalışmada muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe meslek etiği konuları üzerinde durulmuştur. İlk olarak muhasebenin genel yapısı ile muhasebe mesleği hakkında teknik bilgiler açıklanmıştır. Daha sonra muhasebe mesleğinin ahlaksal boyutu ve bununla ilgili olarak muhasebede yapılan hata ve hile konuları incelenmiştir. Çalışmada muhasebe meslek mensuplarının meslek örgütleri tarafından muhasebe hata ve hilelerinin minimize etmek amacı ile verilen etik eğitimlere meslek

mensuplarının katılıp katılmadıklarını tespit edilmiştir. Katılan meslek mensuplarının katıldıktan sonra meslek yaşantılarında yaptıkları veya karşılaştıkları hataları ve hileleri önleme konusunda bir değişiklik olup olmadığını tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşmak için TRC-1 Bölgesi (Gaziantep, Adıyaman, Kilis) içinde faaliyet gösteren meslek mensuplarına yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Elde edilen veriler çeşitli istatistikî metotlarla test edilmiş, muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileler üzerindeki tutumlarıyla ilgili sonuçlar paylaşılmıştır. Son olarak muhasebe meslek örgütüne etik kültürün oluşturulabilmesi için önerilerde bulunulmuştur.



Name and Surname : İkrabin AYTEKİN
Supervisor : Prof. Dr. CELAL KEPEKÇİ
Degree and Date : Doctorate, 2017
Major : Business Administration
Anahtar Kelimeler : Accounting, Mistake, Cheating, Ethics.

ABSTRACT

THE ETHIC PERCEPTION IN PROFESSIONS OF SMMM - YMM AND ITS EFFECT TO ACCOUNTING MISTAKES AND TRICKS: TRC-1 REGION

ANALYSIS

Accounting is one of the most important factors of socioeconomic life and the language of business. The data and informations which are provided by accounting concern business owners, employees, credit institutions, investors, government and accordingly all society. The certified public accountants, as part of their job, present information in behalf of their clients continuously. Thanks to these provided informations can the businesses understand whether they have reached their determined vision and missions active or not. Governments set their budgets with these informations. The services which will be presented to the society can be presented by the taxes which are collected under favour of these provided informations. While the credit institutions can decide whether or not to give credit to their clients in the light of these provided informations, also an investor in stock market can decide whether or not to purchase share of this business with these informations. It is an undeniable truth that accounting profession member must be self sacrificing, ethic and objective while presenting these informations. The mistakes and deceptions which will be made by accounting profession members during presentation phase will influence business owners, employees, credit institutions, investors, government and thereby all society.

In this study, it is dwelled upon accounting mistakes and deceptions and the subject of accounting profession ethics. First of all the general construction and techniques of accounting have been explained. Then the morality of the accounting profession and in relation to that mistakes and deceptions are examined.

Whether accounting profession members attended or not to the ethics educations, which are given by accounting trade association with the aim of minimize accounting mistakes and deception, have been determined. It is aimed to determine whether the attendant profession members have seen any changes or not after attending these educations on preventing mistakes and deceptions, which they have faced or done in their professional life. To reach this goal a survey-based study has been done on profession members working in the TRC-1 Region (Gaziantep, Adıyaman, Kilis). The provided data has been tested with various statistical methods and the results of accounting profession members' attitudes on mistakes and deceptions have been shared. Finally the suggestions have been made to the accounting trade association for constituting ethics culture.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
ÖZ	i
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xxiv
KISALTMALAR	xxv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. SMMM VE YMM MESLEKLERİNDE ETİK DEĞERLER VE ETİK ALGISI	4
1.1. ETİK KELİMESİNİN İZAHİ VE İRDELENMESİ	4
1.1.1. Etik Davranışları Etkileyen Faktörler	6
1.1.1.1. Yasaların Etik Davranış Üzerindeki Etkisi	6
1.1.1.2. Gelenek ve Göreneklerin Etik Davranış Üzerindeki Etkisi	7
1.2. MESLEK ETİĞİ YAKLAŞIMLARI	8
1.2.1. Teleolojik Yaklaşım	8
1.2.2. Bireyci Yaklaşım	8
1.2.3. Faydacı Yaklaşım	9
1.2.4. Deontolojik Yaklaşım	9
1.2.4.1. Etik Haklar Yaklaşımı	11
1.2.4.2. Eşitlik Yaklaşımı	11
1.3. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK	14
1.3.1. Muhasebe Mesleğinde Etiğin Önemi	18
1.3.2. Ülkemizde Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler ve Etik İlkeler	19
1.3.2.1. Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Meslek Etiği Kuralları	19
1.3.2.2. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Yasasına Göre Meslek Etiği	20
1.3.2.2.1. Tarafsızlık	21
1.3.2.2.2. Dürüstlük	22
1.3.2.2.3. Bağımsızlık	23
1.3.2.2.4. Haksız Rekabet	23

1.3.2.2.5. Mesleki Yeterlilik	24
1.3.2.2.5.1. Meslekî Yeterliliğin Elde Edilmesi.....	24
1.3.2.2.5.2. Meslekî Yeterliliğin Korunması	25
1.3.3. Ülkemizde Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Etik Kurallar.....	26
1.3.3.1. Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi	26
1.3.3.2. Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık	26
1.3.3.3. Sır Saklama	27
1.3.3.4. Sorumluluk.....	27
1.3.3.5. Bağımsızlık	27
1.3.3.6. Büro Edinme Zorunluluğu	27
1.3.3.7. Haksız Rekabet	27
1.3.3.8. Tabela Asma Zorunluluğu.....	27
1.3.3.9. Mükellef Bildirim	28
1.3.3.10. Ticari Faaliyette Bulunmama	28
1.3.3.11. Reklam Yasağı	28
1.3.3.12. Ödeme Yasağı	28
1.3.3.13. İş Kabulü	28
1.3.3.14. Sözleşme Yapılması	28
1.3.3.15. Ücret Belirlenmesi.....	28
1.3.3.16. Defter ve Belgelerin Saklanması ve İade Edilmesi	29
1.3.3.17. Çalışanlar Listesinden Silinmeyi Gerektiren Haller.....	29
1.3.4. Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Kurullarla İlgili Disiplin	
Cezaları	29
1.3.4.1. Uyarma Cezası Gerektiren Haller	29
1.3.4.2. Kınama Cezası Gerektiren Haller	30
1.3.4.3. Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Gerektiren Haller....	30
1.3.4.4. Meslekten Çıkarmayı Gerektiren Haller	30
1.3.5. Uluslararası Alanda Muhasebe Meslek Etik Kuralları.....	31
1.3.5.1. IFAC Kuruluşunun Meslek Etiği Üzerindeki Düzenlemeleri	31
1.3.5.2. AICPA Kuruluşunun Meslek Etiği Üzerindeki Düzenlemeleri	33

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE MESLEĞİNDE KARŞILAŞILAN HATA VE HİLELER ..	38
2.1. MUHASEBE MESLEĞİNDE HATA KAVRAMI.....	38
2.1.1. Muhasebe Mesleğinde Karşılaşılan Hata Çeşitleri ve Nedenleri	40

2.1.1.1. Fiş Girişlerinde Karşılaşılmayan Hatalar	41
2.1.1.2. Fiş Girişlerinde Yapılabilecek Hatalar	41
2.1.1.3. Hatalı Kayıtların Önlenmesi ve Bulunması Yöntemleri	42
2.1.1.3.1. Tarama Yöntemi	42
2.1.1.3.2. Sayım Yöntemi	42
2.1.1.3.3. Mutabakat Yöntemi	44
2.1.2. Fiş Girişlerindeki Hataları Düzeltme Yolları	45
2.1.2.1. Mizanlar	45
2.1.2.1.1. Mizan Çeşitleri	46
2.1.2.1.2. Mizanın Fonksiyonları	46
2.1.2.1.3. Mizanla Kayıtların Karşılaştırılması	47
2.1.3. Diğer Yapılan Hataları Düzeltme Yolları	47
2.1.4. Muhasebede Karşılaşılan Hata Sebeplerine Genel Bir Bakış	48
2.1.4.1. Bilgisizlik	49
2.1.4.2. Yorgunluk	50
2.1.4.3. Tecrübesizlik	50
2.1.4.4. Matematiksel Hatalar	51
2.1.4.5. Kayıt Hataları	51
2.1.4.5.1. Rakamsal Hatalar	51
2.1.4.5.2. Hesap Hatası	53
2.1.4.5.3. Hesapların Borç Alacak Taraflarının Karıştırılması	54
2.1.4.6. Unutma ve Tekrar Kayıt Hataları	56
2.1.4.6.1. Unutma Hataları	56
2.1.4.6.2. Tekrarlama Hataları	56
2.1.4.7. Bilanço Hataları	57
2.1.4.7.1. Değerleme Hataları	57
2.1.4.7.2. Hesapların Birleştirilmesi	58
2.1.4.7.3. Telafi Edici Hatalar	58
2.1.4.8. Vergilendirme İşlemlerinde Yapılan Hatalar	58
2.1.4.8.1. KDV Uygulamalarındaki Hatalar	59
2.1.4.8.2. Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarında Yapılan Hatalar	59
2.1.4.8.3. Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalarda Yapılan Hatalar	60
2.1.4.8.4. Muafiyet ve İstisna Uygulamalarına İlişkin Hatalar	60
2.1.4.8.5. Stopaj Uygulamasında Karşılaşılan Hatalar	61

2.1.4.8.6. Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar	61
2.1.4.8.7. Vergi Hataları	62
2.2. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI	65
2.2.1. Muhasebe Hile Kavramı ve Tanımı	66
2.2.2. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri	72
2.2.2.1. İşletme Sahiplerinin Hileye Başvurma Nedenleri	72
2.2.2.1.1. Vergi Kaçırarak	72
2.2.2.1.2. Yolsuzlukları Gidermek.....	73
2.2.2.1.3. İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek.....	73
2.2.2.1.4. Alış İşlemleri ile İlgili Hileler.....	74
2.2.2.1.5. Satış İşlemleri ile İlgili Hileler	74
2.2.2.1.6. İşletme Giderlerinin Arttırılması	74
2.2.2.1.7. Şahsi Giderlerin İşletme Gideri Gibi Gösterilmesi.....	75
2.2.2.1.8. Diğer Giderler.....	75
2.2.2.2. İşletme Çalışanlarının Hileye Başvurma Nedenleri	75
2.2.2.2.1. Çalışanları Hile Yapmaya İten Dürtü / Baskı unsuru	77
2.2.2.2.2. Çalışanların Hile Yapmasını Kolaylaştıran Fırsat unsuru	78
2.2.2.2.3. Yapılan Hileyi Makul Kılma Hakkı Gösterme Çabaları	78
2.2.3. Muhasebe Hile Türleri	79
2.2.3.1. Kasti Hata.....	80
2.2.3.2. Kayıtdışı İşlemler	81
2.2.3.3. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt	81
2.2.3.4. Bilanço Hileleri	82
2.2.3.5. Bilgisayar Hileleri	83
2.2.3.6. Uydurma Hesaplar	84
2.2.3.7. Belge Sahtekârlığı.....	85
2.2.3.7.1. Belge Sahtekârlığının Tanımı	85
2.2.3.7.2. Belge Sahtekârlığının Nedenleri.....	85
2.2.3.7.3. Belge Sahtekârlığı Yöntemleri	86
2.2.3.7.4. Belge Sahtekârlığının Mevzuattaki Yeri	86
2.2.3.8. Varlıkların Kötüye Kullanılması.....	87
2.2.3.8.1. Nakit Tahsilâtı Ve Ödeme Varlıklarının Kötüye Kullanılması 88	
2.2.3.8.2. Stoklar ve Diğer Varlıkların Kötüye Kullanılması	91
2.2.3.9. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar	92
2.2.3.9.1. Rüşvet Almak veya Vermek	92

2.2.3.9.2. Bağış ve Hediye Kabul Etmek.....	94
2.2.4. İşletmelerde Yapılan Hileleri Ortaya Çıkaran Belirtiler	94
2.2.4.1. İç Kontrol Sisteminin Zayıflıklarından Kaynaklanan Hile Belirtileri	95
2.2.4.2. Şikâyetler, İmalar, Uyarılar.....	96
2.2.4.3. Çalışanların Anormal Davranışları	97
2.2.4.4. Yaşam Biçimlerindeki Değişiklikler.....	98
2.2.4.5. Muhasebe Hilelerinin Belirtileri	98
2.2.4.6. Analitik Anormallikler	99
2.2.5. Hilelerin Önlenmesi İçin Yapılması Gerekenler	100
2.2.5.1. Örgüt İçerisinde Etik Kültürün Oluşturulması	100
2.2.5.2. İşletmelerde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Geliştirmek.....	101
2.2.5.3. Denetim ve Yönetim Kurulunun Kurulması	103
2.2.5.4. İç Denetçilerin Sorumlulukları.....	104
2.2.5.5. Bağımsız Denetimin Sorumlulukları.....	105
2.2.5.6. Benford Yasası.....	105
2.2.5.7. Veri Madenciliği	109
2.2.6. Dünyada Ortaya Çıkan Muhasebe Hileleri.....	110
2.2.6.1. Muhasebe Skandalları	116
2.2.6.1.1. Enron Skandalı	119
2.2.6.1.2. Worldcom Skandalı	124
2.2.6.1.3. Xerox Skandalı	125
2.2.6.1.4. Carme Vakası	126
2.2.6.1.5. Diğer Muhasebe Skandalları.....	127
2.2.7. Türkiye'de Karşılaşılan Muhasebe Skandalları.....	127
2.2.7.1. İmar Bankası	128
2.2.7.2. Etibank ve Bank Kapital	128
2.2.7.3. Pamukbank.....	129
2.2.7.4. Egebank.....	129
2.2.8. Muhasebe Skandalları Sonrası Dünyada Alınan Önlemler.....	130
2.2.8.1. Sarbanes-Oxley Yasası.....	130
2.2.8.2. Muhasebe Skandalları Sonrası Uluslararası Alandaki Diğer Önlemler ..	132

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ANALİZ VE YORUM	135
3.1. LİTERATÜR TARAMASI.....	135
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	138
3.3. ARAŞTIRMANIN KAVRAMSAL MODELİ.....	139
3.4. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ.....	140
3.5. ANA KÜTLE VE ÖRNEK SEÇİMİ.....	145
3.6. VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ VE ARACI.....	146
3.7. VERİLERİN ANALİZİ	146
3.7.1. Tanımlayıcı Bilgiler	148
3.7.2. Veri Ölçeğinin Güvenirlik Analizi	152
3.7.3. Veri Ölçeğinin Normallik Testi.....	164
3.8. ARAŞTIRMA BULGULARI.....	264
SONUÇ VE ÖNERİLER	282
KAYNAKÇA	287
EKLER	304

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1- Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Ahlâk Kuralları Yönergesi.....	32
Tablo 2- Muhasebe Hileleri	67
Tablo 3- Varlıkların Kötüye Kullanılması	88
Tablo 4- Benford Kanuna Göre Rakamların Ortaya Çıkış Frekansları.....	107
Tablo 5- Şirket İflasları	117
Tablo 6- Yıllar İtibari İle Sektör, Ülke Hile Tablosu.....	117
Tablo 7- Trc1 Bölgesi Meslek Mensupları Sayı Tablosu	145
Tablo 8- Anket Cevaplarının Değer Skalası	147
Tablo 9- Araştırmaya Katılan Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Dağılımı.....	148
Tablo 10- Araştırmaya Katılan Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre Dağılımı	149
Tablo 11- Araştırmaya Katılan Katılımcıların Öğrenim Durumu Değişkenine Göre Dağılımı	149
Tablo 12- Araştırmaya Katılan Katılımcıların Meslek Unvanı Değişkenine Göre Dağılımı	150
Tablo 13- Araştırmaya Katılan Katılımcıların Mesleki Deneyim Değişkenine Göre Dağılımı	150
Tablo 14- Araştırmaya Katılan Katılımcıların Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine Göre Dağılımı	151
Tablo 15- Araştırmaya Katılan Katılımcıların Mükellef Sayısı Değişkenine Göre Dağılımı	151
Tablo 16- Araştırmaya Katılan Katılımcıların Türmob Etik Eğitim Değişkenine Göre Dağılımı	152
Tablo 17- Alfa Katsayısı Güvenilirlik Ölçeği Değer Skalası.....	152
Tablo 18- Güvenilirlik İstatistikleri	153
Tablo 19- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.	153
Tablo 20- Güvenilirlik İstatistikleri	154
Tablo 21- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.	155
Tablo 22- Güvenilirlik İstatistikleri	156

Tablo 23- Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.	157
Tablo 24- Güvenilirlik İstatistikleri	158
Tablo 25- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.	159
Tablo 26- Güvenilirlik İstatistikleri	160
Tablo 27- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.	161
Tablo 28- Güvenilirlik İstatistikleri	162
Tablo 29- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.	163
Tablo 30- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	164
Tablo 31- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar	165
Tablo 32- Mann-Whitney U Test İstatistiği	165
Tablo 33- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	166
Tablo 34- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar	166
Tablo 35- Mann-Whitney U Test İstatistiği	167
Tablo 36- Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	167
Tablo 37- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar	168
Tablo 38- Mann-Whitney U Test İstatistiği	168
Tablo 39- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	169
Tablo 40- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar.	169
Tablo 41- Mann-Whitney U Test İstatistiği	170

Tablo 42- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	170
Tablo 43- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar	171
Tablo 44- Mann- Whitney U Test İstatistiği	171
Tablo 45- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	172
Tablo 46- Mann- Whitney U Test İstatistiği	173
Tablo 47- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	173
Tablo 48- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	174
Tablo 49- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	175
Tablo 50- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	176
Tablo 51- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)	176
Tablo 52- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	177
Tablo 53- Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	178
Tablo 54- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	179
Tablo 55- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu.....	180

Tablo 56- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	181
Tablo 57- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	181
Tablo 58- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu.....	182
Tablo 59- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	183
Tablo 60- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	184
Tablo 61- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu.....	184
Tablo 62- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	185
Tablo 63- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	186
Tablo 64- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	187
Tablo 65- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	188
Tablo 66- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	188
Tablo 67- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	189

Tablo 68- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi... 189	189
Tablo 69- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)..... 190	190
Tablo 70- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu 191	191
Tablo 71- Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi... 191	191
Tablo 72- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)..... 192	192
Tablo 73- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu 192	192
Tablo 74- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi. ... 193	193
Tablo 75- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)..... 193	193
Tablo 76- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu 194	194
Tablo 77- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi... 194	194
Tablo 78- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)..... 195	195
Tablo 79- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu 196	196

Tablo 80- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	196
Tablo 81- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)	197
Tablo 82- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	197
Tablo 83- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	198
Tablo 84- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	199
Tablo 85- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	200
Tablo 86- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	201
Tablo 87- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	201
Tablo 88- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	202
Tablo 89- Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	203

Tablo 90- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	203
Tablo 91- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	204
Tablo 92- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	205
Tablo 93- Meslek Mensubunun Etik Davranışlar Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	205
Tablo 94- Meslek Mensubunun Etik Davranışlar Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	206
Tablo 95- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	207
Tablo 96- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	208
Tablo 97- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	209
Tablo 98- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	210
Tablo 99- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)	211

Tablo 100- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	212
Tablo 101- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	213
Tablo 102- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)	214
Tablo 103- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	214
Tablo 104- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	215
Tablo 105- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)	216
Tablo 106- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	216
Tablo 107- Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	217
Tablo 108- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)	217
Tablo 109- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	218

Tablo 110- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	219
Tablo 111- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)	219
Tablo 112- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	221
Tablo 113- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)	221
Tablo 114- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	222
Tablo 115- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	223
Tablo 116- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	223
Tablo 117- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	224
Tablo 118- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	225
Tablo 119- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)	225
Tablo 120- Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	226

Tablo 121- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	228
Tablo 122- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	228
Tablo 123- Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	229
Tablo 124- Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	231
Tablo 125- Meslek Mensubunun Etik Değerlerkonusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	231
Tablo 126- Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	232
Tablo 127- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	234
Tablo 128- Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	234
Tablo 129- Meslek Mensubunun Etik Davranışlar Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	235
Tablo 130- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.....	237
Tablo 131- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	237

Tablo 132- Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	238
Tablo 133- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.	240
Tablo 134- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular Ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi).....	240
Tablo 135- Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu	241
Tablo 136- Çapraz Tablo İstatistiği (Cinsiyetiniz-Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınız mı?)	243
Tablo 137- Ki Kare Test İstatistiği.....	243
Tablo 138- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	244
Tablo 139- Çapraz Tablo İstatistiği (Yaşınız- Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınız mı?)	244
Tablo 140- Ki Kare Test İstatistiği.....	245
Tablo 141- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	245
Tablo 142- Çapraz Tablo İstatistiği (Öğrenim Durumunuz- Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınız mı?)	246
Tablo 143- Ki Kare Test İstatistiği.....	246
Tablo 144- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	247
Tablo 145- Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek Unvanınız- Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınız mı?)	247
Tablo 146- Ki Kare Test İstatistiği.....	248
Tablo 147- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	248
Tablo 148- Çapraz Tablo İstatistiği (Mesleki Deneyiminiz- Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınız mı?)	249
Tablo 149- Ki Kare Test İstatistiği.....	249
Tablo 150- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	250

Tablo 151- Çapraz Tablo İstatistiği (Faaliyet Gösterilen İl- Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınımı?).....	250
Tablo 152- Ki Kare Test İstatistiği.....	251
Tablo 153- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	251
Tablo 154- Çapraz Tablo İstatistiği (Mükellef Sayınız- Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınımı?)	252
Tablo 155- Ki Kare Test İstatistiği.....	252
Tablo 156- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	253
Tablo 157- Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar - Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınımı?).....	253
Tablo 158- Ki Kare Test İstatistiği.....	254
Tablo 159- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	254
Tablo 160- Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar - Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınımı?).....	255
Tablo 161- Ki Kare Test İstatistiği.....	255
Tablo 162- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	256
Tablo 163- Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar - Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınımı?).....	256
Tablo 164- Ki Kare Test İstatistiği.....	257
Tablo 165- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği.....	258
Tablo 166. Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar İle Etik Eğitimi)	258
Tablo 167- Ki Kare Test İstatistiği.....	259
Tablo 168- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	260
Tablo 169- Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar - Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınımı?).....	260
Tablo 170- Ki Kare Test İstatistiği.....	261
Tablo 171- Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	261
Tablo 172- Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek Mensubunun Denetim Ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar - Türmob'un Etik Eğitimine Katıldınımı?)	262
Tablo 173- Ki Kare Test İstatistiği.....	263

Tablo 174-Pi Ve Kramer V Test İstatistiği	263
Tablo 175-Korelasyon Tablosu.....	265
Tablo 176-Korelasyon Analizi Standart Tablosu.....	266
Tablo 177-Araştırmanın Hipotezleri	267



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1-Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Alanlar (Ünsal, 2009: 412)	17
Şekil 2-Hile Üçgeni	76
Şekil 2b-Varlıkların Kötüye Kullanılması	88
Şekil 3-Araştırma Kavramsal Modeli.....	139



KISALTMALAR

ACFE	:Diplomalı Hile Araştırmacıları Derneği (Association of Certified Fraud Examiners)
ACCAFİN	:Accounted / Audit / Finance (Muhasebe / Denetim /Finans)
AICPA	:Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Műřavirler Enstitűsű (American Institue of Certified Public Accountants)
BDDK	: Bankacılık Dűzenleme ve Denetleme Kurumu
IESBA	: Muhasebeciler İçin Etik Standartlar Kurulu (The International Ethics Standards Board For Accountants)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu - International Federation of Accountants
İSMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Műřavirler Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
MHUD	: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
ÖAG	: Özel amaçlı girişimler
ÖAŞ	: Özel amaçlı şirketler
SAS	: Denetim standartlarına ilişkin tebliğler (Statements On Auditing Standards)
SMMM	: Serbest muhasebeci mali műřavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TESMER	: Temel Eđitim Ve Staj Merkezi (Tűrmobun alt kuruluřu)
TMS	: Tűrkiye muhasebe standartları
TMUD	: Tűrkiye Muhasebe Uzmanları Derneđi
TTK	: Tűrk Ticaret Kanunu
TűRMOB	: Tűrkiye Serbest Muhasebeci Mali Műřavirler Ve Yeminli Mali Műřavirler Odaları Birliđi
UMS	: Uluslararası muhasebe standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli mali műřavir

GİRİŞ

Günümüzde küreselleşme eğilimlerindeki artış ve ekonomik şartların hızla değişerek gelişmesiyle ekonomik faaliyetler daha da karmaşık bir hal almıştır. Ortaya çıkan bu karmaşık durumun sonucu olarak ekonomik faaliyetlerin yerine getirilmesini, mal ve hizmetlerin üretimini, sevkini, satışını ve vergilendirilmesini her geçen gün daha da zorlaştırmaktadır. Global dünyaya küreselleşmiş mal ve hizmetler sunabilmek için; güvenilir işlemlerden geçmiş kaliteli ürünler sunmanın yanı sıra güvenilir, şeffaf ve denetime açık işletmelerin oluşturulması zorunluluğunu da ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda işletmelerin geniş açıdan tüm faaliyetlerinde dar açıdan mal ve hizmet üretimlerinde etik anlayışın önemi ve gerekliliği yadsınamaz bir gerçeklik olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bütün bu gelişmelere ve eğilimlere uyum sağlayabilmek ve bu doğrultuda sağlıklı işletmeler oluşturabilmek için tüm dikkatler meslek ahlakı (etik) ve sosyal sorumluluk olguları üzerinde yoğunlaşmaktadır. Son yıllarda başarılı sanayileşme süreci gösteren ülkelere bakıldığında meslek ahlakı ve sosyal sorumluluk kavramlarını gelişmenin bir aracı olarak kullandıkları görülmektedir. Genel olarak bakıldığında dünyada meslek ahlakı olgusu 1960 yıllarında ilk kez gündeme gelmiştir. Gelişmiş ülkeler ekonomik büyüme, serbest pazar ekonomisi, küreselleşme ve meslek ahlakını aynı paralellikte ele almamışlardır. Bu süreç içinde meslek ahlakı anlayışı ile şirket yönetimlerinin de otoriter yönetimden demokratik ve merkezkaç yönetime doğru bir değişim gösterdiği görülmektedir. Bunların yanı sıra meslek ahlakı olgusunun işletmenin karlılığını ve verimliliğini artırıcı yönde olumlu etkileri olduğu birçok çalışmayla ortaya konulmuştur.

Bu gerçeklikler paralelinde etik ve meslek etiği kavramları ön plana çıkmış, bu konularda bazı tanımlamalar yapılmış bu tanımlamalar zaman içerisinde önemini yitirmiş tekrar tanımlanmaları zorunluluğunu doğurmuştur. Bu çalışmada etik konusu genel anlamda aktarıldıktan sonra mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerinde hizmet sunumu sırasında mevcut etik değerler ve beklenen etik değerler konusunda daha önce yapılmış olan bazı tanımlamalara yer verilecektir. Kısaca bahsetmek gerekirse;

Muhasebe faaliyetleri, sosyal ve ekonomik hayatın önemli bir ögesidir. Muhasebenin sağladığı bilgi ve veriler işletme sahiplerini, çalışanlarını, kredi kuruluşlarını, yatırımcıları, devleti ve dolayısıyla tüm toplumu ilgilendirir. Muhasebecilerin toplumun yararına hizmet etmek ve çıkarlarını korumak gibi iki temel görevi vardır. Muhasebenin sağladığı bilgiler toplum için ne kadar önemli ve yararlı ise yanlış bilgiler de bir o kadar zararlıdır.

Muhasebe meslek mensubunun taşıması gereken niteliklerden belkide en önemlisi olan etik; topluma karşı sorumluluğun bir diğer ifade tarzıdır. Çünkü bu sorumluluk duygusu etik kavramının temelinde yer almaktadır. Muhasebe meslek etiğini olumsuz etkileyen faktörlerin başında ise hata ve hileler gelmektedir. Bu nedenle bu konunun tüm ayrıntılarıyla irdelenmesi ve ortaya konulması son derece önemlidir.

Bu anlatımlardan yola çıkarak muhasebe mesleğinde etiği: meslek mensubunun mesleğini icra etmesi safhasında kanunlara uygun işlemlerle ve toplumun güncel yargılarına önem vererek gerekli mesleki yeterlilik ve titizliğin gölgesinde topluma güvenilir bilgilerin sunulması işlemi olarak tanımlamak mümkündür.

Başka bir tanımlamada ise mesleki etiği; belirli bir meslek zümresinin mesleğe ilişkin olarak yapılandırıp koruduğu, meslek mensuplarına emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini kısıtlayan; yetersizliği ve ilkesiz davranışlardan vazgeçirten, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünü olarak ifade edilmektedir.

Yukarıdaki tanımlamalarda olduğu gibi etik ilke ve kurallarının oluşturulması önemli olmakla birlikte yeterli değildir. Önemli olan etik dışı davranışların hiç oluşmamasıdır. Bunun yolu da etik eğitiminden geçmektedir. Meslek mensuplarına etik kuralların hatırlatılması amacıyla belirli periyotlarla eğitimlerin verilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili yapılan araştırmalar incelendiğinde literatürde önceleri etik, etik kuramları, meslek mensuplarının etik algıları konuları araştırılırken, bunlara etik eğitimi, etik davranışın değişimi, etik davranışın etik algıyla ilişkisi gibi parametreler

de eklenmiştir. Ancak ilgili literatür incelendiğinde hem etik ile ilgili kuramlar hem muhasebe mesleğinde yapılan hata ve hileler hem de etik davranışın gelişimi amacı ile verilen etik eğitimlerin muhasebe mesleğinde yapılan hata ve hilelerine etkisini araştıran çalışmalara pek rastlanmamıştır. Bu bağlamda çalışma hem literatürdeki boşluğu doldurmaya katkı sağladığı hem de etik davranışın gelişimi amacı ile verilen etik eğitimlerin muhasebe mesleğinde yapılan hata ve hilelerine etkisini araştırdığı için özgün bir çalışmadır.

Araştırmanın kısıtlarını şöyle sırlamak mümkündür. Araştırma evreninin çok büyük olması araştırma kısıtlarından bir tanesidir. Araştırmanın diğer bir kısıtı ise örneklem olarak seçilen TRC 1 bölgesindeki meslek mensuplarının birçoğunun ya etik eğitimlere katılmamış olması veya etik taahhünameyi daha imzalamamış olmasıdır. Araştırma süresinin az olması ve kısıtlı süre içerisinde örneklem bölgesinde konumuz ile ilgili her hangi bir disiplin soruşturmasının başlatılmamış olması da araştırmanın diğer kısıtları olarak sıralanabilir.

Çalışmanın birinci bölümünde; muhasebe ve muhasebe mesleği hakkında genel bilgiler verildikten sonra muhasebede etik konusu ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Bu doğrultuda ulusal ve uluslararası alanda muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemeler ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; muhasebede yapılan hata ve hileler detaylı olarak anlatılmıştır. Hile ile hata kavramları arasında ilişki kurulmaya çalışılmıştır. Muhasebe mesleğinde denetim fonksiyonu da detaylıca ele alınmış ve bunların önlenmesi ile birlikte etik değerlerin paylaşımı ve bir etik kültürün oluşturulması için, verilmesi gereken ve mevcut durumda verilen etik eğitimlere değinilmiştir.

Üçüncü bölümde araştırmanın amacı, kuramsal çerçevesi, modeli, metodolojisi ve verilerin analizlerinden oluşan uygulama kısmına yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise elde edilen bulgular ışığında genel değerlendirmelere yer verilmiş bununla birlikte akademisyenlere ve sektöre yönelik çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. SMMM VE YMM MESLEKLERİNDE ETİK DEĞERLER VE ETİK ALGISI

Muhasebe ve denetim sistemiyle ilgili yapılan söz konusu düzenlemeler ile yolsuzluğun olmadığı, uluslararası sistemle uyumlu, etkin ve verimli çalışan bir kamu yönetimi hedeflendiğinden şüphe yoktur. Ancak söz konusu düzenlemelerde finansal sistemin alt yapısını oluşturan uygulamalar ve sistemi işleteceklerin tabi olacakları usuller dikkate alınırken sistemin başarısını sağlamak için gerekli olan insan faktörünün esas alınması gerekmektedir. Bu nedenle; kurulan sistemin başarılı işleyebilmesi için hukuk kurallarının yanında meslek mensuplarının bazı etik ve ahlaki vasıfları da ön plana çıkmaktadır.

Muhasebe meslek ahlakı kuralları ile ilgili ülkemizde ilk doğrudan düzenleme TÜRMOB tarafından 2001 yılında yapılmış ve serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik meslek ahlak kuralları ile ilgili mecburi meslek kararı olarak yayınlanmıştır. Daha sonra 2007 yılında yine TÜRMOB tarafından serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) ve yeminli mali müşavirlerin (YMM) mesleki faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler hakkında yönetmelik yayınlanmış ve uygulamaya konulmuştur. Bu bölümde; SMMM ve YMM mesleklerinde etik algısı incelenmiştir.

1.1. ETİK KELİMESİNİN İZAHI VE İRDELENMESİ

Etik günlük yaşamımıza uygulanabilen birey, toplum ve kurumlar açısından hangi davranışların doğru hangilerinin yanlış olduğu sorusuna cevap arayan kurallar bütünüdür ve etik davranışlar kişisel kararların ve tercihlerin bir ürünüdür (Sakarya & Kara, 2010: 58). Yıldırım (Yıldırım, 2014: 373)'e göre, insanı diğer canlılardan ayıran en temel özellik insanın normatif şuura sahip olmasıdır. Teknik ifadesi ile insan; mantıki şuuru ile doğru ile yanlış, ahlaki şuuru ile iyi ile kötüyü, hukuki şuuru ile haklı ile haksızı birbirinden ayırır. Bu bağlamda etik yasal gerekleri aşan ölçüde kendini kontrol etme manasında olan ideal bir insan özelliğidir. (TESMER, 2009: 218)

Etik kavramı Yunanca “karakter” anlamına gelen “ethos” sözcüğünden gelmektedir. TDK Türkçe sözlüğü Fransızca kökenli olan etik kelimesi için; “töre bilimi”, “çeşitli meslek kollar arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü”, “ahlakla ilgili” sözcüklerini kullanmaktadır. Ahlak daha çok “var olan” sosyolojik bir olguyu incelerken; etik ilişkilerde ahlaki değerlere uygun ölçütlerin ve onlara rehberlik edecek davranış kurallarının “neler olması” gerektiğini inceleyerek “istenilir iyilere” odaklanır (Kaya & Ergüden, 2014: 51).

Ahlak Arapça kökenli bir sözcük olup yaradılış kökeninden gelmesi nedeniyle yaratılıştan getirilen huy biçiminde değerlendirilmişse de; zamanla anlamı değişime uğramış ve “bireyin sosyal değerleri” olarak Türkçe’ de kullanılmaya başlanmıştır. Ahlak sözcüğünün İngilizce’ de karşılığının “ethics” olması nedeniyle ahlak dilimizde etik anlamını da içerir şekilde kullanılmaktadır. Gerçekte ise ahlakla etik arasında genişlik-darlık, kuram ve uygulama açısından farklılık söz konusudur (Koçberber, 2008: 66).

Türkçe’ de ahlak kavramı Latince moral sözcüğünün karşılığıdır. Bu anlamda ahlak görelidir ve toplumdaki topluma değişebildiği gibi aynı toplum içindeki farklı grupların benimsediği ahlak kuralları arasında bile farklılıklar vardır. Ahlakın etkisi, yaptırımı, zorlayıcı gücü, insanın vicdanıdır (Aydın, 2002: 1).

Ahlak temel olarak insanın değer ve tutumlarını içerirken; etik, bu alanda yapılan bilimsel çalışmaları içermektedir. Başka bir anlatımla etik, davranışlarımıza felsefi bir bakış açısıyla yaklaşarak doğru-yanlış, ödev-yükümlülük, toplumsal ve sosyal sorumluluk kavramlarını sorgular (Kılavuz, 2003: 26). Etik ile ahlakın özdeş olmamasının nedeni, etiğin ahlak felsefesi olması, ahlakın ise etiğin araştırma konusu olmasındandır (Aydın, 2002: 6). Öte yandan Türkiye’de yapılan çalışmalarda her iki kavramın yer yer birlikte, yer yer ayrı kullanıldığı görülmektedir (Daştan, 2009: 284).

Etiğin üç ana dalı vardır. Bunlar; “tanımlayıcı etik”, “etik felsefesi” ve “uygulamalı etik” tir. Tanımlayıcı etik, insanların ve kültürlerin mevcut inançlarını, adet ve geleneklerini, ilkelerini ve uygulamalarını araştırır ve tespiti uğraşır.

Etik felsefesi, iyi-kötü-hoşgörü gibi etik kavramlarını anlamaya ve etik ilkelerini ve teorilerini doğrulamaya çalışır. Etik davranışlarının oluşumunda bireye özgü etik tutumun önemli rolü bulunmaktadır. Bundan dolayıdır ki etik felsefesi, kişilerin etik yargılarını tanımlamak için kullanılmaktadır. Bu bağlam da muhasebe meslek mensuplarının etik tutumları, üzerinde durulması gereken bir konu olarak değerlendirilmelidir.

Uygulamalı etik ise, birisinin belirli bir durumda nasıl davranması gerektiği sorusuna odaklanır. Muhasebecilik mesleği açısından düşünüldüğünde, etik diğer mesleklerde olduğu gibi, uygulamalı etiğin bir alanı olarak görülmelidir (Akın & Özdaşlı, 2014: 62).

1.1.1. Etik Davranışları Etkileyen Faktörler

Etik davranış; bireylerin doğru ile yanlış ayırarak, doğruyu seçme ve ahlâklı davranma yoludur. Ahlâklı davranış ise; bireylerin toplum tarafından iyi, güzel, doğru olarak kabul ettikleri bir takım kurallara uygun davranmalarınıdır. Bazı kişiler bu kuralları farklı algılamaktadır. Toplumun huzurunu sağlamada en önemli etken hukuki kurallara uymaktır. Mesleki davranışı etkileyen unsurların, yasalardan çok daha geniş kapsamlı olduğunu kabul etmek gerekir. Bu bağlamda da etik davranışı etkileyen unsurları irdelemek gerekecektir. Etik davranışı etkileyen başlıca unsurlar aşağıdaki gibidir (Sözbilir, 2010: 20):

1.1.1.1. Yasaların Etik Davranış Üzerindeki Etkisi

Yasalar toplum kurallarını ve toplumun güvenliğini korumak için bazı yaptırımlar öngörmektedir. İnsanların bazıları bu yaptırımlara uyar. Bunlar yasalara uygun davranışlardır, uymayanlar ise ahlâk dışı davranışlar olarak değerlendirilir. Meslek kuruluşları da mesleki saygınlıklarını artırmak ve meslek mensupları arasında birlik ve düzeni sağlamak için bazı kurallar çıkarırlar. Meslek mensupları çıkarılan bu kurallara uymak zorundadırlar (Kirik, 2007:18).

Toplumda ve mesleki kuruluşlarda yasalar ne kadar mükemmel ve kapsamlı olursa, bireylerin veya meslek mensuplarının bu yasalara duyduğu saygı ve duyarlılık o derece artar. Devlet-birey, devlet-firma, birey-birey, firma-birey, birey-firma

ilişkilerinde yasalara duyulan güven çok önemlidir. Şöyle ki devlet, firmaların sosyolojik, ekonomik ve politik kararlarını almaları için belirli standartlar oluşturmuştur. Firmalar da, bu işlemleri yaparken devlete olan görevlerini yerine getirmek zorundadır. Firmalar toplumdaki bireylere istihdam sağlamaktadır. Toplumlarda; devlet, firma, birey ilişkisi içinde bulunmaktadır. Toplumlarda, neyin doğru, neyin yanlış olduğuna görüş birliğiyle karar verilirse, olaylar hakkında bilgiler tarafsız bir şekilde yayılır. Yayılan bu bilgiler kamuoyunda bilinçli bir biçimde değerlendirilir. (Sözbilir, 2010: 23)

Devlet tarafından; toplumlarda istikrar bozucu davranışlarda bulunan bireyler, yasalar tarafından yansız ve ödünsüz bir şekilde cezalandırılmalı ve istikrarı arttırıcı davranışlarda bulunduran bireylerse ödüllendirilmelidir.

Bu bağlam da meslek mensupları için aşağıdaki gibi bir öneride bulunulabilir. Bir ödül mekanizması olarak meslek mensuplarının ceza ve ikaz almadıkları her yıl için ödeyecekleri vergi, sgk ve oda aidatlarında 1 puan (%1) indirim uygulanması ciddi bir şekilde teşvik edici bir unsur olabilir. 30 yıl boyunca mesleğini icra eden bir meslek mensubu bu süre içerisinde her hangi bir ceza ve ikaz almadığı varsayıldığı da 30 yılsonunda %30 oranında bir indirim alması teşvik edici bir unsur olabilecektir.

1.1.1.2. Gelenek ve Göreneklerin Etik Davranış Üzerindeki Etkisi

Toplum kurallarını ve toplumun güvenliğini sağlamak için sadece yasalar yeterli değildir. Toplumlarda ve mesleki kuruluşlarda belirlenen yasaların haricinde toplumlarda oluşan gelenekler ve görenekler toplumun güvenliğini ve kuruluşların saygınlığını arttırmak için büyük rol oynamaktadır.

Ahlâk, bireyin diğer bireylerle, bireylerin kurumlarla, bireyin devlet ile ilişkilerinde toplum deneyimlerinden, toplumun gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan akıl ürünü olan, toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı arttırıcı unsurlardır. Ayrıca, toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin de bir bütünüdür (Sözbilir, 2010: 25). Dolayısıyla yazılı kurallar kadar gelenek ve göreneklerinde etik kurallar üzerinde ki etkisi tartışılmazdır.

1.2. MESLEK ETİĞİ YAKLAŞIMLARI

Muhasebe mesleğine yönelik etik yaklaşımları temel olarak; teleolojik, deontolojik, yararlı olma yaklaşımı ve görev sorumluluğu yaklaşımları olmak üzere dört ana başlıkta incelemek mümkündür. Aşağıda bunlara detaylı bir şekilde değinilmiştir.

1.2.1. Teleolojik Yaklaşım

Teleolojik yaklaşım; fayda maliyet karşılaştırılmasında bireylere maksimum faydayı sağlayacak seçeneklerin her zaman doğru olduğu anlayışını temel alan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım bir davranışın ahlakiliğine, doğru olup olmamasına o davranışın sonuçlarına bakarak karar verilmesi gerektiğini öne sürer. Yapılan davranışın sonucu iyiye davranışın arkasındaki niyet ve güdülere bakmaya gerek olmadığını savunur. Sonuç iyiye davranış ahlakidir. Bireyci yaklaşım ve yararlı olma yaklaşımı olmak üzere iki gruba ayrılır (Akdoğan, Muhasebe Meslek Eğitiminde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF, S.10 (1), ss.295-300).

1.2.2. Bireyci Yaklaşım

Bireyci yaklaşım; doğrunun uzun dönemde bireye yarar sağlayan davranış ya da yaklaşım biçimi olduğunu savunmaktadır. Diğer bir adıyla egoizm olarak bilinmektedir. Bu yaklaşımda bireyler kendilerine iyi kötü değerlemesinde kendisine en üst yararı sağlayacak sonucu aramaktadırlar. Bireysel yararın bireysel çıkarlara dönüştüğü yaklaşımdır (Akdoğan, 2005: 297).

Bireyci yaklaşımın bir diğer boyutunu sonuçsallık oluşturmaktadır. Sonuçsallığın birinci boyutunu bireylerin kişisel çıkarları doğrultusunda kararlar vermesi anlamına gelen egoizm boyutu oluşturmaktadır. Yukarıda da anlatıldığı gibi bu yaklaşım doğrunun uzun dönemde bireye yarar sağlayan davranış ya da yaklaşım biçimi olduğunu kabul etmektedir. Bu yaklaşımın gerçek anlamda hedefine ulaşması için yapılacak eylemin doğruluk ve dürüstlük kavramları temelinde yapılması gereklidir (Akdoğan, 2005: 297).

Çakar (Çakar, 2013: 49)'a göre, bireysellik ahlaki karar vermede, batı dünyasının en önem verdiği yaklaşımlardandır. Faydacılık, en büyük miktarda yarar ilkesine dayanan sonuca yönelik (teleolojik) bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımda en fazla yararı sağlayacak kararın en doğru karar olacağı savunulmaktadır. Uygulamada bu durumun tespitinin güç olması kavramların olabildiğince basitleştirilmesini gerektirmektedir. Muhasebede etik bir denge olarak değerlendirilen bu yaklaşımda yararların para birimi ile ölçülemediği zaman fayda maliyet analizinin yapılması güçlüğü kaçınılmaz olacaktır (Akdoğan, 2005: 297).

1.2.3. Faydacı Yaklaşım

Faydacılık teorisi; her bireyin menfaatini koruyup, kolladığı için demokratik bir yaklaşım olarak değerlendirilir (Fox, 1999: 23). Tarafsızlığın ön planda olması bu yaklaşımı cazip kılmaktadır (Solomons, 1991: 292).

Faydacı yaklaşımda; yapılan işlemin yan etkisi, gelecek nesillere olan etkisi gibi bir eylemin tüm sonuçları değerlendirilmektedir. Yaklaşımın en önemli yanı, en çok kişiye en fazla faydanın amaçlanmasıdır. Faydacı yaklaşımda, ilk olarak muhtemel olasılıklar değerlendirilir. Daha sonra yaklaşımın uygulandığı örnekleme gruba en fazla tatmini ve faydayı sağlayan davranış biçimi esas alınır. Muhasebecilerin çoğu kararlarını verirken yarar maliyet analizleri yaparlar. Bu analizde muhasebeciler ve yöneticiler olası maliyetleri ile olası yararlar arasındaki dengeyi en üst düzeye çıkaracak eylemleri kabul ederler. Yararların para girişi ile ölçülenemediği durumlarda bu analizde zorluklar ortaya çıkmaktadır. Bu durumda öncelikle karardan etkilenecek taraflar için olası seçenekler değerlendirilmelidir. Bu yaklaşım mesleğin etiksel alanı olan sosyal sorumluluk kavramının yaratılmasında önemli rol üstlenmiştir. Bu yaklaşımın en zayıf özelliği, yararların tam olarak tanımlanamamasıdır (Okay, 2011: 40; Akdoğan, 2005: 36).

1.2.4. Deontolojik Yaklaşım

Bu yaklaşım ilkelere, hukuk kurallarına, bireysel görev ve sorumluluklara, yazılı olmayan kurallara veya yazılı olmayan yükümlülüklerle diğer bir ifadeyle tüm

yönlendirici kurallara uygun davranmayı ve buna göre verilen kararları kişinin niyetine bağlı olduğunu ifade etmektedir (TESMER, Ulaş Çakar 2013: 45).

Çakar (Çakar, 2013: 48)'da bu yaklaşım bir eylemin etik olup olmasının sonuçlarıyla ya da içinde bulunulan şartlarla bir ilgisi olmadığını savunmaktadır. Kişinin davranışını haklı çıkarmaya yönelik çaba ve bahaneleri bu yaklaşımca kabul edilebilir değildir.

Muhasebe mesleğinin genellikle deontolojik ekole dayandırıldığı söylenebilir. Burada belirleyici olansa mesleki yeterlilik, güvenilirlik ve bağımsızlıktır. Deontoloji, yapılması gerekeni yapma bilimidir. Özgül ahlaki yükümlülükler değil, etik ile mantık arasındaki ilişkiler ön plandadır. Deontolojisiler faydacılık yaklaşımında savunulan çoğunluk kavramına karşıdır. Bir davranışın iyi veya kötü olarak tanımlanması için çoğunluğun kararının bir gösterge olamayacağı savunulur (Akdoğan, 2005: 298).

Deontolojik yaklaşım daha çok görev ve etiksel yükümlülükler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Deontolojik yaklaşıma göre, davranışların iyi veya kötü olarak kabul edilmesi için çoğunluk gösterge sayılmaz.

Muhasebe mesleğindeki görev bilinci, öz denetimle paralel yürütülen veya yürütülmesi gereken bir gerekliliktir. Bu bilinç; kamu çıkarının firma çıkarından daha üstün olduğu temel anlayışına dayanmaktadır (Moizer, 1995: 430). Buradan hareketle güçlü bir görev anlayışının; yasal bir zorunluluk olan kurallara uymaktan daha çok meslek mensubunun etik ve ahlaki boyutunun daha önceliklenmesi ile mümkün olabileceği gözden kaçırılmamalıdır.

Özetle muhasebe mesleğinde deontoloji yaklaşımı; meslek mensuplarının mükellefler ve kendi aralarındaki ilişkiyi belirleyen kurallar topluluğunu açıklar. Bu yaklaşımda faaliyet sonuçlarının doğruluğunu saptamak mümkün değildir. Muhasebe mesleğinde genel kabul görmüş etiksel yaklaşım olan deontolojik yaklaşım etik haklar yaklaşımı ve eşitlik yaklaşımı olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

1.2.4.1.Etik Haklar Yaklaşımı

Etik haklar yaklaşımı; güvenlik, gizlilik, gelişme, irade ve yasama gibi temel kavramların üzerine kurulmaktadır. Meslek mensupları faaliyetlerinde verecekleri kararları alırken bu kavramları göz ardı edemezler. Meslek etiğini kapsayan konularda kararlar verirken, toplumda bulunan başka kişilerin haklarının yenilmemesine dikkat etmeleri gerekir (Okay, 2011: 37).

1.2.4.2.Eşitlik Yaklaşımı

Eşitlik yaklaşımının temelleri eşitlik, adalet ve tarafsızlık kavramlarına dayanmaktadır. Eşitlik yararların, hizmetlerin dağıtılmasında uygulanacak sınırlarının belirlenmesini içerir. Tüm dünyada meslek mensupları aynı hak ve özgürlüklere sahiptir. Meslek mensuplarının aralarındaki farklılıkların ancak meslek mensuplarının yetenek ve bilgilerine paralel olarak üstlendikleri görev ve sorumluluklardan kaynaklanabildiği savunulur. Meslek örgütünün kendisine bağlı meslek mensupları arasında meslek etiği kurallarını uygularken tarafsız ve eşit davranmasını öngörmektedir. Bu yaklaşım tarafsızlık üzerine kurulmuştur. Meslek mensupları gerekli etik ilke ve kurallara uymadıkları takdirde yapılan hataların kasıtlı ve kasıtlı olmamasına göre cezalara tabi olduklarını öngörmektedir.

Sonuç olarak yapılacak etik konulu eğitimlerde meslek mensubunun karşılaşıacağı durumlarda yani etiksel karar vereceği yol ayrımlarında hangi etik kuralları tercih etmesi gerektiği ve bu tercihlerinde yanlış tercihte bulunması durumunda gerek hukuksal yönden gerekse vicdani yönden bu tercihlerin doğuracağı sonuçların neler olacağı eğitimlerde bildirilmelidir.

Bu konuda karar verme aşamasında etiksel karar verme sürecini anlatan bir olayı aktarmak istiyorum. Sokrates'in karşılaştığı zor bir durum da arkadaşlarının yapmış oldukları önerileri ve Sokrates'in bu öneri karşısında yapmış olduğu çıkarımlarını ve bu çıkarımların devamında da oluşabilecek sonuçların önemini anlatıyor.

Bütün hayatınız boyunca iyi bir kişi olmak için uğraştığınız, işinizi bildiğiniz gibi yaptığınızı ve insanlar için iyi olan şeyleri yapmaya çalıştığınızı varsayalım. Yine, pek çok insanın sizden ve yaptıklarınızdan hoşlanmadığını ve hatta sizi toplum için, bunun gerçekten doğru olduğunu gösteremeseler de bir tehlike olarak gördüğünü varsayalım. Daha ileri gidelim ve akranlarınızdan oluşan bir jüri tarafından haklı olarak tamamen adaletsiz bulduğunuz bir şekilde, suçlandığınızı, yargılandığınızı ve ölüme mahkûm edildiğinizi varsayalım. Son olarak, siz hapiste infazı beklerken, arkadaşlarınızın hapisten kaçmanız ve ailenizle birlikte sürgüne gitmeniz için bir fırsat yarattıklarını varsayalım. Arkadaşlarınız, gereken rüşveti verebileceklerini ve sizin kaçışınızdan dolayı başlarının belaya girmeyeceğini; eğer kaçarsanız daha uzun bir yaşam süreceğinizi; eşinizi ve çocuklarınızın refah içinde yaşayacaklarını; arkadaşlarınızın sizi görmeye devam edebileceklerini ve insanların genellikle, kovmanız gerektiğim düşüneceklerini söylüyorlar Bu fırsat değerlendirir misiniz?

Bu, Platon'un Kriton (Crito) adlı diyalogunun başında ahlak felsefesinin babası Sokrates'in içinde bulunduğu durumdur Diyalog, sokrates'in yukarıdaki soruya verdiği cevaba ulaşırken nasıl akıl yürüttüğünü anlatır. Bu nedenle, bu diyalog, incelememiz için iyi bir örnektir. Sokrates önce, izlenmesi gereken yaklaşıma ilişkin bazı belirlemeler yapar, ilk olarak, kararımızı duygularımızın belirlemesine izin vermemeliyiz; sorunu incelemeli ve en iyi akıl yürütme yöntemini izlemeliyiz. Olguları olduğu gibi algılamaya ve aklımızda bir soru işareti bırakmamaya gayret etmeliyiz. Bu tür sorular akla dayanarak cevaplanabilir ve cevaplanmalıdır. İkinci olarak, bu tür sorulara, insanların genel düşünme biçimlerine başvurarak cevap veremeyiz. İnsanlar yanılabilirler. Doğru olduğunu düşündüğümüz bir cevap bulmak için uğraşmalıyız. Bağımsız düşünmeliyiz. Son olarak, asla ahlaki olarak yanlış bir şey yapmamalıyız. Yanıtlamamız gereken tek soru, bize önerilen şeyin doğru mu yoksa yanlış mı olduğudur, bize ne olacağı, hakkımızda insanların ne düşüneceği ya da olan bitenle ilgili olarak ne hissedeceğimiz değil.

Bunu söylerken Sokrates, aslında hapisten kaçarak yasalara karşı gelmemesi gerektiğini göstermek için üç yönlü bir iddia ileri sürer İlki, asla hiç kimseye zarar vermemeliyizdir. Sokrates'in kaçıışı, devletin yasalarının ihlali ve önemsenmemesi anlamına geleceği için devlete zarar verecektir. İkincisi, eğer, kişi, bir devletten

ayrılabilceği halde orada yaşamayı sürdürüyorsa, zımni olarak yasalara itaat etmeyi kabul etmiş demektir; buna göre Sokrates, eğer kaçarsa bir sözleşmeye aykırı davranmış olur; bu da yapılmaması gereken bir şeydir. Üçüncüsü, kişinin topluma yâda devleti, kişinin detada ebeveyni ve öğretmenidir ve kişi ebeveynlerine ve öğretmenlerine itaat etmelidir.

Bu iddiaların her birinde Sokrates, arkadaşı Kriton ile birlikte üzerinde düşünerek geçerli gördükleri genel bir ahlaki kurala ya da ilkeye başvurur;(1) Asla hiç kimseye zarar vermemeliyiz;(2) Verdiğimiz Sözleri tutmalıyız ve (3) Ebeveynlerimize ve öğretmenlerimize itaat etmeliyiz ya da saygı göstermeliyiz. Sokrates, yine her bir durumda, olgusal bir bildirim olan başka bir öncül kullanır ve kuralı ya da ilkeyi bu duruma uygular: (1a) Eğer kaçarsam, topluma zarar veririm; (2a) Eğer kaçarsam sözümü tutmamış olurum; (3a) Eğer kaçarsam ebeveynime ve öğretmenime itaat etmemiş olurum. Böylece Sokrates, kendi özel durumunda ne yapması gerektiğine ilişkin bir sonucu ulaşır. Bu ahlaki konularda tipik bir akıl yürütme biçimidir ve burada güzel bir şekilde resmedilmiştir.

Bu ahlaki akıl yürütme biçiminde kişi, belli bir durumda ne yapacağına, belli genel ilkelere ve kurallara dayanarak karar verir. Kişi, genel ilkeler benimser ve bunları tekil durumlarda uygular. Meslek mensubuna verilecek eğitimlerde meslek mensupları bu genel ilkeleri bilmeli ve karşılaşacağı durumlarda bu ilkeleri zihinde tutarak kararlar verebilmelidir.

1.3. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Meslek etiği genel ahlaki ilkelerin meslekler üzerinde yeniden şekillenmesi ve bu manada etiğin (ahlakın), mesleki açılardan oluşturulmasıdır. Meslek etiğinin amacı ise; meslek mensuplarının ürettiği hizmet ve ürünlerde, toplumsal güvenin kazanılmasını kolaylaştıran kurallar bütününe meydana getirmektir. (Katherine ve Murphy, 2007: 383)

Meslek ahlâkı; meslek mensuplarının bağımsız olarak hareket etmesi, kendi kendini kontrol etmesi ve dürüstlüğü sağlamasını ifade eder. Bir diğer ifade ile meslek ahlakı; müşterilere, halka, devlete belli standartlara göre tespit edilen ahlaki seviyede hizmet sunulması demektir. Bu tanımlamalardan yola çıkılmış ve meslek ahlâkı yazılı hale getirilerek, meslek standartları yasaları oluşturulmuştur. Oluşturulan bu yasalar, mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarına rehberlik görevi sağlarken, diğer meslek mensuplarının arasında da bir standartlaşma oluşturmaktadır (Selimoğlu, 1998: 146).

Aslında örgüt kültürlerinin ürünü olan ve meslek mensuplarının belirli davranış kalıplarını benimsemelerini sağlayan, yazılı olmayan kuralları da vardır (Mocan, 2002: 6). Günümüzde yazılı olmayan örgüt kültürünün etik davranışlar açısından tanımlanarak yazılı, mesleki yargı gerektiren ve tartışılabilir bir hale getirilmesi neredeyse bir zorunluluk olmuştur (Pehlivan, 1998: 52). Kaldı ki yaşanan muhasebe skandalları ile birçok çevrede, muhasebede kullanılan kural, ilke, standart, mevzuat, yöntem ve politikaların sorgulanması gerektiği de sık sık dile getirilmeye başlanmıştır (Gökgöz, 2012: 317).

Yapılan bu çalışmaların neticesi iş hayatında oluşan uygulamaların doğru, yanlış, haklı, haksız, iyi ve kötü olarak incelenmesidir. Meslek elemanlarının hangi mesleğin mensubu olursa olsun, kendi ahlaki kültürünü, mesleki özelliklerini ve toplumsal sorumluluk kurallarına uygun bir şekilde mesleğini icra edip etmediğinin gözlemlenmesi içindir.

Başka bir ifade ile “etik belirli bir meslek zümresinin, mesleğe ilişkin olarak yapılandırıp koruduğu, meslek mensuplarına emreden. Onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan. Kişisel eğilimlerini kısıtlayan yetersizliği ve ilkesiz

davranışlardan vazgeçirten, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür” olarak ifade edilmektedir (<http://www.tmud.org.tr/files/etik%20kur%20el%20kit.%202013.pdf>).

Bu tanımlardan yola çıkarak muhasebe mesleğinde etiği; meslek mensubunun mesleğini icra etmesi safhasında kanunlara uygun işlemlerle ve toplumun güncel yargılarına önem vererek, gerekli mesleki yeterlilik ve titizliğin gölgesinde topluma güvenilir bilgilerin sunulması işlemi olarak tanımlamak mümkündür.

Meslek örgütü içindeki ve dışındaki formel ve informal ilişkiler ağı günümüzde öyle karmaşık bir hale gelmiştir ki, meslek mensupları bu tanımlamalarda olduğu gibi adil, doğru, tarafsız, çıkarısız davranmalarını sağlayacak başka unsurlara gereksinim duymuşlardır.

Bu çerçevede muhasebe meslek ahlakı ile ilgili çalışmalara başlanılmıştır. İlk uluslararası çalışma uluslararası muhasebeciler federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından 1990 yılında başlatılmış ve 1992 yılında oluşturulan eğitim komitesi öncülüğünde muhasebeciler için meslek ahlakı: eğitimsel mücadele ve uygulanabilir uygulama adlı yönetmelik yayınlanmıştır. IFAC daha sonra 1998 yılında muhasebe mesleği için meslek etiği kurallarını yayınlamıştır. IFAC bağımsız bir standart belirleyici organı olan muhasebeciler için etik standartlar kurulu (IESBA), haziran 2005 de yürürlüğe koyulan ve 2014 de revize edilen “muhasebe meslek mensupları için etik kuralları el kitabı” ile skandallarla itibarı sarsılan muhasebe mesleğinin itibarını güçlendirmeyi amaçlamıştır.

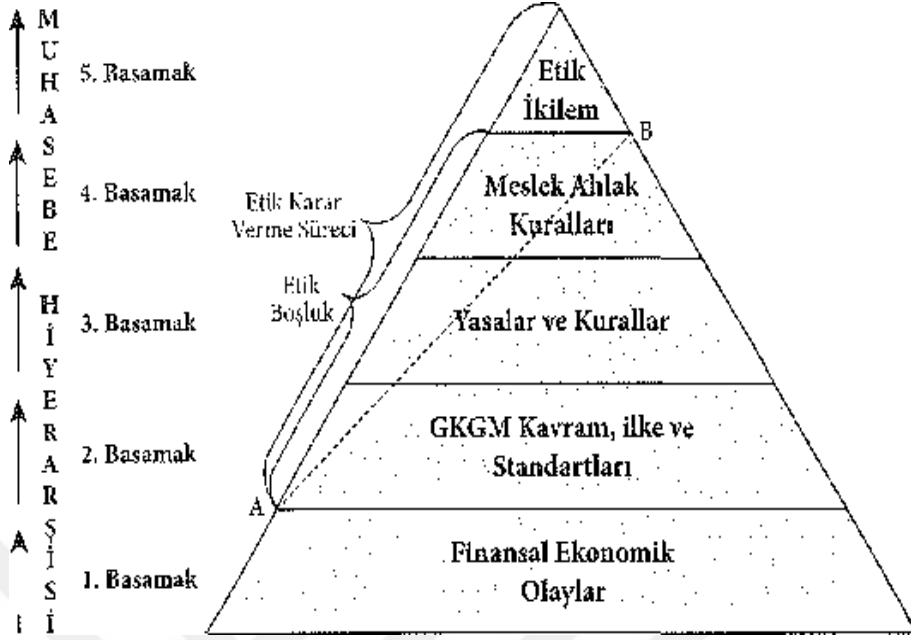
Ülkemizde ise muhasebe meslek ahlakı kuralları ile ilgili ilk doğrudan düzenleme TÜRMOB (Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliği) tarafından 2001 yılında yapılmış ve serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik meslek ahlak kuralları ile ilgili mecburi meslek kararı olarak yayınlanmıştır. Daha sonra 2007 yılında yine TÜRMOB tarafından Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik yayınlanmış ve uygulamaya konulmuştur (Yıldız G., 2010: 156).

Ülkemizde uygulamaya alınan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeler hakkında yönetmelik IESBA düzenlemeleri ile tam uyumlu olup, temel etik ilkeleri dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sınıflandırılmaktadır. Yönetmelikte ayrıca, kişisel çıkar, yeniden değerlendirme, taraf tutma, yakınlık ve yıldırma amaçlı tehditler karşısında alınması gereken önlemler de sıralanmıştır (Smmm Ve Ymm Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, 2007). Etik ilke ve kuralların belirlenmesi önemli olmakla birlikte yeterli değildir. Önemli olan etik dışı davranışların hiç oluşmamasıdır. Bunun yolu da etik eğitiminden geçmektedir. Meslek mensuplarına etik kuralların hatırlatılması amacıyla belirli periyotlarla eğitim verilmesi gerekmekte olduğu anlaşılmıştır (Koçberber, 2008: 87). Sonuçta bu bağlamda eğitimlere başlanmıştır. Bununla da kalınmamış etik kurallara uymakla ilgili meslek mensuplarının taahhütname imzalaması ile ilgili çalışmalara da başlanmıştır.

Nitekim TÜRMOB 27 Mart 2014 tarihli 28954 sayılı resmî gazetede yayınlanan muhasebe meslek mensuplarının etik eğitimi ve etik sözleşme yapılması hakkında tebliği ile meslek mensuplarının tabi olacağı etik eğitimin usul ve esaslarını belirlemiştir. Ancak yapılan yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve etik olgusu meslek mensubunun davranışlarını biçimlendiren üç ana etkenden sadece biridir. Meslek mensubu kararlarını alırken yasal düzenlemeler ile özgürlük arasındaki boşluğu etik yargısı ile dengelenecektir.

Bu eğitim ve düzenlemelerden sonra etik farkındalığının mesleki yönden etik davranışa dönüşmesi süreci de önem arz etmektedir. Burada ise kişisel etik, kültürel faktörler ve içinde bulunulan etik ortam etkili olmaktadır (Balsan, 2013: 76). Bunların oluşmadığı yerlerde şüphesiz ki meslek mensupları; etik dışı davranışı geçerli veya haklı gösterebilmek için ileri sürülebilecek bazı argümanlara ihtiyaç duyacaktır; ‘herkes bunu yapıyor’, ‘yasal ise ahlakidir’ ya da ortaya çıkarılma cezalandırılma olasılığının mevcut olmadığına ilişkin savunmalar geliştireceklerdir. Bunlar etik dışı davranışı meşrulaştırma girişimleri olmaktan öteye gitmeyecektir (Güredin, 2010: 108).

Şekil 1-Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Alanlar (Ünsal, 2009: 412)



Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Muhasebe etiğinin anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi için etik farkındalığın gelişmesi gerekir. Etik farkındalık ise, etik konuları algılayabilme yetisidir. Bununla birlikte çok sayıda değer ve ölçüm yönteminin bulunduğu muhasebede, bu değerler arasından en doğru seçimin yapılmasını sağlayan ilkelerin kullanılması doğru davranışta bulunulacağı sonucunu da doğurmamaktadır. Bu yönüyle etik karar verme süreci ahlaki bir sorunun kabul edilmesi yani etik farkındalık ile başlar (Özkan, 2014: 5788).

Etik farkındalığın hemen akabinde etik ikilem kuramı devreye girer, bu ise değişik nedenlerden ortaya çıkabilecek ve tarafların tartışılabilir doğruları olması durumunda çatışmalarını ifade eder. İşte bu çatışmaların çözümünde ve etik boşluklarda etik karar verme sürecine geçilir.

Burada etik niyetin ortaya konulması beklenir, kuramsal olarak kişisel çıkarların ahlaki değerlerin gerisinde tutulması esastır. Meslek mensubunun yukarıda tanımlanan adımlardan sonra kararını uygulamak için yeterli bilgiye sahip olması durumunda; belirlemiş olduğu uygun etik yaklaşımı hayata geçirmesi etik davranış olarak tanımlanır.

Etik davranışın oluşumunda bireysel etik oryantasyonun (bireysel ahlak felsefesi) rolü göz ardı edilemez. Etik oryantasyon bireylerin etik karar oluşturmada

yararlandıkları faydacılık, adalet ve dürüstlük, görev ve sorumluluklar, kültürel kabul edilme ve kişisel çıkar gibi temel yönelimleri temsil eder (Özer & Uyar, 2010: 90).

Ahlaki davranış ise, bireylerin deneyimleri ve çevredekilerin eylem sisteminden hareketle içerisindeki oldukları tutumlar ile tanımlanır, değerlendirilir. Çevredekilerin eylem ya da kararları ahlaki bulup bulmaması, bireyin de değerlendirmelerini bu bağlamda biçimlendirir. Bu nedenle duruma, koşullara, çevreye göre değerlerin değişebileceği varsayılır. Söz konusu değerler sosyal çevre, kişisel etik ve işletme özelliklerinin oluşturduğu bir bütündür (TESMER, Uluslararası denetim standartlar kapsamında bağımsız denetim./Lerzan Kavut,2009: 217).

1.3.1. Muhasebe Mesleğinde Etiğin Önemi

Etik kavramı toplumun her alanında önemli olduğu gibi muhasebe mesleğinde de önemli bir yere sahiptir. Her meslekte gerekli olan bilgi, beceri, kişisel özellikler gibi gereklilikler muhasebe mesleğinde önemli yer tutmaktadır. Meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yerine getirirken; çelişkiye düşme, yanlış karar verme, mesleki kural ve kavramlarda anlaşılamama gibi sıkıntılar yaşamaktadır. Meslek mensupları, meslekte karşılaştıkları bu problemlere genel ahlak kuralları çerçevesinde çözümler aramaktadırlar. Fakat ahlâk kuralları toplumdaki topluma değişiklik gösterdiği için genel bir muhasebe kuralı oluşturulamamaktadır. Günümüzde, meslek mensuplarının devletlere, toplumlara ve müşterilere ait çok geniş sorumlulukları vardır. Meslek mensuplarının çıkarlarını korumak için doğru kararlar alması ve her zaman güvenilir davranışta bulunması gerekmektedir. Meslek mensuplarının toplum menfaatine çalışmak, hizmet etmek ve toplumsal çıkarları üstün tutmak ve korumak üzere iki önemli görevi mevcuttur. Bu yüzden muhasebe mesleğiyle uğraşan personelin mesleğe ait ahlâk kurallarına hâkim olması gerekmektedir.

Bu doğrultuda meslek örgütü bazı yasalar çıkarmış ve bu yasalar sonucunda, meslek mensuplarının uyması gereken; sır saklama, tarafsızlık, dürüstlük, bağımsızlık, haksız rekabet, mesleki yeterlilik gibi meslek etik kuralları oluşturulmuştur. Etik kurallar çerçevesinde; dürüstlük ve gizlilik ilkelerine uyumlu, çıkar çatışmasına neden olabilecek davranışlardan kaçınarak ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde faaliyetlerin yürütülmesi çalışanlar ve yöneticilerden beklenir hale gelmiştir. (Pehlivanlı, 2011: 36).

1.3.2. Ülkemizde Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler ve Etik İlkeler

Etik ile ilgili muhasebe mesleğinde yapılan düzenlemeler genellikle, meslek mensubunun; ülkeye, devlete, topluma ve kendisine karşı olan sorumlulukları dikkate alınarak yapılan düzenlemelerdir. Ülkemizde muhasebe alanında yapılan etik kurallar farklı kurumlar tarafından farklı şekillerde oluşturulmaktadır. Örneğin bir banka muhasebecisinin uyması gereken kurallar farklı, bir spk denetçisinin uyması gereken kurallar farklı, bir smmm'nin uyması gereken kurallar farklı ve bir bağımsız denetçinin uyması gereken kurallar farklıdır. Aşağıda bu kurumlardan bazılarının düzenlemelerine yer vereceğim.

1.3.2.1.Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Meslek Etiği Kuralları

SPK tarafından yayınlanan seri:x no:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de denetçilerde aranan bir takım özellikler sıralanırken meslek ahlakı ve moral değerlerle ilgili olan bir takım hükümlere de yer verilmiştir. Bu hükümler aşağıdaki gibidir: (<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn>)

- Mesleki yeterlilik (7.madde)
- Mesleki yeterliliğin sağlanması ve geliştirilmesi (8.madde)
- Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması (9.madde)
- Bağımsızlık ilkesi (10.madde)
- Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar (11.madde)
- Mesleki özen ve titizlik (12.madde)
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı (13.madde)
- Reklam yasağı (14.madde)
- Sır saklama yükümlülüğü (15.madde)
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet (16.madde)

SPK mevzuatı incelendiğinde sadece bağımsız denetim faaliyeti yapacak meslek mensupları açısından bir takım kurallar konulmuş olduğu görülmektedir.

Dolayısıyla, bu kuralları tüm muhasebe meslek mensuplarına genellemek mümkün olabilir.

1.3.2.2.3568 Sayılı SMMM ve YMM Yasasına Göre Meslek Etiği

24557 sayılı Resmi Gazetenin 18 ekim 2001 tarihli yayınında serbest muhasebeci mali müşavirler ile bağımsız muhasebe meslek mensubunun mesleki ahlâk kurallarıyla ilgili mecburi meslek uygulama kararı yürürlüğe girmiştir. Bu meslek ahlâk kuralları serbest muhasebeci mali müşavirleri, yeminli mali müşavirleri ve muhasebe şirketlerini kapsamaktadır (Okay, 2011: 27). 3568 sayılı serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik yasasıyla bağımsız muhasebe mesleğinde meslek mensuplarının uyması gereken ve etik değerleri içeren sorumluluklar yer almıştır. Bu sorumluluklar; dürüstlük, bağımsızlık, sır saklama, mesleki yeterlilik, tarafsızlık ve haksız rekabettir. 3568 sayılı kanununa uygun olmayan davranış etik olmayan davranış olarak belirlenmiştir. Kanunda geçen bazı etik dışı davranışlar sır saklama, tarafsızlık, dürüstlük, bağımsızlık, haksız rekabettir. Aşağıda bunlar açıklanmıştır (Resmi Gazete, 18 ekim 2001).

Muhasebe meslek mensubunun, müşterilerine ve aynı zamanda topluma karşı sorumlulukları vardır. Topluma karşı olan sorumluluklarından birisi sır saklamaktır. Muhasebe alanında hizmet sunan personelin faaliyetleri sırasında topladıkları bilgiler ve belgeler gizli belge olarak kabul edilir. Aynı zamanda muhasebe alanında hizmet sunan personel, müşterisinin izni olmadan müşteriye ait hiçbir bilgi türünü açıklama hakkına sahip değildir. Sır kapsamına girmeyen bilgiler ise; kamuoyunu aydınlatmak veya denetim kurallarına dair zorunlu açıklamaları kapsar (Akdoğan, 2003: 43).

Uyar (Uyar, 2014: 2)' a göre, ruhsatlı meslek mensupları, müşteriye ait bilgi ve sırları müşterilerinden izinsiz, kendi mesleki faaliyetleri sonlansa dahi açıklayamaz. Ruhsat sahibi meslek mensupları, kendi çalışanlarının da bu sır saklama kurallarına riayet etmelerini sağlamaktan sorumludur. Buna muhalefet eden personeli, bir daha çalıştıramaz ve meslektaşlarına bu kişiler hakkında bilgi vermesi gerekir. Suç teşkil eden hallerin aynı zamanda yetkili mercilere iletilmesi zorunluluğu vardır. Meslek mensupları, ayrıldıkları şirketten başka bir rakip şirkette işe girmeleri halinde sahip olunan bilgilerin yeni şirket menfaatleri yönünde kullanılması, eski şirkete haksız yere

zarar vereceği için, meslek etiği açısından bilgileri diğer şirketlerle paylaşılması gerekir.

Sır saklama ilkesi, meslek mensubu açısından müşteri veya işyeriyle ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğunu, omuzlarına yüklemektedir. Meslek mensubunun; herhangi bir yasal mesleki açıklama zorunluluğu olmadıkça veya yetkili bir makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe, çalışma sırasında elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması, çalışma sırasında elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanılmaması veya kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir (Türmob, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik 7.madde).

Tüm bunlara rağmen gizli bir bilgiyi açıklama kararı veren meslek mensubu, bu bilginin müşterinin ya da işverenin onayı dâhilinde açıklanması halinde tüm tarafların çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği, açıklanacak bilgilerinin tümünün doğru olup olmadığı, bilginin kime hangi yöntemle verileceği gibi hususlara dikkat etmesi gerekmektedir. (Türmob, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik 7. madde).

1.3.2.2.1. Tarafsızlık

Muhasebe uygulamalarında mesleğin ön koşulu, sadece mesleki bilgileriyle mesleki standartları içinde kalarak bu mesleği yapmasıdır. Meslek mensubu ne kadar şeffaf ve tarafsız davranıyorsa, o ölçüde ürettiği bilgilerin önemliliği ve doğruluğu artmaktadır (Sanlı, 2002: 203).

Muhasebe meslek mensubunun tarafsızlığı; rapor verme, sonuç çıkarma, yorumlama ve görüş bildirme durumunda herhangi bir kurum veya kuruluştan yana karar beyan etmemesidir (Yazıcı, 2003: 153).

Muhasebe uzman ve yardımcılarının tarafsızlık ilkesi gereği, mesleki etik kurallarına uymaları gereken bazı davranışlar aşağıda açıklanmıştır. (<http://www.turmob.org.tr/GaleriArsiv/TurmobGaleri/Dosyalar/44fe248c-0a42->

42b0-9f96-a3eac551c7c0/1042015_170409_75c2f9af-c820-4532-b0c8-f49c7f96e853.pptx)

- Muhasebe uzman ve yardımcıları çalışma arkadaşları ya da kamu hizmetini alan kişiler arasında ayırım gözetemezler ve ön yargılı davranışlarda bulunamazlar.
- Muhasebe uzman ve yardımcıları görüşlerini, değerlendirmelerini ve tavsiyelerini bildirirken gereken mesleki tarafsızlığı gösterirler.
- Muhasebe uzman ve yardımcıları sorumluluklarını tarafsız bir şekilde gerçekleştirmek için dış etkilere uzak kalmaya ve dış etkilere uymamaya özen gösterirler.
- Muhasebe uzman ve yardımcıları yürütülen her işte, eksiksiz ve objektif olması gereken rapor ve görüşlerde nesnellik ve tarafsızlık esas olduğu için bu ilkelere asla taviz veremezler.

Bazı hallerde meslek mensupları istemeden tarafsızlıklarını yitirmektedirler. Bu durumları bertaraf etmek her zaman mümkün olmamaktadır. En iyi çözüme meslek mensuplarının tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyecek ortam, ilişki ve davranışlardan kendilerini sakınmalarınıdır (Türmob, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik 6.madde).

1.3.2.2.2. Dürüstlük

Kamunun güvenini sağlamak ve şeffaf davranışlarının devamlılığı için muhasebe meslek mensuplarının sergilediği istikrardır. Bu davranışların devamlılığı, meslek mensubunun kişiliğinin gelişmişliği ve etik değerlere bağlılığı ile gerçekleşebilmektedir. Mesleki etik davranış; işe ait her türlü ilişkide samimi, içten ve dürüst olmakla mümkündür. Samimi ve dürüst davranmayan yöneticilerle olan iletişim ve ilişkilerde güven ortamı ortadan kalkar (Çavuşoğlu, 2014: 76).

Meslek mensupları mesleğe uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar. Bir meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata, yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünürse, bu bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış

raporu veya sonucu dikkate almamalıdır (Türmob, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik 6.madde).

1.3.2.2.3. Bağımsızlık

Muhasebeciler ve denetçiler, işlerini yaparken hesaplaşmada, sonuç belirlemede, rapor vermede, yorum yapmada ve görüş bildirmede, herhangi bir kişinin ya da gücün etkisi altında kalmamalı ve görüşlerden etkilenmemelidirler. Muhasebeciler ve denetçiler, meslek uygulamalarında bağımsızlıklarını ve nesnelliklerini korumakla yükümlüdürler. Bağımsızlığının zedelenmesinden endişe duyan, uygulamalarında sıkıntı gören meslek mensubu kendisine teklif edilen işi veya sözleşmeyi ilgili kanun ve kurallar nedeniyle kabul etmemelidir (Yazıcı, 2003: 152).

Meslek mensupları mükellefleri olan işletmeden tamamıyla bağımsız olmak durumundadır. İşletmeyle alakalı iş veya vekâlet gibi herhangi bir durumla bağlı olmaması gerekir. Ayrıca kendi bağımsızlığı hakkında şüphe oluşturacak herhangi bir davranışta da bulunmamalıdır (Okay, 2011:27).

1.3.2.2.4. Haksız Rekabet

Haksız rekabet iktisadi rekabetin iyi niyet kurallarına aykırı olan aldatıcı davranış veya başka suretle her türlü kötüye kullanılmasıdır. Bu tanıma göre önce iktisadi bir rekabet mevcut olmalıdır. İktisadi rekabetin ilk koşulu, ortada ekonomik bir etkinliğin bulunmasıdır. İktisadi rekabetin ikinci unsuru ise, iyi niyet kurallarına aykırı davranılmasıdır. Rakibini kötülemek, müşteri çevresini aldatıcı davranışlarla kandırmak gibi hareketler kabul edilemez. Üçüncü olarak da haksız rekabetin varlığı için rekabet hakkının kötüye kullanılmış olması aranmaktadır. İyi niyet kuralları ile belirli olan rekabet özgürlüğünün sınırlarının aşılmış olması, hakkın kötüye kullanıldığını gösterir.

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

mensubu olmasına rağmen bir başka muhasebe meslek mensubundan hizmet isterse, muhasebe meslek mensubu ilgili meslek mensubu ile bağlantıya geçip olayı bildirmelidir (Okay, 2011: 34).

1.3.2.2.5. Mesleki Yeterlilik

Meslek mensupları; bilgi ve yeteneklerini devamlı geliştirerek uygun mesleki yeterlilik düzeyini korumak, mesleklerini ilgili kanun, düzenleme ve teknik standartlara göre yerine getirmek, çalışma konularında ilgili güvenilir bilgileri analiz ederek değerlendirdikten sonra açık şekilde yazılmış raporlar hazırlamak ve tavsiyelerde bulunmakla yükümlüdürler (Okay, 2011: 35).

Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensuplarına, müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun, özenli davranma sorumluluğunu yerine getirmektir (Türmob, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik 4.madde). Mesleki yeterlilik ilkesi mesleki yeterliliğin elde edilmesi ve korunması olmak üzere iki başlıkta incelenmektedir.

1.3.2.2.5.1.Meslekî Yeterliliğin Elde Edilmesi

Meslekî yeterliliğin elde edilmesi aşağıdaki gibi kanunda belirtilen mesleğe giriş şartlarının sağlanmasını gerektirmektedir. Daha sonra mesleki yeterliliğin elde edilmesi için tesmer kuruluşunun yapmış olduğu sınavları başarıyla tamamlamak gerekir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleki yeterlik sınavlarına girebilmek için katılımcıların taşımak zorunda olduğu haller aşağıda açıklanmıştır. (http://www.turmobil.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/3568%20SAYILI%20YASA/3568_SAYILI_KANUN_8_5_2015.pdf)

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte veya yüksekokullardan veya denkliği yükseköğretim kurulunca onaylanmış

yabancı öğretim kurumlarından lisans düzeyinde mezun olmakla beraber, yukarıda belirtilen bilim dallarından lisansüstü düzeyinde diploma almış olmak.

- Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında üç yıl çalışmış olmak. (Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte kanunun 2/A maddesinde yazılı işleri işyerine bağlı olmaksızın veya kamu kuruluşlarının muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisine haiz olarak muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetimden sorumlu olarak çalışmış olanların bu çalışma süreleri ile kanunun 6. maddesinde staj süresinden sayılan hizmetleri verenlerin bu hizmetlerde geçen süreleri staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında çalışmış süre olarak kabul edilir).
- Mesleğin vakar, onuruna aykırı fiil ve harekette bulunmak, görevini yapmamak veya kusurlu olarak yapmak yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunmak nedeniyle disiplin cezası verilmemiş olmasıdır.

1.3.2.2.5.2. Meslekî Yeterliliğin Korunması

Meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası meslekî konulara ait gelişmelerin meslek mensupları tarafından sürekli olarak izlenmesi ve anlaşılması gerekmektedir. Meslek içi eğitim programları; meslek mensuplarının çevresiyle etkin bir şekilde faaliyette bulunmasına elverişli ortam sağlar. Meslekî özen, meslekî hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörmektedir (Türmob, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik 4.madde).

Meslek standartlarının koymuş olduğu yasa ve hükümlere göre mesleğe başlayan meslek mensuplarının meslek yeterliliği konusunda bilgilendirilmelidir. Mesleğe yeni atılan meslek mensupları ve faaliyet göstermekte olan meslek mensupları, meslek standartlarına göre bilgilendirilip, konferans ve seminerler

düzenlenirse, meslek onuru ve toplumdaki muhasebe mesleğinin önem derecesi artacaktır.

1.3.3. Ülkemizde Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Etik Kurallar

Ülkemizde meslek mensuplarının uyması gereken kurallar, 1922 yılında İngiltere ve Galler yeminli muhasebeciler enstitüsü tarafından yayınlanan "meslek etik rehberi (guide to professional ethics)" ne dayanmaktadır. Rehberde temel olarak beş kural belirlenmiştir ve bu kurallar aşağıda açıklanmaktadır (Sözbilir; 2010: 63).

- Meslek mensupları gerekli bilgiye uzmanlığa sahip olmalı işini özenle yapmalıdır.
- Meslek mensupları ilişkide bulunduğu kişilere nazik ve anlayışlı olmalıdır.
- Meslek mensupları yeterli donanıma ve bilgiye sahip olmadan iş kabul etmemelidir.
- Tüm meslek mensupları dürüst davranmalıdır.
- Tüm meslek mensupları verdiği kararlarda tarafsız olmalıdır.

TÜRMOB'un bunların ışığında belirlediği ve muhasebe meslek sahiplerinin uygulaması ve gerekli kuralları aşağıdaki gibi benimsemiş ve yayınlamıştır. (<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/TurmobMevzuatDetay.aspx?param=SrcnNPGst2wM=>)

1.3.3.1. Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi

Meslek mensupları kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olarak, mesleki ahlâk ve etik kurallarına uygun hareket etmek zorundadır. Sahip olunan unvanın dışında başka bir unvan kullanamazlar.

1.3.3.2. Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık

Meslek mensupları görevlerini yerine getirirken dürüst, güvenilir ve tarafsız olarak davranmalıdırlar ve çıkar çatışmalarından uzak durarak mesleklerini özen ve titizlikle yerine getirmelidirler.

1.3.3.3.Sır Saklama

Meslek mensupları müşteri işletmelerle ilgili öğrendikleri bilgi ve sırları üçüncü kişilerle paylaşmamalıdır. Meslek mensupları mesleki faaliyetlere son verseler dahi bilgi ve sırları saklamalıdır.

1.3.3.4.Sorumluluk

Meslek mensupları mesleklerini ifa ederken devlete, işletme sahiplerine, meslektaşlarına ve odaya karşı sorumluluklarını yerine getirmelidirler. Mesleklerini ifa ederken devlet çıkarlarını ve işletme çıkarlarını koruyarak görevlerini sürdürmelidirler.

1.3.3.5.Bağımsızlık

Meslek mensupları görevlerini, kendi sorumlulukları altında bağımsız bir şekilde yürütmelidirler.

1.3.3.6.Büro Edinme Zorunluluğu

Meslek mensupları faaliyetlerine başlamadan önce bir odaya kayıt yaptırmalı ve çalışanlar listesine isimlerini bildirmelidirler. Meslek mensupları hiç bir şekilde ruhsatlarını kiraya veremezler. Yeminli mali müşavirler muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürosuna ortak olamazlar.

1.3.3.7.Haksız Rekabet

Meslek mensuplarını, görevlerini ifa ederken her türlü haksız rekabetten uzak durmalıdırlar. Bir mükellefin meslek mensubuyla sözleşmesi varken, hiç bir şekilde yeni bir sözleşme teklif edemezler ve başka bir meslek mensubunun yanında çalışan personeli meslek mensubunun yanından ayıramazlar.

1.3.3.8.Tabela Asma Zorunluluğu

Meslek mensupları bürosunun olduğu binalara herkes tarafından gözüken bir yere, adı soyadı ve meslek unvanının yazılı olduğu tabela asmak zorundadır.

1.3.3.9.Mükellef Bildirim

Meslek mensupları hizmet verdikleri müşterilerini her altı ayda bir kayıtlı oldukları odalara bildirmek zorundadır.

1.3.3.10.Ticari Faaliyette Bulunmama

Meslek mensupları hiç bir müşteri işletmeye ortaklıkta bulunamaz ve hiç bir şekilde limitet, anonim şirketlerin yönetim kurullarında üyelik veya başkanlık görevlerinde bulunamazlar.

1.3.3.11.Reklam Yasağı

Meslek mensupları iş elde etmek için açık, kapalı, dolaylı, dolaysız yöntemlerle reklam yapamaz ve yaptırılmazlar.

1.3.3.12.Ödeme Yasağı

Meslek mensupları mükelleflerinin vergilerini, sigorta ödemelerini veya üçüncü kişilere olan ödemelerini hiç bir şekilde mükelleften tahsil edip diğer kişi ve kurumlara ödeme yapamazlar.

1.3.3.13. İş Kabulü

Meslek mensupları iş tekliflerini gerekçe göstermeden ret kararı alabilir. İki meslek mensubu tarafından ret kararı alan işletme sahibi odaya müracaat ederek odanın kendisine meslek mensubu tayin etmesini isteyebilir.

1.3.3.14.Sözleşme Yapılması

Meslek mensupları, süreklilik arz eden müşavirlik hizmetlerinde müşteri işletmelerle sözleşme yapmak zorundadırlar. Yapılan sözleşmeleri TÜRMOB 'un sözleşme giriş ekranının da mutlaka girmelidirler.

1.3.3.15. Ücret Belirlenmesi

Meslek mensupları odalarının yayınlamış asgari ücret tarifesinin altında hiç bir şekilde daha düşük bir ücret talep edemezler.

1.3.3.16. Defter ve Belgelerin Saklanması ve İade Edilmesi

Meslek mensupları müşterilerin işlerini ifa ettikleri esnada mükelleflerin belge ve defterlerini iyi niyetle saklamak zorundadırlar. Sözleşmeleri sona erdiği esnada bir ay içerisinde mükellefe defter ve belgeleri vermek zorundadırlar. Mükellef bir ay içerisinde defteri almamış ise bağlı olduğu odaya defter ve belgeleri teslim edebilirler.

1.3.3.17.Çalışanlar Listesinden Silinmeyi Gerektiren Haller

Meslek mensupları mesleki faaliyetine son vereceğini yazılı olarak odaya sunduğunda, çalışma bürosunu odanın bölgesi dışına taşıdığına, meslekten çıkarılmayı gerektiren cezalar aldığına, meslek mensubu olmak için kanunun aramış olduğu şartları sonradan kaybettiğinde, meslek mensuplarının isimlerinin çalışanlar listesinden silinmesi gerekmektedir.

1.3.4. Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Kurullarla İlgili Disiplin Cezaları

Meslek mensupların uyması gereken kurullarla ilgili disiplin cezaları aşağıda belirtilmiştir.(<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/TurmobMevzuatDetay.aspx?param=SrnNPGst2wM=>)

1.3.4.1.Uyarma Cezası Gerektiren Haller

- Müşterilerin işlerine karşı, ilgisiz ve kayıtsız kalmak,
- Odalar tarafından yayınlan genelge ve yönerge hükümlerine karşı olarak, disiplini bozucu hareketlerde bulunmak,
- Meslek stajyerlerinin meslek onurunu bozan işler yapmasına izin vermek,
- Diğer meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikâyetle bulunmak,
- Yasal düzenlemelere uygun tabela asılmaması,
- Mükellef bildirim listesinin odaya verilmemesi,
- En az iki yıl oda aidatlarının yazıyla istenmesine rağmen verilmemesi,
- Adres değişikliklerinin odaya süresinde verilmemesi,
- Mesleğin yürütülmesinde çıkar çatışmalarına taraf olunmasıdır.

1.3.4.2.Kınama Cezası Gerektiren Haller

- Sahip olunmayan meslek unvanlarıyla mesleki faaliyette bulunmak,
- Ymm'lerin akrabalarıyla, Smmm ortaklığına girmesi veya yakınlarının baktığı defterlere tasdik işlemesi yapması,
- Meslek mensuplarının sözleşme yapmadan iş kabul etmeleri,
- Meslek mensuplarının reklam yasağına uymamaları,
- Meslek mensuplarının asgari ücret tarifesinin altında iş kabul etmeleri,
- Çalışanlar listesine koyulmadan unvan kullanılarak mesleki faaliyette bulunulması,
- Yeminli mali müşavirlerin kendi defterleri hariç defter tutmaları muhasebe ofisi açması,
- Başka bir meslek mensubuyla sözleşmesi olan müşterilere iş önerilmesi,
- Meslek mensuplarının gerekli özen ve titizliği göstermeden defter tutması.

1.3.4.3.Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Gerektiren Haller

- Meslek mensuplarının meslek yapmaları yasaklanmış kişilerle iş birliği yapmaları,
- Ticari faaliyetlerde bulunulması,
- Yeminli mali müşavirlerce tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke, kurallara, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılmasıdır.

1.3.4.4.Meslekten Çıkarmayı Gerektiren Haller

- Meslek mensuplarının kasten vergi ziyana sebep oldukları mahkeme kararı ile kesinleşenler,
- Meslek ruhsatının bir başkasına kiraya verenler,
- Başka meslek mensuplarının adları kullanılarak beyan verenler,
- Meslek faaliyetinde bulunurken meslek suçlarından dolayı ağır hapis cezası ile cezalandırılmış olmasıdır.

1.3.5. Uluslararası Alanda Muhasebe Meslek Etik Kuralları

Meslek etiğinde uluslararası alanda faaliyet gösteren kuruluşların başında uluslararası muhasebeciler federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) ve Amerikan ruhsatlı kamu muhasebecileri enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) gelmektedir.

1.3.5.1. IFAC Kuruluşunun Meslek Etiği Üzerindeki Düzenlemeleri

1977 yılında ulusal muhasebe örgütlerinin uluslararası bir platformda bir araya gelerek oluşturdukları, muhasebe mesleğinin dünya çapında ve ortak standartlara uygun bir şekilde gelişmesini amaç eden kuruluştur. IFAC kuruluşu, uluslararası etik standartları kurulu (International Ethics Standards Board of Accountants, IESBA)'nu kurmuştur.

Uluslararası etik standartları kurulunun amacı; tüm dünyada muhasebe meslek mensuplarının uygulayacağı, kamu çıkarlarına yönelik etik standartlarının oluşturulmasını sağlamaktır. IFAC mesleki standartlaşmayı sağlamak için tüm dünyada muhasebecilerin uymak zorunda olduğu beş temel ilke belirlemiştir. (<http://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/ethics/discussion/professional-accountant-s-mindset-and-tackling-corruption>)

- **Dürüstlük;** muhasebe meslek mensupları dürüst, samimi ve açık sözlü olmalıdır.
- **Gizlilik;** meslek mensupları sahip olduğu bilgileri özel yetki almaksızın üçüncü kişilerle paylaşmamalıdır. Elde edilen bilgiler üçüncü kişilerin çıkarları doğrultusunda kullanılmamalıdır.
- **Mesleki Davranış;** meslek mensupları mesleki yasa ve hükümlere uymalı, meslekte güvensizliğe yol açacak hareketlerden kaçınmalıdırlar.
- **Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen;** muhasebe meslek mensupları gerekli bilgi, belge ve becerilere sahip olmalı, mükelleflerinin işini yaparken sahip olduğu donanımı gerekli özeni göstererek yapmalıdırlar.

- *Nesnellik*; muhasebe meslek mensuplarının ön yargılarına yönelik nesnellğin ve çıkar çatışmalarının önüne geçilmesine izin verilmelidir.

IFAC meslek örgütünün mesleki etik çalışmaları 1990 yılında başlamıştır. Çalışmalar sonucunda 1992 yılında "profesyonel muhasebeciler için meslek ahlakı kuralları IESBA (International Ethics Standards Board For Accountants)" adlı yönerge yayınlanmıştır. 1992 yılında yayınlanan bu yönerge 2016 yılına kadar tekrar tekrar revize dılmış ve nihayetinde 2016 yılında revize edilerek tekrar yayınlanmıştır.

IESBA'nın 2016 yılında yayınlanan yönergesi üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm IESBA etik kurallarının genel uygulaması hakkında uyulması gereken kuralları, ikinci bölüm serbest çalışan profesyonel muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken kuralları, üçüncü bölüm bağımlı çalışan profesyonel muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken kuralları içermektedir. (<http://www.tmud.org.tr/Files/Etik%20Kur%20El%20Kit.%202013.pdf>)

Tablo 1- Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Ahlâkı Kuralları Yönergesi

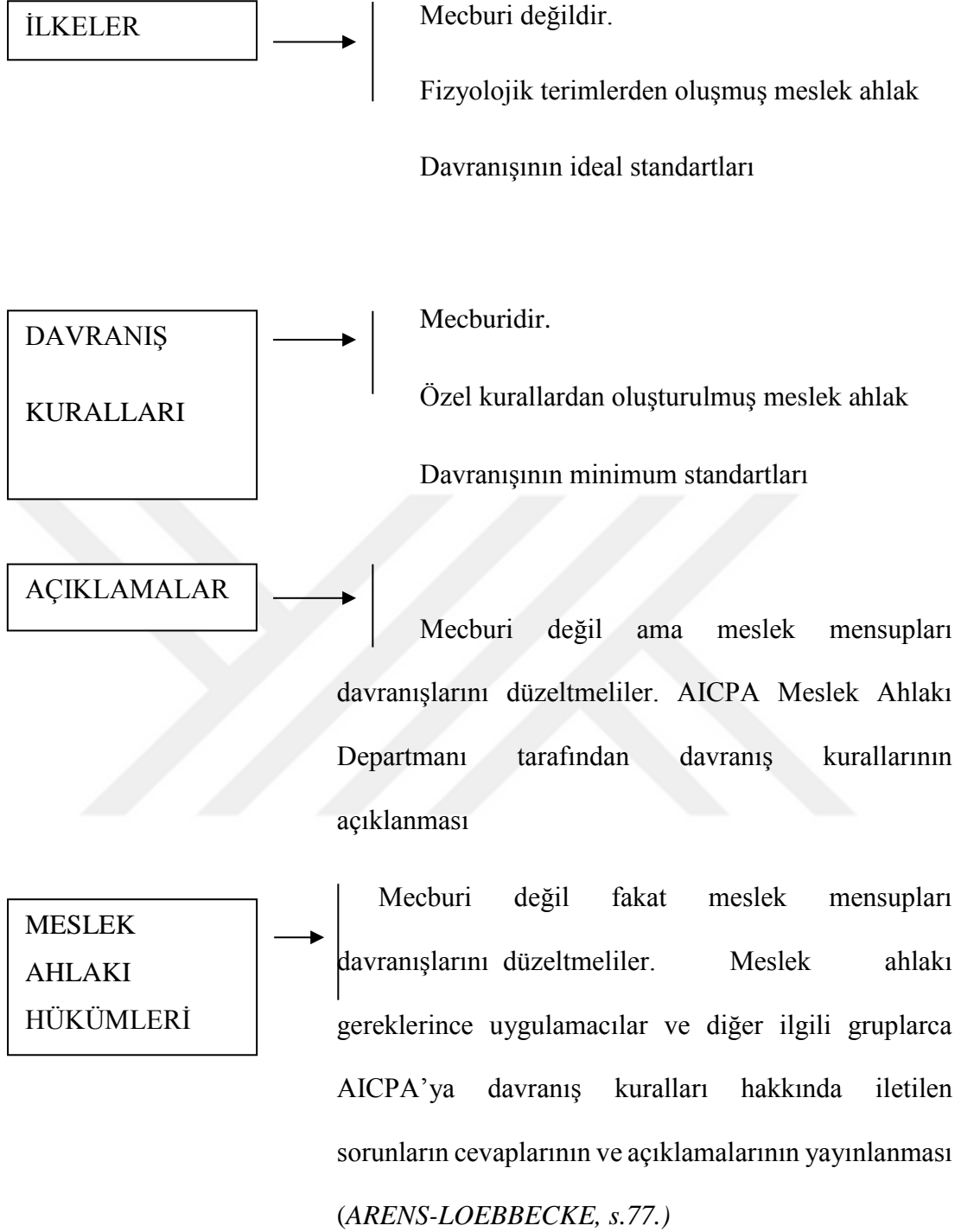
BİRİNCİ BÖLÜM.	100 Giriş Temel Prensipler
	110 Dürüstlük
	120 Nesnellik
	130 Mesleki Yeterlilik ve Özen
	140 Gizlilik
	150 Mesleki Davranış
İKİNCİ BÖLÜM	200 Giriş
	210 Mesleki Görevlendirme
	220 Menfaat Çatışmaları
	230 İkincil Görüşler
	240 Ücretler ve Diğer İstihkaklar
	250 Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması
	260 Hediyeler ve Ağırlama
	270 Müşteri Varlıklarının Korunması
	280 Nesnellik
	290 Bağımsızlık
	291 Bağımsızlık- Diğer Güvence sözleşmeleri
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	300 Giriş
	310 Potansiyel Çatışmalar
	320 Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
	330 Yeterli Uzmanlık Seviyesi ile Hareket Etme
	340 Finansal Çıkarlar ve Teşvik
	350 Rüşvetler

Kaynak: <http://www.tmud.org.tr/files/etik%20kur%20el%20kit.%202013.pdf>

1.3.5.2.AICPA Kuruluşunun Meslek Etiği Üzerindeki Düzenlemeleri

Günümüzde başta Amerika olmak üzere dünyadaki gelişmiş ülkelerin pek çoğunun iş dünyasında bir kriz yaşanmaktadır. Bu krizin sona erdirilmesine yönelik olarak yapılan çalışmalar meslek ahlaki olgusunun tekrar gündeme getirilerek değer kazanmasına yol açmıştır.

Amerika’da muhasebede meslek ahlaki olgusunun ortaya ilk çıkışı 1966 yılında AICPA (Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Derneği) tarafında yayınlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” ile olmuştur. Bu standartlar 1973 yılında yeniden yayınlandı. Daha sonra ise 2012 yılında revize edilerek “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” adı altında yayınlanmıştır. 2014 yılında yayınlanan bu standartlar temelinde “Mesleki Davranış yasalarını” içermektedir. Söz konusu olan bu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren genel yönetmelikleri (ilkeler) ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklayan özel kuralları (kurallar) içermektedir. Yayınlanan bu davranış yasaları dört bölümden oluşmaktadır ki bunlar ilkeler, davranış kuralları, açıklamalar ve ahlaki hükümlerdir.



Mesleki davranış yasası ilkeleri; meslek mensupları tarafından uyulması zorunlu olmayan ideal standartları ifade etmektedir.

- **Sorumluluklar;** bağımsız olarak çalışan meslek elemanlarının adına iş yaptıkları bireye, meslektaşlarına ve kamuya karşı eşit mesafede olduklarını bilerek faaliyetlerini herhangi bir tarafın lehine veya aleyhine bozulmamasıdır.
- **Kamu çıkarı gözetme;** yapılan faaliyetler sonucu kamu yararı gözetilerek genel ekonominin aleyhine durumların ortaya çıkmasını engellemek.
- **Dürüstlük;** sorumlu olunan tüm tarafların haklarının her ne nedenle olursa olsun değişmeyeceği fikrinin sorumlu olunan taraflara verilerek onların nezdinde gerekli güvenin sağlanmasıdır.
- **Tarafsızlık ve Bağımsızlık;** taraf adına ücret karşılığı iş yapıyor olsa da, meslek elemanının yapılan iş süresinde bağımsız olduğunu düşünerek tarafsız olarak faaliyetlerini sürdürmesidir.
- **Mesleki Özen Gösterme;** sorumluluk bilinci içerisinde yerine getirilen faaliyetleri, taraflardan birini mağdur etmeyecek biçimde teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlakının vermiş olduğu bilinç dahilinde sürdürmektir.
- **Hizmetin Kapsamı ve Niteliği;** sunulan hizmetin kapsam ve niteliğini belirleme, meslek elemanlarının sunacakları hizmetlerin yasa da belirtilenler dışında kalanlarını tercih ederken, işin nitelik ve kapsamını belirlemede meslek etiğini göz önünde tutularak tercih edilmesidir. (<http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/DownloadableDocuments/2014December15ContentAsof2016August31CodeofConduct.pdf>)

AİCPA mesleki davranış yasası kuralları; uyulması gereken minimum davranış standartlarını ifade etmektedir.

- **Bağımsızlık;** meslek mensupları sundukları hizmetleri, hiç bir zorlama altında kalmadan bağımsız olarak yerine getirmelidir.

- ***Dürüst ve Tarafsız Olma;*** meslek mensupları hizmetlerini yerine getirirken muhasebe ahlâk standartlarına göre dürüst ve tarafsız olmalıdır.
- ***Genel Standartlar;*** meslek mensupları meslek ahlâk kurallarına uygun hareket etmeleri için mesleki özen, mesleki yeterlilik, planlama ve denetleme kabiliyetini, yeterli ve geçerli bilgi özelliklerine sahip olmalıdır.
- ***Komisyon ve Bilirkişi Ücretleri;*** Meslek mensupları mükelleflerine, hizmet ve mal önerdiği için veya diğer meslek mensuplarına bu hizmet ve malın satışında faaliyette buldukları için hiç bir şekilde komisyon ücreti talep edemezler.
- ***Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler;*** muhasebe meslek mensupları mesleğin şerefine uymayan her türlü hareket ve faaliyetlerden kaçınmalıdır.
- ***Meslek Unvanı ve Şirketleşme;*** muhasebe meslek mensupları kanunların vermiş olduğu unvanı kullanır ve birden fazla meslek mensubu faaliyetlerini ortak bir büroda yürütebilirler.
- ***Reklam Yasağı;*** meslek mensupları haksız rekabet yaratacak hiç bir reklam faaliyetinde bulunamazlar. Adı, soyadı ve adres bilgilerinin yazılı olduğu mavi tabelaları kullanmak zorundadırlar.
- ***Sır Saklama;*** meslek mensupları, mükelleflerin izni olmadan onların bilgilerini üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmaması gerekir. Ayrıca çalıştırdığı personeline bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmadığından emin olmalıdır.
- ***Standartlara Uygun Davranma;*** meslek mensupları, iç denetçiler ve bağımsız denetçiler, muhasebe standartlarına uygun olarak faaliyetlerinde bulunması gerekir.
- ***Şarta Bağlı Ücret;*** mükellefler işletmelerin gerçek durumlarının değiştirilmesi için, meslek mensuplarına ücret teklif ederler. Meslek mensupları mesleğin saygınlığını ve güvenilirliği için bu tekliflerden uzak durmalıdır. (Karacan, 2014 s: 99,100,101)

AICPA kuruluşunun hazırlamış olduğu mesleki ahlak kuralları standartlar, ilkeler ve kurallardan oluşmaktadır. Bu ilke ve kurallar yukarıdaki tabloda verilmiştir. AICPA kuruluşunun hazırlamış olduğu ilke ve kuralların açıklamaları yukarıda açıklanmıştır.(<http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/DownloadableDocuments/2014December15ContentAsof2016August31CodeofConduct.pdf>)

Yukarıda anlattığımız tüm kurum ve kuruluşlar tarafından etiksel kurallar ve yaptırımlar belirlenmiş ve uygulamaya alınmıştır. Ancak muhasebe ve denetim mesleğinde etkin bir etik kurallar bütünü oluşturulması gerektiği, muhasebe ve denetim ile ilgili tüm kurumların bu konularda yapmış oldukları kurallar ve ilkelerin sadeleştirilip muhasebe ve denetim mesleği için tek bir kurallar bütünü oluşturulması gerektiği açıktır. Yani ziraat bankasının muhasebe ve denetim mesleği için uyguladığı etik kuralları ayrı, bağımsız denetçinin etik kuralları ayrı, vergi denetmeninin uyguladığı etik kuralları ayrı, SGK müfettişinin uyguladığı etik kurallar ayrı, mali müşavirinki ayrı, yeminli mali müşavirinki ayrı, muhasebe personelininki ayrı, denetim personelininki ayrı olmamalıdır.

Yeniden oluşturulan ve tek bir mantık ve yaklaşıma göre veya derlenecek başkaca yaklaşımlara göre birleştirilen bu kurallar mutlaka etkin bir şekilde gerek maliye bakanlığı ve gerekse meslek örgütleri tarafından denetime tabi tutulmalıdır.

Bu denetim sonucu olarak da meslek mensuplarının bu etiksel kuralları ihlal ettiğinde cezalandırılacağını bilmesi ve bu cezalandırmanın da meslek hayatında iz bırakacağını bilmesi gerekmektedir.

Bununla beraber bu etiksel kurallara uygun çalışıldığında ise ödüllendirileceğini ve bu ödüllendirmenin de meslek hayatında bazı kolaylıkları beraberinde getireceğini anlaması ve inanması gerekmektedir.

Gerek yapılacak denetimler de ağızdan ağıza ve gerekse de bunların yaygınlaştırılması için yapılacak olan zorunlu eğitimlerde yüz yüze ve nihayetinde bu konuda meslek kuruluşları tarafından hikâyeleştirme yöntemiyle örnek kişi ve olayların aktarılması sureti ile meslek mensuplarına iletilmeli ve nihayetinde bu bir meslek kültürü haline evrilmelidir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE MESLEĞİNDE KARŞILAŞILAN HATA VE HİLELER

Muhasebe işlemleri ve bu işlemlerle ilgili kontrollerin ana hedefinin ve konusunu; muhasebe çalışma sistemini incelemek, düzensizlik ve yolsuzlukları tespit etmek olarak ifade edebiliriz. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve düzenli olarak tutulan bir muhasebede hatanın olması olanaksızdır. Buna göre, muhasebe denetiminin başlıca amaçlarından birisi de var olması ihtimaline karşın hataların aranmasıdır. Muhasebede karşılaşılan hata, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymayan davranışlar olarak ifade edilebilir. Muhasebede görülen yanlış ve hatalarda kasıt yoktur, bilgisizlik ve ihmal vardır. Örneğin, sabit varlıklara kaydedilmesi gereken bir makinenin genel giderlere kaydedilmesi, muhasebe prensiplerinin tam olarak bilinmemesinden veya kişisel dikkatsizlikten ileri geliyorsa, bu bir muhasebe hatasıdır. Eğer bu uygulamada kasıt varsa sonuç hiledir. Bu bölümde; muhasebe mesleğinde uygulanan hata ve hileler hakkında daha önce yapılmış olan çalışmalar incelenecek ve konu ile ilgili tanımlar ile sınıflandırılmalar yapılacaktır.

2.1. MUHASEBE MESLEĞİNDE HATA KAVRAMI

Yasalarda, sözlüklerde ve bilimsel eserlerde hatanın tanımı yapılmıştır. Bunlardan biri olan Türk dil kurumunun sözlüğünde hata, “istemeyerek veya bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanılığ” olarak tanımlanır. Yine Türk Borçlar kanunu göre dar anlamda hata bilinçli olmadan gerçek hakkında oluşan yanlış veya eksiklikler bütünüdür şeklinde tanımlanmıştır. Geniş anlamda hata ise, bilgisizliği de ihtiva eder. Yani bilgisizlik hatayı meydana getirir şeklinde tanımlanmıştır.

Hatanın tanımının yanında muhasebe mesleğinin de tanımını yapmak gerekirse; muhasebe kavramı; sözlük anlamıyla hesaplaşma, karşılıklı hesap görmektir. Terim anlamıyla ise; işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ait işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletme ile ilgili etkin kararlar alabilmeleri için işletmede gerçekleşen mali olaylara ilişkin bilgilerin toplanması ve iletilmesidir (Ataman, 2004: 1).

Bir başka tanımla muhasebe; mali nitelikli sonuçlar doğuran olay ve işlemlerin saptanması, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve yorumlanması sistemidir (Peker, 1988: 3). "muhasebe; bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları, örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir" şeklinde de tanımlanmaktadır (Sevilengül, 2005: 9).

Yukarıda yapılan tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere muhasebenin temel amacı; işletmelerin faaliyet sonuçlarını gösteren rapor ve bilgilerin sağlanması, bu bilgilerin analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır. Bunun yanında işletmelerin sahip olduğu kıymetlerin belirlenmesi, işletmelerde oluşan dönem içi olaylarla, dönem sonu olayların karşılaştırılması, işletme sahiplerinin vergi konuları üzerindeki tutumlarını hesaplardan yararlanarak göstermek gibi diğer amaçları da mevcuttur (Koç, 2001: 3). Muhasebecinin, vergiyle ilgili tüm işlemleri yürütmek ve beyannameleri hazırlamak gibi görevleri de vardır (Bayraktar, 2007: 2).

Muhasebecilerin bu görevlerini yerine getirirken tüm dünyada uyması gereken belirli kural ve ilkeler vardır. Günümüzde globalleşmenin etkisiyle, uluslararası ticaret de artış meydana gelmektedir. Tüm dünyada kullanılan farklı muhasebe ve vergi uygulamaları, yapılan ticaretin vergilendirilmesinde çeşitli problemlere neden olmaktadır. Bu yüzden tüm dünya da geçerli olan uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur. Ülkemizde de bu standartlar kullanılmakta olup, muhasebe ve vergi ile ilgili kuruluşlar da bu standartlara uygun yasal düzenlemeler yapmıştır. Yapılan bu düzenlemelere göre mesleklerini icra eden meslek mensupları bu standartlara uygun çalışırken, işlemler sırasında kasti olmayan yanlışlıklar da yapabilmektedirler. Yapılan hatalara ilişkin aşağıdaki gibi tanımlamalarda yapılmıştır.

Kirik yapmış olduğu çalışmasında muhasebe hata kavramlarını birleştirmiş ve şöyle bir çıkarımda bulunmuştur. Kirik'e göre, muhasebe hataları; örgüt çalışanlarının unutkanlık, bilgisizlik, ihmal, tecrübesizlik gibi nedenlerden dolayı muhasebe işlem ve kayıtlarında yaptıkları yanlışlıklardır. Muhasebe hataları; genel kanunlara, yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, işletme politikalarına, doğruluğu

kabul edilen diğ er ilke ve prensiplere aykırı fakat kasıt unsuru iç ermeyen davranış olarak tanımlanmak mümkündür demektir. (Kirik, 2007: 39)

SAS (Statements on Auditing Standards - Denetim standartlarına ilişkin açıklamalar) bölümünde hataları; finansal tabloların hazırlanmasında, hesaplarda, muhasebe kural ve ilkelerinin uygulanma ve vakaların analizinde istatistiksel, matematiksel ve yönetsel yanlışlar olarak açıklamaktadır. (Aicpa, 2011, Sas 122,124 summary, s3)

TMS-8 (Türkiye muhasebe standartları) ve UMS-8 (Uluslararası muhasebe standartları) ise hatayı; mali tablo göstergelerinin tanımlanması, analizi, sunulması ve açıklanmasına yönelik ortaya çıkan kasten yapılmayan yanlışlıklar olarak tanımlamaktadır. TMS, UMS ve SAS gibi dünya çapındaki yöntem ve ilkeler muhasebe hatalarının kasten yapılmayan bilgisizlik, dikkatsizlik, yorgunluk, tecrübesizlik gibi nedenlerden kaynaklandığını savunmaktadır.

Dolayısı ile muhasebe mesleğinde hatayı genel olarak muhasebe mesleğini icra etme sırasında yapılan işlemlerde, yorumlarda veya raporlamalar da istenmeyerek veya bilmeyerek yapılan yanlış, yanlışma, yanlışlı olarak tanımlamak doğru olacaktır.

2.1.1. Muhasebe Mesleğinde Karşılaşılan Hata Çeşitleri ve Nedenleri

Muhasebe raporlarının, işletmenin gerçek ve doğru finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıta bilmesi, tüm işlemlerin belgeye dayanmasına ve tüm belgelerin gerçek işlemleri yansıtmasına bağlıdır. Muhasebe belge düzenleyici bir birim olmadığı için, kayıtların gerçeği ve doğruyu göstermesi muhasebeye gelen belgeler ile sınırlıdır. Belgelerden defterler yapılan kayıtların doğru olup olmadığının belirlenebilmesi için belgelerle kayıtların karşılaştırılması gerekir. Bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için yapılabilecek hataların, bu hataların bulunması yöntemlerinin ve bulunan hataların düzeltme yollarının belirlenmesi gerekir. (Kepekçi, 2011, 113)

Muhasebe mesleğinde sıkça karşılaşılan hatalar ve çözüm yollarını aşağıdaki gibi fiş girişlerinde karşılaşılamayan ve fiş girişlerinde karşılaşılan hatalar olarak sıralamak mümkün olabilir.

2.1.1.1.Fiş Girişlerinde Karşılaşılmayan Hatalar

Muhasebe yazılım programlarına göre, belgelerdeki verilerin muhasebe defterlerine geçirilmesi muhasebe fişleri ile yapılır. Muhasebe fişlerinden defterlere kayıtlar aktarılırken; muhasebe fişinde borç ve alacak tarafları toplamaları birbirine eşit olmadıkça fiş kapanamayacağından şu hatalarla karşılaşılmaz.

- Fişte kayıtlı olan hesap yerine başka bir hesaba kayıt yapılması,
- Fişte kayıtlı olan hesabın borç veya alacak tarafı tutarı yerine aynı hesabın ters tarafına kayıt yapılması,
- Fişin borç ve alacak taraflarının toplamalarının birbirine eşit olmaması.

2.1.1.2. Fiş Girişlerinde Yapılabilecek Hatalar

Yapılabilecek hatalar fiş girişinde yapılan hatalardır. Bunlar:

- Bir belgenin muhasebe fişi girişinin unutulması,
- Bir belgenin birden fazla fişe kaydedilmesi,
- Belgedeki tutarın fişe doğru hesaba fakat yanlış tutarda girilmesi,
- Belgedeki verilerin yanlış hesaba/hesaplara kaydedilmesi,
- Belgedeki verilerin doğru hesaba fakat hesabın ters tarafına kayıt yapılması,
- Belgelerdeki verilerin doğru hesaba ve doğru tarafa fakat yanlış alt hesaba kaydedilmesi,
- Belgelerdeki verilerin alt hesaba kaydının unutulması, doğrudan ana hesaba kaydedilmesi,
- Belgelerden fişe giriş yapılmasında birkaç hatanın birlikte yapılması,
- Fişlere doğru kayıt yapıldığı halde fişlerin defterlere kaydının kesinleştirilmesinin unutulması,
- Fişin kaydı kesinleştirilmeden önce fişin yanlışlıkla iptal edilmesi.

Belgelerde veri hatası olduğu fiş girişinden önce tespit edilirse, belgenin düzeltilmesi istenir. Belgedeki yanlış veriye göre muhasebe kaydı yapılmaz. Kayıtlar

yapıldıktan sonra, belgedeki veri yanlışlığının farkına varılırsa bu yanlışlık düzeltme kaydı ile düzeltilir.

2.1.1.3.Hatalı Kayıtların Önlenmesi ve Bulunması Yöntemleri

Hatalı kayıtların bulunması ve yapılan hatalı muhasebe işlemlerinin düzeltilmesi aşağıdaki yöntemlerle yapılabilmektedir. (Kepekçi, 2011, 108)

2.1.1.1.1. Tarama Yöntemi

Muhasebe kayıtlarında doğruluğun tespitine esas olan defterler; yevmiye defteri ve büyük defter hesapları ile alt hesaplar olduğu için defterlerin belgelerle karşılaştırılmasında tarama yöntemine başvurulabilir. Tarama yöntemi belgelerle kayıtların birebir karşılaştırılarak doğruluğunun araştırılmasıdır. Küçük işlem hacmi olan işletmelerde belgelerin yevmiye defteri kayıtlarıyla birebir karşılaştırılması yapılabilir. Belgelerin kaydedilmesi sırasında fiş numarasının veya yevmiye madde numarasının belge üzerine not düşülmesi belgenin kayıt dışı kalıp kalmadığını tespit edilmesinde bir yöntemdir. Ayrıca bir belgenin iki kez kaydedilmesi yolu bu şekilde önlenmiş olur.

Belge dosyalarından kayıtlara doğru tarama yönteminde, belgelerdeki tutarların yanlış kaydedilip kaydedilmediği; yanlış hesaba veya yanlış alt hesaba kaydedilip kaydedilmediği tespit edilir. Büyük işlem hacmi olan işletmelerde belge dosyaları da çok sayıda olduğu için alt hesaplara kaydedilmiş tutarlardan belgelere doğru tarama yöntemi uygundur. Bu yol seçildiğinde, belgesiz kayıtların olup olmadığı; kayıtlardaki tutarların belgelerdeki tutarlarla uyumlu olup olmadığı ve doğru alt hesaba kayıt yapılmış olup olmadığı tespit edilebilir.

2.1.1.1.2. Sayım Yöntemi

Her iş günü sonunda varlıkların mevcut miktarı ile hesap kalanlarının tutarı arasında tutarlılık olup olmadığı belirlenebilir. Örneğin, iş günü sonunda kasa hesabının borç kalanı, işletmenin kasasında mevcut olması gereken para miktarını göstermesi gerekir. Eğer iş günü sonunda işletmede düzenlenen kasa sayım tutanağındaki tutar kasa hesabı kalanından farklı ise bir gün içinde düzenlenen kasa

tahsil ve tediye makbuzları ile kayıtlar karşılaştırılır. Farkın nedeni bulunamazsa; kasa hesabının kalanı gerçek durumu gösterecek şekilde düzeltme kaydı yapılır. Farkın nedeni bulunursa, bu fark; kayıt hatası ise kayıt düzeltilir, başka bir işlem hatasından kaynaklanmışsa işlem hatasına göre düzeltme kaydı yapılır. Günlük sayımlar; kasadaki TL, yabancı para, çek ve senetler ile değerli varlıklar için yapılabilir. Ancak, her gün stokların sayımını yapmak maliyetli ve olanaksızdır. Sayım sonucu ile hesap kalanı arasındaki farkı önlemenin bir yolu işlemleri yapan birimlerden muhasebe birimine günlük işlem bordrolarının yapılıp gönderilmesidir. Örneğin, günlük çek girişlerinin ve çek çıkışlarının detaylı listesi yapılabilir. Mal ve hizmet satış faturalarının bir listesi muhasebeye gönderilebilir.

Sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanlarıyla, tesellümü sırasında ortaya çıkan noksanların geçici olarak kaydetme ve izleme amacıyla 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI hesabı kullanılır.

Örnek: İşletmede işgünü sonunda yapılan kasa sayımında kasa hesabı kalanına göre 300 TL noksanlık çıkmış olup bunun nedeni belirlenememiştir.

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLAR		300,00	
100 KASA			300,00

Örnek: İşletmede işgünü sonunda yapılan kasa sayımında 200 TL kasa fazlalığı belirlenmiştir.

100 KASA		200,00	
397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI			200,00

Örnek: Daha önceki tarihlerde belirlenen 300 TL noksanlığın nedeninin personele verilen iş avansının unutulmuş olmasından kaynaklandığı; kasa fazlası olarak görülen 200 TL fazlalığın nedeninin ise, yazarkasa ile yapılan peşin satışların 1.500 TL yerine 1.300 TL olarak kaydedilmesinden olduğu belirlenmiştir.

100 KASA		300	
	197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI		300
195 İŞ AVANSLARI		300	
	100 KASA		300
<hr/>			
	397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI	200	
	100 KASA		200
100 KASA		200	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		200

2.1.1.1.3. Mutabakat Yöntemi

Senetsiz alacaklar ve senetsiz borçlar için, alıcılar ve satıcılarla belirli dönemler itibariyle karşılıklı olarak hesapların birbiriyle uyumlu olduğunun yazılı olarak beyan edilmesi işlemlerin kaydedilmesindeki hataları önler. Bazen fatura, çek ve senet gibi belgelerin karşı tarafa gönderilmesinde yolda kaybolması, kayda geçirilmesinin unutulması veya kayıtlara yanlış işlenmiş olması gibi durumlarda mutabakat yöntemi bu hataları önleyecektir.

Mal ve hizmet alışları ve satışları için aylık olarak vergi dairesine beyan edilen Ba ve Bs formlarıyla Maliye Bakanlığınca da bu alış ve satışların mutabakatı çapraz kontrolle yapılmaktadır.

2.1.2. Fiş Girişlerindeki Hataları Düzeltme Yolları

Belgelerden muhasebe fişlerine ve muhasebe fişlerinden defter kayıtlarına tutarların aktarılması sırasında yapılan hatalar; kesin kayıt yapılmışsa düzeltme kaydı ile düzeltilir. Kesin kayıt yapılmamışsa fişe girilerek fiş üzerinde düzeltmeler yapılır. Kesin kaydın yapılmış olduğu işlemlerin fişi iptal edilemez, fiş üzerinde değişiklik yapılamaz. Bu nedenle bu tür yanlışlıklar için kaydın iptali amacıyla bir fiş düzenlenir ve daha sonra doğru fiş düzenlenir. Yukarıdaki örneklerde kasa sayım noksanları ve fazlalıkları için yapılan düzeltmelerde önceki fişin kaydı iptal edilmiş ve sonra doğru fiş düzenlenmiştir.

2.1.2.1. Mizanlar

Çift taraflı (en az bir hesaba borç kaydı ve en az bir hesaba alacak kaydı) kayıt yönteminin kendisi hataları bulmada bir otokontrol aracıdır. Aktif hesaplar, aktif karakterli hesaplar, gider ve zarar hesapları her zaman borç kalanı veren hesaplardır; hiçbir zaman alacak kalanı vermezler. Pasif hesaplar, pasif karakterli hesaplar, hasılat, gelir ve kar hesapları her zaman alacak kalanı veren hesaplardır; hiçbir zaman borç kalanı vermezler.

Mizan; belirli bir dönemde yapılmış olan kayıtların hesaplar bazında bir listesidir. Mizanda; seçilen hesapların borç ve alacak tarafları toplamları ile hesapların borç veya alacak kalanları listelenir.

.../.../..... - .../.../..... **TARİHLERİ ARASI MİZAN**

HESAPLAR	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
	TOPLAMI	TOPLAMI	KALANI	KALANI
KASA	500	400		100
ALICILAR	600	250		350
SATICILAR	400	850		450

.....

2.1.2.1.1. Mizan Çeşitleri

Mizan; muhasebe dönemi başından belirli bir tarihe kadar olan hesaplara yapılan kayıtları kapsayabilir veya belirli iki tarih arasında hesaplara yapılan kayıtları kapsayabilir.

Mizan; sadece büyük defter hesaplarını kapsayacak şekilde özet bir mizan olabilir. Bu mizana büyük defter mizanı da denir. Mizan; her bir hesabın tüm alt hesaplarını kapsayacak şekilde detaylı bir mizan olabilir.

Mizan; sadece bir hesap grubunu kapsayan hesapları kapsayabilir veya bir hesap kodundan belirli bir hesap koduna kadar olan hesapları kapsayabilir.

Mizan; sadece bir hesabın alt hesaplarını gösterecek şekilde düzenlenebilir. Örneğin, Mayıs ayında 320 SATICILAR hesabı mizanı şeklinde düzenlenebilir. Bu mizan sadece Mayıs ayındaki kayıtları kapsar.

2.1.2.1.2. Mizanın Fonksiyonları

Mizanın iki fonksiyonu vardır. Birincisi, hesaplar bazında özet tablodur. İşletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında mizandan bilgi edinilebilir. Mizanın ikinci fonksiyonu, hesaplar hakkında bir kontrol tablosu olmasıdır. Dönem başından itibaren tüm hesapları kapsayacak şekilde bir mizan düzenlenmişse mizanın

borç ve alacak sütunları genel toplamları birbirine eşit çıkmalıdır. Bu eşitlik yevmiye defterinin borç ve alacak sütunları toplamlarına da eşit çıkmalıdır. Bu eşitlik; her yevmiye maddesinin hesaplara aktarıldığını gösterir. Mizanda hesapların borç ve alacak sütunları toplamlarının da birbirine eşit olması gerekir. Çift taraflı kayıt yönteminin gereği olarak bu eşitlikler sağlanır. Mizan, bu anlamı ile kayıtların bir sağlamasıdır.

2.1.2.1.3. Mizanla Kayıtların Karşılaştırılması

Yapılabilecek Hatalar ve Bulma Yöntemleri

Fiş girişleri ile yapılabilecek hataların bir kısmı mizan aracılığı ile bulunur. Çift taraflı kayıt yönteminin gereği olarak borç kalanı vermesi gereken hesaplar mizanda da borç kalanı vermesi gerekir; alacak kalanı vermesi gereken hesaplar mizanda da alacak kalanı vermesi gerekir. Örneğin, mizanda KASA hesabı alacak kalanı vermişse, kasaya giren para mevcudundan daha fazla para kasadan çıkmış anlamına gelir. Bu kural hatasının iki nedeni olabilir. Birincisi, bazı para girişleri kaydedilmemiştir veya eksik kaydedilmiştir. İkincisi, para çıkışlarında paranın tutarı gerçeğe göre fazla kaydedilmiştir. Mizanda tüm hesaplar için ters hesap kalanı olma olasılığı kayıt hatasından dolayı vardır. Bu durumun tespiti, kayıt hatasının var olduğunu gösterir ama tüm hataları bulma yöntemi değildir.

Yevmiye defteri borç ve alacak sütunları genel toplamları ile genel mizanın borç ve alacak sütunları toplamları arasında eşitlik yoksa bu durum da kural dışıdır. Bunun nedeni, fiş girişinde alt hesaba yazılması gereken bir tutarın yanlışlıkla doğrudan büyük defter hesabına yazılması olabilir. Daha kısa dönemler için mizanlar düzenleyerek yanlışlığın hangi tarihte olduğu belirlenebilir.

2.1.3. Diğer Yapılan Hataları Düzeltme Yolları

Mizanın incelenmesiyle ortaya çıkarılabilecek olan hataların en çok karşılaşılanı hesabın ters kalan vermesidir. Tek taraflı çalıştığı için maliyet giderleri, dönem giderleri, hasılat, gelir ve kar hesapları ters kalan vermez. Genellikle, varlık ve borç hesapları kayıt hatası sonucu ters kalan verir. Bir hesabın ters kalan vermesinin bir nedeni de hesapla ilgili işlem için belge düzenlenmemiş olmasıdır. Muhasebe

yazılım programları hesapla ilgili ters kalan verme durumunu kayıt sırasında uyarabilir. Hesapla ilgili işlemi yürüten personel veya işletme sahibi sorumluluğu üstlendiğinde düzeltme kaydı yapılır.

Örnek: İşletme, satıcıya 10.000 TL banka hesabından EFT göndermiştir. İşletmenin satıcıdan alış faturası gelmediği için bu işlem, bankadan ödeme tarihinde aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir.

320 SATICILAR	10 000	
		10 000
102 BANKALAR		

İşletmenin satıcıya ödeme tarihinden önce borcu yoksa mizanda bu satıcının hesabı ters kalan (borç kalanı) verecektir. İşletme sahibi satıcıya olan borcu üstlenirse, yapılacak kayıt şöyledir:

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	10 000	
		10 000
320 SATICILAR		

Hesabın ters kalan vermesinin bir başka nedeni de belge düzenlenmiştir, ama kaybolmuştur. Belgenin kaybolduğundan muhasebe biriminin ve işlemi yapan birimin bilgisi yoktur. Mutabakat yöntemi ile belgenin kaybolduğu belirlenirse,(örneğin satıcının faturası) satıcıdan onaylı suret istenir ve onaylı surete göre kayıt yapılır. Kaybolan belge; çek ve senet gibi değer taşıyan bir belge ise yasal yollara başvurulur. (Kepekçi, 2011, 108)

2.1.4. Muhasebede Karşılaşılan Hata Sebeplerine Genel Bir Bakış

Muhasebe hataları tanımlarından da anlaşılacağı gibi bilgisizlik, tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlikten kaynaklanan muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesaplarda yapılan düzensizlikleri ifade eder.

Muhasebe hatalarını oluşturan işlem ve olaylarda bir istek veya kasıt unsuru yoktur. Tamamen çalışanların iş yoğunluğu, dikkatsizlik, bilgisizlik, ihmal, tecrübesizlik ve yeterli özenin gösterilmemesi gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır.

Muhasebeye ait olaylar ve işlemler gerçekleştirilirken mesleki yeterlilik ve mesleki bilgi çok önemlidir. Fakat mesleki bilgi ve yeterlilik, hataların olmaması için tek başına yeterli değildir. Meslek mensupları dikkatsizlikten kaynaklan birçok yanlışlıklar yapmaktadır. Muhasebe raporlarının işletmenin gerçek ve doğru finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıta bilmesi tüm işlemlerin belgeye dayanmasına ve tüm belgelerin gerçek işlemleri yansıtmaya bağlıdır. Muhasebe belge düzenleyici bir birim olmadığı için, kayıtların gerçeği ve doğruyu göstermesi muhasebeye gelen belgeler ile sınırlıdır. Belgelerden defterler yapılan kayıtların doğru olup olmadığının belirlenebilmesi için belgelerle kayıtların karşılaştırılması gerekir. Bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için yapılabilecek hataların, bu hataların bulunması yöntemlerinin ve bulunan hataların düzeltme yollarının belirlenmesi gerekir. (Kepekçi, 2011, 107) İç kontrol sisteminin gelişmiş olduğu işletmelerde, istenmeden yapılan bu hatalar kısa sürede ortaya çıkartılarak, daha büyük hatalara neden olmadan düzeltilebilmektedir. Ancak iç kontrol sisteminin zayıf olduğu veya hiç olmadığı işletmelerde bu hataları bulmak ve telafi etmek daha zor ve karmaşık bir hale dönüşmektedir. Burada yapılan hatalarda karşılaşılan hata sebeplerinin detaylıca incelenmesi ve tekrar edilmemesi için gerekli önlemlerin meslek mensuplarınca önlem alınması gereklidir. Bu sebeplerin engelleme yollarının meslek mensuplarına iletilmesi, öğretilmesi, görevi meslek kuruluşlarına düşmektedir.

Yukarıda anlatılan muhasebede yapılan hataların tespiti ve düzeltilmesi konularının yanında üzerinde durulması gereken konulardan birside yapılan hataların nereden kaynaklandığının, bu hatalarda kişisel sebeplerin olup olmadığının ve bunların telafisinin tespit edilmesi konusudur. Muhasebe mesleğinde yapılan muhasebe hatalarının sebeplerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

2.1.4.1. Bilgisizlik

Bağımlı veya bağımsız olarak çalışan meslek mensupları, mesleklerini icra ederken yeterli bilgi ve donanıma sahip olmalıdır. Meslek standartlarını veya

yürürlükteki kanun, yönetmelik ve ilkeleri iyi derecede bilmeleri gerekmektedir. Yeni başlayan personelin yapmış oldukları yanlışlıklar büyük hatalara neden olabilmektedir. Bu yüzden yeni başlayan kişilere örgüt içi seminerler, konferanslar düzenlenerek meslek mensuplarının yeterli bilgi ve donanıma sahip olması sağlanmalıdır (Koca, 2010: 35).

2.1.4.2.Yorgunluk

Muhasebe mesleği, yüksek tempoda ve belli bir zaman çerçevesinde yapılan meslektir. Her beyanın, bildirgenin, formun, dilekçenin vs hemen hemen üretilen her bilgi ve raporun son düzenlenme tarihi vardır. Bu yüzden meslek mensupları ve personelleri bu yoğun tempoda çalışırken yorgunluktan dolayı yanlışlıklar yapabilmektedir. Bu sebeplerden doğan hataları önlemek için, işletme içerisinde iş bölümü ve iş planı hazırlamak, nitelikli personel istihdam etmek gibi alınacak önlemler yapılan hataları en az seviye indirilebilmektedir (Koca, 2010: 37).

2.1.4.3.Tecrübesizlik

İşletmelerde karşılaşılan sorun ve hatalar meslek mensuplarına tecrübe kazandırmaktadır. İşletmelerde, mesleğe yeni başlayan personellerden kaynaklanan birçok hata ortaya çıkmaktadır. Bu hataların en aza indirilmesi için, meslek mensubu olacak kişilerin stajlarını çalışarak tamamlamalıdır. İşletmelerde yeni başlayan kişilerin işe uyum süreçlerinde partnerler görevlendirilmelidir. Bu sayede tecrübesizlikten ve bilgisizlikten kaynaklanan hatalar en az düzeye inecektir (Kirik, 2007: 39).

Kirik' e göre ise, küreselleşmenin ve teknolojinin her geçen gün gelişmesiyle muhasebe mesleğinde bilgisayarlı sistemlere geçilmiştir. Yeni gelişen bilgisayar donanım sistemleri muhasebede gerçekleşen hataları en az seviye indirirse de bilgisizlik, tecrübesizlik, iş yoğunluğu, dikkatsizlik gibi nedenlerden kaynaklanan hataları ortadan kaldıramamıştır.

İhmalden doğan hataların, mizan sonuçlarında farklılıklara neden olması durumunda çift taraflı kayıt yönteminin otomatik kontrol sistemiyle hemen ortaya çıkarılması mümkündür. Aylık mizanları düzenli bir şekilde çıkartan işletmeler ile

kayıtları devamlı şekilde puantaja tabi tutan işletmelerde ihmal ve dikkatsizlik sonucu olan hataları tespit etmek mümkün olmaktadır.

2.1.4.4. Matematiksel Hatalar

Matematiksel hatalar, muhasebe işlem ve kayıtlarına ilişkin hesaplamalarda veya muhasebe ile ilgili işlem ve olayların muhasebe belegelerine aktarılması (fatura, sevk irsaliyesi, amortisman listesi gibi) ilgili belgelerin oluşturulması veya kayıt edilmesi esnasında ortaya çıkan rakam ve hesap yanlışlıklarıdır. Kısaca dört işlemden kaynaklanan hatalardır. Matematiksel hatalar, genel olarak katma değer vergisi, amortisman, yeniden değerlendirme ve hesaplamalarda ortaya çıkmaktadır. Örneğin; dönem sonunda sürekli envanter yöntemi kullanan bir işletme, amortisman cetveli 1.000,00 TL iken, yanlışlıkla 2.000,00 TL toplayarak, dönem karının 1.000,00 TL düşük çıkmasına neden olabilmektedir. Bu tür olaylar mükelleflerin devlete ödeyeceği verginin daha az olmasına neden olmaktadır. Günümüzde matematiksel hatalar, bilgisayar programları sayesinde en aza inmiştir.

2.1.4.5. Kayıt Hataları

Muhasebe ile ilgili işlem ve olayların muhasebe belgelerine aktarılması (fatura, sevk irsaliyesi, amortisman listesi gibi) veya ilgili belgelerin oluşturulması veya kayıt edilmesi esnasında ortaya çıkan rakam ve hesap yanlışlıklarıdır. Kayıt hataları, rakamsal hatalar, hesap hataları, hesapların borç ve alacak taraflarının karıştırılması şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bunları aşağıda örnekleri ile kategorize etmek mümkündür.

2.1.4.5.1. Rakamsal Hatalar

Rakamsal hatalar, muhasebe işlem ve kayıtlarında yapılan aritmetik işlem veya kullanılan hesap isimlerinin doğru kaydedilmesine rağmen belgelerdeki rakamların bilgisayar programlarına yanlış kaydedilmesinden kaynaklanmaktadır. Genel olarak rakamsal hatalardan oluşmaktadır

Örnek: 1

15.01.2017		
320 SATICILAR HS.	135.000,00	
103 VERİLEN ÇEKLER HS.		135.000,00
<i>Satıcılar Hesabına Çek Ödenmesi</i>		

153.000,00 TL tutarında çek ödemiştir. Bu işleme ilişkin yevmiye kaydı; Bu durumda 153.000,00 TL olarak verilen çek kayıtlara yanlılıkla 135.000,00 TL olarak kaydedilmiştir. Bu kaydın düzeltme kaydı; aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

15.01.2017		
320 SATICILAR HS.	18.000,00	
103 VERİLEN ÇEKLER HS.		18.000,00
<i>Eksik kayıt edilen çekler hesabının ikmal kaydı.</i>		

Örnek: 2 Kahraman Ltd. Şti. 15.01.2017 tarihinde 300 nolu faturayla 1.000,00 TL + 180,00 TL KDV ile mal satın almış, KDV bedelini nakit olarak ödemiş kalanı için senet düzenlenmiştir.

Örnek: 2-a

15.01.2017		
153 TİCARİ MALLAR HS.	10.000,00	
191 İNDİRLECEK KDV	180,00	
100 KASA HS.		180,00
321 BORÇ SENETLERİ HS.		10.000,00
<i>Senetli Mal Alış Kaydı</i>		

Örnek: 2-b

	15.01.2017		
	321 BORÇ SENETLERİ HS.	9.000,00	
	153 TİCARİ MALLAR HS.		9.000,00
	<i>Senetli Mal Alış Düzeltme Kaydı</i>		

Yevmiye kaydına geçirilirken; birinci kayıta sehven alınan malın 10.000, 00 TL olarak kayıtlara geçirildiği fark edilerek düzeltme kaydı yapılmıştır.

2.1.4.5.2. Hesap Hatası

Muhasebe işlem ve olaylarının bilgisayarlar kayıtları yapılırken vergi kanunları veya muhasebe ilkelerinin iyi doğru bir şekilde yorumlanmamasından kaynaklanan yanlışlıklardır. Yanlışlıklar fark edildiği zaman doğru kayıt yapılarak hatanın düzeltilmesi yapılmalıdır.

Örnek: 1

A işletmesinde kullanılmak üzere 15.01.2017 tarihinde 100.000,00 TL + %18 KDV olmak üzere taşıt alınmıştır ve taşıtın ödemesi bankadan EFT yapılarak peşin ödenmiştir.

	15.01.2017		
	770 GENEL YÖNETİM GİD. HS.	100.000,00	
	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	18.000,00	
	102 BANKALAR		118.000,00
HS.	<i>Taşıtlar Alış Kaydı</i>		

İlk olarak yapılan kayıt.

B	15.01.2017		
	254 TAŞITLAR HS.	100.000,00	
	GİDERİ HS.		100.000,00
	770 GENEL YÖNETİM		
	<i>Taşıtlar Alış Düzeltme Kaydı</i>		

Bu kayıta işletme için alınan taşıt, 254 Taşıtlar hesabına kayıt edilmesi gerekirken, sehven genel yönetim gideri olarak işlenmiştir. Kayıt yukarıdaki gibi düzeltilmelidir.

Örnek: 2

A işletmesi 15.01.2017 tarihinde 200.000,00 TL + %18 KDV'ye peşin mal satmıştır.

	15.01.2017		
	100 KASA HS.	236.000,00	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		200.000,00
	191 İNDİRİLECEK KDV HS.		36.000,00
	15.01.2017		
	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	36.000,00	
	391 HESAPLANAN KDV HS.		36.000,00
	<i>KDV Düzeltme Kaydı</i>		

Yukarıdaki kayıta KDV hesabı, Hesaplanan KDV hesabı olması gerekirken yanlışlıkla İndirilecek KDV olarak hesaba işlenmiştir. Kayıtların üsteki kayda ek olarak düzeltilmesi yapılmıştır.

2.1.4.5.3. Hesapların Borç Alacak Taraflarının Karıştırılması

Muhasebe ile ilgili işlem ve olayların çift taraflı kayıt sistemine göre borç alacak taraflarının karıştırılarak birbirinin tersi durumunda yazılarak yapılan yanlışlıklardır.

Örnek: 1

A işletmesi 15.01.2017 tarihinde B işletmesine olan 20.000,00 TL borcunu bankadan havale ederek ödemiştir.

Aşağıdaki birinci kayıta 320 Satıcılar hesabına ödeme yapıldığı zaman borçlandırılması gerekirken alakalandırılmıştır. Bu kayıtın aşağıdaki şekilde düzeltilmesi gerekmektedir.

Doğru kayıt	15.01.2017		
	320 SATICILAR HS.	20.000,00	
	102 BANKALAR HS.		20.000,00
	<i>Düzeltilme Kaydı</i>		

Örnek: 2

Yanlış kayıt	15.01.2017		
	102 BANKALAR HS.	20.000,00	
	320 SATICILAR HS.		20.000,00
	<i>Satıcılara Olan Borcun Bankadan Ödenmesi</i>		
	15.01.2017		
	120 ALICILAR HS.	50.000,00	
	121 ALACAK SENETLERİ HS.		50.000,00
	<i>Senet Veriliş Kaydı</i>		

A işletmesinin B işletmesinden 50.000,00 TL alacağı vardır. A işletmesi 15.01.2017 tarihinde A işletmesi bu alacağı için B işletmesinden üç ay vadeli bir senet almıştır.

Yukarıdaki kayıta 121 Alacak Senetleri ve 120 Alıcılar hesabının yerleri yanlış yazılmıştır. Yukarıdaki kayıt da olduğu gibi düzeltilmesi gerekmektedir.

	15.01.2017		
	121 ALACAK SENETLERİ HS.	50.000,00	
	120 ALICILAR HS.		50.000,00
	<i>Senet Veriliş Düzeltme Kaydı</i>		

2.1.4.6. Unutma ve Tekrar Kayıt Hataları

Muhasebeyle ilgili işlemlerin ve olayların birden fazla kaydedilmesi veya evrakların döneminde veya hiç kaydedilmemesinden dolayı meydana gelen muhasebe hatalarıdır. Aşağıda bunların sınıflandırılması yapılmıştır.

2.1.4.6.1. Unutma Hataları

Muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesi gereği, muhasebeyle ilgili olay ve işlemlerin gerçekleştiği dönemde defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Gerçekleşen işlemlerin unutulması döneminde kaydedilmemesi unutma hatalarına neden olmaktadır. İşletmeler içinde yapılan incelemeler ve kontroller sırasında ortaya çıkmaktadır. Meslek mensupları hesap mutabakatları sırasında farkına vardıkları unutma hatalarını dönemsellik ilkesini göz önünde bulundurarak farkına vardıkları tarihte kayıt altına alarak hesaplarını düzeltmelidirler (Sevilengül, 2005: 23).

2.1.4.6.2. Tekrarlama Hataları

Muhasebeyle ilgili işlem ve olayların birden fazla olarak kayıtlara ve defterlere alınmasından kaynaklanmaktadır. Mükerrer kayıt olarak da tanımlanmaktadır.

Örneğin; meslek mensupları bankadan geçen kira giderlerini banka hesaplarını işlemeden önce kasa olarak kayıtlara alır. Daha sonra üç aylık dönemlerde banka hesapları işlenirken, bu yapılan kayıt unutulması tekrar banka hesaplarına kira ödemesi olarak işlenir. Bu tür yapılan hatalar, kira giderlerinin iki kere kaydedilmesine neden olmaktadır. Böyle bir durumda ilgili düzeltmeler derhâl yapılmalıdır.

2.1.4.7.Bilanço Hataları

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ile bu varlıkların sağladığı kaynakları aktif ve pasif olarak gösteren tablodur. Bilançolar, işletmelere yatırım yapacak olan kurumlara, kredi verenlere, işletme sahiplerine, işletmelerin ilişkide olduğu kurum ve kuruluşların işletmeyle ilgili bilgi ihtiyaçlarını net ve doğru bir şekilde almaları için hazırlanır. Bilançoların belli standartlarda ve doğru şekillerde hesaplanması için bazı ilke ve kurallar vardır. Meslek mensuplarının bu ilke ve kurallara uymamasından dolayı bilanço hataları ortaya çıkmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 60). Bilanço hataları; değerlendirme hataları ve hesap birleştirme hataları olmak üzere iki gruba ayrılır.

2.1.4.7.1. Değerleme Hataları

Meslek mensuplarının bilgisizliği veya mesleğe gerekli özeni göstermemesinden bilançoda aktif ve pasif hesaplarda hatalı değerlemeler yapmalarından kaynaklanan muhasebe hatalarıdır. Başka bir ifade ile işletmelerin bilançolarına kayıtlı aktif ve pasifinde bulunan kıymetlerin değerlemesi ile amortisman ve karşılık ayrılması konularında muhasebe ilkelerine, ticari kurallara, yasa ve hükümlere uygun hareket edilmemesinden kaynaklanan hatalardır (Alptürk, 2008: 398).

Bu tür hatalar işletmeye ait varlık ve borçların yeniden değerlendirildiği sırada ortaya çıkar. Muhasebe kayıt değerlerinden kaynaklı ekonomik, doğal ve teknik değişiklik ve yıpranmalar sonucunda değeri düşen varlığın bilançolara aktarılmaması gibi durumlar sık karşılaşılan durumlardan biridir. Örneğin stoklar grubunda bozulma, çürüme, yangın, doğal afet, sel gibi sebeplerden dolayı stoklar değer kaybedebilir. Bu değişimlerin bilançolarda gösterilmesi gerekir. Bilançolarda gerçek ve fiili durumu eşitleyebilmek için meslek mensupları Vergi Usul Kanununun 258. ve 330. maddeleri gereğince dönem sonunda değerlemeler yapmalıdır. Meslek mensupları ve çalışanlar bu değerlemeleri yaparken bilgi yetersizliğinden veya dikkatsizlikten dolayı bir takım hatalar yapmaktadırlar. Bu hatalar fark edilir edilmez ilgili düzeltme kayıtları derhâl yapılmalıdır.

2.1.4.7.2. Hesapların Birleştirilmesi

Aktif ve pasif hesaplarının karşılaştırılarak tek bir hesapta birleştirilmesidir. İşletmelerin muhasebe ile ilgili kayıtları tek düzen muhasebe hesap planına göre ayrı ayrı hesaplarda izlemesi yerine tek bir hesap altında izlemesi sonucu oluşan veya hesapların birbirine mahsup edilmesinden kaynaklanan hatalardır. Bu hataların dönem sonuna hiç bir etkisi olmaz fakat bilançonun açıklık, sadelik, anlaşılabilir olma ilkelerine aykırı bir durum oluşturur.

Hesapların birleştirilmesi, 320 satıcılar hesabıyla 159 verilen sipariş avansları hesaplarının bir birine mahsup edilerek kullanılması veya 120 alıcılar hesabıyla 340 alınan sipariş avansları hesabının yılsonlarında bir birine mahsup edilmesidir. Yılsonunda hesap bakiyesi doğru olur fakat pasif hesapların borç bakiyesi vermesi veya aktif hesaplarının alacak bakiyesi vermesi gibi hatalı işlemlerle karşılaşılır. Bu tür işlemlerden meslek mensupları uzak durmalıdır.

2.1.4.7.3. Telafi Edici Hatalar

Meslek mensuplarının veya muhasebe elemanlarının hatalarını gizlemek için yapılan hatalardır. Dürüst olmayan meslek mensuplarının bulmak istemedikleri, bulmaya çalışmadıkları hataları gizlemek için kasten bu hatalara başvurabilir. Bu nedenden dolayı çok tehlikeli bir hata türüdür. Yapan kişilerin niyetlerine göre hileye dönüşebilir (Aksoy, 2006: 28).

2.1.4.8. Vergilendirme İşlemlerinde Yapılan Hatalar

Vergilendirme işlemlerinde hatalar yapılış amaçlarına göre KDV uygulamalarında karşılaşılan hatalar, amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamalarındaki hatalar, gider ve maliyet artırıcı hatalar, muafiyet ve istisna uygulamalarına ilişkin hatalar stopaj uygulamalarındaki hatalar, sabit kıymet yenileme fonu uygulamalarındaki hatalar, gelir ve kurumlar vergisindeki hatalar olarak sınıflandırılabilir (Küçüksavaş, 2006: 365). Aşağıda bu sınıflandırma yapılmıştır.

2.1.4.8.1. KDV Uygulamalarındaki Hatalar

Katma değer uygulamalarındaki hatalar meslek mensuplarının aylık KDV beyanı hazırlarken mesleki yetersizliklerinden dolayı ve gerekli özeni göstermemelerinden kaynaklanmaktadır. KDV uygulamalarında karşılaşılan hatalar şu şekilde sıralamak mümkündür. (Küçüksavaş, 2006: 365):

- Fatura olmadan, para makbuzlarına dayanılarak KDV'nin indirim konusu yapılması,
- Faturalandırma sırasında KDV oranlarının yanlış hesaplanması,
- Kanun kapsamında kabul edilmeyen giderlere ilişkin KDV'nin indirime konu olması,
- Reklam amaçlı dağıtılan mallara ait KDV hesaplanması,
- Yılsonunda yapılan ıskontolara KDV hesaplanması,

2.1.4.8.2. Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarında Yapılan Hatalar

Meslek mensupları ve çalışanları, yıl içerisinde geçici vergi beyanları esnasında amortisman ayırırken, mesleki standartlara dikkat etmemesinden dolayı kaynaklanan muhasebe hata çeşitleridir. Amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamalarındaki hatalar şu şekildedir:

- Amortisman oranının ilk uygulanan amortisman oranından daha yüksek uygulanması, (yıllar içerisinde değişkenlik göstermesi)
- Boş arsa ve araziler için amortisman ayrılması,
- İtfa süresi dolmuş iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulması ve tekrar amortisman hesaplanması,
- Normal usulde amortisman ayrılması gerekirken, azalan bakiyeler usulünün kullanılması,
- Özel maliyet bedelli harcamaların gider olarak kaydedilmesi ve akabinde azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması,
- Yapılmakta olan yatırımların yeniden değerlemeye tabi tutulması ve akabinde azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması,

- Yıl içerisinde satılan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması,

2.1.4.8.3. Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalarda Yapılan Hatalar

Günümüzde muhasebe hatalarına baktığımız zaman en çok karşılaşılan hata çeşidi olarak karşımıza çıkmaktadır. Kasten yapıldığı zaman hile olarak da adlandırılır. Gider ve maliyet artırıcı harcamalarda karşılaşılan bazı hatalar aşağıda açıklanmaktadır:

- Yanlışlıkla başka firmanın kullandığı kredi için yapılan masrafların gider yazılması,
- Çalınan demirbaşın bilgisizlikten kaynaklı olarak gider kaydedilmesi,
- Envanterde kayıtlı olmayan iktisadi kıymetler için yanlışlıkla amortisman ayrılması, (hurdalar vs)
- Geçmiş dönem giderlerinin yanlışlıkla cari döneme işlenmesi,
- İş ile ilgili olmayan seyahat harcamalarının yanlışlıkla işletmeye gider yazılması,
- İşle ilgisi olmayan harcamaların yanlışlıkla işletmeler için gider yazılması,
- Ödenen para cezası, vergi cezası, gecikme faizi gibi cezaların bilgisizlikten kaynaklı olarak gider yazılması,
- Proforma faturanın sehven doğrudan fatura gibi gider yazılması,
- Yasal haddi aşan bağış ve yardımlarda bulunulması ve bunların bilgisizlikten kaynaklı olarak gider yazılması,

2.1.4.8.4. Muafiyet ve İstisna Uygulamalarına İlişkin Hatalar

İşletmelerin gerçekleştirdiği bazı iş ve işlemler, o kuruma muafiyet ve istisnalar sağlamaktadır. Fakat bu tür muafiyet ve istisnaların uygulanması aşamasında uyulması gereken bazı ilke ve hükümler vardır. Meslek mensuplarının, bu ilke ve hükümlere tam olarak uymamasından dolayı muafiyet ve istisna uygulamalarına ilişkin bazı hatalar oluşabilmektedir. Muafiyet ve istisna uygulamalarına ilişkin bazı hatalar aşağıda açıklanmaktadır (Küçüksavaş, 2006: 367):

- Finansman fonunun yanlış hesaplanması,
- Önceki yıl hesaplanan finansman fonunun ticari kâra dâhil edilmemesi,
- Tam mükellef olmayan kurumlardan elde edilen kazançlara iştirak kazancı istisnası uygulanması,
- Turizm hâsılatı kazancının yanlış olması,
- Yatırım indirimlerinin istisna tutarlarının yanlış hesaplanması,
- Yatırım indirimlerinin kâr olduğu halde hesaplanmaması,

2.1.4.8.5. Stopaj Uygulamasında Karşılaşılan Hatalar

Meslek mensuplarının ve meslek çalışanlarının, stopaj beyanlarını hazırlarken yapmış oldukları istek dışı hatalardan oluşmaktadır. Bu tür yapılan hatalar vergi kaybına neden olacağı için, meslek mensuplarının mesleğe olan gerekli özen ve dikkati göstermesi gerekmektedir. Stopaj uygulamasında karşılaşılan hatalar aşağıda açıklanmaktadır (Küçükşavaş, 2006: 367):

- Gider pusulalarına stopaj yapılmaması,
- Kira ödemelerine stopaj yapılmaması,
- Kurum kazancından ortaklara kar dağıtma aşamasında stopaj yapılmaması,
- Ödenen serbest meslek ücretlerinin stopaja tabi tutulmaması,
- Telif ödemelerinde stopaj yapılmaması,
- Ücret sayılan ödemelerde stopaj yapılmaması,

2.1.4.8.6. Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar

Sabit kıymet yenileme fonu hazırlanırken, istenmeden yapılan hata ve yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır. Bu hatalar aşağıda açıklanmaktadır:

- Sabit kıymet satışından doğan kârın şartlar oluşmadan yenileme fonuna alınması,
- Sabit kıymet yenileme fonunun işi bırakmada kâr olarak dikkate alınması,
- Yenileme fonunun aynı tür iktisadi kıymetin alımı için kullanılmaması,
- Yenileme fonunun üç yıl içinde kullanılmaması durumunda, üçüncü yılın matrahına eklenmemesidir.

2.1.4.8.7. Vergi Hataları

Vergi Hatası; vergi ile ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalardan dolayı haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Her yıl şahıs işletmeleri için biten yılı takip eden 25 Mart'ta kadar gelir vergisi, şirketler için ise biten yılı takip eden 25 Nisan'a kadar kurumlar vergisi beyannameleri verilerek mükelleflerden elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi istenmektedir. Meslek mensupları dikkatsizlikten, dalgınlıktan veya iş yoğunluğundan dolayı bu beyannameleri düzenlerken hata yapabilmektedirler. Bu hataları şöyle tanımlamak mümkündür.

Vergi uygulamacıları vergi hatalarını; hesap hataları ve vergilendirmede yapılan hatalar olmak üzere ikiye ayırmaktadır. (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf)15.04.2017))

Aşağıda bunlar anlatılmaktadır.

Matrah Hataları; vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu ve kararlarda, matraha ait rakamların, indirimlerin, eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. Verilen gelir vergisi beyannamesinde gösterilen matrahtan mahsup edilmesi gereken geçmiş yıl zararları veya düşülmesi gereken şahıs ve bireysel emeklilik sigorta primlerinin düşülmemesi gibi yanlışlıklar, matrahın fazla ya da eksik gösterilmesi matrah hatalarına neden olmaktadır. (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf)15.04.2017))

Vergi Miktarında Hatalar; vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış ve yanlış yapılmış olması verginin eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. Örneğin; tahakkuk fişi veya vergi/ceza ihbarnamesinde gösterilen matraha vergi tarifesinin yanlış uygulanması, ödenen geçici verginin mahsup edilmemesi veya ödenmeyen geçici verginin mahsup edilmesi sonucunda verginin eksik veya fazla tarh ettirilmesidir. Vergi miktarındaki hata düzeltme yolu ile giderilir. Her ne kadar şimdi vergi idaresinin beyanname hazırlama programı olan BDP'de matrah bölümünün karşısındaki vergi oranlarını program kendisi otomatik hesaplayıp kullanıcı müdahalesini engelliyorsa da bazı beyannamelerde ön hesaplama

meslek mensubunca yapılmaktadır. Beyannameye konu matrah bu hesaplama istinaden belirlenmekte ve yapılacak tarhda bu matraha göre yapılmaktadır. Dolayısı ile bu hataların varlığından hala bahsedebiliriz. (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf)15.04.2017))

Verginin Mükerrer Olması; aynı vergi kanunu uygulanarak, belli bir vergilendirme dönemi içinde, aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf)

Mükellefin Şahsında Hata; bir verginin gerçek borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin; aynı vergi dairesinin gelir vergisi yönünden aynı ad ve soyadını taşıyan iki mükellefi vardır. Ancak birisi basit usulde diğeri ise gerçek usulde vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergiye tabi olan mükellefin vergi borcunun basit usule tabi olan mükelleften istenilmesi mükellefin şahsında yapılan hatadır. Her ne kadar Türkiye Cumhuriyeti kimlik numarası sistemine geçildi ise de konu ile ilgili bazı hatalara maruz kalınabiliyor.

Mükellefiyette Hata; açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır. Örneğin; veraset yoluyla mal intikal eden bir kişiden, mirası üç aylık süre içinde reddetmesine rağmen veraset ve intikal vergisi istenmesi mükellefiyette yapılan hatadır.

Konuda Hata; açık olarak vergi mevzuatına girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi alınmasıdır. Örneğin; elde edilen alacak faizlerine indirim oranı uygulandıktan sonra kalan tutar beyan sınırını aşmamasına rağmen gelir vergisine tabi tutulması konuda yapılan hatadır.

Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata; aranan vergi ile ilgili vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmasıdır. Örneğin; her verginin kendi vergi kanununda belirtilen vergilendirme dönemi vardır. Gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi 2017 yılına ait olup 2016 yılında peşin tahsil olunan kira bedellerinin ödemenin yapıldığı yıl olan 2016

yılında vergilendirilmesi, vergilendirme ve muafiyet döneminde yapılan hatadır. (http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Vergi_hatalari.pdf)15.04.2017))

TMS-8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri

Muhasebe Standartları Kurulu 22.02.2004 ve 2004/6924 sayılı kararı ile mali tabloların gerçek, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı mali bilgiler üretilmek için Türkiye muhasebe standartlarının oluşturulmasını öngörmektedir. Oluşturulacak olan bu standartların amacı, kullanılacak olan muhasebe politikalarının seçilmesi, değiştirilmesi, tahminlerde oluşan hata ve değişikliklerin düzeltilmesine yönelik etkin muhasebeleştirme ve gerekçelerinin açıklama esaslarına yönelik hazırlanmaktadır. Standartlar, işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmak ve önceki dönemlerdeki mali tablolarla veya başka işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini artırmayı amaçlamaktadır.

TMS-8 göre hatalar; işletmelerin şuan kullandığı finansal tablolarda veya daha önceki kullandığı finansal tablolarda güvenilir bilgi kullanmamasından veya yanlış bilgi kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Standarda göre karşılaşılan hatanın ilk finansal tabloda geriye dönük düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltmenin nasıl yapılacağı yayınlanan standardın hatalar bölümünde bulunan 42. ve sonraki maddelerinde anlatılmaktadır. Paragraf 43'deki açıklamalara tabi olarak, İşletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Düzeltme işlemini; (a) Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek veya (b) Hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve öz kaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir. (<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContent/Files/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TMS8.pdf>(15.04.2017))

2.2. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI

Bu bölümümde, hile kavramı ve tanımı, hile nedenleri, hile türleri, hileyi ortaya çıkaran belirteçler, dünyada ve ülkemizde ortaya çıkan muhasebe hileleri konuları hakkında çalışmalara yer verilmiştir.

Hile çoğunlukla belgeler ve kayıtlar üzerinde bilinçli ve kasıtlı olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkması mümkün değildir. Aksine, bilinçli olarak yapılması nedeniyle ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur.

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

Kapsamı ve uygulama alanı çok geniş olan hile kavramı literatürde çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Esasen bir suç olan hile, bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlaması eylemidir (Arens vd, 2006: 314).

Hile eyleminde ortaya çıkan ana unsurlar ise aşağıdaki gibidir (Biegelman & Bartow, 2006: 23);

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

Hilenin oluşması için ise üç unsurun gerçekleşmiş olması gerekir. Bunlar; baskı, fırsat ve haklı göstermedir (ACFE, 2006: 6).

Yukarıda yapılan tanımlamalardan hileyi yapan kişi ya bir fırsat bulmuş ve bunu kötüye kullanmış veya kendisine haksızlık yapıldığını düşünüp kendince hakkını almak için kasten, gizli ve kendisine bir yarar sağlamak amacı ile yapılmış olan eylemdir. Burada hileyi yapan taraf fayda sağlamakta karşı tarafta yani hileye maruz kalanda bundan zarar görmektedir. Aşağıdaki bölümde hileyi kısaca tanımladıktan sonra muhasebe mesleğinde hile tanımı ve uygulanış biçimleri hakkında kısaca bilgi verilecektir.

2.2.1. Muhasebe Hile Kavramı ve Tanımı

İngilizcede “*fraud*” kelimesinin karşılığı türkçede hile olarak tanımlanmaktadır. Hile kelime anlamı olarak: yolsuzluk, sahtekârlık, hırsızlık, zimmet, gizli anlaşmalar, güveni kötüye kullanma, kara para aklama, rüşvet dolandırıcılık gibi faaliyetleri içeren genel bir kavram olarak tanımlanmaktadır. Hile; bir kişinin ya da işletmelerin zararına neden olacak şekilde, dürüst olmadan kişisel kazanç sağlamak için yapılan bir aldatma faaliyetidir. (<http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/750/4.pdf>)

Hile; bir örgüt çalışanın içinde bulunduğu işletmenin varlıklarını, kaynaklarını, kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak, ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır. (Bozkurt, 2009: 60).

Seviğ’ e göre hile; bir takım çıkarlar sağlamak için, birilerini yanıltacak davranışta bulunmaktır. Başka bir ifadeyle muhasebe hilesi; kayıt düzenlerinin, hesap işleyişlerinin, vergi, muhasebe ilke ve hükümlerine aykırı olarak tutulması olarak tanımlanmaktadır. (Seviğ, 2014; 3)

Muhasebe hataları daha çok kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri daha çok belgeler üzerinde yapılmaktadır. Bununla birlikte kayıt dışı işlemler yoluyla yapılan hilelerde yapılabilmektedir. Muhasebe hata ve hileleri arasında ki temel belirleyici fark, kasıt kavramıdır. Kasıtlı olarak yapılan temel düzensizlikler hile, kasıtsız olarak yapılan temel düzensizlikler ise, hata olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe hileleri hatalara göre daha zor ortaya çıkarılmaktadır. Çünkü hileyi yapan kişi sisteme zarar verirken, diğer yandan da faaliyetlerini gizlemeye çalışmaktadır.

Tablo 2-Muhasebe Hileleri

Aşağıdaki tablo meslek mensuplarının, mesleki standartlara uygun olan ve olmayan davranışlarını göstermektedir.

Uyulması Gereken ilkeler	Kabul Edilemez Davranışlar	Suç Teşkil Eden Davranışlar
Yasalar	Çıkar Çatışmaları	Hile
Kurallar	Hediyeler	Dolandırıcılık
Kontroller	İyilikler	Rüşvet
Prosedürler		Yolsuzluk

Tüm meslek mensupları bu tablodaki kabul edilemez ve suç teşkil eden davranışlardan şiddetle uzak durmalıdırlar.(Akdemir,2010:3)

Bütün meslek mensupları yasalar, kurallar, kontroller, prosedürlere uygun hareket etmelidir ve her türlü çıkar çatışmalarından hediyelerden kaçınmalıdırlar. Bu davranışlarda bulunmayan muhasebeciler dolandırıcılık, yolsuzluk, rüşvet vs genel anlamıyla muhasebede hile yapmış olmaktadır. Genel olarak hilenin özellikleri aşağıda açıklanmaktadır (Bozkurt, 2009: 60):

- Her türlü organizasyonda ve organizasyonun aşamasında ortaya çıkabilir,
- Hilenin ortaya çıktığı durumlarda hileye maruz kalan kişi ve kurumlar zarar görmektedir,
- Hileyi yapan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından gizlice yapılmaktadır,
- Hileyi yapan kişilere doğrudan veya dolaylı fayda sağlamayı amaçlamaktadır,
- Kasıt unsuru taşımaktadır,

Genel olarak hilenin amaçları ise (Bozkurt, 2009: 18):

- Daha az kâr dağıtma isteği,
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,
- Ortakların birbirlerini aldatma arzuları,
- Vergi kaçırma düşüncesi,
- Yolsuzlukları gizlemek ve ortadan kaldırma,
- Zimmetlerin gizlenmesidir,

Muhasebe hileleri üzerine yapılan çeşitli bilimsel araştırmalar, hileli bir eylem sonucunda yakalanan işletme çalışanlarının karakteristik özelliklerini aşağıdaki gibi ortaya koymaktadır (Bozkurt, 2016):

Hile Yapanların Cinsiyeti

Diplomalı hile araştırmacıları birliği (ACFE)'nin 2000 hile denetçisi ile yaptığı bir araştırmada hile yapan işletme çalışanlarının karakteristik özelliklerini ortaya koymuştur. Araştırmaya göre hile yapan işletme çalışanlarının 3/4'ünün cinsiyetinin erkek olduğunu tespit etmiştir. Yapılan hilelerin parasal tutarlarına bakıldığında da; erkeklerin işletmelerde yüksek tutarlı parasal işlemleri içeren görevlerde daha fazla yer almaları, pozisyon ile hile tutarı arasındaki İlişkiyi ortaya koymaktadır (Farrell & Franco, 1999).

Hile Yapanların Medeni Durumu

İşletme çalışanlarından, hileye teşebbüs edenlerin medeni durumlarına bakıldığında evli olanların bekârlara göre daha fazla olduğu görülmektedir. Hile tutarları açısından evlilerin bekârlardan üç kat daha fazla oldukları aynı zamanda hile yapan evli çalışanların çoğunun çocuk sahibi olduğu ve mutlu evliliklerinin olduğu da ortaya çıkmıştır (Lemore, 1998: 81).

Hile Yapanların Eğitim Durumu

İşletme çalışanlarının eğitim düzeyi arttıkça yapılan hile sayısı ve tutarı da aynı oranda artmaktadır. Özellikle iyi eğitim almış olan işletme çalışanlarının yaptıkları hile

tutarları diğerk hile yapanların hile tutarlarına göre daha fazla olmaktadır (Dunkelberg& Donald, 1998: 77).

Hile Yapanların Zekâ Düzeyi

İşletme çalışanlarından zekâ düzeyi yüksek veya bu iddiada bulunanlarda hile yapma isteğinin daha çok olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, zekâ düzeyi yüksek kişilerin çalıştıkları işletmelerin oluşturduğu iç kontrol yapılarına ve güvenlik sistemlerine meydan okumaları ve sistemi delerek kendilerini tatmin etmeleri olarak görülmektedir (Simmons, 1996).

Hile Yapanların Benlik Düzeyi

Hile yapanların bir kısmı diğerk hile yapanlara göre daha fazla egoist oldukları görülmektedir. Bu kişilerin, işletmedeki çalışma pozisyonlarını beğenmemeleri ve kendilerini diğerk çatışanlardan daha önemli biri kişi olarak görmeleri, üstlerini küçümsemeleri ve aşağılamaları gibi nedenler hile yapmalarına temel oluşturmaktadır (Eversole, 1997).

Hile Yapanların Risk Alma Düzeyleri

Hile üzerine yapılan araştırmalar, işletmelerde hile yapanların diğerk çalışanlara göre daha fazla risk alma yeteneklerinin bulunduğunu ortaya koymaktadır. Özellikle hile yapanların, başarısızlıktan korkmamaları, yakalanabileceklerini düşünmemeleri ve şanslarını denemek İstemeleri risk alma düzeylerini ortaya koymaktadır (Brignola, 1998).

Hile Yapanların Yaş Düzeyleri

Her yaştaki işletme çalışanı hileye teşebbüs etmektedir. Ancak çalışanların yaşlan ilerledikçe yaşın artışıyla doğru orantılı olarak yapılan hile sayısı ve tutarı da artış göstermektedir. İşletme çalışanlarının ileri yaşlarda yapmış oldukları hileler, genç yaşta yapılan hilelere göre 28 kat daha fazla gerçekleşmektedir (Mitchell, 1997: 104).

Hile Yapanların İlgi Düzeyleri

Çalışanlar arasında işletmeye ve işine aşırı biçimde düşkün olanlar, işinde yenilik yapmak için daha istekli olanlarda hile yapma eğilimi diğer çalışanlara göre daha fazla olduğu görülmektedir (Eversole, 1997).

Hile Yapanların Kurallara Uyma Eğilimi

İşletme çalışanlarından, çalışma düzeniyle ilgili konulmuş kurallara uymama eğilimi olanlarda hile yapma eğilimi daha fazla görülmektedir. Bu gibi kişiler sonuca daha kestirmeden gitmeyi tercih eden ve kural uymamakta kendilerini haklı göstermeye çalışan bir kişiliktedirler (Simmons, 1996).

Hile Yapanların Çalışma Koşulları

İşletmeye ilk önce gelen ve en geç giden kişiler arasında hile yapma eğilimi daha fazla görülmektedir. Özellikle bu gibi kişiler işinin bitmemesini neden olarak gösterip gece geç saatlere kadar ve yalnız başlarına çalışma istekleri hile yapma olasılığını da artırmaktadır. Diğer taraftan hile yapmaları sonucu yakalanan yöneticilerin çoğunun zorunlu nedenler olmadıkça izin kullanmadıkları tespit edilmiştir. Buna neden olarak izine ayrıldıklarında yerlerine vekâleten bakacak olan kişilerin kendilerinin yapmış oldukları hileli işlemleri ortaya çıkartabileceklerinden korkmalarındandır (Brignola, 1998).

Hile Yapanların Kişilik Durumları

İşletmelerde hile yapan veya yapmaya teşebbüs eden çalışanların stres altında oldukları gözlenmiştir. Bu gibi kişilerin yaşamları incelendiğinde, çeşitli nedenlerden dolayı sorunlar yaşadıkları görülmektedir. Örneğin, parasal sorunlar, kötü bir evlilik yaşamaları, uyuşturucu veya kumar bağımlısı olmaları gibi nedenler hile yapan kişilerin yaşamlarında stres doğurmaktadır. Aynı zamanda uykusuzluk çekmeleri, sürekli yatıştırıcı ilaç kullanmaları, doktor desteğine gerek duymaları, sinirli davranışları ve doğrudan insanın yüzüne bakmaktan kaçınmaları stresin belirtileri olarak algılanmaktadır (Hodson, 1993: 12).

Hile Yapanların Yaşam Koşulları

İşletmelerde çalışanların rahat bir yaşam sürme hırısı, pahalı hobiler ve bol para harcama arzuları hile yapma eğilimlerini artırmaktadır. Çalışanın yaşam düzeyinin nedensiz ve hızlı bir şekilde yükselmesi hile eyleminin belirtileri olabilmektedir. Özellikle yeni ve pahalı gayrimenkuller, lüks arabalar alma, pahalı sosyal aktivitelere katılma, pahalı tatillere çıkma ve bunların kaynağında şüphelerin olması hile olasılığının çok önemli belirtileridir (Eversole, 1997).

Hile Yapanların İşletmedeki Yerleri

İşletmede çalışanların tamamının çeşitli düzeylerde yolsuzluk yapma olasılığı bulunmaktadır. Bilimsel araştırmalara göre yönetici pozisyonunda olanların hile tutarlarının yüksekliği açısından diğer çalışanlara göre uzak ara önde gittiğini göstermiştir. Çalışanın işletmede güvenilir bir konuma gelmesi ve bu nedenle fazla denetlenmemesi hileyi doğuran nedenlerden sayılmaktadır. Aynı zamanda yönetici pozisyonunda bulunanların, işletmenin iç kontrol yapısını ve açık noktalarını iyi bilmeleri daha rahat hile yapabilmelerine neden olabilmektedir (Wells, 1999: 72).

Hile Yapanların İşletme Dışı İlişkileri

İşletme çalışanlarının, işletme ile ilgili üçüncü kişilerle olan ilişkilerinin düzeyi, hile ilgili diğer bir göstergedir. Çalışanın, işletmeye mal veya hizmet satanlar ve işletmeden mal veya hizmet satın alanlarla olan ilişkilerini çok samimi bir duruma getirmesi, hile yapmak için uygun bir ortam sağlamaktadır (Eversole, 1997).

Hile Yapanların Kişisel Kazanç Beklentileri

Çalışanın hile yapmasının diğer bir nedeni de işletmede yaşanacak bazı gelişmeler sebebiyle kişisel kazanç elde edecek olmasıdır. İşletmenin gelirlerinde bir artışın olması, belirli bir oranda büyümenin sağlanması, bütçe hedeflerin tutturulması durumunda bir ödül, promosyon veya ikramiye elde edecek olması, çalışanın bu sonuçların gerçekleşmesi için harekete geçmesine neden olabilmektedir. Tepe yöneticileri bu nedenlerle bir kazanç edebilmek için işletmenin mali tabloları üzerinde çeşitli gerçek olmayan düzenlemelere gidebilmektedir (Eversole, 1997).

Hile Yapanların Gerçekçi Olmayan Beklentileri

Özellikle tepe yöneticilerinden işletmeyle ilgili olarak gerçekçi olmayan hedeflere ulaşmalarının beklenmesi, tepe yöneticilerinin hileli işlem yapmalarına sebep olmaktadır. Yöneticilerin belirlenen hedeflere ulaşamazlarsa olumsuz durumlarla karşılaşma olasılıkları, hileli işlemlerle hedeflere ulaşılmış gibi gösterecek düzenlemeler yapmalarına neden olabilmektedir (Eversole, 1997).

2.2.2. Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Muhasebe hileleri, işletme sahiplerinin ve işletme çalışanlarının yaptığı hileler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. İşletme sahiplerinin hile yapma nedenleri; vergi kaçırmak, işletmeleri gerçek durumdan farkı göstermek, yolsuzlukları gidermek, işletmenin vergisel ve mali durumunu ilgilendirmektedir. İşletme çalışanlarının hile yapma nedenleri ise; baskı unsuru, fırsat unsuru ve haklı gösterme çabasıdır.

Bayraktar ise konu ile ilgili (Bayraktar, 2007: 14-20) şöyle demiştir. İşletmelerde yapılan hileler incelendiğinde, hilelerini farklı kişilerin farklı amaçlarla gerçekleştirildiği görülmektedir.

Literatürde çoğunlukla hilelerin, işletme yönetimi veya çalışanları eliyle gerçekleştirildiği söylenmektedir. Buna göre hileye başvurma nedenleri iki ana başlık altında inceleyebiliriz.

2.2.2.1. İşletme Sahiplerinin Hileye Başvurma Nedenleri

İşletme sahiplerinin hile yapma nedenleri, vergi kaçırmak, yolsuzlukları gizlemek, işletmeyi gerçek durumundan farklı göstermek, alış satış hileleri, işletme giderlerini yükseltmek, özel gideri işletmelere aktarmak ve arızı giderleri gizlemektir (Çelik, 2010: 17).

2.2.2.1.1. Vergi Kaçırmak

İşletme ortakları ve sahipleri, vergi kaçırmak için birçok muhasebe hilesine başvururlar. Vergi kaçırma, devletin koyduğu vergi yasalarına uymamak veya eksik uymaktan kaynaklanan muhasebe hile türüdür. Vergi kaçağı; beyanların

verilmemesi, vergi yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, satış ve hâsılatların vergilendirilmemesi, defter veya beyannameler kapsamına alınmamasından kaynaklanmaktadır. İşletme sahiplerinin vergi kaçırma nedenleri aşağıda belirtilmiştir (Altuğ; 1999: 336):

- Hızlı büyümek isteyen işletmelerin gelirlerini kayıt dışına çıkartarak vergi kaçırma isteği,
- İşletmelerin çok para kazanma hırsı,
- Vergi denetimlerinin yetersiz olması,
- Vergi kaçırana verilen cezaların düşük olması,
- Vergi kaçırılanların çok para kazandığı anlayışı,
- Vergi oranlarındaki adaletsizliklerdir.

2.2.2.1.2. Yolsuzlukları Gidermek

İşletme sahipleri, diğer ortaklardan ayrı olarak kendilerine çıkar sağlamak için sahtekârlık, hırsızlık, dolandırıcılık vb. gibi yolsuzlukları gidermek için hesap, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleştirilen tahrifatlar yapabilmektedir. Bu tür muhasebe hileleri çok büyük ölçekli olmayan işletmelerde ve iç kontrol sistemini tam olarak kuramayan işletmelerde görmek daha çok karşılaşılan bir durumdur (Gürbüz, 1990: 61).

İşletme sahipleri, belirli bir personelle anlaşarak, satış ve hâsılatları işletme hesaplarına geçirmeyerek, alınan paraların kendi hesaplarına geçirilmesini isterler. İşletme çalışanı, satış sonrası eksilen stok sayılarını düzeltmek için hile yöntemine başvurarak, eksilen stokları fire olarak hesaplara alarak işletme defterlerine kaydederler.

2.2.2.1.3. İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek

Yönetimin tarafı davranmasından dolayı, işlemlerin kaydedilmesinde ve finansal tabloların hazırlanmasında üçüncü kişilerin menfaatleri için yapılan yolsuzluklardır. Bu tür muhasebe hilelerinde alıcılılar, ortaklar, hisse sahipleri ve işletmelerin kendisi zarar görmektedir (Çelik, 2010: 19).

İşletmeler; kredi sağlamak, yeni ortaklıklar kurmak-almak, kurumun borsadaki hisse senetlerinin fiyatlarını artırmak için işletme bilançoları süslenerek işletmelerin durumu olduğundan daha iyi gösterilmekte veya işletmeler, ortaklara daha az kâr dağıtmak, işletme hisse senetlerinin fiyatlarını düşürmek için bilançonun olduğundan daha düşük gösterilmesini sağlamaktadır.

2.2.2.1.4. Alış İşlemleri ile İlgili Hileler

Muhasebe işlemlerinde alış hileleri; gizli alış, yüksek bedelle alış, kayıt dışı alış, alış iskontolarını kayıt dışı bırakma şeklinde ortaya çıkan, dönem kazancını azaltıp, vergi kaçırmayı hedefleyen işlemlere denmektedir. Alış yolsuzluklarında, alış faturalarının bedellerinin yüksek gösterilmesi gibi yolsuzluklarla da karşılaşılır. Alınan malın fiyatı fatura fiyatından oldukça düşük olmasına rağmen, satıcılar yüksek fiyatla fatura keserek alıcıların muhasebe hilesi yapmasına neden olmaktadır (Küçüksavaş, 2006: 373).

2.2.2.1.5. Satış İşlemleri ile İlgili Hileler

Muhasebe işlemlerinde satış hileleri; fatura sahtekârlığı, gizli satış, uydurma firmalara satış, zarara satış şeklinde gerçekleşmektedir. Satılan mal veya hizmet tutarlarının kısmen veya tamamen muhasebe kayıtlarının altında defterlere kaydedilmesi, satış fiyatının yüksek olmasına rağmen, düşük fiyatlarla faturalanması şeklinde yapılır.

Satıcı firma birim fiyatı yüksek olan ürünü düşük fiyattan satış yapmış gibi göstererek fatura düzenler fakat alıcı firma fatura fiyatı kadar olan kısmını bankaya yatırırken, kalan kısmını elden satıcı firmaya ulaştırmaktadır.

2.2.2.1.6. İşletme Giderlerinin Arttırılması

İşletme sahiplerinin, daha az vergi ödemek için işletmelerin giderlerini olduğundan daha yüksek göstermesidir. İşletmeler giderlerini artırarak vergi matrahlarını azaltmaya amaçlamaktadırlar. İşletmeler yıl içerisinde ödeyecekleri yıllık vergi, kurumlar vergisi beyannamelerden doğan vergi tutarlarını azaltmak için yapmış oldukları hile türüdür. İşletmelerin giderlerinin artması, satış cirosu, satışların maliyeti,

gayri safi kârın azalmasına neden olarak ödenecek verginin olduğundan daha düşük ödenmesini sağlamaktadır (Taşkiran, 1995: 29).

2.2.2.1.7. Şahsi Giderlerin İşletme Gideri Gibi Gösterilmesi

Özel giderleri işletme giderlerine aktarma; işletmeyle ilgili olmayan giderlerin işletme giderlerinin içinde gösterilmesidir. Örneğin çocuklarına alınan bir evin işletmeye alınmış sabit kıymetlere kayıt etmek veya eş ve çocuklara çalışmadıkları halde ödenen paraların işletme gideri olarak kayıtlara alınması gibi. Bu durum kârın azalmasına neden olarak ödenecek verginin olduğundan daha düşük ödenmesini sağlamaktadır.

2.2.2.1.8. Diğer Giderler

İşletmenin normal faaliyetleri harici ve bu faaliyetlerle ilgisi olmayan giderlerdir. Bu tür giderler gizlenerek vergi konusunda hileler yapılmaktadır. Bir sabit varlığın satışından doğan zarar, fatura dışı sağlanan özel indirimler, iskontolar, hurda ve atıklara ait satış hâsılatından kaynaklı giderler diğer giderlere örnektir (Okay, 2011: 78).

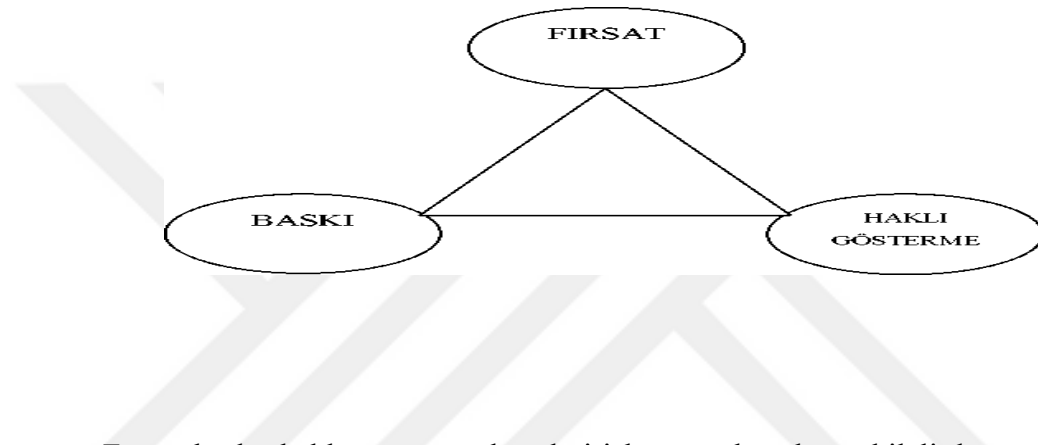
2.2.2.2. İşletme Çalışanlarının Hileye Başvurma Nedenleri

Şirketin büyüklüğü ve iç kontrol sistemi ne kadar büyük olursa olsun, çalışanların dürüst ve iyi niyetli olması çok önemlidir. Günümüzde iyi niyetli ve dürüst olmayan personeller her yerde karşımıza çıkabilmektedir. Bu tür personeller işletmelerde bir takım yolsuzluklara neden olarak, bu yolsuzlukların giderilmesi için bir takım muhasebe hilelerine başvurumaktadırlar. (Çelik, 2010: 21)

İnsanoğlu yaradılışı gereği olumlu ve olumsuz birçok davranışa sebep olacak dürtüleri bünyesinde barındırmaktadır. Bu dürtüleri birkaç nedenle sınırlandırmak doğru değildir. Dürtüler için, uygun zaman bulduğunda hile yapmak kaçınılmaz bir hale gelir. İşletme çalışanlarının hile yapma nedenlerinin temel sebebi; baskı unsuru, fırsat unsuru ve haklı gösterme çabasıdır. Baskı, fırsat, haklı gösterme dürtüleri bir araya geldiği zaman hile üçgenini oluşturmaktadır. Hile muhasebe verilerinin manipülasyonu ve varlıkların çalınması şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi işletmeye ait

önemli verilerin kişisel bir menfaat sağlamak amacıyla işletme dışına çıkartılması şeklinde de gerçekleşebilir. Hile ve hata terimleri sıklıkla karıştırılsa da aralarındaki temel fark işlemin ardındaki “niyet-kasıt” tır (O'Regan, 2004: 122). Şekilde hilenin temel özellikleri; özenti/baskılar (pressures), fırsatlar (opportunity) ve haklı gösterme (rationaization) hile üçgeni üzerinde gösterilmektedir. (Bozkurt, 2009: 168)

Şekil 2-Hile Üçgeni



Fırsat, baskı, haklı gösterme dürtüleri işletme çalışanlarını hileli davranışlara iter. Fakat bunların dışında çalışanlara hile yapma imkânı sağlayan diğer unsurlar vardır. Bunlar aşağıda açıklanmaktadır (Bozkurt, 2009: 169):

- Aşırı derecede karışık işletme yapısı,
- Etkili iç denetçilerinin olmaması,
- Hile yapan personelin cezalandırılacağı bir disiplin kurulunun olmaması,
- İşletme çalışanlarının bilgi akışının zayıf olması,
- Tepe yönetim de var olan mesleki yetersizlik,
- Üçüncü kişilerle yapılan gizli anlaşmalar,
- Yöneticilerin sık değişmesidir,
- Zayıf ahlak politikaları.

2.2.2.2.1. Çalışanları Hile Yapmaya İten Dürtü / Baskı Unsuru

Baskı unsuru; çalışanların, finansal problemlerin, statüsel problemlerin veya kişisel sıkıntılarının birikerek, işlerinin tehlikede olduğunu hissettikleri zamanlarda ortaya çıkmaktadır. Çalışanları hile yapmaya iten baskı unsurları ikiye ayrılır. Baskılar; kötü alışkanlıklardan doğan baskılar ve mali nitelikli baskılardır.

Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar

Çalışanın kumar, madde bağımlılığı, gece hayatına düşkün olması gibi örnekler, kişiyi hileye iten nedenler arasında gösterilir.

Mali Nitelikli Baskılar

Kişiler iyi koşullarda yaşamak için paraya ihtiyaç duyarlar. Kişinin paraya ihtiyaç duyma nedenlerinden dolayı mali nitelikli baskılar ortaya çıkar. Bu baskılara örnek olarak; para hırsı, sağlık harcamaları, ani para gereksinimleri verilmektedir. Bu baskı türleri kısa sürede ortaya çıkacağı gibi uzun süreli zamanlarda da ortaya çıkabilir (Bozkurt,2009: 64,65):

Mali nitelikli baskılarının nedenleri aşağıda açıklanmaktadır. Bunlar;

- Açgözlülük,
- Beklenmeyen mali gereksinimleri,
- Çalışanların daha iyi derecede yaşama istekleri,
- Fazla para kazanma hırsı,
- Kazançla sonuçlanmayan yatırımlar gibi sebepler çalışanların hile yapmasında baskı unsurlarıdır,
- Kumar uyuşturucu veya alkol bağımlılıkları,
- Yüksek tutardaki kişisel borçlar,
- Yüksek tutardaki sağlık harcamaları.

2.2.2.2.2. Çalışanların Hile Yapmasını Kolaylaştıran Fırsat Unsuru

Hile üçgenin en kritik unsurudur. Çalışanların hileyi düşünmesi, uygulaması veya yakalanmayacağına inanması fırsat unsurun var olduğunu gösterir. İşletmede hile olayının gerçekleşmemesi için dikkat edilmesi gereken durum “fırsat” unsurudur. Tam tersi yakalanma ihtimalinin düşük olduğunu bilen çalışanın, hile yapma ihtimali daha yüksektir. Hilenin ortaya çıkmasına neden olan fırsat unsurları şunlardır (Bozkurt, 2009: 66):

- Çalışmalarda denetimin sağlıklı olmaması,
- Etik politikaların zayıf olması,
- Hile yapanların cezalandırılacağı bir ortamın olmaması gibi unsurlar çalışanları hile yapmaya iten fırsat unsurlarıdır,
- İşletmede çalışanlar arasındaki iletişim kanallarının zayıf olması,
- Üst yönetimde, bilgi eksikliği, umursamazlık,
- Yapılan işlerin değerlendirilmesindeki ilgisizlik ve yetersizlik.

İşletmelerde, iç kontrol yapısının güçlü olmaması sebebiyle hilelerin gerçekleştiği tespit edilmiştir. Sağlam bir iç kontrol sistemi hilelere engel olur ve hileleri ortaya çıkartmaktadır. Hileyi yapan kişi ya da kişiler tespit edildiği durumda anında cezalandırılmalıdır. Üst yöneticilerin bu durumu ciddiye almaları gerekir, aksi takdirde çalışanların hile yapması için uygun ortam oluşmaktadır. Bu da işletme içi yolsuzlukları ve işletme için zararlı olan hile durumlarını ortaya çıkarmaktadır.

2.2.2.2.3. Yapılan Hileyi Makul Kılma Haklı Gösterme Çabaları

Kendini haklı gösterme çabası, fırsat ve risk faktörleri arasında bir köprü görevi görmektedir. Hileye bulaşan kişinin psikolojik olarak yaptığı hileyi haklı çıkarma çabasıdır.

Hileyi yapan kişi veya kişiler yakalandıkları durumda kendilerini haklı gösterecek davranışlar sergilerler kendisinin haklı olduğunu başkalarına inandırmak için bazı nedenleri vardır, bunlar aşağıda belirtilmiştir (Erdoğan, 2009. 27):

- Başarılarımın karşılığını alamamıştım,
- Bu parayı bir amaç için almıştım gibi kendilerini haklı gösterecek sözler beyan etmektedirler,
- Bunu yapan bir ben değilim,
- Kendim için değil arkadaşlarım için yaptım,
- Parayı çalmadım, daha sonra bunları geri ödeyecektim,
- Sadece bir kerelik ihtiyacım olduğu için yaptım,
- Şimdiye kadar olan çalışmalarımın karşılığıdır,
- Yaptığının suç olduğunu bilmiyordum.

2.2.3. Muhasebe Hile Türleri

Çalışanların, kurumların veya kuruluşların muhasebe hilelerine başvurmalarındaki temel sebep menfaat sağlamaktır. Muhasebe hile türleri; kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, işlemden önce veya sonra kayıt, bilanço ve bilgisayar hileleri, uydurma hesaplar, belge sahtekârlığı, varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlarıdır (Çelik, 2010: 27).

Vergi incelemelerinde tespit edilen konuların çoğu bir şekilde muhasebe hilesi ile bağlantılıdır. Literatürde örnek olarak gösterilen çeşitli tipik fiiller şunlardır (Alptürk, 2010);

- Aktifteki bazı kalemleri olduğundan daha fazla göstermek,
- Amortismanı eksik veya fazla hesaplamaktır. Başkasına ait varlıkları kendi aktiflerinde göstermek,
- Bazı borçları ve yükümlülükleri bilançoda göstermemek,
- Bazı rakamların yerini değiştirme,
- Borcu alacağı, alacağı borca kaydetme,
- Değeri düşen aktiflere karşılık ayırmamak,
- Doğmuş zararları bilançoya yansıtılmamak,
- Dövizli borçları veya alacakları bilanço tarihindeki kur yerine daha düşük/yüksek kurlar değerlemek,
- Eksik veya fazla sıfır koymak,

- Faturasız mal alarak bazı alımları kayıt dışında bırakmak,
- Faturasız mal satarak bazı satışları kayıt dışında tutmak,
- Gelir ve giderleri ait olduğu yılda gelir/gider yazmamak,
- Gider yazılması gereken bazı masrafları aktifleştirmek,
- Kredi faiz giderlerini hesaplara doğru yansıtmamak,
- Mükerrer kayıt yapmak,
- Nakit sermaye artışlarını fiktif aktif yaratarak yapmak,
- Olmayan stokları var gibi bilançoda göstermek,
- Personele açıktan ücret ödeyerek personel giderlerini az göstermek,
- Sabit kıymet amortismanlarını doğru yapmamak,
- Serbestçe kullanılmayan bloke veya rehinli aktifleri saklamak,
- Şirket borçlarını olduğundan az göstermek,
- Şirketin doğmuş yükümlülüklerine karşılık ayırmamak,
- Şirketin hisse değerini düşürecek bilgileri saklamak,
- Tahsili mümkün olmayan alacaklara karşılık ayırmamak,

2.2.3.1.Kasti Hata

Muhasebe hataları bilgisizlik, dikkatsizlik gibi durumlardan ortaya çıkabilir. Muhasebe hataları, kayıt, nakil, unutma, tekrarlama, bilanço hatalarıdır. Muhasebe hatalarında, hatalar menfaat sağlamak amacıyla bilinçli olarak yapıldığı durumda kasti hataları meydana getirmektedir.

Yapılan işlemin hata mı yoksa hile mi olduğunu anlamak çok zordur. Bu durum netlik kazanıncaya kadar muhasebe hatası olarak kabul edilir. Hatanın kasıtlı yapılp yapılmadığının tespiti için denetçiler öncelikle verilerdeki düzensizlikleri incelerler daha sonra hatanın sebeplerini araştırırlar. Bir düzensizliğin kolayca ortaya çıkarılması mümkün olmasına rağmen bunu örtmeyi sağlayıcı bir yanlışlık varsa düzensizliğin hile olduğu düşünmektedirler,

- Düzensizlikleri az sayıda ve bir menfaat sağlamıyorsa hata olarak kabul etmektedirler,
- Düzensizliklerin sık ve aynı yönde olması bir kasıt unsurunu ortaya çıkarmaktadır,
- Önemli düzensizliklere hile gözü ile bakmaktadırlar.

2.2.3.2.Kayıtdışı İşlemler

Kayıt dışı işlem; işlemlerin bilinçli ve kasıtlı olarak belgesiz yapılması ya da gerçek değerlerin defter kayıtlarına yansıtılmayarak gerçekleştirilen hile türüdür. Kayıt dışı işlemler sırasıyla; düzenlenmesi gereken belgelerin bilinçli olarak düzenlenmemesi, zamanında alınmaması ve bunlara dair gerçekliğin muhasebe defter kayıtlarına aktarılmamasıdır.

Fatura düzenlememek, fatura almamak ya da mevcut olan faturaları gizleyerek gerçekleştirilen bu işlemler kayıt dışı işlemlere birer örnektir. Bu tür işlemler işletmelerin ödeyeceği gelir ve katma değer vergilerinden kaçınma olarak algılanmaktadır ve muhasebe hilesi olarak tanımlanmaktadır.

Günümüzde kayıt dışı işlemler oldukça artmıştır, bu tür muhasebe hileleri yapan işletmelerin bilançoları işletmenin gerçek durumunu yansıtmamakla birlikte diğer işletmelere ve yatırım yapacak kişilere de yanıltıcı bilgiler vermektedir.

2.2.3.3.İşlemden Önce veya Sonra Kayıt

Muhasebe işlemlerinin zamanında, dengeli ve düzenli bir şekilde işletme faaliyetlerinin defterlere kaydedilmesi zorunluluğu vardır. Zamanında kayıt yapılmayan işlemler, muhasebenin raporlama aşamasında ciddi problemlere yol açmaktadır. Ne zaman kayıt yapılacağını da kanun hükme bağlamış ve bir sınırlayıcı süre getirmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 219. maddesine göre yapılan işlemler yapıldığı tarihten en geç 10 gün içerisinde muhasebe kayıtlarına alınır denilmektedir([http://archive.ismmmo.org.tr/docs/tesmer/Guncel_Vergi%20Muhasebe_%2004_03_2015_\(2\).pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/tesmer/Guncel_Vergi%20Muhasebe_%2004_03_2015_(2).pdf)). Muhasebe kayıtlarına yönelik önce veya sonra işlemlerden doğacak kasti bir hata, düzenlenen bu finansal tabloları referans alan

yatırımcıyı, kâr payı üzerinden işlem yapan hissedarları, şirketin durumunu değerlendiren kredi kuruluşlarını yanıtacaktır.

Örneğin, bir işletmenin 2017 yılı veresiye satışlarından doğan, 100.000,00 TL alacağının 03.01.2018 tarihinde tahsil edileceği kararlaştırılmıştır.

31.12.2017		
100 KASA HS.	100.000,00	
120 ALICILAR HS.		100.000,00
<i>Kredili Alacağının Tahsil Edilmesi</i>		

Bu işletmenin muhasebe sorumlusu 2017 yılı bilançosunu oluştururken 2018 yılında tahsil edeceği 100.000,00 TL alacağını kayıtlara 31.12.2017 tarihinde tahsil etmiş gibi almıştır ve bilanço nakit stokunun olduğundan 100.000,00 TL fazla olmasını sağlamıştır. Yapılan bu kayıt işletmenin nakit stokunu arttırdığından 100.000,00 TL fazla olmasına neden olarak hissedarlara ve kredi verecek kuruluşlara yanıtıcı bilgiler vermektedir.

2.2.3.4. Bilanço Hileleri

Bilanço; işletmenin belli bir anda sahip olduğu varlıklarla ve bu varlıkların sağlamış olduğu kaynakları, belirli bir düzen ve tertip içerisinde gösteren finansal bir tablodur (Lazol ve Çabuk, 2005: 8).

Bir finansal tablonun yapılacak olan analizlere cevap verebilir olması için, doğruluk, samimiyet, kesinlik, açıklık, günlük fiyatlara uygunluk ve şekil birliği ilkelerine sahip olması gerekmektedir. Bilanço hileleri; bir işletmenin mali yapısı ile kârlılık ve likiditesi hakkında yanlış, yanıtıcı bilgi vermek ya da bu yönde imaj oluşturmak amacıyla bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesidir. Başka bir tanımla bilanço hileleri; belirli bir amaca dönük bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesi için yapılan kasti hatalardır. (Çelik, 2010: 34)

Bilanço hileleri; amaçlarına göre bilanço makyajlama olarak bilinen bilançodaki değerlerin gerçeğinden fazla gösterilmesi ve değerlerin gerçeğinden düşük

gösterilmesi şeklinde yapılmaktadır. İşletmelerin mali ve iktisadi durumunun daha iyi gösterilmesinin temel sebepleri aşağıda açıklanmaktadır:

- Borsa da işlem gören hisse senetleri fiyatlarını artırmak,
- İşletmelerin daha fazla kredi alabilmesini sağlamak,
- İşletmelerin kamuoyundaki imajını güçlendirmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılmasını teşvik etmektir.

Zarar göstermenin veya olduğundan düşük göstermenin temel sebepleri ise aşağıdaki gibidir(Kirik, 2007: 60,61):

- Borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları düşürülerek spekülasyon yapmak,
- Kâr dağıtılmaması veya daha az kâr dağıtmak,
- Ortaklardan ayrılacak kişilerin hisselerini olduğundan daha ucuza almaktır,
- Verginin ödenmemesi veya az ödenmesi.

Bilanço hileleri, günümüzde en çok rastlanılan hile çeşididir. Son yıllarda ABD'de gerçekleşen birçok dolandırıcılık skandalı, işletmelerin bilançolarının gerçeği yansıtmamasından kaynaklanmaktadır.

2.2.3.5. Bilgisayar Hileleri

Teknolojinin gelişmesiyle bilgisayar sistemleri, hayatımızın her evresinde kullanılmaya başlamıştır. Gelişen bilgisayar donanımları ve sistemleri, muhasebe hatalarını en aza indirirken, muhasebe hilelerinin de ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Bu sorunlar, bilgi teknolojisine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bilgi teknolojileri, muhasebe hilelerinin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Yanlış veri girişleri, isteyerek veya istemeyerek yanlış muhasebe bilgilerinin oluşmasına sebep olmaktadır. Hatalı veri girişlerinde en önemli unsur insan faktörüdür. Verilerin oluşturulmasında, sistemlere işlenmesinde ve verilerin kontrolünün yapılmasında insan faktörü çok önemlidir. İnsan faktörü bilgisayara verileri bir defa girdikten sonra

diğer bütün işlemleri bilgisayar yapmaktadır. Bu yüzden yapılan hilenin sistem içerisinde bulunması zordur. Bilgisayar yazılımları üzerinde değişiklik yapılması ise; sistemin kurulum aşamasında yapılacağı gibi sistem ortasında da yapılabilir. Bilgisayar yazılım hilelerin önlenmesi için yapılacak yazılımsal değişikliklerin kontrol ve denetim yapılabilecek şekilde hazırlanmalıdır. Kaldı ki gelir idaresi bu hileleri önleyebilmek yâda en azı indirebilmek için e-defter sistemine geçiş yaptı. Artık mükellefler yapmış oldukları işlemleri maliye sistemine derhâl aktarmak zorunda kalacaklar ve daha sonra yapacakları değişiklikler maliye bakanlığının sitesinde paralel olarak gözlemlenebilecektir.

2.2.3.6.Uydurma Hesaplar

Uydurma hesaplar; işletme yöneticilerinin, işletme hâsılatını gizlemek, maliyetleri artırmak amacıyla, gerçek olmayan kişiler adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açmasıdır. Uydurma hesaplar; hayali kişilere, hesap açılması, gerçek olmayan kişilere, ticari faaliyete bulunmuş gibi yaparak aldatmaya ve yanıltmaya yönelik yapılan kayıtlardır (Bayraktar, 2007: 27).

Hile yapan firmaların gerçek olmayan şahıs ve işletmelere açtıkları hesapların amacı aşağıda açıklanmaktadır (Irmak vd. 2002: 44):

- Belgesiz ve kayıtsız yapılan işlemleri denkleştirme düşüncesi gibi sebeplerden dolayı uydurma hesaplar kullanılmasıdır,
- İşletme yöneticilerinin, çalışanlarının, ortaklarının veya personelin yaptığı yolsuzlukları gizlemek istemesidir,
- İşletmelerin durumlarını olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermek istemesidir,
- İşletmelerin vergi kaçırma düşüncesidir.

İşletmelerde görülen en çok uydurma hesaplar aşağıda açıklanmaktadır. Gerçekte olmayan kişi ve şirketlerden mal alınmış gibi belge düzenlenmesi ve kayıtlara alınması,

- Gerçekte olmayan kişilere alacak hesapları açılarak alacakların şüpheli hale geldiğini göstermek sureti ile karşılık ayrılması,

- İşletme ortaklara borçlu gösterilerek, ortakların hesaplarına para aktarımı yapılması,
- Vergiden muaf esnaflara iş yaptırılmış gibi gider faturaları düzenlenmesi,
- Yüksek bedelle satılan mal ve hizmetlere düşük bedellerle fatura düzenlenmesidir.

2.2.3.7. Belge Sahtekârlığı

Bu bölümde belge sahtekârlığının tanımı, nedenleri, yöntemleri ve mevzuattaki yeri üzerinde durulacaktır. Genel olarak belge sahtekârlığı hem belgenin kendisinin hem de içeriğinin gerçek olmaması, ya da belgenin gerçek olup içeriğinin farklı olması şeklinde yapılmaktadır. Aşağıda bunlar bunlar açıklanmaktadır.

2.2.3.7.1. Belge Sahtekârlığının Tanımı

KDV Kanununun, Madde 359 – (Değişik: 23.1.2008-5728/276 Md.) maddesinde; hukuki geçerliği sağlayan ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler, sahte belgeler olarak tanımlanmaktadır. Sahte belge; gerçek bir işlem durumu olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir. Sahte belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikası, gider pusulası, ücret bordoları, çek, bono, senet, ödeme kaydedici cihaz fişi gibi belgelerin hakiki bir işleme tabi tutulmadığı halde, gerçekmiş gibi düzenlenen belgelerdir. Yanıltıcı belgeler ise; gerçekte olan bir ticari faaliyeti veya işlemi olduğundan farklı gösteren belgelerdir. Miktar ve tutarlardaki değişiklikler gibi.

2.2.3.7.2. Belge Sahtekârlığının Nedenleri

Belge sahtekârlığı, günümüzde en çok görülen muhasebe hile türüdür. Belge sahtekârlığı; hem belgenin kendisinin hem de içeriğinin gerçek olmaması, ya da belgenin gerçek olup içeriğinin farklı olması şeklinde yapılmaktadır. İşletme çalışanlarının, ortakların belge sahtekârlığını kullanmasının nedenleri aşağıda açıklanmaktadır. (<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:aqLoB0AAWM0J:archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/36MaliCozum/09-IbrahimHuvez.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>)

- Belgelenemeyecek komisyon ve harcamalar belgelendirmek için yapılmaktadır,
- Belgesiz bir harcamayı belgeli bir hale getirme düşüncesidir,
- Devletin yapmış olduğu teşviklerden yararlanma düşüncesidir,
- İşletmelere alınan malların ülkeye kaçak veya işletmeye kayıt dışı yöntemlerle alınmış ise bu malları kayıtlara almak için yapılmaktadır,
- Şirkette yapılan yolsuzlukları giderme düşüncesi ile yapılmaktadır,
- Yıllık Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahlarını azaltarak devlete daha az vergi ödeme düşüncesi ile yapılır,
- Daha az KDV ödemek için yapılır.

2.2.3.7.3. Belge Sahtekârlığı Yöntemleri

Belge sahtekârlığı yapılan kişilere verilen cezaların çok ağır olmamasından dolayı günümüzde çok fazla ortaya çıkmaktadır. Belgeler üzerinden yapılan bu muhasebe hilesinin birçok yöntemi bulunmaktadır. Bu yöntemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Düzenlenen faturaların nüshalarındaki rakamların bir birinden farklı gösterilmesi,
- Gerçek bir işletme adına aynı numaralar kullanılarak çok sayıda belge bastırılması ve düzenlenmesi,
- Gerçekte mal veya hizmet alımı olmadığı halde, olmuş gibi faturaların düzenlenmesi,
- İhraç edilen mal bedellerinin yüksek göstererek haksız KDV iadesi alınması,
- Mal veya hizmet satışlarının yüksek fiyatlı olmasına rağmen, faturalarının düşük bedellerle kesilmesi,
- Sahte belgelerle vergi iadesi veya devlet teşviklerden yararlanmak,
- Ticari faaliyetlerine son vermiş işletmelerin faturalarını kullanmak.

2.2.3.7.4. Belge Sahtekârlığının Mevzuattaki Yeri

Sahte ve içeriği itibari ile yanıltıcı belge; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a fıkrasının 2. maddesinin b bendinde “gerçek bir muamele veya

duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir." şeklinde tanımlanmaktadır.

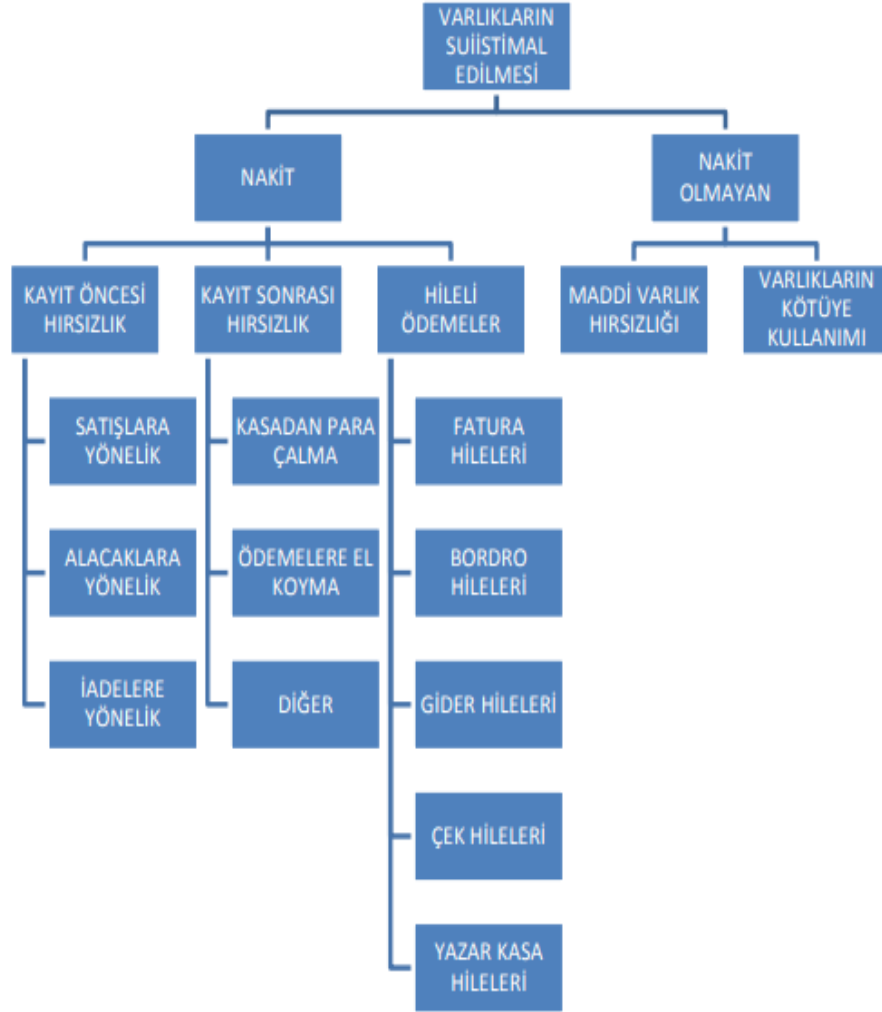
213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin a fıkrasının 2. maddesinin c bendinde ki hükme göre sahte veya yanıltıcı belge kullananlara ve düzenleyen kişilere 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası uygulanmaktadır. Aşağıda hapis cezası gerektiren fiiller sayılmıştır.

- Başka kayıt ortamlarına aktarılan muhasebe işlemlerine ait hesap matrahlarını azaltılması,
- Belgelerin içeriğiyle oynamak,
- Bilgi, belge, defter ve kayıtların yok edilmesi, değiştirilmesi, sahte belgelerin düzenlenmesi,
- Defter ve muhasebe kayıtlarında hesaplara ait muhasebe hileleri yapılması,
- Maliye Bakanlığıyla anlaşma yapılmaksızın belge basılması, sahte belge basılması ya da kullanılması,
- Sahte isimlere muhasebe hesaplarının açılması, gibi işlemleri yapan kişilere hapis cezası getirmektedir.

2.2.3.8. Varlıkların Kötüye Kullanılması

Varlıkların kötüye kullanılması; bir çalışanın işletme varlıklarını ele geçirmesi, kendi yararına kullanması şeklinde ortaya çıkan hile türüdür. Günümüzde işletme çalışanları tarafından sıklıkla yapılan hile türüdür. Varlıkların kötüye kullanılması, nakit varlık hileleri ve nakdi olmayan varlık hileleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Nakit varlık hileleri; kayıt öncesi hırsızlık, kayıt sonrası hırsızlık ve hileli ödemeler olmak üzere üç gruba ayrılır. Nakdi olmayan varlık hileleri ise; maddi varlık hırsızlığı ve maddi varlıkların kişisel amaçlı kullanılması olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Varlıkların kötüye kullanılması aşağıdaki şekilde daha ayrıntılı gösterilmiş ve akabinde açıklanmıştır (Akdemir, 2010: 36).

ŞEKİL 2b- Varlıkların Kötüye Kullanılması



Kaynak: The Association of Certified Fraud Examiners, “2010 Report To The Nation On Occupational Fraud And Abuse”, <http://www.acfe.com/rtn/rtn-2010.pdf>, s.7.

2.2.3.8.1. Nakit Tahsilâtı Ve Ödeme Varlıklarının Kötüye Kullanılması

Nakit varlık hileleri; kayıt öncesi hırsızlık, kayıt sonrası hırsızlık ve hileli ödemeler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Kayıt Öncesi Hırsızlık; işletme tarafından kazanılan nakdin, muhasebe kayıtlarına dâhil edilmeden işletme çalışanlarınca alınması veya zimmete geçirilmesidir. Wells’e göre, kayıt öncesi hırsızlık, kayıt ve defter dışı hileler olarak

da bilinmektedir. Kayıt öncesi hırsızlık işletmelerde nakit tahsilâtının yapıldığı bölümlerde daha fazla gözükmektedir. Kasa ile ilgili sorumluluğu olmamasına rağmen yakın gözetim ve kontrol altında bulunmayan satış personeli veya işletme merkezinden uzak ofislerde çalışan işletme personelleri daha çok bu hilelere başvurumaktadırlar. (Wells; 2008: 70)

Şengür'e göre, kayıt öncesi hırsızlık; satışların kayda alınmaması, satışların düşük değerde gösterilmesi, nakit tahsilâtların kayda alınmaması ve işletmeye gelen çeklerin çalınması olarak dört gruba ayrılmaktadır. (Şengür, 2010: 15)

- **Satışların Kayda Alınmaması;** işletme çalışanları mal ve hizmet satışı yaptıktan sonra, alıcıdan tahsilâtı yapmakta fakat satış işlemiyle ilgili herhangi bir belge düzenlemeyerek hiç bir kayıt yapmamaktadır. Satış esnasında yazar kasa fişine kayıt yapılmaması ve her hangi bir fatura düzenlenmemesi, satışların kayda alınmaması hile türünde en çok kullanılan yöntemlerdir (Wells; 2002: 71).
- **Satışların Düşük Değerde Gösterilmesi;** işletme çalışanları, nakit veya kredili satışların işletme defterine olduğundan daha düşük değerlerle kaydetme yöntemidir. Örneğin, işletme çalışanları, düzenlemiş olduğu fatura nüshasının arasına bir karton koyarak üst nüshadaki rakamın alt nüshaya geçmesini engellemektedir. Faturanın üst nüshası normal satış işlemi gösterirken, çalışan faturanın alt nüshası için yeni bir fatura düzenleyerek satış işlemi olduğundan daha düşük değerde göstermektedir. Çalışanlar, alıcı ödemeyi gerçekleştirdiği zaman, arada ki farkı kendi zimmetine almaktadır (Wells; 2002: 73).
- **Nakit Tahsilâtlarının Kayda Alınmaması;** işletme kayıtlarında var olan, işletme alacaklarının tahsil edildikten sonra, kayıtlara alınmadan çalınmasıdır. Faturalama hataları, alacak devir hızının yavaşlaması, alacak tahsil süresi artışları gibi sebepler nakit tahsilâtlarının kayda alınmaması hile türünün var olduğunun göstergesidir. İşletme çalışanları, yaptıkları bu yolsuzlukları muhasebe kayıtlarında birçok hesabı ters işlem yaparak hesapları kendi çıkarları doğrultusunda düzeltmektedir (Wells; 2002: 74).

- ***İşletmeye Gelen Çeklerin Çalınması***, işletme çalışanları, alıcıların vermiş oldukları çekleri veya nakit ödemeleri, muhasebe kayıtlarında satış işlemini belgelendirmedikleri için çek ve yapılan ödemeleri çalmaktadır. Satış işleminde hiç bir kayıt yapmadığından gelen çeki de kayıtlarda gözükmediği için rahatlıkla kendi zimmetine geçirmektedir.

Kayıt Sonrası Hırsızlık; muhasebe kaydı yapıldıktan sonra, işletme defter ve kayıtlarında gözükken nakdin bir çalışan tarafından ele geçirilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (<http://www.acfe.com/rtnn/rtnn-2010.pdf>). Kayıt içi hileler olarak da adlandırılmaktadır. Muhasebe kayıtlarının, kasa ve banka hesap karşılaştırmaları esnasında, muhasebe hilesinin yapıldığı ortaya çıkmaktadır.

- ***Hileli Ödemeler***; işletmeler tarafından yapılan nakit ödemelerle ilgilidir ve çek hileleri, yazar kasada yapılan nakit hileleri, fatura hileleri, bordro hileleri, gider hileleri olarak karşımıza çıkmaktadır.
- ***Çek Hileleri***; işletmenin çek kontrolünü tam olarak sağlayan işletme çalışanı, çek ödemelerini kendi hesaplarının olduğu bankaya veya bir tanıdığına hesabına aktararak yapmış olduğu muhasebe hileleridir. İşletme çalışanları bu işlemleri yaparken, yaptığı hileyi desteklemek amacıyla fatura veya zaman çizelgesi gibi sahte belgeler düzenlemektedir. Çek hileleri yöntemleri, sahte ciro hileleri, lehtar bilgisi değiştirilmiş çekler, çek imzalayanların değiştirilmesi gibi yöntemlerdir (Wells, 2004: 122).
- ***Yazarkasa Hileleri***; işletmelerin doğal faaliyetleri esnasında, satılan mal iade alınabilir ve yazar kasadan iade karşılığı ücret müşteriye geri ödenebilir. İşletme çalışanları, malları müşteri tarafından iade edilmiş gibi göstererek, malın ücretini kendi zimmetine aldığı hile türüdür (Şengür, 2010: 21).
- ***Fatura Hileleri***; Fatura hileleri, işletme çalışanlarının hileli bir satın alma dosyası hazırlayarak veya işletmeye hileli bir fatura arz ederek, işletmenin teslim almadığı mal veya hizmet için ödeme yapmasını sağlamaktır. İşletme çalışanları, hizmet alımları soyut olduğu için hileli faturalarda genellikle hizmet alım faturalarını kullanmaktadır. Veya faturanın içeriğinde adet ve tutar kısımlarında değişiklik yaparak bazı hilelere başvurmuşlardır.

- **Bordro Hileleri;** genel olarak işletmede çalışmakta olan kişilere fazla ödeme yapılması veya işletmelerde çalışmayan hayali personellere maaş ödemeleri şeklinde yapılmaktadır. Bordo hileleri günümüzde gerçekte işletmelerde çalışmayan hayali kişiler adına bordo kayıtları açılarak, onlar adına maaş ödemeleri yapılarak, personellerin haftalık çalışma saatlerini değiştirerek maaşlarının yükseltilmesi, komisyon üzerinde çalışan personellerin satış yüzdelerinin artırılması, çalışanların belirli sağlık kuruluşlarıyla anlaşarak, hasta olmadıkları halde özel sağlık sigortalarından yararlanmasını sağlamak şekillerinde yapılmaktadır (Şengür, 2010:30).
- **Gider Hileleri;** işletme çalışanları, yöneticileri veya sahipleri, görevleri icabı işletme dışına çalışmaktadır. Bu mesai saatlerinde bir takım harcamalar yapmaktadırlar. Bu harcamaları işletme sahiplerinden talep etmektedirler. İşletme çalışanları yapmadıkları harcamalara ilişkin, harcamaları gösteren hileli tablolar hazırlayarak, destekleyici harcama belgeleri ekleyerek, işletme sahiplerinden hileli harcamalarına ilişkin ücretleri talep ederler. Günümüzde gider hileleri; harcamaların olduğundan fazla göstererek, harcamalara ilişkin sahte faturalar düzenleyerek veya başkaca şahsi harcama yaparak işletmelerden birden fazla para talep ederek yapılmaktadır (Wells, 2004: 214).

2.2.3.8.2. Stoklar ve Diğer Varlıkların Kötüye Kullanılması

Stoklar ve diğer varlıkların amaç dışı kullanımı, işletmeye ait nakit dışı varlıkların işletmede çalışan kişiler tarafından kişisel amaçlar için kullanılmasıyla meydana gelmektedir. Örneğin; işletme çalışanlarının mesai saatleri içerisinde bilgisayar, yazıcı diğer elektronik malzemeleri kişisel amaçlar için kullanmasıdır. Günümüzde stok ve diğer varlıkların çalınması dört şekilde ortaya çıkmaktadır.

- **Doğrudan Hırsızlık;** işletme çalışanlarının, stoktaki malları doğrudan alıp götürmesidir. İşletme çalışanları, bu tür hileleri mesai saatlerinde yapmaktadır veya bir arkadaşı ile anlaşarak mal satıyormuş gibi gösterip, hiç bir fatura düzenlemeden yapabilmektedir (Wells, 2004: 250).
- **Varlık Talepleri ve Transferleri;** işletmeler elinde bulundurmuş oldukları mal ve stokları bir yerden başka bir yere transfer ederken, malların işletme

çalışanları tarafından çalınması olarak ortaya çıkmaktadır (Wells, 2004: 251).

- **Satın Alma ve Teslim Alma;** işletme çalışanları, işletmeye gelen mal miktarını olduğundan daha düşük göstererek aradaki mal farklarını zimmetine geçirerek yaptığı muhasebe hileleridir (Wells, 2004: 252).
- **Stoklar ve Diğer Varlıklarla İlgili Sahte Satış İşlemleri;** işletme çalışanları, yaptıkları hileleri gidermek için, anlaşmalı oldukları kişilere sahte satış işlemleri düzenleyerek muhasebe kayıtlarında gözükten stok miktarı ile gerçekte gözükten stok miktarını ayarlayabilmektedir (Wells, 2004: 252).

2.2.3.9. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar

Yolsuzluk; bir kişinin bir görev veya yetkisinin hukuk kurallarına aykırı olarak kötüye kullanılmasıyla, suiistimal etmesi, menfaat ya da çıkar sağlamasıdır. Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar; rüşvet almak veya vermek, çıkar çatışmaları, bağış ve hediyeleri kabul etmek olarak üç gruba ayrılmaktadır (Aydın, 2006: 11).

2.2.3.9.1. Rüşvet Almak veya Vermek

Rüşvet, bir işi yapmak için görevlendirilen kişinin görevlerinin gereğine uygun hareket etmeden bir işi yapması veya yapmaması için kişiyle yaptığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlaması olarak tanımlanmaktadır. Ticari rüşvet ise; özel sektörde faaliyet gösteren bir işletme çalışanının, sorumluluk alanına giren bir iş için verilmesi gerekmeyen bir para, mal alması veya herhangi bir menfaat elde etmesi ya da para mal veya menfaat hakkında taahhüt veya teminat kabul etmesi olarak tanımlanmaktadır (<https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/> irtikap-sucu-cezasi-nedir.html).

İrtikâp ise; bir işi yapmak için görevlendirilen kişinin, tek taraflı olarak karşısındaki kişi veya kurumu rüşvet vermeye zorlamasıdır. Kamu kuruluşlarında çalışan kişilerin, hakkı olmayan fakat kişi tarafından sunulan bir karşılığı kabul etmesi durumunda rüşvet, çalışan kişilerin kendiliğinden harekete geçerek sağlanması

zorunlu olmayan bir yararı istemesi durumunda irtikâp söz konusu olmaktadır. (<https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/irtikap-sucu-cezasi-nedir.html>)

Aydın'a göre ise irtikâp ile rüşvet arasındaki bir diğer fark ise; rüşvette genellikle, rüşvet alan ile rüşvet veren arasında bir tür gizli anlaşma ve sözleşme vardır. İrtikâp olayında, kamu görevlisi karşı tarafın güç durumunda olmasından yararlanarak zorla ya da ikna yoluyla bir menfaat talebinde bulunmaktadır. Yani rüşvet, özelliğini taraflar arasındaki eşitlik durumundan alır. Buna karşılık irtikâbın ayırıcı özelliği ise, memurun üstün durumda olmasıdır. İrtikâbın gerçekleşmesi için, çalışan memurların para teklifinde bulunması şart değildir. Vatandaşa yaptığı engelleyici davranışı ile vatandaşı kendisine para vermeye itmesi, irtikâbın oluşmasına neden olmaktadır. (Aydın, 2006: 37)

Günümüzde rüşvet almak veya vermek çok sıklıkla karşılaşılan hile türüdür. Hatta ülkemizde artık rüşvetsiz hiç bir iş neredeyse yürümektedir. Örneğin vergi dairesinde meslek mensuplarının yaptıracakları en küçük işlerde yoklama memurları, meslek mensuplarından gizli bir şekilde bir şeyler talep etmektedirler. Bu yüzden kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sistemi getirerek çalışan memur ve görevlilerin yaptıkları işler en iyi şekilde kontrol edilmelidir.

Kamu sektöründe çıkar çatışmaları; kamu görevlisinin veya yakınlarının kişisel menfaatlerinin, kamu menfaatiyle çatışması olarak tanımlanmaktadır. Özel sektörde çıkar çatışmaları ise; işletme çalışanlarının, müdür veya üst yönetimin işletmeyi etkileyen faaliyet ve işlemlerde açıklanmamış ekonomik veya kişisel çıkarlarının olması olarak tanımlanmaktadır. Çıkar çatışmaları; kamu görevlilerinin veya işletme çalışanlarının kendisine, ailesine, yakın akrabalarına, arkadaşlarına, siyasi ilişki içerisinde olduğu kişi veya kuruluşlara sağlanan her türlü şahsi çıkar ve menfaatleri içermektedir (Wells, 2004: 311).

Çıkar çatışmaları, günümüzde genel olarak zarara uğrayan işletmeden habersiz, işletme çalışanının gizli çıkarının olduğu bir işletmeden, normal fiyatının üzerinde bir fiyattan mal satması veya işletme çalışanının, gizli çıkarının olduğu diğer bir işletmeye normal fiyatının altında fiyatla mal satması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çıkar çatışmaları faturalama hilelerine benzemektedir. Fakat çıkar çatışmalarıyla faturalama hileleri arasındaki temel fark şöyledir. Çıkar çatışmasında çalışanın ekonomik veya kişisel çıkarının olduğu, gerçek bir işletme tarafından düzenlenmiş ve bu çıkar ilişkisini mağdur işletmeden gizli tuttuğu işlemdir. Ancak çalışan sadece çalıştığı işletmeyi dolandırmak için paravan bir işletme kurarak, gerçek olmayan işlemlerle maddi bir fayda sağlama amacı güdüyorsa bu faturalama hilesi olacaktır. (Wells, 2004: 312).

2.2.3.9.2. Bağış ve Hediye Kabul Etmek

İşletme çalışanları veya meslek mensuplarının tamamladıkları görevleri sonucunda, bu işten olumlu çıkar sağlayan kişi ve kurumların, işletme çalışanına maddi veya manevi faydalar sunması olarak tanımlanmaktadır. Hediye kabul edilmesinin rüşvetten temel farkı; verilen hediye işletme kararlarını etkilemek için olmamasıdır. Kişi ve kurumlardan yapılan ödemeler; takvim, ajanda, ikram yemeği gibi küçük maddi değerleri olan şeyler olacağı gibi para, otomobil, ev gibi maddi değerleri yüksek hediyelerde olabilmektedir. Yapılan bu iyi niyetli bağış ve hediyeler işletme çalışanlarının bilinçli veya bilinçsiz olarak hediyelerin sürekliliğini sağlamak amacıyla ile hediye veren kişi ve kurum lehine davranmaya başlayabilir. O zaman iyi niyetle verilen bağış ve hediyeler hileye dönüşecektir. Çalışan, kişilerin hediye veren kişi ve kurumların işlerinde tarafsız bir şekilde davranması verilen hediyelerin zararsız olması için işletme içerisinde yazılı olarak hazırlanmış etik kurallar olmalı ve bu kurallar bağış ve hediyelerle ilgili düzenlemeleri kapsamalıdır (Schilit, 1994: 120).

2.2.4. İşletmelerde Yapılan Hileleri Ortaya Çıkaran Belirtiler

İşletme çalışanları ve yöneticiler, çalıştıkları işlerde ihtiyaçlarını karşılayamıyorsa, yapmış oldukları iş kendilerini tatmin edemiyorsa hile yapmaya yönelirler ve işletmelerde hile belirtileri ortaya çıkar. İşletmeler küçülmeye gittiğinde, ülkede bulunan işsizlik oranı arttığında çalışan üzerinde baskı arttığında çalışanlar hile yöntemlerine başvurur ve işletmelerde hile belirtileri ortaya çıkar. Sıklıkla karşılan hile belirteçleri aşağıdaki gibidir (Okay, 2010: 81);

- İç kontrol sisteminin zayıflıkları,
- Şikâyetler, imalar, uyarılar,
- Meslek mensubunun anormal davranışları,
- Meslek mensubunun Yaşam biçimindeki değişiklikler,
- Muhasebe hile belirtileri,
- Analitik anormallikler,

Olmak üzere altı gruba ayrılmaktadır. Aşağıda bunlara değinilecek ve açıklamaları yapılacaktır.

2.2.4.1. İç Kontrol Sisteminin Zayıflıklarından Kaynaklanan Hile Belirtileri

İşletmelerde yapılan muhasebe hilelerinin önlenmesinde en önemli unsur işletmelerde iç kontrol sisteminin oluşturulmasıdır. İç kontrol sistemi; işletmelerin üst düzey yöneticilerinin, yönetim kurullarının ve diğer işletme çalışanları ile etkileşim sağlayan, çalışmaların etkinliği ve üretkenliğini finansal raporlamanın güvenilirliği, yasa ve mevzuatlara uygunluğunu, istenen hedeflere ulaşmak gayesiyle dizayn edilmiş bir işletme sürecidir (Doyrangöl, 2002: 48).

İç kontrol sistemi, işletme çalışanlarının kontrol bilincini artırarak, işletmelerin çalışma tarzlarını belirlemektedir. İç kontrol sistemi, dürüst, ahlaki ve etik değerler ile çalışanlarının yeterliliği, yönetim ve denetim kurullarının oluşumu, işletmelerin örgütsel yapısı ve insan kaynakları yönetiminin hep beraber hareket etmesinden oluşmaktadır. İşletmelerde iç kontrol sisteminin olmamasından veya yetersiz olmasından birçok hile belirtileri ortaya çıkmaktadır (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 200):

- Belge akış düzenindeki zayıflıklar,
- Görevlerin dağılımlarındaki zayıflıklar,
- İç denetim bölümlerinin olmaması ve yetersizliği,
- İşe alım süreçlerindeki eksiklikler,
- Risk değerlendirme politikalarındaki yetersizlikler,
- Uygun ve yeterli yetkilendirmelerin olmaması,
- Yetersiz muhasebe sistemleri,

İşletmelerde meydana gelen bu tür muhasebe hile belirtileri, güçlü bir iç kontrol sistemiyle ortadan kalmaktadır. İyi bir iç kontrol sistemi aşağıdaki faydaları sağlamaktadır (Bozkurt, 2009: 148):

- Hile eyleminin oluşmasına imkân vermemektedir.
- Hile yapılmış ise hilenin kısa bir süre içerisinde tespit edilip sorumluların ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır.
- İşletmelerde yetkilendirmeler vererek görev dağılımı yapmaktadır.

2.2.4.2. Şikâyetler, İmalar, Uyarılar

Hile eylemi, belirli bir süreçte gerçekleşmektedir. Hile sürecinde karşımıza çıkan şikâyetler, imalar ve uyarılar hile belirtileridir. Bu tür hile belirtileri, hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemli rol oynamaktadır. Hile eyleminin; hırsızlık eylemi aşaması, gizleme eylemi aşaması ve dönüştürme aşamasında olmak üzere üç aşamada ortaya çıkarılma ihtimali vardır (Çelik, 2010: 68).

- **Hırsızlık Eylemi Aşaması;** bir işletmenin stok bilgisinin, nakdinin bir işletme çalışanı tarafından bilgisayar, telefon gibi çeşitli teknolojik araçlarla ve yöntemlerle çalınmasıdır (Bozkurt, 2009: 162). Bu aşamanın denetim esnasında ortaya çıkarılması çok zordur. Bu yüzden işletme çalışanlarının, yöneticilere bulunduğu imalar, uyarılar ve şikâyetler son derece önemlidir.
- **Gizleme Eylemi Aşaması;** işletme çalışanlarının finansal kayıtları değiştirmesi, kasa ve stokunun hatalı sayılması, kullanılan delillerin yok edilmesi, çalışanların yaptığı hilenin ortaya çıkmaması için düzenlemiş olduğu belge ve kayıtların gizlenmesidir (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 207).
- **Dönüştürme Aşaması;** işletme çalışanlarının, işletmelerden çaldıkları mal, stok ve bilgiyi satarak paraya dönüştürür. Bu yüzden işletme çalışanlarının hayatlarında sebepsiz bir zenginleşme olmaktadır. Denetim sırasında denetçilerin, bu aşamadaki yolsuzlukları bulması zordur. Bu yüzden işletme çalışanlarının yaptığı imalar, uyarılar ve şikâyetler oldukça önemlidir. Fakat işletme çalışanları bazı nedenlerden dolayı bu ima, şikâyet ve uyarıyı belirtmekten kaçınır.

Bu nedenler aşağıda açıklanmaktadır (Bozkurt, 2009: 164).

- Hile konusundaki gelişmeler sadece şüphe ve belirti olmasından dolayı,
- Şikâyet eden çalışanın, şikâyetten sonra başına gelebilecek tehlikeli olaylardan korkması,
- Şikâyet edilen kişi işletme yöneticisiyse işletme çalışanın işini kaybetme korkusu,
- Toplum üzerinde şikâyet anlayışının çok iyi olarak karşılanmamasıdır.

Sonuç olarak, işletmelerde çalışanların yaptığı imalar, uyarılar ve şikâyetler hilelerin ortaya çıkarılmasında çok önemli bir yer almaktadır. İşletme içerisinde denetçilerin, meslek mensuplarının, işletme çalışanlarının, uyarılarını yapmasını kolaylaştırıcı ve teşvik edici ortamların yaratılması gerekmektedir.

2.2.4.3. Çalışanların Anormal Davranışları

İşletme çalışanları, hileyi yaptıktan sonra vicdani huzursuzluk yaşamaktadır. İşletme çalışanları içinde bulunduğu ortamdan dolayı korku ve suçluluk duygusuna kapılmaktadır. İşletme çalışanlarında stres, korku ve suçluluk duygularından kaynaklanan birçok davranış değişiklikleri ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2009: 165): Bu davranışlar aşağıdaki gibidir.

- Alkol ve sigara kullanımında artış,
- Aşırı şüphencilik,
- Çabuk sinirlenmeler,
- Çalışma arkadaşlarının gözüne doğrudan bakamama,
- Eleştirilere karşı savunma duygusu,
- Hoşgörü eksiklikleri,
- İşini kaybetme korkusu,
- Sakin gözükken, bir çalışanın birden kavgacı birine dönüşmesi,
- Şakalara karşı alınganlık,
- Uykusuzluk çekilmesi.

2.2.4.4. Yaşam Biçimlerindeki Değişiklikler

İşletme çalışanları çoğu zaman ekonomik sebeplerden dolayı hilelere başvurmaktadır. Hile süreci başarıya ulaştıktan sonra çalışanlarının finansal durumları güçlenecek ve yaşam biçimlerinde değişimler meydana gelecektir. Bu değişimler aşağıda açıklanmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 7).

- Çalışma arkadaşlarına son derece pahalı hediyeler verilmesi,
- Pahalı seyahatlere çıkılması,
- Son derece kaliteli elbiseler alınması,
- Üst düzey sosyal kulüplere üyelikler,
- Yeni yüksek fiyata araba alımı,
- Yeni yüksek fiyata ev alımı,
- Yüksek tutarlı takılar kullanılmasıdır.

Bu tür yaşam biçimlerindeki değişimler, önemli hile belirteçleri olmakla birlikte kesin bir delil niteliği oluşturmamaktadır. İşletme çalışanları üzerine, gerekli incelemeler sorgular ve çalışmalar yapıldıktan sonra karar verilmelidir.

2.2.4.5. Muhasebe Hilelerinin Belirtileri

Hile eylemlerinin başlamasına sebep olan birçok belge ve işlem bulunmaktadır. İşletme çalışanları bu belgeleri ve işlemleri kendi çıkarları doğrultusunda değiştirerek kişisel menfaat elde etmektedirler. Sıklıkla karşılaşılan muhasebe hile belirtileri aşağıda sıralanmaktadır (Bozkurt, 2009: 15).

- Alacak ve borçlarda düzeltme kayıtları içermesi,
- Alış faturalarının aynı kişiden alınması,
- Belge sıralamalarında ve numaralamalarındaki düzensizlikler,
- Belgeler üzerinde tahribat yapılması,
- Belgelerde dikkat çeken el yazıları,
- Dosyalarda orijinal belgeler yerine fotokopilerinin bulunması,
- Genel isim ve adres içeren satıcı ve müşteriler,
- Hurda ve firelerde artış,

- Kasa hesabının büyük tutarlar içermesi,
- Kasada bulunun fazlalıklar ve noksanlıklar,
- Kayıp belgeler,
- Muhasebe dönemlerine uygun olmayan kayıtlar,
- Satış belgelerinde kaşe ve imza bulunmaması,
- Stok ve fiziki varlık kayıpları,
- Şüpheli alacaklardaki artışlar,
- Vadesi geçen hesaplarda artış,
- Vergileri etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Yükleme ve taşıma belgeleri olmayan satışlardır.

Bu tür sebepler işletmelerde muhasebe hilelerinin yapıldığının göstergesidir. Bu yüzden işletme yöneticileri, denetim şirketleriyle anlaşarak veya iç kontrol sistemi kurarak bu yolsuzlukları giderecek tedbirler almalıdır.

2.2.4.6. Analitik Anormallikler

Gerçeğe uymayan veya mantıklı olmayan hacim, fiyat veya her ikisinin karışımı olan durumlarda ortaya çıkan yöntemler analitik anormallikler olaylarıdır (Arnova, 2003: 124). Ortaya çıkan bu anormallikler çok garip zamanlarda, çok büyük miktarlar veya çok küçük miktarlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetçiler analitik prosedürlere göre, işlemedeki olaylar ve hesaplar arasındaki ilişkileri incelemektedir.

Yaptıkları incelemelerde aşağıda açıklanan soruların cevaplarını aramaktadırlar (Bozkurt, 2009: 152):

- Gerçekçi olmayan gelişmeler var mı?
- İşletmelerde yolunda gitmeyen bir durum var mı?
- Olağan durumlardan, olağan dışı duruma geçiş var mı?

Günümüzde sıklıkla karşılaşılan belli başlı analitik anormallikler aşağıda açıklanmaktadır. (Bozkurt, 2009: 153):

- Akla uygun olmayan gider ve ödemeler,
- Alacaklar azalırken gelirlerin artması,

- Aşırı satın almalar,
- Fiziki anormallikler,
- Hacim artarken azalan atık ve döküntüler,
- Hesap bakiyelerindeki artış ve azalışlar,
- Hurda ve atıklardaki artışlar,
- Nakit fazlalık ve noksanlıkları,
- Raporlanan kazançlarda artışlar olmasına rağmen, nakit akışında görülen yetersizlikler,
- Satışlar azalırken artan stoklar,
- Stok azalırken işletme borçlarının artması,
- Stoklardaki eksikler ve düzeltmeleri,
- Tanımlamalar ve belirlemelerden sapmalardır.

2.2.5. Hilelerin Önlenmesi İçin Yapılması Gerekenler

Hilelerin önlenmesi; hile meydana gelmeden önce bu ihtimalin ortadan kaldırmaya ya da etkilerini azaltmaya yönelik kontrollerin başlatılması aşamasıdır. Hilelerin ortaya çıkarılması, hilelerin önlenmesine göre çok daha zor ve maliyetlidir. Bu yüzden etkin bir iç kontrol yapısı gibi hilelerin gerçekleşmesinde fırsatları azaltan sistemlerin oluşturulması, hile yapan kişilerin cezalandırılacaklarını bilmeleri gibi caydırıcı politika ve prosedürlerin oluşturulması çok önemlidir.

2002 yılında Amerikan sertifikalı muhasebeciler enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) bağımsız denetçilere ve iç denetçilere kılavuz olması amacıyla "hilelere karşı yönetim programları ve kontroller" isimli bir rapor hazırlamıştır. Bu rapora göre, işletmelerde yapılan hileleri en aza indirmek için üç faaliyet belirlemiştir. Bunlar, işletme içerisinde etik kültürünün oluşturulması, hilelere karşı oluşturulmuş denetim ve yönetim kurulunun kurulması, iç denetim ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarıdır (Şengür, 2010: 73).

2.2.1.1. Örgüt İçerisinde Etik Kültürün Oluşturulması

İşletmelerde etik değerlerin oluşturulması, ahlaki değerlere sahip kişilerin işe alınmasıyla başlamaktadır. İşe alım süreçlerinde, işverenler işe alacakları kişilerin işe

başvuru formunu detaylı bir şekilde incelemelidir. İşe ahlâklı kişilerin alınması işletmelerde etik kültürünün oluşturulması için tek başına yeterli değildir. İşletme içerisinde etik kurallar belirlenmelidir. Etik kurallar; işletmelerde neyin kabul edilebilir, neyin kabul edilemez olduğunu ortaya koymaktadır. Kurumsal etik kurallar işletmelerde yazılı bir şekilde olmalıdır. Kurumsal etik politikaları aşağıdaki çerçevede hazırlanmalıdır.(Cendrowski vd. 2007: 74):

- Çıkar çatışmalarını engelleyebilmek için prosedürler,
- Hediye kabul etme ve verme politikası,
- Hırsızlık durumunda karşılaşılabilecek durumlara ait politikalar,
- Şirket içi gizli bilgilerin uygun kullanımını içermelidir.

İşletme etik kültürlerinin yazılı olarak sadece belirlenmesi işletmeler için yeterli değildir. İşletmelerde etik kavramı yerleşik bir kültür haline getirilmeli, bu kültür önce üst düzey yöneticiler tarafından belirlenmeli, daha sonra diğer çalışanlara teşvik edilmelidir. Etik kuralların geliştirilmesinde ve uygulanmasında şu hususlara dikkat edilmelidir (CIMA, 2008: 28):

- Etik kültür kurallarının çalışanlara yazılı bir şekilde bildirilmesi gerekmektedir.
- İşletmeler, çalışanlara etik kurallarının yazdığı el defterleri dağıtmalıdır.
- İşletmelerde çalışanlara etik kurallarla ilgili eğitimler vermelidir.
- İşletmelerde çalışanların etik kurallara uymaması esnasında uyarı ve şikâyet için bir ihbar hattı kurulmalıdır.

2.2.1.2. İşletmelerde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Geliştirmek

İç kontrol işletmenin üst düzey yöneticilerinin ve diğer çalışanlarının faaliyetlerini etkin ve daha verimli olması için, finansal raporlarının güvenilirliği için, ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluğu konusunda amaçlarına ulaşım ulaşılmadığının kontrolü için mantıklı bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulmuş süreçlerdir. İç kontrol kurumların hedeflerine ulaşması ve misyonlarını gerçekleştirmesi için bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza

indirilmesi amacıyla uygulanan süreçlerdir. İç kontrol, kurumların sürekli değişen çevre koşulları, hizmet alanların talepleri ve öncelikleri ile gelecekte ortaya çıkabilecek tehdit unsuru olan veya fırsatlar yaratabilecek risklerle başa çıkabilmeleri için yönetimi güçlendirir. Maliye bakanlığı iç kontrol birimi kendi kurumları için bir iç kontrol sistemi oluşturmuş ve onu da aşağıdaki şekilde ana faaliyetleri ile tasnif ederek yayınlamıştır. İç kontrol ortamı; risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim sonuncu olarak da gözetim /izleme olmak üzere beş ana bileşenden oluşmaktadır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır (http://www.maliye.gov.tr/Documents/Kontrol%20Dok%C3%BCmanlar/2017_Yili_MB_iKEP.pdf).

- **Kontrol Çevresi;** işletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için gerekli ortamı sağlamaktadır. Kontrol çevresinin bileşenleri (Pickett, 2003: 194).
 - Çalışanların dürüstlüğü ve etik değerler,
 - Çalışanların mesleki yeterliliği,
 - Çalışanlarının yetki ve sorumluluk dağılımları,
 - İşletmelerin yönetim felsefesi ve çalışma tarzı,
 - Örgütsel yapı,
 - Yönetim kurulu ve denetim komitesidir.
- **Risk Değerlendirme;** işletmelerin karşı karşıya kalabileceği tüm risklerin tanımlandığı süreçtir. İşletmelerde kontrol ortamının oluşturulması işletme genelinde hile riskini azaltmaktadır. İşletmelerde yapılan, etik kuralların oluşturulması, cezalandırılma korkusunun yaratılması, olumlu çalışma ortamının yaratılması işletmelerde karşılaşılan hile risklerini en aza indirmektedir. İşletmelerde yapılan hile riski değerlendirmeleri iç kontrol sistemini güçlendirerek işletmelerde karşılaşılabilecek hile türlerini en az seviye indirmektedir (Akdemir, 2010: 57).
- **Kontrol Faaliyetleri;** yönetim kararlarının uygulanmasında politika ve prosedürlerden oluşur ve riskleri kabul edilebilir seviyeye indirmeyi amaçlamaktadır. Kontrol faaliyetleri, işletmede bulunan tüm alt birimlere ayrı prosedürler belirleyerek uygulanmaktadır. Yapılan bu

prosedürlerin hepsinin ortak amacı, hile riskini azaltmaktır (Pickett, 2003: 197).

- **Bilgi ve İletişim;** işletmelerde hile yapan çalışanların, hile eylemi uzun süre gizli tutma fırsatını azaltmaktadır. Açık iletişim merkezi sayesinde, işletmede hileli eylemlerin daha erken ortaya çıkartılmasını kolaylaştırmaktadır (Cendrowski vd, 2007: 128).
- **Gözetim;** iç kontrol sisteminin tam olarak işlediğini, işletmelerin tüm bölümlerinin bu sisteme dâhil olduğunu ve bütün işlemlerin standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığını gözlemler. Gözetimin amacı, işletmelerin tümünde hileli işlemlerin en kısa zamanda ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. İç kontrol sistemleri işletmelerde hilelerin en aza indirilmesi için yapılan en önemli hile önleme unsurudur. İç kontrol sisteminin kurulması işletmeler için yüklü maliyet ve zaman gerektirse de çalışanların yapacakları yolsuzlukları engellemek için her işletmeye gereklidir (Akdemir, 2010: 58).

Yukarıda sayılan bu beş ana madde TİDE'nin yayınlamış olduğu COSO 2013 isimli eserinde de anlatılmaktadır. İç kontrol sistemi oluşturan bir çok kurum ve işletme COSO'dan esinlenerek sistemlerini dizayn etmektedirler (<http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>).

2.2.1.3. Denetim ve Yönetim Kurulunun Kurulması

Denetim kurulu, yönetimin en önemli yapı taşıdır. Çünkü yönetim kurulu, şirketi dışarıda temsil eden ve şirketi yöneten kişiler topluluğudur. Şirketin yönetim organı finansal tabloların hazırlanması, işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp, sunulmasından doğrudan sorumludur. Denetim kurulu başkanı ve yürütme kurulu başkanı aynı kişiler olmamalıdır. Aksi durumda yönetim kurulu hilelerin önlenmesi konusunda etkin olabilmesi zordur. Ayrıca yönetim kurulu içerisinde bağımsız denetçiler olmalıdır. Sermaye piyasasına göre bağımsız üye sayısı ikiden az olmayacak ve kurulun üçte birini oluşturacak şekilde dizayn edilmelidir.

Bunun amacı; yönetimin bağımsızlığının artması, çıkar çatışmasının önüne geçilmesini sağlamaktır. Ülkemizde yapılan araştırmalar sonucunda, işletme yönetimlerinde denetçi üye sayısının çok az olduğu gözlemlenmiştir (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/136malicozum/4.pdf>).

Denetim komitesi, yönetim kurulu için gözetim sorumluluğunun yerine getirilmesine de sağlamaktadır. Denetim komitesi finansal bilgi hazırlama sürecini kontrol altında tutarak, hata ve hilelerin oluşmasına engel olmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin artması için denetim komitesi, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerle iş birliği içinde hareket etmelidir. Denetim komitesi, finansal raporlara hilenin karışmasını önlemekle kalmaz, aynı zamanda hileye başvurularını da engellemiş olur. Bundan dolayı denetim komitesi, devamlı iletişim halinde olmalıdır. Denetim komitesi, ne kadar çok sıklıkla bir araya gelirse komitenin etkinliği o kadar artmaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda hile yapan şirketlerde komitelerin toplantı sayısı, hile yapmayan şirketlere oranla daha az olduğu ortaya çıkmıştır (<http://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf>).

2.2.1.4. İç Denetçilerin Sorumlulukları

İç denetçiler, hilelerin önlenmesi ve tespit edilmesinde önemli role sahiptirler. Çünkü işletmedeki mevcut kontrol sistemini en yakından bilen kişilerdir. Rezaee'ye göre, iç denetim bölümü, hileleri engelleme gücü bakımından oldukça büyük bir öneme sahiptir. İç denetimde bulunan kişilerin, ellerinde bulundurduğu güçten dolayı bazı çıkar çatışmaları, işe alma işten çıkarma gibi durumda sıkıntı yaşamamak amacıyla, iç denetim müdürünün denetim komitesine bağlı olması ve rapor yazması gerekmektedir. (Rezaee, 2002: 154)

Suistimal; uluslararası iç denetim standartlarında iki şekilde tanımlanmıştır. Birincisi; kurumun yararına tasarlanan suistimal, ikinci ise; kurumun zararına gerçekleştirilen suistimaldir. Kurumun yararına tasarlanan suistimale örnek olarak; bilgilerin kasten yanlış beyan edilmesidir. Tam tersi, malların veya paraların zimmete geçirilmesi durumu ise, kurumun zararına gerçekleştirilen suistimaldir. İç denetçilerin yeterli donanım ve bilgiye sahip olarak suistimal belirtilerini tespit edebilmesi gerekmektedir. İç denetçilerin tüm görevi, suistimalleri tespit etmek değildir,

çalışanlara danışmanlık hizmeti vererek, kişilerin görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmesi konusunda yardımcı olmaktır. Suistimali önlemek yönetimin sorumluluğundadır, iç denetçi sistemi inceleyip, değerlendirerek suistimalin önlenmesine yardımcı olmaktır. (Rezaee, 2002: 155)

İç denetçi, herhangi bir usulsüzlükten şüphelendiği durumda gerekli kişilerle bu şüphesini paylaşmalıdır. İç denetim yöneticisi, suistimalleri denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirmekle sorumludur. Yapılan suistimalin soruşturması sonlandığında rapor hazırlanmalı, raporun nüshası da hukuk danışmanına sunulmalıdır. Rapor sonucunda suistimallerin azaltılması için gerekli önlemler neler olabilir tartışılmalıdır.

2.2.1.5. Bağımsız Denetimin Sorumlulukları

Amerikan sertifikalı muhasebeciler enstitüsünün denetim standartları tarafından yürürlüğe konan SAS'daki denetim yaklaşımı (Eski sas no 99, yeni sas no: AU Section 316); olası hile durumunda üst yönetimle iletişimi ve denetim kanıtları değerlendirilmesi gibi önlemleri içermektedir.

Sas'da önerilen denetimin planlanması safhasında bağımsız denetçiler, hileden kaynaklanan durumların nerede nasıl oluştuğu konusunda iç denetim ekibi ile birlikte fikir yürütürler. Fikir yürütme neticesinde elde edilen bulgular ışığında denetçi işletmenin hile riski belirlenmelidir. Yapılacak çalışmalar belirlenen hile riskine göre programlanmalıdır.

Aynı zamanda denetçiler yaptıkları denetim esnasında işletmelerde bulunan iç kontrol sisteminin oluşturduğu verilerden de yararlanmalıdır. Bu sayede denetçiler iç kontrol sistemi güçlü olan işletmelerde doğru bilgilere ulaşarak denetim işini kolaylaştıracak ve güvenilir bilgiler elde edebileceklerdir.

2.2.1.6. Benford Yasası

Bu kural adını 1938 yılında bu kuralı ortaya koyan fizikçi Frank Benford'dan almıştır. Benford kanunu, her bir rakam için rakamların rastlanma olasılıklarını veren bir matematik kuralıdır (Gillian, 2004: 16). Benford kanunu'na göre; eğer herhangi

bir istatistik verisinden veya herhangi bir sayılar tablosundan rastgele bir sayı seçerseniz, bu sayının ilk hanesinin 1 olma olasılığı, bütün sayıların olasılığının aynı olduğu yönündeki düşüncenin aksine %30.1'dir. Bu sonucu, %17.6 ile 2 olma olasılığı ve %5 ile 9 olma olasılığı takip eder.

Muhasebe Profesörü Mark J. Nigrini, şirket veri tabanının sayısal analizinde kullanılan benford kanunu'nun muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasında da kullanılabileceğini düşünmüştür. Bu düşüncesini doğrulayan birçok kanıt toplamış ve gözleminin birçoğunda ilk rakamın ortaya çıkış frekansının benford kanunu'nu izlediğini görmüştür. 1992 yılında yayımladığı doktora tezinde benford kanunu'na davalı bir kullanım önermiştir. Satışlardan giderlere kadar muhasebedeki birçok verinin, benford kanunu'nu izlediğini ve bu verilerdeki yasadan sapmaların, standart istatistiksel testlerin kullanılmasıyla hızlı bir biçimde ortaya çıkarılabileceğini göstermiştir (Yanık Ramazan, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2013 17 (1): 335-348)

Astronom ve matematik uzmanı Simon Newcomb, hesaplamaların tablolar yardımıyla yapıldığı yıllarda, kütüphanelerde logaritma kitaplarının küçük rakamlarla ilgili olan ilk sayfalarının daha çok yıpranmış olduğunu gözlemiştir ve bu gözlemleri sonucunda bilim adamlarının küçük rakamları daha fazla kullandıkları sonucunu çıkartmıştır. Bulduğu bu sonucu 1881 yılında The American Journal of Mathematics dergisindeki makalesinde yayınlamıştır. Newcomb, yayınlamış olduğu makalede, teorik açıklamalarda bulunamadığı için makalesi çok dikkat çekmemiştir. Fakat bu makaleden yaklaşık 50 yıl sonra, Frank Benford aynı şekilde logaritma kitaplarının ilk sayfalarının daha çok kullanılmış olduğunu, çeşitli konularda yaptığı 20.000 gözlem sonucunda rakamların ilk hanelerinde düşük rakamların olma olasılığının, yüksek rakamlara göre daha yüksek olduğunu belirlemiştir. Böylece rakamların dağılım sıklığını ifade eden benford kanunu olarak ortaya çıkmıştır. Benford kanunu ilk olarak muhasebe verilerine uygulayan ilk bilim adamı Mark J. Nigrini'dir (Boztepe, 2013: 80).

Benford kanunu'na göre, rakamların dağılım sıklıkları belirli bir kural içermektedir. Muhasebe sistemi içerisinde rakamların ortaya çıkış sıklıkları yani frekansları, benford yasası'na uymayan biçimde değişiklik gösteriyorsa, bunu

oluşturan sistematik bir dış etken var demektir. Bu muhasebe verileri üzerinde kasıtlı bir girişimin, yani verilerin doğal akışlarının değiştiğinin göstergesidir. Bu durum muhasebe sisteminde hile olarak açıklanmaktadır. Benford kanunu'na göre; bir sayının ilk rakamında küçük rakamların olma olasılığı daha fazladır. Kanuna göre, 1 rakamının bir numaranın ilk rakamı olma olasılığı 0,30, ikinci rakamı olma olasılığı 0,11'dir. Benzer şekilde 2 rakamının bir numaranın ilk rakamı olma olasılığı 0,17, ikinci rakamı olma olasılığı 0,19'dur. Benford kanununa göre rakamların dağılım oranları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir (Yanık&Samancı, 2013: 340).

Tablo 3-Benford Kanuna Göre Rakamların Ortaya Çıkış Frekansları

RAKAM	1. Sıra	2. Sıra	3. Sıra	4.Sıra
0	-	0.11968	0.10178	0.10018
1	0.30103	0.11389	0.10138	0.10014
2	0.17609	0.19882	0.10097	0.10010
3	0.12494	0.10433	0.10057	0.10006
4	0.09691	0.10031	0.10018	0.10002
5	0.07918	0.09668	0.09979	0.09998
6	0.06695	0.09337	0.09940	0.09994
7	0.05799	0.09035	0.09902	0.09990
8	0.05115	0.08757	0.09864	0.09986
9	0.04576	0.08500	0.09827	0.09982

Kaynak: (Yanık&Samancı, 2013: 340).

Benford yasasından hareketle hilelerin ortaya çıkartılması için, bu yasanın öngördüğü ilk rakamların frekansları ile muhasebe sisteminden elde edilen rakamların frekanslarının birbirleriyle karşılaştırılması gerekmektedir. İstatistiki olarak yapılan hesaplamalar sonucunda arada anlamlı bir fark olması, çalışan veya işverenler tarafından muhasebe bilgi sistemine müdahale yapıldığının göstergesi olabilmektedir. Yapılan analiz sonucunda, benford kanunu'na uymayan her işlemin hileden kaynaklandığı söylenemez, bunlar için ayrıntılı inceleme başlatılması gerekmektedir (Şengür, 2010: 111).

Benford kanununun uygulanıp uygulanamaması ile ilgili bu durumlar aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır (Yanık&Samancı, 2013: 341):

- Analizde çok sayıda hatalı veri ortaya çıkması gerekmektedir,
- Benford kanunu tek düzen dağılımlara uygulanmamaktadır,
- İnsan düşüncesinden etkilenen sayılar benford kanunu dağılımına uymamaktadır,
- Maksimum ve minimum değerlerin varlığı dağılımı bozmaktadır,
- Rastgele oluşturulan sayılar benford kanunu dağılımına uymamaktadır,
- Veri sayısının az olması gerekmektedir.

Denetçi elindeki verilerin benford yasasına uygun olup olmadığı konusunda bir yargıya varmalıdır. Denetçinin bu yöntemi kullanmayı uygun görüp görmemesi her tür verinin analizinde bu yöntemin kullanılacağı anlamına gelmemelidir. Benford yasasını kullanarak yapılan sayısal analizler, ortaya çıkartıcı özelliklerinden dolayı, hile olasılığını belirlemede faydalı bir araçtır. Tanımlanmış veri, beklenen sayı dağılımı karşılamazsa denetçi, bu alanda hile riski olduğunu düşünüp ek denetim çalışmaları yapabilir. Örneğin; alıcılar hesaplarına ait tutarlara bu analiz uygulanıp ve benford kanunu'ndan önemli sapmalar bulunduğunda, denetçi doğrulama düzeyini artırıp yoğunlaşması gereken verileri belirleyerek ek işlem taraması yapabilecektir. Şöyle ki sadece kayıtlanmış kredili satışları destekleyen belgeleri daha fazla inceleyebileceği gibi sapmanın yoğun olduğu tutarlara ait satışların incelemesini de yoğunlaştırabilir. benford yasasından kullanılarak muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılması için, aşağıdaki adımlardan oluşan bir yol izlemek gerekir (Yanık&Samancı, 2013: 342).

- Gözlemlenen dağılımların test edilmesi,
- Kanıtlayıcı verilerin araştırılması yollarının izlenmesi,
- Muhasebe evreninden örneklem seçimi,
- Yargıya varılması gerekir.

Veriler her zaman benford yasasına göre tahmin edilen şekilde dağılmayabilirler. Bazen beklenenden daha fazla tekrarlanan belli sayılar için geçerli bir sebep bulunabilir. Buna kargo örneği verilebilir; belirli bir kilogramın altındaki

paketlerin standart fiyatlardan oluşması, kargo giderlerinin belirli bir tutarda toplanmasına neden olacak ve bunlara ait ilk rakam analizde tahmin edilenden daha fazla yer alacaktır (Yanık&Samancı, 2013: 343).

Benford kanunu bazı hile çeşitlerinin tespit edilmesinde kullanılamamaktadır. Örneğin; kanun, komisyon veya ihaleye fesat karıştırma gibi muhasebe sistemine kaydedilmemiş hilelerin tespit edilmesinde kullanılamamaktadır. Aynı satın alma, sipariş numarasının veya aynı satıcı fatura numarasının iki defa kaydedilmiş olması çift ödeme yapıldığının bir göstergesi olabilmektedir ancak benford kanunu bu tür numaraları karşılaştırma işlemlerini de yapamamaktadır. Bu nedenle hilelerin tespit edilmesinde benford kanunu ile birlikte diğer denetim tekniklerinin de uygulanması gerekmektedir. Benford kanunu işletmelerde oluşabilecek hata ve hileleri, istatistiki olarak inceleyerek hata ve hilelerin tespitini kolaylaştırmaktadır. Bu yüzden işletme yöneticilerinin işletme bünyelerine benford kanunu ve diğer hile tespit yöntemlerinin kullanıldığı iç denetim departmanları oluşturulmalıdır.

2.2.1.7. Veri Madenciliği

Veri madenciliği; büyük miktarlardaki verinin içinden geleceği tahmin edilmesinde yardımcı olacak anlamlı, yararlı bağlantı ve kuralların bilgisayar programlarının aracılığıyla aranması ve analizidir. Ayrıca veri madenciliği; çok büyük miktardaki verilerin içindeki ilişkileri inceleyerek aralarındaki bağlantıyı bulmaya yardımcı olan ve veri tabanı sistemleri içerisinde gizli kalmış bilgilerin çekilmesini sağlayan veri analizi tekniğidir. Veri madenciliği; çok büyük miktarda bilginin depolandığı veri tabanlarından, amacımız doğrultusunda, gelecek ile ilgili tahminler yapmamızı sağlayacak, anlamlı olan veriye ulaşma ve veriyi kullanma işidir (S.seviğ, 2012: 2). Veri madenciliği, büyük hacimli veri yığınları içerisinde karar alabilmek için potansiyel olarak faydalı olabilecek, uygulanabilir ve anlamlı bilgilerin çıkarılması işlemleridir (Vona, 2008: 69). Hile denetiminde veri madenciliği ise; anormallikleri ve hile şemalarını gösteren hile belirtilerini tanımlamak üzere işlemlere ait verilerin elde edilmesi ve analiz edilmesidir. Veri madenciliği hem analitik hem de sezgisel tekniklerden oluşur. Analitik tekniklerden meydana gelir çünkü denetçi verilerle hile şemaları arasında ilişki kurmalıdır. Sezgiseldir çünkü verilerin yorumlanması gereklidir (Vona, 2008: 69).

*Yolsuzlukla ilgili aktiviteler hakkındaki deliller, muazzam miktardaki veriler arasında parçalar halinde gizlenmiş bulunmaktadır (Bağcı, 2010). Bu anlamda veri madenciliği, eldeki verilerden üstü kapalı, çok net olmayan, önceden bilinmeyen ancak potansiyel olarak kullanışlı bilginin ortaya çıkmasına olanak sağlamaktadır (Abdioğlu, 2007: 122). Veri madenciliği tekniği; yazılım ürünleri (Denetim komuta dili-acl, interaktif çıkarım analizi-idea, picalo, microsoft office+active data gibi), istatistik ve teknolojinin bütünleşmesiyle oluşmuştur. İstatistiğin amacı, ana kütle hakkında anlamlı bilgiler elde etmek ve yorum yapmak iken veri madenciliğinin amacı, anlamlı bilgiler elde etmek ve bunu eyleme dönüştürecek kararlar için kullanmaktır (Chris, 2002: 483).

Veri madenciliği araçları kullanılarak, işletmelerin daha etkin kararlar almasına yönelik karar destek sistemlerinde gerekli olan eğilimlerin ve davranış kalıplarının ortaya çıkarılması sağlanmaktadır. Veri madenciliğinin işletmelere sunduğu en önemli özellik, veri grupları arasındaki benzer eğilimlerin ve davranış kalıplarının belirlenmesidir. Başka bir özelliği ise, daha önceden bilinmeyen, veri ambarları içerisinde bulunan ancak ilk etapta görülemeyen bilgilerin ortaya çıkartabilmesidir. Veri madenciliği sistemleri işletme çalışanlarının yapmış olduğu bilgisayar hileleri ortaya çıkararak, ortaya çıkacak bilgisayar hilelerini en aza düşürmeyi hedeflemektedir. Büyük ölçekli işletmelerde, sıklıkla kullanılan veri madenciliği hilelerin tespitinde ve önlenmesinde günümüzde kullanılan en popüler yöntemdir (Savaş, 2002: 6).

2.2.2. Dünyada Ortaya Çıkan Muhasebe Hileleri

2001 yılından itibaren, ABD'de meydana gelen büyük şirketlerin yapmış oldukları muhasebe hileleri uluslararası finans piyasalarında önemli etkiler uyandırmıştır. Zararda olan büyük şirketler, denetim şirketleriyle anlaşarak halka arz ettikleri mali tablolarında bir takım muhasebe hilelerine başvurarak, şirketin durumunu olduğundan daha iyi göstermişlerdir. Yeni finansal tablolar açıklandığında şirketlerin büyük zarar içerisinde olduğu ve hisse senetlerinin değerinin çok düşük olduğu açıklanmıştır. ABD yaşanan bu gelişmeler, tüm dünyada denetim alanında birçok değişiklikler getirmiştir. (Süer, 2004: 44) Aşağıdaki bölümlerde dünyada ve

ülkemizde iz bırakmış yaşanan muhasebe skandallarını ve bunun akabinde yaşanan gelişmeler belirtilecektir.

Dünyada yaşanan muhasebe skandalları sonrasında ortaya çıkan muhasebe ve denetim mesleğinde, mesleğe duyulan güven erozyonunun bir nebze ortadan kaldırılması ve bu tür hilelerin tekrar yaşanmaması için uluslararası düzeyde araştırmalar yapmak ve çıkan bulgular neticesinde kamuoyunu bilgilendirip meslek mensuplarına bu konularda eğitimler vermeyi hedefleyen projeler uygulanılmaya koyulmuştur. Aşağıda bu projelerden biri olan accafin projesine ve o gurubun yapmış olduğu bir araştırmaya değinilecektir.

Türkiye’deki meslek mensuplarının üye olduğu accafin projesinin üyesi olan Dr. Ünal Şerifler’in bu konuda yapmış olduğu “dünya genelinde finansal suistimal araştırmaları” adlı çalışmasındaki çarpıcı sonuçlar aşağıda verilmiştir. Buna göre yapılan tespitler ve öneriler şöyledir.

Küresel piyasalarda faaliyet gösteren birçok uluslararası şirket ve bu şirketlere tedarik zinciri olarak bağlı binlerce, hatta yüzbinlerce lokal şirket var. (<https://www.accafin.com/muhasebe/muhasebe-skandallari/290-dunya-genelinde-fraud-arastirmalari-2015-2016>)

Bir ağ gibi düşünüldüğünde, tüm şirketlerin birbirleri ile bir yapı içinde bağlı olması, bu ilişkilerin aksamaması ve süreçlerin manipülatif işlemlerden korunması büyük bir önem arz etmektedir.

Bu noktada ise hile, farklı türleri ile bir bütün olarak zorlayıcı ve mücadele edilmesi gereken bir risk olarak ortaya çıkıyor. Özellikle de finansal hile...Finansal manipülasyon (finansal hile) çok farklı şekillerde ortaya çıkabiliyor; bunlardan bazıları aşağıdadır.

- Finansal Tablolarda yapılan manipülasyonlar,
- Gelirlerin manipüle edilmesi,
- Stoklar hesabında yapılan manipülasyonlar,
- Alacakların ve Borçların manipüle edilmesi,
- İlişkili taraflarla yapılan işlemlerin manipüle edilmesi.

Tüm bu risklerin düşürülmesi kapsamında dünya genelinde, önde gelen danışmanlık ve araştırma şirketleri tarafından saha araştırmaları yapılarak algı ve eğilim izlenmektedir.

Dünya Genelinde Hile Araştırmaları: 2015 – 2016 Değerlendirmeleri

Bunlardan bir tanesi Ernst and Young tarafından Aralık 2014-Ocak 2015 dönemlerini kapsayan anket çalışmasıdır. Çalışmada 38 farklı ülkeden 3.800 profesyonel çalışan ile görüşülmüş ve hile ile ilgili kendi şirketlerini konumlandırmaları istenmiştir.

- Katılımcıların %40'ı, şirketlerinin finansal tablolarını, olduğundan daha iyi yansıttığını belirtmiştir.
- Her 5 üst düzey yöneticiden 1'i, bir önceki yıl, şirketlerinde bir finansal manipülasyon yapıldığını “duyduğunu” belirtmiştir.
- Gelişmekte olan ülkelerdeki katılımcıların %61'i, yolsuzluk ve rüşvetin hızla yayıldığını belirtmişlerdir.

Finans sektöründe çalışan katılımcıların %73'ü, gelecek yıl, gelir ve kar artışı baskısının daha artacağını beklediklerini ifade etmiştir. Hilenin önemli sebeplerinden bir tanesinin, performans baskısı olduğu hatırlanırsa, bu oran, önümüzdeki dönemlerde faaliyetlerin yönünü de az çok tahmin ettirmiş oluyor.

Bdo tarafından yalnızca birleşik krallık genelinde yapılan araştırmada ise 2015 yılında 50.000 pound üzerinde tespit edilen hile olaylarının adet olarak bir önceki yıla göre %5,2 düşerek 519 adet gerçekleşmesine karşın, tutarsal olarak bir önceki yıla göre %110 artış göstererek 1,5 milyar pound seviyesinde gerçekleştiği tespit edilmiştir.

Hile aktivitesinin en fazla artış gösterdiği sektör ise finansal hizmetler olmuştur. Bir önceki yıla göre %138 artış göstererek 567m pound olarak gerçekleşen finansal hizmetler alanındaki hile aktiviteleri, E&Y anket sonucunu da bir anlamda destekler nitelikte olmuştur.

En fazla başvurulan hile yöntemleri ise, vergi kaçırma, para aklama ve tedarikçi ve müşterilerle yapılan işlemlerin manipüle edilmesi şeklinde olmuştur.

Deloitte tarafından Nisan 2015 tarihinde yayınlanan Hindistan finansal piyasaları'nda çalışanlara yönelik araştırmada ise, katılımcıların %93'ü son iki yıl içinde, finansal kurumlarda hile olaylarının arttığını belirtmiş ve bunun en büyük nedeni olarak da, %22 ile üst yöneticilerin kontrol eksikliği, %18 ile finansal hedeflerin baskısı ve %14 ile kontrol noktalarında uyarı görevi üstlenecek analitik prosedürlerin eksikliği gösterilmiştir.

Bu eksiklikler sebebi ile bir hile aktivitesinin ortaya çıkması ancak dışarından gelen (müşteri ve tedarikçilerden) şikâyetleri ve içeriden yapılan itiraflar mümkün olmaktadır.

Bu kapsamda son dönemde yapılan en kapsamlı ve güncel araştırmalardan biri de, Kroll tarafından 768 üst düzey yönetici ile yapılan ankettir. Çalışma, dünya genelinde finansal hizmetler, teknoloji, perakende, medya ve telekomünikasyon, lojistik ve dağıtım, ulaşım, üretim, inşaat ve mühendislik faaliyetleri alanları başta olmak üzere birçok alanı ve tüm kıtaları kapsıyor. Yapılan araştırmaya ait bulgular aşağıda belirtilmiştir.

Çalışmanın katılımcı profili;

- Katılımcı 768 yöneticinin %50'si C sınıfı yönetici seviyesinde durumunda,
- Katılımcıların %51'i 500 milyon \$'dan daha yüksek ciroya sahip şirketleri yönetmekte,
- Yine katılımcıların %29'u Avrupa, %25'i Kuzey Amerika, %24'ü Asya-Pasifik Bölgesi, %10'u Latin Amerika ve %12'si Orta Doğu ve Afrika Bölgesi'nde çalışmaktadır.

Şirketlerin fiziksel varlıklarının çalınması

- Son 12 ayda maruz kalan şirket oranı: %22
- Şirketlerinin bu tarz bir hile için risk teşkil ettiğini belirten şirketlerin oranı: %62

Bilgi Hırsızlığı

- Son 12 ayda maruz kalan şirket oranı: %15
- Şirketlerinin bu tarz bir hile için risk teşkil ettiğini belirten şirketlerin oranı: %51

Yönetim ile yaşanan çıkar çatışması

- Son 12 ayda maruz kalan şirket oranı: %12
- Şirketlerinin bu tarz bir hile için risk teşkil ettiğini belirten şirketlerin oranı: %36

Mevzuat ile uyumsuz işlemler

- Son 12 ayda maruz kalan şirket oranı: %12
- Şirketlerinin bu tarz bir hile için risk teşkil ettiğini belirten şirketlerin oranı: %40

Şirket içi rüşvet

- Son 12 ayda maruz kalan şirket oranı: %11
- Şirketlerinin bu tarz bir hile için risk teşkil ettiğini belirten şirketlerin oranı: %40

Çalışanlar tarafından gerçekleştirilen finansal hile

- Son 12 ayda maruz kalan şirket oranı: %9
- Şirketlerinin bu tarz bir hile için risk teşkil ettiğini belirten şirketlerin oranı: %43

Şirket kaynaklarının usulsüz kullanımı

- Son 12 ayda maruz kalan şirket oranı: %7
- Şirketlerinin bu tarz bir hile için risk teşkil ettiğini belirten şirketlerin oranı: %40

Kara Para Aklama

- Son 12 ayda maruz kalan şirket oranı: %4
- Şirketlerinin bu tarz bir hile için risk teşkil ettiğini belirten şirketlerin oranı: %34

IP Dolandırıcılığı

- Son 12 ayda maruz kalan şirket oranı: %4
- Şirketlerinin bu tarz bir hile için risk teşkil ettiğini belirten şirketlerin oranı: %37

Piyasa Hilesi

- Son 12 ayda maruz kalan şirket oranı: %2
- Şirketlerinin bu tarz bir hile için risk teşkil ettiğini belirten şirketlerin oranı: %26

Yüksek hile riski sebebiyle katılımcı firmaların; %27'si Latin Amerika'daki, %22'si Afrika'daki ve %14'ü Orta ve Doğu Avrupa Bölgesi'ndeki faaliyetlerini sona erdirdiğini belirtmiş.

Sonuçlardan dikkat çekici olanlardan bir tanesi ise katılımcıların hile riskini yükselten faktörler hakkında düşünceleri;

- Çalışan devri yüksek olan şirketler; %33
- Dışardan hizmet alımının artması: %16
- Yeni pazarda faaliyet göstermek: %13
- Satılan ürün ve hizmetin karmaşıklık derecesi: %11
- Firmalar arası birleşme ve ortaklığın artması: %10

Katılımcıların şirketlerinde sebebi bulunamayan hilenin ortaya çıkmasında en önemli faktörlerin ilk 3 sırası ise sırasıyla şu şekilde;

- İhbar: %41
- Dış Denetim: %31 İç Denetim: %25

Yukarıdaki sonuçlar katılımcıların çalıştıkları kıtalar ve sektörler bazında elde edilen bulguları gösteriyor. Tüm sonuçların katılımcı deneyimlerine dayandığını bir kez daha hatırlatmakta fayda var. (<https://www.accafin.com/muhasebe/muhasebe-skandallari/290-dunya-genelinde-fraud-arastirmalari-2015-2016>)

Buraya kadar açıklanan bilgiler genel bilgiler ihtiva eder iken aşağıda verilecek bilgiler daha özele inecek ve hangi ülkede, hangi firma, hangi yöntemler ile ne kadar muhasebe yolsuzluğu yapmıştır, bunlara değinilecektir.

2.2.2.1.Muhasebe Skandalları

Muhasebe skandalları; fonların yanlış kullanım ve yönlendirilmesi, harcamaların düşük, gelirlerin ise değerinden fazla gösterilmesi ve kısa vadeli borçların olduğundan düşük göstermesi işlemlerini kapsamaktadır (Toraman, 2002: 84).

Muhasebe skandalları, genelde çok büyük ölçekli ve halka açık şirketlerin idarecileri tarafından yapılan kamuoyunu yanıltıcı açıklamalarla meydana gelen politik, ekonomik ve ticari skandallardır. Bu skandalların etkisi içinde bulunan ülkeyi etkilemek ile kalmamakta küresel çapta etkilerde yaratabilmektedir.

Küresel çapta etkiler bırakan ve mali nitelikteki zararı en yüksek olan muhasebe skandalları ekteki tabloda verilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde tablodaki skandalların maddi boyutu en yüksek olan Enron, Worldcom, Carme ve Xerox gibi muhasebe skandalları üzerinde durulacaktır.

Tablo 4- Şirket İflasları

Şirket	Tarih	Tutar (Milyar \$)
Pasific Gas	Nisan 2001.	21
Enron	Aralık 2001.	63
Kmart	Ocak 2002.	17
Tyco	Mart 2002.	80
Global Crossing	Ocak 2002.	26
NTL	Mayıs 2002.	17
Adelphia	Haziran 2002.	24
Worldcom	Temmuz 2002.	107

Kaynak: (Süer, 2004: 45)

Bunun yanı sıra yıllar itibari ile ve sektörle göre ülke ülke yapılan hileli işlemlerin ve hile sebeplerinin görüleceği tabloda aşağıda sunulmuştur.(asic.gov.au; Giroux, 2008; Thapa ve Brown, 2004, Low vd, 2008)

Tablo 5- Yıllar İtibari İle Sektör,ülke Hile Tablosu

FİRMA	ÜLKE	SEKTÖR	YIL	AÇIKLAMA
Xerox	ABD	Teknoloji	2000	Finansal sonuçların yanlış yorumlanması,gelirin yüksek gösterilmesi
Zhengzhou Baiwen	Çin	Perakende	2000	Borsa değerini yükseltmek için karın yüksek gösterilmesi
Flowtex	Almanya	İnşaat ve Üretim	2000	Aynı makinanın farklı kişilere satılmasıyla haksız ve fazladan kazanç sağlanması
Enron	ABD	Enerji	2001	Bilanço makyajlanması(borç ve zararın gizlenmesi),aktifleri arttırmak için kurulan özel amaçlı ortaklıklar
HIH Insurance	Avustralya	Sigorta	2001	Tazminat yükümlülüklerinin düşük gösterilmesi
One. Tel	Avustralya	T elekomünikasyon	2001	Kurumsal yönetim yapısının yetersizliği,etkin yönetim için kapasitenin azaltılması ve yatırımcılara yanlış finansal bilgi sunulması
ComRoad	Almanya	Depoculuk ve Nakliye	2001	Rekabet ve dürüstlüğe aykırı hisse alışverişi, hileli finansal raporlama
Vivendi	Fransa	T elekomünikasyon, Medya	2001	Finansal tabloların yanlış beyan edilmesi, hissedarların zarara uğratılması
Kmart	ABD	Perakende	2002	Finansal tabloların yatırımcılara yanıltıcı beyan edilmesi
Homestore.com	ABD	Online finansal hizmet (emlak)	2002	Satışların hatalı kaydedilmesi
Global Crossing	ABD	T elekomünikasyon	2002	Gelirin yüksek gösterilmesi, muhasebe belgelerinin yok edilmesi

Qwest Communications International	ABD	T elekomünikasyon	2002	Gelirin yüksek gösterilmesi, uzun dönemli anlaşmalar için uygunsuz muhasebe kaydı yapılması
Worldcom	ABD	T elekomünikasyon	2002	Nakit akışının olduğundan fazla gösterilmesi
Adelphia Communications	ABD	T elekomünikasyon	2002	Bilanço dışı borçlanma, sermaye giderlerinin yüksek gösterilip borcun gizlenmesi
Halliburton	ABD	Enerji	2002	Fazla maliyetin hileli muhasebe kaydı
Reliant Energy	ABD	Enerji	2002	Karşılıklı anlaşmalı alım satım ile gelirin artırılması, Enerjinin belli kişilerle aynı fiyattan alınıp satılması
Tyco Inc.	İsviçre	Endüstriyel ve finansal hizmet	2002	İşletme fonlarının uygunsuz kullanımı, Birleşmelerde hileli muhasebe uygulamaları
El Paso Corporation	ABD	Enerji	2002	Karşılıklı olarak anlaşmalı alım satım
CMS Energy	ABD	Enerji	2002	Karşılıklı anlaşmalı alım satımla gelir ve giderlerin yüksek gösterilmesi
Dynegy Inc.	ABD	Enerji	2002	Karşılıklı anlaşmalı alım satımla gelir ve giderlerin gizlenmesi
Merrill Lynch, Salomon, Smith Barney, Credit Suisse, Goldman Sachs, J.P. Morgan	ABD	Bankacılık	2002	Yanılıcı hisse analizi ve aracılık uygulamaları
Peregrine Systems	ABD	Teknoloji	2002	Satışların olduğundan yüksek gösterilmesi
Merck & Co.	ABD	Sağlık (İlaç)	2002	Toplanmayan sigorta primi kesintilerinin muhasebe kaydının yapılması
AOL Time Warner	ABD	Medya, Eğlence, İnternet	2002	Satışların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmesi
Bristol-Myers Squibb	ABD	Sağlık (İlaç)	2002	Malların dağıtım kanallarına istiflenmesi, satış rakamlarının yüksek gösterilmesi
Duke Energy	ABD	Enerji	2002	Karşılıklı anlaşmalı alım satımla gelir ve giderlerin hileli kaydı
Mirant	ABD	Enerji	2002	Varlık ve borçların olduğundan fazla gösterilmesi
Nicor Energy LLC	ABD	Enerji	2002	Varlıkların fazla, borçların düşük gösterilmesi
Sunbeam	ABD	Elektrik, Elektronik	2002	Yanlış satış rakamlarıyla giderlerin düşük, gelirlerin yüksek gösterilmesi
Federal Home Loan Mortgage Corporation (Freddie Mac)	ABD	Finansal hizmet (ipotekli finansman)	2002	Gelirin düşük gösterilmesi
Livent Inc.	Kanada	Eğlence	2002	Faaliyet gelirlerinin yanlış fatura ve rüşvetle düzenlenmesi, gelirin hileyle yüksek gösterilmesi
ImClone	ABD	Sağlık	2002	Bilgi sızdırma yoluyla piyasa değerinin düşürülmesi
Nortel Networks	Kanada	T elekomünikasyon	2003	Gelirin hileli olarak yüksek gösterilmesi, yöneticinin fazladan aldığı primler
Health South	ABD	Sağlık (İlaç)	2003	Hissedar beklentilerini karşılamak için gelirin olduğundan fazla gösterilmesi
Parmalat (Avrupa'nın Enron'u)	İtalya	Gıda	2003	Sahte muhasebe belgeleri
Kanebo	İaponva	Tekstil, Kozmetik	2003	Hileli finansal tablo düzenlenmesi
ABB (Asea Brown Boveri)	İsveç	Enerji-Teknoloji	2003	Özsermayenin üst yönetim tarafından şüpheli kullanımı
Skandia	İsveç	Sigorta	2003	İşletme varlıklarının üst yönetim tarafından kötüye kullanılması

SK Global	Güney Kore	Enerji	2003	Gelirin olduğundan yüksek gösterilmesi
Fannie Mae	ABD	Finansal Hizmet	2004	Karın düşük gösterilmesi
AIG (American International Group)	ABD	Sigortacılık, Finansal Hizmet	2005	Hileli işlemlerle zarar karşılığının yükseltilmesi
Livedoor	Japonya	Teknoloji	2006	Bilanço makyajlama ve hisse senedi fiyat dolandırıcılığı
Nikko Cordial	Japonya	Finans	2006	Sahte hisse senedi piyasası yaratıp karın fazla gösterilmesi
Lehman Brothers	ABD	Bankacılık	2008	Riskli ipotekli konut finansman sistemi
Bernard Madoff	ABD	Bankacılık	2008	Vergi kaçakçılığı ve hisse senedi piyasasına hileli finansal bilgi sunulması
General Motors	ABD	Otomotiv	2008	Zararın kar gibi gösterilmesi
Satvam (Hindistan'ın Enron'u)	Hindistan	Bilişim	2009	Varlık ve gelirlerin olduğundan fazla gösterilmesi
Sino-Forest Corporation	Çin	Ormancılık	2011	Hissedarlara yanlış kar ve üretim bilgisi verilerek işletme değerinin yüksek gösterilmesi
Olympus Corporation	Japonya	Teknoloji	2011	Düzensiz ödemeler ve zararın gizlenmesi
DHB Industries	ABD	Askeri malzeme üretimi	2011	Hileli finansal raporlama, varlıkların kişisel çıkarlar için kötüye kullanılması
Autonomy Corporation	ABD	Teknoloji	2012	Uygunsuz muhasebe kayıtları, hileli beyan ile finansal ölçütlerin olduğundan yüksek gösterilmesi

2.2.2.1.1. Enron Skandalı

2001 yılında, dünyanın en büyük enerji kuruluşu ve ABD'nin en büyük yedinci şirketi olan enron şirketi 1997 ve 2000 yılları arasında raporladığı net kârını düzelttiğini açıklamıştır. Enron şirketi 21.000 çalışana sahiptir ve 2000 yılında 101 milyar \$ geliri olduğu varsayılmaktadır. Şirket ilk olarak, enerji üretim ve dağıtım şirketi olarak kurulmuş, daha sonra enerji ticaretine yoğunlaşmıştır (Toraman, 2002b: 12).

2 Aralık 2001 tarihinde enron şirketi iflas ettiğini kamuoyuna ilan etmiştir. Şirketin iflas edişinin en büyük yapı taşları, enron şirketi dışında kurulmuş başka şirketler kanalıyla şirketin risklerinin ve zararlarının şirketin bilançosunda gösterilmemesinden kaynaklanmaktadır. Yapılan bu işlemler şirketin hisse senetlerinin daha değerli gözükmesini ve şirketin durumunun olduğundan daha kârlı gösterilmesini sağlamıştır. Dünyanın en büyük enerji şirketi olan enron şirketinin 2000 Kasım ayında varlıklar toplamı 70 milyar \$, hisse senetlerinin Newyork

borsasındaki değeri ise 80 milyar \$'dır. Fakat yaşanan bu gelişmeler sonucu, 2002 Şubat ayının sonunda işletmelerin hisse senetleri değeri 0,20 \$ düşüş göstermiştir (Aysan, 2002: 34).

Enron şirketinin iflas etmesinde şirket yöneticileri ve danışmanlığını yaptığı Arthur Andersen (AA) denetim firması vardır. Arthur Andersen denetim şirketi, Enron yöneticilerinin hazırlamış oldukları hileli mali tabloları onaylayarak, yatırımcıların yatırım yapmasını sağlamıştır. Enron yöneticilerinin, büyük ölçüde, maaş, prim veya hisse senedi opsiyonları yoluyla, kendi servetlerini artırmak için yasa veya ahlak dışı davranışlara girmişlerdir. Bu şirketleri yatırımcılar adına denetlemekle veya izlemekle yükümlü bağımsız denetim şirketleri, derecelendirme şirketleri ve hisse senetleri analistleri görevlerini yapmamışlar, bütün bu sistemi düzenleyen ve gözeten kamu kurumları ise çaresiz kalmışlardır. Bu yaşanan durumlar karşısında, şirket gösterilen kârın çok altında, hatta 1997-2000 yıllarını zararla kapatmıştır (Bayraktar, 2007: 39).

Arthur Andersen (AA) denetim şirketi Enron olayından önce Waste Management ve Sunbeam şirketlerinin de finansal tablolarındaki kârı olduğundan daha yüksek göstererek bu şirketlerinde batmasına neden olmuştur. Enron şirketinin, yönetim ve denetim kurulu çalışanlarının birçok işletmeye göre daha kalifiye olmasına rağmen, işletme yöneticilerinin çıkar çatışmalarından dolayı bu iflasa maruz kalmıştır (Süer, 2004: 46).

Sermaye piyasası kurulunun (SEC) uyarıları üzerine Arthur Andersen denetim firması, denetimini yaptığı Enron şirketinin, 2001 yılı öz varlığını 1.2 milyar \$ azaltmış 2001 yılı kârını da 600 milyon \$'a indirmiştir (Aysan, 2002: 36).

ABD'de muhasebe ve denetim kuruluşları ve bunlarla ilgili düzenlemeler başta olmak üzere sosyal güvenlik mevzuatı, hisse senedi ve bono piyasaları, resmi federal kuruluşlar, kurumsal bankacılık gibi çok değişik alanlar Enron vakası sonrası sorgulanmıştır.

Enron 1985 yılında Teksas eyaletinin Houston kentinde Houston Natural Gas ve InterNorth şirketlerinin birleşmesiyle kurulan bir şirkettir (Erdoğan, 2005: 306). Kısa bir süre içinde ABD'nin büyük şirketlerinden biri olan Enron, esas faaliyet alanı

doğal gaz boru hattı (iletimi) olan bir şirket idi. Ancak enron zamanla esas faaliyet alanından uzaklaşarak pek çok değişik alanda faaliyet göstermiş ve bu amaçla ikincil şirketler kurmuştur. Fakat esas faaliyet konusu olmayan yatırımlarında büyük zararlara uğramış, ancak bu zararları, denetim şirketinin de yardımıyla bir süre gizlemeyi başarmıştır (Toraman, 2002: 85).

Enron'da neler olduğuyla ilgili tüm detaylar hala tam olarak ortaya çıkmış değildir. Ancak var olan bilgiler, Enron hesaplarında hile ve dolandırıcılığın nasıl yapıldığını kabaca ortaya koymak için yeterlidir. En dikkat çekici göstergelerden biri Enron'un cirosundaki hızlı artıştır. 1999 yılı cirosu 40 milyar \$ seviyesindeyken, 2000 yılında cirosu ise 101 milyar \$'a çıkmıştır. Gelir ve karların şişirilmesi, borçların gizlenmesi şirkete daha çok yatırımcı çekmede büyük etken olmuş firma bu operasyonları denetim şirketinden destek alarak gerçekleştirmiştir. Enron, son üç yılında karlarını yarım milyar dolar civarında şişirmiştir. Bu da yatırımcıları çekmesinde büyük etken olmuştur (Toraman, 2002: 86).

Cironun yüksek gösterilmesi sonucunda tüm raporlarda enron, Amerika'nın 7. büyük firması haline gelmiştir. Ancak karlılık veya sermaye kullanımı gibi kriterler göz önünde bulundurulduğunda Enron'un aslında o kadar da büyük bir firma olmadığı anlaşılmaktadır. Enron 2000 yılında, dönem karının 979 milyon usd olduğunu açıklamış ancak, bu karın 763 milyon doları sözleşmelerin yeniden değerlendirilmesiyle yaratılmıştır. Enron'da diğer bir hileli muhasebe uygulaması da konsolide edilmemiş özel amaçlı şirketlerdir. (ÖAŞ-special purpose entities) (Singleton, 2002: 56) ÖAŞ'ler ilk olarak 1970'lerin sonlarında yatırım bankaları ve finansal kurumların müşterilerine alacaklarını paraya çevirmek üzere önerdikleri bir finansman aracı olarak ortaya çıkmıştır. ÖAŞ'ler bilanço dışı ortaklıklardır (Saltoğlu, 2003: 103).

Özel amaçların yaygınlığına bağlı olarak, yeni fonlar oluşturabilmek, yeni yatırımcılar çekebilmek gibi maksatlarla şirketler açısından sıkça kullanılmaktadır. ÖAŞ'ler ayrı hesaplarda incelenen bağımsız şirketler olması sebebiyle, oluşan borçlanmalar da bilanço dışı kalmaktadır. Böylece şirket olduğundan daha karlı görünmektedir. Enron'un iflasını hazırlayan üç adet ÖAŞ olmuştur. Bunlar; Chewco, LJM1 ve LJM2'dir (Singleton, 2002: 56). Varlıkların ÖAŞ'ye transferinde, kendi

finansal tablolarında satış işlemi gibi göstermesine neden olabilmektedir (Saltoğlu, 2003: 103).

ÖAŞ'lerin amaçlarından biri "ücretler" şeklinde ortaya çıkmaktadır. Enron yöneticilerine bu yolla para aktarmıştır. Bu tutarlar milyon dolarları bulmuştur. Enron'un CFO'su bu şekilde en az 30 milyon dolar kazanmıştır. Ancak ÖAŞ'ler bunun dışında çok daha önemli amaçlara hizmet etmiştir. Enron'un iflasından sonra SEC'e sunduğu bir rapora göre ÖAŞ'ler riskin üçüncü kişiler vasıtasıyla korunduğu (hedging) izlenimini vererek çok büyük zararları piyasadan gizlemiştir (Singleton, 2002: 56).

Zamanla ÖAŞ'ler hakkında yaşanan olumsuzluklar ortaya çıkınca Enron'un hisse senetlerinin değeri bir anda düşmüştür. SEC hisse senetlerini 83 dolara kadar çıkan Enron'u 1 doların altında kaldığı için liste dışına çıkarmıştır (Farrell, 2002). Bu durum sadece yatırımcıları değil aynı zamanda, Enron çalışanlarının da büyük zarar etmesine neden olmuştur. Çünkü enron çalışanları öncelikle işsiz kalmışlardır. Ancak bunun dışında çalışanlar emeklilik fonlarının çok büyük bir kısmını kendi şirketlerine yatırdıkları için büyük bir risk yüklenmişlerdir. Ne var ki bu risk onların zarar etmesine neden olmuştur (Toraman, 2002a: 86).

Kısaca, enron olayı halka arz edilmiş hisselerini bulunan büyük çaplı bir şirketin, spekülatif davranarak mevcut durumundan daha karlı göstermesi ve buna yönetim ve denetim şirketlerini de ortak etmesi sonucu ortaya çıkan küresel çapta bir muhasebe skandalıdır (McLean, 2001).

SPK, halka arz edilmiş hisseleri bulunan şirketleri denetlemek için bağımsız kuruluşlardan hizmet almaktadır. Bu tür hizmetler sunan bağımsız denetçi ve kurumlarının yasal, ahlaki ve etik ihmal ve ihlallerinden dolayı suçun şekli zincirleme olarak artmıştır. Nihayetinde gerçek olmayan veriler, gerçekmiş gibi gösterilerek kamu ve kamuoyu yanıltılmıştır (Hill ve diğerleri, 2002) .

Özel amaçlı girişimler (ÖAG - Special Purpose Entities - SPEs); yasaların izin verdiği ölçüde yeni fonlar oluşturmak, fazla yatırımcı çekebilmek, gerçekleştirilen yeni operasyonlara ait karlılıkları artırmak vb. gibi birçok özel amaçla şirketler tarafından tercih edilen mali kaynak oluşturma araçlarıdır (SPE, 2002).

Enron olayında vuku bulan serüven özetle şu şekilde gerçekleştirildi. Mali yükümlülüğünü bilanço dışı tutması gereği, Enron'u dış yatırıma itti. Enron'un denetçisi olan Arthur Andersen'den baş idareci Joseph Berardino, yatırımcının Londra'daki Barclays Bank olduğunu bildirdi. Ancak sonradan ÖAG' de yer alan firma yatırımcılarının, Little River ve Big River isimli, iki farklı girişim olduğu öğrenildi. İlginç olan, bu girişimlerde çalışanların tümünün enron çalışanları içerisinde bulunmasıydı. Enron, bu şekilde bildirdiği kârları, son beş yıl içerisinde, yaklaşık 400 milyon dolar şişirdi. Enron yöneticileri tarafından oluşturulan bilanço dışı yatırımlar olan ÖAG'lerin epey garip adları var. Örneğin Star Wars karakteri Chewbacca'dan esinlenilerek Chewco, Chewco'nun finans departmanı şefinin karısı ve çocuklarının isimlerinin baş harflerinin kısaltması olan LJM ve LJM2, güneybatıda yaşayan sürüngen ve vahşi kedi isimleri gibi. Bu yatırımlar, yatırımcı ve ortaklara sözde büyük kârlar vaat ediyordu” (Weil ve Liesman, 2001).

Enron olayında, bağımsız denetçi olarak hizmet sunan Arthur Andersen firması suç ortağı olmuştur. ABD Adalet Bakanlığının, Arthur Andersen adlı denetim firmasına yönelik yaptığı yargı yolunun açılması hakkındaki haberler şirketin hisse değerlerinin düşmesine, haklarında tazminat davalarının açılmasına ve şirket hisselerinin Deloitte & Touche ve Ernst & Young gibi diğer denetim firmalarına satışının gerçekleşmesine sebep olmuştur. Adı geçen her iki firma Arthur Andersen adlı denetim firmasının ABD ayağıyla değil sadece Avrupa bölümleri ile ilgilenebileceklerini açıklamasına konu olmuştur. Bu süreçte ABD federal yetkililer, suçunu kabul etmemesi halinde, Arthur Andersen adlı denetim firmasına yargı yolunun açılacağını duyurmuştur (Toroman, 2002: 87; Pellegrini, 2002). Arthur Andersen adlı denetim firmasına dört senaryodan birisinin gelmesi kaçınılmaz olmuştur. (Toroman, 2002: 87; Ward, 2002). Bunlar;

- ABD Federal yetkililer tarafından kurumun sıkı denetim ve kontrol altına alınması,
- Avrupa bölümlerinin denetleme hariç diğer faaliyet alanlarında çalışabilmesi,
- Şirket müşterilerinin süreci beklemeyip yatırımlarını çekerek kurumun iflasa etmesidir,

- o Uluslararası beş büyük denetleme şirketinden birisinin bünyesine dahil olması.

2002 yılı sonrasında AA'nın World com skandalı da patlak vermiş ve AA denetim firmasının müşterileri adalet bakanlığını açmış olduğu dava neticesini beklemeyip başka firmalarla çalışmaya başlamışlar ve böylece AA'nın iflas sürecini hızlandırmışlardır.

Enron olayı ile küresel manada muhasebe mesleğine ait dünya çapında denetim, kontrol ve muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu konu da gerekli düzenlemeler uluslararası kurumlarca tespit edilmeye başlanmıştır (Mc Lean, 2001).

Genelde, Enron olayında olduğu gibi düzeltici yaklaşımla olayların çözümlenmesine gidilmektedir. Gerçekleşen bu olay, muhasebe alanında düzeltici tedbirlerden ziyade önleyici tedbirlere yönelik bir bakış, yaklaşım ve düşünce tarzının ortaya konulmasına sebep olmuştur (Foldvary, 2002).

Kamunun, serbest denetim firmalarından beklentisi ile denetim firmalarının kamudan beklentileri arasında oluşan farklardan dolayı, kamu ve kamuoyu zarar görmüştür. Serbest denetçilerinde kamu tarafından denetlenmesi gerekliliği ortaya çıktığı gibi, bu mekanizma yerine yerinde kontrolün etkin, sağlıklı ve adil bir şekilde gerçekleştirilmesi için gerekli önlem ve tedbirlerin neler olabileceği konusunda çalışmalar başlatılmıştır (Ward, 2001).

2.2.2.1.2. Worldcom Skandalı

Enron'un hemen ardından Worldcom skandalı gerçekleşmiştir (Birch, 2004: 23). Telekomünikasyon sektöründe olan Worldcom'da açığa çıkarılan skandal, Enron skandalından farklı olarak, karmaşıklığı ve karanlığının düzeyi için değil, daha çok basitliği için hayrete düşürücüdür. Enron ve Worldcom skandalları arasında farklılıklar olmasına karşın, bu iki şirketi birbirine bağlayan ortak bir bağ bulunmaktadır, o da daha fazla kazanma isteğidir. Worldcom'un CFO'su tarafından uygun olmayan bir şekilde, bilerek GKGMİ'ni ihlal ederek birkaç milyar dolar değerindeki giderleri aktifleştirmiştir. Böylece 2001'de ve 2002'nin ilk yarısında rapor

edilen giderlerini azaltmış ve yapay olarak karı şişirmiştir. Worldcom' un 2001 ve 2002'nin ilk çeyreği için kazançlarını yeniden bildirmesi gerektiğinin ilan edilmesinden bir hafta sonra, şirket çalışanlarından 17.000 kişiyi, (iş gücünün %20'sini), işten atmıştır. Buna ek olarak, Worldcom'un bu yaptıkları hisselerini değersiz hale getirmiş ve Worldcom hisselerinin yaklaşık 30 milyar dolarını tehlikeye atmıştır (Sandlin, 2002).

Amerika'da muhasebe ve finansal uygulamaları denetleyen en üst makam (US SEC - United States Securities and Exchange Commission - Amerikan Sermaye Piyasa Kurulu), 2002 yılında WorldCom şirketinin 3.8 milyar dolarlık muhasebe hilesi yaptığını ortaya koymuş ve şirkete dolandırıcılık davası açmıştır. WorldCom şirketi ABD'nin en büyük ikinci telefon şirketidir. Dünya çapında mağazaları bulunan ve toplam 80.000 çalışanı olan bu şirket 2001 ve 2002 yılları arasında finansal tablolarda gösterilen 1.4 milyar dolar ve 130 milyon dolarlık kârının doğru olmadığını açıklamıştır.

WorldCom şirketi, US SEC'in çıkarmış olduğu 3.8 milyar dolarlık muhasebe hilesinin, yanlışlıkla finansal tablolarında sermaye yatırımı olarak gösterildiğini bildirmiştir. Şirketin denetim ve danışmanlık hizmetini, yine Arthur Andersen denetim şirketi yürütmekteydi. WorldCom şirketi, Arthur Andersen şirketinin hileli denetim yaptığı dördüncü büyük firma olarak yine kayıtlara geçmişti (<http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/default.aspx>).

2.2.2.1.3. Xerox Skandalı

ABD'de büro donanımları üreticisi olarak faaliyet gösteren Xerox firmasının, Enron, WorldCom şirketlerinden sonra 1997 ve 2000 yılları arası gelirlerini yaklaşık 6 milyon dolar fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır. 2001 yılında US SEC firmanın finansal tablolarını incelemek üzere bağımsız hesap uzmanı göndererek şirketin finansal tablolarının incelenmesini istemiştir. İncelemeler sonucu, xerox firmasının finansal tablolarında kârının işletmenin olduğu durumdan yaklaşık 6 milyon dolar fazla gösterdiği ortaya çıkmıştır. Xerox firmasının denetimini ve danışmanlığını o tarihler arasında KPMG denetim şirketi yürütmektedir. Konuyla ilgili gelişmelere

karşı şirket sözcüsü Christa Carone sessiz kalmış ve şirketin batmasına sebep olmuştur. (Hürriyet Gazetesi, 28.06.2002: 11: Şimdi de Xerox)

2.2.2.1.4. Carme Vakası

1993 yılında merkezi California'da bulunan carme şirketini kârlı göstermek amacıyla şirketin CEO'su ve satış müdürünün de adlarının karıştığı büyük bir yolsuzluk olayı patlak vermiştir. Bu yolsuzluk olayında; her ay ortalama 20 müşteri olan firmaya sahte satış faturaları kesilmiş ve bu şekilde gerçek olmayan satış hâsılatlarıyla şirket için alacak hesabı oluşturulmuştur.

Kanada'da bulunan bir müşteri firma adına kestiği faturalarla carme şirketi, muhasebe hesaplarında bazı aylar şirketi 800.000 \$'ı geçen tutarlarda satış yapılmış gibi göstermiştir. Bu tutarların, genel toplamı yıllık bazda 1,6 milyon \$'ı aşmıştır. Carme şirketi, 1994'ün Ağustos aylarına kadar sürdürmüş olduğu sahte fatura keserek fazla kârlı rakamlar oluşturma faaliyeti sonucunda, şirketin Eylül 1994 sonunda alacak toplamı 2,4 milyon \$, olmuş, net karı ise 450.000 \$ olarak beyan edilmiştir.

Carme şirketinin denetçisi, 1994 yılı finansal tablo denetimi esnasında, sahte fatura kesilmiş olan şirketten 800.000 \$ tutarındaki alacak hesabının teyidini almak istemiştir. Şirket yetkilileri, şirketteki tutarı onaylaması hususunda ikna etmiş ve denetçiye gönderilen doğrulama mektubunun olumlu sonuçlanması sağlanmıştır. Carme şirketinin muhasebe müdürü bu olayları ancak 1995 yılında tespit etmiştir. (SecuritiesExchangeCommision,1998),(<https://www.sec.gov/litigation/admin/3439144.txt>)

2002 yıllarından sonrada muhasebe skandalları dünyanın birçok ülkesinde yaşandı. Ancak ne tutarsal olarak etkileri bu denli büyük oldu ne de diğer yönlerden etkileri bu derece kalıcı oldu. 2002 yılından sonra yaşanan muhasebe skandallarının sayfa 108 de tablo olarak belirttim. O tablodan da anlaşılabilir. O tablodan da anlaşılabilir.

2.2.2.1.5. Diğer Muhasebe Skandalları

1988 yıllıyla 2005 yılları arasında dünyada birçok küçük ve büyük olmak üzere muhasebe hilesi görülmüştür. Bunların bazıları şöyledir:

- Fine Host şirketi; 1992 ve 1996 mali yılları boyunca masrafların varlık hesaplarına kaydedilmesi ve gelirlerin maniple edilmesiyle vergi öncesi kârını, her yıl 28 milyon \$ üzerinde, 1997'nin ilk üçteyinde ise 21 milyon dolara varan tutarlarda fazla göstermiştir. Şirket 1994, 1995 ve 1996 mali yıllarında vergi öncesi gelirini sırasıyla %149, %213 ve %197 oranında fazla göstermiştir (Securities Exchange Commission, 2001).
- AIG şirketi; muhasebe hilelerinden dolayı 2005 yılında firma inceleme altına alınmıştır. Şirket, bu skandaldan dolayı 45 milyar \$'dan fazla para kaybetmiştir. Yapılan detaylı incelemeler aynı zamanda muhasebe işlemlerinde 1 milyar \$'dan fazla değerde ki hatayı da ortaya çıkarmıştır. Borsada Enron ve Worldcom skandallarından sonra en hızlı düşüş bu firmaya ait hisselerde olmuştur.

Bu firmaların dışında birçok küresel çapta işletmelerde de muhasebe skandalları yaşanmıştır. Gerekli tedbirler ve cezai yaptırımlar oluşturulmadıkça yaşanmaya da devam edeceği görülmektedir. Dünyada muhasebe mesleği vergi düzenleyen bir meslekten çıkartılıp vergi denetleyen bir yapıya dönüştürülmedikçe bu gibi skandallarla karşılaşmamak mümkün değildir.

2.2.3. Türkiye'de Karşılaşılan Muhasebe Skandalları

1985-2017 tarihleri arasında ülkemizde meydana gelen büyük çaplı muhasebe hilelerinin ve uygulanan yönetimlerin, dünya skandallarıyla aynı olması dikkat çekmektedir. Ülkemiz tarihine bakıldığında, birçok banka yolsuzluğuyla karşılaşmıştır. Bunlardan bazıları şöyledir; İmar Bankası, Etibank, Bank Kapital, Pamukbank ve Egebank'tır.

2.2.3.1. İmar Bankası

1984 tarihinde uzan grubu tarafından imar bankası satın alınmıştır. İmar bankası, 1988 tarihli bankalar yeminli murakıby raporlarında usulsüz uygulamalarla yer almıştır. Raporda; mevduat kabul etme yetkisinin kaldırılması, yönetim kurulu üyelerinin istifa etmesi ve bankacılık yetkisinin iptal edilmesi şeklinde tavsiyeler yer almıştır (Louis Fort&Hayward, 2004).

Aralık 1989 tarihli bankalar yeminli murakıby raporunda ise kayıt dışı çalışan bankacılık sistemine ve grup şirketlerine kullanılan kredilere vurgu yapılmıştır. Aralık 1989 rapor tarihinden çok kısa bir dönem geçmiş olmasına rağmen Nisan 1990 tarihli bankalar yeminli murakıby raporunda ise banka bilançosunda olumlu gelişmeler yaşandığından dolayı denetimden çıkartılması teklif edilmiştir (<http://www.tmsf.org.tr/intikaleeden.bankalar.tr>).

Yapılan denetimlerde bankayı zarara uğrattıkları gerekçesiyle 25 sanık hakkında imar bankası davası açıldı. Dava sonucunda mahkeme, bankanın belge ve kayıtlarını denetime ibraz etmemek ve denetime engel olmak suçlarından sanıkların bir kısmını 1 yıl 8 ay hapis ve 1.666 TL adli para cezası ile cezalandırmıştır. Sanıkların bir bölümü ise 1 yıl 3 ay hapis ve 1.250 TL adli para cezası ile cezalandırılmışlardır.

2.2.3.2. Etibank ve Bank Kapital

Etibank faaliyetini 1996 yılına kadar kamuya ait bir banka olarak sürdürmekteydi. 1997 yılında bankanın özelleştirilme kararı alınmıştır ve yapılan ihaleyi Sabri Doğan kazanmıştır. Bir süre sonra Sabri Doğan mali zorluk içerisine düşerek ihalenin iptalini istemiş ve yeni ihaleyi Nergis Holding sahibi Cavit Çağlar ve medya holding sahibi Dinç Bilgin kazanmıştır. Daha sonra 1999 yılında TMFS bankaya el koymuştur. Etibank yöneticilerine yandaş şirketlere kredi verme, basın yayın kuruluşlarına reklam adında trilyonlar aktarma suçlarından bankacılık denetleme kurulu ve düzenleme kurulu başkanı tarafından dava açılmıştır, yöneticiler ve ortaklar gözaltına alınmıştır (<http://www.tmsf.org.tr/intikaleeden.bankalar.tr>).

2.2.3.3.Pamukbank

Çukurova grubu, 1973 yılında Pamukbank'ı satın almıştır. Yapılan denetimler sonucunda bankanın 2001 yılı toplam aktif 6273 Trilyon TL olarak hesaplanmıştır. Fakat bir süre sonra biriken ödenmemiş faiz bakiyeleri, yüzünden bu aktif 4024 Trilyon TL' ye gerilemiştir. Pamukbank genel olarak, aktif, pasif vade uyumun bozulması, likidite sorunu, öz kaynak yetersizliği mali dengede bozulma problemleri içinde olduğu fark edildi. Bankanın en önemli sorunu grup firmalara kullandırılan ve tahsil edilemeyen banka kredileri olduğu tespit edildi. (Bayraktar, 2007: 77).

BDDK tarafından yapılan incelemeler sonucunda; uzun yıllar bankanın grup kredilerinin anapara ve faiz tahsilatların gerçekleştirmediği, bu kredilere reeskont uygulanarak, anapara üstüne eklenip tekrar reeskont yapılması yoluyla gelir oluşturulduğu tespit edilmiştir. Banka reelde zarar etmesine rağmen, mali tabloların bu sayede kârlı gösterildiği tespit edilmiştir.

2.2.3.4.Egebank

Egebank, 9 Nisan 1928 tarihinde İzmir'de yöresel bir banka olarak İzmir Esnaf ve Ahali Bankası adıyla kurulmuştur. 1959 tarihinden itibaren Egebank adını almıştır. Daha sonra bankanın %50 hissesini Bayraktar Holding ve %40 hissesini ise İhlas Holding şirketi satın alarak bankaya ortak olmuştur. 2001 yılında Egebank, Yaşar bank, Yurt bank, Bank Kapital ve Ulusal Bank ile birlikte Sümerbank bünyesi altında birleştirilmiştir.(https://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Raporlar/Diger_Raporlar/15261_E6402D3.pdf) Egebank'ın yönetiminin devralınmasının ardından yapılan incelemelerde, bankanın “back to back” denilen kredilendirme yöntemiyle 80 trilyon lira zarara uğratıldığı belirtilerek, şirket ortakları hakkında hileli iflas suçuyla yargılanma kararı çıkarılmıştır.

Gerek dünyada ve gerekse de ülkemizde yapılan hileli işlemler incelendiğinde, paravan şirket gerçeği ortaya çıkmaktadır. Hileli işlemlere başvuran işletmeler, yaptıkları birçok hilede paravan şirketler kullanmaktadırlar. İşletmeler gerçekte olmayan, paravan bir takım şirketler oluşturarak hileli işlemlerini bunlar üzerinden gerçekleştirmektedirler. Örneğin, onlar adına faturalar keserek veya onlardan faturalar

olarak büyük miktarlarda vergi kaçırabilmektedirler. Bu işlemleri yaparken de maalesef meslek mensuplarını kullanmaktadırlar.

2.2.4. Muhasebe Skandalları Sonrası Dünyada Alınan Önlemler

Muhasebe skandalları dünyanın farklı ve büyük çaplı işletmelerinde meydana gelmiş ve büyük yankılar uyandırmıştır. Bu olayların sonucunda, muhasebe ve muhasebe denetim alanında birçok yeni değişiklik tespit edilmiştir. Fakat yaşanan muhasebe skandallarından sonra bu mekanizmanın yeterli olmadığı ve önlemlerin alınması gerektiği ortaya çıkmıştır. Muhasebe skandallarına bakıldığı zaman, skandalların işletme yöneticilerinin çıkar çatışmalarından kaynaklandığını görülmektedir. Bu yüzden meslek örgütleri meslek mensuplarının işletme yöneticileri ile çıkar çatışmaları konusunda mesleki düzenlemeye gitmiştir (Bayraktar, 2007: 48).

ABD' nin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin, ayrıntılı ve yoruma açık olması, şirketlerin muhasebe uygulamalarının esneklik kazanmasına neden olmuştur. Gelen yorumlar neticesinde ilkelerin finansal muhasebe standartları kurulu tarafından yeniden incelemeye alınması gündeme gelmiş ve güncellenmiştir (Süer, 2004: 77).

2.2.4.1.Sarbanes-Oxley Yasası

Sarbanes oxley kanunu (SOA)'ndan önce SEC, muhasebe hilelerinin ortaya çıkması sonucu halkın tekrar güvenini kazanmak amacıyla 1972 yılında yayınlamış olduğu bir tebliğ ile yatırımcıların korunması amacıyla, halka açık şirketlerde denetim komitesi kurmalarını desteklediğini açıklamıştır. 1974 yılında ise, şirketlerin denetim komitesine sahip olup olmadıklarını ve eğer sahiplerse üyelerinin bağımsız olup olmadıkları hakkında açıklama yapmalarını istemiştir. Kurulacak denetim komitesinin, şirketin iç kontrol yapısının etkililiğini, finansal raporlamanın güvenilirliğini faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu şirketin yönetim kurulu adına yapmakla yükümlü olacağını anlatan bir dizi kurallar belirlemiştir (Uyar, 2004: 115).

Sarbanes oxley kanunu, şirketin ve suçlunun hiledeki sorumluluğu, beyaz yakalıların cezaların artırılması, kurumsal vergi beyanı, kurumsal hile ve sorumluluk olarak bazı kurallar belirlemiştir (Sarbanes-Oxley Act, 2002: 2).

ABD denetim alanında, Sarbanes-Oxley Yasasını (SOX) onaylamıştır. SOX Yasası, halka açık şirketlerde muhasebe reformu ve yatırımcıyı koruma yasası olarak karşımıza çıkmaktadır (Süer, 2004: 78). Bu yasanın amacı; şirketlere ilişkin kurumsal bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini artırarak yatırımcıları korumak, muhasebe hizmetlerinin, finansal raporlarının ve bağımsız denetçilerin kalitesini arttırmak ve şeffaflığını sağlamaktır (Süer, 2004: 79). SOX Yasası, kamuya açık şirketlerin gözetimi, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi, şirket üst yöneticilerinin açıklama sorumluluğunun artması gibi birçok hüküm içermektedir. SOX Yasası, 11 ana başlık ve 66 alt başlıktan oluşmaktadır. Yasa metninin ana başlıkları şöyledir (Uysal, 2004: 21):

- Analist Çıkarlarının Çatışması,
- Büro Elemanlarının Suç ve Cezalarının Artması,
- Çalışmalar ve Raporlamalar,
- Denetçilerin Bağımsızlığı,
- Halka Açık Şirketlerde Muhasebe Gözetim Kurulunun Kurulması,
- Kapsamı Genişletilmiş Mali Bildirimler,
- Komisyon Kaynakları ve Yetkileri,
- Kurumlar Vergisi Beyanı,
- Kurumsal Sorumluluk,
- Kurumu Kötüye Kullanma ve Sorumluluk,
- Şirket ve Suçlunun Sahtekârlıktaki Sorumluluğudur.

Sarbanes-Oxley yasası muhasebe skandalları sonrası köklü değişiklikler yaparak, denetim şirketlerine karşı birçok yenilikler getirmiştir. SOX yasası, denetim şirketlerinde karşılaşılan yolsuzlukları gidermek için denetim şirketlerine bazı yasal yasaklar getirmiştir.(Uysal, 2004: 21). Bunlar;

- Borsada aracılık ya da menkul kıymet hizmetleri, yatırım bankacılığı yada yatırım danışmanlığı hizmetlerinin sunulması yasaklanmış,
- Defter tutma ya da denetim müşterisinin muhasebe kayıtlarına ya da finansal kayıtlarına ilişkin diğer hizmetler yasaklanmış,
- Finansal bilgi sisteminin tasarımı ve geliştirilmesi yasaklanmış,

- Hukuki hizmetler ya da denetimle ilişkisiz olan uzmanlık hizmetleri yasaklanmış,
- İç denetimin dışarıdan sağlanması yasaklanmış,
- Kamuya açık şirketlerde muhasebe gözetim kurulunun düzenlemelerle belirlediği diğer hizmetler yasaklanmış,
- Yönetim ya da insan kaynakları hizmetleri yasaklanmıştır.

2.2.4.2. Muhasebe Skandalları Sonrası Uluslararası Alandaki Diğer Önlemler

ABD'de meydana gelen skandallar, her şeyden önce, muhasebe mesleğine ve finansal raporlara olan güveni sarsmıştır. Bu kapsamda, Avrupa Komisyonu, 8. direktifi (8th Company Law Directive) modernize eden bir yönergeyi hazırlamış ve Avrupa Parlamentosuna sunmuştur (Süer, 2004: 96). Denetim firmalarının müşterilerine başka hizmetler sunması durumunda dahi tarafsızlıklarını korumalarını, bu kapsamda denetçilerin görevlerini açıkça belirtmekte olan direktif tasarısı, denetçilerin bağımsızlıklarını korumak için belli ahlâk ilkeleri ortaya koymaktadır. Bu direktif kapsamında, ABD ile düzenleyici makamlar arasında işbirliğini geliştirmek, kalite ve güvence şartlarını oluşturmak ve denetim mesleği üzerinde güçlü bir kamu gözetimini sağlamak hedeflenmiştir (Bayraktar, 2007: 48).

Direktif tasarısı, 2005 yılından itibaren kullanılmaktadır. Direktifte bağımsız denetçilere, yardım edecek maddeler bulunmaktadır. Denetlenen şirketlerde, bir denetim komitesi kurulmak zorundadır ve denetim ekibi direkt denetim komitesiyle muhatap olmalıdır (Süer, 2004: 97). Denetçi ve denetim firmaları için elektronik kayıt sistemleri oluşturulmuş, getirilmiş ve mesleki ahlâk ve etik kurallarının temelleri detaylı bir şekilde tanımlanmıştır (Bilanço Dergisi, Aralık 2004: 22). ISA 220, “tarihi finansal bilginin denetimi için kalite kontrolü”, bir bireysel denetim sözleşmesi olup işletme personelinin belli yükümlülükleri için standartlar oluşturmaktadır. ISQC1 ile işletmenin geneli ve kurulan kalite kontrol standartlarına ait şartlar için bir temel teşkil etmektedir (Bilanço Dergisi, Nisan 2004: 11).

Gerek dünyada ve gerekse de ülkemizde yapılan hileli işlemler incelendiğinde, paravan şirketler, sahte faturalar, çift kayıt yöntemi gibi birçok gerçek ortaya çıkmaktadır.

Hileli işlemlere başvuran işletmeler, yaptıkları birçok hilede bu gibi yöntemleri kullanmaktadırlar. İşletmeler gerek gerçekte olmayan şirketler oluşturarak ve gerekse de hileli işlem veya belgelerle hileli işlemlerini gerçekleştirmektedirler. Örneğin, paravan şirketlerden faturalar keserek veya onlardan faturalar alarak büyük miktarlarda vergi kaçırabilmekte bu sayede yüksek karlılıklar elde edip firmanın hisse senedi değerlerini arttırabilmekte, ortaklarını yanıltabilmekte vs bir çok yanıltıcı bilgiler sunabilmektedirler. Bu işlemleri yaparken de maalesef meslek mensuplarını kullanmaktadırlar.

Muhasebe mesleğinin tüm alanlarında (Smmm, Ymm, kgk, spk, sas, cia vs) uygulanan hileler ile ilgili etkin ve önleyici bir etik kurallar bütünü oluşturulmalıdır. Oluşturulan bu kurallar mutlaka etkin bir şekilde gerek maliye bakanlığı ve gerekse meslek örgütleri tarafından sıkı bir denetime tabi tutulmalıdır. Bu denetim sonucu olarak da meslek mensuplarının bunları ihlal ettiğinde cezalandırılacağı ve bu cezalandırmanın da meslek hayatında iz bırakacağı bilinmelidir.

Bununla beraber bu kurallara uygun çalıştığında ise ödüllendirileceği gerek yapılacak denetimler de ağızdan ağıza ve gerekse de bunların yaygınlaştırılması için yapılacak olan zorunlu eğitimlerde örnek kişilerin hikâyeleştirilmesi yoluyla meslek mensuplarına iletmeli ve nihayetinde bu bir meslek kültürü haline evrilmelidir.

Bunun yanı sıra mesleğe yeni giren meslek mensuplarına mükellef bula bilmek adına kendilerine gerek mükellefler ve gerekse diğer taraflarca sunulan hile içerikli teklifleri ret edebilmeleri için meslek mensupları arasına mükelleflerin adil bir şekilde dağılımı sağlanmalıdır.

Bu dağılıma örnek model olarak saatlik ücret modeli uygulanabilir. Örneğin meslek mensubunun hizmet sunacağı mükellefine ait her çalışan işçi için meslek mensubunun ayıracağı süre minimum 5 dakika ile sınırlandırılabilir. Böylelikle meslek mensubu 300 işçisi olan bir mükellefine ayda en az 300×5 saat:1500 dakika ayırması gerekecektir. Buda $300 \text{ saat} / 7,5 \text{ günlük çalışma saati} = 40 \text{ gün}$ anlamına gelecektir. Yani 300 işçisi olan bir mükellefe tek meslek mensubu hizmet veremeyecek mecburen yanında başka bir meslek mensubu istihdam edecektir.

İkinci bir örnek olarak da ciro modeli uygulanabilir. Bu modelde meslek mensubu her 10.000 TL ciro yapan mükellef için 1 saat çalışmak zorunluluğunun olması uygulanabilir. Yani ayda 500.000,00 tı cirosu olan bir işletmeye $500.000,00 / 10.000,00 = 50$ saat ayırmak zorunda kalacak ve sonuç olarak bir meslek mensubu bu işletme için 7,5 gününü ayırmak zorunda kalacaktır. Yine bu yöntem sonuç olarak meslek mensuplarının geçinebilmek derdi ile onlarca mükellefe ait defterleri tutmasının önüne geçecektir. Böylelikle bu sistem meslek mensuplarının nitelikli mükellefler ve nitelikli ücretler ile çalışmasını sağlayabilecektir.

Bu ve bunun gibi öneriler arttırılabilir, burada elde edilecek esas kazanım meslek mensuplarının en azından mükellef bulma endişesiyle yaptıkları veya yapmak zorunda bırakıldıkları hata ve hilelerin bir nebze olsun önüne geçilmiş olunabilecek olmasıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ANALİZ VE YORUM

3.1.Literatür Taraması

Muhasebe işlemlerinde hata/hileler ve etik üzerine yapılan araştırmaları incelediğimizde karşımıza birçok kaynak ve araştırma çıkmaktadır. Bunlar; makale, tez ve kitaplardan oluşmaktadır.

Bazılarına burada değinmek gerekirse; makale olarak “muhasebede meslek ahlakı (etik) yaklaşımı” üzerine yazılmış olan makalede yazar, meslek ahlakının temelini bireysel ahlak işletme ahlakı ve toplumsal ahlak oluştururken; toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar, yasal ve siyasal çevreyi oluşturan kurumlar da meslek ahlakını etkileyen dış çevre etkenleri üzerinde durmuştur. Meslek ahlakına yönelik karar almayı etkileyen yaklaşımları, iki ana ve alt bölüme ayırmıştır. 1.Teleolojik Yaklaşım; bu yaklaşım fayda maliyet karşılaştırması ile karar vermede en yüksek faydayı sağlayacak seçeneğin doğru olduğu ilkesini esas almaktadır. a) bireyci yaklaşım ve b)faydacı yaklaşımdır. 2.Deontolojik Yaklaşım ise; deontolojistler teleolojik yaklaşımda savunulan çoğunluk kavramına karşıdırlar. Deontolojist yaklaşım da kendi içinde iki alt türde irdelenmektedir. a) ahlak ve haklar yaklaşımı ve b) adaletçi yaklaşımdır. (Selimoğlu, 2001)

“Muhasebe denetiminde etik ve enron örneği” üzerine yazdığı makalede yazar, etik kuralların evrenselleştirilmiş şekilleriyle tüm olası durumları kapsayabilmesinin olanaklı olmadığını ve bunun için üç tür kurallar dizisinden bahsetmiştir. Bunlar; 1. Düzenleyici kurallar, 2. İlham veren kurallar, 3. Eğitsel kurallardır. Etik kuralların muhasebecilerin ahlaki gelişimlerine paralel olarak desteklenmesi gerektiğini ve etik teorilerin, eylemlere yönelik önerilerden ziyade karmaşık durumları anlamaya yönelik araçlar olarak algılanması gerektiği üzerinde durmuştur. Enron olayı üzerinden detaylı bir şekilde muhasebe etiğine vurgu yapmıştır. (Toraman, 2003)

“Muhasebe hata ve hileleri karşısında etik tutumlar üzerine bir araştırma” konulu yayınlanmamış yüksek lisans tezinde, muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe

meslek etiği konuları üzerinde durmuştur. Öncelikle muhasebenin genel yapısı ile muhasebe mesleği hakkında teknik bilgileri açıklamış, daha sonra muhasebe mesleğinin ahlaksal boyutu ve bununla ilgili olarak muhasebede yapılan hata ve hile konuları incelemiştir. Bu çalışmanın amacını; muhasebe meslek mensuplarının günümüzde karşılaştıkları muhasebe hata ve hileleri üzerindeki etik tutumlarını daha net bir şekilde ortaya çıkartmak olduğunu belirtmiştir. (Keskin, 2014)

“Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi” konulu yayınlanmamış yüksek lisans tezinde, muhasebe mesleği ve meslek sahiplerinin etiksel boyutları ile muhasebede yapılan hata ve hile konuları ile ilgili çalışmalar yapmıştır. Muhasebenin genel yapısı ile muhasebe mesleği hakkında teknik bilgiler açıklamış, daha sonra muhasebe mesleğinin ahlaksal boyutu ve bununla ilgili olarak muhasebede yapılan hata ve hile konuları incelenmiştir. Muhasebede yapılan hata ve hileler ile bunların meslek etiğine olan etkileri çalışmasının konusunu oluşturmuştur. (Okay, 2012)

“Muhasebe meslek mensuplarının hata, hile ve meslek etiği konularındaki tutumları üzerine bir araştırma; ankara ve balıkesir örneği” başlıklı yayınlanmamış yüksek lisans tezinde, meslek üyelerinin büyük bir çoğunluğunun meslek etiği ilkelerini benimsemelerine rağmen bu etik ilkelere uygun hareket etmekte çeşitli sebeplerle yeterince titiz davranmadıkları ortaya çıkarmıştır. Bu durumun meslek etiğine ve dolayısıyla muhasebe mesleğine zarar verdiğini ifade etmiştir. Bu nedenle muhasebe eğitiminde ve meslek içi eğitimlerde meslek etiğine verilen önemin artırılmasının yanı sıra etik ilkeleri benimsetmeye yönelik kapsamlı seminerlerin sayısının artırılması tavsiye etmiştir. Bununla birlikte muhasebecilerde ve mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulmasına yönelik çalışmaların yapılması gerektiğini ve bu konuda meslek örgütlerinin öncü ve aktif rol almasının yerinde olacağı sonucuna varmıştır. (Topsak, 2009)

“Muhasebe ve vergi denetiminde muhasebe hata ve hileleri” adlı kitabında muhasebe işlemlerinde gerçekleştirilen hata ve hilelerin hem muhasebe bilim dalının hem de maliye bilim dalının ortaklaşa inceledikleri bir konu olduğunu ifade etmiştir. Kitabın birinci kısımda, muhasebede hata ve hileler incelenmiştir. İkinci kısımda ise

hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, vergi denetimi açısından irdelenmiş ve kesilmesi gereken cezalara yer verilmiştir. (Bayraklı, 2012)

“Hileli finansal raporlamada yaratıcı muhasebe” adlı kitabında finansal kararların alınmasında kullanılacak olan muhasebe bilgisinin doğruluğu, finansal işlemlerin kaydedilmesinde, sınıflanmasında, özetlenmesinde ve finansal tablo haline getirilerek raporlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına uyulmasıyla sağlanabileceğinden bahsetmiştir. Muhasebe ilkelerini evrensel boyutta kabul gören ölçütler haline getirmenin asıl amacının, genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarına gerçeğe uygun bilgilerin sunulması olduğu ve bu bilgilerin işletmenin faaliyet amaçlarına uygun, güvenilir ve yasalara uygun olması işletmeyle ilgili bütün kesimler için çok önemli olduğunu vurgulamıştır. Her kesimin çıkarlarını koruyarak bunu başarmanın oldukça zor olduğunu ifade etmiştir. Bazen işletmenin faaliyet amacına uygun olan bir karar, bir muhasebe işlemi yasalar ya da yatırımcılar açısından uygun olmayabileceği ve işletmeyle ilgili kesimlere doğru bilgi sunma işletme sahip ve yöneticilerinin sorumluluğunda olduğunu belirtmiştir. Ancak bazı yöneticiler kendi çıkarlarını diğer kesimlerin çıkarlarının üstünde görerek finansal tablo kullanıcılarını yanıltacak kararlar aldığı gerçeğini de açıkça kaleme almıştır. (Çıtak, 2009)

“Hile denetimi metodoloji ve raporlama” adlı kitabında işletmelerin sağlıklı bir iç kontrol ortamına sahip olacağı, iç denetim yapılanmasının tamamlanacağı, hile belirtilerinin risk analizlerine dahil edileceği ve hile denetimi süreçlerinin alanında uzman hile denetçileri tarafından icra edileceği geleceğin Türkiye’inde hileli işlemlerin sıklıklarının ve işletmelere olumsuz yansımalarının azalacağı üzerinden öngöründe bulunmuştur. Ayrıca, çalışmada hile denetimi, hile türleri, hile belirtileri, hile soruşturmaları, soruşturma teknikleri ve hile denetiminde raporlama incelenmiştir. Teorik açıklamalar geçmiş yıllarda yaşanmış vaka analizleri ile zenginleştirilmiştir. İmar Bankası başta olmak üzere pek çok işletmede sıklıkla karşılaşılabilecek hile türleri vaka çalışmalarını ele almıştır. (Pehlivanlı, 2011)

3.2.Araştırmanın Amacı

Muhasebe, sosyal ve ekonomik hayatın en önemli bir ögesidir. Muhasebenin sağladığı bilgi ve veriler işletme sahiplerini, çalışanları, kredi kuruluşlarını yatırımcıları, devleti ve dolayısıyla tüm toplumu ilgilendirmektedir. İşletmeler belirledikleri misyon ve vizyonlarına etkin bir şekilde ulaşmak istemektedirler.

İşletmelerin misyonlarına ulaşmak için muhasebe servisinin ve muhasebe meslek mensuplarının özverili çalışması, göz önüne alınması gereken bir gerçektir. Muhasebe meslek mensupları, meslekleri gereği sürekli olarak müşteri ve devlet kurumları ile karşı karşıya gelmektedirler. Meslek mensuplarının, devlet ve ilişkilerini önemli kılan neden ise müşterilerinin işleriyle ilgili, vergiye konu olacak her türlü faaliyetlerde ilgili hesaplarını, kayıtlarını tutmaları ve hesaplamalar yapmalarıdır.

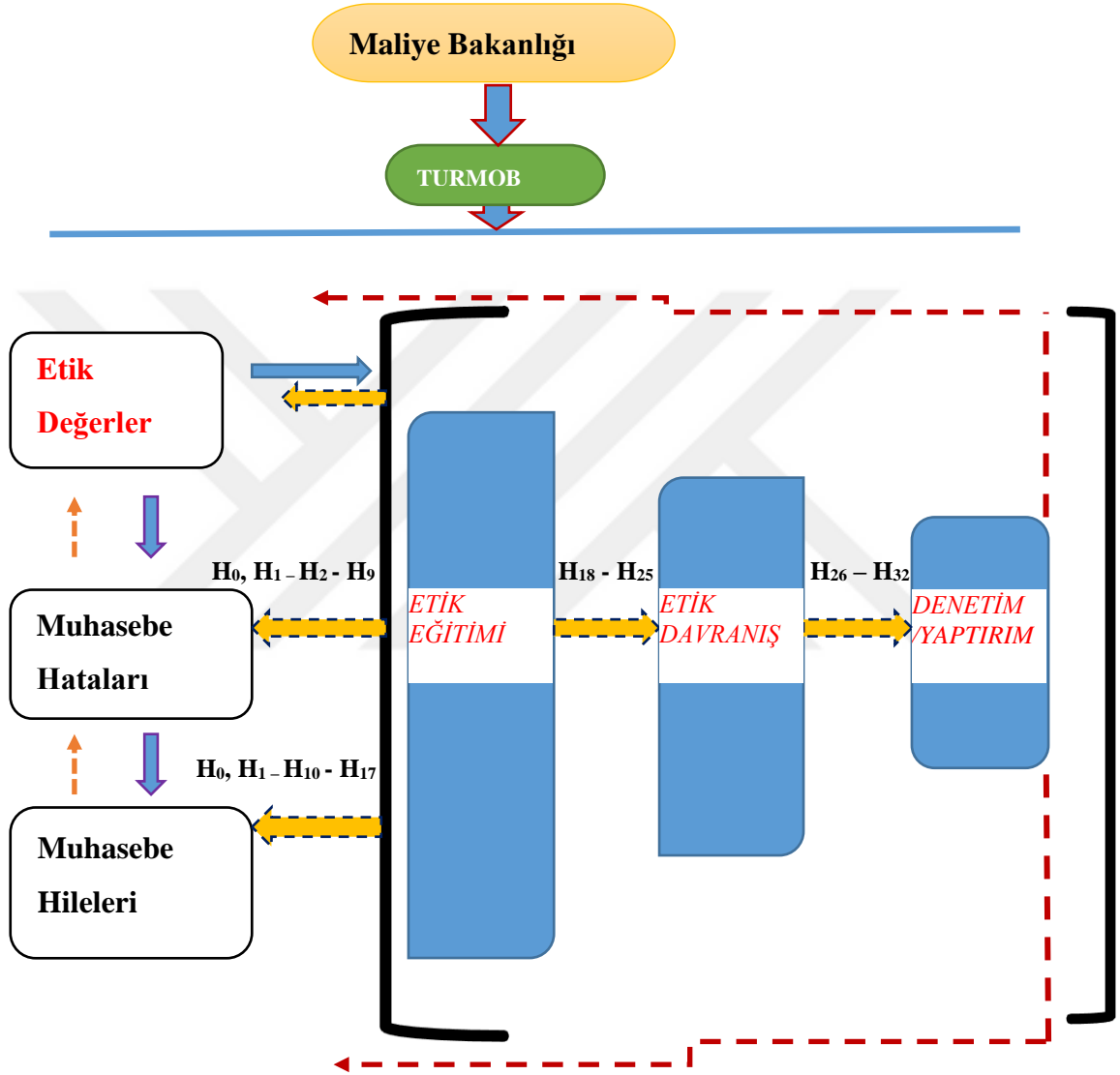
Bu çalışmada, muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe meslek etiği konuları üzerinde durulmuştur. Öncelikle muhasebenin genel yapısı ile muhasebe mesleği hakkında teknik bilgiler açıklanmıştır. Daha sonra muhasebe mesleğinin ahlaksal boyutu ve bununla ilgili olarak muhasebede yapılan hata ve hile konuları incelenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının günümüzde karşılaştıkları muhasebe hata ve hileleri üzerindeki etik tutumlarını daha net bir şekilde ortaya çıkartmaktır. Bu amaca ulaşmak için TRC-1 Bölgesi (Gaziantep, Adıyaman, Kilis) faaliyet gösteren, meslek mensuplarına yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Elde edilen veriler çeşitli istatistikî metotlarla test edilmiş, muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileler üzerindeki tutumlarıyla ilgili sonuçlar paylaşılmıştır.

3.3.Araştırmanın Kavramsal Modeli

Araştırma kavramsal modeli Şekil-3’de görüldüğü gibidir.

Şekil 3-Araştırma Kavramsal Modeli



3.4.Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezleri şu şekilde belirlenmiştir:

Araştırmanın Ana Hipotezi

- **H₀: Meslek mensupları ve meslek birlikleri tarafından oluşturulan etik değerler ışığında Etik eğitimi alan mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin etik eğitimi almayan mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere göre meslek yaşantılarında uyguladığı veya karşılaştığı mesleki hata ve hileler daha az olmaktadır. (Etik değerlerin ve buna bağlı etik eğitimlerin meslek mensuplarının karşılaştığı hata ve hilelerin azalmasında faydası vardır).**
- **H₁: Meslek mensupları ve meslek birlikleri tarafından oluşturulan etik değerler ışığında etik eğitimi alan mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin etik eğitimi almayan mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere göre meslek yaşantılarında uyguladığı veya karşılaştığı mesleki hata ve hilelerde herhangi bir değişiklik olmamaktadır. (Etik değerlerin ve buna bağlı etik eğitimlerin meslek mensuplarının karşılaştığı hata ve hilelerin azalmasında faydası yoktur).**

- **Araştırmanın Alt Hipotezleri**

Çalışmanın amacına göre, araştırmanın alt hipotezleri aşağıda belirtilmiştir.

- **Meslek Mensuplarının Hata Algıları;**

H₂: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **cinsiyetlerine** göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H₃: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **yaşlarına** göre muhasebe hataları konusunda belirtilen yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H₄: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **eğitim düzeylerine** göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H₅: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **meslek unvanlarına** göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H₆: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **mesleki deneyimlerine** göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H₇: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **faaliyet gösterilen ile** göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H₈: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **mükellef sayısına** göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H₉: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **TÜRMOB'dan etik eğitimi alanlara** göre muhasebe hataları ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

- **Meslek Mensuplarının Hile Algıları;**

H10: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **cinsiyetlerine** göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H11: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **yaşlarına** göre muhasebe hileleri konusunda belirtilen yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H12: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **eğitim düzeylerine** göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H13: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **meslek unvanlarına** göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H14: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **mesleki deneyimlerine** göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H15: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **faaliyet gösterilen ile** göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H16: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **mükellef sayısına** göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H17: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **TÜRMOB'dan etik eğitimi alanlara** göre muhasebe hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

- **Meslek Mensuplarının Etik Değer, Mesleki Etik Eğitimi ve Etik Davranış Algıları;**

H18: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **cinsiyetlerine** göre mesleki etik değer ve etik eğitimine katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H19: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **yaşlarına** göre mesleki etik değer ve etik eğitimine katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H20: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **eğitim düzeylerine** göre mesleki etik değer ve etik eğitimine katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H21: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **meslek unvanlarına** göre mesleki etik değer ve etik eğitimine katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H22: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **mesleki deneyimlerine** göre mesleki etik değer ve etik eğitimine katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H23: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **faaliyet gösterilen ile** göre mesleki etik değer ve etik eğitimine katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H24: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **mükellef sayısına** göre mesleki etik değer ve etik eğitimine katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

H25: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **TÜRMOB'dan etik eğitimi alanlara** göre mesleki etik değer ve etik eğitimine katılma düzeyleri arasında fark vardır / yoktur?

- **Meslek Mensuplarının 3568 Sayılı Yasaya Göre Denetim ve Yaptırım Algıları;**

H26: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **cinsiyetlerine** göre 3568 sayılı yasaya göre yapılan denetimlerin yeterli olduğuna ve bu denetim sonucunda uygulanan yaptırımların yerinde olduğuna yönelik algıları arasında fark vardır / yoktur?

H27: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **yaşlarına** göre 3568 sayılı yasaya göre yapılan denetimlerin yeterli olduğuna ve bu denetim sonucunda uygulanan yaptırımların yerinde olduğuna yönelik algıları arasında fark vardır / yoktur?

H28: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **eğitim düzeylerine** göre 3568 sayılı yasaya göre yapılan denetimlerin yeterli olduğuna ve bu denetim sonucunda uygulanan yaptırımların yerinde olduğuna yönelik algıları arasında fark vardır / yoktur?

H29: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **meslek unvanlarına** göre 3568 sayılı yasaya göre yapılan denetimlerin yeterli olduğuna ve bu denetim sonucunda uygulanan yaptırımların yerinde olduğuna yönelik algıları arasında fark vardır / yoktur?

H30: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **mesleki deneyimlerine** göre 3568 sayılı yasaya göre yapılan denetimlerin yeterli olduğuna ve bu denetim sonucunda uygulanan yaptırımların yerinde olduğuna yönelik algıları arasında fark vardır / yoktur?

H31: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **faaliyet gösterilen ile** göre 3568 sayılı yasaya göre yapılan denetimlerin yeterli olduğuna ve bu denetim sonucunda uygulanan yaptırımların yerinde olduğuna yönelik algıları arasında fark vardır / yoktur?

H32: Mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin **mükellef sayısına** göre 3568 sayılı yasaya göre yapılan denetimlerin yeterli olduğuna ve bu denetim sonucunda uygulanan yaptırımların yerinde olduğuna yönelik algıları arasında fark vardır / yoktur?

3.5.Ana kütle ve Örnek Seçimi

Araştırmanın ana kütleli olarak, TRC-1 Bölgesi (Gaziantep, Adıyaman, Kilis) faaliyet gösteren, muhasebe meslek mensuplarına yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. TRC-1 Bölgesinde (Gaziantep, Adıyaman, Kilis) faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına ait ana kütle verileri aşağıdadır.

Tablo 6-Trc1 Bölgesi Meslek Mensupları Sayı Tablosu

ŞEHİR	SMMM	YMM	
		Bağımlı	Çalışan
GAZİANTEP	999	668	125
KİLİS	40	5	-
ADİYAMAN	110	67	3
TOPLAM	1149	740	128

Araştırmanın örneklemini olarak, aşağıdaki tabloda olduğu gibi SMMM çalışanlarının 1149/328'i ve YMM çalışanlarının 128/80'ine ulaşılabilmektedir. SMMM ve YMM çalışanlarının toplamı 2017/408'ine ulaşılmış ve verilen cevaplara göre araştırma hazırlanmıştır.

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
SMMM	328	80,4	80,4
YMM	80	19,6	100,0
Toplam	408	100,0	

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kilis	40	9,8	9,8
Adıyaman	106	26,0	35,8
Gaziantep	262	64,2	100,0
Toplam	408	100,0	

3.6. Veri Toplama Yöntemi ve Aracı

TRC-1 Bölgesi (Gaziantep, Adıyaman, Kilis) faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak “SMMM ve YMM mesleğinde etik algısı ve bunun muhasebe hata ve hilelerine etkisi üzerine bir araştırmada” uygulanan anket, meslek mensupları ve meslek birlikleri tarafından oluşturulan etik değerler ışığında etik eğitimi alan mali müşavirlerin etik eğitimi almayan mali müşavirlere göre meslek yaşantılarında uyguladığı veya karşılaştığı mesleki hata ve hilelerin daha az olup olmadığının tespit edilmesi üzerine hazırlanmıştır.

Mevcut durumu belirlemek amacı ile veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Modeli oluşturan ölçekler ışığında hazırlanan anket formu ek’de sunulmuştur. Anket formları muhasebe meslek mensuplarıyla gerek yüz yüze görüşülerek ve gerekse de online anket olarak doldurulmuştur.

3.7. Verilerin Analizi

Araştırmada kullanılan anketlerden geri alınan ve değerlendirilmesi uygun görülen 408 meslek mensubunun anketleri SPSS 22.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programının veri tabanına kaydedilmiştir. Analiz ve yorumların değerlendirilmesi öncelikle sorulara verilen cevaplar doğrultusunda frekans ve yüzde dağılımları tablo halinde verilmiştir. Verilerin analizi ve yorumlarına geçilmeden önce ölçeğin güvenilirlik ve geçerliliği test edilmiştir.

Sonrasında ise demografik özelliklere göre; meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar alt ölçeği, meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar alt ölçeği, meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar alt ölçeği, meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar alt ölçeği, meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar alt ölçeği, meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar alt ölçeği test edilerek sonuçlar yorumlanmıştır. Daha sonra ölçekler arasındaki ilişkiyi belirtmek adına da karşılaştırmalar yapılmıştır.

Bu çalışmada beşli likert cevap tekniği kullanılmıştır. Bu çalışmanın skalasında, en yüksek olumlu tutum 5, en düşük olumsuz tutum ise 1 kabul edilmiş, aşağıda tabloda gösterildiği şekilde belirlenmiştir.

Tablo 7- Anket cevaplarının değer skalası

1. Hiç Katılmıyorum	0,00 -- 0,99	-	Çok düşük
2. Katılmıyorum	1,00 -- 1,99	-	Düşük
3. Kararsızım	2,00 -- 2,99	-	Orta
4. Kısmen Katılıyorum	3,00 -- 3,99	-	Yüksek
5. Tamamen Katılıyorum	4,00 -- 5,00	-	Çok yüksek

Araştırmada elde edilen veriler; tanımlayıcı istatistik frekans, normallik testi (Tests of Normality), Mann whitney U testi, Kruskal wallis H testi ve korelasyon testleri gibi analizler kullanılarak incelenmiştir. Analizlerin ne anlam ifade ettiğine ilişkin tanımlar aşağıda belirtilmiştir.

- **Tanımlayıcı (Descriptive) İstatistik;** araştırmada kullanılan örneklemin okuyucuya açıklanması ve elde edilen sonuçlar hakkında basit tanımlayıcı istatistikler vermek için kullanılır.
- **Normallik Testi:** Verilerin normal dağılıma uygun olup olmadığını ortaya koymak amacıyla yapılan istatistiksel analizdir.
- **Mann Whitney U Testi:** iki örneklemin aynı dağılımdan gelip gelmediğini incelemek için kullanılan bir parametrik olmayan istatistik testidir.
- **Kruskal Wallis H Testi:** Normal dağılım göstermeyen gruplarda üç veya daha fazla sayıda grubun ortalamaları arasındaki farklılığın anlamlılığını test amacıyla kullanılan bir tekniktir. One-Way ANOVA'nın non-parametrik karşılığıdır.
- **Korelasyon Testi:** olasılık kuramı ve istatistikte iki rassal değişken arasındaki doğrusal ilişkinin yönünü ve gücünü belirtir. Genel istatistiksel kullanımda korelasyon, bağımsızlık durumundan ne kadar uzaklaştığını gösterir.

3.7.1. Tanımlayıcı Bilgiler

Araştırmanın bu bölümünde, alt problemler doğrultusunda, Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanı, meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanı, meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanı, meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanı, meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanı, meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanı demografik özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığına ilişkin bulgulara ve yorumlara yer verilmiştir.

Bu bölümde kişisel bilgi formunda yer alan sorular doğrultusunda örneklem grubunu oluşturan meslek mensuplarının cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, meslek unvanı, mesleki deneyi, faaliyet gösterilen il, mükellef sayısı ve TÜRMOB'un etik eğitimine katılma ile ilgili bulgular frekans ve yüzde cinsinde belirtilmiş ve tablolar halinde sunulmaktadır.

SMMM ve YMM Meslek Mensuplarının Demografik Dağılımları

Tablo 8-Araştırmaya Katılan Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Dağılımı

Yaşınız			
	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
20-30 yaş arası	63	15,4	15,4
31-40 yaş arası	120	29,4	44,9
41-50 yaş arası	120	29,4	74,3
51 yaş ve üstü	105	25,7	100,0
Toplam	408	100,0	

Tablo 8'e bakıldığında araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %15'i 20-30 yaş aralığında, yaklaşık %30'u 31-40 yaş aralığında %29'u 41-50 yaş aralığında ve %26'sı 51 yaş ve üzeri kişilerden oluşmaktadır.

Tablo 9-Araştırmaya Katılan Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kadın	31	7,6	7,6
Erkek	377	92,4	100,0
Toplam	408	100,0	

Tablo 9'a bakıldığında araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %8'inin Kadın katılımcılardan oluştuğu, %92'sinin ise Erkek katılımcılardan oluştuğu görülmektedir. Bu sonuçtan hareketle, muhasebe sektörünü erkeklerin tercih ettiğini söyleyebiliriz.

Tablo 10-Araştırmaya Katılan Katılımcıların Öğrenim Durumu Değişkenine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Lise	34	8,3	8,3
Lisans	212	52,0	60,3
Yüksek Lisans	135	33,1	93,4
Doktora	27	6,6	100,0
Toplam	408	100,0	

Tablo 10'e bakıldığında araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %8'inin Lise mezunu, %52'sinin Lisans mezunu, %33'ünün Y. Lisan mezunu ve yaklaşık

%7'sinin Doktora mezunu olduğu gör÷lmektedir. Sektörde çalışanların kendini geliştirmek adına eğitime yöneldiklerini söyleyebiliriz.

Tablo 11-Araştırmaya Katılan Katılımcıların Meslek Unvanı Değişkenine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
SMMM	328	80,4	80,4
YMM	80	19,6	100,0
Toplam	408	100,0	

Tablo 11'e bakıldığında araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %80'inin SMMM %20'sinin ise YMM olduğu gör÷lmektedir. Bu sonuçtan hareketle, muhasebe sektörün de serbest muhasebeci mali müşavirlerin mükellef ve devlet ilişkilerinin daha yoğun olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 12-Araştırmaya Katılan Katılımcıların Mesleki Deneyim Değişkenine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
1-5 yıl arası	56	13,7	13,7
6-10 yıl arası	76	18,6	32,4
11-15 yıl arası	95	23,3	55,6
16-20 yıl arası	87	21,3	77,0
20 yıl ve üzeri	94	23,0	100,0
Toplam	408	100,0	

Tablo 12'e bakıldığında araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %32'sinin 1-10 yıl arası, %45'inin 11-20 yıl arası ve %23'ünün 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olduğu gör÷lmektedir. Sektörde çalışanların deneyimli kişilerden olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 13-Araştırmaya Katılan Katılımcıların Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kilis	40	9,8	9,8
Adıyaman	106	26,0	35,8
Gaziantep	262	64,2	100,0
Toplam	408	100,0	

Tablo 13'a bakıldığında araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %10'unun Kilis ilinden, %26'sının Adıyaman ilinden ve %64'ünün Gaziantep ilinden katıldığı görülmüştür.

Tablo 14-Araştırmaya Katılan Katılımcıların Mükellef Sayısı Değişkenine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
30 mükellef ve daha az	42	10,3	10,3
31-60 mükellef arası	90	22,1	32,4
61-90 mükellef arası	98	24,0	56,4
91-120 mükellef arası	75	18,4	74,8
121 mükellef ve daha fazla	103	25,2	100,0
Toplam	408	100,0	

Tablo 14'e bakıldığında araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %32'sinin 60 ve daha az mükellef dosyasına, %43'ünün 61-120 mükellef dosyasına ve %25'inin 121 ve daha fazla mükellef dosyasına baktığı görülmektedir.

Tablo 15-Araştırmaya Katılan Katılımcıların TÜRMOB Etik Eğitim Değişkenine Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	140	34,3	34,3
Hayır	268	65,7	100,0
Toplam	408	100,0	

Tablo-16'ya bakıldığında araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %34'ünün TÜRMOB'un etik eğitimine katıldığını %66'sının ise ilgili eğitime katılmadığı belirlenmiştir.

3.7.2. Veri Ölçeğinin Güvenirlik Analizi

Alfa katsayısının bulunabileceği aralıklar ve buna bağlı olarak da ölçeğin güvenilirlik durumu aşağıda verilmiştir.

Tablo 16- Alfa katsayısı güvenilirlik ölçeği değer skalası

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir,
$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir,
$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir,
$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir.

Tablo 17-Güvenilirlik İstatistikleri

Alfa Değeri	Madde sayısı
,970	6

Tablo-18’de görüldüğü gibi hesaplanan alfa değeri yaklaşık olarak %97 olduğundan ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir. Güvenilirlik analizleri sonuçları dikkate alınarak kullanılan ölçüm aracının 0,70 değerinin üzerinde çıkması nedeni ile ölçeğin kabul edilir bir düzeyde olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 18-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.

	Madde Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Madde Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Alfa Değeri Katsayısı
Yapılan hatalar çoğunlukla “psikolojik nedenlerden” kaynaklanmaktadır.	18,3431	36,732	,908	,964
Yapılan hatalar çoğunlukla “iş stresinden” kaynaklanmaktadır.	17,6054	38,298	,907	,964
Yapılan hatalar, dalgınlık sonucu borç ve alacak hesaplarının karıştırılması işlemleridir.	18,1225	36,938	,941	,960
Yapılan hatalar, kullanılan teknolojinin yetersizliği sonucu oluşan işlemlerdir. (yazılım, internet vb.)	17,6985	39,828	,921	,964
Meslekle ilgili olarak yayınlanan yasa hükümleri, yönetmelik ve yasal düzenlemelerle ilgili değişiklikler zamanında takip edilmediğinden dolayı hatalı işlemler yapılmaktadır.	17,7549	38,240	,932	,961
Yapılan hatalar çoğunlukla bilgisizlik, tecrübesizlik, iş yoğunluğu ve dikkatsizlikten kaynaklanan hatalardır. (rakam, nakil, unutmama vb.)	19,0172	35,953	,849	,972

Katılımcılara uygulanan ankette meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları, madde toplam korelasyonlarının 0,20 ve üstünde olmasının teorik açıdan yeterli düzeyde olduğunu göstermektedir.

Tablo 18’da, ankette yer alan her bir sorunun anket formuna dâhil edilmemesi durumunda ortalama, varyans ve alpha güvenilirlik katsayısının alacağı değerler gösterilmektedir. Alpha güvenilirlik katsayısının yükselmesi durumunda, ilgili sorunun soru formunda güvenilirliği azaltıcı yönde bir etkisinin olduğu anlaşılmaktadır. Soruların hemen hemen hepsi güvenilirlik katsayısına yakın değerler almış, anketin güvenilirlik katsayısını değiştirecek ölçüde artıran ya da azaltan soru bulunmamıştır.

Örneğin “Yapılan hatalar çoğunlukla bilgisizlik, tecrübesizlik, iş yoğunluğu ve dikkatsizlikten kaynaklanan hatalardır. (rakam, nakil, unutm vb.)” maddesi anket formundan çıkarıldığında alfa güvenilirlik katsayısının 0,972 olarak hesaplanacağı ifade edilmektedir.

Tablo 19- Güvenilirlik İstatistikleri

Alfa Değeri	Madde sayısı
,980	8

Tablo 19’de görüldüğü gibi hesaplanan alfa değeri yaklaşık olarak %98 olduğundan ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir. Güvenilirlik analizleri sonuçları dikkate alınarak kullanılan ölçüm aracının 0,70 değerinin üzerinde çıkması nedeni ile ölçeğin kabul edilir bir düzeyde olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 20-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.

	Madde Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Madde Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Alfa Değeri Katsayısı
Daha rahat yaşam sürme isteğinden dolayı hileli işler yapılmaktadır.	25,7010	64,859	,960	,976
Mükellefin isteğini kırmamaktan dolayı hileli işlemler yapılmaktadır.	25,8064	63,577	,960	,976
Mükellefi kaybetme endişesinden dolayı hileli işlemler yapılmaktadır.	25,6275	65,193	,943	,977
Müşterilerin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamalar yapılmaktadır.	25,7868	64,561	,965	,976
Müşterilerin kâr dağıtmama ya da az kâr dağıtmalarını sağlamak için kasti işlemler yapılmaktadır.	27,0539	62,842	,874	,981
Müşterilerin talepleri doğrultusunda işletmenin kamuoyunda (SGK, maliye bankalar vb.) imajını güçlendirmek için kasti işlemler yapılmaktadır.	25,4534	68,578	,881	,980
Muhasebe işlemlerinde zamanından önce veya sonra kayıt yaparak hileli davranışta bulunmaktadır.	25,9265	64,673	,935	,977
Başarılı görünmek için müşteriler lehine hileli davranışlar yapılmaktadır.	26,8775	61,700	,893	,980

Katılımcılara uygulanan ankette meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları, madde toplam korelasyonlarının 0,20 ve üstünde olmasının teorik açıdan yeterli düzeyde olduğunu göstermektedir.

Tablo 20-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.'da ankette yer alan her bir sorunun anket formuna dâhil edilmemesi durumunda Ortalama, varyans ve alpha güvenilirlik katsayısının alacağı değerler gösterilmektedir. Alpha güvenilirlik katsayısının yükselmesi durumunda, ilgili sorunun soru formunda güvenilirliği azaltıcı yönde bir etkisinin olduğu anlaşılmaktadır. Soruların hemen hemen hepsi güvenilirlik katsayısına yakın değerler almış, anketin güvenilirlik katsayısını değiştirecek ölçüde artıran ya da azaltan soru bulunmamıştır.

Örneğin “Başarılı görünmek için müşteriler lehine hileli davranışlar yapılmaktadır.” maddesi anket formundan çıkarıldığında alfa güvenilirlik katsayısının 0,980 olarak hesaplanacağı ifade edilmektedir.

Tablo 21-Güvenilirlik İstatistikleri

Alfa Değeri	Madde sayısı
,941	4

Tablo 21’de görüldüğü gibi hesaplanan alfa değeri yaklaşık olarak %94 olduğundan ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir. Güvenilirlik analizleri sonuçları dikkate alınarak kullanılan ölçüm aracının 0,70 değerinin üzerinde çıkması nedeni ile ölçeğin kabul edilir bir düzeyde olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 22-Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.

	Madde Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Madde Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Alfa Değeri Katsayısı
“En iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir” anlayışıyla hareket eden meslek mensupları bulunmaktadır.	10,9265	11,356	,936	,899
Meslek mensuplarının, müşterileri ile Ticari Ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normal değildir.	10,7525	12,919	,940	,902
Meslek mensupları, mükelleflerine, devlete ve meslektaşlarına karşı olan sorumluluklarının farkındadırlar. (sır saklama, tarafsızlık, dürüstlük vb.)	12,1054	11,883	,778	,960
Bazı meslek mensupları teknik ve mesleki standartlara uygun olarak hareket etmemektedir. (reklam yasağı, haksız rekabet, bağımsızlık vb.)	10,5319	14,456	,864	,932

Katılımcılara uygulanan ankette meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları, madde toplam korelasyonlarının 0,20 ve üstünde olmasının teorik açıdan yeterli düzeyde olduğunu göstermektedir.

Tablo 22’de, ankette yer alan her bir sorunun anket formuna dâhil edilmemesi durumunda ortalama, varyans ve alpha güvenilirlik katsayısının alacağı değerler gösterilmektedir. Alpha güvenilirlik katsayısının yükselmesi durumunda, ilgili sorunun soru formunda güvenilirliği azaltıcı yönde bir etkisinin olduğu

anlaşılmaktadır. Soruların hemen hemen hepsi güvenilirlik katsayısına yakın değerler almış, anketin güvenilirlik katsayısını değiştirecek ölçüde artıran ya da azaltan soru bulunmamıştır.

Örneğin “*Meslek mensupları, mükelleflerine, devlete ve meslektaşlarına karşı olan sorumluluklarının farkındadırlar. (sır saklama, tarafsızlık, dürüstlük vb.)*” maddesi anket formundan çıkarıldığında alfa güvenilirlik katsayısının 0,960 olarak hesaplanacağı ifade edilmektedir.

Tablo 23-Güvenilirlik İstatistikleri

Alfa Değeri	Madde sayısı
,966	5

Tablo 23’da görüldüğü gibi hesaplanan alfa değeri yaklaşık olarak %97 olduğundan ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir. Güvenilirlik analizleri sonuçları dikkate alınarak kullanılan ölçüm aracının 0,70 değerinin üzerinde çıkması nedeni ile ölçeğin kabul edilir bir düzeyde olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 24-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.

	Madde Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Madde Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Alfa Değeri Katsayısı
Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım.	8,5000	23,464	,748	,986
Meslek yaşantım içerisinde teknik ve/veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğim olmuştur.	9,8971	23,105	,952	,950
Müşterilerimin baskısı nedeniyle Meslek Etik Kurallarına aykırı hareket etmek zorunda kaldığım olmuştur.	9,8529	22,460	,946	,951
Meslek Etik Kurulu tarafından almış olduğum “Etik Eğitimi”, meslek hayatımda yapmış olduğum “hataların önlenmesi” konusunda yol gösterici olmuştur.	9,8701	22,570	,962	,948
Meslek Etik Kurulu tarafından almış olduğum “Etik Eğitimi”, meslek hayatımda yapmış olduğum “hileler yapılmaması” konusunda yol gösterici olmuştur.	9,9975	23,988	,946	,953

Katılımcılara uygulanan ankette meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları, madde toplam korelasyonlarının 0,20 ve üstünde olmasının teorik açıdan yeterli düzeyde olduğunu göstermektedir.

Tablo 24’de, ankette yer alan her bir sorunun anket formuna dâhil edilmemesi durumunda ortalama, varyans ve alpha güvenilirlik katsayısının alacağı değerler gösterilmektedir. Alpha güvenilirlik katsayısının yükselmesi durumunda, ilgili sorunun soru formunda güvenilirliği azaltıcı yönde bir etkisinin olduğu anlaşılmaktadır. Soruların hemen hemen hepsi güvenilirlik katsayısına yakın değerler almış, anketin güvenilirlik katsayısını değiştirecek ölçüde artıran ya da azaltan soru bulunmamıştır.

Örneğin “*Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım.*” maddesi anket formundan çıkarıldığında alfa güvenilirlik katsayısının 0,986 olarak hesaplanacağı ifade edilmektedir.

Tablo 25-Güvenilirlik İstatistikleri

Alfa Değeri	Madde sayısı
,983	4

Tablo 25’de görüldüğü gibi hesaplanan alfa değeri yaklaşık olarak %98 olduğundan ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir. Güvenilirlik analizleri sonuçları dikkate alınarak kullanılan ölçüm aracının 0,70 değerinin üzerinde çıkması nedeni ile ölçeğin kabul edilir bir düzeyde olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 26-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.

	Madde Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Madde Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Alfa Değeri Katsayısı
Meslek etiği çerçevesinde ülkemizde yapılan düzenlemeler ve eğitimler yeterlidir.	7,1324	13,299	,910	,990
Merkezi etik kurulun oluşturduğu etik ilkeler ve etik eğitimler uygulanabilirdir.	6,6520	12,768	,977	,972
Merkezi etik kurulun oluşturduğu ilkeler ve eğitimler genişletilebilir ve geliştirilebilir.	6,6691	13,382	,980	,972
Merkezi etik kurulun oluşturduğu ilkeler ve eğitimler hata ve hileye yönlendiren sebepleri bertaraf etme konusunda meslek mensubuna donanım sağlamaktadır.	6,6127	12,990	,965	,976

Katılımcılara uygulanan ankette meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları, madde toplam korelasyonlarının 0,20 ve üstünde olmasının teorik açıdan yeterli düzeyde olduğunu göstermektedir.

Tablo 26’de, ankette yer alan her bir sorunun anket formuna dâhil edilmemesi durumunda ortalama, varyans ve alpha güvenilirlik katsayısının alacağı değerler gösterilmektedir. Alpha güvenilirlik katsayısının yükselmesi durumunda, ilgili sorunun soru formunda güvenilirliği azaltıcı yönde bir etkisinin olduğu

anlaşılmaktadır. Soruların hemen hemen hepsi güvenilirlik katsayısına yakın değerler almış, anketin güvenilirlik katsayısını değiştirecek ölçüde artıran ya da azaltan soru bulunmamıştır.

Örneğin “*Merkezi etik kurulun oluşturduğu ilkeler ve eğitimler genişletilebilir ve geliştirilebilirdir.*” maddesi anket formundan çıkarıldığında alfa güvenilirlik katsayısının 0,972 olarak hesaplanacağı ifade edilmektedir.

Tablo 27-Güvenilirlik İstatistikleri

Alfa Değeri	Madde sayısı
,941	6

Tablo 27’da görüldüğü gibi hesaplanan alfa değeri yaklaşık olarak %94 olduğundan ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir. Güvenilirlik analizleri sonuçları dikkate alınarak kullanılan ölçüm aracının 0,70 değerinin üzerinde çıkması nedeni ile ölçeğin kabul edilir bir düzeyde olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 28-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanları Ölçeği Alpha Güvenilirlik Katsayısı Sonuçları.

	Madde Çıkarıldığında Ölçek Ortalaması	Madde Çıkarıldığında Ölçek Varyansı	Düzeltilmiş Madde Toplam Korelasyonu	Madde Çıkarıldığında Alfa Değeri Katsayısı
Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmamamın nedeni “alacağım cezalardan korkumdur.	9,0147	27,818	,624	,965
Meslek mensupları 3568 sayılı yasaya göre yaptığı hata ve hilelerden dolayı denetime tabi tutulmaktadır. (TURMOB, Muhasebeciler Odası vb.)	10,6152	26,552	,937	,916
Meslek mensupları 3568 sayılı yasaya göre yaptığı hata ve hilelerden dolayı cezai müeyyidelerle karşılaşmaktadır. (TURMOB, Muhasebeciler Odası vb.)	10,6642	25,958	,919	,918
Meslek yasalarına aykırılıktan dolayı ceza aldığım olmuştur.	10,8382	27,153	,919	,918
Ülkemizde meslek etiğine uygun davranışta bulunmayan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterlidir. (uyarma, kınama, meslekten men vb.)	11,1225	31,705	,837	,935
Ülkemizde meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.	11,0417	30,286	,896	,927

Katılımcılara uygulanan ankette meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları, madde toplam korelasyonlarının 0,20 ve üstünde olmasının teorik açıdan yeterli düzeyde olduğunu göstermektedir.

Tablo 28’de, ankette yer alan her bir sorunun anket formuna dâhil edilmemesi durumunda ortalama, varyans ve alpha güvenilirlik katsayısının alacağı değerler gösterilmektedir. Alpha güvenilirlik katsayısının yükselmesi durumunda, ilgili sorunun soru formunda güvenilirliği azaltıcı yönde bir etkisinin olduğu anlaşılmaktadır. Soruların hemen hemen hepsi güvenilirlik katsayısına yakın değerler almış, anketin güvenilirlik katsayısını değiştirecek ölçüde artıran ya da azaltan soru bulunmamıştır.

Örneğin “Ülkemizde meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.” maddesi anket formundan çıkarıldığında alfa güvenilirlik katsayısının 0,927 olarak hesaplanacağı ifade edilmektedir.

3.7.3. Veri Ölçeğinin Normallik Testi

Tablo 29-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algi Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Cinsiyetiniz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	,404	31	,000	,655	31	,000
	Erkek	,238	377	,000	,844	377	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni anlamlılık değeri ($p<0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 30-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar

	Cinsiyetiniz	N	Sıra Ortalaması
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	31	105,98
	Erkek	377	212,60
	Toplam	408	

Katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması incelendiğinde, erkek ve kadınlarda algının farklı düzeyde olduğu görülmektedir. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması baylarda 212,60 iken, bayanların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması 105,98'dir. Sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan erkek katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumların daha yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 31-Mann-Whitney U Test İstatistiği

	Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar
Mann-Whitney U	2789,500
Sig.	,000

- H_0 : Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur.
- H_1 : Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.

Tablo 31'deki değerlere göre Sig. Satırında ki anlamlılık değerinin $p=,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. Bu bulgudan yola çıkılarak katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanlarına göre cinsiyet değişkeni arasında anlamlı bir ilişki olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 32-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Cinsiyetiniz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	,357	31	,000	,693	31	,000
	Erkek	,264	377	,000	,785	377	,000

- H₀: %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H₁:%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni anlamlılık değeri (p<0,05) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H₁ hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non-parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 33-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar

	Cinsiyetiniz	N	Sıra Ortalaması
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	31	102,55
	Erkek	377	212,88
	Toplam	408	

Katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması incelendiğinde, erkek ve kadınlarda algının farklı düzeyde olduğu görülmektedir. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması baylarda 212,88 iken, bayanların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması 102,55'tir. Sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan erkek katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumların daha yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 34-Mann-Whitney U Test İstatistiği

	Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar
Mann-Whitney U	2683,000
Sig.	,000

- H_0 : Katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur.
- H_1 : Katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.

Tablo 34'daki değerlere göre Sig. Satırında ki anlamlılık değerinin $p=,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. Bu bulgudan yola çıkılarak katılımcıların hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanlarına göre cinsiyet değişkeni arasında anlamlı bir ilişki olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 35-Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Cinsiyetiniz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	,382	1	,000	,673	1	,000
	Erkek	,246	77	,000	,803	77	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni anlamlılık değeri ($p<0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 36-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar

	Cinsiyetiniz	N	Sıra Ortalaması
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	31	102,08
	Erkek	377	212,92
	Toplam	408	

Katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması incelendiğinde, erkek ve kadınlarda algının farklı düzeyde olduğu görülmektedir. Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması baylarda 212,92 iken, bayanların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması 102,08'dir. Sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan erkek meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumların daha yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 37-Mann-Whitney U Test İstatistiği

	Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar
Mann-Whitney U	2668,500
Sig.	,000

- H_0 : Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur.
- H_1 : Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.

Tablo 37'daki değerlere göre Sig. Satırında ki anlamlılık değerinin $p=,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. Bu bulgudan yola çıkılarak katılımcıların etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanlarına göre cinsiyet değişkeni arasında anlamlı bir ilişki olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 38-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Cinsiyetiniz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	,418	31	,000	,602	31	,000
	Erkek	,262	377	,000	,835	377	,000

- H₀: %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H₁: %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H₁ hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non-parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 39-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar.

	Cinsiyetiniz	N	Sıra Ortalaması
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	31	136,58
	Erkek	377	210,08
	Total	408	

Katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması incelendiğinde, erkek ve kadınlarda algının farklı düzeyde olduğu görülmektedir. Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması baylarda 210,08 iken, bayanların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması 136,58'dir. Sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan erkek katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumların daha yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 40-Mann-Whitney U Test İstatistiği

	Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar
Mann-Whitney U	3738,000
Sig.	,001

- H_0 : Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur.
- H_1 : Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.

Tablo 40'daki değerlere göre Sig. Satırında ki anlamlılık değerinin $p=,001$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. Bu bulgudan yola çıkılarak katılımcıların etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanlarına göre cinsiyet değişkeni arasında anlamlı bir ilişki olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 41-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Cinsiyetiniz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	,402	31	,000	,657	31	,000
	Erkek	,276	377	,000	,844	377	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni anlamlılık değeri ($p<0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non-parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 42-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar

	Cinsiyetiniz	N	Sıra Ortalaması
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	31	128,34
	Erkek	377	210,76
	Toplam	408	

Katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması incelendiğinde, erkek ve kadınlarda algının farklı düzeyde olduğu görülmektedir. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması baylarda 210,76 iken, bayanların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması 128,34'tür. Sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan erkek katılımcıların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumların daha yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 43-Mann-Whitney U test istatistiği

	Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar
Mann-Whitney U	3482,500
Sig.	,000

- H₀: Katılımcıların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur.
- H₁: Katılımcıların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.

Tablo 43'deki değerlere göre Sig. Satırında ki anlamlılık değerinin p=,000 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkenine göre (p<0,05) anlamlı bir fark göstermektedir. Bu bulgudan yola çıkılarak katılımcıların etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanlarına göre cinsiyet değişkeni arasında anlamlı bir ilişki olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 44-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Cinsiyetiniz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	,429	31	,000	,620	31	,000
	Erkek	,217	377	,000	,881	377	,000

- H₀: %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H₁:%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H₁ hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo-41: Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Cinsiyet Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar

	Cinsiyetiniz	N	Sıra Ortalaması
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar	Kadın	31	128,74
	Erkek	377	210,73
	Toplam	408	

Katılımcıların denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması incelendiğinde, erkek ve kadınlarda algının farklı düzeyde olduğu görülmektedir. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması baylarda 210,73 iken, bayanların meslek mensubunun etik denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları sıra ortalaması 128,74'tür. Sonuçlar incelendiğinde, ankete katılan erkek katılımcıların

meslek mensubunun etik denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumların daha yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Tablo 45-Mann- Whitney U Test İstatistiği

	Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar
Mann-Whitney U	3495,000
Sig.	,000

- H₀: Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur.
- H₁: Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.

Tablo 45'deki değerlere göre Sig. Satırında ki anlamlılık değerinin p=,000 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkenine göre (p<0,05) anlamlı bir fark göstermektedir. Bu bulgudan yola çıkılarak katılımcıların denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanlarına göre cinsiyet değişkeni arasında anlamlı bir ilişki olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 46-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Yaşınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar	20-30 yaş arası	,283	63	,000	,739	63	,000
	31-40 yaş arası	,364	120	,000	,716	120	,000
	41-50 yaş arası	,370	120	,000	,631	120	,000
	51 yaş ve üstü	,537	105	,000	,189	105	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile yaş değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 47-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 47'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı, yaş değişkenine göre ($p < 0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 48-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
20-30 yaş / 31-40 yaş	-63,222	17,619	-3,588	,002
20-30 yaş / 41-50 yaş	-204,994	17,619	-11,635	,000
20-30 yaş / 51 yaş ve üzeri	-262,937	18,047	-14,570	,000
30-40 yaş / 41-50 yaş	-141,775	14,620	-9,698	,000
30-40 yaş / 51 yaş ve üzeri	-199,714	15,133	-13,198	,000
41-50 yaş / 51 yaş ve üzeri	-57,939	15,133	-3,829	,001

Katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 20-30 yaş arası / 31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 20-30 yaş aralığında olan meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların 31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre hata konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

30-40 yaş arası / 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30-40 yaş aralığında olan meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre hata konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

41-50 yaş arası / 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 41-50 yaş aralığında olan meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre hata konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 49-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi								
	Yaşınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk			
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.	
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar	20-30 yaş arası	,370	63	,000	,735	63	,000	
	31-40 yaş arası	,380	120	,000	,689	120	,000	
	41-50 yaş arası	,353	120	,000	,635	120	,000	
	51 yaş ve üstü	,535	105	,000	,181	105	,000	

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile yaş değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 50-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 50'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı, yaş değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 51-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
20-30 yaş / 31-40 yaş	-77,453	17,327	-4,470	,002
20-30 yaş / 41-50 yaş	-189,453	17,327	-10,934	,000
20-30 yaş / 51 yaş ve üzeri	-260,397	17,748	-14,672	,000
30-40 yaş / 41-50 yaş	-112,000	14,377	-7,790	,000
30-40 yaş / 51 yaş ve üzeri	-182,943	14,882	-12,293	,000
41-50 yaş / 51 yaş ve üzeri	-70,943	14,882	-4,767	,001

Katılımcıların hile konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 20-30 yaş arası / 31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. 20-30 yaş aralığında olan meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların 31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre hile konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

30-40 yaş arası / 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30-40 yaş aralığında olan meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre hile konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

41-50 yaş arası / 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 41-50 yaş aralığında olan meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre hile konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 52-Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine ilişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Yaşınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar	20-30 yaş arası	,357	63	,000	,742	63	,000
	31-40 yaş arası	,354	120	,000	,718	120	,000
	41-50 yaş arası	,358	120	,000	,635	120	,000
	51 yaş ve üstü	,535	105	,000	,181	105	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile yaş değişkeni anlamlılık değeri ($p<0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non-parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 53-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 53'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanı, yaş değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 54-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
20-30 yaş / 31-40 yaş	-80,662	17,390	-4,638	,002
20-30 yaş / 41-50 yaş	-193,637	17,390	-11,135	,000
20-30 yaş / 51 yaş ve üzeri	-263,946	17,812	-14,818	,000
30-40 yaş / 41-50 yaş	-112,975	14,430	-7,829	,000
30-40 yaş / 51 yaş ve üzeri	-183,285	14,936	-12,271	,000
41-50 yaş / 51 yaş ve üzeri	-70,310	14,936	-4,707	,001

Katılımcıların etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 20-30 yaş arası / 31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 20-30 yaş aralığında olan meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların 31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre etik değer konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

30-40 yaş arası / 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30-40 yaş aralığında olan meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre etik değer konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

41-50 yaş arası / 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 41-50 yaş aralığında olan meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre etik değer konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 55-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
Yaşınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk			
	İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.	
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar	20-30 yaş arası	,523	63	,000	,335	63	,000
	31-40 yaş arası	,379	120	,000	,628	120	,000
	41-50 yaş arası	,455	120	,000	,558	120	,000
	51 yaş ve üstü	,263	105	,000	,793	105	,000

- H₀: %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H₁: %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile yaş değişkeni anlamlılık değeri (p<0,05) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H₁ hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 56-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine ilişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 56'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı, yaş değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 57-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
20-30 yaş / 31-40 yaş	-41,467	17,586	-2,358	,002
20-30 yaş / 41-50 yaş	-148,954	17,586	-8,470	,000
20-30 yaş / 51 yaş ve	-259,024	18,013	-14,380	,000
30-40 yaş / 41-50 yaş	-107,488	14,592	-7,366	,000
30-40 yaş / 51 yaş ve üzeri	-217,557	15,105	-14,403	,000
41-50 yaş / 51 yaş ve üzeri	-110,070	15,105	-7,287	,001

Katılımcıların etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 20-30 yaş arası / 31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 20-30 yaş aralığında olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların 31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre etik davranış konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

30-40 yaş arası / 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30-40 yaş aralığında olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre etik davranış konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür. 41-50 yaş arası / 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 41-50 yaş aralığında olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre etik davranış konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 58-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Yaşınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar	20-30 yaş arası	,505	63	,000	,428	63	,000
	31-40 yaş arası	,400	120	,000	,616	120	,000
	41-50 yaş arası	,434	120	,000	,586	120	,000
	51 yaş ve üstü	,231	105	,000	,818	105	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların “meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar” algı puanları ile yaş değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 59-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 59'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı, yaş değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 60-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
20-30 yaş / 31-40 yaş	-59,412	17,511	-3,393	,004
20-30 yaş / 41-50 yaş	-148,904	17,511	-8,504	,000
20-30 yaş / 51 yaş ve	-265,463	17,936	-14,801	,000
31-40 yaş / 41-50 yaş	-89,492	14,530	-6,159	,000
31-40 yaş / 51 yaş ve üzeri	-206,051	15,040	-13,700	,000
41-50 yaş / 51 yaş ve	-116,560	15,040	-7,750	,001

Katılımcıların etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 20-30 yaş arası / 31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 20-30 yaş aralığında olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 31-40 yaş arası, 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre etik eğitim konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

30-40 yaş arası / 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30-40 yaş aralığında olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre etik eğitim konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

41-50 yaş arası / 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 41-50 yaş aralığında olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre etik eğitim konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 61-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Yaşınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar	20-30 yaş arası	,518	63	,000	,369	63	,000
	31-40 yaş arası	,345	120	,000	,636	120	,000
	41-50 yaş arası	,353	120	,000	,635	120	,000
	51 yaş ve üstü	,208	105	,000	,836	105	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile yaş değişkeni anlamlılık değeri ($p<0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 62-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar yaş değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 62'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı, yaş değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 63-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Yaş Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
20-30 yaş / 41-50 yaş	-161,196	17,669	-9,123	,000
20-30 yaş / 51 yaş ve üzeri	-257,419	18,098	-14,224	,000
31-40 yaş / 41-50 yaş	-115,592	14,661	-7,884	,000
31-40 yaş / 51 yaş ve üzeri	-211,814	15,176	-13,958	,000
41-50 yaş / 51 yaş ve üzeri	-96,223	15,176	-6,341	,000

Katılımcıların denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 20-30 yaş arası / 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 20-30 yaş aralığında olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

30-40 yaş arası / 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30-40 yaş aralığında olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların 41-50 yaş arası ve 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

41-50 yaş arası / 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanların gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 41-50 yaş aralığında olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların 51 ve üzeri yaşta bulunan çalışanlara göre denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 64-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Öğrenim Durumunuz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar	Lise	,220	34	,000	,848	34	,000
	Lisans	,204	212	,000	,849	212	,000
	Yüksek Lisans	,249	135	,000	,829	135	,000
	Doktora	,535	27	,000	,294	27	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile öğrenim durumu değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non-parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 65-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 65'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı, öğrenim durumu değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 66-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Lisans-Doktora	-132,966	23,140	-5,746	,000
Lise-Doktora	-119,361	29,191	-4,089	,000
Yüksek Lisans-Doktora	-114,844	23,874	-4,811	,000

Katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, lisans, lise ve yüksek lisans / doktora gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Öğrenim durumu doktora olan meslek mensuplarının hata konusunda karşılaştığı olaylar diğer gruplarda yer alan çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 67-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Öğrenim Durumunuz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar	Lise	,220	34	,000	,848	34	,000
	Lisans	,204	212	,000	,849	212	,000
	Yüksek Lisans	,249	135	,000	,829	135	,000
	Doktora	,535	27	,000	,294	27	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile öğrenim durumu değişkeni anlamlılık değeri ($p<0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 68-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine ilişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 68'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı, öğrenim durumu değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 69-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Lisans-Doktora	-129,942	22,756	-5,710	,000
Lise-Doktora	-115,454	28,708	-4,022	,000
Yüksek Lisans-Doktora	-107,481	23,478	-4,578	,000

Katılımcıların hile konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, lisans, lise ve yüksek lisans / doktora gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Öğrenim durumu doktora olan meslek mensuplarının hile konusunda karşılaştığı olaylar diğer gruplarda yer alan çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 70-Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Öğrenim Durumunuz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar	Lise	,281	34	,000	,800	34	,000
	Lisans	,247	212	,000	,834	212	,000
	Yüksek Lisans	,257	135	,000	,825	135	,000
	Doktora	,535	27	,000	,294	27	,000

- H₀: %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H₁: %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile öğrenim durumu değişkeni anlamlılık değeri (p<0,05) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H₁ hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non-parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 71-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 71'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı, öğrenim durumu değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 72-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1- Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Lisans-Doktora	-130,567	22,839	-5,717	,000
Lise-Doktora	-116,154	28,812	-4,031	,000
Yüksek Lisans- Doktora	-108,619	23,564	-4,610	,000

Katılımcıların etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, lisans, lise ve yüksek lisans / doktora gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Öğrenim durumu doktora olan meslek mensuplarının etik değer konusunda karşılaştığı olaylar diğer gruplarda yer alan çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 73-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Öğrenim Durumunuz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar	Lise	,245	34	,000	,831	34	,000
	Lisans	,264	212	,000	,811	212	,000
	Yüksek Lisans	,251	135	,000	,818	135	,000
	Doktora	,334	27	,000	,753	27	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile öğrenim durumu değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı için dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non-parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 74-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 74'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı, öğrenim durumu

değişkenine göre ($p < 0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 75-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 Örneklem2	-	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Lisans-Doktora		-158,472	23,097	-6,861	,000
Lise-Doktora		-158,322	23,829	-6,644	,000
Yüksek Doktora	Lisans-	-151,694	29,137	-5,206	,000

Katılımcıların etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, lisans, lise ve yüksek lisans / doktora gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Öğrenim durumu doktora olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda karşılaştığı olaylar diğer gruplarda yer alan çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 76-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi								
	Öğrenim Durumunuz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk			
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.	
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar	Lise	,268	34	,000	,870	34	,001	
	Lisans	,262	212	,000	,821	212	,000	
	Yüksek Lisans	,299	135	,000	,812	135	,000	
	Doktora	,287	27	,000	,797	27	,000	

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile öğrenim durumu değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı için dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 77-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 77'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı, öğrenim durumu değişkenine göre ($p < 0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 78-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Lisans-Doktora	-163,512	22,998	-7,110	,000
Lise-Doktora	-150,320	29,012	-5,181	,000
Yüksek Lisans- Doktora	-146,556	23,727	-6,177	,000

Katılımcıların etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, lisans, lise ve yüksek lisans / doktora gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Öğrenim durumu doktora olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda karşılaştığı olaylar diğer gruplarda yer alan çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 79-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Öğrenim Durumunuz	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar	Lise	,199	34	,002	,866	34	,001
	Lisans	,203	212	,000	,858	212	,000
	Yüksek Lisans	,233	135	,000	,851	135	,000
	Doktora	,236	27	,000	,861	27	,002

- H₀: %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H₁:%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile öğrenim durumu değişkeni anlamlılık değeri (p<0,05) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H₁ hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 80-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 80'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı, öğrenim durumu değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 81-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Öğrenim Durumu Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Lisans-Doktora	-155,307	23,205	-6,693	,000
Lise-Doktora	-153,793	23,941	-6,424	,000
Yüksek Lisans-Doktora	-148,746	29,274	-5,081	,000

Katılımcıların denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, lisans, lise ve yüksek lisans / doktora gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Öğrenim durumu doktora olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı olaylar diğer gruplarda yer alan çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 82-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi								
	Mesleki Deneyiminiz (Yıl)	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk			
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.	
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar	1-5 yıl arası	,322	56	,000	,693	56	,000	
	6-10 yıl arası	,467	76	,000	,538	76	,000	
	11-15 yıl arası	,383	95	,000	,681	95	,000	
	16-20 yıl arası	,471	87	,000	,531	87	,000	
	20 yıl ve üzeri	,516	94	,000	,343	94	,000	

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile mesleki deneyiminiz (Yıl) değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non-parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 83-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine ilişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 83'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mesleki deneyim değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 84-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
1-5 yıl / 11-15 yıl arası	-110,072	19,078	-5,769	,000
1-5 yıl / 16-20 yıl arası	-233,918	19,401	-12,057	,000
1-5 yıl / 20 yıl ve üzeri	-237,423	19,116	-12,420	,000
6-10 yıl / 11-15 yıl arası	-72,947	17,428	-4,186	,000
6-10 yıl / 16-20 yıl arası	-196,793	17,480	-11,068	,000
6-10 yıl / 20 yıl ve üzeri	-200,298	17,469	-11,466	,000
11-15 yıl / 16-20 yıl arası	-123,846	16,804	-7,370	,000
11-15 yıl / 20 yıl ve üzeri	-127,351	16,475	-7,370	,000

Katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 1-5 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

6-10 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 6-10 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

11-15 yıl / 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 11-15 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 85-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Mesleki Deneyiminiz (Yıl)	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar	1-5 yıl arası	,401	56	,000	,693	56	,000
	6-10 yıl arası	,253	76	,000	,794	76	,000
	11-15 yıl arası	,523	95	,000	,175	95	,000
	16-20 yıl arası	,493	87	,000	,485	87	,000
	20 yıl ve üzeri	,515	94	,000	,342	94	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile mesleki deneyiminiz (Yıl) değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 86-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 86'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mesleki deneyim değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 87-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklemler1 – Örneklemler2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
1-5 yıl / 11-15 yıl arası	-105,422	18,762	-5,619	,000
1-5 yıl / 16-20 yıl arası	-229,639	19,080	-12,036	,000
1-5 yıl / 20 yıl ve üzeri	-232,820	18,799	-12,385	,000
6-10 yıl / 11-15 yıl arası	-60,951	17,139	-3,556	,004
6-10 yıl / 16-20 yıl arası	-185,168	17,486	-10,590	,000
6-10 yıl / 20 yıl ve üzeri	-188,350	17,179	-10,964	,000
11-15 yıl / 16-20 yıl arası	-124,217	16,526	-7,516	,000
11-15 yıl / 20 yıl ve üzeri	-124,399	16,202	-7,863	,000

Katılımcıların hile konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 1-5 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

6-10 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür. 11-15 yıl / 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 11-15

yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 88-Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Mesleki Deneyiminiz (Yıl)	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar	1-5 yıl arası	,395	56	,000	,698	56	,000
	6-10 yıl arası	,293	76	,000	,787	76	,000
	11-15 yıl arası	,523	95	,000	,175	95	,000
	16-20 yıl arası	,487	87	,000	,497	87	,000
	20 yıl ve üzeri	,514	94	,000	,341	94	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile mesleki deneyiminiz (Yıl) değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 89-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durumlar ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 89'daki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mesleki deneyim değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 90-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
1-5 yıl / 11-15 yıl arası	-111,301	18,831	-5,911	,000
1-5 yıl / 16-20 yıl arası	-231,137	19,149	-12,070	,000
1-5 yıl / 20 yıl ve üzeri	-235,826	18,868	-12,499	,000
6-10 yıl / 11-15 yıl arası	-68,732	17,201	-3,996	,001
6-10 yıl / 16-20 yıl arası	-188,567	17,549	-10,745	,000
6-10 yıl / 20 yıl ve üzeri	-193,256	17,242	-11,208	,000
11-15 yıl / 16-20 yıl arası	-119,836	16,586	-7,225	,000
11-15 yıl / 20 yıl ve üzeri	-124,525	16,261	-7,658	,000

Katılımcıların etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 1-5 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

6-10 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

11-15 yıl / 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 11-15 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 91-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Mesleki Deneyiminiz (Yıl)	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar	1-5 yıl arası	,507	56	,000	,388	56	,000
	6-10 yıl arası	,538	76	,000	,268	76	,000
	11-15 yıl arası	,509	95	,000	,240	95	,000
	16-20 yıl arası	,355	87	,000	,635	87	,000
	20 yıl ve üzeri	,270	94	,000	,790	94	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile mesleki deneyiminiz (Yıl) değişkeni anlamlılık değeri ($p<0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 92-Meslek Mensubunun Etik Davranışlar Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H₀: Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.
- H₁: Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 92'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin p=0,000 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mesleki deneyim değişkenine göre (p<0,05) anlamlı bir fark göstermektedir.

Tablo 93-Meslek Mensubunun Etik Davranışlar Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklemler	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
1-5 yıl / 11-15 yıl arası	-123,879	17,395	-7,121	,000
1-5 yıl / 16-20 yıl arası	-183,363	17,747	-10,332	,000
1-5 yıl / 20 yıl ve üzeri	-257,803	17,436	-14,785	,000
6-10 yıl / 11-15 yıl arası	-104,112	19,043	-5,467	,000
6-10 yıl / 16-20 yıl arası	-163,596	19,365	-6,448	,000
6-10 yıl / 20 yıl ve üzeri	-238,036	19,081	-12,475	,000
11-15 yıl / 16-20 yıl arası	-59,484	16,773	-3,546	,004
11-15 yıl / 20 yıl ve üzeri	-133,924	16,444	-8,144	,000
16-20 yıl / 20 yıl ve üzeri	-74,440	16,816	-4,427	,000

Katılımcıların etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 1-5 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki

karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

6-10 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

11-15 yıl / 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 11-15 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

16-20 yıl / 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 16-20 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 94-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Mesleki Deneyiminiz (Yıl)	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar	1-5 yıl arası	,496	56	,000	,415	56	,000
	6-10 yıl arası	,394	76	,000	,620	76	,000
	11-15 yıl arası	,502	95	,000	,202	95	,000
	16-20 yıl arası	,384	87	,000	,626	87	,000
	20 yıl ve üzeri	,230	94	,000	,819	94	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların “meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar” algı puanları ile mesleki deneyiminiz (Yıl) değişkeni anlamlılık değeri ($p<0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 95-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 95’ deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mesleki deneyim değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

Tablo 96-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 Örneklem2	-	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
1-5 yıl / 11-15 yıl arası		-99,704	18,961	-5,258	,000
1-5 yıl / 16-20 yıl arası		-172,172	19,282	-8,929	,000
1-5 yıl / 20 yıl ve üzeri		-245,257	18,999	-12,909	,000
6-10 yıl / 11-15 yıl arası		-79,266	17,321	-4,576	,000
6-10 yıl / 16-20 yıl arası		-151,734	17,671	-8,587	,000
6-10 yıl / 20 yıl ve üzeri		-224,819	17,362	-12,949	,000
11-15 yıl / 16-20 yıl arası		-72,468	16,701	-4,339	,000
11-15 yıl / 20 yıl ve üzeri		-145,553	16,374	-8,890	,000
16-20 yıl / 20 yıl ve üzeri		-73,085	16,744	-4,365	,000

Katılımcıların etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 1-5 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

6-10 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

11-15 yıl / 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 11-15 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

16-20 yıl / 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 16-20 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 97-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mesleki Deneyiminiz (Yıl) Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Mesleki Deneyiminiz (Yıl)	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar	1-5 yıl arası	,506	56	,000	,385	56	,000
	6-10 yıl arası	,491	76	,000	,487	76	,000
	11-15 yıl arası	,502	95	,000	,202	95	,000
	16-20 yıl arası	,493	87	,000	,485	87	,000
	20 yıl ve üzeri	,249	94	,000	,852	94	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile mesleki deneyiminiz (Yıl) değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 98-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 98'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mesleki deneyim değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 99-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mesleki Deneyim Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 Örneklem2	–	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
1-5 yıl / 11-15 yıl arası		-98,126	17,477	-5,615	,000
1-5 yıl / 16-20 yıl arası		-192,055	17,831	-10,771	,000
1-5 yıl / 20 yıl ve üzeri		-242,212	17,518	-13,826	,000
6-10 yıl / 11-15 yıl arası		-95,055	19,133	-4,968	,000
6-10 yıl / 16-20 yıl arası		-188,984	19,456	-9,713	,000
6-10 yıl / 20 yıl ve üzeri		-239,142	19,170	-12,475	,000
11-15 yıl / 16-20 yıl arası		-93,929	16,852	-5,574	,000
11-15 yıl / 20 yıl ve üzeri		-144,086	16,521	-8,721	,000
16-20 yıl / 20 yıl ve üzeri		-50,157	16,895	-2,969	,000

Katılımcıların denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 1-5 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

6-10 yıl / 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 1-5 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların 11-15 yıl, 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

11-15 yıl / 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 11-15 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı

olayların 16-20 yıl ve 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

16-20 yıl / 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 16-20 yıl arası mesleki deneyime sahip olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip çalışanlara göre daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 100-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

	Faaliyet Gösterilen İl	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar	Kilis	,193	40	,001	,836	40	,000
	Adıyaman	,325	106	,000	,744	106	,000
	Gaziantep	,221	262	,000	,849	262	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile faaliyet gösterilen il değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 101-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 101'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı, faaliyet gösterilen il değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 102-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Kilis - Gaziantep	-133,529	19,231	-6,943	,000
Kilis - Adıyaman	-183,278	21,022	-8,718	,000
Gaziantep - Adıyaman	49,749	13,041	3,815	,000

Katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, Kilis / Gaziantep il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Kilis ilinde ki meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Kilis / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Kilis ilinde ki meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların Adıyaman ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Gaziantep / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Adıyaman ilinde ki meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 103-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

	Faaliyet Gösterilen İl	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar	Kilis	,297	40	,000	,844	40	,000
	Adıyaman	,355	106	,000	,635	106	,000
	Gaziantep	,279	262	,000	,802	262	,000

- H₀: %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H₁: %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile faaliyet gösterilen il değişkeni anlamlılık değeri (p<0,05) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H₁ hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 104-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 104'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı, faaliyet gösterilen il değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 105-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Kilis - Gaziantep	-137,542	18,907	-7,275	,000
Kilis - Adıyaman	-190,341	20,668	-9,210	,000
Gaziantep - Adıyaman	52,799	12,821	4,118	,000

Katılımcıların hile konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, Kilis / Gaziantep il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir. Kilis ilinde ki meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Kilis / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Kilis ilinde ki meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların Adıyaman ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Gaziantep / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Adıyaman ilinde ki meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 106-Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

	Faaliyet Gösterilen İl	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar	Kilis	,228	40	,000	,830	40	,000
	Adıyaman	,355	106	,000	,635	106	,000
	Gaziantep	,263	262	,000	,815	262	,000

- H₀: %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H₁:%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile faaliyet gösterilen il değişkeni anlamlılık değeri (p<0,05) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H₁ hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 107-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 107'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı, faaliyet gösterilen il değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 108-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Kilis - Gaziantep	-140,490	18,977	-7,403	,000
Kilis - Adıyaman	-195,804	20,744	-9,439	,000
Gaziantep - Adıyaman	55,314	12,868	4,299	,000

Katılımcıların etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, Kilis / Gaziantep il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Kilis ilinde ki meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Kilis / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Kilis ilinde ki meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların Adıyaman ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Gaziantep / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Adıyaman ilinde ki meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 109-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

	Faaliyet Gösterilen İl	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar	Kilis	,538	40	,000	,147	40	,000
	Adıyaman	,271	106	,000	,852	106	,000
	Gaziantep	,273	262	,000	,812	262	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile faaliyet gösterilen il değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non-parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 110-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.

- H₁: Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 110'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin p=0,000 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı, faaliyet gösterilen il değişkenine göre (p<0,05) anlamlı bir fark göstermektedir. H₁ hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo-108. Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Kilis - Adıyaman	-134,396	19,181	-7,007	,000
Kilis - Gaziantep	-179,449	20,967	-8,559	,000
Gaziantep – Adıyaman	45,052	13,007	3,464	,000

Katılımcıların etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, Kilis / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Kilis ilinde ki meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların Adıyaman ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Kilis / Gaziantep il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Kilis ilinde ki meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Gaziantep / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Adıyaman ilinde ki meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki

karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 111-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Faaliyet Gösterilen İl	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar	Kilis	,529	40	,000	,292	40	,000
	Adıyaman	,304	106	,000	,766	106	,000
	Gaziantep	,286	262	,000	,822	262	,000

- H₀: %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H₁:%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile faaliyet gösterilen il değişkeni anlamlılık değeri (p<0,05) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H₁ hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non-parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 112-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H₀: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.

- H₁: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 112'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı, faaliyet gösterilen il değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H₁ hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 113-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Kilis - Gaziantep	-140,110	19,096	-7,337	,000
Kilis - Adıyaman	-190,345	20,874	-9,119	,000
Gaziantep - Adıyaman	50,235	12,949	3,879	,000

Katılımcıların etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, Kilis / Gaziantep il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Kilis ilinde ki meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Kilis / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Kilis ilinde ki meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların Adıyaman ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Gaziantep / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Adıyaman ilinde ki meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 114-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Faaliyet Gösterilen İl	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar	Kilis	,538	40	,000	,147	40	,000
	Adıyaman	,265	106	,000	,840	106	,000
	Gaziantep	,222	262	,000	,867	262	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile faaliyet gösterilen il değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 115-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 115-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi) 'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı, faaliyet gösterilen il değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir. H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 116-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Faaliyet Gösterilen İl Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
Kilis - Adıyaman	-140,827	19,275	-7,306	,000
Kilis - Gaziantep	-185,060	21,070	-8,783	,000
Gaziantep - Adıyaman	44,232	13,070	3,384	,000

Katılımcıların denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, Kilis / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Kilis ilinde ki meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların Adıyaman ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Kilis / Gaziantep il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Kilis ilinde ki meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Gaziantep / Adıyaman il gruplarında ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir Adıyaman ilinde ki meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların Gaziantep ilinde ki çalışanlara göre daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 117-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Mükellef Sayınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar	30 mükellef ve daha az	,410	42	,000	,615	42	,000
	31-60 mükellef arası	,276	90	,000	,730	90	,000
	61-90 mükellef arası	,374	98	,000	,676	98	,000
	91-120 mükellef arası	,371	75	,000	,631	75	,000
	121 mükellef ve daha fazla	,537	103	,000	,155	103	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların “*meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar*” algı puanları ile mükellef sayınız değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 118-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hypothesis Test Summary			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 118'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mükellef sayısı değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 119-Meslek Mensubunun Hata Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklemler	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
30 mükellef ve daha az / 61-90 mükellef	-59,238	20,885	-2,836	,000
30 mükellef ve daha az / 91-120 mükellef	-161,192	21,825	-7,386	,000
30 mükellef ve daha az / 121 mükellef ve daha fazla	-220,807	20,732	-10,650	,000
31-60 mükellef / 91-120 mükellef	-146,007	17,705	-8,247	,000
31-60 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-205,621	16,340	-12,584	,000
61-90 mükellef / 91-120 mükellef	-101,954	17,374	-5,868	,000
61-90 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-161,569	15,980	-10,111	,000
91-120 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-59,614	17,190	-3,468	,005

Katılımcıların hata konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 30 mükellef ve daha az / 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30 mükellef ve daha az mükellefe sahip olan meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre hata konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

31-60 mükellef arası / 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 31-60 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre hata konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

61-90 mükellef arası / 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 61-90 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre hata konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

91-120 mükellef arası / 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 91-120 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının hata konusunda ki karşılaştığı olayların 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre hata konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 120-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi								
	Mükellef Sayınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk			
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.	
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar	30 mükellef ve daha az	,313	42	,000	,737	42	,000	
	31-60 mükellef arası	,263	90	,000	,779	90	,000	
	61-90 mükellef arası	,537	98	,000	,124	98	,000	
	91-120 mükellef arası	,343	75	,000	,636	75	,000	
	121 mükellef ve daha fazla	,537	103	,000	,158	103	,000	

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 : %95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların “meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar” algı puanları ile mükellef sayınız değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 121-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 121’deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mükellef sayısı değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 122-Meslek Mensubunun Hile Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
30 mükellef ve daha az / 61-90 mükellef	-74,434	20,539	-3,624	,000
30 mükellef ve daha az / 91-120 mükellef	-146,555	21,463	-6,828	,000
30 mükellef ve daha az / 121 mükellef ve daha fazla	-215,652	20,389	-10,577	,000
31-60 mükellef/ 61-90 mükellef	-71,890	16,259	-4,422	,000
31-60 mükellef/ 91- 120 mükellef	-144,011	17,412	-8,271	
31-60 mükellef/ 121 mükellef ve daha fazla	-213,108	16,069	-13,262	,000
61-90 mükellef/ 91- 120 mükellef	-72,121	17,086	-4,221	,000
61-90 mükellef/ 121 mükellef ve daha fazla	-141,218	15,715	-8,986	,000
91-120 mükellef/ 121 mükellef ve daha fazla	-69,097	16,905	-4,087	,005

Katılımcıların hile konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 30 mükellef ve daha az / 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30 mükellef ve daha az mükellefe sahip olan meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre hile konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

31-60 mükellef arası / 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 31-60 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre hile konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

61-90 mükellef arası / 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 61-90 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre hile konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

91-120 mükellef arası / 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 91-120 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının hile konusunda ki karşılaştığı olayların 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre hile konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 123-Meslek Mensubunun Etik Değer Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Mükellef Sayınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar	30 mükellef ve daha az	,306	42	,000	,731	42	,000
	31-60 mükellef arası	,302	90	,000	,758	90	,000
	61-90 mükellef arası	,503	98	,000	,198	98	,000
	91-120 mükellef arası	,350	75	,000	,636	75	,000
	121 mükellef ve daha fazla	,537	103	,000	,158	103	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların “meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar” algı puanları ile mükellef sayınız değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 124-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 124'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mükellef sayısı değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 125-Meslek Mensubunun Etik Değerler Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
30 mükellef ve daha az / 61-90 mükellef	-78,631	20,614	-3,814	,001
30 mükellef ve daha az / 91-120 mükellef	-148,044	21,541	-6,873	,000
30 mükellef ve daha az / 121 mükellef ve daha fazla	-217,315	20,463	-10,620	,000
31-60 mükellef / 61-90 mükellef	-78,352	16,318	-4,801	,000
31-60 mükellef / 91-120 mükellef	-147,764	17,475	-8,456	
31-60 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-217,036	16,128	-13,457	,000
61-90 mükellef / 91-120 mükellef	-69,413	17,148	-4,048	,001
61-90 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-138,684	15,773	-8,793	,000
91-120 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-69,271	16,967	-4,083	,000

Katılımcıların etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 30 mükellef ve daha az / 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30 mükellef ve daha az mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik değer konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

31-60 mükellef arası / 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 31-60 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik değer konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

61-90 mükellef arası / 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 61-90 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik değer konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

91-120 mükellef arası / 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 91-120 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik değer konusunda ki karşılaştığı olayların 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik değer konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 126-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Mükellef Sayınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar	30 mükellef ve daha az	,428	42	,000	,620	42	,000
	31-60 mükellef arası	,487	90	,000	,418	90	,000
	61-90 mükellef arası	,423	98	,000	,516	98	,000
	91-120 mükellef arası	,478	75	,000	,517	75	,000
	121 mükellef ve daha fazla	,256	103	,000	,790	103	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların “meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar” algı puanları ile mükellef sayınız değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 127-Meslek Mensubunun Etik Davranış Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 127’ deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mükellef sayısı değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 128-Meslek Mensubunun Etik Davranışlar Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklemler – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
30 mükellef ve daha az / 91-120 mükellef	-90,045	21,784	-4,133	,000
30 mükellef ve daha az / 121 mükellef ve daha fazla	-202,385	20,694	-9,780	,000
31-60 mükellef / 61-90 mükellef	-75,012	16,502	-4,546	,000
31-60 mükellef / 91-120 mükellef	-126,412	17,672	-7,153	,000
31-60 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-238,753	16,310	-14,639	,000
61-90 mükellef / 91-120 mükellef	-51,400	17,341	-2,964	,001
61-90 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-163,741	15,950	-10,266	,000
91-120 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-112,341	17,158	-6,547	,000

Katılımcıların etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 30 mükellef ve daha az / 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30 mükellef ve daha az mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik davranış konusunda karşılaştığı durumların daha az olduğunu söylemek mümkündür.

31-60 mükellef arası / 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 31-60 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik davranış konusunda karşılaştığı durumların daha az olduğunu söylemek mümkündür.

61-90 mükellef arası / 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 61-90 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik davranış konusunda karşılaştığı durumların daha az olduğunu söylemek mümkündür.

91-120 mükellef arası / 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 91-120 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik davranış konusunda ki karşılaştığı olayların 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik davranış konusunda karşılaştığı durumların daha az olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 129-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Mükellef Sayınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar	30 mükellef ve daha az	,427	42	,000	,617	42	,000
	31-60 mükellef arası	,448	90	,000	,504	90	,000
	61-90 mükellef arası	,530	98	,000	,076	98	,000
	91-120 mükellef arası	,452	75	,000	,562	75	,000
	121 mükellef ve daha fazla	,255	103	,000	,808	103	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların “meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar” algı puanları ile mükellef sayınız değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 130-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.
- H_1 : Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 130'deki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mükellef sayısı değişkenine göre ($p<0,05$) anlamlı bir fark göstermektedir.

H_1 hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 131-Meslek Mensubunun Etik Eğitim Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
30 mükellef ve daha az / 61-90 mükellef	-63,481	20,757	-3,058	,000
30 mükellef ve daha az / 91-120 mükellef	-95,285	21,691	-4,393	,000
30 mükellef ve daha az / 121 mükellef ve daha fazla	-212,317	20,605	-10,304	,000
31-60 mükellef / 61-90 mükellef	-90,493	16,432	-5,507	,000
31-60 mükellef / 91-120 mükellef	-122,297	17,597	-6,950	,000
31-60 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-239,329	16,240	-14,737	,000
61-90 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-148,836	15,882	-9,371	,000
91-120 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-117,033	17,084	-6,850	,000

Katılımcıların etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde, 30 mükellef ve daha az / 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30 mükellef ve daha az mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik eğitim konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

31-60 mükellef arası / 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 31-60 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik eğitim konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

61-90 mükellef arası / 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 61-90 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik eğitim konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

91-120 mükellef arası / 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 91-120 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının etik eğitim konusunda ki karşılaştığı olayların 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre etik eğitim konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 132-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durumlar Algı Puanlarının Mükellef Sayınız Değişkenine İlişkin Normallik Testi.

Normallik testi							
	Mükellef Sayınız	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
		İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar	30 mükellef ve daha az	,431	42	,000	,625	42	,000
	31-60 mükellef arası	,495	90	,000	,444	90	,000
	61-90 mükellef arası	,452	98	,000	,401	98	,000
	91-120 mükellef arası	,343	75	,000	,636	75	,000
	121 mükellef ve daha fazla	,260	103	,000	,818	103	,000

- H_0 : %95 güvenle veriler normal dağılımlıdır.
- H_1 :%95 güvenle veriler normal dağılımlı değildir.

Katılımcıların “meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar” algı puanları ile mükellef sayınız değişkeni anlamlılık değeri ($p < 0,05$) çıktığı içi dağılım normal dağılıma uymamaktadır. H_1 hipotezi kabul edilir. Bu sonuç doğrultusunda Non parametrik test uygulanacaktır.

Tablo 133-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Bulgular ve Yorumlar (Kruskal Wallis H Testi)

Hipotez Testi Özeti			
Sıfır Hipotezi	Test	Sig.	Karar
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.	Kruskal-Wallis Testi	,000	Sıfır hipotezi reddedilir.

- H_0 : Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.

- H₁: Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 133'daki bilgilere bakıldığında Sig. sütunundaki anlamlılık değerinin p=0,000 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı, mükellef sayısı değişkenine göre (p<0,05) anlamlı bir fark göstermektedir.

H₁ hipotezi kabul edilir. Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.

Tablo 134-Meslek Mensubunun Denetim ve Yaptırım Konusunda Karşılaştığı Durum Algı Puanlarının Mükellef Sayısı Değişkenine İlişkin Kruskal Wallis H İkili Karşılaştırma Tablosu

Örneklem1 – Örneklem2	Test İstatistiği	Standart Hata	Test İstatistiği	Anlamlılık Düzeyi
30 mükellef ve daha az / 91-120 mükellef	-112,221	21,887	-5,127	,000
30 mükellef ve daha az / 121 mükellef ve daha fazla	-202,770	20,791	-9,753	,000
31-60 mükellef / 61-90 mükellef	-77,596	16,580	-4,680	,000
31-60 mükellef / 91-120 mükellef	143,622	17,755	-8,089	,000
31-60 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-234,170	16,386	-14,291	,000
61-90 mükellef / 91-120 mükellef	-66,024	17,423	-3,790	,002
61-90 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-156,572	16,025	-9,770	,000
91-120 mükellef / 121 mükellef ve daha fazla	-90,548	17,239	-5,253	,000

Katılımcıların denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanlarının dağılımı incelendiğinde,30 mükellef ve daha az / 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 30 mükellef ve daha az mükellefe sahip olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

31-60 mükellef arası / 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 31-60 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların 61-90 mükellef, 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

61-90 mükellef arası / 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 61-90 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların 91-120 mükellef ve 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür. 91-120 mükellef arası / 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip gruplarda ki algı puanları arasında fark olduğu tespit edilmiştir 91-120 mükellef arası mükellefe sahip olan meslek mensuplarının denetim ve yaptırım konusunda ki karşılaştığı olayların 121 mükellef ve daha fazla mükellefe sahip çalışanlara göre denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumların daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Tablo 135-Çapraz Tablo İstatistiği (Cinsiyetiniz-TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Cinsiyetiniz	Kadın	19	12	31
	Erkek	121	256	377
Toplam		140	268	408

Ankete katılan katılımcıların cinsiyet değişkenine göre verileri incelendiğinde 377'si erkek çalışanlardan 31'i Kadın çalışanlardan oluşmaktadır. Tablo genel olarak incelendiğinde TÜRMOB'un etik eğitimine 140 kişi katılmış olup 268 katılımcı ise eğitime katılmamıştır.

Katılımcıların cinsiyet değişkenine göre TÜRMOB etik eğitimine katılımları incelendiğinde, muhasebe sektöründe ki kadınların eğitime olan ilgisinin erkeklere göre daha fazla olduğunu görmekteyiz.

Tablo 136-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	10,832	1	,001
Toplam (N)	408		

- H_0 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile cinsiyet değişkeni arasında ilişki yoktur.
- H_1 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile cinsiyet değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 136'deki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin $p=0,001$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile cinsiyet değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 137-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,163	,001
Cramer's V	,163	,001
Toplam (N)	408	

Tablo 137'deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile cinsiyet değişkeni arasında zayıf (yaklaşık %16 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının cinsiyeti TÜRMOB'un etik eğitimi üzerinde zayıf bir etki yaratmaktadır.

Tablo 138-Çapraz Tablo İstatistiği (Yaşınız- TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Yaşınız	20-30 yaş arası	56	7	63
	31-40 yaş arası	38	82	120
	41-50 yaş arası	19	101	120
	51 yaş ve üstü	27	78	105
Toplam		140	268	408

Ankete katılan katılımcıların yaş değişkenine göre verileri incelendiğinde; 20-30 yaş arası grup içerisinde 63 katılımcı, 31-40 yaş arası grup içerisinde 120 katılımcı, 41-50 yaş arası grup içerisinde 120 katılımcı, ve 51 yaş ve üstü 105 katılımcı anketimize cevap vermiştir. TÜRMOB etik eğitimine ağırlıklı olarak genç katılımcıların katıldığını yaş arttıkça eğitime olan ilginin azaldığını görmekteyiz. Bu durum gençlerin yeniliklere ve değişen standartlara uyum sağlama konusunda daha istekli olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 139-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	105,252	3	,000
Toplam (N)	408		

- H_0 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitime katıldınız mı?” değişkeni ile yaş değişkeni arasında ilişki yoktur.
- H_1 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitime katıldınız mı?” değişkeni ile yaş değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 139'daki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görölmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile yaş değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 140-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Approx. Sig.
Phi	,508	,000
Cramer's V	,508	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 140'deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile yaş değişkeni arasında orta şiddetli (yaklaşık %50 oranında) bir ilişki olduğu görölmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi meslek mensuplarının yaşı üzerinde orta düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 141-Çapraz Tablo İstatistiği (Öğrenim Durumunuz- TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Öğrenim Durumunuz	Lise	14	20	34
	Lisans	98	114	212
	Yüksek Lisans	22	113	135
	Doktora	6	21	27
Toplam		140	268	408

Ankete katılan katılımcıların öğrenim durumu değişkenine göre verileri incelendiğinde; lise mezunu olan 34 kişi, lisans mezunu olan 212 kişi yüksek lisans 135 kişi ve 27 doktora mezunu katılımcılarımızdan oluşmaktadır. TÜRMOB etik eğitimine yaklaşık olarak %34 oranında bir katılımın olduğunu görmekteyiz. Tablo detaylı incelendiğinde eğitimin genelde lise ve lisans mezunu kişilerde ilgi uyandırdığını yüksek lisans ve doktora mezunu olan kişilerde eğitim algısının oluşmadığı şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 142-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	35,253	3	,000
Toplam (N)	408		

- H₀: Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile öğrenim durumunuz değişkeni arasında ilişki yoktur.
- H₁: Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile öğrenim durumunuz değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 142'deki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile öğrenim durumunuz değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 143-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,294	,000
Cramer's V	,294	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 143'deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile öğrenim durumunuz değişkeni arasında zayıf şiddetli (yaklaşık %29 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi katılımcıların öğrenim durumu üzerinde zayıf düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 144-Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek Unvanınız- TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Meslek Unvanınız	SMMM	123	205	328
	YMM	16	64	80
Toplam		139	269	408

Ankete katılan katılımcıların Mesleki unvan değişkenine göre veriler incelendiğinde; 328 katılımcının SMMM ve 80 kişinin YMM olarak katıldığı tespit edilmiştir. TÜRMOB etik eğitimine 123 SMMM ve 16 YMM katılımcı katılmış olup 269 katılımcı ise eğitime çeşitli sebeplerden katılamamıştır.

Tablo 145-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	8,769	1	,003
Toplam (N)	408		

- H_0 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitime katıldınız mı?” değişkeni ile meslek unvanınız değişkeni arasında ilişki yoktur.
- H_1 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitime katıldınız mı?” değişkeni ile meslek unvanınız değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 145'deki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin $p=0,003$ olduğu görölmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek unvanınız değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 146-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,147	,003
Cramer's V	,147	,003
Toplam (N)	408	

Tablo 146'deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile mesleki unvanınız değişkeni arasında düşük şiddetli (yaklaşık %18 oranında) bir ilişki olduğu görölmektedir. Meslek mensuplarının sahip oldukları meslek ünvanlarının TÜRMOB'un etik eğitimi üzerinde düşük düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 147-Çapraz Tablo İstatistiği (Mesleki Deneyiminiz- TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Mesleki Deneyiminiz (Yıl)	1-5 yıl arası	48	8	56
	6-10 yıl arası	28	48	76
	11-15 yıl arası	21	74	95
	16-20 yıl arası	18	69	87
	20 yıl ve üzeri	25	69	94
Toplam		140	268	408

Ankete katılan katılımcıların mesleki deneyimi değişkenine göre verileri incelendiğinde; 1-5 yıl arası meslek deneyimine sahip katılımcılar 56 kişiden, 6-10 yıl arası meslek deneyimine sahip katılımcılar 76 kişiden, 11-15 yıl arası meslek deneyimine sahip katılımcılar 95 kişiden, 16-20 yıl arası mesleki deneyime sahip katılımcı 87 kişiden ve anketimize 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip 94 birey katılarak çeşitliliği sağlamıştır. Yine oransal olarak bakıldığında TÜRMOB etik eğitimine 1-5 yıl arası deneyim sahibi olan katılımcıların % 85 oranında katılım gösterdiğini bu duruma karşın meslekte 16-20 yıl arası bulunan kişilerin ise % 20 oranında katılım gösterdiğini görmekteyiz. Bu durum verilen etik eğitiminin mesleğe uzun yıllar emek vermiş kişilerce faydalı olamayacağı düşüncesi nedeniyle deneyimli kişilerin katılımının gereğinden az olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 148-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	81,788	4	,000
Toplam (N)	408		

- H₀: Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile mesleki deneyiminiz değişkeni arasında ilişki yoktur.
- H₁: Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile mesleki deneyiminiz değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 148'deki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile mesleki deneyiminiz değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 149-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,448	,000
Cramer's V	,448	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 149'daki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile mesleki deneyiminiz değişkeni arasında orta şiddetli (yaklaşık %45 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi meslek mensuplarının mesleki deneyimi üzerinde orta düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 150-Çapraz Tablo İstatistiği (Faaliyet Gösterilen İl- TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Faaliyet Gösterilen İl	Adıyaman	66	19	85
	Gaziantep	50	212	262
	Kilis	24	37	61
Toplam		140	268	408

Ankete katılan katılımcıların faaliyet gösterilen il değişkenine göre verileri incelendiğinde; Adıyaman ilinde dağıtılan anketlere 85 meslek mensubu tam olarak cevap vermiş, Gaziantep ilinde dağıtılan anketlerin tarafımıza 262 adetini geri dönüşü sağlanmış ve Kilis ilinde 61 adet anket tam ve eksiksiz olarak doldurularak tarafımıza

teslim edilmiştir. TÜRMOB etik eğitimine Kilis ilinde katılımın çoğunlukta olduğunu daha sonra Gaziantep ilinde katılımın olduğunu en az ise Adıyaman ilinde olduğu görülmektedir.

Tablo 151-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	98,461	2	,000
Toplam (N)	408		

- H_0 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında ilişki yoktur.
- H_1 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 151’deki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 152-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,491	,000
Cramer's V	,491	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 152’deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında orta şiddetli (yaklaşık %49 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi meslek mensuplarının faaliyet gösterilen il üzerinde orta düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 153-Çapraz Tablo İstatistiği (Mükellef Sayınız- TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Mükellef Sayınız	30 mükellef ve daha az	32	10	42
	31-60 mükellef arası	51	39	90
	61-90 mükellef arası	21	77	98
	91-120 mükellef arası	12	63	75
	121 mükellef ve daha fazla	24	79	103
Toplam		140	268	408

Ankete katılan katılımcıların mükellef sayısı değişkenine göre verileri incelendiğinde; TÜRMOB etik eğitimine 60 ve daha az mükellefi olan meslek mensuplarının ilgi gösterdiğini 61 ve daha fazla mükellef sahibi olan çalışanların ise eğitime çeşitli nedenlerle katılmadığı görülmektedir.

Tablo 154-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	76,550	4	,000
Toplam (N)	408		

- H₀: Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile mükellef sayısı değişkeni arasında ilişki yoktur.
- H₁: Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile mükellef sayısı değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 154'deki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin p=0,000 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların

TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile mükellef sayısı değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 155-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,433	,000
Cramer's V	,433	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 155'deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile mükellef sayısı değişkeni arasında orta şiddetli (yaklaşık %43 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi meslek mensuplarının mükellef sayısı üzerinde orta düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 156-Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar - TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar	Kesinlikle Katılmıyorum	29	1	30
	Katılmıyorum	46	0	46
	Kararsızım	17	73	90
	Katılıyorum	15	71	86
	Kesinlikle Katılıyorum	33	123	156
Toplam		140	268	408

Tabloyu incelediğimizde TÜRMOB'un etik eğitimine katılan meslek mensupları kişisel, çevresel ve kamusal hatalarla daha az karşılaştıklarını (yaşadıklarını) buna karşın eğitime katılmayan katılımcıların mevcut hataları yaşadığını görmekteyiz. Bu sonuç doğrultusunda TÜRMOB'un eğitiminin çalışanlar üzerinde faydalı ve etkili olduğunu eğitim alan kişilerin yaptıkları işlerde hataya daha az yer verdiğinin söyleyebiliriz.

Tablo 157-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	172,153	4	,000
Toplam (N)	408		

- H_0 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar arasında ilişki yoktur.
- H_1 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 157'deki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 158-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,650	,000
Cramer's V	,650	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 158'deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında güçlü (yaklaşık %65 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar üzerinde güçlü düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 159-Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar - TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar	Kesinlikle Katılmıyorum	17	1	18
	Katılmıyorum	55	0	55
	Kararsızım	8	22	30
	Katılıyorum	27	118	145
	Kesinlikle Katılıyorum	33	127	160
Toplam		140	268	408

Tabloyu incelediğimizde TÜRMOB'un etik eğitimine katılmayan 245(%94) meslek mensubu hile ile karşılaştığını buna karşın eğitim alan katılımcılardan yaklaşık 60(%43) meslek mensubunun hile ile karşılaştığını görmekteyiz. Eğitim sonrası hileye yönelim düşmüş olsa dahi istenilen düzeyde olmamakla birlikte eğitimlerin sadece çalışanlara değil aynı zamanda meslek mensubu çalışanlarına da verilerek işverenleri bilgilendirmeliyiz.

Tablo 160-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	164,084	4	,000
Toplam (N)	408		

- H_0 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar arasında ilişki yoktur.
- H_1 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 160'deki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 161-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,634	,000
Cramer's V	,634	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 161'deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında güçlü (yaklaşık %63 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar üzerinde güçlü düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 162-Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar - TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar	Kesinlikle Katılmıyorum	18	1	19
	Katılmıyorum	47	0	47
	Kararsızım	16	28	44
	Katılıyorum	26	113	139
	Kesinlikle Katılıyorum	33	126	159
Toplam		140	268	408

Tabloyu incelediğimizde, TÜRMÖB'un etik eğitimine katılmayan 239 katılımcının etik değerlere ilişkin ilgili olduklarını, buna karşın TÜRMÖB'un etik eğitimine katılan 140 kişiden 59'unun etik değer konusunda karşılaştığı durumların farkında olduğunu görmekteyiz. Bu sonuçtan hareketle meslek mensubunun etik değerlere saygılı ve dürüst olması gerektiğini, ankete katılan katılımcılardan yaklaşık %73'ünün bu düşünce ile hareket ettiğini görmekteyiz.

Tablo 163-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	148,824	4	,000
Toplam (N)	408		

- H_0 : Katılımcıların “TÜRMÖB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar arasında ilişki yoktur.
- H_1 : Katılımcıların “TÜRMÖB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır.

Tabloyu incelediğimizde, TÜRMÖB'un etik eğitimine katılmayan 239 katılımcının etik değerlere ilişkin ilgili olduklarını, buna karşın TÜRMÖB'un etik eğitimine katılan 140 kişiden 59'unun etik değer konusunda karşılaştığı durumların farkında olduğunu görmekteyiz. Bu sonuçtan hareketle meslek mensubunun etik değerlere saygılı ve dürüst olması gerektiğini, ankete katılan katılımcılardan yaklaşık %73'ünün bu düşünce ile hareket ettiğini görmekteyiz.

Tablo 163'daki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMÖB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 164.Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,604	,000
Cramer's V	,604	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 164'deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında orta şiddetli (yaklaşık %43 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar üzerinde orta düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 165.Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile etik eğitim- TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar - TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar	Kesinlikle Katılmıyorum	84	46	130
	Katılmıyorum	26	116	142
	Kararsızım	17	54	71
	Katılıyorum	4	16	20
	Kesinlikle Katılıyorum	9	36	45
Toplam		140	268	408

Tabloyu incelediğimizde meslek mensuplarının etik davranış konusunda, mükellefi koruyan, etik kurallara aykırı bir duruş sergilemediğini görmekteyiz. TÜRMOB'un etik eğitimine katılmayan 268 kişiden 52'sinin mesleki standartlara

uygun olmayan hareketlerde bulunduğunu düşünmekte olmakla birlikte 162 katılımcı ise bu konuda aksini belirtmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimine katılan 140 meslek mensubundan 13'ü mesleki standartlara uygun olmayan hareketlerde bulunduğunu düşünmekte olmakla birlikte 110 katılımcı ise bu konuda aksini belirtmektedir. Bu durumun yanında anketteki ilgili bölümdeki öncüllerimizi incelediğimizde çalışanlara sağlanan etik eğitim ile meslek mensubunun etik davranış konusunda daha bilinçli hareket ettiğini görmekteyiz.

Tablo 166- Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	78,390	4	,000
Toplam (N)	408		

- H_0 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar arasında ilişki yoktur.
- H_1 : Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır.

Tabloyu incelediğimizde meslek mensuplarının etik davranış konusunda, mükellefi koruyan, etik kurallara aykırı bir duruş sergilemediğini görmekteyiz. TÜRMOB'un etik eğitimine katılmayan 268 kişiden 52'sinin mesleki standartlara uygun olmayan hareketlerde bulunduğunu düşünmekte olmakla birlikte 162 katılımcı ise bu konuda aksini belirtmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimine katılan 140 meslek mensubundan 13'ü mesleki standartlara uygun olmayan hareketlerde bulunduğunu düşünmekte olmakla birlikte 110 katılımcı ise bu konuda aksini belirtmektedir. Bu durumun yanında anketteki ilgili bölümdeki öncüllerimizi incelediğimizde çalışanlara sağlanan etik eğitim ile meslek mensubunun etik davranış konusunda daha bilinçli hareket ettiğini görmekteyiz.

Tablo 166' deki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin $p=0,000$ olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır ($p<0,05$). H_1 hipotezi kabul edilir.

Tablo 167-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,438	,000
Cramer's V	,438	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 167' deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında orta şiddetli (yaklaşık %44 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar üzerinde orta düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 168-Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar - TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar	Kesinlikle Katılmıyorum	80	23	103
	Katılmıyorum	29	135	164
	Kararsızım	18	60	78
	Katılıyorum	5	19	24
	Kesinlikle Katılıyorum	8	31	39
Toplam		140	268	408

Tabloyu incelediğimizde, TÜRMOB'un etik eğitimine katılmayan 268 katılımcının 50'sinin mevcut eğitim ve düzenlemeleri yeterli bulduğunu buna karşın 158'inin ise etik eğitim konusunda daha çok ilerleme kaydedilmesi gerektiğini düşünmekte olup TÜRMOB'un etik eğitimine katılan 140 katılımcının sadece 13'ünün mevcut eğitim ve düzenlemeleri yeterli bulduğunu 109 meslek mensubunun ise merkezi etik kurulun oluşturduğu ilkeler ve eğitimlerin genişletilebilir ve

geliştirilebilir olduğunu savunmaktadır. Bu sonuçlar incelendiğinde, meslek mensuplarının etik eğitim konusunda, eğitimlerin yeterli olmadığı, mevcut eğitimlerin hata ve hile konusunda yetersiz olduğunu düşündüklerini görmekteyiz. Tarafımızca merkezi etik kurulunun bu konuda uluslararası standartlarda yenilikçi adımlar atmasının mesleğin geleceği açısından önem arz ettiğini söylemek mümkündür.

Tablo 169-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	115,625	4	,000
Toplam (N)	408		

- H₀: Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar arasında ilişki yoktur.
- H₁: Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 169'daki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin p=0,000 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır (p<0,05). H₁ hipotezi kabul edilir.

Tablo 170-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,532	,000
Cramer's V	,532	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 170'daki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında orta şiddetli (yaklaşık %53 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar üzerinde orta düzeyde bir etki yaratmaktadır.

Tablo 171-: Çapraz Tablo İstatistiği (Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar - TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?)

		TÜRMOB'un Etik Eğitimine katıldınız mı?		Toplam
		Evet	Hayır	
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar	Kesinlikle Katılmıyorum	82	37	119
	Katılmıyorum	25	104	129
	Kararsızım	21	80	101
	Katılıyorum	8	31	39
	Kesinlikle Katılıyorum	4	16	20
Toplam		140	268	408

Tabloyu incelediğimizde, TÜRMOB'un etik eğitimine katılmayan 268 katılımcının 47'sinin meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterli olduğunu düşünmekte buna karşın 141 katılımcı ise meslek etiğine uygun davranışta bulunmayan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterli bulunmadığını düşünmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimine katılan 140 kişiden sadece 12'sinin meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterli olduğunu düşünmekte buna karşın 107 katılımcı ise meslek etiğine uygun davranışta bulunmayan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterli bulunmadığını düşünmektedir. Bu sonuçlardan hareketle, meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda, mevcut denetimlerin yanında ceza ve yaptırımların da sağlıklı olarak uygulanmadığını çalışanların zamanla üzerinde oluşan işsel duyarsızlaşma sonucu ata ve hileye yöneldiğini görmekteyiz. Ankete katılan katılımcıların yaklaşık %91'inin ülkemizde meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemelerin yetersiz olduğunu düşünmektedir.

Tablo 172-Ki Kare Test İstatistiği

	Değer	df	Sig.
Pearson Chi-Square	89,254	4	,000
Toplam (N)	408		

- H₀: Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar arasında ilişki yoktur.
- H₁: Katılımcıların “TÜRMOB'un etik eğitimine katıldınız mı?” değişkeni ile meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır.

Tablo 172’deki veriler incelendiğinde; Sig. Sütununda ki anlamlılık değerinin p=0,000 olduğu görülmektedir. Bununla birlikte istatistiksel olarak katılımcıların TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında ilişki vardır (p<0,05). H₁ hipotezi kabul edilir.

Tablo 173-Pi ve Kramer V Test İstatistiği

	Değer	Sig.
Phi	,468	,000
Cramer's V	,468	,000
Toplam (N)	408	

Tablo 173’deki Kramer V test istatistiği incelendiğinde, TÜRMOB'un etik eğitimi değişkeni ile meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar değişkeni arasında orta şiddetli (yaklaşık %47 oranında) bir ilişki olduğu görülmektedir. TÜRMOB'un etik eğitimi meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar üzerinde orta düzeyde bir etki yaratmaktadır.

3.8.Araştırma Bulguları

Adıyaman, Gaziantep ve Kilis illerinde gerçekleştirilen anket çalışması ışığında, SMMM ve YMM'lere yönelik olarak etik eğitim kapsamının da meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları, meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları, meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları, meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları, meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ve meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile ilgili yapılan bu araştırmada;

- Araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %15'i 20-30 yaş aralığında, yaklaşık %30'u 31-40 yaş aralığında, %29'u 41-50 yaş aralığında ve %26'sı 51 yaş ve üzeri kişilerden oluşmaktadır. Katılımcıların çoğunluğunun 41 yaş ve üstü olduğu gözlemlenmektedir.
- Araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %8'inin kadın katılımcılardan oluştuğu, %92'sinin ise erkek katılımcılardan oluştuğu görülmektedir.
- Araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %8'inin lise mezunu, %52'sinin Lisans mezunu, %33'ünün Y. lisans mezunu ve yaklaşık %7'sinin doktora mezunu olduğu belirlenmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun lisanas mezunu olduğu gözlemlenmektedir.
- Araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %80'inin SMMM %20'sinin ise YMM olduğu görülmektedir.
- Araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %32'sinin 1-10 yıl arası, %45'inin 11-20 yıl arası ve %23'ünün 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olduğu bilinmektedir. Katılımcıların çoğu 10 yıl ve üzeri deneyime sahip oldukları gözlemlenmektedir.
- Araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %10'unun Kilis ilinden, %26'sının Adıyaman ilinden ve %64'ünün Gaziantep ilinden katıldığı görülmüştür.
- Araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %32'sinin 60 ve daha az mükellef dosyasına, %43'ünün 61-120 mükellef dosyasına ve %25'inin 121 ve daha fazla mükellef dosyasına baktığı tespit edilmiştir.
- Araştırmaya katılan katılımcıların yaklaşık %34'ünün TÜRMOB'un etik eğitimine katıldığını %66'sının ise ilgili eğitime katılmadığı belirlenmiştir.

Tablo 174-Korelasyon Tablosu

		Meslek mensubunun					
		Hata	Hile	Etik Değer	Etik Davranış	Etik Eğitim	Denetim ve Yaptırım
		Konusunda karşılaştığı durumlar					
Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar	Pearson Correlation	1	,950	,951	,780	,791	,838
	Sig.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	408	408	408	408	408	408
Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar	Pearson Correlation	,950	1	,986	,738	,781	,814
	Sig.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	408	408	408	408	408	408
Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar	Pearson Correlation	,951	,986	1	,747	,779	,822
	Sig.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	408	408	408	408	408	408
Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar	Pearson Correlation	,780	,738	,747	1	,970	,950
	Sig.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	408	408	408	408	408	408
Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar	Pearson Correlation	,791	,781	,779	,970	1	,950
	Sig.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	408	408	408	408	408	408
Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar	Pearson Correlation	,838	,814	,822	,950	,950	1
	Sig.	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	408	408	408	408	408	408

Tablo 175-Korelasyon Analizi Standart Tablosu

R	İlişki
0,000,25	Çok Zayıf
0,26-0,49	Zayıf
0,50-0,69	Orta
0,70-0,89	Yüksek
0,90-1,00	Çok Yüksek

Yukarıdaki tabloda korelasyon analizi yapılırken iki ya da daha fazla değişken arasındaki ilişkinin sınırlarını belirleyen aralıklar verilmiştir.

Tablo 176-Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma Sorusu	Hipotezler	Beklenen Sonuç	Çıkan Sonuçlar	Son Durum
1. Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?	H₀: Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur. H₁: Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.	H₀	Katılımcıların meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.	+
2. Katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?	H₀: Katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur. H₁: Katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.	H₀	Katılımcıların meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.	+
3. Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?	H₀: Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur. H₁: Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.	H₀	Katılımcıların meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.	+

<p>4. Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur.</p> <p>H₁: Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Katılımcıların meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.</p>	<p>+</p>
<p>5. Katılımcıların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkenine göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Katılımcıların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur.</p> <p>H₁: Katılımcıların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Katılımcıların meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.</p>	<p>+</p>
<p>6. Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık yoktur.</p> <p>H₁: Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Katılımcıların meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar algı puanları ile cinsiyet değişkeni arasında farklılık vardır.</p>	<p>+</p>

<p>7. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkenine göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>8. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>9. Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durum ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>10. Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>

<p>11. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>12. Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkenine göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile yaş değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>13. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>14. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>

<p>15. Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>16. Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁ Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>17. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>

<p>18. Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkenine göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark yoktur. H₁: Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile öğrenim durumu değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>19. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur. H₁: Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>20. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur. H₁: Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>21. Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur. H₁: Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>

<p>22. Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>23. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mesleki deneyim değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>25. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>

<p>26. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur. H₁: Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>27. Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur. H₁: Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>28. Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur. H₁: Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>

<p>29. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>30. Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile faaliyet gösterilen il değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>31. Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>

<p>32. Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>33. Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik değerler konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>34. Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik davranışlar konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>

<p>35. Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>
<p>36. Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni göre farklılaşmakta mıdır?</p>	<p>H₀: Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark yoktur.</p> <p>H₁: Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>H₀</p>	<p>Meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algı puanı ile mükellef sayısı değişkeni arasında fark vardır.</p>	<p>+</p>

Gruplar arası korelasyon incelendiğinde;

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p < 0,05$). Kişinin hile konusunda karşılaştığı durum ile hata konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r = 0,950$) çok yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Kişinin iş hayatında ki hileye yönelimi arttıkça hatalı sonuçlar da artmaktadır.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki

vardır ($p<0,05$). Kişinin etik değer konusunda karşılaştığı durum ile hata konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,951$) çok yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Kişinin “En iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir.” anlayışı meslek mensuplarını iş hayatında hataya hatta ender durumlar da da hileye sürükleyebilmektedir. Bu konunun çözümünde bu tür tekliflerin meslek mensuplarınca reddedilebilmesi için ikinci bölümün sonunda belirtilen ücretlendirme yöntemleri önmeli rol oynayabilir.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin etik davranış konusunda karşılaştığı durum ile hata konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,780$) yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Kişinin iş hayatında mesleki etik kurallarına aykırı hareket etmek zorunda kalması telafisi güç hatalı sonuçlara sebep olmaktadır. Burada bu hataların en aza indirgenmesi meslek içi iletişim ile minimize edilebilir.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile hata konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,791$) yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Meslek etiği çerçevesinde ülkemizde yapılan düzenlemeler ve eğitimlerin yeterli görülmesi meslek mensuplarının hatalı işlemlerine sebep olmaktadır. Meslekte sıkça yaşanan hataların meslek mensuplarına birer yazıyla yada bunun gibi ibir yayın organıyla iletilmesi meslek mensuplarının hatalar konusunda daha bilinçli olmasını sağlayacaktır ve buda bu konuda meslek mensuplarına yeni becireler sağlamak ve hatalarını minimize etmek için bir yol haritası olabilecektir.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun hata konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum ile hata konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,838$)

yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Meslek etiğine uygun olmayan davranış sonucu verilen cezaların yeterli görülmemesi meslek mensuplarının hatalı işlemlerine sebep olmaktadır. Bu konuda denetimler arttırılmalı ve cezalar meslek mensubunun meslek yaşantısına iz bırakmalıdır.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin etik değer konusunda karşılaştığı durum ile hile konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,986$) çok yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Müşterilerin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamaların yapılması meslek mensubunun mesleki standartlara uygun olarak hareket etmemesine yol açmaktadır. Bunların minimize edilmesi için denetimler ve cezalar arttırılmalıdır.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin etik davranış konusunda karşılaştığı durum ile hile konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,738$) yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Müşterilerin baskısı nedeniyle mesleki etik kurallara aykırı hareket etmek zorunda kalması çalışanları hileli işlemlere yöneltmektedir. Bu konunun çözümü için meslek mensupları maddi olarak tatmin ettirilmelidir. Bu da meslek örgütlerinin yapacağı ücretlendirme politikaları ile sağlanabilecektir.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile hile konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,781$) yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Alınan eğitimler neticesinde meslek mensupları hile yapmaktan kaçınmaktadırlar.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun hile konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum ile hile konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,814$) yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Denetimler rtıkça meslek mensupları hile yapmaktan kaçınmaktadırlar.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin etik davranış konusunda karşılaştığı durum ile etik değer konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,747$) yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensubunun almış olduğu etik eğitim sayesinde meslek mensupları mükelleflerine, devlete ve meslektaşlarına karşı olan sorumluluklarını yerine getirmektedirler.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile etik değer konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,779$) yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının standartlara uygun hareket etmesi meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemeler ve eğitimlerle güçlenmektedir.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun etik değer konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum ile etik değer konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,822$) yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Denetimlerin artması ve suç işleyenlerin cezalandırıldığının görülmesi adil ve eşit bir meslek hayatı sağlayacağından meslek mensupları etik değerleri daha iyi kavrayabilecek ve uygulayabilecektir.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin etik davranış konusunda karşılaştığı durum ile etik eğitim konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,970$) çok yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Merkezi etik kurulun oluşturduğu etik ilkeler ve etik eğitimler uygulanabilir olması etik davranış konusunda yol gösterici olmuştur.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik davranış konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin etik davranış konusunda karşılaştığı durum ile denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,950$) çok yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının 3568 sayılı yasaya göre yaptığı hata ve hilelerden dolayı denetime tabi tutulması çalışanların mükelleflere karşı lehte ya da aleyhte etik dışı davranışta bulunmasına engeldir.

Ankete katılan katılımcıların iş yaşantısında karşılaştığı durumlar incelendiğinde meslek mensubunun etik eğitim konusunda karşılaştığı durumlar ile meslek mensubunun denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durumlar arasında anlamlı bir ilişki vardır ($p<0,05$). Kişinin etik eğitim konusunda karşılaştığı durum ile denetim ve yaptırım konusunda karşılaştığı durum algısı arasında doğrusal yönde ($r=0,950$) çok yüksek şiddetli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Merkezi etik kurulun oluşturduğu ilkeler ve eğitimler hata ve hileye yönlendiren sebepleri bertaraf etme konusunda meslek mensubuna donanım sağlamaktadır. Bu donanımına rağmen hata ve hilelerde ısrar eden meslek mensupları cezai işlemler ile karşı karşıya kalmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Meslek ahlakı veya etik, detaylı bir biçimde yüzyıllardan beri tartışılmaktadır. Mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerinde ise etik davranış ile ilgili tartışmalar yaşanan skandallardan sonra hız kazanmıştır.

Meslek mensubu bir işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen mali bilgiler ışığında, hazırlayacağı mali tabloları ve bunların yorumlarını faaliyet dönemleri sonunda tüm bu çevrelere, ülkesinin belirlediği kurallar ve genel muhasebenin doğal kuralları çerçevesinde açıklamak ve yayınlamak zorundadır. Bu bilgilerin derlenmesi ve yayınlaması aşamasında meslek mensubu etik olmak istese de kendi kendine hareket edemez. Neyin etik olup olmadığına kendi başına karar veremez, meslek örgütlerinin belirlediği kurallar dahilinde hareket eder. Yaptığı tüm faaliyetlerin izahını yaparken, içinde bulunduğu toplumu temsil eden meslek örgütünün çizmiş olduğu çerçeveye uymak zorundadır.

Smmm ve ymm mesleklerinde etik kurallar, bir rehber olarak mesleki yaşantıda neyin iyi neyin kötü olduğunun anlaşılması ile ilgili ahlaki görev ve sorumlulukları belirtir. Fakat bu kuralların bilinmesi sorunları çözmez. Çünkü smmm ve ymm meslekleri sosyal bir işdir. Dolayısıyla sonuçlarından birçok değişik çevre etkilenir. Bunlar, devlet, yatırımcılar, hissedarlar, yöneticiler, çalışanlar v.s'dir. Meslek mensubu kararlarını verirken bu sosyal çevrelerin baskılarını da üzerinde hissederek vereceklerdir. Tam da bu noktada meslek örgütü meslek mensubunun faaliyetlerinin sınırını çizer ve bu faaliyetlerin etik yapılmasını sağlar.

Ancak küresel dünyada Enron, WorldCom gibi skandallar çok gelişmiş kurallara sahip meslek örgütlerinde dahi sadece kurallar belirlemek ile meslek mensubunun faaliyetinin etik olmasının sağlayamayacağını göstermiştir.

Yapılan araştırmalar göstermektedir ki bir çok meslek mensubu açısından meslek yaşantısında açıklanmış kurallardan herhangi bir kurala uymamak giderek normal hale gelmiştir. İşte bu ve bu gibi olay ve sonuçlardan dolayı meslek mensuplarının etik davranış konusunda bilinçlendirilmesi gerektiği tartışılmaya

başlanmış ve gerek dünyada gereksede ülkemizde de bu bağlamda eğitimler verilmeye başlanmıştır.

Muhasebe mesleğinde etik öğretiler mi? Meslek mensubunun etik davranışı öğrendiği nasıl test edilecektir? gibi pek çok soru 1930'lu yıllardan beri gelişmiş olan ülkelerde tartışılmış ve son on yılda yaşanan skandalların ardından gelişmekte olan ülkelerde de önem kazanmıştır.

1960 lı yıllarda meslek mensuplarının bu eğitimleri aldığı varsayılmış ve şu soru sorulmuştur. Peki bu eğitimler kişinin ahlakını değiştirebilecek midir? Bloom, Thorne, Kohlberg ve Rest gibi araştırmacılar 1960'lardan itibaren bireyin etik olaylar karşısında davranışının değişebileceğini açıklayan çalışmalar yapmışlardır. Yapmış oldukları çalışmalarda etik davranışın geliştirilebileceğine dair bulgular da açıklamışlardır. Bu noktada önemli olan bir karar verirken ikilem arasında kalınan noktalarda doğru kararlar verilebilmesinin bir yeti haline dönüşmesinin sağlanmasıdır.

Mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerinde gri alanlar olarak adlandırılan karar verme noktaları göreceli olarak fazladır. Hatta bu gri alanların bazıları eskiden karşılaşılan ve hakkında tecrübe sahibi olunulabilen gri alanlar olsa da bazıları da yeni karşılaşılan gri alanlar olarak meslek mensubunun karşısına çıkmaktadır.

Gri alan olarak belirlenen olaylarda, meslek mensubunun neyin etik olduğu konusunda ikilemde kalacağı kesindir. Bu iklimlerin çözümünde alınan eğitimlerin önemi her geçen gün daha net bir şekilde anlaşılmaktadır.

Peki bu eğitimlere katılanlar hangi kaynaklardan eğitim almaktadır? Kaynaklarda örnek olaylar yeterlimidir?

Meslek mensuplarına bu eğitimleri verecek akademisyenlerinin etik eğitimi konusundaki bir diğer sorunu da bu dersi hangi kaynağı kullanarak anlatacaklarıdır. Amerika'da 1962 yılında Grimstad'ın akademisyenlere ve muhasebecilere yapmış olduğu "etik olayları toplama ve kaynak yaratma çağrısı" önemli sonuçlar vermiştir. Bu çağrının sonucunda Amerikada ve gelişmiş diğer birçok ülkede ortaya çıkan

olaylardan derlenen kitaplar ve daha sonraki zamanlarda da bu konularda düzenli olarak yapılan etik kongreler önemli kaynaklar oluşturmuştur.

Türkiye açısından konuyu değerlendirdiğimizde muhasebede etik ile ilgili kaynak sayısının yetersiz olduğunu söyleyebiliriz. Özellikle örnek olayların derlenerek çözümlenmesi bu kültürün aktarılmasında önemli faydalar sağlayacaktır. Bu konuda ilgili muhasebe profesörlerinin zaman ayırarak kaynak yaratma konusunda öncülük yapması gerektiği açıktır.

Peki, TÜRMOB'un yapmış olduğu etik eğitimleri konunun çözümü için yeterlidir? Maalesef değildir. Yaptığımız anket çalışması göstermektedir ki Türkiyede bu konuda TÜRMOB tarafından verilen eğitimlere katılımın yeterli seviyeye ulaşamamasından dolayı verilen eğitimler konunun tüm meslek mensuplarının kavranması açısından yetersizdir.

Meslek mensuplarının %44'ü muhasebe etiği konusunda eğitim almaktadır. Buna karşın %66'sı muhasebe etiği konusunda eğitim almamaktadır. Katılan meslek mensuplarının bir kısmında TÜRMOB tarafından bu eğitim sonunda imzalanması ön görülen etik taahhünameyi imzalamamıştır. Burada önemli olan bu eğitimlerin verilmesinin yanında etik davranış konusunda denetimlerinde arttırılmasıdır.

Yapılacak denetim sonucu olarak da meslek mensuplarının bu etik kuralları ihlal ettiğinde cezalandırılacağını bilmesi ve bu cezalandırmanın da meslek hayatında iz bırakacağını bilmesi gerekmektedir.

Bununla beraber etik kurallara uygun çalışıldığında ise ödüllendirileceğini ve bu ödüllendirmenin de meslek hayatında bazı kolaylıkları beraberinde getireceğini anlaması ve inanması gerekmektedir.

Gerek yapılacak denetimler de ağızdan ağıza ve gerekse de bunların yaygınlaştırılması için yapılacak olan zorunlu eğitimlerde yüz yüze ve nihayetinde bu konuda meslek kuruluşları tarafından hikayeleştirme yöntemiyle örnek kişi ve olayların aktarılması sureti ile meslek mensuplarına iletmeli ve nihayetinde etik davranış bir meslek kültürü haline evrilmelidir.

Bunun yanısıra ABD’de AICPA ve İFAC gibi örgütler, etik eğitiminin hem işletme eğitimi veren okullarda yer alması, hem de mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin sürekli etik eğitimi almaları konusunda oldukça titiz davranmaktadırlar. Şöyleki AICPA’nın 150 saatlik muhasebe programında etik konusuna da yer verilmektedir. ABD’de Mali müşavirlik sınavında uygulamalı etik soruları ile adayların etik olaylar karşısında nasıl davranacakları incelenmektedir. Bundan dolayı ABD’de mali müşavirlik sınavları, işletme okullarının müfredatlarını önemli ölçüde etkilemektedir.

Gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’ye bakıldığında, mesleki örgütler ile işletme okulları arasında kopukluk olmasa da bir koordinasyonsuzluk olduğunu görmekteyiz. Etik eğitimi konusunda IFAC kararlarının altında imzası bulunan TÜRMOB’un, maalesef kamuoyuna yansıyan üniversitelerle etik eğitimi konusunda her hangi bir işbirliği bulunmamaktadır. Ayrıca TÜRMOB’un düzenlediği mali müşavirlik sınavları ile ilgili olarak kapsamlı etik davranış değerlendirme sınavı yapmadığı da yayınlamış olduğu mesleğe giriş sınav sorularından anlaşılmaktadır. Bu bağlamda, sınava hazırlanan aday meslek mensuplarının etik davranış konusunda başarılarının artırılması için TÜRMOB-üniversite işbirliği gereklidir.

Ancak bir işbirliği olması durumunda verilecek derslerin konusunda uzman akademisyenlerce verilmesi de son derece gereklidir. Şöyle ki Türkiye’nin gelişmemiş bölgelerinde muhasebe derslerinin muhasebe eğitimi almamış veya hayatında hiç muhasebe faaliyeti içerisinde olmamış akademisyenler tarafından verilmesi, bu eğitimleri amacına ulaştırmayacaktır. Muhasebe mesleğinde deneyimli akademisyenlerce verilmesi konunun anlaşılması bakımından daha faydalı olacaktır. Bununla beraber tüm muhasebe derslerinde anlatılan muhasebe konularında etik kuralların bu konularla ilişkilendirilmesi de önemlidir. Yeni yapılacak araştırmalarda meslek mensuplarının mükellef türlerine göre hata ve hilelere yönelmeleride araştırılmalıdır.

Gerek meslek mensuplarınca ve gerekse de bu meslek için hazırlanan aday meslek mensuplarınca alınacak olan etik konulu eğitimin hazırlanmasını sağlayacak olan gerek meslek örgütleri ve gereksede mesleki alanda eğitim veren üniversiteler bu eğitimi alacak olanların ileride ahlaki gelişiminin sağlanmasını temel alarak bu

eğitimleri hazırlaması gerekmektedir. Eğitim sonunda da meslek mensubu olmayı hak kazananlara tıpkı yeminli mali müşavirlikte olduğu gibi etik kurallara uyacağına dair yemin ettirilmelidir.



KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. “**Hilelerin Önlenmesi Ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Pro-Aktif Yaklaşımlar**”, Muhasebe Denetime Bakış Dergisi, Mayıs (2007), S.122.
- Acfе, “**The Acfe's Report To The Nation On Occupational Fraud & Abuse, The Association of Certified Fraud Examiners,**” (2006), S.6.
- Akbulut, Y. “**Meslek Ahlakı Kriterleri Ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma**”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mödav, Selma Matbaacılık Ltd. Şti, Ankara, Cilt:1, Sayı: 1, (1998).
- Akdemir, Ç. “**İşletmelerde Hile Riski Ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi Ve Değerlendirilmesi**”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul,(2010).
- Akdoğan, H. “**Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir. (2003).
- Akdoğan, Nalan & Tenker, Nejat. “**Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri**” 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, (2007).
- Akın, O. & Özdaşlı, K. “**Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelere Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları**”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Temmuz, (2014)
- Aksoy, T. Etik; “**Ulusal Ve Uluslararası Etik İlkelere Yönelik Karşılaştırmalı Bir İnceleme: Muhasebe Meslek Etiği**”, Yetkin Yayınları, Ankara, (2006).
- Albrecht, Steve W. & Albrecht, “**Chad O. Fraud Examination, Ohio: Thomson South-Western**”, (2003), S.6

- Alptürk, E. "**Bilanço Oyunları Ve Muhasebe Hileleri**", (2010).
<http://muhasebeistanbul.blogcu.com/bilanco-oyunlari-ve-muhasebe-hileleri/9352652>, erişim tarihi:04.07.2017.
- Alptürk, E. "**Muhasebe Ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi**" Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara,(2008).
- Altuğ, O. "**Muhasebe Ve Hukuk İlişkileri**" Türkmen Kitabevi, İstanbul,(1999).
- Ardıç, O. & Ersol E. "**Borçlar Hukuku**" Agon Bilgi Akademisi, Ankara,(2007).
- Arens, Alvin A. & Randal J. Elder & Mark S. Beasley "**Auditing And Assurance Services: An Integrated Approach**", Pearson Prentice Hall, 11.Edition, (2006), S.314.
- Arnova, S.B. "**İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi**", Muhasebe Ve Finansman Dergisi (Mufad), Sayı:20, (2003) Ss. 118-126.
- Ataman, Ü. "**Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**" İstanbul, Türkmen Kitabevi, (2004).
- Ay, C. "**İşletmelerde Etiksel Karar Almada Kültürün Rolü**", Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:12 Sayı:2, Manisa, (2005).
- Aydın, İ.P. "**Yöneltil Mesleki Ve Örgütsel Etik**" İstanbul, Pegem Yayıncılık. (2002).
- Aydın, S. "**Yolsuzluk Nedenleri, Etkileri Ve Çözüm Yolları**" İstanbul, Turhan Kitapevi Yayınları, (2006).
- Aymankuy, Yusuf; Sarioğlan, Mehmet. "**Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları Ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama**", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Aralık (2005), S.14, S.41-43.
- Aysan M. "**Muhasebede Denetleme İlkeleri Ve Türkiye'deki Uygulamalar**", İstanbul Üniversitesi Yayınları İşletme Fakültesi Yayınları, No:8, İstanbul, (1991).

- Aysan, M. “**Enron Olayı**”, Radikal Gazetesi, (27.02.2002).
- Bağcı, H. “**Yolsuzlukla Mücadelede Veri Madenciliği**”, http://www.alomaliye.com/2009/hasan_bagci_yolsuzlukla.htm, [erişim tarihi: 05.05.2017].
- Balsan, Ç. K. “**Muhasebe Mesleğinde Etik**“, Muhasebe Denetim Basın Yayın A.Ş. Ankara, (2013).
- Bayrak, S. “**İş Ahlakı Ve Sosyal Sorumluluk**“, Beta Basım Yayın, İstanbul, (2001).
- Bayraktar, A. “**Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi**“, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, S. 14-20.
- Bayraktar, A. “**Türkiye'deki Muhasebe Hileleri Tarihi**“, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), (2007), Edirne.
- Bddk, “**Türk Bankacılık Sektörünün Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar Ve İmar Bankası Olayı**“, (Ekim 2003).
- Biegelman Martin T. & Bartow, Joel T. “**Executive Roadmap To Fraud Orevention And Internal Control**“, John Wiley & Sons, (2006), S.23.
- Birch, Michael , “**Küreselleşme Yol Ayrımındaki Muhasebe Mesleği**“, Çeviren: Yıldız Öztürk, “**Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri Ve Toplum Çıkarlarının Korunması**“, Yayın No:49. (2004).
- Bilanço Dergisi, “**Ab'den Yeni Denetim Direktifi**“, Sayı:2004, Nisan, Ss 13-14 (2004)
- Bozkurt, N. “**İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri**“ İstanbul, Alfa Yayınları, (2009).
- Bozkurt, Nejat “**İşletmede Hile Yapan Çalışanların Karakteristik Özellikleri**“, (2016).

- Boztepe, E. “**Benford Kanunu Ve Muhasebe Denetiminde Kullanılabilirliği**“, Ardahan Üniversitesi, Ardahan, (2013).
- Büyükyılmaz, O. & Gürkan, S. “**Mesleki Tükenmişliğin Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Tutumları Üzerindeki Etkisi**“, Mali Çözüm,(2014), Temmuz-Ağustos,129-148.
- Cendrowski, H, & James P, Martin & Louis W, P. “ **The Handbook of Fraud Deterrence**”, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, Usa. (2007).
- Chris, Jung & Chen Wang, & David C. Yen. “**Data Mining Techniques For Customer Relationship Management**”, Technology In Sodety, No: 24, 2002, S. 483-502.
- Cıma “**Fraud Risk Management: A Guide To Good Practise**”, Chartered Institute of Managment Accountant, London, (2008),
- Çakar, U. “**Etik İkilimler Ve Analizlerine İlişkin Bir İş Etiği Yaklaşımı**“, Muhasebe Denetim Basın Yayım A.Ş, Ankara ,(2013).
- Çatıkkaş, Ö. & Çalış, Y. “**İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenilmesi İçin Hile Belirtileri**“,Möдав Yayınları, İstanbul, (2007).
- Çavuşoğlu T,“**Etik**”,<http://www.sosyalhizmetuzmani.org/etik.doc>, (04.02.2014).
- Çelik, T. "**Muhasebede Hata Ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma**", Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Niğde Üniversitesi,(2010).
- Çıtak N. “**Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe**”, Türkmen Kitapevi, İstanbul, (2009).
- Çiftçi, Y. "**Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği, Türkiye’deki Düzenlemeler Ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması**", Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül (2003).
- Çorum. A, “**Güncel Yaklaşımlar Işığında Etik**” , Beta Yayınları, (2015)

- Daştan, A. “**Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri Ve Önemi Türkiye Değerlendirmesi**” Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Xxvı(1), (2009), 281-311.
- Doyrangöl, Nuran C. “**İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri Ve Önemi**”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 60. (2002).
- Dunkelberg, John & P.Robin, Donald, "**The Anatomy of Fraudulent Behavior**", Business Horizons, November/December, Vol. 41, Iss, 6, S.77. (1998).
- Erdoğan, M. “**Denetim**”, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, S.306.
- Erdoğan, M. “**Muhasebe Bilgi Sistemi**”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir (2009).
- Eren, F. “**Borçlar Hukuku Genel Hükümler**”, İstanbul, Beta Yayınları, 13. Baskı, (2011).
- Eversole,Lisa"**Profile of A Fraudster**", <http://Alinrachmawati.Blogspot.Com.Tr/2006/04/>, October 1997.
- Farrell, Greg “**Enron Law Firm Called Accounting Practices**” 'Creative, Enron Directors Waived Code Ethics İn 1999, Usa Today, (2002).
- Farrell, R.Barbara & Franco, Joseph R. “**The Role of The Auditor İn The Prevention And Detection of Business Fraud: Sas No. 82**", Western Criminology Review, 2/1, (1999).
- Foldvary,F.E. “**Right And Wrong Lessons From Enron**”, The Progress Report, <http://www.progress.org/fold231.htm>, (2002),
- Fox, James. “**Transcribed By Tomas Hancil And Rick Mccarty**”, The Catholic Encyclopedia, Volume Xv, Robert Appleton Company, (Online Edition By Kevin Knight) Nihil Obstat, October 1,(1999).
- Gillian, John. “**Benford’s Law And Faking Data**”, Vol. 1, (Spring 2004), S. 16-18.

- Gökay, Y. “**İşletmelerde Vergi Denetimi**”, Boyut Yayıncılık, İstanbul,(1998).
- Gökgöz, A. “**Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim Ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi**” Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26(3-4), (2012), 313-331.
- Gürbüz, H. “**Muhasebe Denetimi**”, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, (1990).
- Güredin, E. “**Denetim Ve Güvence Hizmetleri**” İstanbul, Türkmen Kitabevi, Cilt 13. Baskı,(2010).
- Bayraklı, H.H “**Muhasebe Ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata Ve Hileleri**”,(2012).
- Hill, A. & Chaffin, & J. Fidler, S. “**Enron: Virtual Company, Virtual Profits**”, Special Report, Financial Times, March 19. (2002).
- Hodson, Nick “**Fraud Profiling**”, Canadian Manager, Summer 1993, Vol. (1993), 18,Iss.2,S.12.http://Archive.Fortune.Com/Magazines/Fortune/Fortune_Archive/2001/03/05/297833/Index.Htm
- <http://resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm>, (2007).
- <http://www.acfe.com>, erişim tarihi: (18.04.2017).
- <http://www.aicpa.org>, erişim tarihi: (19.04.2017).
- <http://www.asmmmo.org.tr/userfiles/others/files/mvzt/ynt/3568/y-12.pdf>
- <http://www.coso.org>, erişim tarihi: (19.04.2017).
- <http://www.demud.org.tr>, erişim tarihi: (20.02 2017).
- <http://www.gib.gov.tr>, erişim tarihi: (15.04.2017).
- <http://www.gib.gov.tr>, erişim tarihi: (15.04.2017).
- <http://www.ifac.org/ethics>, erişim tarihi: (06.04.2017).

<http://www.ismmmo.org.tr>, erişim tarihi: (17.04.2017).

<http://www.kgk.gov.tr>, erişim tarihi: (08.04.2017).

<http://www.maliye.gov.tr>, erişim tarihi: (09.04.2017).

<http://www.mevzuat.gov.tr>, erişim tarihi (06.04.2017).

<http://www.mufad.org>, erişim tarihi: (15.02.2017).

<http://www.mufad.org>, erişim tarihi: (15.04.2017).

<http://www.spk.gov.tr>, erişim tarihi: (19.04.2017).

<http://www.tdk.gov.tr>, erişim tarihi: (08.04.2017).

<http://www.tesmer.org.tr>, erişim tarihi: (20.02.2017).

<http://www.tmud.org.tr> erişim tarihi: (20.02.2017).

<http://www.tmud.org.tr/files/etik%20kur%20el%20kit.%202013.pdf>

<http://www.turmob.org.tr>, erişim tarihi: (30.04.2017).

<http://www.voanews.com>. erişim tarihi: (19.04.2017).

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20092230.htm>, erişim tarihi;
(25.11.2016).

<https://www.bddk.org.tr>, erişim tarihi: (20.04.2017).

<https://www.ntvmsnbc.com>, imar bankası, erişim tarihi: (20.04.2017).

International Ethics Standards Board For Accountants (Iesba). “**Handbook of The Code of Ethics For Professional Accountants.**” New York, Usa: International Federation of Accountants. (2014).

Irmak, R. “**Muhasebenin Genel Esasları, Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Bunların Tespit Yöntemleri Ve Hesapların Denetimi**”, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınevi, Ankara,(2002).

"**İmar Bankası'na 'Özel' İnceleme**", Radikal Gazetesi, (18.12.2003).

Kara, M “**Yaygın Muhasebe Hata Ve Hileleri Nelerdir?**”
<http://www.stratejikboyut.com/haber/yaygin-muhasebe-hata-ve-hileleri-nelerdir~28342.html> (2015).

Karacan, S. “**Etik Kavramı Ve Muhasebe Mesleğinde Etik**”, Umuttepe Yayınları, (2014).

Karakaya, M. “**Muhasebe Bilgi Sistemi Ve Bilgi Teknolojisi**”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, (2013).

Karakoç, Y. “**Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil**”, Denge Ymm Aş Yayınları, İzmir, (1997).

Katherine,T.S, Murphy,L.S. “**Business And Accounting Ethics**”,
<http://acct.tamu.edu/smith/ethics/ethics.htm>, Çevirmen: İsmail Bekçi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi, Cilt:12, Sayı:3, Isparta. (2007).

Kaya, C.T. & Ergüden, E. , “**Muhasebe Kurumsal Yönetim Ve Etik Üçgeninde, Etik Kod Uygulamalarının Önemi**” Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketlerde Etik Kod Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe Ve Denetime Bakış, 49-68. (2014), Nisan.

Keskin, S. “**Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar Üzerine Bir Araştırma**” (Tez) Master”, (2014).

Kılavuz, R. “**Kamu Yönetiminde Etik Ve Bir Sorun Alanı Olarak Yozlaşma**”, Seçkin Yayınevi, Ankara, (2003).

- Kırlıoğlu, H. & Akyel, N. "**Mesleki Etik Ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi**", Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı: 17. ,(2003).
- Kirik Z. ,"**Muhasebe Hata Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma**", Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi, (2007).
- Koca, N. "**Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata Ve Hileleri Önlemedeki Rolü Ve Bir Alan Çalışması**", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Fakültesi, (2010).
- Kocaman A, "**Meslek Hukuku, Mesleki Değerler Ve Etik Ankara**", Temel Eğitim Ve Staj Merkezi Tesmer, Temel Eğitim Ve Staj Merkezi Yayınları (2009), Sayfa 88.
- Koç, Y. Yüksel "**Genel Muhasebe**", Turhan Kitabevi, 12.Basım, Ankara,(2001).
- Koçberber, S. ” **Dünyada Ve Türkiye’de Denetim Etiği**”, Sayıştay Dergisi, (2008 Mart), 65-89.
- Küçüksavaş, N. "**Genel Muhasebe İlke Ve Uygulamaları**", Beta Yayınları, İstanbul, (2006).
- Larry Ponemon, "**Key Features of An Effective Ethics Training Program**", Management Accounting, October, 1996, S.66-67.
- Lazol, İ. & Çabuk, A. "**Mali Tablolar Analizi**", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, (2005).
- Lemore, Ivy Me. "**Telltale Signs of Fraud, Part Two of A Series**", Controller Magazine, May, (1998),S.81.
- Louis Fort, Jean- & Hayward, Peter "**The Supervisory Implications of The Failure of İmar Bank**", (2004).

- Maliye Bakanlığı (Mb) Gelirler Genel Müdürlüğü, “**Revizyon Ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**”, Güneş Matbaası, Ankara (1973).
- Mclean, B. “**Is Enron Overpriced?**”, Fortune, March 5. (2001).
- Mhud - Maliye Hesap Uzmanları Derneği, “**Denetim İlke Ve Esasları**”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaası, 3.Baskı, İstanbul
- Mitchell, Scott H. “**Management Fraud Trends**”, The Secured Lender, New York, November/ December (1997), Vol. 53. Iss, 6, S. 104-108.
- Mocan, M. “**Etik Ve Meslek Etikleri**”, Yüksek Denetim Dergisi, (2002), 1, 5-9.
- Moizer, P. “**An Ethical Approach To The Choices Faced By Auditors**”, Critical Perspectives On Accounting, (1995), Vol. 6 No. 5.
- Nick Brignola, “**Fraud Perpetrator Profile: A Short Story**”, [Http://Www.Bus.Lsu.Edu/Accounting/Faculty/Lcrumbley/Fraud1.Htm](http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/fraud1.htm), S.1-4.
- O’regan, David, “**Auditor’s Dictionary: Terms, Concepts**”, Processes, And Regulations, John Wiley & Sons, New Jersey, (2004).
- Okay S. “**Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi**”, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Karaman, (2011).
- Okay, S. “**Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi** (Tez) “ , Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi,(2012).
- Özer, G. & Uyar, M. “**Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme**”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, (2010), 48, 89-100.
- Özkan, A. H. ,”**Akademisyenlerin Etik Eğitime Bakışı: Türkiye Ve Abd Örneği**” Journal of Yasar University, 9(34),(2014).

- Özşahin, G. “**Bağımsız Denetçinin Hata Ve Hilelere Karşı Sorumluluğu**”, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlilik Etüdü, Ankara, (2000).
- Pazarçeviren, S.Y. “**Adli Muhasebecilik Mesleği**”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Zonguldak, (2005).
- Pehlivanli, Davut, “**Hile Denetimi**”, Beta Yayinlari, İstanbul, (2011).
- Pehlivan Davut, “**Hile Denetimi Metodoloji Ve Raporlama**”, Beta Yayınları, İstanbul, (2011).
- Pehlivan, İ. , “**Örgütsel Ve Yönetmelik Etik**”, Pagem Yayınları, Ankara,(1998).
- Peker, A. “**Modern Yönetim Muhasebesi**”, İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No:53, 4.Baskı, İstanbul. (1988).
- Pellegrini, F. “ **Arthur Andersen Catches A Break**”, Time, Thursday, April 04.(2002).
- Pickett, K.H.S, “**The Internal Auditing Handbook**”, John Wiley & Sons Inc, Second Edition, Usa. (2003).
- Rezaee, Z. “**Financial Statement Fraud: Prevention And Detection**”, John Wiley & Sons, New York, (2002).
- Saban, M. & Atalay, B. “**Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik Ve Etik Davranışın Önemi**”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Erciyes,(2005).
- Sakarya, Ş. & Kara, S. “**Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler Ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması**”, Kümü Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (2010), S. 57-72.
- Saltoğlu, M. “**Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü Ve Enron Örneği**”, Muhasebe Ve Denetime Bakış”, Sayı:10. (2003).

- Sandlin, Max. “ **Wrong Numbers: The Accounting Problems At Wordcom**”, Statement For Financial Services Committee Hearing, 8 July 2002. (2014).
<http://archives.financialservices.house.gov/archive/hearings151.shtml>
Erişim Tarihi (01.08.2017).
- Sanlı, N. “**Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık Ve Etik**”, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe, Vergi Ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar”, Türmob Yayınları, İstanbul, (2002).
- Sarbanes-Oxley Act http://w4.stern.nyu.edu/accounting/docs/speaker_papers/spring2005/zhang_ivy_economic_consequences_of_s_o.pdf 2002, s.1-2.
Erişim Tarihi (01.08.2017).
- Savaş, S. Vd. “**Veri Madenciliği Ve Türkiye’de Uygulama Örnekleri**” İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi, İstanbul, (2002). Ss.1-23.
- Schilit, Howard M. “**Can We Eliminate Fraud And Other Financial Shenanigans?**”, Usa Today Magazine, Issue:2592, September (1994), Vol:123.
- Securities Exchange Commision, <https://www.sec.gov/litigation/admin/3439144.txt>
- Selimoğlu, Seval Kardeş, “**Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar Ve Meslek Ahlakı**”, İsmmmo Yayınları, İstanbul, (1998).
- Selimoğlu, Seval Kardeş. “**Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı**”, Iıı. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Alanya, İsmmmo Yayınları, (1997), S. 146-153.
- Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki (Smmm Ve Ymm) Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik,(2007).
- Seval Kardeş Selimoğlu, “**Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı**”, Alanya, (1997).

- Seviğ, V. "**Kayıtlarda Hesap Ve Muhasebe Hileleri**", Dünya Gazetesi, (10.04.2017, 2014).
- Sevilengül, O. "**Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**", Gazi Kitabevi, Ankara, (2005).
- Simmons, Mark R. "**Profiling An İnternal Fraudester Kpmg**", Www.Sciedu.Ca/Afr Accounting And Finance Research Vol. 3, No. 2; (2014, 2016).
- Singleton, Brian, Enron: "**Dolandımcılık Sistemi Nasıl Çalıştı?**", Çev: Cengiz Toraman, "Muhasebe Ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim Ve Araştırma Derneği (Mufad)", Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı:16, Ekim (2002). S.56.
- Solomons, D. "**Accounting And Social Change: A Neutralist View**", Accounting, Organizations And Society, Vol.16, No.3, 1991, S.287-295.
- Sonsuzoğlu, E. "**Vergi Kaçakçılığı**", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:3, Ss 27, Ankara. (1988),
- Sözbilir, N. "**Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**", Akü Yayınları, Afyonkarahisar,(2010).
- Spe- (Special Purpose Entities): "**Understanding The Guidelines**", https://www.researchgate.net/publication/229000252_the_evolution_of_accounting_standards_for_special_purpose_entities_and_consolidations, (2002).
- Süer, Ayça Z. "**Muhasebe Mesleğinde Enron Vak’ası Ve Getirdikleri**", İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, İsmmmo Yayınları,(2004).
- Şengür, E. "**İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler Ve Bir Araştırma**", Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilimdalı, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, (2010).
- Taşkıran, N. "**Kaçakçılık Suçunun Tarifi**", Vergi Sorunları Dergisi, Ankara,(1995).

- Topsak, F, “**Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile Ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma**”; Ankara Ve Balıkesir Örneği (Tez)” Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,(2009).
- Topsak, F. "**Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile Ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara Ve Balıkesir Örneği**", Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi, (2009).
- Toraman C, “**Muhasebe Denetiminde Etik Ve Enron Örneği**”, , İstanbul, Türmob, Mali Çözüm Dergisi 59. Sayı.
- Toraman, C. & Akcan, A. “**Muhasebe Denetiminde Etik Teori**”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, (Ocak 2003), S.8, S.62.
- Toraman, C. “**Muhasebe Denetiminde Etik Ve Enron Örneği**”, Mali Çözüm Dergisi, Türmob, Sayı 59. , (2002).
- Toraman, C. ”**Enron Olayı Ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler**”, Muhasebe Ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim Ve Araştırma Derneği (Mufad) Muhasebe Ve Finansman Dergisi, Sayı: 15,(2002a), S.84-90.
- Tümob “**Ab’den Yeni Denetim Direktifi**“, Bilanço Dergisi, (2004) Nisan, Ss. 13-14.
- Türmob “**Ab Denetim Direktifi**“, Bilanço Dergisi, Sayı: (2004) Aralık, Ss.22-23.
- Türmob “**Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler İle Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Ahlak Kuralları**”, Resmi Gazete, 18 Ekim 2001 Tarih Ve 24557 Sayılı Yayın.
- Türmob Tarafından “**Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik**”, Resmi Gazete, 19 Ekim 2007 Tarih Ve 26675 Sayılı Yayın.

Türmob, “**Mesleki Ahlâk Kurallarıyla İlgili Mecburi Meslek Uygulama Kararı**”,
Sayı:24577 (18.10.2001).

Türmob, 27 Mart 2014 Tarihli 28954 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanan Muhasebe
Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi Ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında
Tebliğ [http://www.turmobil.org.tr/arsiv/fckeditor/userfiles/file/
yonetmelikler-2_4_2013/muh_mes_etik_tebliğ_28954-1.pdf](http://www.turmobil.org.tr/arsiv/fckeditor/userfiles/file/yonetmelikler-2_4_2013/muh_mes_etik_tebliğ_28954-1.pdf)

Türmob, "**3568 Sayılı Meslek Yasası Ve Son Değişikliklerle Yönetmelikler**",
Türmob Yayınları, Ankara, (2010).

Ulucan Özkul F. “**İşletmelerde Hile Riski Yönetimi**”, Beta Yayınları, İstanbul,
(2011).

Utku, B. D. ”**Etik Davranışlar: Muhasebe Meslek Mensubu Olmaya Aday İlib
Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma**”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,
(2009), 4,211-232.

Uyar, S. “**Denetim Komitesi Oluşumunu Etkileyen Düzenlemelerin Değer-
lendirilmesi**”, Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:4, Sayı:12, S.115,
(2004)

Uysal, Ö. “**Özmen Sarbanes Oxley Yasası Ve Sermaye Piyasası Ve Borsa
Kurulunun (Sec) Düzenlemeleri Açısından Bağımsız Denetçi Olgusu**”,
Muhasebe Ve Denetime Bakış, Yıl:4, Sayı: 13. (2004).

Ünsal, A. “**Muhasebe Etik Eğitim Sistem Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim**”
Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (2009), 22, 409-422.

Vona, Leonard V. “**Fraud Risk Assessment**”, John Wiley&Sons, U.S.A. (2008).

Vyakarnam, S. & Srikanthan, S. & Fitzsimons, S. “**Can Accountants Distinguish
Their Assets From Their Morals?**”, Business Ethics. A European Review,
(1996), Vol.5, No.6.

- Ward, R. “**Ramsay's Proposals Are Good For Australia**”, The Australian Financial Review, October 31. (2001).
- Weil, J. & Liesman, S. “**Stock Gurus Disregard Most Big Write-Offs, But They Often Hold Vital Clues To Outlook**” The Wall Street Journal, December 31, (2001).
- Wells, Joseph T. "A Fistful of Dollars", Security Management, Arlington, Aug 1999, Vol. 43. Ks. 8, S.70-75.
- Wells, Joseph T. “**Corporate Fraud Handbook Prevention And Detection**”, John Wiley&Sons, (2004).
- Wells, Joseph T. “**Principles of Fraud Examination**”, John Wiley&Sons Inc, New York, Usa, (2008).www.muhassebe.tr.comyazarlarimiz/suleyman/001/,(15.01.2014).
- Yalçın, Hasan; “ **Hileler Benford Kanunu İle Bulunuyor**”, http://www.dcnctimturkey.com/inde.php?option=com_content&vie\v=article&id=984?.3ahileier-benfordkanunu-ilebulimuyor&caiid203'o3adtbusiness-review-makaleler&iteniid31, (erişim tarihi: 03.02.2017).
- Yanık, R. & Samancı, T. “**Benford Kanunu Ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama**”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (2013), S. 17, S. 335-348.
- Yazıcı, M. “**Kurumsal Muhasebe Denetimi**”, Muhasebe Ve Finansman Dergisi, (2003), S.17, S.30.
- Yıldırım, Ş. “**Tabii Hukuk Teorisi Bağlamında Hukukun Etik Karakteri Ve Etik Geçerliliği**”, Kelam Araştırmaları, (2014), 12(1), 371-382.
- Yıldız, F. “**Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlâkı**”, Der Yayınları, İstanbul, (2002).

Yildiz, G. “**Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama**”, Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, (2010, Ağustos-Aralık), 36, S. 155-178.

Yüksel, A. “**Muhasebe Ve Etik**”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Xx. , Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (2001) (S. 235-243).



EKLER

EK 1-

ANKET FORMU

SMM MESLEĞİNDE ETİK ALGISI VE BUNUN MUHASEBE HATA VE HİLELERİNE ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: TRC 1 BÖLGESİ

Değerli Meslek Mensubu;

Bu anket çalışması kapsamında, meslek mensupları ve meslek birlikleri tarafından oluşturulan etik değerler ışığında **etik eğitimi** alan mali müşavirlerin **etik eğitimi almayan** mali müşavirlere göre meslek yaşantılarında uyguladığı veya karşılaştığı mesleki hata ve hilelerin daha az olup olmadığının tespit edilmesi üzerine hazırlanmıştır.

Anketi oluşturan soruları cevaplamak, şüphesiz değerli zamanınızın bir bölümünü alacaktır. Ancak ankete katılarak bilimsel bir çalışmaya destek vermiş olacaksınız. İlginiz ve desteğiniz için teşekkür ederiz. Ankette yer alan sorular tamamen bilimsel bir araştırma için kullanılacak olup, anketi cevaplayanların kimliklerine ilişkin herhangi bir bilgi içermemektedir. Çalışmanın başarıya ulaşması her şeyden önce vereceğiniz bilgilerin objektifliğine bağlıdır.

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

I- MESLEK MENSUBU İLE İLGİLİ DEMOGRAFİK BİLGİLER

- 1) Cinsiyetiniz: Erkek Kadın
- 2) Yaşınız: 20-30 31-40
 41-50 51 +
- 3) Öğrenim Durumunuz: Lise Lisans
 Y.Lisans Doktora
- 4) Meslek Unvanınız: SMMM YMM
- 5) Mesleki Deneyiminiz(Yıl): 1-5 6-10
 11-15 16-20 20 +
- 6) Faaliyet Gösterilen İl: Kilis Adıyaman Gaziantep
- 7) Mükellef Sayınız: 0-30 31-60 61-90 91-120 121 +
- 8) TÜRMOB'un Etik Eğitimine Katıldınız mı?: Evet Kadın

Mali Müşavirlerin muhasebe hataları, hileleri ve meslek etiği ile ilgili aşağıda belirtilen yargılara katılma derecenizi sayı belirteçlerini (X) sembolü kullanarak işaretleyiniz.

1: Kesinlikle Katılmıyorum 2: Katılmıyorum 3: Kararsızım 4: Katılıyorum 5: Kesinlikle Katılıyorum

II- SMM MESLEK MENSUBUNUN HATA, HİLE, ETİK VE MESLEK ETİĞİ KONUSUNDA KARŞILAŞTIĞI DURUMLAR

HATALAR	1	2	3	4	5
HT 1: Yaptığım hatalar çoğunlukla “psikolojik nedenlerden” kaynaklanmaktadır.					
HT 2: Yaptığım hatalar çoğunlukla “iş stresinden” kaynaklanmaktadır.					
HT 3: Yaptığım hatalar, dalgınlık sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığım olmuştur.					
HT 4: Yaptığım hatalar, kullanmış olduğum teknolojinin yetersizliği sonucu mükelleflerimin işlemlerinde hata yaptığım olmuştur. (yazılım, internet vb.)					
HT 5: Mesleğimle ilgili olarak yayınlanan yasa hükümleri, yönetmelik ve yasal düzenlemelerle ilgili değişiklikleri zamanında takip edemediğimden dolayı hatalı işlemler yaptığım olmuştur.					
HT 6: Yaptığım hatalar çoğunlukla Bilgisizlik, tecrübesizlik, iş yoğunluğu, dikkatsizlikten kaynaklanan hatalardır. (rakam, nakil, unutmama vb.)					

HİLELER	1	2	3	4	5
HL 1: Para kazanma arzusundan dolayı hileli işler yapılmaktadır.					
HL 2: Mükellefin isteğini kırmamaktan dolayı hileli işlemler yapılmaktadır.					
HL 3: Mükellefi kaybetme endişesinden dolayı hileli işlemler yapılmaktadır.					
HL 4: Müşterilerin daha az vergi ödemesi için bazı hesaplarda oynamalar yapılmaktadır.					
HL 5: Müşterilerin kâr dağıtmama ya da az kâr dağıtmalarını sağlamak için kasti işlemler yapılmaktadır.					

HL 6: Müşterilerin talepleri doğrultusunda işletmenin kamuoyunda (<i>SGK, maliye bankalar vb.</i>) imajını güçlendirmek için kasti işlemler yapılmaktadır.					
HL 7: Muhasebe işlemlerinde zamanından önce veya sonra kayıt yaparak hileli davranışta bulunulmaktadır.					
HL 8: Başarılı görünmek için müşteriler lehine hileli davranışlar yapılmaktadır.					

ETİK DEĞERLER	1	2	3	4	5
ETD 1: “ <i>En iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir</i> ” anlayışıyla hareket eden meslek mensupları bulunmaktadır.					
ETD 2: Meslek mensuplarının, müşterileri ile Ticari ortaklık ve borç-alacak ilişkisine girmeleri normal değildir.					
ETD 3: Meslek mensupları, mükelleflerine, devlete ve meslektaşlarına karşı olan sorumluluklarının farkındadırlar. (<i>sır saklama, tarafsızlık, dürüstlük vb.</i>)					
ETD 4: Bazı meslek mensupları teknik ve mesleki standartlara uygun olarak hareket etmemektedir. (<i>reklam yasağı, haksız rekabet, bağımsızlık vb.</i>)					

ETİK DAVRANIŞ	1	2	3	4	5
ETDV 1: Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmadım.					
ETDV 2: Meslek yaşantım içerisinde teknik ve/veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğim olmuştur.					
ETDV 3: Müşterilerimin baskısı nedeniyle Meslek Etik Kurallarına aykırı hareket etmek zorunda kaldığım olmuştur.					

ETVD 4: Meslek Etik Kurulu tarafından almış olduğum “Etik Eğitimi”, meslek hayatımda yapmış olduğum <i>“hataların önlenmesi”</i> konusunda yol gösterici olmuştur.					
ETVD 5: Meslek Etik Kurulu tarafından almış olduğum “Etik Eğitimi”, meslek hayatımda yapmış olduğum <i>“hileler yapılmaması”</i> konusunda yol gösterici olmuştur.					

	ETİK EĞİTİM				
	1	2	3	4	5
ETE 1: Meslek etiği çerçevesinde ülkemizde yapılan düzenlemeler ve eğitimler yeterlidir.					
ETE 2: Merkezi etik kurulun oluşturduğu etik ilkeler ve etik eğitimler uygulanabilir.					
ETE 3: Merkezi etik kurulun oluşturduğu ilkeler ve eğitimler genişletilebilir ve geliştirilebilir.					
ETE 4: Merkezi etik kurulun oluşturduğu ilkeler ve eğitimler hata ve hileye yönlendiren sebepleri bertaraf etme konusunda meslek mensubuna donanım sağlamaktadır.					

DENETİM VE YAPTIRIM	1	2	3	4	5
DVY 1: Meslek yaşamım boyunca müşterilerimin ne lehine ne de aleyhine etik dışı davranışta bulunmamamın nedeni <i>“alacağım cezalardan korkumdur.”</i>					
DVY 2: Meslek mensupları 3568 sayılı yasaya göre yaptığı hata ve hilelerden dolayı denetime tabi tutulmaktadır. <i>(TURMOB, Muhasebeciler Odası vb.)</i>					
DVY 3: Meslek mensupları 3568 sayılı yasaya göre yaptığı hata ve hilelerden dolayı cezai müeyyidelerle karşılaşmaktadır. <i>(TURMOB, Muhasebeciler Odası vb.)</i>					
DVY 4: Meslek yasalarına aykırılıktan dolayı ceza aldığım olmuştur.					
DVY 5: Ülkemizde meslek etiğine uygun davranışta bulunmayan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterlidir. <i>(uyarma, kınama, meslekten men vb.)</i>					
DVY 6: Ülkemizde meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemeler yeterlidir.					

**KATKINIZ İÇİN
TEŞEKKÜR EDERİZ.**

ÖZGEÇMİŞ

27 Temmuz 1979 adıyaman doğumluyum. 1999 yılında Adıyaman Ticaret Meslek Lisesi Muhasebe bölümünden mezun oldum. Lisans öğrenimimi Açıköğretim Fakültesi İşletme bölümünü bitirerek tamamladım. 2009 yılında Maltepe Üniversitesinde İşletme Yüksek lisansına başladım. 2011 yılında mezun oldum. 2011 yılında Beykent Üniversitesi İşletme Yönetimi doktora eğitimime başladım.

2009 yılından bu yana Adıyaman Üniversitesinde Öğretim Elemanı olarak çalışmaktayım. Aynı zamanda Kendi Mali Müşavirlik ofisimde yöneticisi olarak çalışmaktayım.

İkrabin AYTEKİN