



**MUHASEBE HATA ve HİLELERİNİN OLUŞMASINA
YÖNELİK MESLEK MENSUPLARININ ALGILARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**2021
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Tuğba YILMAZ

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN**

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN OLUŞMASINA YÖNELİK MESLEK
MENSUPLARININ ALGILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tuğba YILMAZ

**Karabük Üniversitesi
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi**

**Karabük
EKİM/2021**

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	1
TEZ ONAY SAYFASI.....	5
DOĞRULUK BEYANI	6
TEŞEKKÜR	7
ÖZ.....	8
ABSTRACT.....	9
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	10
ARCHIVE RECORD INFORMATION	11
KISALTMALAR	12
ARAŞTIRMANIN AMACI ve ÖNEMİ.....	13
ARAŞTIRMANIN MODELİ ve HİPOTEZLERİ.....	13
EVREN ve ÖRNEKLEM.....	15
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	15
ARAŞTIRMANIN KAPSAMI ve SINIRLILIKLARI	17
GİRİŞ	18
1. BÖLÜM: DENETİME GENEL BAKIŞ.....	20
1.1. Muhasebe Denetimi ve Özellikleri.....	20
1.2. Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki.....	21
1.3. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Süreç İçinde Gelişimi.....	22
1.3.1. Dünyada Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi.....	22
1.3.2. Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi	25
1.4. Denetim Türleri.....	28
1.4.1. Kapsam Açısından Denetim Türleri	28
1.4.1.1. Genel Denetim	28
1.4.1.2. Özel Amaçlı Denetim	28
1.4.2. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	29
1.4.2.1. Finansal Tablolar Denetimi (Mali Tablo Denetimi)	29
1.4.2.2. Faaliyet Denetimi	30
1.4.2.3. Uygunluk Denetimi	30

1.4.3. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri	31
1.4.3.1. İç Denetim.....	31
1.4.3.2. Kamu Denetimi	32
1.4.3.3. Bağımsız Muhasebe Denetimi (Dış Denetim)	33
1.4.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri.....	34
1.4.4.1. Ara Denetim (Sınırlı).....	34
1.4.4.2. Yıl Sonu Denetimi (Son Denetim).....	34
1.4.4.3. Sürekli Denetim.....	34
1.5. Bağımsız Denetçinin Muhasebedeki Rolü ve Sorumlulukları	36
1.6. Denetçinin İhmalkâr Olmasının Sonuçları.....	38
2. BÖLÜM: MUHASEBEDE HATA ve HİLE	39
2.1. Muhasebede Hata Kavramı	39
2.1.1. Muhasebede Hatanın Tanımı	39
2.1.2. Muhasebede Hata Türleri	40
2.1.2.1. Matematik Hataları	40
2.1.2.2. Kayıt Hataları	40
2.1.2.3. Nakil Hataları.....	40
2.1.2.4. Unutma ve Tekrar Hataları.....	41
2.1.2.5. Bilanço Hataları	41
2.1.2.6. Telafi Edici Hatalar	42
2.1.2.7. Vergi Hesaplama Hataları	42
2.1.3. TMS 8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri.....	42
2.1.4. Hatanın Önlenmesi	44
2.1.5. Hatanın Nedenleri.....	45
2.1.5.1. Dikkatsizlik ve İhmal.....	45
2.1.5.2. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik.....	45
2.2. Muhasebede Hile Kavramı	46
2.2.1. Hile Grupları ve Özellikleri	48
2.2.1.1. Çalışan Hileleri.....	50

2.2.1.2. Yönetim Hileleri.....	50
2.2.1.3. Yatırım Hileleri.....	51
2.2.1.4. Satıcı Hileleri.....	51
2.2.1.5. Müşteri Hileleri.....	51
2.2.2. Hile Unsurları.....	52
2.2.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanımı	53
2.2.2.2. Yolsuzluk/Ahlaki Olmayan Davranışlar	54
2.2.2.3. Hileli Finansal Raporlama	55
2.2.3. Hata ve Hile Ayırımı.....	57
2.2.4. Hile Yöntemleri.....	58
2.2.4.1. Kastı Hatalar	58
2.2.4.2. Kayıt Dışı İşlemler	58
2.2.4.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	59
2.2.4.4. Uydurma Hesaplar	60
2.2.4.5. Belge Sahtekarlığı	60
2.2.4.6. Bilançonun Maskelenmesi.....	61
2.2.5. Hile Yapanların Özellikleri.....	61
2.2.6. Hilenin Nedenleri	62
2.2.7. Hile Üçgeni.....	63
2.2.7.1. Baskı unsuru	64
2.2.7.2. Fırsat unsuru	65
2.2.7.3. Haklı Gösterme unsuru (Rasyonalizasyon)	66
2.3. Muhasebe Hilelerini Önleme ve Ortaya Çıkarma Yöntemleri.....	66
2.4. Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Kullanılan Yöntemler.....	69
2.4.1. Analitik Yöntemler	73
2.4.1.1. Trend Analizi.....	74
2.4.1.2. Oran Analizi	74
2.4.2. Veri Madenciliği.....	74
2.4.3. Benford Yasası	75

3. BÖLÜM: MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN OLUŞMASINA YÖNELİK MESLEK MENSUPLARININ ALGILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ ve BİR UYGULAMA	77
3.1. Literatür Araştırması.....	77
3.2. Metodoloji.....	81
3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	81
3.2.2. Araştırmanın Modeli	81
3.2.3. Evren ve Örneklem.....	82
3.2.4. Verilerin Analizi.....	82
3.2.5. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	83
3.3. Bulgular	83
3.3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri.....	84
3.3.2. Muhasebedeki Hatalar, Hileler ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Bulgular	84
3.3.3. Muhasebedeki Hatalara, Hilelere ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Algının Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Karşılaştırması.	85
SONUÇ ve ÖNERİLER	89
KAYNAKÇA	91
TABLolar LİSTESİ	107
EKLER	108
ÖZGEÇMİŞ	113

TEZ ONAY SAYFASI

Tuğba YILMAZ tarafından hazırlanan “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Oluşmasına Yönelik Meslek Mensuplarının Algılarının Değerlendirilmesi” başlıklı bu tezin Yüksek Lisans Tezi olarak uygun olduğunu onaylarım.

Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN
Tez Danışmanı İşletme Anabilim Dalı

Bu çalışma, jürimiz tarafından Oy Birliği ile İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir. 04/10/2021

<u>Ünvanı, Adı SOYADI (Kurumu)</u>	<u>İmzası</u>
Başkan: Dr. Öğr. Üyesi Cihat SAVSAR (Hitit Üniv.)
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Fatih GÜÇLÜ (KBÜ)
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN (KBÜ)

KBÜ Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu, bu tez ile, Yüksek Lisans derecesini onamıştır.

Prof. Dr. Hasan SOLMAZ
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

DOĞRULUK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum, bu çalışmayı, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yol ve yardıma başvurmaksızın yazdığımı, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserleri her kullanımında alıntı yaparak yararlandığımı belirtir; bunu onurumla doğrularım.

Enstitű tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara katlanacağımı bildiririm.

Adı Soyadı : Tuğba YILMAZ

İmza :

TEŞEKKÜR

Bu çalışmada muhasebe ve meslek mensupları açısından önem taşıyan denetim, hata ve hile konuları ele alınmıştır. İşletmelerde ve dünyada giderek yaygınlaşan muhasebe skandalları bu konuların ne derece önemli olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede muhasebedeki hatalar, hileler ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı; meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından incelenmiştir. Çalışma kapsamı Batı Karadeniz Bölgesindeki Karabük, Bartın ve Kastamonu illeri dahilindedir.

Tez çalışmam sırasında pozitivist bir yaklaşımla bilgi paylaşımında bulunmaktan kaçınmayan ve hem lisans hem de yüksek lisans öğrenimim süresince bilimsel önerilerde bulunan değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN'e teşekkürlerimi sunarım. Tez çalışmamın yanı sıra lisans ve yüksek lisans öğrenimimde bir araştırmanın titizlikle ve sabırla yürütülmesi gerektiğini bana aşıl原因an değerli hocam Doç. Dr. Hakan CENGİZ'e teşekkürlerimi sunarım. Tüm tez çalışmam sırasında ve hayatım boyunca maddi manevi desteğini esirgemeyen kıymetli aileme ve değerli arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Tuğba YILMAZ

ÖZ

Kamu kurum ve kuruluşlarında, özel sektörde ya da çeşitli piyasalarda her işletmede muhasebe departmanı günümüzün olmazsa olmaz bölümlerindedir. Bununla birlikte yapılan işler muhasebeciler tarafından kayıt altına alınırken beraberinde çeşitli riskleri de getirmektedir. Bu risklerin bir kısmını hatalar oluştururken, bir kısmını da bilinçli yapılan hileler oluşturmaktadır. Bu hata ve hilelerin ortaya çıkması ise çoğu zaman yapılan denetimler sırasında açığa çıkmaktadır. Her gün yeni risklerle karşılaşan bu işletmeler ve kuruluşlardaki hata ve hilelerin neden kaynaklandığını tespit edebilmek, muhasebe meslek mensuplarının bakış açısı ile yöneticilerin bu noktada nasıl bir denge taşıdığını anlayabilmek oldukça önem taşımaktadır.

Bu çalışma meslek mensuplarının muhasebede hata, hile ve yönetimin sorumluluğu ile ilgili algılarına odaklanmaktadır. Bu kapsamda araştırmanın amacı; muhasebedeki hatalara, hilelere ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algıyı; Karabük, Bartın ve Kastamonu illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından değerlendirmektir. Çalışmada bu illerde faaliyet gösteren meslek mensuplarına anket uygulanarak veriler toplanmıştır.

Muhasebe meslek mensubu kişilerin cinsiyet ve hizmet süreleri açısından muhasebedeki hatalara, hilelere ilişkin algılarının yanı sıra yöneticilerin hile ve hatalar konusundaki sorumluluklarına ilişkin algılarının da anlamlı farklılık göstermediği belirlenmiştir. Ancak meslek mensubu kişilerin yaş açısından yöneticilerin hile ve hatalar konusundaki sorumluluklarına ilişkin algının anlamlı farklılık gösterdiği ortaya çıkmıştır. Buna göre; muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesinde yöneticilerin sorumluluklarının olduğunu, 35 yaş ve altında olan kişilerin, 46 yaş ve üstünde olanlardan daha fazla düşündükleri belirlenmiştir. Ayrıca muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesinde yöneticilerin sorumluluklarının olduğunu lisansüstü mezunu olan kişilerin, lise mezunlarından daha fazla düşündükleri belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Denetim, Hata, Hile, Yönetim

ABSTRACT

Accounting department is one of the indispensable parts of today's public institutions and organizations, in the private sector or in every business in various markets. However, while the work done is recorded by the accountants, it also brings with it various risks. While some of these risks are made up of mistakes, others are made up of deliberate tricks. The emergence of these errors and cheats is often revealed during the inspections. It is very important to be able to determine the causes of errors and frauds in these businesses and organizations that face new risks every day, and to understand how the managers carry a balance at this point with the perspective of professional accountants.

This study focuses on the perceptions of professionals about accounting errors, fraud and management's responsibility. In this context, the aim of the research is; perception of accounting errors, frauds and responsibilities of managers; the aim of this study is to evaluate the demographic characteristics of the professionals operating in the provinces of Karabük, Bartın and Kastamonu. In the study, data were collected by applying a questionnaire to the professionals operating in these provinces.

It has been determined that the perceptions of professional accountants regarding errors and frauds in accounting in terms of gender and length of service, as well as perceptions of managers' responsibilities for fraud and errors, do not differ significantly. However, it has been revealed that the perception of the managers' responsibilities regarding cheating and mistakes differs significantly in terms of age. According to this; It has been determined that people aged 35 and under think more than those aged 46 and over that managers have responsibilities in preventing errors and frauds in accounting. In addition, it was determined that postgraduate graduates think more than high school graduates that managers have responsibilities in preventing errors and frauds in accounting.

Keywords: Accounting, Audit, Error, Fraud, Management

ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

Tezin Adı	Muhasebe Hata ve Hilelerinin Oluşmasına Yönelik Meslek Mensuplarının Algılarının Değerlendirilmesi
Tezin Yazarı	Tuğba YILMAZ
Tezin Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN
Tezin Derecesi	Yüksek Lisans Tezi
Tezin Tarihi	04/10/2021
Tezin Alanı	İşletme Anabilim Dalı
Tezin Yeri	KBÜLEE – KARABÜK
Tezin Sayfa Sayısı	115
Anahtar Kelimeler	Muhasebe, Denetim, Hata, Hile, Yönetim

ARCHIVE RECORD INFORMATION

Name of the Thesis	Evaluation of Perceptions of Professional Members towards the Occurrence of Accounting Errors and Frauds
Author of the Thesis	Tuğba YILMAZ
Advisor of the Thesis	Asst. Prof. Hakan VARGÜN
Status of the Thesis	Master Thesis
Date of the Thesis	04/10/2021
Field of the Thesis	Department of Management
Place of the Thesis	KBÜLEE – KARABÜK
Total Page Number	115
Keywords	Accounting; Audit; Error; Fraud; Management

KISALTMALAR

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü)
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiners (Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
SAS	: Statement on Auditing Standards (AICPA tarafından yayımlanan denetim standartları)
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPSS	: Statistical Package for the Social Sciences (Sosyal Bilimler İçin İstatistik Programı)
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
Vd.	: Ve Diğerleri

ARAŞTIRMANIN AMACI ve ÖNEMİ

Bu araştırmanın amacı; muhasebe hataları, hileleri ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algıyı; Karabük, Bartın ve Kastamonu illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından değerlendirmektir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında, özel sektörde ya da çeşitli piyasalarda her işletmede muhasebe departmanı günümüzün önemli bölümlerinden biridir. Bununla birlikte yapılan işler muhasebeciler tarafından kayıt altına alınırken beraberinde çeşitli riskleri de getirmektedir. Bu risklerin bir kısmını hatalar oluştururken, bir kısmını da bilinçli yapılan hileler oluşturmaktadır. Bu hata ve hilelerin ortaya çıkması ise çoğu zaman yapılan denetimler sırasında açığa çıkmaktadır. Her gün yeni risklerle karşılaşan bu işletmelerdeki ve kuruluşlardaki hata ve hilelerin neden kaynaklandığını tespit edebilmek, muhasebe meslek mensuplarının bakış açısı ile yöneticilerin bu noktada nasıl bir denge taşıdığını anlayabilmek oldukça önem taşımaktadır.

ARAŞTIRMANIN MODELİ ve HİPOTEZLERİ

Herhangi bir amaca ya da amaçlara uygun olarak yapılan bilimsel çalışmalardaki verilerin en ekonomik biçimde toplanmasına ve analiz edilmesine araştırma modeli adı verilmektedir (Karasar, 2008, s. 76). Karabük, Bartın ve Kastamonu illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan bu çalışma tarama modeli niteliği taşımaktadır. Tarama modeli, geçmişte ya da hala devam etmekte olan durumun, mevcut olduğu biçimde betimlenmesini amaçlayan, bunun yanında bir grup içerisinde bulunan birey ya da nesnelerin özelliklerini değişim ya da etkiye uğratmadan belirleyen araştırma desenidir. Nicel ve nitel olma özelliği taşıyan tarama modellerinden nicel yaklaşım yöntemi bu çalışmada benimsenmiştir (Büyüköztürk, Çakmak, Akgün, Karadeniz, & Demirel, 2010).

Tarama modellerinin istatistiksel testlerle değerlendirilmesi çoğunlukla mümkün olan model türlerindedir. Bu türden çalışmaların uygulanabilmesi ve tekrar edilir olması göreceli olarak daha hızlı olabilmektedir (Ulus, İnce, Aliustaoğlu, & Melez, 2010, p. 44). Bunun yanında hipotez ya da hipotezler test edilip, istatistiksel bir sonuç elde edilmek isteniyorsa bu tür modellerin uygulanmasının doğru olarak kabul edildiği ifade edilmektedir (Padem, Göksu, & Konaklı, 2012, s. 58). Hipotez, bir çalışma ile ilgili herhangi bir özelliği doğrulamak amacıyla yola çıkılarak oluşturulan geçici bir

önermedir. Olay ve olgularla ilgili bilgilerin toplanmasının ardından önerilen hipotezler araştırmacı tarafından doğrulanmaya çalışılır. Bu işlem sonucunda hipotezler ya araştırmanın problemine cevap vermiş ya da vermemiş olur (Erdem L. , 2007, p. 47). Bu çerçevede araştırmada n görülen hipotezler aşağıda sıralanmıştır:

Muhasebedeki Hatalara İlişkin Hipotezler:

- **H_{A1}:** Muhasebedeki hatalara ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- **H_{A2}:** Muhasebedeki hatalara ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin yaşlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- **H_{A3}:** Muhasebedeki hatalara ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin öğrenim durumlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- **H_{A4}:** Muhasebedeki hatalara ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin hizmet sürelerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

Muhasebedeki Hilelere İlişkin Hipotezler:

- **H_{B1}:** Muhasebedeki hilelere ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- **H_{B2}:** Muhasebedeki hilelere ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin yaşlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- **H_{B3}:** Muhasebedeki hilelere ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin öğrenim durumlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- **H_{B4}:** Muhasebedeki hilelere ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin hizmet sürelerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Hipotezler:

- **H_{Y1}:** Yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- **H_{Y2}:** Yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin yaşlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- **H_{Y3}:** Yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin öğrenim durumlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir.
- **H_{Y4}:** Yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin hizmet sürelerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.

EVREN ve ÖRNEKLEM

Bu araştırmanın evrenini; Karabük, Bartın ve Kastamonu illerindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda'larına kayıtlı olan toplam 252 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Ancak uygulamada evrendeki tüm muhasebe meslek mensuplarından bilgi derlemeye çalışmanın çeşitli nedenlerden dolayı imkânsız olduğuna karar verilmiştir. Bu tür durumlara evrenden örneklem almanın en doğru yol olduğu düşüncesi ile hareket edilerek (Özmen, 1999, s. 25; Padem, Göksu, & Konaklı, 2012, s. 63) evrende örnekleme gidilmiştir. Bu çerçevede tesadüfi olmayan örnekleme teknikleri içerisinde değerlendirilen kolayda örnekleme yöntemi uygulanmıştır. Kolayda örnekleme yöntemi, kişileri seçmenin büyük oranda araştırmacıların inisiyatifinde olduğu örnekleme yöntemidir (Şimşek, 2012, s. 122). Örnekleme alınacak kişi sayısını belirlemede ise Krejcie ve Morgan (1970, s. 608) tarafından önerilmiş olan örneklem tablosundan faydalanılmıştır. Örneklem büyüklüğü ile ilgili tabloda 0,95 güven aralığı ve $\pm 0,05$ hata oranı göz önünde bulundurularak, evren hacminin >250 olması durumunda örnekleme alınacak kişi sayısının 152 kişi olması gerektiği belirtilmiştir. Ancak 54 geçersiz e posta sebebiyle geri dönüş alınamamış, geride kalan 198 kişinin de iş yoğunluğu ve zaman kısıtlılığı gibi sebeplerle 70 tanesinden geri dönüş alınabilmiştir. Geri dönüş oranı %35 olarak hesaplanmıştır.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanan bu çalışmada anket tekniği kullanılmıştır. Anket 4 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde muhasebe meslek mensuplarının tanımlayıcı bilgilerine yer verilmiştir. İkinci bölümde muhasebedeki hatalar (12 madde) ile ilgili, üçüncü bölümde muhasebedeki hileler (19 madde) ile ilgili ve dördüncü bölümde yöneticilerin sorumluluğu (30 madde) ile ilgili olmak üzere toplam 61 adet soru bulunmaktadır. Söz konusu ifadeler Nazlı'nın 2014 yılında yapmış olduğu çalışmadan uyarlanmıştır. Muhasebedeki hatalar, hileler ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin ifadeler 5'li Likert tipinde (1=Kesinlikle katılmıyorum; 5=Kesinlikle katılıyorum) biçiminde tasarlanmıştır.

Muhasebe mesleği mensubu kişilerden toplanan verilerin analizi için SPSS 20 istatistik paket programı kullanılmıştır. Bu çerçevede öncelikli olarak bir ölçüm sürecindeki, verilerin ölçüm işleminin tekrarlanabilir olmasındaki yaklaşımı veya tekrarlardaki tutarlılığı açıklayan güvenirliliğe (Alpar, 2010, s. 411; Ural & Kılıç, 2013,

s. 280) bakılmıştır. Güvenilirlik analizi için genellikle kullanılan Alfa katsayısından (Cronbach Alpha) yararlanılmıştır. (Özdamar, 2004, s. 623). Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirliği için ise; “ $0,00 \leq \alpha < 0,40$ = güvenilir değil, $0,40 \leq \alpha < 0,60$ = düşük güvenilirlik, $0,60 \leq \alpha < 0,80$ = oldukça güvenilir ve $0,80 \leq \alpha < 1,00$ = yüksek güvenilirlik” değerleri dikkate alınmıştır (Kalaycı, 2010, s. 405; Akgül & Çevik, 2003, s. 436).

Yapılan güvenilirlik testi sonucunda muhasebedeki hatalar ölçeği için $\alpha=0,852$, muhasebedeki hileler ölçeği için $\alpha=0,756$ ve yöneticilerin sorumlulukları ölçeği için $\alpha=0,700$ olarak bulunmuştur. Yönetici sorumluluklarıyla ilgili 13. 20. ve 25. maddeler güvenilirliği düşürdüğü için ölçekten çıkarılmıştır. Güvenirlik katsayısının 0,70 üzerinde olması, ölçeklerin oldukça güvenilir olduğuna işaret etmektedir. Verilerin güvenilirliği sağlandıktan sonra araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri ve ölçek ifadelerine yönelik olarak betimsel analizler yapılmıştır. Betimsel analizler frekans ve aritmetik ortalama olarak iki şekilde meydana gelmektedir. Betimsel analizlerde frekanslar, değişkenlerin sıklık sayısını gösterirken; ortalamalar da sayıların aritmetik ortalamalarını göstermektedir (Veal, 2006, p. 159). Muhasebedeki hatalar, hileler ve yönetici sorumluluklarına ilişkin ifadeler; “1.00-1.80=Kesinlikle katılmıyorum, 1.81-2.60=Katılmıyorum, 2.61-3.40=Kararsızım, 3.41-4.20=Katılıyorum ve 4.21-5.00=Kesinlikle katılıyorum” değer aralıkları dikkate alınarak yorumlanmıştır (Özdamar, 2001, p. 145).

Analizlerin üçüncü aşamasında muhasebecilerin demografik özelliklerine göre muhasebedeki hatalara, hilelere ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algıları test edilmiştir. Ancak öncelikle verilerin normallik varsayımlarına bakılmıştır. Literatürde değişkenlerin normal dağılım koşulunu yerine getirebilmesi için çarpıklık ve basıklık değerlerinin (Skewness ve Kurtosis değerleri) -1,5 ve +1,5 olması gerektiğini belirten yazarların (Tabachnick & Fidell, 2013) olmasının yanı sıra -2 ve +2 aralığında olması gerektiğini belirten yazarlar da vardır (George & Mallery, 2010). Bu çerçevede araştırmada basıklık ve çarpıklık değerlerinin -2 ve +2 değerler arasında olduğu belirlenerek parametrik test koşullarının sağlandığı tespit edilmiştir. Bu çerçevede aralarında bağımsız olan iki grup arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını ortaya koyabilmek için T-testinden (Arslantürk, 2001, s. 140; Yazıcıoğlu & Erdoğan, 2004, s. 172) faydalanılmıştır. Birkaç grup arasında, ortalama skorlardaki anlamlı farklılıkları

tespit etmek için ise Tek Yönlü ANOVA testinden (Pallant, 2005, p. 214) faydalanılmıştır.

Dördüncü aşamada muhasebedeki hataların ve hilelerin işletme yöneticilerinin sorumluluğuyla ilişkili olup olmadığı değerlendirilmiştir. Bu amaçla Pearson korelasyon testi kullanılmıştır. Pearson korelasyon katsayısı -1 ve +1 arasındaki değerler ile ölçülmektedir. Katsayının +1'e yaklaşması değişkenler arasında pozitif bir ilişkinin olduğu, -1'e yaklaşması ise negatif bir ilişkinin olduğu anlamına gelmektedir (Nakip, 2013, p. 439). İlişki katsayısının yorumlanmasında; "çok zayıf = 0,00-0,25, zayıf = 0,26-0,49, orta = 0,50-0,69, yüksek = 0,70-0,89 ve çok yüksek = 0,90-1,00 değerleri temel alınmıştır (Kalaycı, 2010, s. 116).

ARAŞTIRMANIN KAPSAMI ve SINIRLILIKLARI

Bu çalışmanın kapsamında Karabük, Bartın ve Kastamonu'da illerinde faaliyetlerini sürdürmekte olan muhasebe meslek mensupları (mali müşavirler) oluşturmaktadır. Bu kapsamda araştırma bulguları yalnızca bu iller için değerlendirilebilir. Bununla birlikte araştırmanın bazı sınırlılıkları şu şekildedir:

- Araştırma 2020-2021 yılındaki belirli illerdeki yapılan verilerin analizi ile sınırlıdır. Farklı illerde ve bölgede yapılacak çalışmalar ile farklı sonuçlar elde edilebilir.
- Araştırmaya katılan kişiler kendi istekleri ile soruları cevaplamışlardır. Cevaplama sırasında önyargı ile yaklaşılabilir olması bulguların genel niteliğini sınırlamaktadır.
- Araştırma yapıldığı sırada pandemi olması sebebiyle veri toplanırken güçlükler yaşanmıştır.

GİRİŞ

Muhasebe mesleği ve bu mesleğe mensup kişiler, günümüzün büyüyen ekonomik sistemleri içinde giderek önem kazanmaya başlamıştır. Bununla birlikte muhasebe; başta devlet olmak üzere işletme sahipleri, işletme yöneticileri, yatırımcılar, müşteriler, çalışanlar, kredi kurumları ve benzerleri için kayıt altında olan bilgileri vermeye hazır olan bir meslektir. Bazen bu bilgiler kayıt altına alınırken ya da daha sonrasında, hatalı ve hileli kayıt yapılabilmektedir. Bu yüzden bilgiler kayıt altına alınırken genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir şekilde hazırlanması büyük önem taşımaktadır.

Muhasebede hatalar genellikle bilinçdışı olarak yapılmakta ve dikkatsizlik, ihmâl, bilgisizlik, tecrübesizlik gibi nedenlerle ortaya çıkmaktadır. Hileler ise bilinçli olarak yapılmakta ve hileyi yapan kişinin motivasyonuna göre, bireysel olarak kâr etme, başkasına yardım etme gibi çeşitli nedenlerle ortaya çıkmaktadır. Hile; çalışan hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri, yönetim hileleri ve yatırım hileleri olmak üzere beş grupta incelenmektedir.

Muhasebe meslek mensupları, finansal tablo kullanıcıları için bilgi istenildiğinde işletme hakkında doğru bilgilerin aktarılmasında sorumludur. Ancak bazen bilgiler hatalı ya da hileli olabilmektedir. Bu hata ve hileler çoğunlukla yapılan iç ve dış denetimler sırasında denetçiler tarafından meydana çıkarılmaktadır. Fakat bazen çok iyi gizlendirildiğinden yapılan hata ve hileleri ortaya çıkarmak zor olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, bazı denetçilerin görüşlerine göre, sorumluluğun kendilerine atfedilmemesi gerekmektedir.

Çalışmada; muhasebe hata ve hilelerinin oluşmasına yönelik meslek mensuplarının algılarının değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda yapılan çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe denetimine genel bir bakış yapılmıştır. Denetim kavramı, özellikleri, tarihsel süreç içindeki yeri, türleri açıklanmıştır. Bağımsız denetçinin muhasebedeki rolü ve ihmalkâr olmasının sonuçları açıklanmıştır. İkinci bölümde; hata ve hile kavramı, hata ve hilenin; nedenleri, ayrımı, önlenmesi detaylı olarak incelenmiştir. Üçüncü bölümde muhasebedeki hatalara, hilelere ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı;

Karabük, Bartın ve Kastamonu illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından değerlendirilmiştir ve bulgular yorumlanmıştır.

1. BÖLÜM: DENETİME GENEL BAKIŞ

1.1. Denetim ve Özellikleri

Denetim kavramı günümüzde genellikle teftiş, kontrol ve benzeri ifadelerle birlikte kullanılmakla birlikte denetim; planlanan hedeflere ulaşmada, yol ve yöntemlerden oluşan, hata oluşumunu minimum seviyede tutmaya çalışarak, üretim fonksiyonlarının yerine getirilmesinde ve bunların etkili ve verimli çalışmasında rol oynayan önemli bir araçtır (Köse, 2007, s. 6).

Önceden kullanılan şekliyle ‘‘murakebe’’ olan sözcüğün günümüzdeki karşılığı denetimdir. Denetim genellikle iktisadi olay ve olguları inceler (Güçlü, 2013, s. 2). Denetimi: ‘*İşletmelerin belirli hesap dönemleriyle ilgili bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçülerle doğruluğunu belirlemek üzere, tarafsızlık ilkesine uygun olarak kanıtların toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilerek bir rapor halinde ilgililere sunulması sürecidir*’ (Bakır, 2007, s. 2).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsüne (AICPA) göre ise Denetiminin tanımı şu şekildedir: ‘*Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçülere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir*’ (Güredin, Denetim, 2000, s. 5). Bu tanımda ortaya çıkan ve dikkati çeken özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Ataman, Hacıüstemoğlu, & Bozkurt, 2001, s. 15):

- Denetim ekonomik birim veya döneme ait bilgilere uygulanır,
- Denetimde işletmenin sunduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin doğru olarak kabul ettiği önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır,
- Bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanır,
- Denetim faaliyeti uzman ve bağımsız olduğu kabul edilen kişi veya kişiler tarafından yapılabilir,
- Denetim raporunun son aşamasında bir rapor düzenlenir.

Amacı yönetim savı olarak ileri sürülen ve rakamlarla ifade edilen finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek olan denetim bu açıdan rakamlaştırılmış finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırılması işlemi olarak da ifade edilebilir (Haftacı, 2018, s. 4).

Bir işletmede denetim fonksiyonu; yapılan işlerin verimliliğini, ne derece başarılı olduğunu saptamaya yarayan bir yönetim faaliyetidir (Pekiner, 1988, s. 5). Denetim bir işletmedeki yürütülen iktisadi faaliyetlerin ortaya koydukları sonuçların ne derece doğru ve güvenilir olduklarını araştıran bir disiplindir (Kaval, 2005, s. 3). Denetim işletme faaliyetlerinin yapılmasının ardından meydana gelen sonuçlar ile ortaya koyması beklenen sonuçların karşılaştırılarak analiz yapılması işlemidir (Yozgat, 1992, s. 339).

Denetim birtakım ekonomik faaliyetleri yürüten işletmelere uygulanmaktadır. Denetim sürecinde temel olarak ele alınması gereken en önemli özelliklerden biri işletmelerin devam eden etkinliklerinde ve bu etkinlikler sonucunda öne çıkardığı bilgiler ile denetçilerin savunmuş olduğu doğruların mukayese edilmesidir. Denetimi yapan kişilerin alanında uzman kişiler ve bağımsız kişiler olduğu unutulmamalıdır (Güney & Sarı, 2015, s. 3).

1.2. Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki

İşletmelerde sermaye birikimi, mal alışverişi, personele ücretinin ödenmesi gibi bir takım parasal işlemler gerçekleştirilmektedir. Bu işlemlerin çeşitli analizlerden geçirilerek doğru bir şekilde kayıt altına alması gereklidir. İşletmelerde bu gereklilik muhasebe fonksiyonu ile yerine getirilir (Gökçen, 2009, s. 3). Doğru bilgiye duyulan ihtiyaç, muhasebe ve denetimin bir gereklilik olduğunu ortaya çıkarmıştır (Ataman, Hacirüstemoğlu, & Bozkurt, 2001, s. 13). Muhasebe ve denetçilik mesleği arasında da sıkı bir ilişki vardır en önemlisi ise muhasebe mesleğini yapan kişilerin denetim işlevini de yerine getirmesinden kaynaklanır (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 19).

Muhasebeci ve denetçilik meslekleri birbiri ile kıyas yapıldığında; en önemli farklılıklardan birinin, muhasebe işini yerine getiren kişilerin denetim işlevinde bulunmamasıdır. Önemli olan başka bir farklılık da denetim yapacak olan meslek mensuplarının denetleyeceği finansal bilgilerin oluşturulma aşamasında görev almamış olmasıdır (Akbulut, 2014).

Muhasebede mali tabloların oluşturulduğu süreçte kullanılan yöntemler ile bu tabloların doğruluklarının denetlendiği yöntemler arasında çeşitli ayrımlar mevcuttur. Tabloda denetim ve muhasebe arasındaki ilişki gösterilmiştir (Erdoğan M. , 2002, s. 55):

Tablo 1.1. Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki

MUHASEBE	DENETİM
Olayların ve İşlemlerin Tahlili	Yönetimin Hazırlığı ve Mali Tabloların Elde Edilmesi
Kıymet Hareketleri ile İlgili Bilgilerin Muhasebe Kayıtlarına Aktarılması ve Özetlenmesi	Bu Tablolardaki Bildirimler ile İlgili Delil Toplama ve Bu Delilleri Değerlendirme
Mali Bildirimlerde Bulunulması	GKGMİ Açısından Bildirimlerin Dürüstlüğünün Saptanması
GKGMİ Işığında Mali Tabloların Hazırlanması	Bulgularla İlgili Bir Denetim Raporunun Hazırlanması
Mali Tablolar ve Denetim Raporunun Yıllık Faaliyet Raporu ile Ortaklara Sunulması	Denetim Raporunun Müşteriye Takdim Edilmesi

Kaynak: (Erdoğan M. , 2002, s. 55)

Denetim yapılması gerekenle yapılanların karşılaştırılması ve aradaki farkların ortaya çıkartılarak gereken tedbirlerin alınması işlemidir (Mucuk, 2005, s. 171). Denetimin uygun bir şekilde yapılması için bazı kriterler gereklidir. Bu kriterler ise şunlardır: Gerçeklik, dürüstlük, düzenlilik, uygunluk ya da denetlenenin etkinliğini ölçmeye yarayan ölçütlerdir (Khan M. A., 1995, s. 22).

1.3. Denetimin Tarihsel Süreç İçinde Gelişimi

Denetimi tarihsel süreç içinde incelemek, denetim konusunda bugün ulaşılan noktanın önemini yansıtması açısından önemlidir (Bezirci & Karasioğlu, 2009, s. 573). Denetimin ortaya çıkması ve gelişmesine dair aşamalar incelendiğinde, ekonomi ile bir bütün halinde değişim ve gelişme gösterdiği, yasal açıdan da çeşitli düzenlemelere konu olduğu gözlemlenmektedir (Yücel, 2016, s. 36).

1.3.1. Dünyada Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetimin tarihsel süreç içindeki varlığı ile günümüz sistemleri içindeki varlığı incelendiğinde ülkeleri etkilemesi ve ekonomik faaliyetlerin işlemesi açısından çok önemli bir konumda yer almaktadır. Ekonomi tarihinin gelişimi denetim ile birlikte harmanlanarak bugünkü yerini almıştır (Bezirci & Karasioğlu, 2009, s. 588).

Denetim mesleği çok eskiden beri var olmuştur. Eski Mısır, Roma ve Yunan medeniyetlerinde de kamu hesaplarının kontrol edilmesine ve bunların sağlamalarına dair kanıtlar bulunmuştur (Khan M. A., 1995, s. 15). Yapılan tarihsel çalışmalarla birlikte, denetim kavramının kökenlerinin, ilk kez M.Ö. 3000 yılında Mezopotamya bölgesindeki Ninova şehrinde ortaya çıktığı bilinmektedir (Sharkansky, 1991, s. 5). Arkeolojik çalışmaların sonuçlarından edinilen bilgilere göre ise eski Mezopotamya’da tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki çalışanları kontrol etmek amacıyla kralların kâtiplerini yetkilendirdikleri sonucuna ulaşılmıştır (Khan Z. , 1997).

Eski Yunan devletlerinde de demokrasi olgusunun gelişmesi ve şehir devletlerinin kurulması ile birlikte bir denetim ağı kurulmuştur. Devlet kademelerinde çalışan görevliler vatandaşlara hesap verme yükümlülüğü taşımaktadır. Bu sistem Mezopotamya’daki ile benzer nitelik taşımaktadır. Mısır ve Roma medeniyetlerinde de devlete ait hesapların kontrol edilmesine ilişkin kanıtlar bulunmuş olmakla birlikte hesapların kontrol edilmesi ve denetim sisteminin geliştirilmesine dair kanıtlar da bulunmuştur. Bunun yanı sıra Çin’in tarihsel gelişimi içinde, yapılan çalışmalar sonucunda denetim kavramının oluşması M.Ö. 1100 yıllarına dayanmaktadır (China Audit Societiy, 1999).

Orta çağlarda, diğer sanatlarla birlikte muhasebede, hükümetin ve Avrupa genelindeki ekonominin genel dağılık durumu nedeniyle bir düşüş yaşanmıştır. Ancak kademeli olarak muhasebe sistemi yeniden kurulmuştur (Hackett & Mobley, 1976, s. 4).

Yıllar içinde denetim mesleği çeşitli ekonomik, teknolojik ve siyasi değişimlerle birlikte gelişme göstermiştir. Denetim geçmiş yıllarda kamuya ait harcamaların uygun olup olmadığını kontrol etmede ele alınırken, sanayi devriminden sonra ticari faaliyetlerle birlikte yaygın olarak kullanılmaya başlamıştır (Yücel, 2016, s. 38).

Mesleki unvan olarak “denetçi” (auditor) kelimesi ilk kez İngiltere’de 1289 yılında kullanılmıştır. Profesyonel olarak denetçilik örgütünün ilk yapılanmasının ise Venedik’te 1581 tarihinde ortaya çıktığı bilinmektedir (Demir Ö. , 2006, s. 8).

20. yüzyılda, Birinci ve bilhassa İkinci Dünya Savaşının olması nedeniyle pek çok ülkede artış gösteren kamu harcamaları, denetim faaliyetlerinde de etkisini göstermiş ve denetim kurumlarının var olan kapasitelerinin artmasına olanak sağlamıştır. Yaşanan savaşlar sonrasında da devlet politikalarında yapılan kapsamlı değişiklikler ile de denetim sistemi değişikliğe uğramıştır (Köse, 2007, s. 6).

Tablo 1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	%100'lük Bir İnceleme	Yanıtlımların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi - 1900'lü Yıllar	%100'lük Bir İnceleme	Yanıtlımların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900-1930	%100'lük Bir İncelemeye veya Örneklemeye Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930'dan Bugüne	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Görüş Verme	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: (Güredin, Denetim, 2000, s. 52)

Denetim eski zamanlardan beri kullanılıyor olsa da günümüzdeki gelişimine sanayi devriminden sonraki dönemde ulaşmıştır. Bu gelişmeler beş farklı aşamada oluşmuştur (Bozkurt, 2018, s. 23-24).

Birinci aşama 1900'lü yıllara gelinceye dek sanayi devriminin ardından ülkelerde meydana gelen ekonomik faaliyetlerdeki yükselme, şirket yönetimindeki kişilerin uzman kişiler olması ihtiyacını meydana getirmiştir. Doğru ve gerçek bilgiye ancak şirketlerin yönetimine profesyonel kişilerin geçmesi ile ulaşılmıştır. Bu yüzden o tarihlerde denetim hızlı bir gelişme göstermiştir. Bu süreçte uzman yöneticiler işlerini yürütmede hata ve noksanlıkları önlemek amacıyla belge kontrolünü birinci plana çıkarmışlardır. Uzmanların yürüttükleri bu çalışmaya "Belge Denetimi Yaklaşımı" adı verilmiştir.

İkinci aşama 1900-1930 yılları arasındadır. Bu dönemde yaşanan gelişmelerle birlikte işletme denetçileri işletme belgelerindeki kontrolü sağlamada finansal tablolardan yararlanarak bir bütün olarak ele almışlardır. Buradaki amaç belgelerdeki hata ve hileleri tek tek değil bütün olarak denetlemektir. Bu yapılan çalışma günümüzde var olan modern denetim kavramının temel taşlarıdır ve "Mali Tablo Denetimi" adını almıştır.

Üçüncü aşamada denetim 1930’lu yıllardan sonra büyük bir ilerleme göstererek gelişimini sürdürmüştür ve örnekleme çalışmalarında kullanılmıştır. Bu yıllarda iradi örnekleme çalışmalarının yerini istatistiki örnekleme çalışmaları almıştır. Bunların yanı sıra iç kontrol sistemlerinin gelişmesi de denetçilerin çalışmalarında yol gösterici bir aşama olmuştur. Günümüzde de önemli bir yere sahip olan bu yaklaşıma “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı” denilmektedir.

Dördüncü aşamada teknolojik ilerlemelerle birlikte denetim de gelişerek bilgisayar sistemlerine uygun hale getirilmiştir. Denetim, istatistik ve matematik alanlarıyla birlikte harmanlanarak analitik incelemelerde de önemli bir konuma gelmiştir. Bu yaklaşıma da “Yönetim Denetim Yaklaşımı” adı verilmiştir.

Beşinci aşama da ise 2000’li yıllardan sonra yaşanan büyük çaptaki finansal skandallar sonucunda ortaya çıkan bu yaklaşıma “Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı” adı verilmiştir.

1.3.2. Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi

Türk ticaret tarihinin gelişimi incelendiğinde Tanzimat öncesi dönemde muhasebe genel olarak devlet muhasebesi şeklinde gelişmiştir. Fakat Tanzimat döneminden sonraki dönemlerde batıya açılma ile birlikte ticari hayatın da hareketlenmesi sonucunda muhasebede yapılması gereken düzenlemeler bir zorunluluk haline gelmiştir (Altıntaş A., 2011, s. 166). 1838 yılına kadar tam manasıyla bir Maliye bakanlığı oluşturulamamış, bu tarihte resmen bir maliye nezareti kurulmuştur (Durmuş & Aytulun, 2016, s. 46).

Osmanlı Devleti’nde ilk olarak mali teşkilatlanma hareketi 1.Murat zamanında kurulmuştur. 1.Murattan sonraki dönemlerde de imparatorluğun gelir ve giderlerindeki önemli orandaki artış sebebiyle bu teşkilatlanma yapısı geliştirilmiştir (Durmuş & Aytulun, 2016, s. 46). Devlet yapısında, mali ve idari teşkilatın işleyişini kontrol eden bir divana Tanzimat dönemine kadar rastlanılmamıştır (Gürhan, 1997, s. 37).

Tanzimat döneminden sonra batıya açılma hareketiyle birlikte buna uygun bir şekilde bakanlıkların temeli atılmaya başlanılmıştır. Bu kuruluşların başında “teftiş” birimlerinde görev yapan kişilere “müfettiş” denmiştir. Bu dönemden başlayarak Türk devlet yönetiminde denetleme hizmetlerinin yürütülmesine bağımsız bir kuruluşun

varlığı ile başladığı görülmektedir (Bezirci & Karasioğlu, 2009, s. 575). Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi (Çarıkçioğlu, 1995);

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Standartlarının oluşturulmasına,
- Tek düzen hesap çerçevesi finansal tablo düzenleme ve yayımlama ilkelerinin geliştirilmesine,
- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının belirlenmesine,
- Mesleğin yerleşmesi ve gelişebilmesi için, meslek mensupları ve mesleğin geliştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri yapacak mesleki bir örgütün kurulmasına,
- Meslek içi eğitimin yanı sıra, üniversitelerin gerek lisans gerekse lisans üstü düzeylerde uzmanlaşmaya yönelik eğitim birimlerinin kurulmasına veya mevcutların geliştirilmesine,
- Muhasebe denetimine vergi denetimi olarak bakmamaya,
- Finansal tabloların kamuya açıklanması ve açıklanan tabloların bağımsız denetçiler tarafından onaylanması zorunluluğunun getirilmesine, bağlıdır.

Cumhuriyet döneminin ilk zamanlarında Türkiye ekonomik bakımdan oldukça zayıf durumda olup, bu durum uzun yıllar boyunca devam ettiği görülmüştür. Bununla birlikte devlet yönetiminin ekonomi üzerindeki baskılayıcı yapısı özel sektörün gelişmesini olumsuz olarak etkilemiştir. Devlet yapısı yönetilen kurumların halka bilgi vermesini gerekli görmüyordu. Muhasebe bilgisi, özellikle kamu kurumlarında yönetsel ve ekonomik karar alımında kullanılıyordu. Bağımsız dış denetime ise ihtiyaç yoktu ve şirketlerin iç bilgilerinde kullandıkları sınırlı muhasebe sistemlerinden fayda sağlanmaktaydı (Sanlı & Özbirecikli, 2012, s. 2).

TBMM açıldıktan sonra Maliye Bakanlığı bünyesinde gider belgelerini düzene koymak için çalışmalar yapılmasına rağmen, bu çok uzun sürmemiştir. Devlet yeni kurulmuş olduğundan mali hesaplamaların yapılması ve bunun denetlenmesine ihtiyaç duyulmuş, buna hitaben Şubat 1922 tarihli Avans Kanununa 5. Madde eklenerek meclis içinden bir komisyon kurularak devlet gelir ve giderlerinin bu komisyon tarafından meclise her üç ayda bir rapor verilmesi kararına varılmıştır. Bütçe denetim görevinin yerine getirilmesi açısından bir yıldan daha uzun süreli olarak bu komisyon hizmet vermiştir (Gürhan, 1997, s. 41).

Türkiye’de 1923-1950 yıllarında muhasebe denetimi alanında birtakım değişiklikler ve gelişmeler yaşanmıştır. Denetimin değerlendirilmesi vergi denetimi

kapsamında olmuştur. 1926-1930 yılları arasında önde gelen muhasebe meslek mensuplarına vergi denetimi yapma yetkisi tanınmıştır ve 1926 yılında Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Denetim konusunun içerik ve kapsamına sadece Muamele Vergisi yasasında yer verilmiştir ve denetim ile görevli kişilerin sorumluluklarından bahsedilmiştir. Birinci meşrutiyetin (1881) ilan edilmesinin ardından kurulan ve Düyun-u Umumiye olarak adlandırılan Osmanlı Devleti'nin dış borçlarını kontrol etme yetkisi elinde olan bu kurumun vergi denetleme yetkisi Lozan Barış Antlaşması ile sona ermiştir (Koroğlu, 2015, s. 36).

1950'li yıllardan sonra denetim mesleğinin köklü bir gelişme ve değişme gösterdiği yıllar olmuştur. 20.yüzyılda denetim standartlarının dünyada kabul edilmesi uygulamada da artışların olduğu bir dönem olmakla birlikte bu dönem olgunluk dönemi olarak düşünülmektedir (Doğan & Hilal, 2019, s. 23).

Türkiye'de 60'lı yıllardan sonra ise denetimin gelişmesinde en büyük rolü piyasalarda aktif rol oynayan bankalar ve yurtdışında fon kaynağı bulmaya yarayan aracı kuruluşların talepleri oluşturmuştur (Bezirci & Karasioğlu, 2009, s. 576). 70'li yıllardan sonra ise yurtdışından Türkiye'ye gelen yabancı yatırımcıların ortaklık ya da çeşitli yatırımlar yapmak amacıyla muhasebe denetimi talepleri sebebiyle denetimde gelişmeler yaşanmıştır (Uzay, Tanç, & Erciyes, 2009, s. 130).

Türkiye'nin tarihsel süreç içinde muhasebe uygulamaları açısından büyük bir birikimi mevcuttur. Sahip olduğu bu birikimin sonucu da 1989 yılında ortaya çıkan muhasebe meslek yasasıdır. 13 Haziran 1989 tarihinde 20194 sayılı Resmî Gazete' de yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası ile bu mesleği icra edecek olanlar üç gruba ayrılmıştır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanı olan kişilerin denetim mesleğini yapmaya yetkileri vardır. Ülkemizde piyasalardaki rekabeti düzenleyen Rekabet Kurulu, bankacılık sistemini düzenleme ve denetleme amacıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), enerji piyasasını düzenleme ve denetleme amacıyla Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) oluşmuştur. Sigorta şirketlerinin düzenlenmesi ve denetlemesi ise Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılmaktadır (Selimoğlu, ve diğerleri, 2014, s. 31)

Kamu yönetimi reformu yasasının bir parçası olarak 1 Ocak 2005 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun çıkma amacı

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerine geçmesidir. Ülkemizde yürürlüğe giren kanun ve uygulamalarla kamu denetimi ve vergi denetimi öne çıkmaya başlamıştır. Özel denetim kurumları bu anlamda son on yılda gelişme imkânı bulabilmişlerdir (Güçlü, 2013, s. 3).

Denetimin tarihsel süreç içinde gelişimine baktığımızda ülkelerin ekonomisi açısından çok önemli bir yere sahip olduğunu ve ekonomi ve denetimin bir bütün olduğu görülmektedir (Bezirci & Karasioğlu, 2009, s. 588).

1.4. Denetim Türleri

Denetim türleri çeşitli açılardan kategorize edilebilmektedir. Genel olarak denetim türleri; kapsam açısından, konusuna ve amacına göre, denetçinin niteliğine göre ve uygulama zamanına göre sınıflandırılabilir (Kaymak, 1996, s. 41).

1.4.1. Kapsam Açısından Denetim Türleri

Kapsam açısından denetim türleri genel denetim ve özel denetim olmak üzere iki grupta incelenebilmektedir.

1.4.1.1. Genel Denetim

İşletmede yapılan tüm faaliyet ve muhasebe kayıtlarını içine alan denetim türü genel denetim içeriğindedir. Burada planlanan ana hedef işletmedeki faaliyet ve muhasebe kayıtlarının aslına uygun olup olmadığını anlamaktır (Saçaklı, 2011, s. 11). İşletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin muhasebe kayıtları bilanço ve gelir tablolarında özetlenmektedir. Bu sebeple mali tabloların denetimi aynı zamanda genel denetim kapsamında da değerlendirilebilmektedir (Gürbüz, 1995, s. 14).

1.4.1.2. Özel Amaçlı Denetim

İşletme yönetimine bazı konularda bilgi vermek, muhasebe kalemlerinde incelemeler yaparak bir görüş oluşturulması esasına dayanır. Çeşitli türleri ise şu şekildedir: Mahkemelere yaptırılan özel incelemeler, satın alma, devir ve işletme birleşmelerinde yapılan incelemeler, kredi açmadan önce yapılan incelemeler, hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler, ortaya çıkarılan bir yolsuzluk ve ihmalin araştırılması, vergi incelemeleri. (Haftacı, 2018, s. 8-9).

1.4.2. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Bu denetim türü kendi içinde finansal tablolar denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olmak üzere üç başlıkta incelenebilmektedir.

1.4.2.1. Finansal Tablolar Denetimi (Mali Tablo Denetimi)

Muhasebe denetiminde ilk adım mali tablo denetiminden geçmektedir (Güçlü, 2013, s. 5). Finansal tabloların denetimi; bir işletmedeki finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun hazırlanması ile faaliyetlerin gerçeği şeffaf ve açık bir şekilde ortaya koyması bakımından bir görüş elde etme amacını taşır (Gürbüz, 1995, s. 25).

Mali tablo denetimi çok boyutlu bir kavramdır. Denetimin kalitesinin yüksek olmasının, mali raporları denetleyen firmaların büyüklüğü ile doğru orantılı olması fikri benimsenmektedir. (Francis, Olsson, & Schipper, 2006, s. 294).

Bu denetim türünde, işletmenin mali tablolarının, genel kabul edilmiş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilerek bir görüş oluşturulur (Bozkurt, 2018, s. 24).

Mali tablolar denetiminde mali denetim ve muhasebe denetim arasındaki ayrıma dikkat edilmelidir. Mali denetim sözüyle açıklanmak istenen vergi denetimidir. Muhasebe denetiminden farkı ise; mali tablolardaki vergi matrahını içine dahil eden bir inceleme alanına sahip olmasıdır. Kapsamı daha sınırlıdır (Kaval, 2008, s. 10).

Finansal denetimin kapsamı çerçevesinde bir işletmedeki finansal tabloların, belirli muhasebe standartları ile uyumlu olarak düzenlenip düzenlenmediğini anlama amacı yer almaktadır (Selimoğlu, ve diğerleri, 2008, s. 6).

Mali tabloların denetlenmesinde denetçi tabloların farklı amaçlar için de kullanılacağını göz önünde bulundurması gerekmektedir. Bu sebeple denetim genel amaçlı olarak yapılır (Güredin, 2010, s. 16).

Hile, mali tablo eğilimlerini ve oranlarını etkileyebilmektedir. Bir hileyi gizlemek için manipüle edilen hesaplar, manipüle edilmeyen diğer hesaplarla olağandışı ilişkiler ortaya koyabilmektedir. Ayrıca, hilekâr yalnızca ara sıra hile faaliyetlerinde bulunabileceğinden, periyodik hesap bakiyelerinde düzensiz modeller ortaya çıkabilir. Bir muhasebeci veya araştırmacı tarafından yürütülen mali analiz, beklenmeyen mevcut

ilişkileri veya mevcut olması beklenen ilişkilerin olmadığını ortaya çıkarabilmektedir (Bierstaker, Brody, & Pacini, 2006, s. 525).

1.4.2.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetiminin konusunun çok kapsamlı olmasının yanı sıra bir işletmedeki etkinlik ve verimliliği ne kadar sağlayabildiğini de anlamaya yarayan denetim türüdür (Erdoğan M. , 2005, s. 4). Bu denetim türünde genellikle iç denetçiler ya da kamu denetçilerinin aktif rol oynadığı görülmektedir. İşletmede incelenen faaliyetler arasında; iç kontrol sistemleri, çalışanların iş performansları, iş akışı ve yönetim başarısı vardır (Güçlü, 2013, s. 5) Faaliyet denetiminde bütçeler, oranlar ve sektör ortalamaları gibi aktörlere bağlı olarak çeşitli kıyaslamalar yapılabilir (Usul, 2015, s. 17). Denetçi yaptığı incelemeler sonucunda işletme yönetimine, işletmeye katkı sağlayabilecek önerilerde bulunur ve işletme amaçları ile uyumlu olmayan faaliyetleri bildirir (Gürbüz, 1995, s. 13).

1.4.2.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi kullanıldığı alan açısından en geniş sınırları olan fakat öz olarak ise en dar kapsama sahip olan denetim türüdür. Burada bir ölçüt ele alınır ve yürütülen faaliyetlerin bu ölçüte göre işlenip işlenmediği kontrol edilir (Haftacı, 2018, s. 7). Uygunluk denetiminde; iç denetçilerin yanı sıra bağımsız denetçiler de uygunluk denetimi yapma yetkisine sahiptir (Toroslu, 2014, s. 27). İç denetçiler tarafından, finansal işlemler ve muhasebe sisteminin denetimi, yönetimin hedefleri ile aynı doğrultuda ve iç kontrol yapısına bağlı olarak yürütülürken, dış denetçilerin yürüttükleri çalışmanın kapsamına ise işletmedeki faaliyet konularının mevzuata ve kanuna uygunluğu girer (Güney & Sarı, 2015, s. 4).

Tablo 1.3. Finansal Denetim, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetiminin Karşılaştırılması

	Mali Tablo Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Denetimin konusu	Finansal Tablolar	Bireylerin Yaptığı İşlem ve Faaliyetler	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları
Ölçüt	Genel kabul görmüş muhasebe Kavram ve İlkeleri	Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, kural veya politikalar	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri
Sonuçların İletilmesi	Muhasebe bilgilerini kullanan tarafların tümü	Üst yönetim	Bir üst yönetim veya değerlendirme yapan birimin kendi yöneticileri

Kaynak: (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, & Uyar, 2015, s. 19)

1.4.3. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri

1.4.3.1. İç Denetim

İşletmenin mali faaliyetleri ile ilgili olan ya da olmayan hareketlerinin incelenerek, işletmenin ana hedefleri doğrultusunda ilerlemesini sağlayacak bir sistemdir. Bu sistemde incelenen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, engel oluşturabilecek durumların varlığı ya da buna temel oluşturacak hareketlerin en az seviyede tutulmasının sağlanmasının kontrol edilmesi, kaynakların ne kadar etkili ve verimli kullanıldığına tespiti, işletmenin amaçlarına ulaşmasında var olması gereken önemli bir süreçtir. Bu durum aynı zamanda yönetsel olan kararlarında ne kadar etkili olduğunu görmek için bir araçtır (Adiloğlu, 2011, s. 5).

İç denetim hususunda, bir iç denetçinin denetim alanının, finansal denetim işlemleri ile sınırlı kalmayıp daha kapsamlı bir şekilde görüşünü bildirmesi ve bunu yaparken işletmenin de faydalanabileceği amacı vardır (Alptürk, 2008, s. 25). İç denetimin yararlı olabilmesi için denetim görevini yapacak denetçiler özellikle iç denetim uygulaması hakkında yeterince bilgi sahibi ve bu alanda uzman, denetim görevini yerine getirirken, işletmedeki faaliyetlerin yürütülme sürecinde bulunmayan bu sayede de bağımsız bir uygulama yürütebilecek kişiler olmalıdır (Arslan, 2003, s. 7).

Tablo 1.4. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen ve Gelişen Rolü

YILLAR	AMAÇ	KAPSAM
1950'li yıllar	İşletme varlıklarının korunması	Muhasebe kayıtlarının kontrol edilmesi
1960'lı yıllar	İşletmenin mali verilerinin güvenilirliğini sağlamak	Mali denetimler ve uygunluk denetimlerinin yapılması
1970'li yıllar	İşletmenin mali nitelikteki ve mali olmayan nitelikteki tüm verilerinin güvenilirliğini sağlamak	İşletmenin bütün faaliyetlerinin mali ve uygunluk denetimlerinin yapılması
1980'li yıllar	İşletmenin mali nitelikteki ve mali olmayan nitelikteki tüm verilerinin güvenilirliğini sağlamak	İşletmenin faaliyetlerine ilişkin süreçlerin ve kontrollerin etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı yıllar	İşletmenin amaçlarına ulaşmada işletme yönetimine katkıda bulunmak	İşletmenin iç kontrol yapısının ve risk yönetiminin denetlenmesi
2000'li yıllar	İşletmenin amaçlarına ulaşması için yönetime danışmanlık yapmak ve işletmeye değer katmak	İşletmenin kurumsal yönetimi, iç kontrol yapısı ve risk yönetimi ile ilgili süreçlerin denetlenmesi ve işletmeye değer katmak için danışmanlık yapmak

Kaynak: (Yılancı, 2015, s. 20)

İç denetim geçmişten günümüze doğru bir süreç olarak göz atıldığında temel hedefinin kurum ya da kuruluşlara fayda sağlamak olduğu görülmektedir. Bunun dışında iç denetçiler sadece geçmiş verileri kullanarak denetim yapmanın, hızla yükselen rekabet ortamında yeterli olmadığını anlamışlardır. Bunun için gerekli önlemleri alarak ve risk yönetimini de iyi planlayarak, günümüzün ve hatta geleceğin denetimine de önemli bir değer katmaktadırlar (Öznel, 2016, s. 21).

1.4.3.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi kamu adına denetim yapan birimlerin kamu kuruluşlarında ya da özel sektörde yapmış oldukları denetimlerin hepsini kapsamaktadır. Kamu denetimi bir taraftan kamu adına toplanan gelirlerin denetimi ile sorumlu olurken diğer yandan iki özel kişi ya da kurum arasındaki uyum probleminin çözümünde rol alabilir. Kamu denetiminin kapsamına vergi denetimleri de girmektedir (Güçlü, 2013, s. 6). Vergi denetimleri mali tablo denetimi şeklinde uygulanmakta olup ülkemizde Maliye Müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve bazı hallerde

vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmektedir (Gücenme, 2004, s. 3). Bu denetim türünü gerçekleştiren kişilerin herhangi bir taraf tutmadan objektif bir biçimde ve kamu yararını göz edecek şekilde yürütmesi gerekmektedir (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 38).

1.4.3.3. Bağımsız Muhasebe Denetimi (Dış Denetim)

SPK'ya göre bağımsız denetim: “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını” olarak tanımlanmıştır (SPK, 2006, s. 1).

“Bağımsız (dış) denetim; finansal tabloların Finansal Raporlama Standartları doğrultusunda, bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle, gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirme eylemidir” (Usul, 2015, s. 14).

Şahsı adına ya da bir denetim şirketine bağlı olarak hareket eden, alanında yeterli uzmanlığı olan profesyonel kişi ya da kurumlardan oluşan, denetim türlerinin hepsini veya bir kısmını içeren şekilde faaliyet gösteren denetim hizmetleridir (Okur, 2007, s. 25).

Bağımsız denetim sürecinde denetçinin bağımsız olması öncelikli koşullardan biridir, bu yüzden bağımsız denetimde denetçinin aşağıdaki şartları sağlıyor olması gereklidir:

- İşletme ile denetim sözleşmesinde kararlaştırılan tutar haricinde bir ücret ilişkisi olmamalıdır ve ayrıca ücret ya da farklı bir isim altında ödeme yapılmamalıdır.
- İşletmeden herhangi bir şekilde borç almamalı ya da işletmeye herhangi bir borç yüklememelidir. Kısaca borç alacak ilişkisi olmamalıdır.
- İşletme ile herhangi bir ticaret, danışmanlık ya da iş ilişkisi gibi ekonomik faaliyet durumu içinde olmamalıdır (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 36).

1.4.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim türleri; ara denetim, yıl sonu denetimi ve sürekli denetim olmak üzere üç grupta incelenebilmektedir.

1.4.4.1. Ara Denetim (Sınırlı)

Üç ya da altı ay gibi kısa süreli zamanlarda hesap dönemine dair sonuçların denetlenmesi ara denetimi ifade etmektedir (Gürbüz, 1995, s. 16). Ara denetimler sırasında bağımsız denetçilerin üstüne düşen görev, organizasyon fonksiyonlarının firmanın iş görme esaslarıyla uyuşup uyuşmadığına bakmaktır (Çömlekçi, s. 141).

1.4.4.2. Yıl Sonu Denetimi (Son Denetim)

Bu denetim türü genellikle hesap dönemi bitmesine çok az bir süre varken başlar ve asıl denetim bu hesap döneminin kapatılmasından sonra başlar (Haftacı, 2018, s. 10). Genel olarak hesap döneminin bitmesinin ardından geçmiş hata, ihmal ya da düzensizlik varsa bunların tespit edilip giderilmesi amacıyla yapılmaktadır (Öndeş, 1991, s. 6).

1.4.4.3. Sürekli Denetim

Teknolojideki hızlı değişimler ile birlikte muhasebe çevresinde de birtakım değişiklikleri ardından getirmiştir. Bu teknolojik ilerlemelerle birlikte çeşitli programlama türleri de yenilenmiş ve muhasebenin defter tutma ya da çeşitli belgelerin kaydı gibi geleneksel yöntemleri yerine getirmede hız ve sistem olarak da kolaylık sağlamıştır (Usul, 2015, s. 19).

Sürekli denetim, en yaygın olarak 1999 CICA/AICPA Komitesi tarafından önerildiği şekliyle bağımsız denetçilerin, bir işletmenin yönetiminin, konunun altında yatan olayların meydana gelmesiyle hemen hemen aynı anda veya kısa bir süre sonra yayınlanan bir dizi denetçi raporu kullanarak sorumlu olduğu bir konu hakkında yazılı güvence sağlamalarını sağlayan bir metodolojidir (Alles, Kogan, & Rutgers, 2018, s. 251). Sürekli denetim burada, ilgili olayların ortaya çıkmasıyla aynı anda veya kısa bir süre sonra denetim sonuçları üreten bir denetim türü olarak tanımlanır (Kogan, Sudit, & Vasarhelyi, 2018, s. 126).

Sürekli denetimdeki yeni düşünceler, uygulanabilir izleme ve güvence faaliyetlerini büyük ölçüde genişleten analitik bilgi ve teknolojilerin gelişimiyle yakından ilişkilidir (Bumgarner & Vasarhelyi, 2018, s. 28).

Sürekli denetim paradigması, yedi temel boyutta geleneksel denetim uygulamasına yenilik getirmektedir (Chan & Vasarhelyi, 2006, s. 272):

- Denetimlerin sürekli veya daha sık olması,
- Proaktif denetim modeli,
- Denetim prosedürlerinin otomasyonu,
- Çalışmaların gelişimi ve denetçilerin rolü,
- Denetimin niteliği, zamanlaması ve kapsamındaki değişiklik,
- İzleme ve test için veri modelleme ve veri analitiğinin kullanımı,
- Denetim raporlamasının niteliği ve zamanlamasıdır.

Tablo 1.5. Geleneksel Denetim ve Sürekli Denetim İlişkisi

Geleneksel Denetim	Sürekli Denetim
1) Sıklık: • Dönemsel	1) Sıklık: • Sürekli Ya Da Çok Sık
2) Yaklaşım: • Reaktif	2) Yaklaşım: • Proaktif
3) Yöntem: • Manuel	3) Yöntem: • Otomatik
4) İş ve Denetçilerin Rolü: • Yapılan İşin Büyük Kısmı İşgücü ve Zaman Yoğun Denetim Prosedürleri Etrafında Toplanmaktadır.	4) İş ve Denetçilerin Rolü: • Yapılan Çalışmanın Büyük Kısmı İstisnalar ve İnsan Kararı Gerektiren Denetim Prosedürleri Etrafında Toplanmaktadır. • Dış Denetçi Rolü, Sürekli Denetim Sisteminin Sertifikası Olur.
5) Evren, Zamanlama ve Kapsam: • Test, Analitik İnceleme Prosedürlerinden ve Önemli Ayrıntı Testlerinden Oluşur (Evren) • Kontrol Testleri ve Ayrıntılı Test Bağımsız Olarak Gerçekleşir (Zamanlama) • Testte Örnekleme (Kapsam)	5) Evren, Zamanlama ve Kapsam: • Test, Sürekli Kontrol İzleme ve Sürekli Veri Güvencesinden Oluşur (Evren) • Kontrolleri İzler ve Ayrıntılı Testler Aynı Anda Gerçekleşir (Zamanlama) • Testte Tüm Nüfus Dikkate Alınır (Kapsam)
6) Test • İnsanlar Test Yapar	6) Test • Veri Modelleme ve Veri Analizi İzleme ve Test İçin Kullanılır
7) Sonuç: • Dönemsel	7) Sonuç: • Sürekli Ya Da Çok Sık

Kaynak: (Chan & Vasarhelyi, 2006, s. 273).

Birçok araştırmacının yaptığı çalışmalarda (Kogan, Sudit, & Vasarhelyi, 1999; Woodroof & Searcy, 2001; Rezaee, Sharbatoghlie, Elam, & McMickle, 2002; Chen, 2003; aktaran; Ağca, 2006) eşitli modeller geliştirilmiştir ve birbirlerinden farkı yalnızca detaylarındaki farklılıklardan ileri gelmektedir:

- Muhasebe bilgi sistemini de kapsayan işletmede yurütülen faaliyetler sonucunda ortaya çıktıktan sonra veri işleme aşamasına dahil olan “İşletme Bilgi Sistemi”,
- Denetleme faaliyetlerinin ardından ortaya çıkan verileri eşzamanlı ya da veriler ortaya çıktıktan sonra çok az süre izleyip denetim için gerekli işlemlerin yapılmasına olanak sağlayarak bir rapor oluşturmada yardımcı olacak elektronik esaslara dayanan “Denetçi Bilgi Sistemi”,
- Bu iki sistemin ve oluşturulan denetim raporuna erişmek isteyenleri birbirine ulaştıracak bir ađ ve ađ üzerinde yer alan sunuculardır.

Geleneksel denetleme sistemleri, gunümüz bilgi teknolojilerindeki gelişmelerin gerisinde kalmaktadır. Bu durum işletmeler açısından bir dezavantaj olarak sonuçlanmaktadır. Surenkli denetim mekanizması ile ise tam tersi olarak işletmelerde bilginin uretilmesi ve ulasıması daha hızlı ve guvenilir bir hale gelmiştir (Ağca, 2006). Bunun dışında surenkli denetim ile denetçilerin de avantaj sağladığı gorumektedir. Orneğin bir denetçi bir işletmedeki ya da kurumdaki muhasebe sistemini her zaman kolaylıkla kontrol edebilmekte, çeşitli analizler uygulayabilmektedir. Bunun dışında alarm sistemi sayesinde oluşan herhangi bir sorun hakkında bilgi edinmesi kolaylaşmıştır ve hatta bir sorun oluşmadan once bilgiler alınabildiği için, ozum aşamasında da daha erken mudahale için olanak sağlamıştır (Rezaee, Elam, & Sharbatoghlie, 2001, s. 157).

1.5. Bağımsız Denetçinin Muhasebedeki Rolu ve Sorumlulukları

Bağımsız denetçiler zaman zaman dış denetçiler olarak da adlandırılmaktadır. Bağımsız denetçiler; denetlenen işletmede mali raporların; Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olup olmadığı bunun yanında doğru ve durust bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmekle goevlidir. Bağımsız denetim standartlarında belirlenen tekniklerle denetçiler, defterleri, kayıtları ve belgeleri incelemektedir. Bu inceleme sonucunda ortaya çıkan goruşlerini paydaşlara ve gerekli yerlere iletmektedirler. Bunun dışında bağımsız denetçiler ve denetim yaptıkları

işletmeler arasında hiyerarşik bir bağ söz konusu değildir. Bunun bir getirisi olarak bağımsızlıkları en üst düzeyde olan denetçi grubudur (Usul, 2015, s. 26).

Quezado'e göre, bağımsız denetçi, kamu görevlisi olarak çalışan bir denetim uzmanı veya ortak bir şirketin içindeki muhasebe uzmanı ile girişimciler, yatırımcılar, hükümet, bankalar, hukuk vb. arasındaki yasal ilişki ağına dahil olmaktadır (Quezado, 2013, s. 1). Bu nedenle, denetçiler, faaliyetlerini geliştirmek için, özellikle yerel kuruluşlar, diğer kuruluşlar ve muhasebe bilgi sistemine ait farklı kullanıcılar ile ilgili olarak bir dizi normatif ve yasal ilişki ile harmanlanmıştır. Bunun sonucunda çalışmasının ürünü yalnızca kendi profesyonel faaliyetlerini yürüttüğü işleri değil, tüm ekonomiyi ve toplumu yönetmektir (Laffin & Gomes, 2013, s. 125).

Denetçinin rolü hakkında açıkça değişen görüşler vardır. Örneğin, mesleğe ilişkin standartları belirleyen meslek kuruluşları ve denetçilerin kendileri arasında bu rollerin dağılımı konusunda bir anlaşmazlık oluşturmaktadır. Denetçilerin rolü, daha çok finansal tabloların kullanıcıları üzerinde tam olarak bir etkiye sahip olabilmektedir (Alleyne & Howard, 2005, s. 288).

Bağımsız denetçiler yaptıkları görev bakımından toplumda çok önemli bir konumdadır ve büyük bir sorumluluğa sahiptir. Bağımsız denetçilerin ana görevleri, işletmelerdeki finansal tabloları inceleyip denetlemektir. Bunun dışındaki belli başlı görevleri ise şu şekildedir (Bozkurt, 2018, s. 38):

- İşletmeler için vergi konularında danışmanlık hizmeti vermek,
- Belirli bazı konularda yönetim danışmanlığı olarak görev yapmak,
- Muhasebe sistemleri kurmak ya da içinde bulunulan durumu inceleyerek öneriler sunmak,
- İç kontrol yapısını oluşturmak,
- İşletmelerde iç denetim faaliyetlerinde oluşturma aşamasında yardım etmek,
- İşletmeleri bazı kurumlarda temsil etmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere bazı çalışanların işe alım süreçlerinde yardımcı olmak.

1.6. Denetçinin İhmalkâr Olmasının Sonuçları

Olağan ya da diğer bir ifadeyle hafif ihmal; mantıklı, makul, ihtiyatlı bir kişinin aynı koşullarda göstereceği gerekli özeni gösterememektir (Vanasco, 1998, s. 12). Ağır ihmal ise, koşullarda en ufak bir özen göstermemek demektir. Denetçilerin, denetimi yaparken dikkatsizce ve pervasızca davranmalarını içermektedir. Yönergeler, hafif ve ağır ihmal durumlarına dayalı olarak suçlu kuruluşlara puan değerleri atamaktadır. Bazı durumlarda ise para cezası verilmektedir. Bu durumun olması için şu koşullar gereklidir (Vanasco, 1998, s. 14):

- Kuruluş geçmişte benzer bir suiistimalde bulunmuşsa,
- Suç, mevcut bir adli emri veya tedbiri ihlal ediyorsa;
- Kuruluş, önceden sabıka kaydı olan üst düzey bir kişiyi istihdam ediyorsa para cezası uygulanmaktadır.

Denetçinin ihmalkâr olmasının başka bir sonucu ise; Enron ve Worldcom gibi önemli şirketlerin beklenmedik düşüşü ile meydana gelmiştir. Bu düşüş dünyayı büyük oranda hayal kırıklığına uğratmıştır. Çünkü bu şirketlerin her ikisi de iflas etmeden hemen önce denetçilerinden bir sorun olmadığına dair onay aldıkları bilinmektedir. Küresel ekonomiyi bu tür mali skandallara karşı korumak için dünya çapında bir dizi reform kabul edilmiş olsa da, beklenen etkileri yaratmamış gibi görünmektedir. Bu gibi olayların etkisiyle ortaya konulan bazı açıklamalar, kamuoyunun denetim mesleğinin güvenilirliğinden şüphe ettiğini ve bunun da kamuoyunun finansal raporlama sürecine ve denetim işlevlerine olan güvenini ciddi şekilde etkileyebileceğini göstermektedir (Ştirbu, Moraru, Farcane, Blidisel, & Popa, 2009, s. 55).

2. BÖLÜM: MUHASEBEDE HATA ve HİLE

2.1. Muhasebede Hata Kavramı

2.1.1. Muhasebede Hatanın Tanımı

Türk Dil Kurumunda hata; istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılığ olarak açıklanmıştır (TDK, n.d.).

Türkiye Muhasebe Standartları “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı 01/01/2006 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 13/06/2018 tarihli ve 30450 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Yayımlanan standartta geçmiş dönem hataları ise şu şekilde tanımlanmıştır: “İşletme’nin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan aşağıda sıralanan, ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir.”

Hatalar, finansal tablo unsurlarının finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasıyla ilgili olarak ortaya çıkabilir. Finansal tablolar önemli hatalar içeriyorsa veya işletmenin finansal durumunun, finansal performansının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak için kasıtlı olarak yapılmış önemsiz hatalar içeriyorsa, söz konusu finansal tablolar TFRS’lerle (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) uyumlu olmaz. Cari dönemde tespit edilen muhtemel hatalar, finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihten önce düzeltilir. Ancak bazen önemli hatalar, bir sonraki döneme kadar tespit edilmez ve bu geçmiş dönem hataları, söz konusu sonraki döneme ait finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı bilgilerde düzeltilir (TMS 8, 2020, p. 8).

Bu bilgilerden yola çıkılarak TMS8 finansal tablolarda yapılmış olan hata ve hilelerin cari dönemde ortaya çıkarılmasa bile, ilerleyen zamanda geçmişe yönelik olarak düzeltilmesini ileri sürer (Uyar & Küçükkaplan, 2011, s. 3). “Bir hatanın, sunulan geçmiş dönem ya da dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler üzerinde dönemler itibariyle yarattığı etkinin belirlenmesi mümkün olmadığında işletme, varlık, yükümlülük ve öz kaynakların geriye dönük yeniden düzenlemenin mümkün olduğu en erken döneme (bu cari dönem de olabilir) ait açılış bakiyelerini yeniden düzenler” (TMS 8, 2020, s. 8).

Hata, genel bir perspektiften bakıldığında bir firmada çalışan kişilerin istemeden ve bir kasıt unsurunda bulunmadan yaptıkları yanlışlar olarak açıklanabilir. Muhasebe

uygulamalarında bir yorum hatası nedeniyle yanlış olarak faaliyette bulunulması, muhasebede depolanan verilerde ya da kayıt edilen bilgilerde yanlışlıkların ortaya çıkması gibi durumlar örnek olarak gösterilebilir (Çelik A. , 2005, p. 169).

2.1.2. Muhasebede Hata Türleri

2.1.2.1. Matematik Hataları

Matematik hataları genellikle aritmetik işlemlerin yapıldığı hesaplarda ortaya çıkmaktadır. Zamanımızda muhasebe kayıtlarının elektronik ortamda tutulması ile birlikte matematiksel hatalar oldukça azalmış durumdadır (Erdoğan & Mengi, 2018, s. 91).

2.1.2.2. Kayıt Hataları

Kayıt hataları belgelerde muhasebeleştirilme yapılırken ortaya çıkan rakamsal ya da hesaplamadaki yanlışlıklar şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu hata türü üç grupta toplanır. Bunlar (Kaymak, 1996, s. 70);

- Rakam hataları,
- Yanlış hesaba aktarmadan kaynaklı hatalar,
- Borç ve alacak taraflarının karıştırılmasından kaynaklı hatalardır.

2.1.2.3. Nakil Hataları

Defterden başka bir deftere, defterden tablolara ya da tam tersi tablodan defterlere ya da mizana kayıtlar aktarılırken hesapların adlarında ya da yazılan rakamlardaki yanlışlar nakil hatası olarak adlandırılmaktadır. Nakil hatalarındaki bazı başlıca hatalar şu şekilde sıralanabilir (Kaymak, 1996, s. 80):

- Nakil yapılırken rakamların yanlış yazılması,
- Rakamların doğru olup, doğru olmayan hesaplara aktarılması,
- Yazılacak rakamın borç hesabı yerine alacak hesabına kayıt edilmesi,
- Kayıtların yevmiye defterinden büyük deftere aktarımı sırasında bir rakamın yanlışlıkla iki kez yazılması,
- Yazılması gereken bir rakamın yevmiye defterinden büyük deftere geçirilmesinin unutulmasıdır.

2.1.2.4. Unutma ve Tekrar Hataları

Bir işletmede yapılan işlemlerin mevcut olduğu dönemde kaydedilmemiş olması ya da tamamıyla unutulmuş olması ve bu yüzden kaydedilmemesi, aynı işlem ya da işlemlerin bir kereden fazla olarak defterlere kayıt edilmesi unutma ve tekrar hataları grubunda sınıflandırılmaktadır (Ece, 1998, s. 12).

Muhasebenin genel ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesi gereğince yürütülen işler ile ilgili kayıtlar bu dönemde gerçekleştirilmelidir (Sevilengül, 2005, s. 23).

2.1.2.5. Bilanço Hataları

Bilanço genel tanımının dışında bir işletmenin mevcut olan varlıklarını ve bu varlıkların üzerindeki hakları simgeleyen ana tablo olarak da anlatılmaktadır (Güçlü, 2013, s. 49). Bilanço önceki muhasebe tercihlerinin etkilerini biriktirdiği için, net varlıkların seviyesi kısmen önceki kazanç yönetiminin kapsamını yansıtır (Barton & Simko, 2002, s. 1).

Bilançodan düzenlemelerin nasıl olacağı hususunda bir dizi standartlar ve hukuki uygulamalar yer almaktadır. İyi bir bilanço analizi için buradaki bilgilerin tam anlamıyla doğru bir biçimde anlaşılabilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte düzenlemeleri de aynı şekilde yapabilmesi gerekmektedir. Eğer düzenlemede bir hata oluşursa, bu hatalar iki biçimde olabilir. Birincisi değerlendirme ikincisi ise hesap birleştirme hataları olarak adlandırılmaktadır. Değerleme hatası olarak anlatılmak istenen bilançoda yer alan varlıklar ve kaynakların değerlendirme tarihindeki gerçek değerlerinin yanlış olarak yansıtılmasıdır. Bu durum meydana gelmişse düzeltmek için gereken muhasebe standartları ve buna bağlı düzenlemeler takip edilerek yapılması gereken işlemleri faaliyete geçirmektir (Genç, 2019, s. 158). Hesap hatalarında ise işletmeler uygulamış olduğu işlemleri ve bunlara bağlı olan kayıtlarda izlemesi gereken hesap olan Tek Düzen Hesap Planı kapsamında, farklı hesaplarda uygulaması gerekirken, tam aksine olacak şekilde yol izleyerek, hesapların birbirleri ile mahsup yapılmasıyla meydana gelen hatalar olarak adlandırılmaktadır (Okay, 2011, s. 45).

Bunların dışında genel olarak bilançoda meydana gelebilecek hataların diğerleri şu şekilde sıralanabilir (Ece, 1998):

- Bilançoda var olan aktif ve pasif varlıkların değerlendirilmesi,
- Bilançonun net ve açık olmasının önüne geçen hesapların kullanılması,

- Aktifte ve pasifte yer alan kalemlerin mahsup edilmesi şekliyle oluşan birtakım hesaplara bilançoda yer verilmemesi,
- Mizan çizelgesinde yer alan hesap sonuçlarındaki bilgilerin bilançoya hatalı olarak aktarılması durumunda ortaya çıkan düzensizlikler.

2.1.2.6. Telafi Edici Hatalar

Bu hata türünün ortaya çıkması için daha önceden yapılan bir hatanın olması gerekmektedir. Aynı zamanda yapılan yeni bir hatanın ilk hatayı onaracak şekilde oluşması gerekmektedir (Kaymak, 1996, s. 85).

2.1.2.7. Vergi Hesaplama Hataları

Vergi incelemelerini yapmak devlet için önemli bir gerekliliktir. Bununla birlikte firmalarında ödemekle yükümlü olduğu vergilerin doğru bir şekilde hesaplanmış olması da devlet açısından önem teşkil etmektedir. Fakat bu hesaplamalar sırasında öngörülemeyen hatalar yapılabilmektedir. Bu hataların bazıları doğrudan ödenecek olan ya da ödenmesi planlanan vergilerin hesaplanması hatalarından oluşurken, bazıları ise dönem sonu karı hesaplamaları sırasında oluşan vergilerin yanlış hesaplanmasından oluşmaktadır. Bu hata içeriğine örnek olarak; stopaj işlemleri sırasında meydana gelen hatalar, maddi varlıkların yenilenmesi aşamasında işlemlerde oluşan hatalar verilebilir (Genç, 2019, s. 159).

2.1.3. TMS 8 Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri

“TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardı 31/12/2005 tarihinden itibaren başlanmak üzere bu tarih ve sonraki hesap dönemleri için uygulanması koşuluyla 20/10/2005 tarihli ve 25972 sayılı Resmî Gazetede ilan edilmiştir. Bu Standart için, Uluslararası Muhasebe Standartlarında oluşan değişiklikler ile uygunluk sağlanması amacı kapsamında toplam 8 adet güncelleme yapılmıştır. Bunlar (TMS-8):

- 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 51 sıra no’lu,
- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 80 sıra no’lu,
- 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 109 sıra no’lu,
- 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 180 sıra no’lu,
- 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,

- 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 5 sıra no'lu,
- 19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazete 'de (Mükerrer) yayımlanan 96 sıra no'lu tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

Bu standarttaki muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması başlığının 10'uncu maddesinin (b) bölümünde finansal tabloların; güvenilir olmasının yanı sıra gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesi, yürütülen işlemlerin hem yasal olarak hem de ekonomik olarak özüne uygun bir şekilde yansıtılması, tarafsız ve ihtiyatlı olması gerekmektedir (TMS 8 madde 10).

TMS 8 standardında temel olarak amaç; muhasebe politikalarında birtakım seçimler yapmak ve düzenlemeler yaparak sınırlarını belirlemektir. Ayrıca muhasebe politikalarında ve öngörülerindeki düzenlemeler ile hatalarda yapılacak olan düzeltmelerinde muhasebeleştirme temellerini ve yorumlarını oluşturmaktadır. Bu standartta işletmelerdeki oluşturulan finansal tabloların muhasebe sistemine uygunluğunun anlaşılmasına ve başka işletmelerdeki finansal tablolar ile kıyas yapılabilmesine olanak sağlanmaktadır (TMS 8, s. 1).

TMS 8 standardına göre hatalar; finansal tablodaki kalemlerinin anlaşılması, ölçülüyor olması, sunumu sırasında ya da açıklanması aşamasında meydana gelebilmektedir. Şayet finansal tablolarda kayda değer bir hata ya da işletmenin mali durumu açısından, mali performansını sergilenmeye ya da nakit akışlarında ufak bir şekilde dahi kasten hatalı olarak başka bir ön hatanın yapılmış olması durumunda, bunun TFRS'ye uygun olmadığını göstermektedir. Cari dönem içinde yapılmış olan hataların finansal tabloların onaylanmasından önce tespiti yapılmışsa bunun cari dönem içinde kapatılması gerekmektedir. Fakat, bazı hatalarda fark etme aşaması sonraki dönemlerde meydana gelmektedir. Bu durumda ise hatalar fark edildikten sonra takip eden dönemde onaylanacak olan ilk finansal tablo grubunda geriye dönük olarak düzenleme yapılmalıdır. Buradaki düzeltme işlemi (TMS 8, s.7);

- Hatanın yapılmış olduğu döneme ilişkin olan ya da kümülatif etkilerin işleme alınmadığı durumlar dışında önceki dönemde yapılan hatalar geriye yönelik bir şekilde yeniden düzenleme şeklinde düzeltilmektedir.
- Hata sunulmuş olan en eski tarihli finansal tablo döneminden daha eski bir tarihte meydana gelmişse, bu tarihe ait varlık ya da varlıkların yabancı kaynak veya öz

kaynak açılış tutarlarındaki bilgilerin yeniden düzenlenmesi şeklinde düzeltilmesi gerekmektedir.

2.1.4. Hatanın Önlenmesi

İşletmelerdeki hatanın önlenmesinde en büyük rol o işletmedeki tepe yöneticilere düşmektedir. Bunun en büyük nedeni; o işletmedeki faaliyetlerin hem düzenli hem de en verimli şekilde yürütülmesinin sağlanmasının yanı sıra bu faaliyetlerin kontrolünün sağlanması ve beklenmedik durumlar için politika geliştirilmesi o işletme yöneticilerinin görevi olmasından kaynaklıdır. Bu görevin içinde hatanın ortaya çıkmasının önüne geçilmesi ve işletmedeki muhasebe ve iç kontrol sistemlerini uygulayarak bütünlüğünün devam ettirilmesini sağlamak da yer almaktadır. Bunun gibi bir sistem oluşturabilen işletmeler hatanın yapılmasını tamamen kaldıramasalar da bunu yapmakla bazı riskleri en aza indirebilmektedirler (Altıntaş N. N., 2010, s. 156). Mevcut ekonomik senaryoda her zaman duyulan bir endişe, muhasebe hatalarının tespit edilmesinin önemidir. Çünkü bu endişe, varlık kontrolünün tüm prosedürünü yöneten kişiler ve kendilerini kayda göre yapılandıran muhasebe faaliyetleri göz önüne alındığında işletme için çok önemlidir (Laffin & Gomes, 2013, s. 125).

İşletmelerde bütünüyle hatayı kaldırmak olanaksızdır. Fakat minimum seviyede tutabilmek için gerekli tüm işlemler erkenden yapılmış olmalıdır. Bunu yapmak işletmenin maliyet zararının da azaltılmasına olanak sağlayacak bir durumdur. İşletmelerin hataları minimuma indirmek için önceden planlaması gereken durumlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır (Güredin, 2010, s. 47):

- İyi bir iç kontrol sistemine sahip olmak,
- Görev tanımlarına uygun davranmak,
- Organizasyon sisteminin varlığı,
- İnsan kaynakları ve işletme yapısının uygunluğu,
- Güncel teknolojileri takip etmek,
- Muhasebe kayıt sistemlerinin ve belgelendirme faaliyetlerinin doğru bir şekilde yapılması,
- İç denetimin varlığı,
- Bağımsız kurum ve kuruluşlardan faydalanmaktır.

2.1.5. Hatanın Nedenleri

Muhasebe, karar vericilere bilgi sağlamaktadır. Ürünlerin fiyatlandırılmasında yararlı olduğu kanıtlanmış rakamlar üretmekte ve yönetsel performans değerlendirme uygulamasına girdi olarak hizmet eden veriler üretmektedir. Muhasebe sistemi, çok kişili bir dünyada birçok amaca hizmet etmektedir. Bu kişiler arasında bir çatışma olması kaçınılmazdır. Bu nedenle hatalar kaçınılmazdır. Daha da önemlisi, muhasebenin bir bilgi sistemi olması ve bilginin hatalara gömülmesi dikkat edilmesi gereken en önemli noktalardan biridir. Bu hataların çoğu, muhasebe modeli ile firmanın temelindeki ekonomi arasındaki tutarsızlıktan kaynaklanmaktadır (Christensen, 2010, s. 1828).

Muhasebe, karar vericilere bilgi sağlarken geçmiş ve geleceğe yönelik olarak bilgi aktarımı, değerlendirme gibi süreçlere de katkı sağladığından, bilgilerde yanlışlık olması bütün süreci olumsuz olarak etkileyecek bir durumdur (Özçelik, Aracı, & Keskin, 2017, s. 199).

2.1.5.1. Dikkatsizlik ve İhmal

Muhasebede işlemleri yürütmede bilginin önemli olmasının yanı sıra dikkat ve özen göstermek de bir o kadar önem taşımaktadır. Bu sağlanamazsa; dikkat etmemek, unutkanlık, odak eksikliği ve ihmal sonucunda yürütülen işlemler muhasebede hatalara yol açacaktır (Kırık, 2007, s. 40).

Muhasebe hatalarının ortaya çıkmasındaki etken olan ihmal ve dikkatsizlikler, bu hatalardan olumsuz olarak etkilenen üçüncü şahısların hatayı dile getirmeleri ve o dönem sonunda düzenlenen mizanlarla açığa çıkmaktadır. Diğer taraftan iyi ve kontrol sağlanarak yürütülen muhasebe işlemlerinin olduğu işletmelerde, ihmal ve dikkatsizlik sonucu oluşan hatalar kısa bir zaman zarfında açığa çıkmaktadır (Kırık, 2007, s. 40).

2.1.5.2. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Teknolojideki yüksek ilerlemeler ve ekonomi bünyesindeki yeniliklerle birlikte işletmeler de muhasebe alanında bir uzmanlaşmaya ihtiyaç duymuşlardır. Fakat işletmelerin duyduğu bu ihtiyacın yanı sıra çalışkan, dürüst, muhasebe temel ilkelerini ve getirilen yeni yasal düzenlemeleri de iyi derecede bilen kişilere olan gerekliliği de ortaya çıkarmıştır. Bu gereklilik sağlanabilirse muhasebede hata yapma oranları minimum seviyede tutulabilecek ve işletme iç kontrolünün sağlanmasında da faydalı olacaktır (Pamukçu, 2000, s. 6).

Yapılan çalışmalar neticesinde bilgi ve tecrübe açısından daha donanımlı olan denetçilerin, daha az donanımlı olanlara oranla hata kaynağını saptamada daha büyük rol oynadığı ortaya çıkmıştır (Cahan & Sun, 2014, s. 81). Bunun neticesinde pratik deneyimin gerekliliğinin önemi anlaşılmıştır. Pratik deneyim denetçilere, meslek bilgisini daha da genişletmeyi sağlamıştır ve denetim kalitesini arttırmak için kilit bir rol oynamaktadır (Tritschler, 2013, s. 58).

2.2. Muhasebede Hile Kavramı

Geçmiş yıllarda bir takım hile skandallarının yaşanmış olması yalnızca muhasebe değil aynı zamanda denetimde de hile kavramının var olduğunu göstermektedir. Bu sebeple yapılan hilenin tespiti, hile yapılmadan önce bir önlem alınabilmesi ya da caydırılması gibi sebeplerle birlikte hile kavramı ortaya çıkmıştır (Akçay & Uysal, 2019, s. 55). Hile, farklı bilimsel disiplinlerde birçok farklı perspektiften incelenmiştir (Hartmann, Marton, & Söderström, 2018, s. 846).

Hile kavramının çeşitli anlamları olsa da genel olarak; bir kişi veya kuruluşun zararına yol açacak bir şekilde, hileyi yapanın kendine fayda sağlaması amacı doğrultusunda, kasıtlı olarak yapılan, sahtecilik, dürüst olmama, kötüye kullanma, önemli gerçekleri gizleme gibi birtakım faaliyetleri içeren kavramdır (Bozkurt, 2016, s. 60). Hile kavramı çoğunlukla hata kavramı ile karıştırılmaktadır. Bu iki kavram arasındaki en belirgin fark ise hilede kasıtlı bir niyet olmasından kaynaklanır (O'Regan, 2004, s. 122).

Hile, yasa dışı bir avantaj elde etmek için aldatmanın kullanılmasını içeren bir eylem olarak tanımlanabilir. Hilenin maliyeti, mağdurların maruz kaldığı mali maliyetin yanı sıra, hile tespitinde başarısız olan denetçilere karşı açılan davadan doğan mali maliyetleri ve muhasebe mesleğinin güvenilirliğine verilen zararı içermektedir (Krambia-Kapardis, 2002, s. 266).

İşletmelerde finansal tabloların içeriğinde var olan bilgilerin gerçekliği yansıtması işletmenin geleceği açısından önem arz etmektedir. Çünkü gerçeği yansıtmayan hatalı ve hileli bir içerikten oluşan finansal rapor, işletme ile etkileşimde bulunan kurum ya da kuruluşların karar vermesinde olumsuz şekilde rol oynayacak ve verimliliği azaltan bir etkiye sahip olacaktır (Doğan & Kayakıran, 2017, s. 169).

Hile denetiminin iyi bir şekilde yapılıp hilenin ortaya çıkarılabilmesi için incelikli bir yol izlemek gerekmektedir. Bazen hile gibi gösterilen ama aslında hile olmayan işlemler de yapılabilmektedir. Bu sebeple denetim işlemi yürütülürken her konuya şüphe ile yaklaşılmalı bir bakış açısına sahip olmak ve geniş bir perspektiften bakmak gerekmektedir (Akçay & Uysal, 2019, s. 55).

İşletmeler yalnızca kâr amaçlı kurulan kuruluşlar değildir. Bu aşamaya gelene kadar birçok zorlu aşamadan geçmektedirler. Örneğin; yeni müşteriler bulmak ve bu müşterileri devamlı hale getirebilmek, ticari olarak saygınlık kazanmak bunlardan bazılarıdır. İşletme hileleri yalnızca karlılığa değil aynı zamanda bu örneklerin hepsine de doğrudan ya da dolaylı olarak etki etmektedir. Hile faaliyeti işletmelerde verimliliğin azalmasına, saygınlığın azalmasına ya da çalıştırılacak iş gücü bulmada zorluk yaşatabilmektedir. Bazı zamanlarda ise bu zorluklar işletmenin iflas etmesine yol açmaktadır. Bunların önüne geçebilmek için işletmelerin iç kontrol ve denetim yapısını oluşturma gerekliliği vardır (Özeroğlu, 2014, s. 189).

“Hile” terimi, daha geniş olarak "usulsüzlükler" kavramında yer almaktadır. Bir usulsüzlük, yasadışı, düzenlilik veya uygunluktan herhangi bir ihlalin yanı sıra yukarıda belirtilen herhangi bir ihlal anlamına gelir. Eksiklikler, ihlaller ve arızalar, normatif çerçevenin ihlallerini, hatalardan, ihmallerden veya kasıtsız hatalardan oluşan usul kurallarının ihlallerini temsil eder. Hile kavramının, aşağıda sıralananlar gibi birkaç anlamı vardır (Petraşcu & Tieanu, 2014, s. 491);

- Hile, aldatma amacıyla yapılan usulsüzlüklerin ve yasadışı eylemlerin toplamını temsil eder.
- Hile, belirli bir yükümlülüğü ihlal ederek ve / veya başlangıçtaki hedeflerinden fonları zimmetine geçirerek iletişim bilgilerinin eksikliğine de işaret edebilir.
- Hile, yanlış, veya eksik beyan ve belgelerin kullanılması veya sunulmasına ilişkin herhangi bir eylem veya kasıtsız ihmal olarak kabul edilir, cezai eylemler de dahildir.
- Daha karmaşık bir tanımla, hile, belirli bir kazanç elde etmeyi veya belirli bir kayba neden olmayı, hatta başkalarını dürüst olmayan bir şekilde riske atmayı amaçlayan herhangi bir kişi tarafından gerçekleştirilebilir.
- Hile, finansal bir durumun çarpıtılması, bastırılması veya tahrif edilmesi anlamına gelen bir hırsızlığı ifade eder

Hile, son iki yüzyılda oldukça duyurulan bazı mali dolandırıcılık vakalarıyla ilişkili yeni bir olgu değildir. İnsanların genel olarak kâr elde etmek amacıyla para, toprak, mal veya güven elde etmek için hilelerden, manipülasyondan ve aldatmadan yararlandığı, dünyamızın tarihinin erken dönemlerinde bulunabilir. Muhasebe ve denetimin oluşturulması, ekonomi tarihinde, özellikle devlet ve kilisenin, maliyelerinde hırsızlığı ve yanlış beyanı içermeye ve önleme arzusuyla bağlantılıdır (Petraşcu & Tieanu, 2014, s. 490).

2.2.1. Hile Grupları ve Özellikleri

Hile grupları; çalışan hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri, yönetim hileleri ve yatırım hileleri olmak üzere beş grup olmak üzere aşağıdaki tabloda özellikleri ile birlikte gösterilmiştir.

Tablo 2.1. Hile Grupları ve Özellikleri

Hile Türü	Mağdur	Hilekâr	Açıklama
Çalışan Hileleri	İşverenler	Çalışanlar	Çalışanlar doğrudan veya dolaylı olarak işverenlerinden çalarlar.
Satıcı Hileleri	Mal veya hizmet alan işletmeler	Mal veya hizmet satan bireyler veya işletmeler	İşletmelerin mal ve hizmetlerden fazla para istemesi veya ödemesi yapılmış malları teslim etmemesi.
Müşteri Hileleri	Mal veya hizmet satan işletmeler	Müşteri	Müşteriler, kendilerine ait olmayan bir şeyi vermesi ya da daha düşük fiyatlandırma yapması konusunda satıcıları aldatırlar.
Yönetim Hileleri	Hissedarlar, borç verenler ve mali tablolara güvenen diğer kişiler	Üst yönetim	Üst yönetim, genellikle mali bilgiler hakkında yanlış sunum yapar.
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Bireyler yatırımcıları hileli yatırımlara para yatırmaları için aldatırlar.
Diğer Hileler	Duruma göre değişir.	Duruma göre değişir	Her zaman başka birinin güveninden yararlanarak onları aldatırlar.

Kaynak: (Albrecht, Albrecht, Albrecht, & Zimbelman, 2009, s. 11)

2.2.1.1. Çalışan Hileleri

Çalışan hileleri; genellikle bir çalışanın bağlı bulunduğu firma, kurum ya da işletmedeki varlıklarına el konularak, kural dışı kullanımından kaynaklı ortaya çıkmaktadır. Doğrudan ve dolaylı olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Doğrudan olan çalışan hilelerinde çalışanlar çalıştıkları işletmeden nakit para, çeşitli demirbaşları, malları ya da benzer varlıklarını çalmaktadırlar. Bunları yapabilmek için hayali işletme kurabilmektedirler. Böyle yaparak mal alışverişi gerçekleşmiş gibi göstermekte fakat ödemeyi kendi zimmetine geçirmektedirler. Sonuç olarak faydayı kendisi sağlamakta ve üçüncü bir taraf bulunmamaktadır (Sabuncu, 2019, s. 78). Dolaylı hilelerde ise çalışan işletme yoluyla müşteri ya da satıcılara fayda kazandırarak, üçüncü kişilerden kendisine kazanç sağlamaktadır. Fakat sağlanan bu kazanç daha sonra başka yollarla işletme tarafından tazmin edilmektedir. Başka bir deyişle işletme ortaya çıkan zararı fark etmeden karşılamaktadır (Bozkurt, 2016, s. 64).

Çalışan hilelerinde bunların dışında; işletmedeki gizli bilgilerin başkaları tarafından öğrenilmesinin sağlanması, görevini ihlal etmek ya da hukuken uygun olmayan uygulamaların aktif olarak yürütülmesi gibi eylemler de yer almaktadır (Uçma, 2011, s. 3). İşletme kaynaklarının çalışan ya da çalışanlar tarafından bireysel amaçlar uğruna kullanılması, tepe yöneticilerin dikkatini çekmeden, işletmeyi büyük kayıplara uğratabilmektedir. Çünkü işin temelinde tepe yöneticilerin bu çalışanlara duydukları büyük bir güven yer almaktadır (Okay, 2011, s. 72). Çalışan tarafından yapılan manipülasyon ya da hile bütün işletmeyi etkilemektedir. Bu sebeple bu hilenin önlenmesinde muhasebecilere büyük bir rol düşmektedir. Çünkü işletmedeki işlemleri yürütmede eylemlere vakıf olan kişiler onlardır (Anuk, 2015, s. 60).

2.2.1.2. Yönetim Hileleri

Bu hile türünde genellikle işletmedeki tepe yöneticileri mali tablolarda birtakım değişiklikler yaparak bundan fayda elde etmeye çalışırlar. Başka bir deyişle mali tabloları maskeleyerek çalışarak olduğundan farklı bir şekilde gösterirler (Erdoğan & Mengi, 2018, s. 87). Bunu yapmalarının en önemli sebeplerinin başında vergi kaçırma gelmektedir. Cironun gizli tutulması, stoklarda oynama yaparak, giderlerin gerçeğe uygun olmayacak şekilde yükseltilmesi, fazla amortisman ve karşılık ayrılması gibi farklı durumlarla karlarını ve buna bağlı olarak vergi matrahlarını azaltmayı amaçlamışlardır (Ertikin, 2017, s. 76).

Yönetim hilelerinin olma ihtimaline karşılık denetçiler her zaman önceden hazırlıklı olmalıdır ve şu denetim yolları izlenmelidir (Willigham & Carmichael, 1989, s. 339):

- Son dönemlerde varsa büyük ve sıra dışı işlemlerin muhasebe kayıtlarını gözden geçirerek taramasını yapmak,
- İlgili tarafların kimliğini ortaya çıkarmak ve maddi işlemlerde üçüncü kişilerin dahil olup olmadığını anlamak,
- İşlemlerdeki büyüklüğü anlayabilmek için gelir ya da net kar değişimlerini de içine alan analitik testler yapmak.

2.2.1.3. Yatırım Hileleri

Aslında var olmayan herhangi bir değere sahip olmayan, hiç yapılmayan ya da işe yaramayan yatırımlara birtakım yatırımlar yapılması konusunda yatırımcıların ikna edilmesi doğrultusunda yapılan hilelerdir. Bu tür hileler ya çok az değere sahip olan ya da hiçbir değere sahip olmayan olan yatırımlardır ve genellikle hileden bir kuşku duymayacak yatırımcılara satılmaktadır (Sabuncu, 2019, s. 79).

İşletmeler bu hile türünün önüne geçmek için, insan kaynaklarında personel seçimi yaparken, çalışma ortamında bazı düzenlemeler yaparak ve iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıyor olmasına özen göstermelidir (Manning, 2005, s. 300).

2.2.1.4. Satıcı Hileleri

Satıcı hileleri; firmanın mal ve hizmet satın aldığı kişilerce ya da bu firmada görev yapan çalışanlarla beraber yaptıkları hile türüdür. Satıcı olan firmalar hizmet ve malları alan işletmeye düşük kalite yanında eksik mal teslimi ya da malları değerinden fazlaymış gibi gösterebilmektedirler. Çalışan ile birlikte yapılanda ise çalışan rüşvet karşılığı yüksek tutarda fatura keserek işletmeyi zor duruma düşürmektedir. (Doğan & Kayakıran, 2017, s. 174).

2.2.1.5. Müşteri Hileleri

Müşteri hilelerinde; müşteri hizmetini satın almış olduğu işletmeye karşı kendisi ya da o işletmede görev yapan bir çalışanla iş birliği içinde hileyi gerçekleştirir (Erkan & Arıcı, 2011, s. 32). Müşteriler bu şekilde işletmeyi zarara uğrattılar ve bu hile türünde en sık göze çarpan uygulama malların fiyatlarının daha ucuz olması ya da herhangi bir

ödeme gerçekleştirilmeden mal satın alınmasıdır. (Yurt, 2019, s. 19). Tablo 2.2’de müşterilerin uyguladıkları bazı hile türleri ve yapıma biçimleri yer almaktadır.

Tablo 2.2. Müşterinin Uyguladıkları Hileler

Hile Türü	Yapılma Biçimi
Hırsızlık	<ul style="list-style-type: none">✓ Üzerinde saklayarak malları çalma,✓ Aldığı hizmetin parasını vermeden ayrılma,✓ Aldığı ürünün kutusuna başka ürünleri de yerleştirmek
Manipülasyon	<ul style="list-style-type: none">✓ Aldığı ürünün etiketini değiştirmek,✓ Etiketini değiştirdikten sonra bilmiyormuş gibi yapıp, satıcı ile tartışıp aynı fiyattan almaya çalışmak,✓ Aldığı ürünü başka bir ürünün kutusuna koymak
Ürün İadesi	<ul style="list-style-type: none">✓ Ödünç alma amacı ile satın aldıktan sonra geri iade etmek,✓ Malı satın aldığından dışındaki bir satıcıya iade etmek,✓ Daha önce indirimli aldığı malı tam fiyatı ile iade etmek,✓ Kullanıp eskittiği malları performansından memnun olmadığını söyleyerek iade etmek.
Anlaşma Şartlarını Çiğnemek	<ul style="list-style-type: none">✓ Başkasının adına olan hizmetten yararlanmak,✓ İlgili hizmeti alabilmek için sahip olması gerekli olan nitelikleri varmış gibi yapmak

Kaynak: (Tian & Keep, 2001, s. 8)

2.2.2. Hile Unsurları

Yolsuzluğu, varlıkların kötüye kullanımını ve hileli finansal raporlamayı ortadan kaldırmaya yönelik yoğun çabalara rağmen, çeşitli şekillerde dolandırıcılık sıklığı ve ciddiyeti artan bir sorundur (Wolfe & Hermanson, 2004, s. 38).

ACFE (Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği) 2020 raporuna göre mesleki dolandırıcılığın üç ana kategorisi vardır. Bir çalışanın istihdam eden kuruluşun kaynaklarını çalmasını veya kötüye kullanmasını içeren varlık kötüye kullanımı, dolandırıcılık planlarının büyük çoğunluğunda (vakaların% 86'sı) meydana gelir; ancak, bu planlar aynı zamanda vaka başına 100.000 USD ile en düşük medyan kayba neden olma eğilimindedir. Bunun aksine, failin kasıtlı olarak kuruluşun mali tablolarında önemli bir yanlış beyana veya ihmellere neden olduğu mali tablo dolandırıcılık planları, en az yaygın olan (programların %10'u) ancak en maliyetli mesleki dolandırıcılık kategorisidir. Üçüncü kategori olan rüşvet, çıkar çatışması ve haraç gibi suçları içeren yolsuzluk hem sıklık hem de mali zarar açısından orta sıradadır. Bu programlar vakaların %43'ünde meydana gelir ve 200.000 ABD Dolar tutarında bir medyan kayba neden olur.

Tablo 2.3. Hile Unsurları

Hile Unsurları	Vaka Yüzdesi (%)	Dolar (\$)
Varlıkların Kötüye Kullanımı	%86	100.000\$
Yolsuzluk	%43	200.000\$
Hileli Finansal Raporlama	%10	954.000\$

Kaynak: ((ACFE), 2020)

2.2.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanımı

Hile İnceleme Uzmanları Derneği'ne göre, bir çalışanın çalıştığı organizasyondaki varlıkları kasıtlı olarak kötüye kullanması dolandırıcılık olur. Bu durumun nedeni etkili bir ceza sisteminin olmamasından kaynaklanıyor olabilmektedir. Dolandırıcılığın sebepleri ve tanımları ne olursa olsun, bir yandan failin yararına, diğer yandan da mağdurun içinde bulunduğu durumu boşa çıkaracak yasadışı eylemlerden oluşmaktadır (Majid, Mohamed, Haron, Omar, & Jomitin, 2014, s. 346).

Muhasebe bilgilerinin denetlenmiş olması ile işletmede çalışan ortakların farkında ve iyi bir karar alabilmek için işletmenin finansal raporları hakkında doğru bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. Yapılan denetimin niteliksiz olması muhasebenin temel ilkelerinden olan hesap verilebilirlik ilkesinin sorgulanmasına, yönetici ve şirket ortaklarının birbirine zıt bir şekilde şirket çıkarlarına zarar verebilecek doğrultuda hareket edebileceklerine ve bunun yanı sıra varlıkların kötüye kullanımı veya yanlış bilgiler sunulması gibi olumsuz davranışların ortaya çıkmasına neden olabilir (Erdem, 2020, s. 144). Ayrıca, varlıkların kötüye kullanılmasının, tutarsızlıkları veya eksiklikleri gizlemek için genellikle hesap defterlerini etkilediğini de ortaya çıkmıştır (Nia & Said, 2015, s. 920).

Varlıkların kötüye kullanımı bazen zimmete geçirilme olarak da ifade edilen bir kavramdır. Bu kavram işletme varlıklarının haksız bir şekilde ele geçirilmesidir. Bu haksız davranış şu yollarla olabilmektedir: zimmete geçirme, şirket varlıklarını çalma veya herhangi bir şekilde satın alınmamış olan bir varlığın alınmış gibi ödeme yapılması gibi çeşitli örnekler verilebilir. Varlıkların kötüye kullanılması doğru olmayan kayıtlar ve çeşitli belgeler ile birlikte yapılabilir. Yapılan bu hileli davranış yönetimi, çalışanları ya da üçüncü şahısları kapsayabilir. Bunda genellikle kasıt vardır ve hileyi gerçekleştirmek

için baskı ve teşvik yanında bazı fırsatların kollanması da ortaya çıkmasına neden olur. (Erdoğan N. , 2002, s. 21).

Varlıkların kötüye kullanılması firmanın varlıklarının çalınması ve kişisel çıkarlar doğrultusunda kullanılması gibi çeşitli amaçlarla da kullanılmaktadır (Doğan & Kayakıran, 2017, s. 170). Şirketlerin mali tabloları, yanlış bildirimden, varlıkların kötüye kullanılmasından veya her ikisinden kaynaklanan yanlışlıkları içerebilmektedir (Mustafa & Meiler, 2006, s. 308).

İşletmenin faaliyetleri üzerindeki olumsuz etkiye ait bu tür olayların nedenleri hakkında birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin çoğu şu konularla ilgilidir (Negurita & Ionescu, 2016, s. 333):

- Varlıkların kötüye kullanılmasıyla ilgili risklerin izlenmesinin ihmal edilmesi,
- Varlıkların saptırılması üzerinde etkili bir iç kontrol sağlamayı ihmal etme veya kontrol sürecindeki eksiklikleri gidermede başarısızlık,
- İşletmeyle olan ilişkilerinden veya çalışanlara yönelik muamelesinden memnuniyet veya tatmin eksikliği gösteren davranış,
- Yapılan küçük çaptaki kötüye kullanımlara tolerans göstermek.

2.2.2.2. Yolsuzluk/Ahlaki Olmayan Davranışlar

Yolsuzluğun genel bir tanımı, gücün kişinin kendi kışkırtmasıyla ya da teşviklere yanıt olarak özel kazanç için kötüye kullanılmasıdır. Yolsuzluk "büyük" veya daha genel olarak "önemsiz" olabilir. Çeşitli yolsuzluk biçimleri şunları içerir (Sohail & Cavill, 2008, s. 735):

- Rüşvet; bir avantaj elde etmek veya bir dezavantajdan kaçınmak için yapılan ödemeler,
- Dolandırıcılık; yanlış beyan yoluyla hırsızlık,
- Zimmete para geçirme; kurumsal veya kamu fonlarının kötüye kullanılması,
- Geri tepmeler; olumlu kararlar için ödülleri.

Yolsuzluğun siyasi ve ekonomik ilerlemeyi engellediğine, kaynakların yasadışı ihracatını teşvik ettiğine, göze çarpan tüketimi teşvik ettiğine ve güvensizlik yarattığına inanılmaktadır (Everett, Neu, & Rahaman, 2007, s. 514). Yolsuzluk dönemsel olarak kendini yenileyen toplumu kötü bir şekilde etkileyen hastalıklı hücreler gibidir (Yardımcıoğlu, Koca, Günay, & Kocamaz, 2015, s. 172).

Yolsuzluk herhangi bir siyasi sistem için sorun yaratsa da demokratik yönetişimin bazı temel ilkelerine doğrudan meydan okuyan bir sistemdir. Ahlaki olmayan davranışlar genellikle gizli olarak gerçekleşmektedir ve bazı taraflar için hükümete ayrıcalıklı erişim sağlar. Örneğin, rüşvet verenlerin gerçekleştirdikleri eylemler. Dolayısıyla yolsuzluk, demokrasinin merkezi gibi görünen açıklık ve eşitlik normlarını ihlal etmektedir. Aynı zamanda, modern bürokrasinin yaygın nosyonlarına da aykırıdır. Kamu kurumlarının kişisel değil, tarafsız, kurallara dayalı bir tarzda çalışması gerekmektedir (Sandholtz & Koetzle, 2000, s. 31).

Yolsuzluk diğer bir yandan servet ve özel mülk birikimlerini de tehdit eden unsurlardan biridir. Tanınmış bir ekonomist ve hükümet danışmanı olan Robert Klitgaard (1988) tarafından desteklenen bir formüle göre yolsuzluk “= tekel gücü + takdir yetkisi- hesap verebilirlik” fikrine dayanmaktadır. Bu formül, yolsuzluğun önüne geçmek için, diğer şeylerin yanı sıra, devlet tekellerini kırmanın ve hükümet hizmetlerini özelleştirmenin gerekli olduğunu öne sürmektedir (Everett, 2012, s. 228).

2.2.2.3. Hileli Finansal Raporlama

Hileli finansal raporlama, ciddi bir sosyal ve ekonomik endişe konusudur. Bu tür hileli raporlama, hem yanlış finansal tabloların tespit edilememesine ilişkin potansiyel yasal yükümlülük hem de tespit edilmemiş dolandırıcılık konusundaki kamuoyunun memnuniyetsizliğinden kaynaklanan mesleki itibarın zarar görmesi nedeniyle dış denetçiler için kritik bir sorundur (Kaminski, Wetzel, & Guan, 2004, s. 15). Hileli finansal raporlama, kuruluş için ve sermaye piyasalarına kamu güveni açısından önemli sonuçlar doğurabilir (Beasley, Carcello, & Hermanson, 1999, s. 4). Denetçiler, hem öz denetim hem de mevzuat yoluyla, finansal tabloların hile kaynaklı önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence sağlamakla sorumludur (Perols, 2011, s. 20).

Hileli finansal raporlamada bilerek ve isteyerek yanlış ifadeler kullanmak yada finansal tablo ve raporların içeriğindeki bilgilerin gerçeği yansıtmaması gibi sebeplerle açığa çıkmaktadır ve şu eylemlerden oluşur (Erdoğan N. , 2002, s. 21):

- Muhasebe kayıtlarında ya da finansal tabloların oluşmasında gerekli olan evrakların sahte olması ya da değiştirilerek gerçeklerin saptırılması,
- Finansal tablolardaki işlemlerin ve gerekli olan bilgilerin yanlış sunulması ya da bilinçli olarak yok sayılması,

- Tutar bilgilerinin, sınıflandırmanın, ya da önemli açıklamaların bilinçli olarak kötü bir şekilde gerçekleştirilmesidir.

Bu hile türünün yapılması genellikle üst düzey çalışanlar tarafından yapılmakta ve çok nadir yapılmasına karşın ortaya çıkan zarar, bu hile dışındaki hile çeşitlerinden daha yüksek olmaktadır. Raporlamanın düzgün yapılmaması, mali tablo okuyucularını aldatmak üzerine yapılan bilinçli hatalar ya da belirli tutarların göz ardı edilmesidir (Meriç, 2020, s. 317).

Bu ve buna benzer kanun dışı kayıtlar, nitelikleri SPK tebliğinde bir dizi ortaya konulmuş olan, nadir olarak kullanılan hesaplara, gerçekte görevi olmamasına rağmen görevi varmış gibi davranan kişiler tarafından, dönem sonuna gelindiğinde ya da kapanış kayıtlarını gerçekleştirerek, rakamların oynanması ile yapılmaktadır. Kayıtların doğru olmayan bir biçimde yansıtılması, karmaşık ve sıra dışı birtakım işlemleri, önemli olan bazı tahminleri, geçmiş yıllarda gün yüzüne çıkmış yanlışlıklara ev sahibi yapmış, belirli gruplardaki işlemleri barındıran, ya da kanuna uymaması sebebiyle büyük bir yanlışlık riski ile bağdaştırılmış olan çeşitli hesaplar bu raporlarda varlığını sürdürebilmektedir (Erkan & Arıcı, 2011, s. 40).

Hileli finansal raporlamayı etkili bir şekilde ayırt eden faktörler şunlardır (Bell & Carcello, 2000, s. 183):

- Hızlı büyüme,
- Zayıf kontrol ortamı,
- Kazanç tahminlerini karşılamakla fazlasıyla meşgul olan yönetim,
- Denetçilere yalan söyleyen veya aşırı kaçamak yapan yönetim,
- Mülkiyet durumu,
- Zayıf bir kontrol ortamı ile finansal raporlamaya yönelik agresif bir yönetim tutumu arasındaki etkileşimdir.

Bir denetçi-müşteri ilişkisinin ilk yıllarıyla ilişkili artan finansal raporlama sorunları sıklığı, denetim sürecinin kendisiyle ilgili herhangi bir sorunu yansıtmak yerine denetçilerini değiştiren şirketlerin finansal raporlama sorunları yaşama olasılığının daha yüksek olduğu gerçeğini yansıtıyor olabilmektedir. Bu yüzden denetçi değişikliklerinin yönetim tarafından değil denetim komitesi tarafından yönetildiği veya belirlendiği durumlarda denetçi görev süresi ile mali raporlama kalitesi arasındaki ilişki

olup olmadığı hakkında araştırma yapılması gerekmektedir (Carcello & Nagy, 2004, s. 67).

2.2.3. Hata ve Hile Ayırımı

Muhasebe hataları genel olarak kaydedilen bilgiler üzerinden yapılmaktadır bununla beraber muhasebe hileleri ise belgeler üzerinde yapılır ve kişi bunu bilinçli olarak yapmaktadır. Burada bilinçli olarak yapılan bir durum söz konusu olduğundan açığa çıkarılması zordur (Alptürk, 2008, s. 402).

Hayatımızda birçok alanda hata ve hile ile karşılaşmak mümkündür ve genellikle bunun önüne geçilmek istenmektedir. Bunu yaparken hata ve hile arasındaki ayrıma da dikkat etmek gerekmektedir. Buradaki ayırım kasıt olup olmamasından kaynaklanmaktadır. Hata meydana geldiğinde bilgisizlik; hilede ise tam tersi bilerek, isteyerek yapılan bir durum vardır. Bu duruma dışarıdan bakıldığında hangisi hata hangisi hile anlaması güçtür. Bu sebeple denetçi olarak görev yapacak kişilerin yeterli bilgi düzeyine ulaşmış olması gerekmektedir (Akçay & Uysal, 2019, s. 57).

Denetçilerin denetimi gerçekleştirdikleri bazı finansal tablolarda bir dizi hata ve çeşitli düzensizlikler bulunabilmektedir. Bu durum çeşitli sebeplerden dolayı olabilmektedir. Gelecek yıla ait gelirlerin bu yıla aitmiş gibi kaydedilmiş olması gibi kayıtlar bu duruma örnek olarak gösterilebilir (Pamukçu, 2000, s. 4).

Hileyi gerçekleştirenlerin bunu yapmaktaki amaçlarının altında kendileri ya da üçüncü kişilerle birlikte çıkar elde etmeleridir. (Dumanoğlu, 2005, s. 349).

Hile kavramının hukuksal açıdan bir karşılığı bulunmasının yanı sıra denetçi çalışmasını yürütürken üstünde durduğu önemli konulardan biri de finansal tabloların doğru mu yoksa hileli mi yansıtılıp yansıtılmadığını anlamaktır (Erdoğan N. , 2002, s. 21).

Finansal tablolarda ortaya çıkan yanlışlıklar iki sebepten dolayı olabilmektedir. Bu sebepler hata ve hiledir. Hata kısaca; finansal tablodaki kalemlerin anlaşılması, ölçümü, gösterilmesi ve açıklanması aşamasında bunlar hakkında bilmeden yanlışlık yapılmasını ifade etmektedir. Hile ise kısaca; firmadaki çalışanların, üst kademe yöneticilerinin ya da üçüncü kişilerin bilerek yapmış oldukları ve aldatma içeren, hukuksal açıdan onaylanmayan davranış şekli olarak açıklanmaktadır (Erkan & Arıcı, 2011, s. 35).

Hilede çeşitli belgelerde kasıtlı olarak yapılan yanlışlıkların süreç içerisinde ortadan kalkacağı düşüncesi yer almaktadır. Ancak burada kasıt unsurunun bulunması, insan ürünü olması ve gelecekte de yapılan yöntemlerin değiştirilebileceği ya da geliştirilebileceği göz önüne alındığında tespit edilmesi ve ortaya çıkarılması oldukça zor olan bir durumdur (Karahana & İğde, 2017, s. 148). Sonuç olarak, dolandırıcılık bir denetim istisnasının gerçek nedeni olsa bile, istisna bir hatanın ortaya çıkmasıyla tutarlıysa, denetçi sadece bir hata yorumu atayabilir ve dolandırıcılık tespit edilmeyecektir (Caplan, Internal Controls and the Detection of Management Fraud, 1999, s. 103).

Hatalar çoğunlukla dikkat eksikliğinden ve bilmeyerek yapıldığı için finansal tablolarda işlenirler ve tekrarlanamazlar. Hileler ise çoğunlukla belgeler üzerinden yapılmaktadır ve tekrarlanabilir özelliktedir. Hatanın arka planında başka bir özel neden yoktur. Bazı durumlarda kayıt nedeniyle, bazı durumlarda seri numarası ya da kayıt sebebiyle yanlışlıklar oluşmaktadır. Dolayısıyla hata kasıtlı olarak yapılmamaktadır ve bunu yapan kişilerin çoğunlukla işletme çalışanları olduğu bilinmektedir (Uyar & Erdoğan, 2019, s. 200).

2.2.4. Hile Yöntemleri

2.2.4.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hataları, bilgi eksikliğinden ve dikkat yoksunluğu gibi etmenlerden kaynaklanmaktadır. Fakat bu hatalar belirli bir düzen dahilinde ve bilinçli olarak yapılırsa muhasebe hilesi olur. Burada yapılan hesaplamalar ya da işlemlerin kasıtlı olarak yanlış yapılmasından ötürü hata olarak değil, hile olarak adlandırılmaktadır. Ama yapılan bu davranışın, hata mı ya da hile mi sorusunun cevabını vermek çoğu zaman zor olabilmektedir. Eğer yanlışlık yapılan işlemin kasıt unsuru hiçbir şekilde ispat edilemiyorsa o zaman o işlem muhasebe hatası olarak görmek gerekmektedir (Açık, 2012, s. 356).

2.2.4.2. Kayıt Dışı İşlemler

Kayıt dışı işlemlerde; birtakım yürütme faaliyetlerinin bilerek ve farkında olunarak belge kullanılmadan işleme girilmesi ya da resmi defterlerle ilgili usulsüz (kayıt dışılık) davranılarak gerçekleştirilen hilelerdir. Faturalar ile ilgili yapılması gerekenlerin yerine getirilmemesi bu usulsüz davranışa örnek gösterilebilir. Bu ve

benzeri durumların sebeplerinden biri de firmaların ya da kuruluşların vermesi gereken vergiden kaçmak için bu yolu tercih ettikleri görülmektedir ve bir çeşit muhasebe hilesi olarak kabul edilmektedir (Korucu, 2018, s. 20). Bir bütün olarak düşünüldüğünde muhasebe kayıtlarının bir belgeye dayalı olarak yürütülmesi daha sağlıklı olacaktır. Bu sebeple (Çelik T. , 2010, s. 28);

- Elde edilen her belgede muhasebe kayıtlarına geçirilerek işlem yapılmalıdır,
- Bu yapılan muhasebe kayıtlarının daha sonra tekrar belgeler halinde dokümana çevrilmesi gereklidir,
- Yapılan uygulamalar belirli bir düzende faaliyete geçirilmelidir.

2.2.4.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

213 sayılı VUK (vergi Usul Kanunu) içerisinde yer alan madde 219'da;
"Muameleler defterlere zamanında kaydedilir şöyle ki:

- *Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.*
- *Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.*
- *Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir." İfadesine yer verilmiştir.*

İşletmede yürütülen işlemler belirli bir düzen dahilinde ve bekleme olmadan, zamanı geldiğinde defterlere kayıtları tutulmalıdır. Burada gerçekleştirilen işlemlerin olma zamanı ile kayıt yapma zamanlarından kast edilen anlamın iyi anlaşılması gerekmektedir. Kayıt zamanında gün süresi on gün olmakla birlikte bu süre muhasebedeki yapılan kayıtların gerçekleştirilmesi için verilen zamandır. Yapılan işlemlerin meydana gelme tarihinden önceki ya da sonraki başka bir tarihte kayıt altına alınması açık olmayan bir sebep olduğunun göstergesini simgeler. İşletmedeki ürün stoklarının yüksek miktarlarda olmaması için yılsonu geldiğinde alınmış olan ürünlerin kayıtlarının genellikle bilançodaki kaydedilmesi gereken tarihten daha sonraki güne ertelenmesi ya da işletmedeki sermayenin daha iyi görünmesi için nakit gelirlerindeki

tarihlerin daha erken yazılarak kayıt tutulması bu hile türüne örnek olarak gösterilebilir (Açık, 2012, s. 356).

2.2.4.4. Uydurma Hesaplar

Muhasebede elde edilen kârın saklanması ya da maliyetleri olduğundan fazla göstermek sebebiyle gerçek olmayan kişiler adına uydurma hesaplar açılarak kullanılmasıdır. Açılan bu uydurma hesaplar bir süre sonra başka bir hesap karşılık gösterilerek kapatılmaktadır (Okay, 2011, s. 61).

Bazı yaygın dolandırıcılık türleri arasında hayali alacaklılar oluşturmak, maaş bordrosunda "hayaletler", nakit satışlarda sahtecilik yapmak, beyan edilmemiş hisse senetleri, yetkisiz "silinmeler" yapmak ve aşırı veya hiç yapılmamış harcamalar talep etmek yer alır (Alleyne & Howard, 2005, s. 285).

2.2.4.5. Belge Sahtekârlığı

Bir belgenin gerçek olmaması, onu düzenleyen kişi açısından suç teşkil etmektedir fakat o belgeyi kullanan kişi açısından aynı durum söz konusu değildir. Belgenin gerçeklerden uzak bir şekilde hazırlanması yani sahte olması kasten ve bilinçli olarak vergi kaçırma amacı ile kullanılırsa suç olarak sayılmaktadır (Çelik T. , 2010, s. 31).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde, "*Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir. Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mâni teşkil etmez.*" ifadesi yer almaktadır.

Aynı sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344.maddesinde ise yukarıda belirtilen duruma ek olarak; "*341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.*" ifadesi yer almıştır.

Vergi sisteminde belgelerin incelenmesi belirli bir düzen dahilinde yapılmakta olup genellikle yasal defterlerin kayıtları incelenerek bilgilere erişim sağlanmaktadır. Bu yüzden doğru belgelerin incelenmesi vergi matrahının yanlışsız oluşmasında büyük önem taşımaktadır. Firmaların sahte belge kullanmasındaki sebepler arasında kârlarını saklamak ya da maliyetlerini olduğundan daha yüksek göstermek amaçları yer almaktadır (Yurt, 2019, s. 26).

2.2.4.6. Bilançonun Maskelenmesi

İşletmenin finansal durumunu olduğu şeklinin dışında gösterebilmek için, bilançoda olması gereken usul ve esaslara uygun olmayan bir şekilde yeniden yapılandırılmasına bilanço maskelenmesi adı verilmektedir (Kırık, 2007, s. 59).

Bilançonun maskelenmesinden rol oynayan bazı sebepler aşağıdaki şekilde yapılabilmektedir (Bayraklı, Erkan, & Elitaş, 2012, s. 86):

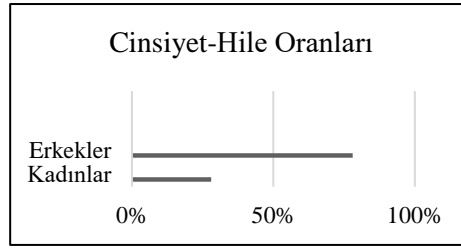
- Vergi kaçakçılığı yoluyla,
- Kâr dağıtımında adaletsiz davranarak ya da hiç dağıtım yapmayarak,
- Hisse değerlerindeki karşılıkları borsada düşükmüş gibi göstererek yanıltıcı kurgular oluşturmak.

2.2.5. Hile Yapanların Özellikleri

Hilenin ortaya çıkarılmasında göz önünde bulundurulması gereken durumlardan biri de hile yapan kişilerin çeşitli özellikleridir. Aşağıda hile yapan kişilerin belirgin bazı özellikleri açıklanmaya çalışılmıştır. Bu özellikleri barındıran kişilerin çalıştıkları işletme ya da kuruma kesinlikle hile yapacakları anlamına gelmese de bu özellikleri taşıyan kişiler birçok çalışmada hile yapanların ortak özelliği olarak anlaşılabilir (Bozkurt, 2016, s. 78).

Cinsiyet: Şekilde gösterildiği gibi, ACFE'nin 2020 çalışmasında hile yapanların %70'inden fazlası erkek olarak gösterilmektedir. Bununla birlikte tabloda görüldüğü gibi erkekler, kadınlardan önemli ölçüde daha büyük bir ortalama maliyet kaybına neden olmuştur. Bu, hile araştırmalarında önemli bir cinsiyet eşitsizliği bulan ACFE'nin geçmiş çalışmaları ile tutarlıdır (ACFE, 2020, s. 43).

Tablo 2.4. Cinsiyet-Hile Oranları



Cinsiyet	Çalışan	Yönetici	İşletme Sahibi	(USD \$)
Kadın	%36	%27	%86	85,000
Erkek	%64	%73	%14	150,000

Kaynak: (ACFE, 2020, s. 43)

Yaş: ACFE 2020 çalışmasından anlaşılmaktadır ki, mali kayıplar kişilerin yaşıyla birlikte artma eğilimindedir. 56-60 ve 60+ yaş aralığındakiler, tüm vakaların %10'undan daha azını oluşturmaktadır. Aşağıdaki tabloda mali kayıp oranlarının yaşa göre dağılımı gösterilmiştir (ACFE, 2020, s. 45).

Tablo 2.5. Yaş-Hile Oranları

Yaş Dağılımı	<26	26-30	31-35	36-40	41-45	46-50	51-55	55-60	60>
ABD (\$)	20,000	65,000	80,000	150,000	141,000	213,000	207,000	400,000	575,000

Eğitim Seviyesi: ACFE 2020 çalışmasında hile yapanların eğitim seviyesi ile ortalama mali kayıp arasında bir ilişki bulunmuştur. Genel olarak, kayıpların eğitimle ilişkili olmasını beklenmektedir, çünkü daha yüksek eğitim düzeyine sahip olanlar, daha yüksek yetki pozisyonlarına sahip olma eğilimindedir ve dolandırıcılık yapmak için daha fazla teknik beceriye sahip olabilmektedir (ACFE, 2020, s. 46).

Çalışılan Bölüm: ACFE'nin 2020 yılında yayınladığı rapora göre bir organizasyonun farklı bölümlerindeki çalışanlar ve mali kayıp arasında bağlantı olabilmektedir. Buna göre en büyük mali kayıp bilgi işlem, muhasebe ve üst yönetim bölümlerinde meydana gelmektedir (ACFE, 2020, s. 40).

2.2.6. Hilenin Nedenleri

Bir şirket için veya bir şirket aleyhine yapılan hile, yönetim dolandırıcılığı olarak da bilinen hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılması veya çalışan

dolandırıcılığı olarak da bilinen sahtekarlık şeklinde olabilir. Denetimin doğası ve içsel sınırlamaları nedeniyle hileyi tespit etmek birkaç nedenden dolayı çok zordur. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Krambia-Kapardis, 2002, s. 267):

- Muhasebe prosedürlerine aşına olan ve üstünü kapatabilen kişiler tarafından yapılabilir,
- Denetçilerin sahtekarlığı tespit etmek için gerekli tüm becerilere sahip olmaması,
- Denetçiler üzerinde zaman baskısı,
- Denetçilerden, dolaylı olarak, onları işe alan grupla aynı grup olan üst yönetimi araştırmaları istendiği için yerleşik bir çatışma var olması,
- Sahtekarlığı tespit eden bir denetçi, uzun süreli dava, büyük jüri ve yargılama durumuyla karşı karşıya kalabilir ve bu işlemler ile vakit kaybetmemek için hileyi göz ardı edebilmektedir.

Muhasebede hile yapılmasının başında gelen nedenlerden en etkin olanı firmaların iç kontrol sistemlerinin zayıf olmasından kaynaklanmaktadır. Zayıf olmasının yanı sıra etkin bir şekilde işlemeyen iç kontrol sistemleri zamanla asıl işlevlerinden uzaklaşmaktadır. Mali kayıpların ve hile yapılma ihtimallerinin yüksek olduğu bu tür firmalarda iş faaliyetleri de bir süre sonra zayıflamaktadır. Bu olumsuz durumun önüne geçilmesi iç kontrol sisteminin düzeltilmesi ve etkinleştirilmesine bağlıdır (Atmaca, 2012, s. 202).

2.2.7. Hile Üçgeni

Hile Üçgeni Kavramını ilk kez meydana çıkararak sosyolog ve kriminolog olan Donald Cressey'dir. Bu kavram içeriğinde hileyi etkileyen üç unsur barındırmaktadır. Bunlar; baskı, fırsat ve rasyonelleştirme (Emir, 2008, s. 116).

Hileyi etkili bir şekilde tespit etmek ve önlemek için, öncelikle insanları hile yapmaya neyin teşvik ettiğini anlamak gerekmektedir. Her tür hile şeması için üç temel unsur ortaktır. Bu üç unsur hile üçgenini oluşturur. Hile üçgeninin ilk ve en kritik unsuru fırsattır. Birçok kuruluş farkında olmadan ve bilinçsizce çalışanlarına hile yapmak için çeşitli fırsatlar sunar. En yaygın faktör, istihdam davranışını izlemek için yeterli kontrollerin olmamasıdır. Yeterli iç denetime sahip olan işletmelerde bu tür hilelerin olma olasılığı daha düşük olacaktır (Buckhoff, 2001, s. 72).

Hile üçgeninde açıkça kabul edilmemekle birlikte, yaygın hile planları, gizleme teknikleri ve dönüştürme süreçlerinin bilgisi ve dikkate alınması, denetçinin hileyi tespit etmek için testler tasarlamasına yardımcı olabilir (Trompeter, Carpenter, Desai, Jones, & Riley, 2013, s. 290). Bu nedenle denetçiler, yönetimin finansal tablo hilesi yapmak için teşvik veya baskıya, fırsata ve rasyonelleştirme yatkınlığına sahip olup olmadığını değerlendirmektedir (Trompeter, Carpenter, Desai, Jones, & Riley, 2013, s. 292).

2.2.7.1. Baskı Unsuru

Çoğunlukla şirket dışında olan kişisel mali yükümlülükler, nakit ya da diğer varlıklara erişimine sahip olan yönetim veya çalışanlar üzerinde baskı oluşturabilir. Çalınan malın veya paranın, eylemi gerçekleştiren kişi tarafından sık sık dile getirilen gerekçesi; belirli bir görevi ödeme, zor bir mali durumda başka bir kişiye yardım etme zorunluluğudur. İşletme ile nakit veya çalınmaya yatkın diğer varlıklara erişimi olan çalışanlar arasında gergin ilişkilerin varlığı, bu çalışanları varlıkları kötüye kullanma konusunda motive eder. Bu nedenle, olumsuz ilişkiler şunlardan kaynaklanabilir (Negurita & Ionescu, 2016, s. 331):

- Gelecekte çalışan sayısında beklenen azalma,
- Tazminat ve çalışanlara sağlanan fayda planları ile ilgili son zamanlarda beklenen değişiklikler,
- Beklentileri karşılamayan personel için terfi, tazminat veya ödül.

Yönetim bölümünde ya da işletmedeki diğer bölümlerde çalışanlar ödüllendirme ya da gördükleri baskı sebebiyle hayal kırıklığına uğramış olabilirler. Örnek olarak; çalışanların bireysel ya da bireysel olmayan şekilde, çalışma performanslarını etkileyecek herhangi bir motivasyon oluştuğunda, bu çalışanlar diğer çalışanların da davranışlarını etkileyecek bir baskı unsuruna eğilimli olabilmektedir. Bu baskı sadece işletmedeki çalışanlar tarafından değil aynı zamanda yatırım uzmanları, banka çalışanları ya da diğer bölümlerde çalışan kişilerin realist ve mantıksal olmayan beklentilerinden dolayı ortaya çıkıyor da olabilmektedir. Burada bu baskının belirli bir sınırının belirlenmesi, ahlaki olmayan davranışların ve mali tablolardaki hileli işlemlerin yapılması, hile riskini hesaplamada denetim görevlisi açısından önemli bir noktadır. Hile üçgenindeki baskı unsuru dışındaki de unsurları barındırıyorsa bazı kişiler için hile yapma içgüdüğü de o oranda artması mümkündür (Karabınar & Akyel, 2009, s. 693).

Bir alışanı hile yapmaya iten en belirgin sebepler arasında baskı unsuru gelmektedir. Baskı, aşağıdakiler de dahil olmak üzere çeşitli kaynaklardan gelebilir (Buckhoff, 2001, s. 72):

- Yüksek yaşam standardını koruma ihtiyaı da dahil olmak üzere yaşam tarzı,
- Kredi kartlarından, kumar kayıplarından, madde bağımlılığından veya zayıf yatırımlardan kaynaklanan kişisel borç,
- Enflasyon, yüksek faiz oranları, zayıf ekonomi veya talep eksikliğınden kaynaklanan iş kayıpları.

Finansal baskı ile yüklenen çalışanlar, bu baskıyı hafifletmenin yollarını arayabilirler. Sonuç olarak, kendilerine hile yapma fırsatı verecek bir konuma getirilmemelidir. Bunu yapmak, öngörülebilir sonuçlar ile gerçekçi olmayan bir karar olacaktır (Buckhoff, 2001, s. 72).

2.2.7.2. Fırsat Unsuru

Hile üçgeninin bir başka önemli unsuru ise fırsat unsurudur. Bu unsorda çalışanlar işletmede çeşitli şekillerde hile yapabilmelerine olanak sağlayan fırsat bulurlar. Burada hilenin oluşmasındaki en büyük rol st yönetimdeki çalışanların kontrolünün yetersizliğı ve i denetimi sağlamada yeterince etkili olunamamasıdır. İşletmedeki alışanlar hile yaptıkları zaman bu eylemlerini fark edilinceye kadar sürdürmektedirler. Fakat ilk yaptıkları hilede gösterdikleri dikkat ve özeni sonraki hilelerde sergilemeyebilmektedir. Bu durumun sonucu hile ve güven ile ilişkilidir nk bir hilenin gerçekleşmesi için güven olması gerekmektedir (etin, 2018, s. 4754).

rnek olarak aktif varlıkları korumak amacıyla geliştirilmiş fakat farkında olunmadan aıklarla dolu olan bir sistem yaratılmışsa bunu fark eden kötü niyetli bir kişi, bu sistemi kendi çıkarı için kullanabilecektir. Kısaca işletmede çalışan herhangi biri var olan kontrol sistemindeki açıklardan faydalanmak için çeşitli şekillerde fırsat meydana getirebilmektedirler (Emir, 2008, s. 117).

Bir denetçi, şirketin kontrol ortamının bazı yönlerinin yönetim, bazılarınsa hile yapma ve gizleme becerisini algılaması için olası fırsatlar sağladığıyla ilgilenir. Cressey'in fırsatları potansiyel bir hilekâr tarafından algılananlar olarak tanımladığını ayırt etmek önemlidir. Buna karşın, hile ile mücadele çabalarının bir parçası olarak, kuruluşlar, önemli yanlışlık potansiyelini en aza indirmek (uygulama maliyetlerine bağlı

olarak) için hilekârların algılayabileceklerini tahmin etmeye ve bir ortam tasarlamaya çalışırlar. Denetçiler, kuruluşun hile ile mücadele çabalarını değerlendirirken potansiyel bir hilekâr gözünden fırsat izleme gibi zorlu bir role sahiptir (Trompeter, Carpenter, Desai, Jones, & Riley, 2013, s. 302).

Doğru koşullar altında, hiç kimse motivasyon ve rasyonalizasyonun cazibesine karşı bağışık değildir. O halde en güvenilir kişi için bile önemli olan fırsatı ortadan kaldırmaktır (Lambert, Main, & Lambert, 1998, s. 46).

2.2.7.3. Haklı Gösterme Unsuru (Rasyonalizasyon)

Tepe yönetimde bulunanlar ya da çalışanlar, gerçekleştirdikleri hileli eylemleri çeşitli bahanelerle kendilerini haklıymış gibi göstererek oluştururlar (Karahana & İğde, 2017, s. 149). Hileler yapıldıktan sonra bunları haklı gösterme gayreti bu unsuru oluşturmaktadır. Örneğin; bir çalışanın yaşadığı ekonomik zorluk sebebiyle çalıştığı yerden ödünç karşılığı para alması ve ekonomik durumu düzelince geri vereceğini söyleyerek ya da daha fazla mesai harcayarak karşılığını ödemek gibi bahaneler oluşturarak yaptığı eylemi rasyonelleştirmesidir (Ertikin, 2017, s. 76).

Hile üçgeninin üçüncü ve son unsuru rasyonelleştirmedir, hilekârın psikolojik olarak hileyi ortadan kaldırması anlamına gelir. Yaygın rasyonalizasyonlar Buckoff'a göre şu düşünceleri içermektedir (Buckhoff, 2001, s. 72):

“Bana borçlular. Daha fazla ödeme almayı hak ediyorum.”

“Sadece para ödünç alıyorum. Geri ödeyeceğim.”

Bu üç unsurdan herhangi birinin gerçekleşmesi bile hile olma ihtimaline yol açmaktadır. Burada önemli olan nokta hileler meydana geldikten sonra açığa çıkarmak değil, var olmadan önce önlenmesidir. Bu sebeple hile yapmaya eğilimli olan çalışanları tespit edilmesi ve çalıştıkları bölümlerde normalin dışında göze çarpan olayın var olup olmadığı incelenmelidir. İkinci adım ise özel yaşamlarında da gözlemler yapılarak daha çok yaşam standartlarında dikkat çekici bir mevcudiyetin var olup olmadığı incelenmelidir (Dumanoğlu, 2005, s. 352).

2.3. Muhasebe Hilelerini Önleme ve Ortaya Çıkarma Yöntemleri

Hile denetiminde amaç; yapılan organize hile durumu varsa bunu ortaya çıkarmaktır ve bunun yanında hukuksal araçları ve standart denetim teknikleri de birlikte

kullanılmaktadır. Hileyi belirlemede yapılacak çalışma analitik olmasının yanında bağımsız inceleme usulüne uygun olmalıdır. Ayrıca çalışmayı yürüten denetçinin de işletme hakkında, sektör ve uygulamalar hakkında güncel bilgilere sahip olması beklenmektedir. (Karabınar & Akyel, 2009, s. 701). Günümüzün teknolojik çağında, hile çok karmaşık hale gelerek ve özellikle doğası gereği işbirlikçi olduğunda ve gizleyebilen üst yönetim tarafından yapıldığında, tespit edilmesi giderek zorlaşan bir durum haline gelmiştir. Sonuç olarak denetçiler, dolandırıcılığın tespit edilmesinin kendi sorumlulukları olmaması gerektiğini savunmuşlardır (Alleyne & Howard, 2005, s. 285).

İşletmelerde oluşturulan iç denetim sistemlerinin en önemli sebeplerinden biri hileleri önlemektir. Bunu gerçekleştirmek için iç denetçiler uygulamaların nasıl olacağını belirlemenin dışında kontrol modelinin iç yapısı hakkında da tavsiyelerde bulunabilmektedir. Genellikle yüksek meblağ içeren hilelerin tepe yönetimde bulunan kesim tarafından yapıldığı bilinmektedir. Bunun sebebi tepe yöneticiler firmada sahip oldukları geniş yetkilerden güç almaları kontrol sistemlerindeki etkin olmayan yönleri iyi bilmelerinden kaynaklanır. Bu ve benzeri sorunların meydana gelmemesi için iç denetçilerin sistemin oluşması aşamasında orada bulunmaları gerekmektedir (Bozkurt, 2016, s. 418).

Hile meydana gelmeden önce gerekli önlemleri almamak ve oluşuktan sonra fark etmek bu konuda yapılan en büyük yanlışlıklardan biridir. Burda önemli olan nokta hilenin oluşma ihtimalini önceden göz önünde bulundurarak yapılması gereken denetim, bu konuda uzman kişilerden bilgi alınarak çalışanların bilgi eksikliğinin giderilmesi gerekmektedir. Hileye karşı bu eksiklerin giderilmesinin yanında bilgilerin güncel olması da son derece önemlidir. Bununla birlikte hile yapan kişilerin karşısında, daha sonra başka bir kişinin de aynı tutumu sergileme fırsat verilmeyecek şekilde davranış sergilenmesi ve gerekli kanuni süreçlerin başlatılması da caydırıcılığı yükseltecektir (Dumanoğlu, 2005, s. 356). İşletmede hile meydana gelmeden önce sağlanması gereken en önemli unsur; sistemsiz açıkların giderilmesi ve önlem alınarak hile yapma fırsatının verilmemesidir. (Kayıkçıoğlu & Teker, 2019, s. 57).

Hileyi önleme ve tespit etmenin başka bir yöntemi, olası bir dolandırıcılığın erken uyarı işaretlerini tanımaktır. Bir işletmenin yönetimi, ortaya çıkan farklı uyarı işaretlerini dikkate almalıdır. Bunlar; bir çalışanın davranışındaki değişiklikler, kişinin yaşam tarzındaki değişiklikler, uyuşturucu / alkol veya kumar bağımlılıkları, alınan

izinle ilgili tutarsızlıklar vb. gibi sıralanabilmektedir. Bu anlamda yönetim, çalışanları için aile danışmanlığı, bağımlılık danışmanlığı ve yardımı veya mali danışmanlığı içerebilecek gizli bir destek sistemi oluşturabilir (Petraşcu & Tleanu, 2014, s. 495).

İyi niyetli olmayan bir çalışan, çalıştığı kişi ve kuruma bağlılık prensibi ile uyuşmayan bir amaç içinde olabilmektedir. Bu amaç genellikle haksız kazanç olarak nitelendirilmektedir. Bununla birlikte rüşvet ve komisyon da yer almaktadır. Burada kişi ya da kurum çalışanın uygulamış olduğu bu haksız kazançtan olumsuz olarak etkilenmemiş gibi görünse de bir süre sonunda böyle olmadığı anlaşılacaktır. Haksız kazanç diğerlerine göre kurumlara daha yüksek zarar verir ve saptaması zor bir hiledir (Karabınar & Akyel, 2009, s. 697).

Muhasebede özellikle hile ile karşılaşılan durumlarda işletmeye büyük ölçüde zarar verebileceği görülmüştür. Bu tür zararların önlenmesi için işletmeler iyi bir iç denetim ve kontrol sistemine sahip olmalı, bunun yanında dış denetime de önem vermelidir. Ayrıca belirli durumlarda hilenin önüne geçebilmek için teknolojik gelişimleri de yakından takip etmelidir (Kılıç & Anadolu, 2018, s. 56). İşletmeler kontrol sistemini mutlaka oluşturmalıdır. Bir iç kontrol sistemini oluşturmak için büyük miktarda maliyet gerekmemektedir. Ancak böyle bir sistem, işletmenin mali tablolarının bütünlüğünü iyileştirmek, hata ve dolandırıcılık olasılığını azaltmak, kamuoyunun güvenini korumak, faaliyetlerini kontrol etmek ve hedeflerine ulaşmak için gereklidir (Lambert, Main, & Lambert, 1998, s. 48).

Her tür hileyle ilişkili doğrudan ve dolaylı maliyetleri azaltmak için çok sayıda hile önleme ve tespit tekniği artık kullanılmaktadır. Bu çeşitli teknikler şunları içerir ancak bunlarla sınırlı değildir; dolandırıcılık politikaları, telefon hattı, çalışan referans kontrolleri, dolandırıcılık güvenlik açığı incelemeleri, satıcı sözleşmesi incelemeleri ve yaptırımları, analitik incelemeler (finansal oran analizi), parola koruması, güvenlik duvarları, dijital analiz ve diğer yazılım teknolojisi ve keşif örnekleme (Bierstaker, Brody, & Pacini, 2006, s. 523).

Kırmızı Bayraklar; Hile denetimi yapan kişiler tarafından gözlem ve araştırma ile belirlenen ve hile ihtimali olmasını tanımlayan bazı belirtiler bulunmaktadır. Kırmızı Bayraklar olarak adlandırılan bu belirteçler, üzerine gidilmesi gereken hile uyarıcılarıdır. Bir başka ifade ile kırmızı bayraklar beklenmeyen olaylar veya normal olaylardan değişiklik gösteren durumlardır (Ertikin, 2017).

Kırmızı bayrakların kaynaklarından biri analitik ve stratejik bir bakış açısıdır. Ek olarak hileyi denetleyen kişiye denetimi nasıl yürüteceğine dair izler bırakır ve denetçi hileyi araştırması süresince belirli bir bilinçte olmalıdır. Bunun yanında kırmızı bayrakları meydana getiren hile göstergelerinin neler olduğunu iyi saptamalıdır (Akçay & Uysal, 2019, s. 60).

Bununla birlikte, kırmızı bayrakların hilenin varlığını göstermediği, ancak hile ilgili koşulları temsil ettiği unutulmamalıdır. Başka bir deyişle, denetçiyi belirli bir durumda finansal tablo üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek hileli faaliyet olasılığı konusunda uyarmak için kullanılan ipuçlarıdır. Hile tespitinde ve denetim standartlarında kırmızı bayrakların kullanılması önerilmektedir. Kırmızı bayrak anketlerinin kullanılması, makul bir şekilde hile tespit etme olasılığını artırmalarını, yani denetçinin dolandırıcılık olasılığına duyarlılığını arttırmalarını, hilenin değerlendirilmesine yapı katmalarını ve denetçiler arasında tutarlılık sağlamalarını bekleyebilecek iki ana avantaja sahiptir: Birincisi; kırmızı bayraklar sahtekarlıkla ilişkili olsa da tamamıyla mükemmel değildir. İkincisi ise; belirli ipuçlarına odaklandıkları için, denetçinin diğer nedenleri tanımlamasını veya gözlemlemesini engelleyebilirler (Krambia-Kapardis, 2002, s. 268).

Hilenin belirlenmesini kolaylaştıran unsurlardan birkaçı arasında; denetçinin ne kadar kabiliyetli olduğu, hile teşebbüsü ve hilenin meydana geldiği ortamın iyi analiz edilmesi gibi özellikler gösterilebilir. Bunun sonunda da denetçi, anlamı olmayan analitik birliktelikleri, belirgin bir niteliğe sahip olmayan işlemleri, öngörülmeven ekonomik etkinlik gibi birtakım sorunları ya da diğer mevcut kırmızı bayrakları ortaya çıkarmada etkin rol oynar (Karabınar & Akyel, 2009, s. 700). Bunun dışında, yatırımcılar ve politika yapıcılar, hileli raporlama yapan firmaları belirlemek için kırmızı bayrak listesine erişemezler (Lou & Wang, 2009, s. 62).

2.4. Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Kullanılan Yöntemler

Hata ve hilelerin tespit edilmesi oldukça zor bir durum olabilmektedir. Hile olan durumlarda, kaybolan para miktarının tespiti, personeli işten çıkarmak veya suçu işleyen kişiye ceza verilmesi ve bunun bir kez daha olmasının önüne geçilmesi, suçu olmayanların temize çıkarılması ve şüphe durumunun yok edilmesi açısından tamamıyla soruşturma yürütüyormuş gibi yönetilmelidir. Soruşturma planlanırken ve bu süreç yürütülürken denetçilere düşen görev ise hile yapan personelin davranışlarının

seviyesini analiz etmektir. Denetçiler analiz sırasında, hileli davranışın oluşmasında kasit unsurunun yöneticiden mi yoksa personelden mi kaynaklandığını bulmak için titizlikle çalışmalıdır (Karabınar & Akyel, 2009, s. 702).

Denetimi planlarken denetçi, hile ve hatanın finansal raporlarda önemli yanlış beyanlara yol açabileceği gerçeğiyle ilgili riski değerlendirmeli ve tespit edilen önemli hile veya hatalarla ilgili olarak yönetimden bilgi talep etmelidir. Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısal sınırları ile birlikte iç kontrolün yürürlükteki şartlara uyulmamasının, hile ve hataya bağlı riski artıran durumu da vardır. Bu tür durumlar, yönetimin dürüstlüğü ve yeterliliği, ekonomik temsilcinin faaliyetini etkileyen iç veya dış olağandışı koşullar, olağan dışı işlemler veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine ilişkin sorunları içerir. Risk değerlendirmesine dayalı olarak denetçi, bir bütün olarak finansal raporlarda hile ve hatanın neden olduğu önemli yanlış beyanların keşfedileceğine dair makul bir garanti sağlayan bazı denetim prosedürlerini formüle etmelidir (Petraşcu & Ticianu, 2014, s. 493). Denetçinin hile soruşturması için ne kadar çaba harcayacağına ilişkin karar kuralı, değerlendirilen hile riskine dayandırılmalıdır. Ancak bu riski değerlendirmek zordur (Caplan, Internal Controls and the Detection of Management Fraud, 1999, s. 103).

Hata ve hile olasılığını azaltmak için yetkilendirme, erişim ve kayıt tutma görevlerini birbirinden ayırmak gerekmektedir. Bu görevlerin ayrılması, bir kişinin varlıklara (nakit gibi) erişiminin olmamasını, bu varlıkları içeren işlemleri yetkilendirebilmesini ve varlıklarla ilgili kayıtları değiştirme yeteneğini sağlar. Böylelikle hiç kimsenin kayıtları değiştirerek varlık alma ve zararı gizleme imkânı olmayacaktır. (Lambert, Main, & Lambert, 1998, s. 47).

Kâr amacı gütmeyen liderlerin çoğu, insanların doğru şeyi yapacağına güvenmektedirler. Ancak uygun kontroller uygulanmazsa hatalar ve sahtekarlık meydana gelebilmektedir. İç kontroller, bir kontrol ve denge sistemi sağlayarak hataları ve sahtekarlığı önlemeye ve tespit etmeye yardım etmektedir. (Lambert, Main, & Lambert, 1998, s. 46). Her kuruluş, çalışanlara rehberlik etmek için bir dolandırıcılık politikası oluşturmalı ve sürdürmelidir. Kurumsal bir dolandırıcılık politikası, kurumsal davranış kuralları veya etik politikasından ayrı ve farklı olmalıdır. Bir model veya örnek sahtekarlık politikası ACFE'den edinilebilir. Böyle bir dolandırıcılık politikası çalışanlara açık bir şekilde iletilmelidir. Çeşitli iletişim yolları, yeni işe alımların

yönlendirilmesinde kullanımı, çalışan eğitim seminerlerini ve yıllık performans değerlendirmelerini içerir. Politikanın okunduğuna ve anlaşıldığına dair her çalışan tarafından yazılı onay istenmelidir (Bierstaker, Brody, & Pacini, 2006, s. 523).

Kuruluşun yasa ihlallerini önlemek veya tespit etmek için etkili bir programı varsa mahkeme karşısında para cezası düşmektedir. Kuruluşlar, bu tür faaliyetlerin yetkililere kendi kendini rapor ettiğini, yetkililerle iş birliği yaptığını, sorumlulukları kabul ettiğini ve etkili bir uyum programını sürdürdüğünü gösterebilirlerse, hâkimin suçluluk puanını azaltmasına yardımcı olabilmektedirler. Hafifletici etkenler, makul şekilde tasarlanmış, uygulanmış ve zorunlu kılınmış etkili bir dolandırıcılık önleme kontrol programı oluşturmuş olan kuruluşlar için denetimli serbestliğe izin vermektedir. Bu nedenle genel olarak suç davranışının önlenmesi ve tespit edilmesinde etkili olacaktır (Alpert, 1992, s. 46).

Rapor edilen mali dolandırıcılıkların sayısındaki büyük artış ve bunun ardından gerçekleşen iş başarısızlıkları, mali tabloların gerçekliği yansıtmayı yansıtmadığı konusunda endişelere yol açmıştır. Bu endişeler, yatırımcıların, düzenleyicilerin ve denetçilerin bu tür sahtekarlığı önleme ve tespit etmeye konsantre olma ihtiyacını hedefleyen yeni denetim standartlarına ve düzenlemelerine yol açmıştır (Lou & Wang, 2009, s. 61).

Dolandırıcılık hatalarını yukarıdaki kavramlardan anlayabileceğimiz gibi ayıran şey, hukuka aykırı ise eylemin iradesidir. Ana amacı yönetilen varlıkların finansal tablolarını sunmak ve meşru kılmak olan muhasebe meslek mensupları, bu tür işlemler yapıldığında güvenilirliğini kaybederler. Yine de güvenilir bir muhasebe sistemi için, kuruluşlar farklı türdeki mevcut kontrolleri kullanmalıdır ve iç kontroller burada devreye girmektedir. İç kontrol esas olarak hata ve dolandırıcılık içeren durumları önlemeyi amaçlamaktadır. Tüm mesleki mevzuat, iç kontrol mekanizmalarının davranış kuralları ve prosedürleri ile birlikte uygulanabilmektedir. Bunun nedeni, profesyoneller tarafından üretilen ekonomik faaliyetlerin her zaman bir sınıf ve mesleki faaliyeti temsil etmesinden kaynaklıdır ve eylemlerinin sosyal sonuçlara yol açtığına farkında olmamasıdır (Laffin & Gomes, 2013, s. 130).

Muhasebe sistemlerinde işler yürütülürken bazen hatalı veya hileli davranışlar ortaya çıkmaktadır. Bu da bilginin hem işletme hem de üçüncü kişiler için karşı yanıltıcı

olmasına yol açmaktadır. Ayrıca üçüncü kişilere karşı diğer bir dezavantaj ise yatırım kararlarının etkilenmesidir (Hatunoğlu, Koca, & Kılılı, 2012, s. 170).

Muhasebecilerin, denetçiler ve muhasebe mesleğinin geleceği açısından, dolandırıcılığı engellemek için proaktif adımlar atması gerektiği açıktır. Örneğin ABD'de 2002 yılında Amerikan Yeminli Mali Müşavirlik Enstitüsü (AICPA) tarafından, Mali Tablo Denetiminde Suistimalin Değerlendirilmesi (SAS) No. 99, muhasebe mesleğinin bu konuda ciddi olduğuna dair açık kanıtlar sağlamaktadır. Bu ifade, dolandırıcılık tespitine ilişkin önceki iki ifadenin, yani SAS No 82 (1997) ve SAS No. 53 (1988)'in yerini almaktadır ve birinci paragraf şunları belirtmektedir: Denetçinin, finansal tabloların hile hatasından kaynaklanıp kaynaklanmadığına ve önemli yanlışlıklar içerip içermediğine ilişkin, makul güvence elde etmek üzere, denetimi planlama ve yürütme sorumluluğu vardır (Smith, Omar, Idris, & Baharuddin, 2006, s. 74).

Denetim sistemlerinin gücü hileyi kendi başına yok etmeye yetmemektedir ve eğer uygulanırlarsa işletmelere sadece belirli düzeyde güven verebilirler. ACFE'nin 2016 yılında yayınladığı rapordan hareketle; varılan sonuçlara göre işletmeler elde ettikleri gelirin her yıl %5'ini hile sebebiyle kaybetmektedirler. Dünya genelinde ise işletmelerin hile sebebiyle kaybettiği mali rakam ise 6,3 Trilyon Dolar olarak kaydedilmiştir (Erdoğan & Mengi, 2018, s. 86).

Açıklamalar, dolandırıcılık ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesine yönelik sorumluluğun, yeterli muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin uygulanması ve sürdürülmesi yoluyla yönetime ait olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Bu tür sistemler dolandırıcılık ve hata olasılığını azaltır ancak bu tamamen yok olduğu anlamına gelmez. Buna karşın denetçi, hile ve hatanın önlenmesinden sorumlu tutulamaz Bununla birlikte, yıllık denetimin gerçekleştirilmesi caydırıcı olabilir. Bu nedenle denetçi, finansal tablolar açısından önemli olabilecek herhangi bir hile veya hatanın meydana gelmediğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı aramalıdır. Eğer bu durum meydana gelmişse denetçi, hilenin etkisinin finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtıldığından veya hatanın düzeltildiğinden emin olmalıdır. Denetimin doğasında var olan sınırlamalar nedeniyle, finansal tablolarda hile veya (daha az ölçüde) hatadan kaynaklanan önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır. Denetimden sonra böyle bir yanlışlık tespit edildiğinde, denetçi, temel ilke ve prosedürlere bağlı olacak

ancak uygulanan denetim prosedürlerinin belirli koşullarda yeterli olmadığı anlaşılırsa bağlı kalmayacaktır (Ştirbu, Moraru, Farcane, Blidisel, & Popa, 2009, s. 63).

Günümüzde birçok alana globalleşmenin etkisi yansırken muhasebe alanında da bu etkinin yansımalarına paralel olarak yeni gelişmeler yakından takip edilmeli ve birçok ülkede uygulanması kritik öneme sahip olan hile araştırmaları ve denetçiliği konusu göz önünde bulundurulmalıdır. Bunun yanında hile denetiminde ülkeler muhasebe meslek kuruluşları ile birlikte ihtiyaç dahilinde düzenlemeler yaparak, bu meslekte yapılan faaliyetlerin yürütülmesinde de globalleşme olanakları elverişli hale getirilmelidir (Karabınar & Akyel, 2009, s. 703).

Son olarak, hata ve hileyi tespit ederken bir şirketin tepkisi de önemlidir. Çünkü hata ve hileyi kamuya açıklayacak şekilde hareket etmesi gerekmektedir. Hata ve hile tespit edildiğinde, durumu düzeltmek için harekete geçmelidir ve soruşturma başlatılmalıdır. Soruşturmanın sonuçlarını düzenleyici bir kuruma veya başka bir yetkili makama gönüllü olarak açıklamak, işlenen önyargıyı düzeltmek ve azalmasını sağlamak için nedenleri incelemek gerekmektedir. İlgili taraflarla ve bu tür olayları önleyemeyen veya tespit edemeyen yönetici pozisyonundaki kişilerle görüşülmelidir. Ayrıca şirket, çalışanlarına, dolandırıcılık veya hata meydana geldiğinde böyle bir durumda yönetimin buna göre hareket ettiğini ve buna göre yanıt verdiğini iletmelidir. Suiistimalin olmasını ve mesleki hatanın etkin bir şekilde önlemek ve çalışanlara risk değerlendirme yönetiminin öncelikli olarak değerlendirilmesini sağlamak için hesap verebilirlik protokolünü detaylandıran bir disiplin sistemi gereklidir (Petraşcu & Tieanu, 2014, s. 496).

2.4.1. Analitik Yöntemler

Herhangi bir dolandırıcılık planının finansal etkisinin net bir resmini elde etmek için muhasebeci veya denetçinin birkaç yıllık mali tablo verilerini farklı teknikler kullanarak analiz etmesi gerekebilir. Muhasebeci veya araştırmacının kullanabileceği çeşitli analitik inceleme teknikleri şunları içerir: Eğilim (yatay) analizi, oran analizi (dikey analiz veya ortak boyut beyanları), bütçe karşılaştırmaları, endüstri ortalamaları ile karşılaştırmalar ve genel muhasebe ve yevmiye kayıtlarının incelenmesi. Bir sapmanın nedeni dolandırıcılık olup olmadığını belirlemek için olağandışı öğeler takip edilmelidir (Bierstaker, Brody, & Pacini, 2006, s. 525).

2.4.1.1. Trend Analizi

Bu tür bir yöntemle finansal tablolardaki analizi aktif bir şekilde yapmak mümkündür. Eğilim yüzdeleri analiziyle, bir işletmedeki finansal tablolardaki kalemlerde hangi dönemde azalış hangi dönemde artış olduğu tespit edilir. Bu farklılıkların ana dönemdeki ya da yıldaki oranları açıklanarak o işletmenin ne derece geliştiği anlaşılmaktadır. Trend analizinin finansal tablolarda uygulanmasının yaşattığı en önemli zorluklar; ana dönemde negatif olarak açıklanan bir kalemin, izleyen dönemlerde pozitif dönmesi ya da tam tersi bir durumun oluşması durumunda bu kalemin tutarı için trend hesaplanmaz. Ana dönemde hesaplanan bir kalem, diğer dönemlerde sıfıra düşerse değişim maksimum seviyede olur (Ertikin, 2017, s. 79).

2.4.1.2. Oran Analizi

Başka bir yararlı analiz yöntemi de oranların analizi yöntemidir. İşletmenin mali durumu hakkında bilgi vermesi açısından önemlidir. Ayrıca finansal oranların incelenmesi gibi durumlar işletmenin hata ve hile yapıp yapmadığı konusunda inceleme uzmanlarına yardımcı olabilecek bilgiler verebilmektedir (Nazlı, 2014, s. 71).

2.4.2. Veri Madenciliği

Veri madenciliği; belirli bir amaca ulaşabilmek için, bilginin en üst seviyede depolandığı çeşitli veri tabanlarından, geleceğe yönelik tahminlerde bulunularak anlamlı olan verilere ulaşma aynı zamanda bu verileri kullanabilme işine verilen isimdir (Savaş, Topaloğlu, & Yılmaz, 2012, s. 4).

Veri madenciliğinin en çok; bankalarda maliyet hesaplamalarında gizlenen bilgilerin açığa çıkarılmasında, pazarlama alanında müşterilerin satın alma davranışlarının sıklığını belirlemede, buna ilave olarak sigortacılıkta risk faktörünü belirlemede kullanılmaktadır (Tüzüntürk, 2010, s. 70).

Veri madenciliği ile muhasebe dolandırıcılığını tespit etme arasındaki bağlantı noktası, gelişmiş bir analitik program olarak veri madenciliğinin, denetçinin dolandırıcılığı tespit etmesine karar vermesine yardımcı olabileceğinin yanı sıra, dolandırıcılık tespitinin etkisi ve verimliliği arasındaki çelişkiyi çözme potansiyeline sahip olmasıdır. Bir uygulama veya işlemin gerçekleştirilmesinin arkasındaki niyetten kesinlikle emin olmak imkansızdır. Gerçeklik göz önüne alındığında, en uygun maliyetli

seçenek, matematiksel algoritmaları kullanarak mevcut verilerden olası dolandırıcılık kanıtlarını ortaya çıkarmaktır (Wang, 2010, s. 50).

Bilgiye ulaşmanın kolaylaşması ve teknolojinin büyük bir gelişme kaydetmesiyle birlikte günümüzde veri miktarlarının birikimi bir hayli artmıştır. Bu veri birikimleri içinden birbirleri ile bağlantılı anlamlı bütünler oluşturmak ve gelecekte oluşması beklenen durumların tahmin edilmesi önem kazanmıştır. Bu önemin ortaya çıktığı aşamada istatistiksel analiz modellemelerinin yanında yapay zekâ teknik yapısının kullanıldığı veri madenciliği modelleri oluşturulmuştur (Gürsoy, 2012, s. 3).

Veri madenciliği bir süreçtir. Süreç olmasının yanında veri depolarından derinlemesine araştırmalar yaparak verinin açığa çıkmasına yardım etmektedir. Bununla birlikte bilginin açığa çıkarılması sırasında bunlar arasında en önemlilerini ayırtmakta ve bundan sonraki aşamaya uygun duruma getirmektedir. Burada üstünde çalışılan konunun ve verilerin niteliklerinin ne olduğunun anlaşılabilmesi, etkinliğine bakılmaksızın, veri madenciliğindeki algoritmanın yarar sağlamaması anlamına gelmektedir. Bu yüzden, bu aşamaya ulaşılmadan önce faydalı olabilmesinin en önemli özelliği; konunun ve veri niteliklerinin iyi bir şekilde analiz edilmesidir (Savaş, Topaloğlu, & Yılmaz, 2012, s. 7).

2.4.3. Benford Yasası

Benford yasasını ilk kez Amerikalı astronom aynı zamanda matematikçi Simon Newcomb kullanmıştır. Newcomb, hesap makinesinin fazla kullanılmadığı zamanda logaritmik hesaplamalar yapan kişilerin kullandıkları logaritma tablolarının ön sayfalarının sonrakilere oranla daha fazla kullanıldığını gözlemlemiştir. 1’den 9’a kadar olan rakamlar içinde sayfalarda en fazla kullanılan rakamın 1 olduğu en az kullanılan ise 9 olduğu anlaşılmıştır (Newcomb, 1881, s. 39).

Benford Yasası, belirli sayı kümelerinde beklenen basamak frekanslarını tanımlar. Ayrıca, genellikle “İlk Rakam Yasası”, “İlk Rakam Olgusu” ve “Öncü Rakam Olgusu” olarak adlandırılır (Krakar & Žgela, 2009, s. 40).

Benford çalışmasında, mümkün olduğu kadar çok alandan veri toplamak ve çok çeşitli farklı türleri dahil etmek için çaba göstermiştir. Türler; tamamen rastgele sayılardan, sabit yasalardan ve hiçbir varyasyonu kabul etmeyen resmi matematiksel tablolara kadar uzanmaktadır (Benford, 1938, s. 552).

Muhasebe hata ve hilelerinin açığa çıkarılması için denetçiler zaman zaman Benford yasasından yararlanmaktadırlar. Burada hilenin ya da hatanın analiz edilebilmesi için, bu yasa tarafından öngörülen ilk rakamların dağılımı ile muhasebe verilerinde oluşan ilk rakamların dağılımları karşılaştırılarak sonuca varılabilmektedir. Sonuca ulaşabilmek için ilk önce muhasebeyi evren olarak kabul etmek daha sonra bu evrenden bir örneklem seçmek gerekmektedir. İkinci olarak gözlemlenen dağılımlar test edilmelidir. Test sonucunda bir yargıya varılabilmektedir (Demir M. , 2014, s. 90). Benford Yasasının uygulanmasının bilgi sistemlerinin denetiminde çok etkili olduğu sonucuna varılabilmektedir (Krakar & Žgela, 2009, s. 50).

3. BÖLÜM: MUHASEBE HATA VE HİLELERİNİN OLUŞMASINA YÖNELİK MESLEK MENSUPLARININ ALGILARININ DEĞERLENDİRİLMESİ ve BİR UYGULAMA

3.1. Literatür Araştırması

Caplan (1999) yöneticilerin iç kontrolleri geçersiz kılarak hile yapıp yapmayacağını ve bir denetçinin denetimde verdiği hata ve hile soruşturmasındaki kararını incelemiştir. Çalışmada hile yapmak için güçlü teşvikleri olan yöneticilerin, zayıf kontrolleri tercih ederek hile yaptığını tespit etmiştir. Bu tespite bağlı olarak kontrollerin seçiminin dolandırıcılık riski hakkında bilgilendirici olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Ek olarak denetçilerin her denetimde hile riskini değerlendirmesini ve denetçileri bu değerlendirmeyi yaparken hem iç kontrol sisteminin hem de yönetimin kontrollere yönelik tutumunun dikkate alması gerektiği önerisinde bulunmuştur.

Carpenter vd. (2002) mesleki şüphecilik, bilgi edinme ve hileyi tespit etme becerisini artırmada deneyimin rolünü incelemiştir. Çalışma sonucunda denetimde deneyimsiz kişilerin hile hakkında daha yüksek düzeyde şüphecilik ve bilgi sergilediklerini, hileyi tespit etmede denetim deneyimine sahip bireylerden daha iyi olduklarını ortaya koymuşlardır.

Saville (2006) çalışmasında Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerden alınan verileri kullanarak muhasebe verilerinin hatalı veya hileli raporlamasını belirlemek amacıyla Benford yasasının etkin bir şekilde kullanılabileceğini ortaya koymuştur.

Okay (2011) çalışmasında, muhasebe meslek mensuplarını hata yapmaya ve etik dışı davranışta bulunmaya iten nedenleri belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırma verileri Diyarbakır ilindeki 170 bağımsız meslek mensubuna uygulanan anket formu ile toplanmıştır. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının hata yapmaya ve etik dışı davranışta bulunmaya iten nedenlerin başında vergi politikasının olduğu ortaya çıkmış ve bu konuyla ilgili öneriler sunulmuştur.

Baskan (2013) yaptığı çalışmada muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde bağımsız denetimin rolünü incelemiştir. Bu kapsamda Borsa İstanbul'da işlem gören İstanbul ilindeki halka açık şirketlerle iletişime geçerek uyguladığı anketten 187 tanesinden geri dönüş almıştır. Araştırma sonuçlarına göre şirketlerin muhasebe hata ve

hilelerini önlemede kullandıkları araçlar olarak sırayla; iç denetim, iç kontrol ve bağımsız denetim olduğunu ortaya koyarak bağımsız denetimim üçüncü sırada yer almasının bu denetime verdikleri önemden olduğu anlaşılmıştır. Bunun yanı sıra şirketlerin varlıkların kötüye kullanımı ya da haksız kazanç elde edilmesi gibi durumların önlenmesinde de bağımsız denetimden yararlandıkları ortaya çıkmıştır.

Hatunoğlu vd. (2012) çalışmasında muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkisini anlamak amacıyla anket uygulaması yapmışlardır. Toplam 8 ilde ve 45 işletmeden toplanan veriler analiz edilmiştir. Bulgular ele alındığında muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin önemli bir gereklilik olduğu ve iyi bir iç kontrol sistemine sahip olabilmenin veya iç kontrol sisteminden yüksek fayda sağlayabilmenin yolunun üst yönetimin iyi niyetli olup olmaması ile ilgili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kısacık (2013) araştırmasında Çorum ilinde faaliyetlerini yürüten muhasebe meslek mensuplarının denetimde hata ve hile konusundaki görüşlerini incelemiştir. Çalışmadan elde edilen bulgulara göre bazı meslek mensuplarının var olan mükellefleri kaybetmemek ya da daha da arttırmak adına hata ve hile yaptıklarını kabul ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Laffin ve Gomes (2013) çalışmasında muhasebe hata ve hilelerinin oluşma riskini artıran temel faktörlerin iç denetimlerin ve dış denetimlerin olmamasının yanı sıra istikrarsız piyasa ve rekabetçi işletmeler tarafından uygulanan baskı olduğu sonucuna varmıştır.

Anuk (2015) çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre muhasebe hata ve hileleri ile etik kavramı konusunda düşüncelerinin bir fark yaratıp yaratmadığını incelemiştir. Çalışma sonucunda meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre bu konular hakkındaki düşüncelerinin bazılarında fark olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Örneğin yaş bakımından yaptığı incelemede kadınların erkek katılımcılara göre hata ile ilgili kavramlara daha yüksek düzeyde katıldığı sonucuna ulaşmıştır.

Tüm (2015) çalışmasında hilenin önlenmesinde önemli bir role sahip olan iç kontrol sisteminin, Antakya'da faaliyette olan üretim işletmeleri bakımından mevcut durumun ne olduğunu anlama amacı taşımaktadır. Araştırma sonucunda üretim işletmelerinde iç kontrol sistemlerinde önemli eksiklikler bulunmakla birlikte,

işletmelerdeki çalışanlar tarafından yapılabilecek hilelere de açık olduğu anlaşılmıştır. Bu sebeple çalışmada işletme yöneticilerine hatalı ve hileli işlemleri minimum düzeye indirebilmek amacıyla önerilerde bulunulmuştur.

Aytekin vd. (2015) meslek mensuplarının muhasebede ortaya çıkan hata ve hileler açısından tutumları ve hile belirteçlerine ilişkin yaklaşımları incelenmiştir. Çalışmada veriler Balıkesir ilinden ve 117 meslek mensubundan toplanmıştır. Araştırmada kadın meslek mensuplarının hile belirteçleri ile daha fazla karşılaştığı, eğitim düzeyi ve meslek unvanı yükseldikçe hata ve hile ile ilgili düşüncelerin farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Özbirecikli ve Öksüz (2016) tarafından Hatay'da faaliyette olan üretim işletmelerinde gerçekleşen çalışan hilelerinin türlerini ortaya çıkarmak amacının yanında yöneticilerin bu tür hileleri neden önleyemediği de araştırılmıştır. Çalışma elde edilen bulgulara göre kontrolü gerçekleştirilmeyen faaliyetlerin çalışanların hileli işlem yapmasına olanak sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Öztoprak (2017) tarafından İstanbul'da görev yapan muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hata ve hileleri hakkındaki düşünce ve davranışlarını araştırmıştır. Veriler anket yöntemi ile 415 katılımcı üzerinden sağlanmıştır. Araştırmadan elde edilen bulgulara göre meslek mensupları herhangi bir hata ve hile ile karşılaştığında, mükelleflerine bu konu ile ilgili uyarıda bulunduğu ya da ilgili kuruma şikâyetinde bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kılınçaslan (2017) tarafından muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde üretim işletmelerinin iç kontrol sistemlerinin yeterli seviyede meydana getirilip getirilmediğini araştırmış ve tespit edilen eksiklikler hakkında önerilerde bulunmuştur. Veriler Zonguldak'taki 105 üretim işletmesinden anket yöntemi ile toplanmıştır. Araştırma sonucunda iç kontrol sistemine yeterince önem vermeyen işletmelerin hata ve hile riskinin olma olasılığının yüksek olduğu sonucunda ulaşılmıştır.

Ömürbek ve Durgunböcü (2018) muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hataları hileleri ve vergi denetimleri konusundaki algılarını incelemiştir. Araştırma sonucuna göre muhasebe meslek mensupları bakış açısına göre yapılan en çok hata nedeninin fatura alıp vermemek ile ortaya çıktığı ve en önemli hata nedeninin ise dikkatsizlik olduğu anlaşılmıştır. Araştırma sonucuna göre muhasebe meslek mensuplarının, bilançonun maskelenmesi veya müşterilerinin özellikle vergi konusunda

yanlış kayıt işlemleri gibi yöntemlere başvuru yapması, en çok karşılaştıkları hile unsurları arasında olduğu anlaşılmıştır.

Gökçen ve Tipi (2019) tarafından işletmelerde ortaya çıkabilecek hilelerin önlenmesinde iç kontrol sisteminin ne gibi bir etkisinin olduğunu anlamaya yönelik yapılan çalışmada imalat sektöründe yer alan işletmeler temel alınmıştır. Araştırma sonucunda iyi bir iç kontrol sistemi ile hileyi önlemede önemli bir etkisinin olabileceği ortaya çıkmıştır.

Andaningsih ve Rosyidi (2020) tarafından yapılan çalışmanın amacı özellikle kırmızı bayraklar başta olmak üzere, dış denetçilerin finansal tablo denetimlerinde, denetçi profesyonelliğinin tutumuna karşı hilenin tespit edilmesindeki sorunları belirlemek ve açıklamaktır. Araştırmada veriler anket yöntemi ile Batı Java ve Jakarta bölgesindeki denetçilerden toplanmıştır. Araştırma sonucunda denetçinin kırmızı bayraklar hakkındaki bilgisini arttırmanın, hileyi tespit etme yeteneğini geliştirmenin bir yolu olduğu ayrıca hileyi tespit etmedeki zorluğun yetersiz denetim standartları ve çalışma ortamı olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Borolla vd. (2021) muhasebe kurallarına uyma, çalışan motivasyonu ve yönetim ahlakının muhasebe hile eğilimine etkisini nicel araştırma yöntemleriyle incelemiştir. Araştırma sonucunda muhasebe kurallarına uyumun ve yönetim ahlakının muhasebe hile eğilimi üzerinde önemli bir olumsuz etkiye sahip olduğunu, çalışan motivasyonunun ise muhasebe hile eğilimi üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığını ortaya koymuşlardır.

Kıllı ve Kutlu (2021) tarafından uygulanan çalışma kapsamında muhasebe faaliyetlerinde ortaya çıkan hata ve hilelere karşı muhasebe meslek mensuplarındaki algı ve tutumun ne olduğunu incelemiştir. Çalışmada veriler anket yöntemi ile toplanmıştır ve SPSS programı kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırmadan elde edilen sonuca göre muhasebe hata ve hilelerine karşı, meslek mensuplarının, demografik özelliklerine, meslek statülerine ve tecrübelerine göre büyük bir etkisi olmadığı anlaşılmıştır.

Hamilton ve Smith (2021) finansal raporlamada deneyimi olan 58 şirket yöneticisi ve 215 denetçinin katılımıyla gerçekleştirdikleri çalışmada, yöneticilerin ihmal stratejisi kullanarak hata ve hile yapmayı seçip seçmediklerini ve denetçilerin ihmalden kaynaklanan yanlışlara karşı daha az şüpheli olup olmadıklarını incelemiştir. Araştırma sonuçlarına göre yöneticilerin ihmal işlemi (örneğin;

atlanmış bir ödeme işlemi) kullanarak hata ve hileleri yaptığını, bunu yaparken niyetlerini gizlemeye çalıştıkları ortaya çıkmıştır. Denetçilerin ise ihmal edilen işlemlere karşı kasıtlı olma ihtimalinin düşük olması sebebiyle daha az şüpheli bir yaklaşım sergilediği ortaya çıkmıştır.

3.2. Metodoloji

Çalışmanın bu kısmında araştırmanın amacı ve önemi, modeli, evren ve örnekleme, verilerin analizi ve araştırmanın sınırlılıklarıyla ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

3.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu araştırmanın amacı; muhasebe hataları, hileleri ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algıyı; Karabük, Bartın ve Kastamonu illerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının demografik özellikleri açısından değerlendirmektir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında, özel sektörde ya da çeşitli piyasalarda her işletmede muhasebe departmanı günümüzün önemli bölümlerinden biridir. Bununla birlikte yapılan işler muhasebeciler tarafından kayıt altına alınırken beraberinde çeşitli riskleri de getirmektedir. Bu risklerin bir kısmını hatalar oluştururken, bir kısmını da bilinçli yapılan hileler oluşturmaktadır. Bu hata ve hilelerin ortaya çıkması ise çoğu zaman yapılan denetimler sırasında açığa çıkmaktadır. Her gün yeni risklerle karşılaşan bu işletmeler ve kuruluşlardaki hata ve hilelerin neden kaynaklandığını tespit edebilmek, muhasebe meslek mensuplarının bakış açısı ile yöneticilerin bu noktada nasıl bir denge taşıdığını anlayabilmek oldukça önem taşımaktadır.

3.2.2. Araştırmanın Modeli

Herhangi bir amaca ya da amaçlara uygun olarak yapılan bilimsel çalışmalardaki verilerin en ekonomik biçimde toplanmasına ve analiz edilmesine araştırma modeli adı verilmektedir (Karasar, 2008, s. 76). Karabük, Bartın ve Kastamonu illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan bu çalışma tarama modeli niteliği taşımaktadır. Tarama modeli, geçmişte ya da hala devam etmekte olan durumun, mevcut olduğu biçimde betimlenmesini amaçlayan, bunun yanında bir grup içerisinde bulunan birey ya da nesnelerin özelliklerini değişim ya da etkiye uğratmadan belirleyen araştırma desenidir. Nicel ve nitel olma özelliği taşıyan tarama modellerinden nicel

yaklaşım yöntemi bu çalışmada benimsenmiştir (Büyüköztürk, Çakmak, Akgün, Karadeniz, & Demirel, 2010).

3.2.3. Evren ve Örneklem

Bu araştırmanın evrenini; Karabük, Bartın ve Kastamonu illerindeki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda'larına kayıtlı olan toplam 252 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır. Araştırmada tesadüfi olmayan örnekleme teknikleri içerisinde değerlendirilen kolayda örnekleme yöntemi uygulanmıştır. Örnekleme alınacak kişi sayısını belirlemede ise Krejcie ve Morgan (1970, s. 608) tarafından önerilmiş olan örneklem tablosundan faydalanılmıştır. Örneklem büyüklüğü ile ilgili tabloda 0,95 güven aralığı ve $\pm 0,05$ hata oranı göz önünde bulundurularak, evren hacminin >250 olması halinde örnekleme alınacak kişi sayısının 152 kişi olması gerektiği belirtilmiştir. Ancak 54 geçersiz e posta sebebiyle geri dönüş alınamamış, geride kalan 198 kişinin de iş yoğunluğu ve zaman kısıtlılığı gibi sebeplerle 70 tanesinden geri dönüş alınabilmiştir. Geri dönüş oranı %35 olarak hesaplanmıştır.

3.2.4. Verilerin Analizi

Türkiye'deki bağımsız denetimin değerlendirilmesi için muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanan bu çalışmada anket tekniği kullanılmıştır. Anket 4 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde muhasebe meslek mensuplarının tanımlayıcı bilgilerine yer verilmiştir. İkinci bölümde muhasebedeki hatalar (12 madde), üçüncü bölümde muhasebedeki hileler (19 madde) ve dördüncü bölümde işletme yöneticisinin sorumluluğu (30 madde) olmak üzere toplam 61 adet soru bulunmaktadır. Söz konusu ifadeler Nazlı'nın 2014 yılında yapmış olduğu çalışmadan uyarlanarak son haline getirilmiştir. Muhasebedeki hatalar, hileler ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin ifadeler 5'li Likert tipinde (1=Kesinlikle katılmıyorum; 5=Kesinlikle katılıyorum) biçiminde tasarlanmıştır.

Muhasebe mesleği mensubu kişilerden toplanan verilerin analizi için SPSS 20 istatistik paket programı kullanılmıştır. Bu çerçevede öncelikli olarak bir ölçüm sürecindeki, verilerin ölçüm işleminin tekrarlanabilir olmasındaki yaklaşımı veya tekrarlardaki tutarlılığı açıklayan güvenilirliğe (Alpar, 2010, s. 411; Ural & Kılıç, 2013, s. 280) bakılmıştır. Güvenilirlik analizi için genellikle kullanılan Alfa katsayısından (Cronbach Alpha) yararlanılmıştır (Özdamar, 2004, s. 623). Yapılan güvenilirlik testi

sonucunda muhasebedeki hatalar ölçeği için $\alpha=0,852$, muhasebedeki hileler ölçeği için $\alpha=0,756$ ve Yöneticilerin sorumlulukları ölçeği için $\alpha=0,700$ olarak bulunmuştur. Yönetici sorumluluklarıyla ilgili 13. 20. ve 25. maddeler güvenilirliği düşürdüğü için ölçekten çıkarılmıştır.

Verilerin güvenilirliği sağlandıktan sonra araştırmaya katılan muhasebecilerin demografik özellikleri ve ölçek ifadelerine yönelik olarak betimsel analizler yapılmıştır. Analizlerin üçüncü aşamasında muhasebecilerin demografik özelliklerine göre muhasebedeki hatalara, hilelere ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algıları test edilmiştir. Ancak öncelikle verilerin normallik varsayımlarına bakılmıştır. Bu çerçevede aralarında bağımsız olan iki grubun arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını belirlemek için T-testi; birkaç grup arasında, ortalama skorlardaki anlamlı farklılıkları tespit etmek için ise Tek Yönlü ANOVA testi kullanılmıştır. Dördüncü aşamada muhasebedeki hataların ve hilelerin, yöneticilerinin sorumluluğuyla ilişkili olup olmadığı değerlendirilmiştir. Bu amaçla Pearson korelasyon testi kullanılmıştır.

3.2.5. Araştırmanın Sınırlılıkları

Bu çalışmanın kapsamında Karabük, Bartın ve Kastamonu'da illerinde faaliyetlerini sürdürmekte olan muhasebe meslek mensupları (mali müşavirler) oluşturmaktadır. Bu kapsamda araştırma bulguları yalnızca bu iller için değerlendirilebilir. Bununla birlikte araştırmanın bazı sınırlılıkları şu şekildedir:

- Araştırma 2020-2021 yılındaki belirli illerdeki yapılan verilerin analizi ile sınırlıdır. Farklı illerde ve bölgede yapılacak çalışmalar ile farklı sonuçlar elde edilebilir.
- Araştırmaya katılan kişiler kendi istekleri ile soruları cevaplamışlardır. Cevaplama sırasında önyargı ile yaklaşılabilir olması bulguların genel niteliğini sınırlamaktadır.

3.3. Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde Karabük, Bartın ve Kastamonu'da illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanan alan çalışmasının bulgularına yer verilmiştir.

3.3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Karabük, Bartın ve Kastamonu illerinde faaliyet gösteren muhasebe mesleği mensuplarının demografik özellikleri kapsamında; cinsiyet, yaş, öğrenim durumu ve hizmet süresine ilişkin bulgulara Tablo 3.1’de yer verilmiştir.

Tablo 3.1. Muhasebe Meslek Mensubu Kişilerin Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Cinsiyet	n	%	Öğrenim Durumu	n	%
Kadın	20	28,6	Lise	8	11,4
Erkek	50	71,4	Lisans	43	61,4
Yaş	n	%	Lisansüstü	19	27,2
35 Yaş ve Altı	9	12,9	Hizmet Süresi	n	%
36-45 Yaş	33	47,1	5 Yıl ve Altı	4	5,7
46 Yaş ve Üstü	28	40,0	6-15 Yıl	24	34,3
Genel Toplam	70	100	16-25 Yıl	23	32,9
			26 Yıl ve Üstü	19	27,1

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarından 20’si kadın ve 50’si erkektir. Kadın ve erkek muhasebecilerden 9’unun 35 yaş ve altında, 33’ünün 36-45 yaşlarında, 28’inin ise 46 yaş ve üzerinde olduğu görülmektedir. Söz konusu kişilerden 8’i lise mezunu, 43’ü lisans mezunu ve 19’u lisansüstü mezunu olduğu tespit edilmiştir. Hizmet süresine göre bakıldığında; 4’ü 5 yıl ve altı, 24’ü 6-15 yıl, 23’ü 16-25 yıl, 19’u ise 26 ve üzeri yıldır bu meslekte çalışmaktadır.

3.3.2. Muhasebedeki Hatalar, Hileler ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Bulgular

Karabük, Bartın ve Kastamonu illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının, muhasebedeki hatalar, hileler ve yönetici sorumluluklarına ilişkin algısını ortaya koyan aritmetik ortalama sonuçları Tablo 3.2’de gösterilmiştir.

Tablo 3.2. Muhasebedeki Hatalar, Hileler ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Bulgular

Değişkenler	n	Min.	Max.	\bar{X}	SS
Muhasebedeki Hatalara İlişkin Algı	70	1,33	4,25	2,575	0,715
Muhasebedeki Hilelere İlişkin Algı	70	1,47	4,68	2,612	0,454
Yönetici Sorumluluklarına İlişkin Algı	70	1,96	3,63	2,893	0,316

Araştırmaya katılan muhasebe mesleği mensuplarının, muhasebedeki hatalara ($\bar{X}=2,57$), hilelere ($\bar{X}=2,61$) ve yöneticilerin sorumluluklarına ($\bar{X}=2,89$) ilişkin ifadeler konusunda bir kararsızlık yaşadıkları ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla söz konusu

katılımcıların muhasebedeki hatalar, hileler ve yöneticilerin sorumluluklarıyla ilgili algılarının orta düzeyde olduğu söylenebilir.

3.3.3. Muhasebedeki Hatalara, Hilelere ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Algının Katılımcıların Demografik Özelliklerine Göre Karşılaştırması

Araştırmanın bu aşamasında, muhasebedeki hatalara, hilelere ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı, muhasebe mesleği mensuplarının demografik özellikleri açısından değerlendirilmiştir. Bu kapsamda muhasebedeki hatalara, hilelere ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algının katılımcıların cinsiyetleri açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği Bağımsız Örneklem T Testi ile ölçülmüştür (Bkz. 3.3).

Tablo 3.3. Muhasebedeki Hatalara, Hilelere ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Algının Katılımcıların Cinsiyetleri Açısından Karşılaştırması

Cinsiyet		N	\bar{X}	ss	t	p
Muhasebedeki Hatalar	1. Kadın	20	2,408	0,957	-1,237	0,220
	2. Erkek	50	2,641	0,592		
Muhasebedeki Hileler	1. Kadın	20	2,626	0,553	0,165	0,869
	2. Erkek	50	2,606	0,414		
Yönetici Sorumlulukları	1. Kadın	20	2,957	0,325	1,067	0,290
	2. Erkek	50	2,868	0,312		
TOPLAM		70				

* $p < 0,05$

Kadın ve erkek katılımcıların muhasebedeki hatalar ($t = -1,237$, $p > 0,05$), hileler ($t = 0,165$, $p > 0,05$) ve yönetici sorumluluklarına ($t = 1,067$, $p > 0,05$) ilişkin algısının anlamlı farklılık göstermediği belirlenmiştir. Sonuçlara göre “ H_{A1} : Muhasebedeki hatalara ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” “ H_{B1} : Muhasebedeki hilelere ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” ve “ H_{Y1} : Yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” hipotezleri kabul edilmemiştir.

Muhasebedeki hatalar, hileler ve yönetici sorumluluklarına ilişkin algının katılımcıların yaşları açısından anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek

amacıyla Tek Yönlü ANOVA testinden yararlanılmıştır. Ortaya çıkan sonuçlar Tablo 3.4’te verilmiştir.

Tablo 3.4. Muhasebedeki Hatalara, Hilelere ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Algının Katılımcıların Yaşları Açısından Karşılaştırması

	Yaş	N	\bar{X}	ss	F	p	Tukey
Muhasebedeki Hatalar	1. 35 Yaş ve Altı	9	2,259	0,535	1,478	0,235	-
	2. 36-45 Yaş	33	2,702	0,758			
	3. 46 Yaş ve Üstü	28	2,526	0,698			
Muhasebedeki Hileler	1. 35 Yaş ve Altı	9	2,608	0,327	0,002	0,998	-
	2. 36-45 Yaş	33	2,615	0,531			
	3. 46 Yaş ve Üstü	28	2,609	0,401			
Yönetici Sorumlulukları	1. 35 Yaş ve Altı	9	3,131	0,184	4,193	0,019*	1>3
	2. 36-45 Yaş	33	2,909	0,304			
	3. 46 Yaş ve Üstü	28	2,798	0,328			
TOPLAM		70					

*p<0,05

Muhasebe mensubu kişilerin yaşlarına göre muhasebedeki hatalara (F=1,478, p>0,05) ve hilelere (F=0,002, p>0,05) ilişkin algılarının anlamlı farklılık göstermediği görülmektedir. Ancak yöneticilerin hile ve hatalar konusundaki sorumluluklarına ilişkin algının (F=4,193, p<0,05) anlamlı farklılık gösterdiği ortaya çıkmıştır. Tukey sonuçlarına göre; 35 yaş ve altında olan kişilerin, muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesinde, yöneticilerin sorumluluklarının olduğunu, 46 yaş ve üstünde olanlardan daha fazla düşündükleri söylenebilir. Sonuçlar; “**H_{A2}**: Muhasebedeki hatalara ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin yaşlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir” ve “**H_{B2}**: Muhasebedeki hilelere ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin yaşlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir” hipotezlerinin kabul edilmediğini göstermektedir. Ancak “**H_{Y2}**: Yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin yaşlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmiştir.

Katılımcıların öğrenim durumları itibariyle muhasebedeki hatalar, hileler ve yönetici sorumluluklarına ilişkin algının anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla Tek Yönlü ANOVA testinden yararlanılmıştır. Sonuçlara Tablo 3.5’te yer verilmiştir.

Tablo 3.5. Muhasebedeki Hatalara, Hilelere ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Algının Katılımcıların Öğrenim Durumları Açısından Karşılaştırması

Öğrenim Durumu		N	\bar{X}	ss	F	p	Tukey
Muhasebedeki Hatalar	1. Lise	8	2,708	0,745	1,471	0,237	-
	2. Lisans	43	2,655	0,771			
	3. Lisansüstü	19	2,337	0,527			
Muhasebedeki Hileler	1. Lise	8	2,381	0,204	1,224	0,300	-
	2. Lisans	43	2,629	0,537			
	3. Lisansüstü	19	2,670	0,270			
Yönetici Sorumlulukları	1. Lise	8	2,731	0,419	3,171	0,048*	3>1
	2. Lisans	43	2,863	0,299			
	3. Lisansüstü	19	3,029	0,270			
TOPLAM		70					

*p<0,05

Muhasebe mensubu kişilerin öğrenim durumlarına göre muhasebedeki hatalara (F=1,471, p>0,05) ve hilelere (F=1,224, p>0,05) ilişkin algılarının anlamlı farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Ancak yöneticilerin hile ve hatalar konusundaki sorumluluklarına ilişkin algının (F=3,171, p<0,05) anlamlı farklılık gösterdiği ve lisansüstü mezunu olan kişilerin, muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesinde, yöneticilerin sorumluluklarının olduğunu, lise mezunlarından daha fazla düşündükleri belirlenmiştir. Bu kapsamda “ H_{A3} : Muhasebedeki hatalara ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin öğrenim durumlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir” ve “ H_{B3} : Muhasebedeki hilelere ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin öğrenim durumlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir” hipotezleri kabul edilmemiştir. Ancak “ H_{Y3} : Yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin öğrenim durumlarına göre anlamlı farklılık göstermektedir” hipotezi kabul edilmiştir.

Katılımcıların hizmet süreleri açısından muhasebedeki hatalar, hileler ve yönetici sorumluluklarına ilişkin algının anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla Tek Yönlü ANOVA testinden yararlanılmıştır. Sonuçlara Tablo 3.6’da yer verilmiştir.

Tablo 3.6. Muhasebedeki Hatalara, Hilelere ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Algının Katılımcıların Hizmet Süreleri Açısından Karşılaştırması

	Hizmet Süresi	N	\bar{X}	ss	F	p	Tukey
Muhasebedeki Hatalar	1. 5 Yıl ve Altı	4	2,1458	,35600	0,893	0,450	-
	2. 6-15 Yıl	24	2,6007	,78597			
	3. 16-25 Yıl	23	2,4928	,74320			
	3. 26 Yıl ve Üstü	19	2,7325	,63439			
Muhasebedeki Hileler	1. 5 Yıl ve Altı	4	2,6974	,22891	1,076	0,366	-
	2. 6-15 Yıl	24	2,4956	,43703			
	3. 16-25 Yıl	23	2,6133	,38598			
	3. 26 Yıl ve Üstü	19	2,7396	,56508			
Yönetici Sorumlulukları	1. 5 Yıl ve Altı	4	3,0185	,18764	1,063	0,371	-
	2. 6-15 Yıl	24	2,9599	,29059			
	3. 16-25 Yıl	23	2,8744	,28399			
	3. 26 Yıl ve Üstü	19	2,8070	,39246			
TOPLAM		70					

*p<0,05

Muhasebe mensubu kişilerin hizmet süreleri açısından muhasebedeki hatalara (F=0,893, p>0,05), hilelere (F=1,076, p>0,05) ilişkin algılarının yanı sıra yöneticilerin hile ve hatalar konusundaki sorumluluklarına ilişkin algılarının (F=1,063, p>0,05) da anlamlı farklılık göstermediği belirlenmiştir. Sonuçlara göre “**H_{A4}**: Muhasebedeki hatalara ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin hizmet sürelerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” “**H_{B4}**: Muhasebedeki hilelere ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin hizmet sürelerine göre anlamlı farklılık göstermektedir.” ve “**H_{Y4}**: Yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı, muhasebe mesleği mensubu kişilerin hizmet sürelerine göre anlamlı farklılık göstermektedir” hipotezleri kabul edilmemiştir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Bir işletmenin devamlılığını sürdürebilmesi için karar mekanizmalarının doğru bir şekilde yapılandırılmış olması gerekmektedir. Bazen karar vericiler çeşitli nedenlerden dolayı yanlış kararlar alabilmektedirler. Bu yanlış kararlar bazen hatalar bazen de hileler nedeniyle oluşmaktadır. Burada önemli olan nokta hatalar ve hileler meydana gelmeden önce yapılan doğru planlama ile önlem alabilmektir. Önlem alınmadığı zaman işletme, gelecek dönemlerde problem yaşayacaktır.

Kamu kurum ve kuruluşlarında, özel sektörde ya da çeşitli piyasalarda her işletmede muhasebe departmanı günümüzün önemli bölümlerinden biridir. Bununla birlikte yapılan işler muhasebeciler tarafından kayıt altına alınırken beraberinde çeşitli riskleri de getirmektedir. Bu risklerin bir kısmını hatalar oluştururken, bir kısmını da bilinçli yapılan hileler oluşturmaktadır. Bu hata ve hilelerin ortaya çıkması ise çoğu zaman yapılan denetimler sırasında açığa çıkmaktadır. Her gün yeni risklerle karşılaşan bu işletmeler ve kuruluşlardaki hata ve hilelerin neden kaynaklandığını tespit edebilmek, muhasebe meslek mensuplarının bakış açısı ile yöneticilerin bu noktada nasıl bir denge taşıdığını anlayabilmek oldukça önem taşımaktadır. Bu araştırmanın başlangıç adımını da yöneticilerin üstlerine düşen görevlerde sorumluluklarının nasıl bir rol oynadığının değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu amaçla Karabük, Bartın ve Kastamonu illerinde faaliyet gösteren muhasebe mesleği mensubu kişiler üzerine bir alan çalışması yapılmıştır. Çalışmada meslek mensuplarının, muhasebedeki hatalara, hilelere ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin ifadeler konusunda bir kararsızlık yaşadıkları ortaya çıkmıştır.

Araştırmada muhasebedeki hatalara, hilelere ve yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin algı, muhasebe mesleği mensuplarının demografik özellikleri açısından değerlendirilmiştir. Yapılan analizlerde kadın ve erkek katılımcıların muhasebedeki hatalar, hileler ve yönetici sorumluluklarına ilişkin algısının anlamlı farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Bu durumun sebebinin hem kadınlar hem erkeklerde eşit bir şekilde görev dağılımının olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu bulgulardan farklı olarak Anuk (2015) yaptığı incelemede kadınların erkek katılımcılara göre hata ile ilgili kavramlara daha yüksek düzeyde katıldığı sonucuna ulaşmıştır.

Muhasebe mensubu kişilerin yaşlarına göre muhasebedeki hatalara ve hilelere ilişkin algılarının anlamlı farklılık göstermediği görülmüştür. Ancak yöneticilerin hile

ve hatalar konusundaki sorumluluklarına ilişkin algının anlamlı farklılık gösterdiği ortaya çıkmıştır. Buna göre; 35 yaş ve altında olan kişilerin, muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesinde, yöneticilerin sorumluluklarının olduğunu, 46 yaş ve üstünde olanlardan daha fazla düşündükleri belirlenmiştir. Bu durumun sebebinin yaşı yüksek olan kişilerin, hizmet sürelerinin de fazla olmasına bağlı olarak, yönetsel görevlerde daha fazla rol alması ve karar vermek zorunda olması gösterilebilir. Karar verirken yaşa bağlı olarak dikkatsizlik ya da ihmalin olabileceği ve gerekli sorumluluğu tam olarak yerine getiremeyebilecekleri düşünülmektedir.

Muhasebe mensubu kişilerin öğrenim durumlarına göre muhasebedeki hatalara ve hilelere ilişkin algılarının anlamlı farklılık göstermediği tespit edilmiştir. Ancak yöneticilerin hile ve hatalar konusundaki sorumluluklarına ilişkin algının anlamlı farklılık gösterdiği ve lisansüstü mezunu olan kişilerin, muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesinde, yöneticilerin sorumluluklarının olduğunu, lise mezunlarından daha fazla düşündükleri ortaya çıkmıştır. Bu durumun eğitim düzeyi yüksek olan kişilerin yönetimde daha fazla yer alabilmesi sebebiyle olabileceği düşünülmektedir. Bu bulgulara ek olarak Aytekin vd. (2015) yapmış oldukları çalışma sonucunda eğitim düzeyi ve meslek unvanı yükseldikçe hata ve hile ile ilgili düşüncelerin farklılık gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Muhasebe mensubu kişilerin hizmet süreleri açısından muhasebedeki hatalara, hilelere ilişkin algılarının yanı sıra yöneticilerin hile ve hatalar konusundaki sorumluluklarına ilişkin algılarının da anlamlı farklılık göstermediği belirlenmiştir. Bu bulgudan farklı olarak Carpenter vd. (2002) yaptıkları çalışma sonucunda denetimi yapan kişilerin mesleki şüphecilik, bilgi edinme ve hileyi tespit etme becerisinde hizmet süresi kısa olan kişilerin fazla olanlara göre daha iyi olduklarını ortaya koymuşlardır.

Elde edilen bulgular ve yapılan literatür araştırması sonucunda Kılılı ve Kutlu (2021) tarafından yapılan çalışmanın da bu çalışma ile uyumlu olduğu sonucuna varılmıştır.

Bu çalışmanın kapsamı Batı Karadeniz Bölgesinde yer alan Karabük, Bartın ve Kastamonu illeri ile sınırlıdır. Bu sebeple genel niteliği taşımamaktadır. Gelecekte yapılan çalışmalarda, elde edilen bulguların genellik niteliği kazanması açısından yapılabilecek en iyi öneri daha geniş kapsamlı bölgede bir araştırma yapmaktır.

KAYNAKÇA

- (ACFE), A. o. (2020). *Report To The Nations 2020 Global Study on Occupational Fraud and Abuse*. 12 15, 2020 tarihinde <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2020/> adresinden alındı
- Açık, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 351-366.
- Adiloğlu, B. (2011). *İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ağca, A. (2006, mart). Sürekli Denetim: Denetimde Bir Devrim Mi Yoksa Bir Hayal Mi? *Modav Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(1), 63-78.
- Akbulut, A. (2014). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu*. İstanbul: HUD Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Akçay, S., & Uysal, M. (2019). Hile Denetimi ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin Boyutları. *Turkish Studies*, 14(2), 49-65.
- Akgül, A., & Çevik, O. (2003). *İstatiksel Analiz Teknikleri; SPSS'te Analiz Teknikleri*. Ankara: Emek Ofset Lim. Şti.
- Akküçük, U. (2011). *Veri Madenciliği: Kümeleme ve Sınıflama Algoritmaları*. İstanbul: Yalın Yayıncılık.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. C., Albrecht, C. O., & Zimbelman, M. F. (2009). *Fraud Examination* (3. b.). United States: Cengage Learning South-Western.
- Alles, M. G., Kogan, A., & Rutgers, M. A. (2018). Putting Continuous Auditing Theory into Practice: Lessons from Two Pilot Implementations. *American Accounting Association*, 247-270. doi:10.1108/978-1-78743-413-420181011
- Alleyne, P., & Howard, M. (2005). An Exploratory Study of Auditors' Responsibility for Fraud Detection in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 284-303. doi:10.1108/02686900510585618
- Alpar, R. (2010). *Spor Sağlık ve Eğitim Bilimlerinden Örneklerle Uygulamalı İstatistik ve Geçerlik Güvenirlik*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Alpert, S. B. (1992, October). Federal Sentencing Guidelines. *Institute of Internal Auditors*, 49(5).
- Alptürk, E. (2008). *Finans Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Altıntaş, A. (2011, Ekim 19). Uluslararası Muhasebe ve Türkiyede Muhasebe Hukuku.

Sosyal Bilimler Dergisi(1), 166.

- Altıntaş, N. N. (2010). Denetimde Hata ve Hile. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 151-161.
- Andaningsih, I. R., & Rosyidi, I. (2020). Effect of Detecting Financial Statement Fraud of Accounting Data by External Auditors in Understanding Red Flags which Aims to Reduce Audit Costs. *JIA Sandikta*, 6(8), 52-64.
- Anuk, S. A. (2015). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul.
- Arslan, S. (2003). *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Arslantürk, Z. (2001). *Sosyal Bilimciler İçin Araştırma Metod ve Teknikleri*. İstanbul: Çamlıca Yayınları.
- Asad, M. M., Sherwani, F., & Asad, M. E. (2014). Distinctiveness And Characteristic of Competent Manager and Leader In This Advanced Epoch. *New York Science Journal*, 7(4), 17-20.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R., & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları* (1 b.). İstanbul: Alfa.
- Atmaca, M. (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Rolü. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14(1), 191-205.
- Aytekin, S., Sezgin, H., & Yalçın, M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir ili Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(44), 69-89.
- Bakır, M. (2007). *Denetim*. Trabzon: Dilara yayınevi.
- Barton, J., & Simko, P. J. (2002). The Balance Sheet as an Earnings Management Constraint. *The Accounting Review*, 77(G-1), 1-27. doi:10.2308/accr.2002.77.s-1.1
- Baskan, T. D. (2013). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama . *Yüksek Lisans Tezi*. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M., & Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Bursa: Seçkin.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., & Hermanson, D. R. (1999). *Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997 An Analysis of U.S. Public Companies*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

- Bell, T. B., & Carcello, J. V. (2000). A Decision Aid for Assessing the Likelihood of Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 169-184.
- Benford, F. (1938, March). The Law of Anomalous Numbers. *Proceedings of the American Philosophical Society*, 78(4), 551-572.
- Bezirci, M., & Karasioğlu, F. (2009). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 575.
- Bierstaker, J. L., Brody, R. G., & Pacini, C. (2006). Accountants' Perceptions Regarding Fraud Detection and Prevention Methods. *Managerial Auditing Journal*, 21(5), 520-535. doi:10.1108/02686900610667283
- Borolla, L., Anakotta, F. M., & Batkunde, A. A. (2021). Analysis of the Influence of Obedience to Accounting Rules, Employee Motivation and Management Morality on the Tendency of Accounting Fraud. *Journal of Economics, Business and Government Challenges*, 4(1), 83-87.
- Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi* (4. b.). İstanbul: Alfa.
- Bozkurt, N. (2010). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Bozkurt, N. (2016). *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri* (3. b.). İstanbul: Alfa.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi* (8. b.). İstanbul: Alfa.
- Buckhoff, T. A. (2001, November). Employee Fraud: Perpetrators and Their Motivations. (R. H. Calson, PbD, & CPA, Dü) *The CPA Journal*, 71(11), 72-73.
- Bulut, Y., & Bakan, İ. (2012). Yönetici ve Yöneticilik Üzerine Kahramanmaraş Kentinde Bir Araştırma. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 63-89.
- Bumgarner, N., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Continuous Auditing—A New View. D. Y. Chan, V. Chiu, & M. A. Vasarhelyi içinde, *Continuous Auditing: Theory and Application* (s. 7-51). Bingley, UK: Emerald Publishing. doi:10.1108/978-1-78743-413-420181002
- Büyüköztürk, Ş., Çakmak, E. K., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş., & Demirel, F. (2010). *Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Pegem Akademi.
- Büyükyılmaz, B. (2019, Mayıs). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişi-İş Uyumu ve Etik Tutum Algıları Arasındaki İlişki: Batı Karadeniz Bölgesinde Bir Uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Cahan, S. F., & Sun, J. (2014). The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit

- Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 78-100.
doi:10.1177/0148558X14544503
- Caplan, D. (1999). Internal Controls and the Detection of Management Fraud. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 101-117.
- Caplan, D. (1999). Internal Controls and The Detection of Management Fraud. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 101-117. doi:10.2307/2491398
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, 23(2), 55-69.
- Carpenter, T., Durtschi, C., & Gaynor, L. M. (2002). The Role of Experience in Professional Skepticism, Knowledge Acquisition and Fraud Detection. *SSRN Electronic Journal*, 1-30.
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.598.3570&rep=rep1&type=pdf> adresinden alındı
- Chan, D. Y., & Vasarhelyi, M. A. (2006). Innovation and Practice of Continuous Auditing. D. Y. Chan, V. Chiu, & M. A. Vasarhelyi içinde, *Continuous Auditing: Theory and Application* (s. 271-283). Newark, USA: Elsevier. doi:10.1108/978-1-78743-413-420181013
- Chen, S. (2003). Continuous Auditing: Risks, Challenges and Opportunities. *The International Journal of Applied Management and Technology*, 1(1).
- China Audit Society. (1999). History and Development of State Audit In China. *State Audit and Accountability*, 254-259.
- Christensen, J. (2010). Accounting Errors and Errors of Accounting. *The Accounting Review*, 85(6), pp. 1827–1838. doi: 10.2308/accr.2010.85.6.1827
- Çarıkçıoğlu, P. (1995, Nisan 6-8). Türkiyede Muhasebe Denetiminin Gelişimi. *Uluslararası Muhasebe Sempozyumu*(1). <https://www.ismmmo.org.tr> adresinden alındı
- Çelik, A. (2005). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çelik, T. (2010). Muhasebe Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. Niğde Üniversitesi.
- Çetin, H. (2018). Çalışan Hileleri ve Hile Yapan Çalışanların Karakteristik Özellikleri. *Social Sciences Studies Journal*, 4(23), 4751-4757.
<http://dx.doi.org/10.26449/sss.937> adresinden alındı

- Çömlekçi, F. (tarih yok). İç Kontrol ve Ara Denetim. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 10(1), 139-147.
- Demir, M. (2014). Benford Yasası ve Hile Denetiminde Kullanılması. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demir, Ö. (2006). *İç Kontrol Kavram ve Modelleri İçinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Demirbaş, M. (2017). Muhasebe Hatası Kavramı, Sorumluluğu ve Düzeltilmesi. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*(6), 6-62.
- Doğan, B., & Hilal, E. (2019). *Türkiyede Muhasebe Denetimi*. Ankara: Iksad.
- Doğan, S., & Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 167-188.
- Dumanoglu, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 347-358.
- Durmuş, A. H., & Aytulun, A. (2016, Kasım). *Dünyada Muhasebe Denetim ve Kamu Gözetimi İle İlgili Kuruluşlar*. İstanbul: Tmud yayınları. www.tmud.org.tr adresinden alındı
- Ece, N. D. (1998). Muhasebede Hata ve Hile. *Yüksek Lisans Tezi*. Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Emir, M. (2008, Mart-Nisan). Hile Denetimi. *Mali Çözüm İSMMMÖ Yayın Organı*(86), 109-121.
- Erdem, B. (2020, Temmuz-Ağustos). Bağımsız denetim Muafiyet Eşiklerinin Yolsuzluk Endeksi Üzerindeki Etkisi: Avrupa Birliği Ülkelerinde Bir Analiz. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(162), 143-162.
- Erdem, L. (2007). Aydınlatmada Sübjektif Analiz İçin Bilimsel Anket Yöntemlerinin Uygulamalı İncelenmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Erdoğan, B., & Mengi, B. T. (2018). Hata ve Hilelerin Önelenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(8), 85-106.
- Erdoğan, M. (2002). MUHASEBE, DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİMİN GEREKLİLİĞİ. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 51-63.
- Erdoğan, M. (2005). *Denetim* (2. b.). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları no:20.

- Erdoğan, N. (2002, Şubat). Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No:82. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 17-32.
- Erkan, M., & Arıcı, N. D. (2011, Ocak). Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 29-44.
- Ertikin, K. (2017, Temmuz). Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti için Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 71-94.
- Everett, J. (2012). Corruption in The Developing Countries: 'Thinking About' The Role of Accounting. T. Hopper, M. Tsamenyi, S. Uddin, & D. Wickramasinghe içinde, *Handbook of Accounting and Development* (s. 224-245). USA: Edward Elgar Publishing. <https://doi.org/10.4337/9781781002605.00018> adresinden alındı
- Everett, J., Neu, D., & Rahaman, A. S. (2007). Accounting and The Global Fight Against Corruption. *Accounting, Organizations and Society*(32), 513-542.
- Francis, J., Olsson, P., & Schipper, K. (2006). Earnings Quality. *Foundations and Trends in Accounting*, 1(4), 259-340. doi:10.1561/14000000004
- Genç, M. (2019). Muhasebede Etik ve Muhasebe Hataları. *Geleceğin Dünyasında Bilimsel ve Mesleki Çalışmalar* (s. 150-163). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- George, D., & Mallery, P. (2010). *SPSS for Windows Step-by-Step: A Simple Guide and Reference 17.0 update* (10 b.). Boston: Pearson.
- Gökçen, G. (2009). *Genel Muhasebe İlkeleri Ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları* (2. b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Gökçen, G., & Tipi, O. (2019, Haziran). İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller ve Bist İmalat Seköründe Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 41(1), 145-169. doi:10.14780/muiibd.582316
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi* (1. b.). İstanbul: Aktüel.
- Güçlü, F. (2013). *Muhasebe Denetimi* (4 b.). Ankara: Detay.
- Güney, S., & Sarı, S. S. (2015). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü. *Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(4), 76-92. <https://www.researchgate.net/publication/318722641> adresinden alındı
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi* (1. b.). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim* (10 b.). İstanbul: Beta.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (13. b.). İstanbul: Türkmen

Kitabevi.

- Gürhan, H. H. (1997, Nisan-Haziran). Sayıştayın Tarihsel Gelişimi. *Sayıştay Dergisi*, 37.
- Gürsoy, U. T. (2012). *Uygulamalı Veri Madenciliği: Sektörel Analizler* (3. b.). Ankara: Pegem Akademi.
- Hackett, W., & Mobley, S. C. (1976). Auditing Perspective Of The Historical Development. *University of Mississippi eGrove*, 3-9. https://egrove.olemiss.edu/dl_proceedings adresinden alındı
- Haftacı, V. (2018). *Muhasebe Denetimi* (5. b.). Kocaeli: Umuttepe.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2014). *Multivariate Data Analysis: A Global Perspective* (7. b.). Harlow: Pearson New International Edition.
- Hamilton, E. L., & Smith, J. L. (2021). Error or Fraud? The Effect of Omissions on Management's Fraud Strategies and Auditors' Evaluations of Identified Misstatements. *The Accounting Review*, 96(1), 225-249. doi:10.2308/tar-2017-0355
- Hartmann, B., Marton, J., & Söderström, R. (2018, Haziran 19). The Improbability of Fraud in Accounting for Derivatives: A Case Study on the Boundaries of. *European Accounting Review*, 27(5), 845-873. doi:10.1080/09638180.2018.1494022
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., & Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- Helms, M. M. (2006). *Encyclopedia of Management* (5. b.). Farmington Hills: Thomson Gale.
- Kalaycı, Ş. (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (5. b.). Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Kaminski, K. A., Wetzal, T. S., & Guan, L. (2004). Can Financial Ratios Detect Fraudulent Financial Reporting? *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 15-28. doi:10.1108/02686900410509802
- Karabınar, S., & Akyel, N. (2009, MAYIS 10-16). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri. *1. Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi* (s. 691-704). Piriştine: Sakarya Üniversitesi.

- Karahan, M., & İğde, M. (2017). Muhasebe Hata ve Hilelerin Üzerinde İç Kontrolün Rolü. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(İktisat Özel Sayısı), 143-158. doi:10.29029/busbed.361831
- Karasar, N. (2008). *Bilimsel Araştırma Yöntemi* (18. b.). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaval, H. (2008). *Muasebe Denetimi* (3. b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kavut, L., Taş, O., & Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: ISMMMO Yayınları.
- Kayıkçıoğlu, S., & Teker, S. (2019). İç Denetimde Hile Tespiti. *5th Global Business Research Congress* . 9, s. 54-57. İstanbul: PressAcademia. doi:DOI: 10.17261/Pressacademia.2019.667
- Kaymak, C. (1996). Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Khan, M. A. (1995, Ekim-Aralık). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş. (Çev.: Faruk Eroğlu, Dü.) *Sayıştay Dergisi*(19), 15.
- Khan, Z. (1997). Introduction to Goverment and Financial Audit (Teksir edilmiş seminer notları). *Director General*.
- Kılıç, B. İ., & Anadolu, Z. (2018, Nisan). Dijital Çağın Yarattığı Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Hilelerinin Önlenmesine Etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)*(Özel Sayı), 55-97. doi:DOI: 10.29067/muvu.340307
- Kılınçaslan, S. (2017, Kasım). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi: Zonguldak İlindeki Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kıllı, M., & Kutlu, H. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri Hakkında Algı ve Tutumlarının İncelenmesi: Osmaniye İlinde Bir Araştırma. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), 1-16.
- Kırık, Z. (2007, Ocak). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: AFyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kırsacı, H. (2013). Denetimde Hata ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kogan, A., Sudit, E. F., & Vasarhelyi, M. A. (1999). Continuous Online Auditing: An Evolution. *Journal of Information Systems*, 13(2).
- Kogan, A., Sudit, E. F., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Continuous Online Auditing: A Program of Research. D. Y. Chan, V. Chiu, & M. A. Vasarhelyi içinde, *Continuous Auditing Theory and Application* (s. 125-148). New Jersey', ABD: American Accounting Association. doi::10.1108/978-1-78743-413-420181006
- Korucu, E. (2018). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik. *Yüksek Lisans Tezi*. Işık Üniversitesi.
- Köroğlu, Ç. (2015, Temmuz). Türkiyede Cumhuriyetin İlanından Günümüze Kadar Muhasebe Denetimi Konusunda Yaşanan Gelişmeler. *Niğde Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 31-44.
- Köse, H. Ö. (2007, Mayıs). Dünyada ve Türkiyede Yüksek Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 6.
- Krakar, Z., & Žgela, M. (2009). Application of Benford's Law in Payment Systems Auditing. *JIOS*, 33(1), 39-51.
- Krambia-Kapardis, M. (2002). A fraud detection model: A must for auditors. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 266-278.
- Krejcie, R. V., & Morgan, D. W. (1970). Determing Sample Size For Research Activities. *Educational And Psychological Measurement*, 30, 607-610.
- Laffin, M., & Gomes, T. (2013). The Prevention of Error and Fraud in Accounting. *International Journal of Advances in Management and Economics*, 2, 125-131.
- Lambert, J., Main, D., & Lambert, S. (1998, Eylül/Ekim). Reduce Your Losses From Errors and Fraud. *Nonprofit World*, 16(5), 46-48.
- Larose, D. T. (2005). *Discovering Knowledge In Data*. New Jersey: A JOHN WILEY & SONS, INC., PUBLICATION.
- Lou, Y.-I., & Wang, M.-L. (2009, February). Risk Factor Of The Fraud Triangle Assessing The Likelihood Of Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Business & Economics Research*, 7(2), 61-78.
- Majid, R. A., Mohamed, N., Haron, R., Omar, N. B., & Jomitin, B. (2014). Misappropriation of Assets in Local Authorities: A Challenge to Good Governance. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 345-350.

- Manning, G. A. (2005). *Financial Investigation and Forensic Accounting* (2. b.). New York: Taylor&Francis Group.
- Marshall, O. I. (2012). Employee Attitude to Management Style Case: International Equitable Association Nigeria Limited. *Degree programme in Business Administration*. Seinäjoki University Of Applied Sciences.
- Meriç, A. (2020). Muhasebe Öğrencilerinin Hile Algısı: Kayseri Örneği. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 313-316.
- Mucuk, İ. (2005). *Modern İşletmecilik* (15. b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Mustafa, S. T., & Meiler, H. H. (2006). Audit Committees and Misappropriation of Assets: Publicly Held Companies in the United States. *CANADIAN ACCOUNTING PERSPECTIVES*, 5(2), 307-333.
- Nakip, M. (2013). *Pazarlamada Araştırma Teknikleri* (3. b.). Ankara Seçkin Yayıncılık: Seçkin Yayıncılık.
- Nazlı, E. (2014). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. Niğde: Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Negurita, O., & Ionescu, I.-E. (2016). Risk Factors for Bank Fraud Arising As A Consequence of Misstatements Resulting From Misappropriation of Assets. *Economics, Management, and Financial Markets*, 11(1), 330-337.
- Newcomb, S. (1881). Note on the Frequency of Use of the Different Digits in Natural Numbers. *American Journal of Mathematics*, 4(1/4), 39-40.
- Nia, E. H., & Said, J. (2015). Assessing Fraud Risk Factors of Assets Misappropriation: Evidences from Iranian Banks. *Procedia Economics and Finance*, 31, 919-924.
- Oğuzhan, Y. S. (2021). Sosyal Zeka ile Yaşam Tatmini Arasındaki İlişkide Kişilik Özelliklerinin Düzenleyici Rolü Üzerine Bir Araştırma. *International Journal of Management and Administration*, 5(9), 164-175.
- Okay, S. (2011). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. Karaman.
- Okur, Y. (2007). *Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- O'Regan, D. (2004). *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes and Regulations*. New York, United States: John Wiley & Sons.
- Ömürbek, V., & Durgunböcü, Ö. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe

- Hata ve Hileleri İle İlgili Algılarının İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(4), 1251-1265.
- Öndeş, T. (1991). Vergi Denetimi Açısından İmalat ve Satı Maliyetlerinin Analizi ve Bir Uygulama. *Yüksek Lisans Tezi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özbirecikli, M., & Öksüz, N. (2016). Üretim İşletmelerinde Çalışan Hilelerine İmkan Sağlayan Kurumsal Hatalar Üzerine Bir Araştırma: Hatay Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Özel Sayı-1), 23-50.
- Özçelik, H., Aracı, Ö. N., & Keskin, S. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*(29), 197-214.
- Özdamar, K. (2001). *SPSS ile Biyoistatistik* (4. b.). Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özdamar, K. (2004). *Paket Programlar İle İstatistiksel Veri Analizi 1* (Genişletilmiş 5. b.). Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özeroğlu, A. İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 180-196.
- Özgür, B. (2011, Temmuz-Aralık). Yönetim Tarzları ve Etkileri. *Maliye Dergisi*(161), 215-230.
- Özmen, A. (1999). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. (A. A. Bir, Dü.) Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1081.
- Öztel, Z. Ö. (2016). Bağımsız Denetimin İç Denetimden Faydalanması. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztoprak, Y. (2017). Denetimde Hata ve Hile, Önleme ve Tespit Yöntemleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata ve Hile ile İlgili Bilinç ve Tutumları. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul Gelişim Üniversitesi.
- Padem, H., Göksu, A., & Konaklı, Z. (2012). *Araştırma Yöntemleri: SPSS Uygulamalı*. Saraybosna: International Burch University. doi:10.13140/2.1.3218.0805
- Pallant, J. (2005). *SPSS Survival Manual: A Step by Step Guide to Data Analysis Using SPSS for Windows* (2. b.). New South Wales, Australia: Allen and Unwin Inc.
- Pamukçu, A. (2000). Muhasebedeki Hata ve Hilelerin Raporlama İlkeleri Yönünden Değerlendirilmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul.
- Pamukçu, A. (2000). Muhasebedeki Hata ve Hilelerin Raporlama İlkeleri Yönünden Değerlendirilmesi. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul.

- Pekiner, K. (1988). *İşletme Denetimi* (5. b.). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü.
- Perols, J. (2011). Financial Statement Fraud Detection: An Analysis of Statistical and Machine Learning Algorithms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 19–50. doi:10.2308/ajpt-50009
- Petraşcu, D., & Tleanu, A. (2014). The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. *Procedia Economics and Finance*, 489-497.
- Quezado, P. (2013, Haziran 21). *Responsabilidade Penal do Contador*. crc-ce.org (Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Ceará): https://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/Responsabilidade_penal_do_Contador.pdf adresinden alındı
- Rezaee, Z., Elam, R., & Sharbatoghlie, A. (2001). Continuous Auditing: The audit Of The Future. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 150-158.
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R., & McMickle, P. L. (2002, March). Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21(1).
- Ronald, G. (2004). Laissez-Faire Leadership. G. R. Goethals, G. J. Sorenson, & J. M. Burns içinde, *Encyclopedia of Leadership* (s. 2120). SAGE Publications.
- Sabuncu, B. (2019). *Muhasebe Hileleri ve Çözümleri*. Ankara: Gazi.
- Saçaklı, Y. (2011). Adli Muhasebecilik Perspektifinde Türkiye’deki Üniversitelerde Muhasebe Denetimi Eğitimi ve Öneriler. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sandholtz, W., & Koetzle, W. (2000). Accounting for Corruption: Economic Structure, Democracy, and Trade. *International Studies Quarterly*, 44, 31-50.
- Sanlı, N., & Özbirecikli, M. (2012, Kasım). Türkiyede Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(38), 1-28.
- Savaş, S., Topaloğlu, N., & Yılmaz, M. (2012). Veri Madenciliği ve Türkiyedeki Uygulama Örnekleri. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Fen Bilimleri Dergisi*, 11(21), 1-23.
- Saville, A. D. (2006). Using Benford's Law to Detect Data Error and Fraud: An Examination of Companies Listed on the Johannesburg Stock Exchange: Economics. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 9(3),

341-354.

- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A., & Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., & Uyar, S. (2015). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Türmob.
- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A., & Yanık, S. (2008). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, O. (2005). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Yayınevi.
- Sharkansky, I. (1991). The Development of State Audit. (B. Geists, Dü.) *State Audit and Accountability*, 5.
- Smith, M., Omar, N. H., Idris, S. I., & Baharuddin, I. (2006). Auditors' perception of fraud risk indicators. *Managerial Auditing Journal*, 20(1), 73-85. doi:10.1108/02686900510570713
- Sohail, M., & Cavill, S. (2008). Accountability to Prevent Corruption in Construction Projects. *Journal of Construction Engineering and Management*, 134(9), 729-738.
- SPK. (2006). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. (Seri:X no:22).
- Şimşek, A. (2012). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2653.
- Ştirbu, D., Moraru, M., Farcane, N., Blidisel, R., & Popa, A. (2009). Fraud and Error: Auditors Responsibility Levels. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 54-64.
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2013). *Using Multivariate Statistics* (6. b.). Boston: Pearson Education Limited.
- TDK. (tarih yok). *Güncel Türkçe Sözlük*. <https://sozluk.gov.tr> adresinden alındı
- Tian, K., & Keep, B. (2001). *Customer Fraud and Business Responses: Let the Marketer Beware*. USA: Greenwood Publishing.
- TMS 8. (2020). TMS/TFRS-2020-Seti: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TMS/TFRS-2020-Seti> adresinden alındı
- TMS-8. (tarih yok). Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar.

<http://dspace.baskent.edu.tr/bitstream/handle/11727/2704/10137525.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden alındı

- Toroslu, M. V. (2014). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında İç Kontrol Ve İç Denetim*. İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Tritschler, J. (2013). *Audit Quality: Association Between Published Reporting Errors and Audit Firm Characteristics*. Innsbruck, Austria: Springer Science & Business Media. doi:10.1007/978-3-658-04174-8
- Trompeter, G., Carpenter, T., Desai, N., Jones, K., & Riley, R. (2013). A Synthesis of Fraud Related Research. *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 287-321. doi:10.2308/ajpt-50360
- Tüm, K. (2015). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Önemi Üzerine Bir Araştırma. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1(1), 105-128.
- Tüzüntürk, S. (2010). Veri Madenciliği ve İstatistik. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(1), 65-90.
- Uçma, T. (2011). Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçi ve Denetim Komitesi Sorumluluğunun Belirlenmesi: Bir Yapısal Eşitlik Modeli Uygulaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 4(1), 1-32.
- Ulus, T., İnce, C. H., Aliustaoğlu, F. S., & Melez, İ. E. (2010). Araştırma Nasıl Tasarlanır? *Adli Tıp Dergisi*, 24(2), 40-47.
- Ural, A., & Kılıç, İ. (2013). *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi* (4. b.). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Usul, H. (2015). *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim* (2. b.). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uyar, G. F., & Erdoğan, M. (2019, Temmuz). Sermaye Piyasası Kurulunun Hata ve Hıleye Bakışı: İdari Para Cezası. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(2), 197-214.
- Uyar, U., & Küçük Kaplan, İ. (2011). Finansal Tablolarda Yapılan Hile ve Hataların Firmaların Hisse Senedi Getirilerine Etkisi. *3rd International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility*. Kapadokya. Haziran 5, 2020 tarihinde
https://www.researchgate.net/publication/311615531_FINANSAL_TABLOLARDA_YAPILAN_HILE_VE_HATALARIN_FIRMALARIN_HISSE_SENED

I_GETIRILERINE_ETKISI adresinden alındı

- Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M. (2009). Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe. *Mali Çözüm Dergisi*(95), 125-140.
- Vanasco, R. R. (1998). Fraud auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(1), 4–71.
- Veal, A. J. (2006). *Research Methods for Leisure and Tourism: A Practical Guide*. Londra: Pearson Education Limited.
- Wang, S. (2010). A Comprehensive Survey of Data Mining-based Accounting-Fraud Detection Research. *International Conference on Intelligent Computation Technology and Automation* (s. 50-53). Changsha: IEEE Computer Society. doi:10.1109/ICICTA.2010.831
- Willigham, J. J., & Carmichael, D. R. (1989). *Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Auditing Theory and Practice* (5. b.). McGraw-Hill.
- Wolfe, D. T., & Hermanson, D. R. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *The Cpa Journal*, 38-42.
- Woodroof, J., & Searcy, D. (2001). Continuous Audit Model Development and Implementation Within A Debt Covenant Compliance Domain. *International Journal of Accounting Information Systems*, 2.
- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y., & Kocamaz, H. (2015). Yolsuzluk Muhasebe Hileleri ve Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 171-187.
- Yazıcıoğlu, Y., & Erdoğan, S. (2004). *SPSS Uygulamalı Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Detey Yayıncılık.
- Yeniad, S. (2021, Ocak). Liderlik ve Yönetim. *Yüksek Lisans Projesi*. İstanbul: Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yılandı, M. (2015). *İç Denetim Ve İç Kontrol Değerleme Rehberi* (3. b.). Ankara: Detay yayıncılık.
- Yıldız, D., & Uzunsakal, E. (2008). Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Uygulama. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*(1), 14-28.
- Yozgat, O. (1992). *İşletme Yönetimi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No:435-668.
- Yurt, O. (2019). Muhasebe Hilelerinin Uygulama Biçimleri ve Vergilendirme Üzerindeki Etkileri. *Yüksek Lisans Tezi*. Işık Üniversitesi.

Yücel, G. (2016). *Seçmeler*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın no:75.

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1. Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki.....	22
Tablo 1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi	24
Tablo 1.3. Finansal Denetim, Uygunluk Denetimi ve Faaliyet Denetiminin Karşılaştırılması.....	31
Tablo 1.4. İç Denetimin Zaman İçinde Değişen ve Gelişen Rolü	32
Tablo 1.5. Geleneksel Denetim ve Sürekli Denetim İlişkisi.....	35
Tablo 2.1. Hile Grupları ve Özellikleri	49
Tablo 2.2. Müşterinin Uyguladıkları Hileler	52
Tablo 2.3. Hile Unsurları.....	53
Tablo 2.4. Cinsiyet-Hile Oranları.....	62
Tablo 2.5. Yaş-Hile Oranları	62
Tablo 3.1. Muhasebe Meslek Mensubu Kişilerin Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular	84
Tablo 3.2. Muhasebedeki Hatalar, Hileler ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Bulgular	84
Tablo 3.3. Muhasebedeki Hatalara, Hilelere ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Algının Katılımcıların Cinsiyetleri Açısından Karşılaştırması	85
Tablo 3.4. Muhasebedeki Hatalara, Hilelere ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Algının Katılımcıların Yaşları Açısından Karşılaştırması.....	86
Tablo 3.5. Muhasebedeki Hatalara, Hilelere ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Algının Katılımcıların Öğrenim Durumları Açısından Karşılaştırması	87
Tablo 3.6. Muhasebedeki Hatalara, Hilelere ve Yöneticilerin Sorumluluklarına İlişkin Algının Katılımcıların Hizmet Süreleri Açısından Karşılaştırması... ..	88

EKLER

Ek1: Veri Toplama Aracı

BAĞIMSIZ DENETÇİLER AÇISINDAN MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN ROLÜNÜN BELİRLENMESİNE YÖNELİK ANKET FORMU

Değerli Katılımcı;

Bu anket, bir Yüksek Lisans tez çalışmasına veri desteği sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Amacımız bağımsız denetçiler perspektifinden, muhasebe hata ve hilelerin önlenmesinde yöneticilerin rolünün ne olduğunu belirlemektir. Soruların cevaplanma süresi en fazla 5-10 dakika sürmektedir. Soruları cevaplarken isminiz kesinlikle istenmemektedir.

Cevaplarınıza ilişkin gizlilik kesin bir şekilde sağlanacak ve toplanan veriler yalnızca bilimsel araştırma amacıyla kullanılacaktır.

Değerli zamanınızı ayırarak vereceğiniz destek ve araştırmamıza yapacağınız önemli katkıdan dolayı şimdiden çok teşekkür ederiz.

Tanımlayıcı Bilgiler

1) İşletmedeki göreviniz nedir? (Lütfen belirtiniz)

.....

2) Cinsiyetiniz nedir?

Erkek Kadın

3) Yaş durumunuza uygun olanı işaretleyiniz?

25 yaş altı 26-35 36-45 46-50 51 ve üzeri

4) Öğrenim durumunuz nedir?

Lise Ön lisans Lisans Yüksek Lisans Doktora

5) Mesleğinizi kaç yıldır sürdürmektesiniz?

0-5 6-15 16- 25 25 ve üzeri

6) Muhasebedeki hatalar ile ilgili aşağıda belirtilen yargılara katılma derecenizi belirtiniz. Vereceğiniz cevaplara (X) işareti şeklinde işaretleyiniz.

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
MUHASEBEDEKİ HATALAR İLE İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	()	()	()	()	()
İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	()	()	()	()	()
Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılırlar.	()	()	()	()	()
Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.	()	()	()	()	()
Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	()	()	()	()	()
Hataların yetenekle ilgisi yoktur.	()	()	()	()	()
İşin uzmanlarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir.	()	()	()	()	()
İşin uzmanlarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir.	()	()	()	()	()
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da yapılan hatalar engellenemez.	()	()	()	()	()
İşin uzmanları hata konusunda tam ve donanımlı olsa da yapılan hatayı engelleyemez.	()	()	()	()	()
Kişinin hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.	()	()	()	()	()
Hatalar bilinçli olarak meydana gelmektedir.	()	()	()	()	()
Hatalar bilinçli olarak meydana gelmektedir.	()	()	()	()	()

7) Muhasebedeki hileler ile ilgili aşağıda belirtilen yargılara katılma derecenizi belirtiniz. Vereceğiniz cevaplara (X) işareti şeklinde işaretleyiniz.

MURHASEBEDEKİ HİLELER İLE İLGİLİ YARGILAR	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Hile belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Belgesiz bir Şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kişinin bulunduğu koşullar hile yapması için fırsat oluşturur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hilenin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hile yapan dürüst olduğunu düşünür.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hile yapan sadece kendi menfaatini düşünür	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Yapılan her kasıtlı hata hile değildir	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hilede hileye maruz kalan aldatılmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için hileye başvurulur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hile yapan dürüst değildir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hilede kimse aldatılmaz.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

8) Muhasebedeki hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi için işletme yöneticilerinin sorumluluğuyla ilgili aşağıda belirtilen yargılara katılma derecenizi belirtiniz. Vereceğiniz cevaplara (X) işareti şeklinde işaretleyiniz.

İŞLETME YÖNETİCİSİNİN SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ YARGILAR	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır.	()	()	()	()	()
İşletme yöneticisinin yeterli muhasebe eğitiminin olmaması muhasebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır.	()	()	()	()	()
Yöneticilerin personelini gerekli eğitime tabi tutması, seminer, panel ve konferanslar hazırlanarak bilgi düzeylerinin artırılması hata ve hilelerin azaltılmasını sağlar.	()	()	()	()	()
İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması muhasebedeki hata ve hile riskini artırır.	()	()	()	()	()
Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler muhasebedeki hata ve hile yapılma riskini azaltır.	()	()	()	()	()
İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır.	()	()	()	()	()
Hata ve hilelere neden olan baskı, motivasyon ve fırsat unsurlarının yöneticiler tarafından ortadan kaldırılması hata ve hile yapılma riskini azaltır.	()	()	()	()	()
Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır.	()	()	()	()	()
Yöneticilik rütbe ve ayrıcalık değil bir sorumluluktur.	()	()	()	()	()
İşletme yöneticileri personel alırken kişilerin özel hayatını da dikkate almalıdırlar.	()	()	()	()	()
Yapılan hatalar ve hilelerde yöneticinin hiyerarşideki yeri arasında bir ilişki yoktur.	()	()	()	()	()
Yapılan hata ve hilelerin önlenmesi için kişinin doğuştan lider ruhlu olması gerekir.	()	()	()	()	()
Yöneticilerin hile ve hatalar konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir.	()	()	()	()	()
Otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma riskleri azdır	()	()	()	()	()
İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri artırır.	()	()	()	()	()
İşletme yöneticileri vergide hileye işletmenin menfaati ve çalışanlarını düşündüğü için başvurur.	()	()	()	()	()

Yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur. Sadece liderlik özelliğini kullanması hata ve hileleri azaltmaya yeter.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olmasına gerek yoktur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Yapılan hata ve hilelerin azaltılmasında çalışanların düşünce ve yorumlarına değer verilmesi önemli değildir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Muhasebe hata ve hileleri çoğunlukla işletmenin tepe yöneticileri tarafından yapılmaktadır.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Yöneticilerin dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması ile yapılan hata ve hileler arasında bir bağ yoktur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Yöneticilerin hata ve hileler konusunda bilinçli olması gerekli değildir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Yöneticilerin gerekli muhasebe eğitiminin olmasıyla yapılan hata ve hileler arasında bir ilişki yoktur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Yöneticinin personel alırken kişinin özel hayatını dikkate almasına gerek yoktur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
İşletme yöneticilerinin yeniliklere ve değişikliklere açık olup olmasının muhasebedeki hata ve hilelere etkisi yoktur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Muhasebedeki hata ve hileleri önlenmesinde yöneticinin gerekli eğitimi alması yeterlidir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Personele gerekli tüm eğitimlerin verilmesi hata ve hileleri azaltmaya yetmez.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Yöneticilik bir ayrıcalıktır ve sorumluluk almak bir zorunluluk değildir.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hata ve hilelerin azaltılması için yöneticilerin güvenilir olmasına gerek yoktur.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Muhasebedeki yapılan hata ve hilelerle, işletme yöneticilerin geçmişi arasında bir bağ kurulamaz.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9) Muhasebedeki hata ve hileler ile ilgili olarak işletme yöneticisinin sorumluluğu hakkında açıklamak istediğiniz başka hususlar varsa lütfen belirtiniz.

.....

.....

...

.....

.....

.....

.....

.....

Anketimiz tamamlanmıştır, katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

ÖZGEÇMİŞ

Tuğba YILMAZ, 2011 yılında Safranbolu Atatürk Anadolu Lisesinden mezun olmuştur. 2017 yılında Karabük Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme bölümü ve 2019 yılında Anadolu Üniversitesi İİBF Maliye bölümü lisans derecesinde mezundur. 2020 yılından beri Karabük Üniversitesi/Safranbolu Şefik Dizdar Meslek Yüksekokulu Uygulamalı İngilizce ve Çevirmenlik eğitimine devam etmektedir. Orta derecede ingilizce bilgisine sahiptir.