

T.C.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANS BİLİM DALI

MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE
İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Elif NAZLI

Danışman

Prof. Dr. Zeki DOĞAN

Niğde

Aralık, 2014

T.C.
NİĞDE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANS BİLİM DALI

MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE
İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE
YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Elif NAZLI

Danışman

Prof. Dr. Zeki DOĞAN

Niğde

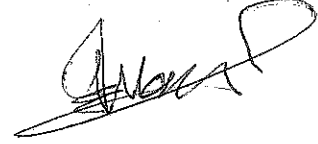
Aralık, 2014

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Aralık 2014

Elif NAZLI



ONAY SAYFASI

Prof.Dr.Zeki DOĞAN danışmanlığında Elif NAZLİ tarafından hazırlanan "Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tarih: 29.12.2014

JÜRİ :

Danışman : Prof.Dr.Zeki DOĞAN

Üye : Prof.Dr.İsmail BEKÇİ

Üye : Doç.Dr.Ali DERAN



ONAY :

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulu'nun Tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ömer İSKENDERÖĞLU
Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Muhasebe finansal raporlama işleviyle işletmelerle ilgili taraflara çeşitli bilgiler sunmaktadır. Bu raporlama sürecinde ise çeşitli hata ve hileler yapılmaktadır. Bu gibi durumların ortaya çıkması da işletme dünyasına olan güveni azaltmaktadır. Bu nedenle muhasebede yapılan hata ve hilelerin tespit edilmesi ve önlenmesi için işletme yöneticilerine önemli görevler düşmektedir.

Bu kapsamda, muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin ne gibi sorumluluklarının olduğunu belirlemek amacıyla, çalışmamızda ilk önce işletme yöneticiliği kavramı, muhasebede hata ve hile kavramları hakkında bilgi verilmiş, daha sonra muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin hangi sorumluluklara sahip olması gerektiği konusunda bilgi verilmiştir. Ayrıca, çalışmanın konusu ile ilgili Mersin Ticaret ve Sanayi Odası' na kayıtlı ve bu ilde faaliyet gösteren işletmelerin yöneticileri üzerinde bir anket çalışması yapılmış ve elde edilen veriler istatistiksel yöntemler kullanılarak değerlendirilmiştir.

Tez çalışması süresinde bana her türlü desteği sağlayan ve önerileriyle yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Zeki DOĞAN'a, anket çalışmasına katılan ve yardımcı olan tüm işletme yöneticilerine, çalışmanın araştırma kısmında yardımcı olan Doç. Dr. Murat AKIN'a ve yaşadığım sıkıntıları ve mutlulukları benimle paylaşarak daima yanımda olan aileme teşekkürlerimi sunarım.

Elif NAZLI

Aralık 2014

ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Elif NAZLI

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Zeki DOĞAN

Aralık 2014, 131 Sayfa.

Günümüz işletme dünyasında meydana gelen muhasebede hata ve hile skandalları başta işletme dünyası olmak üzere birçok kesme zarar vermektedir. Oluşan zararlar da muhasebe ve yönetici mesleğine olan güvenin azalmasına neden olmaktadır. Bu çalışmanın amacı Türkiye’de muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğunun belirlenmesidir. Yapılan araştırma bulgularının hem literatüre hem de işletme yöneticilerinin çalışmalarına katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Bu amaca ulaşmak için ise Mersin Ticaret ve Sanayi Odası’na kayıtlı ve bu ilde faaliyet gösteren işletme yöneticilerine yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Elde edilen veriler t testi ve tek yönlü varyans testi aracılığı ile analiz edilmiştir. Anketin sonuçlarının değerlendirilmesi ile muhasebe hataları, muhasebe hileleri ve muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili ortaya çıkan sonuçlar belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hata, Hile, İşletme Yöneticiliği

ABSTRACT
MASTER THESIS
AN INVESTIGATION ON THE DETERMINATION OF BUSINEES
MANAGERS' RESPONSIBILITIES FAR PREVENTING THE
ACCOUNTING ERROS AND FRAUDS

Elif NAZLI

Master's Thesis, Business Administration Department

Supervizor: Professor Zeki DOĞAN

December, 2014; 131 Pages.

The accounting errors and fraud scandals occurring in today's business world, have negative effects on many parts, mainly business world. The losses based on these, cause confidence reduction to the occounting profession and managers. In this context, the aim of this study is to determine accounting errors and frauds, together whit the role of business managers in preventing these erros and faunds.

According to this purpose, a survey-bazed investigation is performed containing business managers working in the corporation located in Mersin and registered Mersin Chamber of Commerce and Industry. The data is analyzed following t and ANOVA procedures. Finally the study prevents the results about accounting errors, acconting tricks together whit the responsibilities of business managers for preventing the errors and thicks in accounting.

Key Words: Mistake, Trick (Fraud), Business Management

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
	No
ÖNSÖZ.....	I
ÖZET.....	II
ABSTRACT.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLOLAR LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME YÖNETİCİLİĞİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. YÖNETİCİ KİMDİR.....	3
1.2. YÖNETİCİ TERİMİ VE KAVRAMININ YERİNİ ALMAYA	
ADAY GÖRÜNEN KAVRAMLAR.....	5
1.2.1. Lider (Önder).....	5
1.2.2. Koç (Coach).....	5
1.2.3. Girişimci (Müteşebbis).....	5
1.2.4. Mentor (Koruyucu).....	6
1.2.5. Mümkün Kılıcı (Enabler).....	6
1.2.6. Destekleyici (Sponsor).....	6
1.3. YÖNETİCİ TİPLERİ.....	6
1.3.1. Otoriter Yöneticiler.....	7
1.3.2. Demokratik Yöneticiler	7
1.3.3. Sorumluluktan kaçan veya Sorumluluk Almayan Yöneticiler.....	8
1.3.4. Diğer Yöneticiler.....	8
1.4. YÖNETİCİLİĞİN ÖNEMİ.....	9
1.5. İYİ BİR YÖNETİCİDE BULUNMASI GEREKEN NİTELİKLER.....	10
1.6. YÖNETİCİYİ ETKİLEYEN ÇEVRE UNSURLARI.....	11

1.7. İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN GÖREVLERİ.....	12
--	-----------

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE HATA VE HİLELE KAVRAMLARI

2.1. MUHASEBEDE HATA KAVRAMI.....	14
2.2. MUHASEBE HATALARININ ÇEŞİTLERİ.....	15
2.2.1. Matematiksel Hatalar.....	15
2.2.2. Kayıt Hataları.....	15
2.2.2.1. Rakamsal Hatalar.....	15
2.2.2.2. Hesap Hataları.....	16
2.2.2.3. Tarih ve Zaman Dilimi Olarak Yapılan Hatalar.....	18
2.2.3. Manüel Kayıtlardaki Nakil Hataları.....	18
2.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları.....	20
2.2.4.1. Unutma Hataları.....	20
2.2.4.2. Tekrarlama Hataları.....	21
2.2.5. Bilanço Hataları.....	21
2.2.5.1. Değerleme Hataları.....	21
2.2.5.2. Hesapların Birleştirilmesi.....	22
2.2.6. Telafi Edici Hatalar.....	22
2.3. MUHASEBE HATALARININ NEDENLERİ.....	23
2.3.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik.....	23
2.3.2. İhmal ve Dikkatsizlik.....	23
2.4. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI.....	24
2.5. MUHASEBEDE HİLE ÇEŞİTLERİ.....	25
2.5.1. Çalışan Hileleri.....	26
2.5.2. Yönetim Hileleri.....	27
2.5.3. Satıcı Hileleri.....	28
2.5.4. Müşteri Hileleri.....	28
2.5.5. Yatırım Hileleri.....	28
2.6. MUHASEBE HİLELERİNİN MEYDANA GELME NEDENLERİ.....	29
2.7. HİLENİN UNSURLARI VE HİLE ÜÇGENİ.....	30

2.7.1. İşletme Yöneticilerini Hile Yapmaya Yönelten Baskılar.....	31
2.7.2. İşletme Yöneticilerini Hile Yapmaya Yönelten Fırsatlar.....	32
2.7.3. İşletme Yöneticilerini Hile Yapmaya Yönelten Haklı Gösterme Unsuru.....	33
2.8. MUHASEBE HİLELERİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER.....	34
2.8.1. Bilinçli Hatalar.....	34
2.8.2. Kayıt Dışı İşlemler.....	34
2.8.3. Zamanından Önce veya Sora Yapılan Kayıtlar.....	35
2.8.4. Uydurma Adlara Hesap Açma.....	36
2.8.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge Kullanmak veya Belge Sahtekarlığı.....	37
2.8.6. Bilanço Üzerinde Yapılan Hileler (Maskeleye).....	38
2.8.6.1. Bilançonun Güzelleştirilmesi.....	39
2.8.6.2. Bilanço Kötüleştirmesi.....	40
2.8.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek.....	40
2.9. TMS 8 ve TMS 10 Standartlarının Muhasebedeki Hata ve Hilelere Etkileri.....	42
2.10 MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE	
İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞU.....	44
2.10.1. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Muhasebe Hata ve Hile Yöntemleri.....	44
2.10.1.1. Vergi Matrahını Azaltmaya Yönelik Fiiller.....	45
2.10.1.2. Gider ve Maliyetleri Olduğundan Yüksek Göstermeye Yönelik Fiiller.....	45
2.10.1.3. İşletme Yöneticileri Tarafından Başvurulan Diğer Bazı Hata ve Hile	
Yöntemleri.....	46
2.10.2. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Muhasebedeki Hata ve Hilelerin	
Nedenleri.....	48
2.10.3. Yöneticiler Tarafından Yapılan Hata ve Hileleri Ortaya Çıkaran İpuçları.....	51
2.10.3.1. Faaliyetlerin Yürütülmesi İle İlgili Anormallikler.....	52
2.10.3.2. Yöneticilerin Özellikleri İle İlgili Anormallikler.....	53
2.10.3.3. Örgüt Yapısı ile İlgili Anormallikler.....	53
2.10.3.4. Üçüncü Kişiler İle Olan İlişkilerde Anormallikler.....	55
2.10.3.5. İşletme Yöneticilerini Yakından İlgilendiren Çalışanlar Tarafından	
Tarafından Yapılan Anormallikler.....	56
2.10.4. Muhasebedeki Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin	
Sorumluluk Düzeylerine Olumlu Etki Eden Başarı ve Güç Unsurları.....	57

2.10.5. Yöneticiler Tarafından Yapılan Hata ve Hilelerin Önlenmesinde kullanılabilen Yöntemler.....	59
2.10.5.1. Muhasebede Hata ve Hilelere Neden Olan Unsurların Ortadan Kaldırılması.....	62
2.10.5.2. İç Kontrol Sisteminin Kurulması.....	64
2.10.5.3. Analitik İnceleme Yöntemi Kullanılması.....	66
2.10.5.4. Veri Madenciliğinin Kullanımı.....	66
2.10.5.5. Benford Yasasından Faydalanılması.....	68
2.10.5.6. Caydırıcı Cezalar Yönteminden Faydalanılması.....	69
2.10.5.7. Diğer Yöntemlerin Kullanılması.....	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİNİN FARKLILIĞA YOL AÇIP AÇMADIĞININ TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	72
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI	73
3.3. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLERİ.....	73
3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	74
3.4.1. Verilerin Toplanması	74
3.4.2. Soruların Niteliği.....	74
3.4.3. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem.....	75
3.5. ARAŞTIRMA BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	75
3.5.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi	76
3.5.2. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	81
3.5.3. İşletme Yöneticilerinin Demografik Özelliklerine Göre Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	83
3.5.3.1. İşletme Yöneticilerinin Cinsiyetleri İle Muhasebe Hatalarına Katılma	

Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	84
3.5.3.2 İşletme Yöneticilerinin Yaşları İle Muhasebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	86
3.5.3.3. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumları İle Muhasebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	84
3.5.3.4. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumları İle Muhasebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	87
3.5.3.5. Hataların Önlenmesinde Demografik Özellikler.....	88
3.5.4. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	88
3.5.5. İşletme Yöneticilerinin Demografik Özelliklerine Göre Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	92
3.5.5.1. İşletme Yöneticilerinin Cinsiyetleri İle Muhasebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	92
3.5.5.2. İşletme Yöneticilerinin Yaşları İle Muhasebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	93
3.5.5.3. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumları İle Muhasebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	94
3.5.5.4. İşletme Yöneticilerinin Çalışma Süreleri İle Muhasebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	95
3.5.5.5. Hilelerin Önlenmesinde Demografik Özellikler.....	96
3.5.6. Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili İşletme Yöneticilerinin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	97
3.5.7. İşletme Yöneticilerinin Demografik Özelliklerine Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	103
3.5.7.1. İşletme Yöneticilerinin Cinsiyetleri İle Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	103
3.5.7.2. İşletme Yöneticilerinin Yaşları İle Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki	

Farklılığın Belirlenmesi.....	104
3.5.7.3. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumları İle Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	105
3.5.7.4. İşletme Yöneticilerinin Çalışma Süreleri İle Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi.....	106
3.5.7.5. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Demografik Özellikler.....	108
3.5.8. İşletme Yöneticilerinin Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerdeki Sorumlulukları Konusunda Tespit Edilen Diğer Görüşleri.....	108
SONUÇ	110
KAYNAKÇA	117
EKLER	125
ÖZGEÇMİŞ	131

TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa
	No
Tablo 2.1. Hile Çeşitleri.....	26
Tablo 3.1. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	81
Tablo 3.2. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi.....	84
Tablo 3.3. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi.....	85
Tablo 3.4. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi.....	86
Tablo 3.5. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Çalışma Sürelerine Göre Değişimi.....	87
Tablo 3.6. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı.....	89
Tablo 3.7. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi.....	93
Tablo 3.8. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi.....	94
Tablo 3.9. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi.....	95
Tablo 3.10. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Çalışma Sürelerine Göre Değişimi.....	96
Tablo 3.11. Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili İşletme Yöneticilerinin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin	

Dağılımı.....	97
Tablo 3.12. İşletme Yöneticilerinin Cinsiyetine Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi.....	103
Tablo 3.13. İşletme Yöneticilerinin Yaşlarına Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi.....	104
Tablo 3.14. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi.....	106
Tablo 3.15. İşletme Yöneticilerinin Çalışma Sürelerine Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi.....	107

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
	No
Şekil 2.1. Hile Üçgeni.....	31
Şekil 2.2. Hilelerin Önlenmesinde En Etkin Strateji.....	60
Şekil 2.3. Analitik İnceleme Yöntemi.....	67
Şekil 3.1. İşletme Yöneticilerinin Unvanlarına Göre Dağılımı.....	76
Şekil 3.2. İşletme Yöneticilerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı.....	77
Şekil 3.3. İşletme Yöneticilerinin Yaşlarına Göre Dağılımı.....	78
Şekil 3.4. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı.....	79
Şekil 3.3. İşletme Yöneticilerinin Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı.....	80

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
CIOS	Bilimsel Yöneticilik Uluslararası Konseyi
ENA	Ulusal Yönetim Okulu
IIAP	Uluslararası Kamu Yönetimi Enstitüsü
IRA	Bölgesel Yönetim Enstitüleri
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TODAİE	Türkiye Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
KDV	Katma Değer Vergisi
VUK	Vergi Usul Kanunu
vb.	ve benzerleri
vd.	ve diğerleri

GİRİŞ

Muhasebe bilimi için hata; finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmeleridir. Muhasebe hileleri ise; başkalarını yanıltma amacı taşıyan muhasebe kayıt ve işlemlerinde bilinçli olarak meydana gelen düzensizliklerdir (Okay, 2011:41-57). Tanımlardan da yola çıkarak muhasebede hata ve hileleri ayıran en önemli unsur bilinçli olarak yapılıp yapılmadığıdır. Bu nedenle muhasebede hata ve hileler konusunda sorumluluğu bulunan grupların yapılan hata ve hileleri bilinçli olarak yapıp yapmadıkları önem kazanmaktadır. Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde sorumluluğu bulunanlar; işletme sahipleri, işletme yöneticileri, iç denetçiler, muhasebe meslek mensupları, işletme çalışanları gibi guruplar şeklinde sınıflandırılabilir.

Özellikle işletme yöneticileri, işletmenin en üst kademelerinde çalışıyor olmalarından dolayı işletmenin tüm birimlerinin bilgilerini ellerinde bulundurmaktadırlar. Bu durum muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluk derecesini önemli ölçüde arttırmaktadır. İşletme yöneticilerinin hem işletmenin imajını hem de işletmenin uzun vadede telafisi imkansız boyutlara ulaşan çok fazla güçlüklerle karşılaşmasını önlemek için muhasebede yapılan hata ve hileler ile ilgili üzerlerine düşen sorumluluğu yerine getirmesi gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, özellikle son yıllarda artan muhasebede hata ve hile olayları ile birlikte, muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluklarının tespitine yönelik bir araştırma yapılarak bu konu hakkında bilgi vermektir. Bu amaç doğrultusunda yapılan çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, işletme yöneticiliği kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle yönetici kavramı, yönetici kavramının yerini almaya aday terimler üzerinde durulmuştur. Yapılan bu açıklamalardan sonra, belli başlı yönetici tipleri, yöneticiliğin önemi, iyi bir yöneticide olması gereken nitelikler, yöneticiliği etkileyen çevre unsurları ve işletme yöneticilerinin görevleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, muhasebedeki hata ve hile kavramlarının anlaşılabilmesi için; muhasebede hata kavramı ele alınarak, bu hataların çeşitleri, nedenleri ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra muhasebede hile kavramı ele alınarak; muhasebede hile türleri, hilelerin ortaya çıkış nedenleri ve bu hilelerde kullanılan yöntemlerle ilgili bilgiler üzerinde durulmuştur. Bununla birlikte, muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğu teorik olarak ayrıntılı bir şekilde incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, yapılan uygulamalı araştırma ile ilgili olarak, araştırmanın amacı araştırmanın kapsamı ve sınırları, araştırmanın modeli ve hipotezleri, araştırmanın yöntemi, araştırma sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Sonuç bölümünde, anket çalışması ile elde edilen veriler ışığında konu değerlendirilerek yapılması gerekenler belirlenmiş ve konuyla ilgili öneriler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME YÖNETİCİLİĞİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Çalışmamızın bu bölümünde, işletme yöneticiliği kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle yönetici kavramı, yönetici kavramının yerini almaya aday terimler üzerinde durulmuştur. Yapılan bu açıklamalardan sonra, belli başlı yönetici tipleri, yöneticiliğin önemi, iyi bir yöneticide olması gereken nitelikler, yöneticiliği etkileyen çevre unsurları, açıklanmaya çalışılmıştır. En son olarak ise, işletme yöneticilerinin görevleri ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1.YÖNETİCİ KİMDİR

Genel olarak tanımlandığında yönetici, kar ve riski başkalarının olmak üzere, mal veya hizmet üretmek için üretim elemanlarını ele geçirip birleştiren ve işletmeyi çalıştırma sorumluluğu olan kişidir (<http://www.zeynepidil.com/belgeler/atasayar.pdf>.12/03/2014). Diğer bir tanıma göre yönetici, bir kurum ya da örgütte bir birimin ya da hizmetin sorumlusu konumunda görev yapan ve bu göreviyle ilgili olarak günlük, tekrar eden ve koşulları belli işlemlerin dışına taşan kararları alan, gözetim ve denetimde bulunan üst şeklinde tanımlanmıştır (Bulut ve Bakan, 2012:65). Farklı bir bakış açısına göre yönetici, her zaman dilimi içerisinde ve değişken çevre şartları altında belirli bir takım örgütsel amaçları gerçekleştirmek üzere beşeri, fiziki, finansal ve bilgi kaynaklarını planlayan, organize eden, yönlüten, koordine eden ve kontrol eden kişi şeklinde tanımlanmaktadır (Arslan, 2013:13). Bir başka tanıma göre yönetici; profesyonel öğrenilebilir bir bilgi topluluğu uygulayan, bir meslek haline gelmiş bilgi topluluğunu uygulayan kişidir. Ya da en bilindik tanımla yönetici, başkaları vasıtasıyla iş gören kişidir (Koçel, 2005:20). Sonuçlara ulaşmak yerine konumunu korumak, çalışanlarına hesap sormak yerine onlar tarafından sevmek, popüler olmak, yeterli bilgi ile donanıp karar vermek yerine kesin karar vermek, çalışanların farklı düşünerek ifade etmelerini sağlamak yerine uyum içinde olmak, astların kendi fikirlerine karşı çıkarak yeni fikirler ifade etmelerini sağlamak, yani açılımlara olanak sağlamak yerine yara almamak arzuları, yöneticiyi başarısız kılacak unsurlar olarak ifade edilmektedir (Lencioni, 1999:118). Yöneticiyi başarısız kılacak bu unsurların bilinmesi işletme yöneticiliği kavramının daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacaktır.

Geniş anlamda ise yöneticiler, birden çok kişinin işini yöneten, dar anlamda da özellikle üst düzeydeki görevleri yerine getiren kişiler olarak da ifade edilen, planlama, teşkilatlandırma, kaynakları düzenleme ve sağlama, yöneltme, nezaret, koordinasyon, kontrol ve idareyi geliştirme fonksiyonlarını yerine getirmek suretiyle, ortak çabayla belirli amaçların gerçekleştirilmesine yol gösteren, önderlik eden ve bir kuruluşun başında bulunan, emrinde personel çalıştıran, emir ve kumanda eden, üst düzeyde çalışan sevk ve idare eden, amaçlara ulaştırmaya çalışan kişiler olarak tanımlanmaktadır (Günay, 2004:5). Ayrıca, yönetici ve yöneticilik kavramlarını birbirine karıştırmamak gerekir. Bir yöneticide bulunması gereken bilgi, beceri, uyum vb. nitelikler yönetici kavramını açıklamaktadır. Yöneticilik ise, belirtilen bu çerçevede bir yöneticinin yaptığı işin adıdır. Diğer bir ifade ile yönetici, yönetme çalışmalarını yürüten kişi iken, yönetme ya da yöneticilik, bir kuruluşun bütün çalışmalarını, uygulamalarını ve başarılarını artıracak biçimde ahenkleştirmek ve personeli çalıştırarak, onları istenilen hedefe ulaştırabilmek demektir. Dolayısıyla yöneticinin nitelikleri, yöneticilik anlayışının belirlenmesinde esas kriter oluşturmaktadır (Bulut ve Bakan, 2012:66).

1.2. YÖNETİCİ TERİMİ VE KAVRAMININ YERİNİ ALMAYA ADAY

GÖRÜNEN KAVRAMLAR

Yönetici kavramı ile ilgili son yıllarda, hem tanım olarak hem de terim olarak değişiklikler ortaya çıkmıştır. Yönetim işinin bünyesinin değişmesine paralel olarak yönetici terimi yerine, bu değişimleri ve gelişmeleri daha iyi ifade ettiği düşünülen başka terimler kullanılmaya başlanmıştır. Yönetici terimi ve kavramının yerini almaya aday görünen bu kavramların başlıcaları şunlardır (Koçel, 2005:25-26):

- Lider (Önder),
- Koç(Coach),
- Girişimci(Müteşebbis),
- Mentor (Koruyucu),
- Mümkün Kılıcı (Enabler),
- Destekleyici (Soponsor)'dir.

1.2.1. Lider (Önder)

Yönetici teriminin son derece önemli olan kavramlarından bir tanesi liderlik kavramıdır. Yöneticilerin her konuda lider ruhuna sahip olması gerekmektedir. Yöneticilerden kendilerine verilen görev ve sorumlulukları niteliği dolayısıyla önderlik yapmaları beklenmektedir. Liderlik, belirli şartlar altında, belirli kişisel veya grup amaçlarını gerçekleştirmek üzere, bir kimsenin başkasının faaliyetlerini etkilemesi ve yönlendirmesi süreci olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla liderlik, liderin yaptığı şeyler ile ilgili bir süreç; lider ise, başkalarını belirli bir amaç doğrultusunda davranmaya yönelten, etkileyen kişidir şeklinde tanımlanmaktadır (Develi, 2010:46).

1.2.2. Koç (Coach)

Koçluk esas itibari ile yetiştirme ve geliştirmede kullanılan bir yöntemdir. Temelinde öğrencinin kontrollü bir şekilde öğrenmesi vardır. Aktif olan öğrencidir, koç gözlemleyici yorumcu ve feedback vericidir. Gelişmek isteyen kişi işi fiilen yapar. Koç öğretici yanındadır fakat karışmaz, gözlem yapar ancak öğrencinin tüm sorularını cevaplamaya hazırdır. Öğrenci deneyerek, düşünerek, sorun çözerek, tahmin yaparak, karar vererek kendini geliştirmeye çalışır. Koç öğrencinin performansını nerelerde ve nasıl geliştirmesi gerektiğini bilir, feedback verir ve öğrencinin güvenini artırır. Öğrenci bu yolla yeni bilgi, yetenek ve beceri kazanır. Günümüz yönetim ortamları öğrencileri böyle bir yola teşvik etmektedir (Koçel, 2005:25).

1.2.3. Girişimci(Müteşebbis)

Girişimci , mal veya hizmet üretmek veya pazarlamak üzere, sahip olduğu sermayeyi riske atar veya başkalarının sermayesinden yararlanır. Tek başına kendi emeğini kullanacağı gibi başkalarının emeğini satın alarak da çalışır. İşletmenin amacına ulaşabilmesi için, insanların ihtiyaçlarındaki ve isteklerindeki gelişmeleri en iyi biçimde sezen bir kişi olmalıdır. Ayrıca, yeni mallar ortaya koymak ve yeni üretim yöntemlerini uygulamak yeteneği bulunmalıdır (<http://www.zeynepidil.com/belgeler/atasayar.pdf>.12/03/2014).

1.2.4. Mentor (Koruyucu)

Kavram olarak eski Yunan mitolojisinden gelmektedir. Odysseus'un ođlu Telemachus'un eğitim ve terbiyesini, yakın ve gúvendiđi arkadaşı Mentor'a devretmesinden kaynaklanmaktadır.Yönetici teriminin yerini almaya aday bir kavram olarak Mentorluk eğitme, geliştirme, yetiştirme, çevreye uyumlu hale getirme, sosyalize etme, önünü açma, destekleme ve belirli norm ve değer yargılarını kabul ettirme ve korumayı kapsamaktadır. Organizasyonda tecrübeli yöneticiler, formal ve informal programlar çerçevesinde genç ve tecrübesiz yöneticilere mentorluk yaparak bunların yöneticilik yeteneklerini geliştirmelerine yardımcı olacaktır (Koçel, 2005:25).

1.2.5. Mümkün Kılıcı (Enabler)

Kolaylaştırıcı ve koruyucu kavramlarıyla nitelik olarak aynı paralelde bir kavramdır. Bu anlamda yönetici çalışanların daha ileri bir performansla ulaşmak ve sahip oldukları yetenekleri tam olarak ortaya koyabilmeleri için gerekli ortamın yaratılmasına yardımcı olmak rolünü üstlenmiştir (Koçel, 2005:26).

1.2.6. Destekleyici (Sponsor)

Organizasyonlarda yöneticiler, başka yöneticilerin (genç, tecrübesiz kıdemsiz olanların) daha fazla sorumluluk, yetki alması, terfi etmesi, güç kazanması için desteklenmesi anlamına gelir. Organizasyon ortamında çalışanların bir destekleyiciye (sponsora sahip olmadan yükselmeleri hemen hemen imkansızdır. Destekleyicinin yukarıda sözü edilen kavramlarda olduğu gibi, çalışanın ilk amiri olması da şart değildir (Koçel, 2005:26).

1.3.BELLİ BAŞLI YÖNETİCİ TİPLERİ

Çeşitli tiplerde yöneticiler bulunmaktadır. Yani yöneticiler, tek tip ve tek özellikte olan kişiler değildir. Kendi karakter yapılarına, eğitimlerine, kültürlerine, anlayışlarına, fonksiyonlarına göre birbirinden farklı yönetici tipleri oluşmaktadır. Bu bakımdan yöneticiler çeşitli tipler altında incelenmiştir. Belli başlı yönetici tipleri şunlardır (Bulut ve Bakan, 2012:67):

- Otoriter Yöneticiler,
- Demokratik Yöneticiler,
- Sorumluluktan Kaçan veya Sorumluluk Alamayan Yöneticiler,
- Diğer Yöneticiler'dir.

1.3.1.Otoriter Yöneticiler

Genellikle bu tip yöneticiler sert yapılı, otoriter, işlerini emir vererek yaptırın, başkasının görüş ve düşüncesine başvurmayan kişilerdir. Yönetimin en önemli görevinin yöneticilerinin çalışanlarına ne yapmaları, nasıl yapmaları gerektiğini söylemek olduğunu düşünürler ve bu şekilde davranırlar. Çalışanlara görevleri tanımlandıktan sonra, bu görevleri hiç bir fikirde bulunmadan, soru sormadan yerine getirmelerini isterler yani çalışanların fikir ve düşüncelerine değer vermezler. Otoriter yöneticiler, çalışanların fikir ve düşüncelerine önem vermenin büyük bir risk olduğunu ve bu riskin alınmaması gerektiğini düşünmektedirler (Doğan, 2006:167).

Birçoğunun yaptığı tanımlamaya göre otokrater yöneticiler istenilmeyen yöneticiler olarak görülmektedir. Aslında, yöneticinin otoriter olması her zaman olumsuz olarak düşünülmemelidir. Örneğin otoriter olmakla beraber dürüst, yetenekli, cömert ve personelini düşünen kişiler olmaları halinde kabul görmüşlerdir. Burada tehlikeli olan, yöneticinin otoriterliği ile beraber yeteneksiz ve beceriksiz bir yapıya sahip olamasıdır. İşte bu tür yöneticiler başında bulunduğu kuruluşu başarıya götüremez. Hatta kuruluşu çoğu yerde başarısızlığa mahkûm etmektedir (Bulut ve Bakan, 2012:67).

1.3.2.Demokratik Yöneticiler

Demokratik yöneticiler isminde geçen demokrasi sözünden de anlaşılacağı üzere, danışmacı ve katılımcı bir yöntemi benimserler. Diğer bir ifade ile bu tip yöneticiler, işletme içindeki en üst kademedan en alt kademeye kadar herkesin görüş ve düşüncelerine yer veren yöneticilerdir. Hiyerarşide kendinden üst kademe ve alt kademedeki çalışanların düşünceleri en az kendi düşünceleri kadar önemlidir. Demokratik yöneticiler çalışanların düşüncelerine önem vermenin risk almak olduğu ve bu riskin alınması gerektiğine inanırlar. Kısacası bu

şekilde düşünen yöneticiler, çalışanların görüş ve düşüncelerine önem vermeyi risk alma ve kişisel gelişme fırsatı olarak görmektedirler (Doğan, 2006:167).

Demokratik yöneticiler, gerçek ve sözde demokrat olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.. Eğer bir yönetici başkalarının düşüncelerine başvururken samimi ise ve bu görüşleri dikkate alıp değerlendiriyorsa gerçek demokrat yönetici sayılır. Yani demokratik yöneticiliği özümseyerek uygulayan yöneticiler bu guruba girer. Aksi durumda ise sözde demokratik bir yönetici olmaktadır. Yani başkalarının düşüncelerine samimi bir şekilde değer vermezler, sadece o anlık değer veriyormuş izlenimi oluştururlar(Bulut ve Bakan, 2012:67).

1.3.3. Sorumluluktan Kaçan veya Sorumluluk Alamayan Yöneticiler

Bu tip yöneticiler adındanda anlaşıldığı üzere, genellikle nemelazımcı bir anlayış içinde olup bana dokunmayan yılan bin yaşasın zihniyetinde olan kişilerdir. Sorumsuz olan bu yönetici tipleri, her işi astlarına havale eden, kendilerine getirilen işlere kızan, sorumluluktan kaçan ve işleri diğer personel tarafından yapılan şekilde yönetici olan kişilerdir. Bu sebeple kendisinden alt konumundaki personel ne kadar iyi olursa olsun, bu tür yöneticinin yetersizliği sebebiyle iş verimi düşer. Daha verimli bir iş sağlanması beklenemez. Yöneticilerin sorumluluktan kaçmaları ciddi sorunlara sebep olur ve bu tipte ki yöneticilerin başarıyı yakalamaları oldukça zor hatta imkansız denilebilir. Sorumsuz yöneticiler değişen tüm anlayış ve beklentilere duyarlılık göstermeden kararlar alır ve icraatlarda bulunurlar (Ay ve Erçen, 2003:119).

1.3.4. Diğer Yöneticiler

Burada yöneticiler değişik bakış açısıyla sınıflandırılmıştır. Bir sınıflamaya göre, örgütün hiyerarşik yapısındaki konumlarına bakılarak üst,orta ve alt düzey yöneticiler. Diğer bir sınıflamaya göre sorumlu oldukları örgütsel aktivitelerin türlerine göre fonksiyonel ve genel yöneticiler şeklinde ikiye ayrılmıştır. Alt düzey yöneticiler çalışanların yapmış oldukları işlerden sorumlu olup başka yöneticiler üzerinde yönetsel sorumluluğa sahip olamazlar. Orta düzey yöneticiler, örgütün hiyerarşisinde ortalarda yer alan ve bir yandan bir kısım yöneticileri yönetme görevini üstlenen, diğer yandan da bazı çalışanların yapmış oldukları işlerden sorumlu olan yöneticilerdir. Üst düzey yöneticiler örgütün tamamının yönetiminden sorumludurlar. Fonksiyonel yöneticiler, örneğin finansman ya da insan kaynakları yönetimi

gibi örgütsel aktivitelerden sadece bir tanesinden sorumlu olan yöneticilerdir. Genel yöneticiler örgüt içerisindeki bütün faaliyetlerden sorumlu olan yöneticilerdir (Bulut ve Bakan, 2012:68). Ayrıca yöneticiler, başka yönlerden sınıflandırıldığında farklı tip yöneticilerin olduğu bilinmektedir. Örneğin, yönetimle ilgili genel kuralları bilen ve işin teknik yönüne girmeyen yöneticiler, **genel yönetici** olarak isimlendirilirken, genel kurallardan ziyade işin özelliklerine ve teknik yönlerine eğilen yöneticiler **teknik yönetici** olarak isimlendirilmektedir. Bir yönetici, bir kuruluşun başında seçilmiş veya atanmış olarak resmen görev almışsa **resmi yönetici**, böyle olmayıp da yetki ve otoritesi geleneğe dayanıyorsa **geleneksel yönetici** olarak bilinmektedir (Koçel, 2005:31).

Bunlara ek olarak bir de, yöneticiliği kamu yöneticiliğinin alt dalı olan, genel ve özel yöneticilik olarak ikiye ayırabiliriz. Daha çok toplumsal bilimlerde yetişmiş, hazırlık döneminden sonra çalışmaya başlamış, hizmet sırasında yöneticilik yeteneğini geliştirmiş ve çeşitli kurumların üst kadrolarında görev alabilecek tipte yöneticiler **genel yönetici** olarak tanımlanılır. Genel yönetici, hiçbir uygulamalı bilim dalının uzmanı değildir. Öğrenimleri sosyal bilimler ve hukuk dallarında yoğunlaşmış olup, asıl yöneticilik niteliklerinin uygulamada ve görev başında olgunlaşacağına inanılır. Özel olarak yöneticilik eğitimi almamış ama kendi konusunda, tıp, mühendislik gibi uzmanlık gerektiren konularda eğitim ve deneyimi olan ve bu alanlarda hizmet veren kurumlarda yöneticilik yapan kişiler **uzman yönetici** olarak tanımlanmaktadır (Günay, 2004:15-17).

1.4.YÖNETİCİLİĞİN ÖNEMİ

Yöneticilik konusu tarihsel süreç içerisinde her zaman önemli olmakla beraber, 20. yüzyılda hem ulusal hem de uluslararası düzeyde kurumsal bazda ele alınmış ve yöneticiliğe ilişkin kurumlar geliştirilmiştir. Örneğin, 1955'te kamu ve özel kesim için yöneticilik mevkilerine atanacak İranlıları yetiştirmek için açılan "İran Kamu Yönetimi Enstitüsü", 1962'de Filipinlerde açılan "Filipinler Yöneticilik Akademisi", 1944'te İngiltere'de açılan "Yönetici Eğitim Kolejlere", Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulan "Federal Yürütme Enstitüsü", Fransa'da 1926'da kurulan ve merkezi şimdi Cenevre'de olan "Bilimsel Yöneticilik Uluslararası Konseyi" (CIOS) ve onun tarafından 1958'de kurulan "Uluslararası Sevk ve İdarecilik Akademisi", 1945 yılında kurulan "Ulusal Yönetim Okulu (ENA), yine yöneticilik eğitimi veren "Uluslararası Kamu Yönetimi Enstitüsü" (IIAP) ve daha sonra onun

yerine kurulan “Bölgesel Yönetim Enstitüleri (IRA), ülkemizde kurulan “Türkiye Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü” (TODAİE) gibi eğitim merkezleri, yönetici personel yetiştirmek ve daha verimli yönetimler sağlamak amacını gütmek amacıyla kurulmuşlardır. Bütün bu oluşumlar yöneticiliğe verilen önemi gayet açık ortaya koymaktadır . Gerçekten de yöneticilik bugün hem beşeri hem de maddi kaynakların etkin ve verimli kullanılmasında en önemli faktör durumundadır (Bulut ve Bakan, 2012:69).

1.5. İYİ BİR YÖNETİCİDE OLMASI GEREKEN NİTELİKLER

Bir yöneticide olması gereken nitelikler diğer görevlilerden farklı olmalıdır. Çünkü sorumluluk arttıkça niteliklerin de bu sorumluluğu taşıyabilen türden olması gerekir. İyi bir yönetici de taraf tutma, anlayışsızlık, kararsızlık, korku, etki altında kalma, dar görüşlülük gibi olumsuz niteliklerin bulunmaması gerekir. Bunların aksine bir yöneticide olması gereken niteliklerden bazılarını şu şekilde belirlemek mümkündür (Bulut ve Bakan, 2012:70; Günay, 2004:19-23; Develi, 2010:16-22):

- Planlı, işbirlikçi, örgütleyici, denetim kurallarına riayet edici ve yönlendirici olmalıdır. Kısacası yönetim unsurlarını iyi bir biçimde uygulamalıdır.
- Personeli tarafından dikkate alınması ve başarılı olması için, personelinin görüşlerine önem vermeli, onları dinlemeli ve geleceğe ait yeni fikirler ileri sürmeli ve bu fikirleri onlarla paylaşmalı ve güven kazanmalıdır.
- İşyeri ile ilişkisi fazla olmalı, personeline girişim ruhu aşılmalı, alt kademeye yetki devretmede cimri davranmamalı, onları yeteneklerine uygun işlerde çalıştırmalı ve iyi elemanlar yetiştirmelidir.
- Yönetici, yöneticiliği rütbe ve ayrıcalık değil, sorumluluk olarak görmeli, nihai sorumluluğun kendisinde olduğunu bilmeli ve yanında güçlü mesai arkadaşları ve astlar bulunmasından çekinmemelidir.
- Toplumunu tanıyan, toplumun geleneklerini bilen, toplumun hassasiyet gösterdiği noktaları iyi tespit eden, diğer bir deyişle toplumun nabzını iyi tutan bir yönetici olmalıdır.

- İyi bir yöneticiler, uygulayanları yönlendiren ve aralarında gerekli uyumu sağlayan bireyler olmalıdır.
- Fiilen işi yöneten, bir çeşit elleri işin üzerinde olan, iş yapan kişileri direkt olarak kontrol eden yöneticiler olmalıdır.
- İyi bir yöneticide bulunması gereken kişilik özellikleri genel olarak; karizmatik olmak, misyon sahibi olmak, vizyon sahibi olmak, güçlü olmak, girişimci, yenilikçi ve yaratıcı olmak, hırslı ve heyecanlı olmak, etkili iletişim kurmak, üstün bir kişilik sahibi olmak, olgun ve dürüst olmak, pozitif olmak, inançlı olmak, azimli ve çok çalışkan olmak, başarılı ve olumlu bir imajı olmak, etkili konuşma yapmak ve iyi bir hatip olmak, güven duymak ve güvenilir olmak, genel kültür sahibi olmak, cesur, dayanıklı, sağlıklı, sabırlı ve soğukkanlı olmak, kararlı ve tutarlı olmak, alçak gönüllü ve hoşgörülü olmak, ciddi, samimi, açık sözlü ve güler yüzlü olmak, hataları tekrarlamamak ve tecrübelerden ders almak, zamanı iyi kullanmak, özel yaşamı düzenli ve düzeyli olmak şeklinde olmalıdır.
- Yönetici, ayrıntılar üzerinde fazla zaman harcamamalı, sevgiden çok saygı beklemeli, kurallardan çok sonuçlara odaklaşmalı, sorunların üzerine gitmeli ve çözmeye çalışmalı, personeli bilgilendirmede başarılı olmalıdır.
- Öncülük yapmalıdır, uyulmayacak emirler vermemelidir, emir verirken mevcut kanallardan yararlanmalıdır. Toplumsal faaliyetlerde üyelerle iyi iletişim kurmalı, grubun diğer üyeleri önünde hiç kimseyi suçlamamalı ya da övmemelidir, tüm durumu göz önünde bulundurmalıdır. Disiplini sağlarken ceza vermekten çok, grubun kendi kendini disipline sokacağı koşulları hazırlamakla uğraşmalıdır.

1.6. YÖNETİCİYİ ETKİLEYEN ÇEVRE UNSURLARI

Bir yöneticinin başarısı başında bulunduğu örgüt birimlerini başarıya ulaştırması ile ölçülecektir. Bunu başarabilmek içinde sürekli değişen çevre koşulları karşısında kendisini yenilemek geliştirmek zorundadır. Çünkü, yönetici tüm organizasyonun ve kendi biriminin başarısından sorumludur.

Esasında yönetici çok çeşitli kaynaklardan gelen arzu, istek, baskı ve zorlamalar altında çalışan bir bireydir. Yöneticiyi doğrudan veya dolaylı yollardan etkileyen çok çeşitli çevre unsurları vardır. Bunlar; kişisel ihtiyaçlar, örgüt içi baskılar, amaçlar, verimlilik, sonuç alma, sendikalar, yetki, eğitim, yetenekler, kültür, sosyal yapı, bilgi, teknoloji, hizmet, iş, toplum, yerel bölge, devlet, uluslararası çevre gibi unsurlardır (Koçel, 2005:23-24).

Bir yöneticinin bütün bu unsurlara karşı duyarlı olması gerekmektedir. Bu duyarlılığın sonucu olarak yönetici bu unsurlarla bazen mücadele etmek, bazen yardımlaşmak, bazen pazarlık etmek vb. gibi şekillerde ilişki kuracaktır. Bütün bunları yaparken de otorite yanında sahip olduğu güç kaynaklarını da kullanacaktır.

1.7. İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN GÖREVLERİ

İşletme yönetiminde olay, insan ile insan, insan ile diğer tüm üretim unsurları arasındaki ilişkilerin düzenlenmesini içerir. Bu anlamda işletme yönetimi, işletmelerin yönetime ilişkin problemlerini çözmek, amaçlarını yerine getirmek için birçok faaliyeti yürüten bir uğraşı alanıdır. Etkili bir yönetim; sorun alanlarını önceden görüp, tespit edip sorun çıkmadan çözüm getirmek ile sağlanabilir(Arslan, 2013:13). İşletmede ortaya çıkan sorunları önceden görüp sorun çıkmadan çözüm getirme görevini yerine getirecek en önemli kişiler işletme yöneticileridir. Bu anlamda işletme yöneticilerinin üzerlerine düşen görevi tam ve istenilen şekilde yerine getirmeleri işletme açısından hayati önem taşımaktadır.

Yönetici görevini düzgün bir şekilde yerine getirmede özellikle şu üç niteliğe sahip olmalıdır(<http://nenedir.com.tr/yonetici-nedir-ve-gorevleri-nelerdir/21/05/2014>):

Yetki ve sorumluluk almaya hazır olmalı: Yönetici, kendisinden beklenen işlerin yapılması için kararlar almak durumdadır. Aldığı kararların sorumluluğunu da üstlenmekten kaçınmamalıdır.

Personelini anlamalı: İyi bir yönetici görevde bulunduğu sürece, kuruluşun ve personelinin çalışmalarından haberdar olmalıdır.

Görüşlerini personeline açıklamalıdır: Yönetici, astlarının kişisel sorunlarına da duyarlı davranmalı ve bu sorunların çözümüne yardımcı olmalıdır. Böylece, personelinin daha verimli çalışmasını sağlayabilir.

Tüm bu açıklamalardan sonra işletme yöneticilerinin görevleri şu şekilde sıralanabilir(Günay, 2004:19; Arslan, 2013:13; <http://nenedir.com.tr/yonetici-nedir-ve-gorevleri-nelerdir/> 21/05/2014):

- İşletmenin misyon ve vizyonuna bağlı olarak amaçlarını belirlemek,
- İşletme amaçları doğrultusunda siyaset ve stratejiler geliştirmek,
- Organizasyon yapısını gelişim ve değişime uygun yeniden yapılandırmak,
- İşletme çalışanlarının görevlerini belirlemek,
- Tüm unsurların işletme amaçları doğrultusunda verimli kullanımını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin işletme amaçlarıyla uyumunu kontrol etmek,
- Amaçlara hangi kaynaklardan ulaşılabileceğini belirleyip bu kaynakları sağlamak,
- Yapılacak işlerle ilgili işlemleri başlatmak,
- Hedeflere yeterince ulaşılması için gerekli önlemleri almak,
- Uzun vadeli planlarını ve programlarını hazırlamak,
- İnsan kaynaklarını ve örgütün diğer olanaklarını da kullanarak ortak amaçlara ulaşma yolunda çalıştırmak,
- Yönetimi altında bulunan farklı işlevleri yerine getirten yürütme ve denetim birimlerini yönlendirmek,
- Alınan kararların uygulanmasından doğan sorunlara ve önerilen çözümleri de dikkate alarak yeni düzenlemeler yapmaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBEDE HATA VE HİLE KAVRAMLARI

Çalışmamızın bu bölümünde muhasebede hata ve hile kavramlarının anlaşılabilmesi için; muhasebede hatalar, bu hataların çeşitleri, nedenleri ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra muhasebede hile kavramı ele alınarak, hile türleri, muhasebede hilelerin ortaya çıkış nedenleri ve bu hilelerde kullanılan yöntemlerle ilgili bilgiler üzerinde durulmuş, ayrıca, muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde yöneticilerin sorumluluğu ayrıntılı bir şekilde incelenmeye çalışılmıştır.

2.1.MUHASEBEDE HATA KAVRAMI

Hata kavramı Türkçe sözlükte kelime anlamı olarak; istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanılğı olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr:17.02.2014). Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik, ihmal, bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe işlemi ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hataları genel olarak kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak, kasit unsuru içermeyen fiil ve davranışlar olarakta tanımlanabilmektedir. (MHUD Yayını,2004:128). Muhasebe bilimi için hata, finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmeleridir(Okay, 2011:41).

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, muhasebe hatalarını oluşturan işlem ve olaylarda bir istek veya kasit unsuru bulunmamaktadır. Söz konusu işlem ve olaylardaki yanlışlıklar genelde gerekli olan özenin gösterilmemesinden dolayı kaynaklandığı bilinmektedir. Bu da muhasebe hatalarını, bir sonraki konuda anlatılacak olan muhasebe hilelerinden ayıran en önemli unsurdur. Muhasebe hilesini doğuran ana etken, yapılan işlem ve olayın kasıtlı olarak yapılmasıdır.

2.2. MUHASEBE HATALARININ ÇEŞİTLERİ

Teknolojideki gelişmeler ile birlikte muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamlarında hazırlanması, muhasebe hatalarını büyük ölçüde azaltmış, hatta bazı hataları da tamamen yok etmiştir. Ancak yine de uygulamalarda sıkça karşılaşılan hata çeşitlerini aşağıdaki gibi sınıflara ayırıp incelemek mümkündür.

2.2.1. Matematiksel Hatalar

Matematiksel hatalar, muhasebe işlemlerine ilişkin hesaplamalarda dört işlemden kaynaklanan hatalardır (Küçüksavaş, 2005:351).

Matematiksel hatalar, genellikle amortisman, yeniden değerlendirme, katma değer vergisi, maliyet artış fonu gibi aritmetik işlemlerin yapıldığı hesaplarda ortaya çıkmaktadır. Örneğin: Genel giderler hesabının borç bakiyesi 11.000 TL iken yanlışlıkla 15.000 TL olarak hesaplanıp kar-zarar hesabına aktarıldıktan sonra aradaki 4.000. TL'lik farkın oluşmasıdır. Fakat, günümüzde muhasebenin ağırlıklı olarak bilgisayar ile tutulmasından dolayı bu tür hatalara pek sık rastlanılmamaktadır (Okay, 2011:43).

2.2.2. Kayıt Hataları

Muhasebe işlemleriyle ilgili olayların muhasebe defterlerine kaydedilirken rakam ve hesaplarda yapılan yanlışlıklar sonucu oluşan hatalardır (Kirik, 2007:41). Kayıt hatalarını çeşitli şekillerde sınıflamak mümkün olmakla birlikte aşağıda üç şekilde incelenmeye çalışılmaktadır.

2.2.2.1. Rakamsal Hatalar

Rakamsal kayıt hataları, muhasebe işlemlerine ilişkin rakamların günlük defterlere yanlış yazılması veya rakamların yer değiştirmiş olarak kaydedilmesi ile ortaya çıkan hatalardır (Okay, 2011:43). Çoğunlukla bu hatalar, rakamlardaki sıfırların eksik veya fazla yazılması sonucu oluşmaktadır. Rakamsal hataların daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki bir örnekle açıklanmaya çalışılmaktadır.

Örnek: E işletmesi 15/10/2014 tarihinde, N işletmesinden olan 350,000 TL tutarındaki alacağına karşı 9 ay vadeli senet almış ve bununla ilgili olarak aşağıdaki kaydı yapmıştır.

_____ 15/10/2014 _____
121 ALACAK SENETLERİ 35,000
120 ALICILAR 350,000
Z işletmesinden alınan 9 ay vadeli senet
_____ / _____

Yukarıdaki yevmiye defteri kaydında 350,000 TL olarak alınan senet, 35,000 TL olarak kaydedilmiştir. Bu hatayı düzeltmek için, alacak senetleri hesabının yalnızca borç kısmına 315,000 TL yazmak gerekecektir. Hatanın 22/10/2014 tarihinde fark edildiğini varsayarsak düzeltme kaydı şöyle yapılacaktır.

_____ 22/10/2014 _____
121 ALACAK SENETLERİ 315,000
Eksik yazılan tutarın kaydı
_____ / _____

2.2.2.2. Hesap Hataları

Hesap hataları, muhasebe işlemlerinin vergi kanunlarına ve muhasebe usul ve esaslarına uygun yorumlanmaması sonucunda kayıtların başka hesaba kaydedilerek hataya sebebiyet vermesi ile ortaya çıkan hatalardır. Örneğin: Kasa hesabına borç yazılması gereken hesap kaydının alacak hesabına borç yazılması gibi gerçekleşen hatalardır (Kaval, 2005:64).

İşlemlerin muhasebeleştirilmesi sırasındaki esas olan usul, işlemin ait olduğu hesaba kayıdır. Bu hesap yerine başka bir hesaba kayıt söz konusu olduğunda işlem defterlere yanlış kaydedilmiş olur. Yanlış hesaba geçirme bu kayıtlar arasında borçlandırılması veya alacaklandırılması gerekli hesapların yerine yanlış hesapların kullanılmasıdır. Yanlış hesaba geçirme, genellikle ilk kayıt sırasında ve fiş düzenlenirken veya yevmiye defterine geçirilirken yapılmaktadır. Konunun daha iyi anlaşılması için aşağıdaki örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır (Kirik, 2007:44).

Örnek: 1) E ticaret işletmesinde 12/10/2014 tarihinde işletmede kullanılmak üzere 50.000 TL + %18 KDV tutarında bir bilgisayar peşin olarak satın alınmış ve söz konusu işlemle ilgili olarak aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

_____ 12/10/2014 _____

153 TİCARİ MALLAR 50,000

191 İNDİRİLECEK KDV 9,000

320 SATICILAR 59,000

Bilgisayar satın alınması

_____ / _____

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

_____ 15/10/2014 _____

320 SATICILAR 59,000

153 TİCARİ MALLAR 50,000

191 İNDİRİLECEK KDV 9,000

Yanlış kaydın iptali

_____ / _____

_____ 15/10/2014 _____

255 DEMİRBAŞLAR 50,000

191 İNDİRİLECEK KDV 9,000

100 KASA 59,000

Bilgisayar satın alınması

_____ / _____

Örnek: 2) N işletmesi 17/10/2014 tarihinde 100,000 TL + %18 KDV tutarında mal satmış ve aşağıdaki kaydı yapmıştır.

17/10/2014

100 KASA 118,000

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 100,000

191 İNDİRİLECEK KDV 18,000

Mal satış kaydı

_____ / _____

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

20/10/2014

191 İNDİRİLECEK KDV 18,000

391 HESAPLANAN KDV 18,000

KDV ile ilgili yanlışlığın düzeltilmesi

_____ / _____

2.2.2.3. Tarih ve Zaman Dilimi Olarak Yapılan Hatalar

Kayıt altına alınmış olan muhasebe belgesinin tarihi ile kayıt tarihinin uyuşmaması ve incelenen dönemin zaman dilimi ile hazırlanan mali tablo veya mizanın aynı döneme ait olmaması veya bir önceki döneme ait olan verilerin bir sonraki döneme aktarıldığı zaman gerçekleşen hatalar tarih ve zaman dilimi olarak yapılan hatalardır (Güçlü, 2005:74-75).

Kayıt hatalarından olan; rakamsal hatalar, hesap hataları ve tarih ve zaman dilimi olarak yapılan hatalar günümüzde muhasebe işlemlerinin çoğunlukla bilgisayar ile yapılmasından dolayı pek sık rastlanılmamaktadır.

2.2.3. Manüel Kayıtlardaki Nakil Hataları

Yevmiye defterindeki muhasebe kayıtlarının başka bir sayfaya veya defteri kebir gibi başka bir deftere aktarılırken yapılan yanlışlıklardır. Manüel kayıtlardaki nakil hataları da yevmiye defterindeki muhasebe kaydı, başka bir sayfaya veya deftere aktarılırken rakamda hata yapılması veya ilgili hesapta yanlışlık yapılması ile ortaya çıkmaktadır. (Okay, 2011:44).

Konunun daha iyi anlaşılması için aşağıdaki örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır (Kirik,2007:47):

Örnek:1) Kasa hesabında meydana gelen 22,000 TL tutarındaki artış yevmiye defterine 22,000 TL yazılıp büyük deftere 2,200 TL olarak yazılırsa kasa hesabı 19,800 TL açık verecektir.

_____ 25/10/2014 _____
100 KASA 22,000
120 ALICILAR 22,000
Alacak tahsilatı
_____ / _____

Büyük deftere kayıt:

100 KASA	
100,000	30,000
90,000	8,000
80,00	40,000
65,000	1,000
2,200	

Örnek:2) E işletmesinde 28/10/2014 tarihinde 28,000 TL tutarında kırtasiye malzemesi alınmış ve aşağıdaki şekilde yevmiye ve büyük defterlere kaydedilmiştir.

_____ 20/10/2014 _____
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 28,000
100 KASA 28,000
Kırtasiye malzemesi alınması
_____ / _____

Büyük defterlere kayıt:

100 KASA		730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	
300,000	80,000	10,000	
10,000	5,000	45,000	
3,000	1,000	28,000	
55,000	28,000		

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

2.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Muhasebe işleminin kaydedilmesi gereken dönemde kaydedilmemesi, ya da aynı işlemin birden çok kaydedilmesi sonucunda ortaya çıkan hatalardır. Bu hatalara ilişkin ayrıntılı bilgi aşağıda verilmiştir.

2.2.4.1. Unutma Hataları

Muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından dönemsellik kavramı gereği yapılan işlemlerin ilgili bulunduğu dönemde defterlere kaydedilmesi gerekir (Sevilengül, 2008:23). Gerçekleşen işlemlerin ilgili bulunduğu dönemlerde kaydedilmemesi muhasebe hatalarını ortaya çıkarmaktadır. Bu hatalar muhasebe personelinin kendi bünye ve organizasyonları içinde yapacakları inceleme ve kontrol ile zamanında ortaya çıkabilmektedir. Bir kaydın geçirilmesinin unutulduğu ve unutulduğunun anlaşıldığı durumlarda, hatanın farkına varıldığı tarihte o işleme ait bilgi ve belgeleri ilgili deftere kaydolunur (Kirik, 2007:48).

Örneğin, muhasebenin dönem sonunda alış faturalarının unutulmuş olarak döneme kaydedilmemesi sonucunda; alış ve ticari borç hesaplarının olduğundan az tutarda çıkması şeklinde bir hata oluşmaktadır (Güredin, 2010:133).

2.2.4.2. Tekrarlama Hataları

Tekrarlanma hataları unutmama hatalarının tam tersi şeklinde gerçekleşen işlemlerde deftere iki defa kayıt yapılması ile oluşan hatalardır. Örneğin; işletmenin satın aldığı bir mala ilişkin faturanın satıcı firma tarafından belge geçer şeklinde gönderildikten sonra kaydedilmesi ve daha sonra faturanın aslının gelmesi ile gelen faturanın da tekrar deftere kaydedilmesi ile çift kayıt yani tekrarlanma hatası gerçekleşmiş olur (Okay, 2011:44).

2.2.5. Bilanço Hataları

Bilanço, bir işletmenin belirli bir anda sahip olduğu varlıklarla, bu varlıkların sağlandığı kaynakları bir düzen içinde gösteren tablodur (Çabuk ve Lazol, 2010:8).

Bilançonun oluşturulmasında tek düzen muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde belirtilen ilke ve esaslar göz önünde bulundurulur. Bu ilke ve esasların genel amacı işletmeden bilgi alanlara karşı doğru bilgilerin aktarılmasını sağlamaktır. Zira bilançonun; işletme sahipleri, işletme ortakları, devlet, işletmenin ilişkide bulunduğu kişi ve kurumlar, kredi verenler, yatırım yapanlar ve diğer ilgililer tarafından ihtiyaç duyulan bilgileri gerçeği yansıtacak şekilde göstermesi gerekmektedir. Bilançolarda yapılan hatalar genellikle yukarıda belirtilen ilke ve esaslara uyulmaması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bilanço hataları değerlendirme ve hesapların birleştirilmesi şeklinde iki grup altında sınıflandırılabilir (Irmak ve diğerleri, 2002:38).

2.2.5.1. Değerleme Hataları

Muhasebe çalışanlarının bilgi yetersizliğinden ötürü bilanço aktif ve pasif hesaplarında yanlış değerlendirme yapımları ile değerlendirme hataları oluşmaktadır. Örneğin, dönem stoklarının noksan değerlendirilmesi gibi aktifleştirilmesi gereken bir harcamanın gider yazılması da değerlendirme hatasıdır (Okay, 2011:45).

İşletmeler dönem sonlarında tek düzen muhasebe sistemi ve VUK'nun ilgili hükümlerine göre envanter işlemleri düzenlemektedirler. Buradaki gerçek amaç gerekli kalemlerin değerlendirme işlemlerinin yapılarak söz konusu kalemlerin gerçek değerleriyle bilançoda gösterilmesini sağlamaktır. Örneğin; stoklar, demirbaşlar, taşıtlar, alacak senetleri, çekler, vb. kalemler söz konusu işlemlere tabi tutularak bilanço günündeki gerçek değeriyle yazılırlar. Tüm bu işlemlerin yani dönem sonunda yapılması gereken envanter işlemlerinin dönem sonlarında işletmeler tarafından yapılmaması veya yanlış yapılması durumunda bilanço işletmenin gerçek durumunu yansıtmayacaktır. Böylelikle değerlendirme hataları ortaya çıkacaktır (Kirik, 2007:50).

2.2.5.2. Hesapların Birleştirilmesi

İsminden de anlaşılacağı üzere işletmeler normal şartlarda yaptığı işlemleri ve ilgili kayıtları Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde ayrı hesaplarda izlemesi gerekirken bunu yapmayıp, tek bir hesap altında izlemesi veya hesapları birbirine mahsup etmesi sonucu meydana gelen hatalardır. Örneğin; İşletmenin Kara işletmesine olan senetli borcu ile Kara işletmesine olan senetli alacağını "121 Alacak Senetleri" ve "321 Borç Senetleri" hesabında ayrı olarak kaydedip izlemesi gerekirken, tek bir hesabın borç ve alacak tarafını çalıştırarak bu senetleri takip etmesi hesapların birleştirilmesi hatasına örnek olarak verilebilir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği gereğince, bilanço hesapları arasında mahsup yapılamaz. Yine işletmenin, aktifinde kayıtlı bir taşıt için ayırdığı amortismanları taşıt tutarından indirmek kaydıyla, amortismanları bilançoda göstermemesi de bir mahsup hatasıdır (Okay, 2011:46).

2.2.6. Telafi Edici Hatalar

İşletmenin daha önceden yapmış olduğu bir hatayı ortadan kaldırmak için yapılan hatalardır. Bu tür hatalar özellikle çok tehlikelidir, çünkü güvenli gibi görünen işlemlerin telafi edici hatalara rastlanması halinde güven vericilikten uzaklaşmasına neden olmaktadır. Bu da işletmenin imajını büyük oranda zedeler. Diğer taraftan dürüst olmayan ya da dikkatsiz olan kişiler; zorunlu oldukları, bulmak istemedikleri veya bulmayı beceremedikleri hataları gizlemek amacıyla telefî edici hatalara bilerek ve isteyerekte başvurabilirler (Aksoy, 2006:28).

2.3. MUHASEBEDE HATALARIN NEDENLERİ

Muhasebe hatalarının yapılma nedenleri temelde, ihmal dikkatsizlik ve bilgisizlikten kaynaklansa bile, bu hatalar çeşitli faktörlerin etkisi altında yapılmaktadır. Hataların rasyonel bir biçimde bölümlere ayrılması ve sıralanması oldukça güçtür (Dumanoğlu, 2005:350). Hataların nedenleri bilgisizlik ve tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlik başlıkları altında aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

2.3.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Muhasebede işlemleri gerçekleştirmek ve doğru sonuca ulaşabilmek için gerekli olan tüm kanun, ilke, kavram ve bilgilerin bilinmesi ve doğru bir biçimde uygulanması gerekmektedir. Muhasebede çalışan personelin muhasebe kavram, ilke ve kurallarını, bu konuda yapılan yasal düzenlemeleri ve işletmenin muhasebe sistemini iyi bilmemesi, muhasebede çeşitli düzensizliklere ve dolayısıyla hataya yol açabilir. İşletmelerdeki muhasebe hatalarının önüne geçebilmek için ilk ve en önemli adım iyi yetişmiş, kaliteli, dürüst ve bilgili bir muhasebe personelinin işletmede bulunmasıdır. Tüm bunların yanında hataların azaltılmasında alınabilecek önlemlerden bazıları, işletme çalışanlarının hizmet içi eğitime tabi tutulması, gerektiğinde seminer, panel veya konferanslar hazırlanarak bilgi düzeyinin artırılmasıdır (Okay, 2011:55).

2.3.2. İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebeye ait işlem ve olaylar gerçekleştirilirken, gereken dikkat ve özenin gösterilmesi bilgi kadar önemli olan diğer bir konudur. Tersi durumda, dikkatsizlik, unutkanlık, ilgisizlik ve ihmal sonucu yapılan işlemler, muhasebenin akış sistemini bozacak ve hatalara neden olabilecektir. Muhasebe hatalarının oluşmasındaki söz konusu ihmal ve dikkatsizler, ay sonlarında düzenlenen mizanlarla ve hatalardan zarar gören üçüncü şahıslar sayesinde gözler önüne serilebilir. Sağlıklı ve kontrollü bir muhasebe akışının olduğu işletmelerde hataların oluşmasına sebep olan söz konusu ihmal ve dikkatsizlikler yapıldıktan kısa bir süre sonra farkedilebilmektedir (Kirik, 2007:40).

2.4. MUHASEBEDE HİLE KAVRAMI

Hile kavramı Türkçe sözlükte; birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun olarak tanımlanmaktadır(www.tdk.gov.tr:17.02.2014). Borçlar hukuku'na göre; iradeyi sakatlayan sebeplerden biri olarak hile, taraflardan biri diğer tarafın kasıtlı aldatmasıyla bir akit yapmaya sevk edilmişse, akit, hata esaslı olmasa bile aldatılan taraf için bağlayıcı değildir denmiş ve akit yapan taraflardan biri akdi kurmak için kasıtlı olarak yanıltılmış, aldatılmıştır. Hile, adil olmayan, yasa dışı avantajlar elde etmek için ve bazı yollarla zarara sebebiyet vermek için bir kişi veya işletmeyi sahip olduğu veya olacağı varlıklardan yoksun bırakmak amacıyla kasıtlı olarak aldatması şeklinde tanımlanır (Okay, 2011:56). Ayrıca hile, belli bir amaçla işletmenin işlem kayıt belgelerinin bilerek tahrip edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (<http://www.alomaliye.com/halil-soyler-isletmelerde-yaphileler/1.htm/13/03/2014>). Diğer bir tanıma göre hile, bilinçli olarak aldatma ya da önemli bir bilginin iradi olarak yanlış açıklanması biçiminde gözlenen dürüstlükten sapmalar hile olarak tanımlanmaktadır (Kandemir, 2010:11).

Muhasebe biliminde ise hile; bir işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının kasıtlı olarak yanlış kullanımı veya uygulanmasıyla bir çalışanın kişisel yarar sağlamaya çalışması hareketi olarak ifade edilmektedir (Abdioğlu, 2007:121). Bir başka tanıma göre hile; sahtekarlık, yolsuzluk, usulsüzlük gibi düzensizliklerin kasıtlı olarak yapılmasıdır. Hile ve usulsüzlükler finansal tablolara yanlış bilgilerin eklenmesi ya da eklenmesi gereken tutarların veya açıklamaların kasıtlı olarak finansal tablolara dahil edilmemesinden dolayı ortaya çıkan yolsuzluklardır (Güredin, 2010:134). Muhasebe hatalarının bilgisizlik ve dikkatsizlik sonucu oluşmasına karşın muhasebe hileleri kasıt unsuru taşımaktadır. Kasıt failin hukuka aykırı bir fiil işlemekte olduğunu bilmesi ve bu fiili isteyerek yapmasıdır (Özbirecikli, 2006:5).

Yukarıda yapılan tanımlarda da görüldüğü gibi hile üzerine bir çok tanım yapılmaktadır. Ancak genel olarak hile kavramında aşağıdaki unsurlar yer almaktadır(Bozkurt, 2009:60):

- Kasıt unsuru bulunmaktadır,
- Hile yapan kendisine yarar sağlamaktadır,
- Hileye mağruz kalan aldatılmaktadır,
- Hileye mağruz kalan kişi zarar görmektedir,

- Hile eylemi gizlice sürdürülmektedir.

Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde yapılırken, muhasebe hileleri ise ağırlıklı olarak belgeler üzerinde ve isteyerek yapılmaktadır. Muhasebe hilelerinin tespiti oldukça zor olup, belgeler üzerinde bilinçli olarak yapılması sebebiyle muhasebe sistemi içinde kendiliginden ortaya çıkması da beklenmemektedir. Çünkü, insan zekası sürekli olarak bu konuda yeni yöntem ve usuller bulmaktadır. Hilelerin ortaya çıkarılmasında, görevlinin formasyon, tecrübe ve becerisi çok önemlidir. Bu nedenle inceleme sırasında görevlinin çok dikkatli ve araştırmacı olması gereklidir (MHUD, 2004:128). Muhasebe hilesi, günümüzde özellikle teknolojinin bu kadar geliştiği süreçte teknik ekiplerle yapılabilmektedir (Saban, 2006:60).

Tüm bu açıklamalardan sonra muhasebe hilesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (MHUD, 2004:151):

- Daha az kar dağıtma isteği,
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteği,
- Yolsuzlukların gizlenmesi,
- Ortakların birbirini aldatma arzuları,
- Vergi kaçırma düşüncesi,
- Zimmetlerin gizlenmesi,
- Hisse senedi fiyatlarının olduğundan farklı gösterilmek istenmesi'dir.

2.5. MUHASEBEDE HİLE ÇEŞİTLERİ

Muhasebede yapılan hileler, menfaat sağlamayı amaçladığından dolayı uygulamada çok farklı türlerde karşımıza çıkmaktadır. Gerek işletmelerde gerekse işletme dışından üçüncü kişilerce yapılan hilelerin birçok türü bulunmaktadır. Genel olarak bakıldığında, hile türlerini çeşitli sınıflandırmaya tabi tutmak doğru değildir. Çünkü insan zekası ile hile çeşitleri her geçen gün yeni bir şekil almaktadır. Ancak aşağıda hileler belli başlı 5 çeşitte incelenmeye çalışılmıştır. Bunlar (Bozkurt, 2009:64-66):

- Çalışan hileleri
- Yönetim hileleri

- Yatırım hileleri
- Satıcı hileleri
- Müşteri hileleridir.

Bozkurt hile çeşitlerini hileyi yapan kişi ve hileye mağruz kalan kurban şeklinde Tablo 2.1’ de açıklamıştır. Bu tabloya göre örneğin, çalışan hilelerinde hileyi yapan kişi çalışan olurken, hileye mağruz kalan kurban ise işverendir. Bu durumda “çalışan hırsızlık yapar” şeklinde bir açıklamada bulunmuştur.

Tablo 2.1. Hile Çeşitleri

HİLE ÇEŞİTİ	KURBAN	HİLEYİ YAPAN	AÇIKLAMA
Çalışan Hilesi	İşveren	Çalışanlar	Çalışan Hırsızlık Yapar
Yönetim Hileleri	Finansal Tablolara İlgilenenler	Tepe Yönetimi	Finansal Tablolar Olduğundan Farklı Gösterilir
Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırıma Para Yatırılır
Satıcı Hileleri	Alım Yapan İşletmeler	Satıcılar	Fiyatlar Şişirilir ve Sevk Olmadan Para Alınır
Müşteri Hileleri	Satış Yapan İşletmeler	Müşteriler	Satıcı Aldatılır

Kaynak : BOZKURT, Nejat (2009), İşletmelerin Kara Deliği Hile, *Alfa Basın Yayın ve Dağıtım*, İstanbul.

2.5.1. Çalışan Hileleri

Genel olarak bakıldığında bir çalışanın, işletmenin varlıklarına el koyarak veya kural dışı kullanarak işvereni dolandırması, çalışan hileleri olarak tanımlanmaktadır. Çalışanlar genelde işletme varlıklarının kötüye (şahsi menfaat için) kullanılması ile nakit, stok ve diğer varlıkların çalınması (hırsızlık), şeklinde hileye başvurmuşlardır (Bozkurt, 2009:64). İşletme varlık ve kaynaklarının çalışanları tarafından kişisel çıkarlarına göre kullanılması durumunda, şirketin sahibi ya da müdürü, daha olaydan şüphe bile duymadan söz konusu hile ile çalışan, şirketi büyük miktarda zarara uğratabilmektedir. Çünkü, bu tarz hileler güvenilir bir mevkiye sahip şirket çalışanları tarafından yapılmaktadır. Kayıp, nakit kayıtlarından alınan

küçük bir para meblağı olabileceği gibi çok daha büyük bir meblağ da olabilmektedir (Okay, 2011:71-72).

Varlıkların kötüye kullanılması, varlıkların amaç dışı usulsüz kullanılmasıdır. Diğer bir deyişle varlıkların, bir veya birkaç çalışana amaç dışı aktarılmasıdır. İşletmenin alt kademelerinde çalışanları tarafından varlıkların kötüye kullanımı genellikle şu şekillerde oluşmaktadır(Güredin, 2010:135) :

- Tahsilatların zimmete alınması,
- İşletmenin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması,
- Stokların kişisel kullanımı veya satılmak üzere çalınması,
- İşletmenin almadığı mal veya hizmetler için gerçek dışı satıcılara ödeme yapılması ya da ödeme yapılmış gibi gösterilmesi,
- Varlıkların kişisel amaçlar için kullanılması,
- İşletmelerden ayrılmış çalışanlara ödeme yapılmış gibi bahsedilmesidir.

2.5.2. Yönetim Hileleri

Yönetim hileleri genel olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin finansal tabloları üzerinde yapılan düzenlemeler olarak meydana gelmektedir. İşletme yönetimi, daha fazla kredi alabilmek, borsada hisse senetlerinin değerini yükseltmek, hisse başına karı artırmak ve işletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek gibi nedenlerle işletmenin mali tablolarını olduğundan daha iyi göstermeye yönelik muhasebe hileleri başvurabileceği gibi; az vergi ödemek, az kar dağıtmak gibi nedenlerle işletmenin mali tablolarını olduğundan daha kötü göstermek amacıyla da çeşitli muhasebe hileleri yapılmaktadır. Bu hileler (Güvenç, 2009:24);

- Gelir ya da giderleri olduğundan farklı dönemlere yansıtmak,
- Amortisman ayırmamak ya da fazla tutarda ayırmak,
- Sahte belge ile gider yaratmak,
- Belgesiz satışlarla geliri azaltmak,
- Değerleme hileleri gibi hilelerdir.

Yönetim, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasından sorumludur ve pozitif bir kontrol çevresi ile birlikte uygun kontrol faaliyetlerini oluşturarak hilelerin önlenmesinde önemli bir rol oynar (Sipahi, 2004:117). Yönetimin, yani işletme yöneticisinin bu sorumluluğu ilerleyen sayfalarda ayrıntılı bir şekilde anlatılmaya çalışılmıştır.

2.5.3. Satıcı Hileleri

İşletmeye mal veya hizmet satan satıcıların, tek başına ya da bir işletme çalışanı ile beraber gerçekleştirdikleri hilelerdir (Bozkurt, 2009:66). Bu hileler, çoğunlukla satın alınan ürünleri değerinden yüksek fiyata göstermesi, ikinci kalite mal sevkiyatı ya da ödeme yapılmasına rağmen malların eksik ya da hiç gönderilmemesi şeklinde yapılan hilelerdir (Çelik, 2007:48).

2.5.4. Müşteri Hileleri

Kişilerin, üreticiler ve satıcılar aleyhine, normal koşullar ve kurallar altında elde edemeyecekleri avantajları sahiplikleri, üretici ve satıcıları kandırmak şeklinde oluşmaktadır. Mal ya da hizmet satın alan müşterilerin işletmelere karşı tek başlarına ya da bir işletme çalışanı ile birlikte yaptıkları hilelerdir (Bozkurt, 2009:66). Müşteri hilesi, işletmeyi çeşitli şekillerde aldatarak işletme varlıklarının ya da hizmetlerinin ücret ödenmeden ele geçirilmesi şeklinde yapılmaktadır (Çelik, 2007:48).

2.5.5. Yatırım Hileleri

Yatırım hileleri, hileli ya da değersiz yatırımların, olaylardan şüphe duymayan yatırımcılara satılmasıdır. Başlıca yatırım hileleri ise şunlardır (Çıtak, 2013:8):

- **Değerli eşya hileleri:** Kişileri değerli oldukları iddia edilen eşyalara yatırım yapmaları konusunda kandırılması yöntemi ile yapılır. Örneğin altın bilezik gibi.
- **Piramit hilesi:** Ülkemizde saadet zinciri olarakta gündeme gelen bu hile türünde kişiler gruba dahil ettikleri kişi başına kar almaktadır.
- **Uluslararası yatırım hilesi:** Büyük getiri vaadiyle başka ülkelerde yapılan yatırımlardır.

- **Borsa hilesi:** Kolaylıkla manipüle edilebilecek işletmelerin hisse senetlerine yatırım yapmalarına ikna edilerek hisse senetleri artıktan sonra hile yapanların ellerindeki hisselerini hemen satmaları şeklinde gerçekleşen hilelerdir.

2.6. MUHASEBE HİLELERİNİN MEYDANA GELME NEDENLERİ

Muhasebe hilelerine başvurma nedenlerinden en sık görüleni vergi kaçırmadır. Muhasebe hilelerinin meydana gelme nedenleri çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Bunlardan en önemlileri aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Küçüksavaş, 2006.:372-374):

- İşletme giderlerini yükseltme,
- Özel giderleri işletmeye aktarma,
- Arızı giderleri gizleme şeklindedir.

İşletme Giderlerini Yükseltme: İşletmelerde muhasebe hilelerinin meydana gelme nedenlerinden birtanesi işletmenin giderlerini artırarak işletmenin karını düşük gösterme girişimi olmaktadır. İşletmenin maliyetlerinin yüksek gösterilmesi vergi ödeme için daha düşük matrahta beyanname verilmesi şeklinde olmaktadır. Bu şekilde işletme daha az vergi ödeyerek işletme varlıklarını bu hileli yolla artırmış olmaktadır. İşletme bu yolla malın satış maliyetini artırarak, satış bedeli ile satış maliyeti arasında ki fark olan gayri safi karın azaltılması olayını gerçekte olmadığı halde kağıt üzerinde sağlamış olmaktadır. Ticari bir işletmede aşağıdaki kalemlerde bazı oynamalarla hile yapılmış olmaktadır. Bunlar; satış tutarı (ciro), satılan mal maliyeti, gayri safi kar, genel giderler, satış giderleri, olağan işletme karı, diğer karlar(arızı gelir), diğer giderler ve safi ticari kar şeklindedir.

Özel Giderleri İşletmeye Aktarma: Özel giderleri işletmeye aktarma, işletmeyle ilgili olmadığı halde özel giderleri işletme giderleri içinde göstermek şeklinde yapılan muhasebe hile nedenlerinden birtanesini oluşturmaktadır. Bu giderler; şahsi giderler, yolculuk, misafir ağırlama, yardım, bağış, hediyeler, mali giderler, ev giderleri aydınlatma, ısıtma, haberleşme, su, kapıcı giderleri, özel borç faizi ve şahsi sigorta primi vb. giderlerden oluşmaktadır.

Arızı Giderleri Gizleme: Arızı giderler, bir işletmenin normal faaliyetleriyle alakası olmayan gider türleridir. Bir sabit varlığın satışından doğan zarar, bir arızı gider örneğidir. Bu

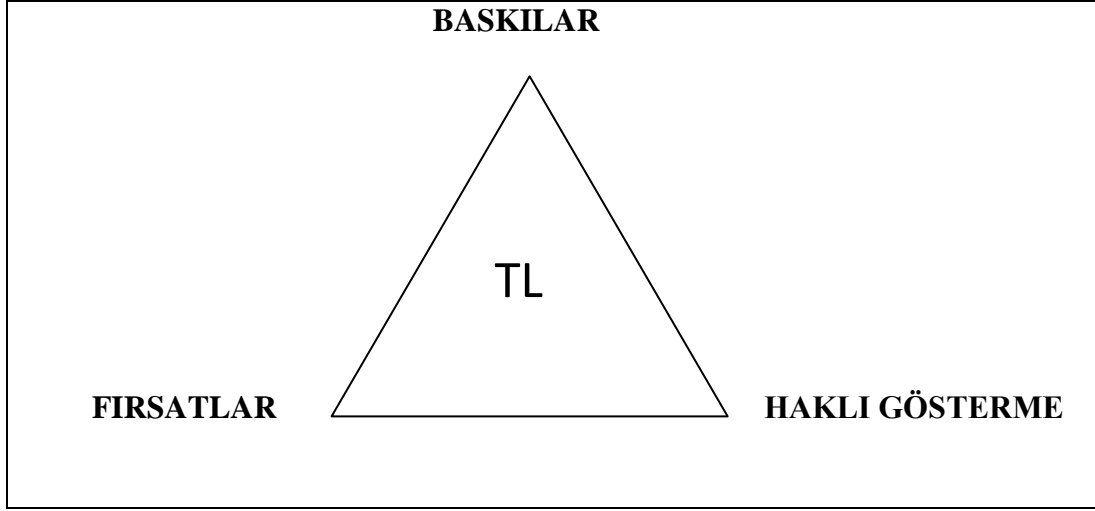
giderleri gizleme suretiyle de vergi konusunda hile yapılmaktadır. Arızı giderleri gizleme, alınan çeşitli tazminatlar (sigorta tazminatı gibi) amorti edilip tahsilane olanak kalmayan alacaklardan yapılan tahsilatlar, fatura dışı sağlanan özel indirim veya iskontolar ile hurda, ıskarta ve atıkların satış hasılatı gibi giderlerin kaydedilmemesi şeklinde yapılmaktadır.

Bu nedenlere ek olarak, muhasebe hilelerinin meydana gelme nedenlerine hilenin unsurları olan, baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının oluşması da gösterilebilir. Aşağıda hilenin bu unsurları ve hile üçgeni ayrıntılı bir şekilde anlatılmaya çalışılmıştır.

2.7. HİLENİN UNSURLARI VE HİLE ÜÇGENİ

Hile, üç unsura bağlı olarak ortaya çıkmakta ve bu unsurlara hile üçgeni adı verilmektedir. Hilenin ortaya çıkmasını sağlayan bu unsurlar; baskı, fırsat ve haklı gösterme başlıkları altında incelenebilmektedir (Hatunoğlu ve diğerleri, 2012:178). Hilenin gerçekleşebilmesi için hilenin üç unsurunun da bir araya gelmesi gereklidir. Çünkü, bir insanı hile yapmaya yönelten birden fazla dürtü vardır. Bu dürtüler uygun bir zamanda buluşunca hile olayı kaçınılmaz bir hale gelmektedir. Hile üçgenindeki unsurları ateş, benzin ve oksijene benzetildiğinde, bunlar bir araya geldiğinde yangın ve patlama olma ihtimali çok büyük oranda artacaktır. İşte bu noktada hile üçgeninde yer alan üç unsur bir araya gelmedikçe, hile eylemi de kolay kolay gerçekleşmeyecektir. Bu unsurlar ise, hile yapma isteği (baskı, motivasyon vb.), fırsat ve haklı göstermedir. Bozkurt; motivasyon, fırsat ve haklı gösterme unsurunu hile üçgeni olarak nitelendirmektedir. Hile üçgeni, Şekil 2.1' de gösterildiği gibidir (Bozkurt, 2009:111):

Şekil 2.1. Hile Üçgeni



Kaynak: BOZKURT, Nejat (2009), “İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri”, *Alfa Basım Yayım*, İstanbul.

Aşağıda işletme yöneticilerini hile yapmaya yönelten hile üçgeninin baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır.

2.7.1. İşletme Yöneticilerini Hile Yapmaya Yönelten Baskılar

Yöneticinin herhangi bir nedenle hile yapma isteğinin ortaya çıkmasıyla hile eylemi başlamaktadır. Bu istek ya da motivasyon çok çeşitli baskı veya dürtülerle meydana gelebilir. Bu dürtülerin başında maddiyata olan gereksinim yatmaktadır. Motivasyon unsurunu oluşturan çeşitli baskı ve dürtüler bulunmaktadır. Yöneticiyi hile yapmaya iten bu motivasyonlar ekonomik, ideolojik ve psikolojik olarak sınıflandırılabilir. Yönetici üzerinde oluşan baskı ve dürtü unsurları üç grupta incelenebilir. Bunlar (Bozkurt, 2009:113-116):

Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar: Yöneticinin kumar, alkol ya da uyuşturucu bağımlısı olması gibi nedenler hile yapmak için bir unsur oluşturmaktadır. Yöneticiler, kendilerinin ya da diğer aile bireylerinin bu bağımlılıklarını devam ettirmek için hile eylemine yönelebilmektedirler. İş hayatında çok başarılı bir yönetici, kumar tutkusu nedeniyle hileye başvurması gayet mümkündür.

Maddiyat Nitelikli Baskılar: Yöneticiler arzuladıkları hayatı yaşamak gibi çeşitli nedenlerle hile yapmaya başvurabilirler. Güzel yaşama istediği, yüksek tutarlarda kişisel borçlar, bir hastalık sonucu yüksek tutarlı sağlık harcamaları, beklenmedik nakit gereksinimleri gibi baskı unsurları çalışanı hile yapmaya iter. Maddiyattan kaynaklı bu baskılar çok kısa bir sürede meydana gelebileceği gibi uzun bir sürede de ortaya çıkabilir. Maddiyat nitelikli baskılar bir ev yangınından sonra eşyaları yenilemek gibi gerçek bir ihtiyaca dayalı olabileceği gibi, imkanı olmadığı halde bazı tüketim maddelerine sahip olmayı şiddetle istemek gibi sadece bir ihtiyaç algılamasına da dayalı olabilmektedir (Kandemir, 2010:16).

Yapılan İşle İlgili Baskılar: Yöneticilerin iş hayatlarında karşılaştıkları olumsuzluklar sonucu ortaya çıkan baskılar görülmektedir. Bu baskı maddiyata dayalı ve kötü alışkanlıklardan dolayı ortaya çıkan baskılar kadar olmasada bir hayli fazladır. Yöneticinin işinden memnun olmaması, haksızlığa uğraması ya da buna inanması, beklediği terfiyi alamaması, düşük ücretle çalıştırılması, üstlerinden gerekli takdiri görememesi gibi sebeplerden kaynaklanmaktadır.

2.7.2. İşletme Yöneticilerini Hile Yapmaya Yönelten Fırsatlar

Yönetici hile yapmak istese de içinde bulunduğu koşullar, inançları, yakalanma korkusu, ahlaki yapısı, işini kaybetme korkusu, gibi nedenlerle hile yapmaktan vazgeçer. Ancak işletmede yeterli kontrol mekanizmaları yoksa, bu konuda aksaklıklar varsa ve fırsat oluşmuşsa yönetici hile yapmaya başvurabilir. Uygun fırsat ya da ortam, işletmenin en fazla kontrol edebildiği ve dolayısıyla özellikle işletme içine dönük etkili önlemler alabildiği bileşendir (Kandemir, 2010:16). Hazırlanan kontrol sisteminin yetersizliği, kontrol denetimlerinin eksikliği veya hiç olmaması hile yapmak için gereken ortamın oluşmasını sağlar. Örneğin, aktif varlıkların korunması amacıyla bir sistem geliştirilebilir ve bu sistem ilk bakışta aktif varlıkları korumaktadır. Fakat, önemli kontrol noktalarında boşluklar bulunmaktadır. Bu kontrol boşluğunun farkında bir çalışan bundan gayet kolay bir şekilde yararlanabilir (Emir, 2008:117).

İşletmelerde doğabilecek fırsat unsurları aşağıdaki gibi olabilmektedir (Okay, 2011: 79);

- Hile yapanların cezalandırılacağı disiplinli bir ortamın sağlanmaması,

- İşletmede çalışanlar arasında bilgi akışının zayıf olması,
- Tepe yönetiminde var olan cahillik, umursamazlık ve yetenek eksikliği,
- Sağlıklı denetim çalışmalarının olmaması,
- Çalışan davranışlarının yeterli şekilde gözlenememesi,
- Zayıf ahlak politikaları,
- Üçüncü kişilerle ve ortaklarla yapılan gizli anlaşmalar,
- Çalışanların yaptıkları işlerin kalitesini değerlemede yetersizlik şeklindedir.

2.7.3. İşletme Yöneticilerini Hile Yapmaya Yönelten Haklı Gösterme Unsuru

Burada çalışan kendini dürüst olarak algılar ve suç sayılacak bir eylemde bulunduğu anda kendini savunabilecek yeni mekanizmalar geliştirir. Çalışan kendisini, yaptığı işin kötü bir iş olmadığına inandırmaya çalışır ve kendince bazı cümleler bularak vicdanını rahatlatmaya çalışır. Hile yapanın bahane olarak sıralayabileceği bazı cümleler şunlardır (Erdoğan, 2007:269):

- Zaten herkes yapıyor,
- Bu olay sonucu hiç kimse incinmedi,
- Onu hakettim sadece kendi paramı istiyorum,
- Yaptığımın suç olduğunu bilmiyordum,
- Parayı sadece borç almıştım geri ödeyeceğim,
- Bu parayı iyi bir amaç için almıştım,
- Bu işletme yaptığımı hak etmişti,
- İşletmenin vergi kaçırması nedeniyle zaten benim olanı aldım,
- Onlar bana ait daha fazlasını hak ettim,
- Bu işletmeye yıllarca verdiğim emeğin asıl karşılığı şeklindedir.

Böylelikle çalışanlar bu üç aşamayı da kendince çözüme kavuşturduktan sonra hile eyleminin gerçekleşmesi kaçınılmaz bir hal almaktadır.

2.8. MUHASEBE HİLELERİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Muhasebede yapılan hileler kendi lehlerine yarar sağlamayı amaç edindiğinden gerçekte çok değişik şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Fakat çok sık karşılaşılan muhasebe hileleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaya ve ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmıştır (Kirik, 2007:54; Okay, 2011:59-70):

- Bilinçli hatalar,
- Kayıt dışı işlemler,
- Zamanından önce ve sonra yapılan kayıtlar,
- Uydurma adlarla hesap açma,
- Sahte ve yanıltıcı belge kullanmak,
- Bilanço maskeleymesi,
- Defter ve belgeleri yok etmek ve gizlemektir.

2.8.1. Bilinçli Hatalar

Muhasebe hataları, matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutma, tekrarlama ile bilanço hataları olduğunu daha önce bahsetmiştik. Bu hatalar adil olmayan bir çıkar sağlamak için bilinçli olarak yapıldığında ise kasdi hata meydana gelir. Bilinçli olarak yapılan kasdi hata hileye sebebiyet verir. Bu kasıt unsurunu tespit etmek güçtür (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 128).

2.8.2. Kayıt Dışı İşlemler

Genel olarak kayıt dışı işlem, kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem olarak tanımlanmaktadır. Kayıt dışı işlemlerin kapsamı içine hem yasalarla yasaklanmış ekonomik olaylar, hem de yasalarla yasaklanmadığı halde bilinçli olarak kayıtlara geçirilmeyen, belgelendirilmeyen ekonomik olaylar yer almaktadır. Belirli olaylar, hem ekonomik alanda üretken, hem de tamamen yasal olduğu halde çeşitli nedenlerle kamu otoritelerinden saklanmaktadır. Yapılan bu olayda amaç; gelir, katma değer ve diğer vergilerden, sosyal güvenlik katkılarını ödemekten, kanunla belirlenmiş yasal

düzenlemelerden (asgari ücret, güvenlik standartları vb.) kaçınma şeklinde kısaca özetlenebilmektedir (Okay, 2011:59).

Bir işletmede kayıt dışı işlemlerin varlığı, o işletmenin defter kayıtlarının gerçek durumu göstermesini engeller. Kayıt dışı işlemler fatura almamak, fatura düzenlememek veya mevcut olan faturayı gizlemek suretiyle yapılır. Kayıt dışı işlem, satış gelirini gizleyerek, vergi kaçırma amacı ile gerçekleştirilir. Satışı belgesiz yapılan malın işletmeye girişi de belgesiz yapılmış ise, matrah farkı, satış bedeli ile o malın işletmeye giriş bedeli arasındaki farktır. Fakat, satışı kayıt dışı olan malın işletmeye girişi kayıtlı ise, satış bedelinin tamamı matrah farkı olur (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 152).

2.8.3. Zamanından Önce veya Sora Yapılan Kayıtlar

İşletme faaliyetleri düzenli bir şekilde ve zamanında defterlere kaydedilmelidir. İşlemin gerçekleştiği tarih ile bu işlemin muhasebe kayıtlarına aktarıldığı tarih arasında farklılık olması, muhasebenin özellikle raporlama aşamasında büyük öneme sahiptir. İşlemin, gerçekleşme tarihinden önce veya sonraki bir tarih itibarıyla kaydedilmesi gizli bir amacın varlığını gösterir (Okay, 2011:60).

İşlemden önce veya sonra kayıt nedeniyle doğacak sonuçlardan, düzenlenen mali tablolara göre yatırım yapacak yatırımcı, kar payı alacak hissedar, şirketin durumunu değerlendiren kredi verenler ve alacağı vergi nedeniyle devlet, öncelikli olarak etkilenen gruptur ve hepsi yanıltılmış olmaktadır. Muhasebede mali nitelikli işlem ve olaylar defterlere kaydedilirken, söz konusu işlem ve olayın gerçekleştiği tarih önemli bir ayrıntıdır. Bu ayrıntı göz ardı eden bazı muhasebeciler çıkar amacıyla işlemi olduğundan önce veya sonra defterlere kaydedebilmektedirler. İşte bu şekilde yapılan hileler zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar ismiyle anılmaktadır. VUK' unun bu konuyla ilgili olarak 219. Maddesindeki hükme göre Türkiye'de kayıtların VUK hükümlerine göre 10 gün içinde (VUK Md.219) yapılması gerekir. Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar ya vergi zıyanına yol açacağı ya da yanıltıcı sonuçlar doğuracağından sorumluluk doğurur (Küçüksavaş, 2010:370).

2.8.4. Uydurma Adlara Hesap Açma

Muhasebede yapılan hile yöntemlerinden bir tanesi de, hasılatı gizlemek veya maliyetleri yükseltmek amacıyla başka şahıslar adına uydurma, yanıltıcı hesaplar açılmasıdır. Bu hesaplar aracılığı ile işlemler olduklarından farklı şekilde yansıtılmış olur. Bu amaçla açılmış olan uydurma hesaplar daha sonra uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır (MHUD Yayını, 2004:130).

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

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

İşletmelerde en çok görülen uydurma işlemler şunlardır (Kirik, 2007:56):

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

2.8.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge Kullanmak veya Belge Sahtekarlığı

Belge sahtekarlığı, belgeler yoluyla yapılan bir muhasebe hilesi türüdür. Belge sahtekarlığı, muhasebe hile yöntemleri içinde en çok başvurulan yöntemlerden biridir. Belge sahtekarlığı iki şekilde gerçekleştirilebilir. Birincisi, hem belgenin kendisinin hem de içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu, tam anlamı ile sahte belge kullanımınıdır. İkincisi ise, belgenin kendisinin gerçek olup, içeriğinin gerçek olmamasıdır. Bu yöntemde, belgede yer alan miktar veya fiyat, olduğundan farklı gösterilir. Dolayısıyla, belge gerçekleşen işlemi olduğundan farklı gösterir. Bu tür belgelere de muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge denir. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımının tespit edilip, ortaya çıkarılması oldukça güç bir iştir. Bu nedenle, belge sahtekarlığı en çok başvurulan muhasebe hile yöntemlerinden biridir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 154).

Konuya ilişkin Türkiye’de gerçekleşen olaylar incelendiğinde, bir konu dikkatleri çekmektedir. Naylon faturaların genellikle şirketlerin muhasebe kayıtlarının arasından çıkması alışılmış bir durum iken, yapılan incelemeler sonucunda bu tür belgelerin halkın vergi iadesi almak için verdiği zarflardan da çıkması ilgi çekicidir. İstanbul Defterdarlığı’nın 1998 yılında yapmış olduğu incelemelerde 19776 ücretlinin toplam 10 trilyon 75 milyar liralık (10.075.000 TL) sahte fatura ve geçersiz fiş vererek 1 trilyon 10 milyar liralık (1.010.000 TL) vergi iadesi aldığı ortaya çıkmıştır. Çalışan sayısı binin üzerinde olan 56 kamu ve özel şirket ile belediyelerdeki toplam 88612 kişinin verdiği vergi iadesi zarflarındaki fiş ve faturaların yüzde 22,32’sinin geçersiz olduğu belirlendi. Bu belgelerden yüzde 67,84’ünün naylon fatura denilen sahte belgelerden oluştuğu tespit edildi. Yine İstanbul Defterdarlığı’nın 1999 yılında yapmış olduğu incelemelerde ise denetlenen 54.108 ücretli arasından 12.039 kişinin verdiği geçersiz belge tutarının 10 trilyon 363 milyar lira (10.363.000 TL) olduğu ortaya çıktı. Bu kişiler geçersiz belgelerle toplam 1 trilyon 45 milyar liralık (1.045.000 TL) vergi iadesi aldılar. Bu belgelerin yüzde 58,12’si naylon faturalardan, yüzde 41,88’i de geçersiz fiş ve belgelerden oluştuğu tespit edilmiştir (Bayraktar, 2007:31).

Bir belgenin gerek düzenleyen gerekse kullanan yönünden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı bir belge olup olmadığı Vergi Usul Kanunu’ nun 135. Maddesinde sayılan incelemeye yetkili inceleme elemanları tarafından ortaya çıkarılabilmekte, yine incelemeye yetkili inceleme elemanları tarafından bilerek sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullandıkları tespit edilenler hakkında, bu fiillerin vergi ziyanına sebebiyet verip vermediğinin

bir önemi olmaksızın suç raporları düzenlenerek haklarında yetkili Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaktadır. Buna ilişkin olarak gerekli açıklamalar 18.6.2002 tarih ve 24789 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 306 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılmıştır. Tebliğde yapılan açıklamalara göre yapılan incelemeler sonucunda gerek genel bütçeye dâhil dairelerde, gerekse muhtasar beyanname veren işverenlerin yanında çalışan kişilerle ilgili vergi indirimini uygulamasında, bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının tespit edilmesi durumunda, Vergi Usul Kanunu’ nun 367. maddesi uyarınca Cumhuriyet Savcılıklarına bu belgeleri kullanan kişiler adına suç duyurusunun yapılması gerekmektedir (Okay, 2011:63).

2.8.6. Bilanço Üzerinde Yapılan Hileler (Maskeleye)

Bilançonun fonksiyonları; işletmeyi yönetenleri bilgilendirme ile üçüncü şahısları işletme hakkında bilgilendirme yönleriyle daha da önemli bir hal almaktadır. Bu sebeple bilançonun doğruyu yanıltmadan göstermesi büyük önem taşımaktadır. Buna karşın günümüzde şirket ve bankaların halka açılması ve hisse senetlerinin borsalarda işlem görmeye başlaması nedeniyle, yapılan hilelerin tamamına yakını bilançolarda yapılan muhasebe hilelerine dayanmaktadır. Bu hileler örneğin gerçekte zararda olan şirketler karda gösterilerek bir miktar vergi ödenmesine karşılık, olmayan kardan üst düzey yöneticilere prim ve pay verilir. Böylelikle mevduat sahipleri, yatırımcılar ve kredi veren kuruluşlar yapılan bu hileler ile dolandırılmış olur (Ulusoy, 2009:121).

İşletmenin mali yapısı ile karlılık ve likiditesi hakkında yanlış, yanıltıcı bilgi vermek ya da bu yönde imaj oluşturmak amacıyla bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesine bilançonun maskelenmesi denilir(Şimşek, 2001:37). Bilanço maskeleyesinin amacı, işletmenin ekonomik ve mali durumu ile karlılık ve likiditesiyle ilgili yanlış, yanıltıcı bilgi vermek veya imaj yaratmaktır. Bilanço çıkarmak envanter çalışmalarının bir parçası ve son aşaması olduğundan, bilançonun maskelenmesine yönelik işlemler dönem sonunda değerlendirme aşamasında yapılır (Okay, 2011:69).

İşletmede çalışanların gerçekleştirdiği bilanço hileleri olumlu ve olumsuz olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Bunlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

2.8.6.1. Bilançonun Güzelleştirilmesi

Bilançoda yapılan hilelerden bir tanesi bilançoda yapılan olumlu değiştirmelerdir. Bunun diğer bir ismi bilanço güzelleştirmesidir. Bilanço güzelleştirmesi; değerleme yapılırken işletmenin mevcut kıymetleri, stokları olması gerekenden yüksek değerlenirse, amortisman ile karşılık ayrılmasından vazgeçilirse, işletmenin likiditesi arttırılır ve borçları azaltılırsa bilanço olumlu yönde gerçeklerden farklı gösterilmiş yani bilanço olumlu yönde maskelenmiş olur. İşletmenin mali ve iktisadi durumunun daha iyi gösterilmesi için yapılan bilanço güzelleştirilmesinin temel nedenleri şunlardır (Okay, 2011:69):

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

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

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

Bilanço güzelleştirmeye, genel nedenler yukarıda belirtilmekle birlikte çoğunlukla bankalara karşı daha fazla kredi almak ve işletmenin imajını güçlendirmek için başvurulmaktadır (Bayraktar, 2007:34).

2.8.6.2. Bilanço Kötüleştirmesi

İşletmedeki bilançosunun olduğundan düşük değerlenmesi halinde ise bilanço olumsuz maskelenmiş olur. Olumsuz yönde maskelemede, maliyetler şişirililerek gösterilir, giderler arttırılır, gelirler olduğundan düşük gösterilir ve böylece işletmenin karı olması gerekenden daha az gösterilmiş olur. Bilançonun olduğundan daha kötü gösterilmesini amaçlayan bilanço kötüleştirilmesi yapılarak çeşitli yararlar sağlanmaktadır. Bilânço kötüleştirmesinde ulaşılmak istenen amaçlar şunlardır(Okay, 2011:69):

- Vergi ödenmemesini veya noksan ödenmesini sağlamak,
- Kâr dağıtılmaması veya daha az kar dağıtılmasını sağlamak,
- Hisselerin borsa değerinin düşürülerek spekülasyon yapılması,
- Ayrılmak isteyen ortaklardan veya ölen ortakların mirasçılarında ortaklık paylarının ucuza alınmasını sağlamak,
- İşletmenin alacakları ile daha avantajlı anlaşmalar yapmak (konkordato anlaşması gibi) şeklindedir.

Bilançonun kötüleştirilmesi, güzelleştirmede yapılan işlemlerin tersinin yapılması ile sağlanır. Vergi inceleme elemanı, mükellefe seçimlik olarak tanınmış haklar dışında dönem kazancını etkileyen işlemleri düzeltmelidir. Bilanço maskelemesi bir anlamda bilanço makyajıdır. Doğal olarak şirketler yılsonunda çektiydikleri bu resmin güzel çıkmasını isterler ve mali durumlarında göze hoş gelmeyen veya uygun olmayan hususların bilançolarında görülmesini istemezler. Aksine, mali durumlarında iyi ve güçlü olan yanlarının bilançolarında ön plana çıkmasını istemektedirler. Bu nedenle, işletme yıl sonunda çekilen bilanço fotoğraflarının güzel görünmesini sağlamak için bilançolarına makyaj yapmayı tercih etmektedirler (Alptürk, 2007:24).

2.8.7. Defter ve Belgeleri Yok Etmek ve Gizlemek

Defter ve belgelerin yok edilmesi; defter ve belgelerdeki çeşitli yazı ve rakamların silinmesi, kazınması, karalanması suretiyle ilk yazılanların okunmaz duruma getirilerek yerine yeni rakamların yazılması halinde oluşmaktadır. Noter tasdik kayıtları veya sair suretler ile

sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesine, gizleme denmektedir. Suçun oluşması için defter ve belgelerin noterde onaylatıldıktan sonra vergi incelemesine yetkili görevlilere teslim edilmesi gerekmektedir. Eğer defter ve belgeler notere onaylatılmamışsa gizleme fiili gerçekleşmemektedir (<http://www.alomaliye.com> 16/05/2014).

İşletmelerde tutulması zorunlu olan defterlerin kayıt şekilleri ve şartları ile saklama zamanları VUK ve TTK'da ayrı ayrı belirtilmiştir. Ayrıca tutulan defterlerin notere tasdiki ve istenildiğinde yetkililere ibraz edilmesi de ilgili yasalar tarafından belirtilmiştir. Yapılan bu hile yöntemleri aşağıdaki başlıklar altında incelemeye çalışılmıştır (Kirik, 2007:61-63).

Defter Sayfalarını Yok Etmek: VUK'nun 218. maddesi gereği, tutulması zorunlu olan defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılmaz ve atlanamaz. Ayrıca, ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz, tasdikli yaprakların sırası bozulamaz, bunlar yırtılamaz ve yenileri konulamaz. Söz konusu yasada belirtilen usul ve esasların aksi durumlarının yapılması halinde muhasebe hileleri ortaya çıkacaktır.

Defter ve Belgeleri Yok Etmek: İşletmelerde bir sene boyunca usul ve esaslara uygun olarak tutulan defterlerden VUK'nun 220. maddesinde belirtilenleri tasdike tabi olup, kanunda belirtilen sürelerde notere tasdik ettirilmelidirler. Ayrıca, yine VUK'nun 253. Maddesi gereği tasdik ettirilen bu defterler beş yıl süreyle muhafaza edilmek zorundadırlar. Bu süre zarfında defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, istenildiğinde bu defterler ile birlikte, belge ve karneler ile vermek zorunda bulunulan bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri yetkili makam ve memurlara ibraz etmek zorundadırlar.

Defter ve Belgelerin Gizlenmesi: İşletmelerde tutulan defterlerin ve kullanılan belgelerin mevcut olduğu halde, istenildiğinde yetkili kişilere ibraz edilmemesi gizleme suçunu ortaya çıkarmaktadır. Gizlemenin söz konusu olabilmesi için öncelikle ibraz edilmeyen defter ve belgelerin olduğunun ispat edilmesi zorunludur. Ayrıca, VUK ve TTK'nda belirtilen defter saklama sürelerinin zaman aşımına da uğramamış olması gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak VUK'nun 148 ve 149. maddelerinde bilgi verme ile

ilgili Őu hųkųmler yer almaktadır. VUK 148. madde; kamu idare ve mųesseseleri, mųellefler veya mųelleflerle muamelede bulunan diđer gerųek ve tųzel kiŐiler, Maliye Bakanlıđı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Ayrıca VUK 149. madde, kamu idare ve mųesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kuruluŐlar dahil) ile gerųek ve tųzel kiŐiler vergilendirmeye iliŐkin olaylarla ilgili olarak Maliye bakanlıđı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar.

2.9. TMS 8 ve TMS 10 Standartlarının Muhasebedeki Hata ve Hilelere Etkileri

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki DeđiŐikler ve Hatalar Standardıdır. Bu standardın amacı; muhasebe politikalarının seųilmesine ve deđiŐtirilmesine iliŐkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen deđiŐikliklerin ve hataların dųzeltilmesine iliŐkin muhasebeleŐtirme ve aųıklama esaslarını dųzenlemektir. Standart, iŐletmenin finansal tablolarının geųerlilik ve gųvenilirliđini artırmayı ve iŐletmenin ųnceki dųnemlerin finansal tablolarıyla ve diđer iŐletmelerin finansal tablolarıyla karŐılaŐtırılabilirliđini sađlamayı amaųlamaktadır(kgk.gov.tr 29.12.2014). TMS 8'e gųre hatalar; iŐletmenin bir veya daha ųnceki finansal tablolarında, gųvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan aŐađıda sıralanan, ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir. Gųvenilir bilgi; finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilebilir olması ve dikkate alınmıŐ olması beklenen bir bilgi olmalıdır. Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yųnetilmesinden kaynaklanan etkileri içerir. IŐletme ųnceki dųnem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dųnųk olarak dųzeltmelidir. Dųzeltme iŐlemini aŐađıda gųsterildiđi ųekilde yapılabilmektedir (Yųkų ve Gųnen, 2012:30-34):

- Hatanın yapıldığı dųneme ait karŐılaŐtırmalı tutarlarını yeniden dųzenleyerek yapılır,
- Hata sunulan en eski finansal tablo dųneminden daha ųnce meydana gelmiŐse, sųz konusu dųneme ait varlık, yabancı kaynak ve ųzkaynak aųılıŐ tutarlarının yeniden dųzenlenmesi yoluyla dųzeltilmelidir,
- Hataya iliŐkin dųneme ųzgų veya kųmųlatif etkilerin hesaplanamadıđı durumlar haricinde ųnceki dųnem hataları geriye yųnelik yeniden dųzenleme yoluyla dųzeltir,

- Hataya ilişkin karşılaştırma amacıyla sunulmuş olan dönem ya da dönemlere özgü etkilerin hesaplanmadığı durumlarda, işletme geriye dönük yeniden düzenlemenin mümkün olduğu en eski dönemin varlık, yabancı kaynak ve özkaynakların açılış tutarlarını yeniden düzenler(bu cari dönem de olabilir),
- Hataya ilişkin tüm geçmiş dönemlerin kümülatif etkisinin cari dönemin başı için hesaplanmadığı durumlarda, işletme karşılaştırmalı bilgilerini uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzenler,
- Önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kar veya zarara dahil edilemez. Geçmiş dönemlere ait özet finansal veriler de dahil olmak üzere geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik yeniden düzenlenir,
- Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler hataların düzeltilmesinden ayrı tutulmalıdır. Muhasebe tahminleri, yapıları itibariyle yaklaşık tutarlar ile ifade edilebildiği için, ek bilgilerin öğrenilmesi sonucunda bu tahminlerde revizyon yapılması gereği ortaya çıkar.

TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardıdır. Raporlama döneminin bitimi ile finansal tabloların yayımlanmak üzere onaylandığı tarih arasında süre açısından bir miktar gecikme olması kaçınılmazdır. Bu gecikme süresince de, mutlaka bir takım finansal olaylar gerçekleşecektir. Cevaplanması gereken soru, bu olayların finansal tablolarda nasıl ele alınacağıdır. Bu olayların bazıları, finansal tablolarda yer almış rakamlarda düzeltme yapılmasını ya da tablo dipnotlarında açıklama yapılmasını gerektirebilir. İşte TMS 10, bu tür olayların geçmiş dönem finansal tablolarına olan etkisini incelemektedir. Muhasebede hata ve hile olayları bilanço tarihinden sonra gerçekleşen, ancak başlangıcı bilanço tarihinden önceye dayanan ve finansal tablolarda etkisi olabilecek ve bu etki nedeniyle ya bir takım düzeltmeler yapılmasını gerektiren ya da dipnotlarda belirtilmesi gereken işlemler gerçekleşmektedir. Bu tür olaylar, Standart'ta bilanço tarihinden sonraki olaylar olarak ifade edilmektedir (Yükçü ve Yaşar, 2013:18-19).

2.10. MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞU

İşletme yöneticileri muhasebedeki hata ve hileler konusunda en önemli sorumluluğa sahip taraflardan biridir. Bu konu başlığı altında işletme yöneticileri tarafından yapılan muhasebedeki hata ve hilelerin yöntemleri, nedenleri, hata ve hileleri ortaya çıkaran ipuçları, işletme yöneticilerinin sorumluluk düzeylerine etki eden başarı ve güç unsurları, hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin kullanabileceği yöntemler ayrıntılı bir şekilde anlatılmaya çalışılmıştır.

2.10.1. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Muhasebedeki Hata ve Hile Yöntemleri

İşletmelerin bünyelerinde meydana gelen muhasebedeki hata ve hilelere bakıldığında tepe yöneticilerinin ve işletme sahiplerinin yaptıkları hilelerin, işletme çalışanları tarafından yapılan hilelerden belirgin bir şekilde daha fazla oranda olduğu görülmektedir. Yapılan bilimsel bir araştırmaya göre, işletmelerde hata ve hile yapanların genellikle yönetici seviyesinde olduğu ve bütün şirket hilelerinin %55'inin yönetim seviyesindeki kişiler tarafından gerçekleştirildiği ortaya konulmuştur (Okay, 2011:73).

İşletme yöneticileri muhasebedeki hata ve hile yöntemlerini kullanırken muhasebedeki beş döngü etrafında gidip gelmektedirler. Yani muhasebedeki hata ve hile yöntemleri bu beş döngü ile ilgilidir. Bu döngü (Bekçioğlu ve diğerleri, 2013:9) ;

- Satışlar ve tahsilatlar,
- Satınalmalar ve tediyeleler,
- Ücret bordroları ve personel,
- Stoklar ve ambarlar,
- Sermayenin sağlanması ve geri ödemeler şeklinde sıralanabilmektedir.

İşletme yöneticileri tarafından başvuru muhasebedeki hata ve hile yöntemleri, amaçlarına göre farklılaşmaktadır. Bu amaçlar da işletmelerin özelliklerine göre

değişebilmektedir. Bu amaçlar doğrultusunda yapılan muhasebedeki hata ve hile yöntemlerini şu şekilde sıralamak mümkün olmaktadır (Bekçioğlu ve diğerleri, 2013:9):

- Vergi matrahını azaltmaya yönelik fiiller,
- Gider ve maliyetleri olduğundan yüksek göstermeye yönelik fiiller,
- İşletme yöneticileri tarafından başvuru alan diğer bazı hata ve hile yöntemleri şeklindedir.

2.10.1.1. Vergi Matrahını Azaltmaya Yönelik Fiiller

Ülkemizde ortaya çıkan muhasebedeki hata ve hile olaylarında vergi kaçırma amacı ön plana çıkmaktadır. Yöneticiler vergi matrahını azaltarak vergiden kaçınmayı amaçlamaktadırlar. Gerçekleştirilen vergi incelemelerinde, yapılan hilelerin, vergi matrahını azaltmaya ya da gider ve maliyetleri yükseltmeye yönelik oldukları ortaya çıkmaktadır. Vergi matrahını azaltmaya yönelik fiiller şu şekilde sıralanabilir (Tekin ve Çelikkaya,2005: 229):

- Defterlerde gelir toplamını olduğundan eksik hesaplamak,
- Yapılan satışlar karşılığında belge düzenlememek, ya da düşük tutarlı düzenlemek,
- Düzenlenen belgeleri defterlere eksik tutarlarla kaydetmek,
- Cari döneme ilişkin geliri gelecek döneme kaydırmak,
- Paravan firma ya da şahıslar kullanarak hasılatı başkasına mal etmek,
- Satış hasılatını avans ya da teminat gibi kaydetmek; bazı sabit kıymet satışlarını kiralama ya da bedelsiz kullanım gibi muhasebeleştirerek geliri gizlemek,
- Teminat maksadıyla verilen parayı, menkul kıymetleri, üçüncü kişilerce tahakkuk ettirilen faizleri kaydetmemek,
- Hasılat ya da ciro primi gibi dolaylı gelir unsurlarını kayıt dışı bırakmak,
- Döviz mevcudu ya da döviz üzerinden bir alacaktan doğan kur farklarını hesaplamamak ya da eksik hesaplamak,
- Taksitli satışlar ya da geç ödemeler dolayısıyla müşterilerden alınan vade farklarını kaydetmemek,
- İşletmelerin normal konusu dışında, mali sektörden elde ettiği arazi gelirleri yasal kayıtlar dışında tutmak,

- İşletmeye ait kaynakların ortaklar tarafından bedelsiz olarak kullanılması ya da gerçek işlemlerin bu şekilde gizlenmesini sağlamak şeklindedir.

2.10.1.2. Gider ve Maliyetleri Olduğundan Yüksek Göstermeye Yönelik Fiiller

İşletme yöneticileri tarafından başvuru muhasebedeki hata ve hile yöntemlerinden bir tanesi de gider ve maliyetleri olduğundan yüksek göstermeye yönelik eylemlerde bulunmasıdır. Burada amaç işletme gider ve maliyetlerini yüksek göstererek vergi avantajlarından yararlanmaktır. Gider ve maliyetleri olduğundan yüksek göstermeye yönelik fiiller ise, şu şekilde sıralanabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2005: 230):

- Defterlerin gider kısmı toplamını olduğundan fazla hesaplamak,
- Düzenlenen belgeleri muhasebe defterlerine fazla tutarlarla kaydetmek,
- Gelecek döneme ilişkin bir gideri cari döneme kaydırmak,
- Gerçek bir mal akımını yansıtmayan sahte gider ya da maliyet belgeleri (naylon fatura) temin ederek, bunları kullanmak,
- Gerçek bir alış belgesi üzerinde tahrifat yaparak, tutarını olduğundan fazla göstermek,
- Ticari bir ilişki ya da ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu kişilere ait gider unsurlarını kendisine mal etmek,
- İşle ilgisi olmayan şahsi giderler ile yasaların kabul etmediği gider unsurlarını indirim konusu yapmak,
- Döviz üzerinden bir borçtan dolayı kur farklarını fazla hesaplamak,
- Yasal şartları oluşmadığı halde bazı alacakları süpheli ya da değersiz alacak gibi dikkate almak,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bedelini doğrudan gider yazmak ya da bunlara ilişkin amortismanları fazla hesaplamak,
- Alacak senetlerinin reeskont işlemleri sırasında yanlış hesaplama suretiyle fazladan gider indirimine sebebiyet vermek,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde amortisman ve genel gider dağıtımının yanlış yapılması suretiyle cari yıla fazladan gider yazılması,
- Üretilen ya da satın alınan değerlerin maliyet bedelinin yanlış hesaplanması suretiyle dönem giderlerinin yüksek belirlenmesi şeklindedir.

2.10.1.3. İşletme Yöneticileri Tarafından Başvurulan Diğer Bazı Hata ve Hile Yöntemleri

İşletme yöneticileri tarafından başvurulan muhasebedeki hata ve hile yöntemleri bunlarla sınırlı değildir. Yukarıda sıralanan hata ve hile yöntemlerinin yanı sıra, aşağıda belirtilen yöntemler de işletmeler tarafından oldukça sık kullanılmaktadır (Bayraktar, 2007:23-25):

- Belgelere dayanmayan muhasebe kayıtları (hayali kayıt),
- Belgedeki miktar önüne ya da sonuna rakam eklemek yoluyla yapılan kayıtlar (tahrifatlı kayıt),
- Sahte belgeye dayalı kayıtlar: Paravan şirketlerden alınan, gerçek mal ve hizmet alışverişine dayanmayan faturalara dayalı kayıtlar,
- Ortaklara ya da yakınlarla hayali avans kaydı yapılması,
- Kapalı faturanın (bedeli peşin alınmış) açık fatura gibi kayıtlara yansıtılması ya da vadeli mal alımı olduğu halde peşin ödenmiş gibi kasadan çıkış yapılması,
- İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili olmayan bazı harcamaların işletme kayıtlarına yansıtılmış olması,
- Gerçekte daha az miktarda mal ve hizmet satın alındığı halde, alınandan daha fazla miktarda mal ve hizmet alındığını gösteren fatura vb. belge alınmış olması,
- Bilinçli yapılan matematiksel hatalar,
- Yargı kararıyla alınan gelirlerin kaydedilmemesi,
- Muhatap tarafından düzenlenmesi mümkün olan gider pusulasının her konuda sıkça düzenlenmesi,
- Bilinçli yapılan mükerrer kayıtlar ya da, bazı tahsilat kayıtlarının atlanması,
- Ortaklar cari hesabının sık kullanılması, üretilen mal miktarının gizlenmesi,
- Depo ve stok mevcudunun olduğundan az ya da çok gösterilmesi,
- Sigorta şirketlerinden, bağlı olunan şirket adına ödenen ve borçtan mahsup edilen gider vergisinin hiç ödenmediği halde ödenmiş gibi gösterilmesi ya da daha az ödendiği halde tamamının mahsup edilmesi, veya yangın sigorta vergisinin beyan edilmemesi,
- İşletme çalışanlarının kayıt dışı kalması ve sigorta yaptırılmaması,
- Banka ve havale giriş-çıkışlarında bilinçli olarak yapılan kayıt atlamaları,

- Gerçekte olmayan isimlere hesap açılması,
- Mal ve hizmetlerin alış veya satış tarihi ile fatura tarihinin aynı olmaması,
- Kayıt dışı mal ve hizmet satışları,
- Fire oranlarının gerçek değerinde gösterilmemesi,
- Amortisman ayırırken, ayrılması gereken tutardan daha fazla ayırma,
- Duran varlığın daha yüksek bir fiyattan satılmasına rağmen, düşük bedelle satılmış gibi gösterilmesi,
- Temsil ve ilzam giderlerinin olduğundan daha fazla gösterilmesi,
- Mal ve hizmetin, işletme ile ilgili olmayan birisi adına alınmasına rağmen, belgenin işletme adına alınması,
- Hisse senedi ve tahvilden sağlanan gelirlerin kayıtdışı bırakılması,
- Yabancı para kur farklarının gizlenmesi,
- Hayali bir firma kurarak, sahte belge akışının sağlanması,
- Vergi mükellefi olmayan kooperatif, vakıf ve dernek gibi kuruluşlarda, tutanaklarla harcama yapılmış gibi gösterilmesi,
- Götürü işi altında, adresi belli olmayan şahıslara gider pusulası düzenlettirilmesi,
- Daha önce ticari faaliyetine son vermiş vergi mükelleflerinin kullanılmayan ve iptal edilmeyen faturalarının kullanılması,
- Kimliğini kaybeden ya da ölmüş şahıslar adına vergi numarası alarak, onlar adına fatura düzenlenmesi,
- Kayıtlarla mali tabloların birbiri ile uyumlu olmamasına rağmen uyumlu gibi gösterilmesi,
- Henüz ödenmemiş borçların ödenmiş gibi gösterilmesi ya da tahsil edilen alacakların henüz tahsil edilmemiş gibi gösterilmesi,
- Gerçekte daha az tutarda mal satışı yapıldığı halde, yüksek bedelli fatura düzenlenmesi, ya da daha fazla tutarda mal satıldığı halde, daha az bedelli fatura düzenlenmesi (muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge) şeklindedir.

2.10.2. İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Muhasebedeki Hata ve Hilelerin

Nedenleri

İşletme yöneticileri tarafından muhasebe konusunda çeşitli hata ve hileler yapılmaktadır. Yapılan bu hata ve hileler niçin ve neden yapılır? Yönetici mecburi

nedenlerden dolayı hileye başvuruyor olabilir mi? Yoksa hiçbir mecburiyetleri yok mudur? Aşağıda bunların nedenleri üzerinde durulacaktır ve nedenleri tespit edilmeye çalışılacaktır.

İşletme yöneticileri tarafından yapılan muhasebedeki hata ve hileleri, yapanın özellikleri ve yapma biçimi açısından diğer türlerinden farklıdır. Bu tür muhasebedeki hata ve hileleri, ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin kayıt ve mali tabloları üzerinde yapılan hatalı ve hileli düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. En tipik örnek olarak, tepe yöneticilerinin ortaklara işletmeyi iyi durumda göstermek amacıyla muhasebe kayıtları üzerinde yaptıkları düzenlemeler gösterilebilmektedir (Bayraktar, 2007:14-15).

İşletme yöneticileri tarafından yapılan ve salt kendilerine veya işletme sahiplerine avantaj sağlayabilecek, bunun yanında diğer bütün üçüncü kişilere önemli zararlar verebilecek düzenlemeleri iki ana grupta incelenmektedir (Bozkurt, 2009: 15-22):

- İşletmeyi olduğundan iyi gösterebilecek düzenlemeler,
- İşletmeyi olduğundan kötü gösterebilecek düzenlemeler şeklindedir.

İşletme yöneticileri tarafından yapılan muhasebe hileleri, genel olarak bu iki amaç etrafında toplanmaktadır. İşletme yöneticileri yaptıkları hatalı ve hileli uygulamalarla ya işletmenin durumunu olduğundan iyi göstermekte ya da olduğundan kötü göstermektedir. İşletme yöneticileri tarafından yapılan muhasebedeki hata ve hilelerinde vergi kaçırma nedeni ön plana çıkmaktadır. İşletmeler, farklı yöntemlerle giderlerini şişirerek veya gelirlerini az göstererek, karlarını olduğundan düşük göstermekte ve dolayısıyla daha az vergi ödemektedir. Bu da, devletin en önemli gelir kaynağını olumsuz etkilemektedir. İşletmelerin karını az göstererek, daha az vergi ödemeye yönelik düzenlemeler, işletmeler büyüdükçe etkisini yitirmektedir. Bu gibi düzenlemeler daha çok orta ölçekli ve daha küçük işletmelerde etkin olmaktadır. İşletmeler büyüdükçe kendilerini daha iyi göstererek işletme ile ilgili üçüncü kişileri yanıltma ve onlardan yararlanılma yoluna gidilmektedir. Yani, işletmenin durumunu olduğundan kötü gösterme amacı küçük ve orta ölçekli işletmelerde; işletmenin durumunu olduğundan iyi gösterme amacı ise büyük ölçekli ve özellikle de halka açık işletmelerde kendini göstermektedir (www.alomaliye.com 13.03.2014).

İşletmelerin mali durumlarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin amaçları ise şu şekilde sıralanabilmektedir (www.alomaliye.com 13.03.2014):

- Ayrılan ortaklarla veya ortakların varisleriyle avantajlı anlaşmalar yapmak,
- Az kazanç dağıtmak ya da hiç dağıtmamak,
- Hisse senetlerinin borsa fiyatlarını düşürmek (Anonim şirketlerin borsada kötü olan hisse senetlerinin rayiçleri üzerinde etki yapmak, aksiyon toplamak, satmak veya benzer spekülasyon yapmak),
- Az vergi ödemek şeklindedir.

Yöneticiler, işletme sahipleri tarafından değer maksimizasyonu hedeflerine ulaşmakta yardımcı olmaları için görevlendirilmektedir. Ancak kendi kişisel hedefleri de bu ilişkiye yansımaktadır. Yöneticilerin bu özel konumu kötüye kullandıkları ve karı olduğundan daha yüksek gösteren işletmelerde yöneticilerin ellerindeki hisse senetlerini ve opsiyonları, karın yüksek gösterildiği dönemlerde ve yükselmiş fiyatlar üzerinden elden çıkardıkları belirlenmiştir. Bu tür hata ve hilelerin özellikle kredi sözleşmelerinin gereklerini yerine getirmek ya da finansman maliyetlerini düşürmek için yapıldığı konusunda ise kanıt bulunamamıştır (Kandemir, 2010:44).

Yapılan tüm bu açıklamalardan sonra işletme yöneticileri tarafından yapılan muhasebedeki hata ve hilelerin nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bekçioğlu ve diğerleri, 2013:9):

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

İşletme yöneticilerini hatalı ve hileli düzenlemelere iten nedenler olarak farklı bir sıralama ise şu şekilde olmaktadır (Bozkurt, 2009: 15-22; Okay, 2011:74-75):

- Yaptıkları hatalı ve hileli düzenlemelerden dolayı kendilerine çıkar sağlamaları. Örneğin; işletmenin gelirlerinin iyi bir noktaya gelmesi sonucu ikramiye elde etmeleridir.

- Yöneticilerin, buldukları konum gereği kayıtlar üzerindeki düzenlemeleri çeşitli muhasebe hata ve hileleri ile kolayca yapabilmeleri. Örneğin; envanter değerlendirme yöntemleri ve amortisman uygulamaları ile çeşitli hatalı ve hileli düzenlemeler yapmak oldukça kolay olmaktadır.
- Yaptıkları hatalı ve hileli düzenlemeler sonucu muhtemelen yakalanmayacaklarını düşünmeleri. Zayıf iç kontrol yapıları ve denetimler bu şekilde düşünmelerine yol açmaktadır.
- Aşırı rekabete dayanan baskılarla karşı karşıya kalmalarıdır.

2.10.3. Yöneticiler Tarafından Yapılan Hata ve Hileleri Ortaya Çıkaran İpuçları

İşletmelerde yöneticiler tarafından yapılan hata ve hileleri ortaya çıkarmada belirli ipuçları yakalanabilir. Bu ipuçları genellikle bazı anormal durumların ortaya çıkmasından kaynaklanır. İşletmede hangi durumların normal, hangilerininse anormal olduğunu anlamak önemlidir. Burada anormalliklerin kendini ele vermesinde yararlanılacak bazı ipuçları, belirtiler vardır.

İşletmelerde, özellikle tepe yöneticileri tarafından yapılan muhasebeye yönelik hata ve hileleri ortaya çıkarmada, çeşitli anormal durumlardan veya çeşitli hile ipuçlarından yararlanılmaktadır. Buradaki amaç, ters giden durumu ortaya çıkarabilecek veya bunun kokusunu almaya yarayacak ipuçlarından faydalanmaktır. Genel olarak yöneticiler tarafından yapılan hata ve hile ipuçları şu şekilde sınıflandırılmaktadır (Bozkurt, 2009: 132; Pazarçeviren, 2005:7).

- Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili anormallikler,
- Yöneticilerin özellikleri ile ilgili anormallikler,
- Örgütsel yapı anormallikleri,
- Üçüncü kişilerle olan ilişkilerdeki düzensizlikler,
- İşletme yöneticilerini yakından ilgilendiren çalışanlar tarafından yapılan anormallikler şeklindedir.

2.10.3.1. Faaliyetlerin Yürütülmesi İle İlgili Anormallikler

Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili anormallikler, işletmenin finansal tablolarının ve diğer raporlarının incelenmesi ile ilgili oluşabilecek anormallikleri kapsamaktadır. Bu belirlilerin başlıcaları aşağıda sıralanmıştır (Abdioğlu, 2011:169):

- Finansal tablo rakamlarındaki açıklanamayan değişiklikler,
- Kriz ortamında faaliyetleri sürdürme,
- Hesap döneminin kapanışına yakın olağan olmayan veya büyük ölçekli ve karlı işlemlerin varlığı,
- Kazançların kalite düzeyinde kötüye gidiş,
- Kötü bir biçimde tanımlanmış işletme stratejileri,
- Stratejilerin sağlıklı bir iletişim ortamında işletme kadrosuna aktarılmaması,
- Sektör ortalamalarına göre çok üst düzeyde güzel görüntü verme, satışlarda ve karlarda meydana gelen çok hızlı artışlar,
- Sektörde çok kötü bir isim sahibi olma,
- Yetersiz öz kaynak yapısı,
- Sürekli olarak yüksek düzeylerde nakil sıkıntısı içinde bulunma,
- Yüksek borç ve faiz kısılacı,
- Alacakların tahsilinde sıkıntılar veya diğer nakit akış sorunları,
- Gelirlerden daha hızlı artan giderler,
- Bir veya iki ürüne bağımlılık,
- İşletme hakkında açılmış önemli davalar veya incelemeler şeklindedir.

İşletme yöneticisi yukarıda sayılan faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili anormalliklerden bir veya birkaçının işletmede olduğunu gördüğü an anormalliğin sebebinin ne olduğunu araştırmalıdır. Böyle anormalliklerin görüldüğü işletmelerde muhasebe hata ve hileleri yapılma riski yüksektir. Bu sebeple gerekli önlemler alınmalıdır.

2.10.3.2. Yöneticilerin Özellikleri İle İlgili Anormallikler

Yöneticilerin özellikleri ile ilgili anormallikler işletme yöneticilerinin yapmaya kalkıştıkları yüksek düzeyde hata ve hile riskleri içeren davranışlarını ortaya koyan belirtileri içermektedir. Yöneticilerin özellikleri ile ilgili anormallikler şu şekilde sıralanmaktadır (Abdioğlu,2011:171):

- Yüksek tutarlarda kişisel borçlu ve finansal zorluklar içindeki yöneticiler,
- Yöneticilerin ahlaki ve finansal sorunları,
- Geçmiş karanlık veya sabıkalı yöneticiler,
- Dürüst olmayan ve ahlaki nitelikleri taşımayan yönetici,
- Çok üst düzeyde güven sağlamış yöneticilerin varlığı,
- Düşük kaliteli yönetim kadrosu,
- Sık sık işletmenin banka hesaplarının değiştirilmesi,
- Denetçilere gereksiz yere zaman baskısı yapan yöneticiler,
- Finansal başarıları, işletmenin başarısına bağlı yöneticiler,
- Ayrıntılara gereken dikkati göstermeyen yöneticilerin varlığı,
- Çalışanların düşüncelerine ve yorumlarına gereken değeri vermeyen bir yönetim biçimi,
- İzin kullanımına dikkat etmeyen yöneticiler,
- İşletmenin hisse başına kazanç düzeyini etkileyebilecek muhasebe seçenekleri konusunda yöneticinin artan ilgisi şeklindedir.

İşletme yöneticilerinin muhasebede hata ve hile yapılmasına yol açıp açmadıkları yukarıda sayılan anormallikler incelenerek bulunabilmektedir. Eğer böyle bir anormalliğe şahit olunursa o işletme yöneticisini durduracak üst kademe (işletme sahibi, devlet vb.) kimse ona bildirilmelidir.

2.10.3.3. Örgüt Yapısı ile İlgili Anormallikler

İşletme örgüt yapısında karşılaşılan bazı anormallikler, o ortamda işletme yöneticileri tarafından muhasebe hata ve hilelerinin yapılabilme olasılığını ortaya koymaktadır. Örgüt yapısı ile ilgili anormallikler şu şekilde sıralanmaktadır (Bozkurt, 2009:134-135):

- Aşırı derecede karmaşık işletme yapıları,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi üyelerinin sağlıklı bir biçimde organize edilmemiş olması (örneğin denetim komitesi üyelerinin bağımsız, ve objektif esaslara göre çalışamayacak kişilerden oluşturulmuş olması gibi),
- İşletmede etik kuralların ve örgüt kültürünün zayıf bir görüntü vermesi,
- İşletmede personele gerekli eğitimin eksik verilmesi,
- Zorbalığa veya diktatörlüğe dayanan yönetim biçimleri,
- Denetlenmeyen veya başka denetim şirketleri tarafından denetlenen bağlı işletmeler ile yapılan anlamlı işlemler,
- Yönetimin veya denetimin etkinliğini azaltan örgüt yapıları (örneğin merkeze uzak ortamlarda bulunan ofisler, depolar veya fabrikalar. Bu tür yapılarda çok sayıda hata ve hile eylemi görüldüğünden dolayı aşağıda ayrıntıya girilmiştir),
- Özellikle yılsonlarına yakın zamanlarda yapılan anlamlı, olağan olmayan ve üst düzeyde karmaşık işlemler,
- Ortaklık ilişkisi olan diğer şirketler ile anlamlı ve olağan olmayan işlemler,
- İşletmede kurumsal yapının (iç denetim, iç kontrol, kurumsal kültür) olmaması,
- Riskli sektörlerde faaliyet göstermek,
- Kullanılmayan veya teknolojisi eskimiş varlıkların çokluğu,
- Tepe yönetimlerinde meydana gelen sık değişimler,
- İşletmeyle ilgili taraflarla anlamlı ilişkiler şeklindedir.

Günümüz işletmelerinin birçoğunun ulusal ve uluslararası örgüt yapısı her geçen gün genişlemektedir. Bu genişlemeyle birlikte örgüt içinde merkezden bağımsız yapılan işler artmaktadır. Bunun sonucunda da muhasebedeki hata ve hile olayları artabilmektedir. Bu kapsamda özellikle uluslararası örgütlenmiş işletmelerdeki hata ve hile riskleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bozkurt, 2009: 135):

- Uzak ortamlarda bulunan işletme varlıklarını kişisel kullanımlardan korumaya yönelik yetersiz prosedürler,
- Görevlerin ayrılığı ilkesini oluşturmada yaşanan başarısızlıklar,
- Bağımsız kontrollerin yeterince yapılamaması,
- Yetkilendirmelerde ve onaylama süreçlerinde yetersizlikler,

- Bu tür uzak yerlerin faaliyetlerinde oluşan olağan olmayan ve beklenmeyen sapmaların sürekli olarak gözlenmesinde zorluklar,
- Bu tür yerlerde işlemlerin tanı olarak ve zamanında kayda alınmaması,
- Sonuçları etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Anlamlı düzeylerde varlık kayıpları,
- Olağan denetimlerin yapılmasında düzensizlikler şeklindedir.

2.10.3.4. Üçüncü Kişiler İle Olan İlişkilerde Anormallikler

Günümüzde iş hayatının oldukça karmaşıklaşması ile birlikte, işletme yöneticileri ile üçüncü kişiler arasında oluşan iş ilişkileri izlemenin, kontrol etmenin veya dürüst olmayan bir iş ilişkisini önlemenin yolu oldukça zor bir hal almaktadır. İşletme yöneticileri çalıştığı işletmedeki üçüncü bir taraf ile çok rahat bir biçimde ilişki kurarak, kolaylıkla kendi lehine hata ve hile yapmaya yönelebilmektedir. Bu gibi işletme yöneticilerinin üçüncü kişilerle kurduğu dürüst olmayan ilişkiler uyarısını verebilecek muhasebedeki bazı hata ve hile anormallikleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Abdioğlu, 2007:173):

- İşletmenin denetçilerinde meydana gelen sık değişimler,
- İşletmenin önceki ve son denetçileri arasında muhasebe, denetim ve raporlama konularında sıkça tartışmalar çıkıyor olması,
- Yönetimin bağımsız denetçilere despot bir davranış biçimi göstermesi,
- İşletmenin çeşitli kesimlerle sürekli sorun yaşaması (denetçiler, kamu kurumları, kamu),
- Yöneticilerin kamu otoritelerine karşı umursamaz tavırlar takınması,
- İşletmenin geçmişinde sermaye piyasası kuruluşları ile ilgili olarak çeşitli sorunlar yaşanmış olması,
- İşletmenin maliye idaresi ile çeşitli sorunlar yaşıyor olması,
- Denetçilere gerekli bilgileri vermede gönülsüzlük,
- Denetimlerin tamamlanması konusunda denetçilerin önüne gerçekçi olmayan zaman kısıtlamaları çıkartma,
- İç denetim bölümünün faaliyetlerinin kısıtlanması (örneğin, iç denetim bölüm yöneticisinin, yönetim kuruluna veya denetimi komitesine doğrudan ulaşamaması),
- Bağımsız ve iç denetçiler tarafından önerilen sistem ve prosedür değişiklikleri konusunda direnç gösterme,

- Özellikle, işletmenin finansal yapısını sekteye uğratacak ciddi hukuki davaların sürmesi,
- İşletmenin hukuk müşavirlerinde bir nedene dayanmayan sık değişiklikler meydana gelmesi,
- Çok sayıda farklı banka ile çalışma,
- İşletmenin çalıştığı finans kuruluşları ile tepe yöneticileri arasındaki anlamlı ilişkiler,
- İlişkili taraflarla yapılan işlemlerde yoğunluk,
- Yönetimin çelişkili ve yeterli olmayan kanıtlar sağlaması,
- İşletme ortaklarına gerçekçi olmayan bilgilerin verilmesi,
- Yatırımcılarla olağan olmayan davaların bulunması,
- Yatırımcı kuruluşlar, yalının analistleri ve diğerleri ile sorunlar yaşanması veya dikkati çeken ilişkilerin bulunması,
- İlgililere mantıklı olmayan bir gecikme sonrası isteksizce bilgi verilmesi,
- Satış ve birleşme baskıları veya yönetimi ele geçirme kavgaları,
- Politik, sosyal ve çevre etkileri ile yaşanan sorunlar şeklindedir.

2.10.3.5. İşletme Yöneticilerini Yakından İlgilendiren Çalışanlar Tarafından

Yapılan Anormallikler

İşletmede küçülmeye gidilmesi, düşük iş güvenliği, işsizlik oranlarının giderek artması çalışan üzerindeki baskıyı artırmaktadır. Bu da çalışanları hata ve hile yapmaya yöneltmektedir. Muhasebedeki hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında işletme yöneticileri çalışanlar tarafından yapılan hata ve hile anormalliklerinden faydalanabilmektedirler. Bu anormallikler aşağıda ayrıntılı bir şekilde açıklanmaya çalışılmaktadır (Pazarçeviren, 2005:7):

Muhasebe İle İlgili Anormallikler: Muhasebe ile ilgili anormallikler; zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayıtlara alınmayan işlemler, yetkisiz ve dayanaksız işlemler ve bakiyeler, sonuçları etkileyen son dakika düzeltmeleri, kayıp belgeler, belgeler üzerinde oynamalar, orijinal belgelerin yerine fotokopi biçimindeki belgelerin varlığı, işletme kayıtları ile doğrulama kayıtları arasında görülen tutarsızlıklar, mali tablolarda açıklanmayan değişimler şeklinde açıklanabilmektedir.

İç Kontrol Zayıflığı: Varlıkların fiziksel korunmasında zayıflıklar, yetersiz yetkilendirme ve belgelendirme sistemi, var olan kontrollere gereken önemin verilmemesi şeklinde açıklanabilmektedir.

Analitik Anormallikler: Açıklanamayan stok noksanlıkları ve düzeltmeleri, atık ve döküntülerdeki artışlar, aşırı satın almalar, anlamsız gider veya ödemeler şeklinde açıklanabilmektedir.

Aşırı Yaşam Biçimi: Çok pahalı eşya kullanımı, pahalı seyahatler, pahalı araba kullanımı ve ev ikameti, üst düzey sosyal kulüplere üyelik şeklinde açıklanabilmektedir.

Olağan Olmayan Davranışlar: Olağan olmayan alınganlıklar ve şüpheler, rahat bir görünüm sağlayamama, aşırı sinirlilik, sürekli düşünceli olma veya aşırı sıkılgan davranışlar sergileme şeklinde açıklanabilmektedir.

İşletme yöneticileri yukarıda açıklanan anormallikleri çalışanlarda farketmediği an hata ve hile oluşması durumuna karşı gerekli önlemleri alması gerekmektedir. Bu önlemlerin neler olduğu ilerleyen sayfalarda ayrıntılı bir şekilde anlatılmaya çalışılmıştır.

2.10.4. Muhasebedeki Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin

Sorumluluk Düzeylerine Olumlu Etki Eden Başarı ve Güç Unsurları

Sorumluluk düzeyi yüksek olan yöneticilerin daha başarılı ve güçlü olacağı, bunun da yapılan hata ve hilelerin önlenmesinde olumlu etkiler oluşturacağı bazı unsurlar vardır. Ancak, bu unsurlar her yöneticide aynı düzeyde etkiye sahip değildir. Örneğin yöneticilerin kişiliğine, aldıkları eğitime, ellerindeki yetkinin kullanımına, insanlara verdikleri öneme göre bu unsurlar da farklı farklı olabilir. Bu bağlamda bir yöneticiyi başarılı kılacak bir unsur diğer bir yönetici için başarısızlığın bir nedeni olarak görülebilmekle birlikte bu unsurlar aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır (Bulut ve Bakan, 2012:76-79):

Ceza yetkisine sahip olma; yöneticileri başarılı kılmada önemli bir unsur olarak görülmektedir. Ceza yetkisine sahip olmayı yöneticilikte başarılı olmanın önemli bir unsuru görenler, genellikle otoriter olma veya otoriteyi sağlama bağlamında yaklaştıkları ileri sürülebilir. Bu yetkiye sahip yöneticiler, yapılan hata ve hileler konusunda caydırıcı bir etki

oluşturur. Ancak bazı yöneticiler ellerindeki bu yetkiyi kötüye kullanıp hata ve hile yapılması konusunda karşı tarafa baskıda uygulayabilir.

Resmi unvanlara sahip olma; yöneticilerden önemli bir kısmı resmi unvanlara sahip olmakla başarılı olmak arasında doğru orantılı bir ilişki kurmaktadır. Resmi ünvanlara sahip yöneticilerin kendilerine özgüvenleri oldukça yüksektir. Bu da motivasyonlarının artmasına olayları ayrıntılı takip edebilmesini sağlar muhasebedeki hata ve hilelerin azalmasında olumlu etkiler görülür.

Yöneticilerin siyasal iktidarla bir bağının olması; bu unsuru önemli görenlerin genellikle başarılı olmak için siyasal açıdan güçlü olması gerektiğine inanmalarından kaynaklandığı söylenebilir. Siyasal açıdan güçlü yöneticiler bürokratik işlemlerini daha hızlı ve kolay gerçekleştirebilmesi onların üzerindeki yükü azaltır. Eğer doğru amaçlar ve etik değerlerde kullanılırsa siyasal iktidarla bağ kurmak muhasebe hata ve hilelerinin azalmasında olumlu etkiler oluşturur. Ancak, kötü niyetlerle ve yönetici sadece kendi çıkarlarını düşünürse eğer o zaman hileleri önlemek bir yana daha rahat ve kolay hile yapmasına neden olur.

Bir yöneticinin ekonomik yönden güçlü olması; burada yöneticinin ekonomik yönden güçlü olmasının daha çok istediğini yaptırabilen başarılı olur anlayışından kaynaklanmaktadır. Ekonomik gücü elinde barındıran yöneticiler istediği her işi daha rahat yapar, bu da muhasebede yaşanan hata ve hileleri önlemede avantaj oluşturabilir.

Yöneticinin karizmasının olması; güçlü ve başarılı olmada önemli bir unsurdur. Ancak başarılı olmada karizma tek başına yeterli değildir.

İnsan psikolojisinden iyi anlaması; çoğunluk, yöneticilerin insan psikolojisinden anlamaları, onları başarıya götüren önemli unsurlardan biri olduğu görüşündedir.

Ahlaki değerlere önem vermesi; yöneticinin başarılı olması için ahlaki değerlere dikkat etmesi önemlidir, ancak yeterli değildir denilebilir.

Yöneticilik alanında iyi bir eğitim alması; başarı için eğitimin şart olduğunu ileri sürmek doğru bir yaklaşımdır. Yöneticinin aldığı eğitim olaylara çok yönlü bakabilmesini, bu bağlamda yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarmasında önemli rol oynar.

Astlarını ve personelini ödüllendirebilecek yetkiye sahip olması; yöneticilerin “ödüllendirme” yetkisine sahip olması ve bunu başarılı çalışanlarına uygulaması, genel olarak

örgütün başarısını katkıda bulunacağı ve yönetici-çalışan ilişkisini olumlu yönde etkileyeceği söylenebilir.

Güvenilir ve sevilir olma; bir yöneticinin güvenilir ve sevilir olması da kendi başarısında önemli bir unsur olabilir.

Yöneticilerin uzmanlık gücüne (bilgi, beceri, deneyim) sahip olması; yöneticileri başarılı kılan en önemli unsurlardan birisidir. Böylelikle yönetici yapılan muhasebe hata ve hilelerini farkedip gereken önlemlerin alınmasını sağlayabilir.

Sempatik ve hayranlık uyandıran bir kişiliğe sahip olmaları; elbette çok önemlidir. Ancak bir yöneticinin bu özelliğinin olması, onun başarılı bir yönetici olduğu anlamına gelmemelidir. Yöneticiler bu özelliği doğru ve yerinde kullanabildikleri ölçüde başarı kazanabilir.

2.10.5. Yöneticiler Tarafından Yapılan Hata ve Hilelerin Önlenmesinde

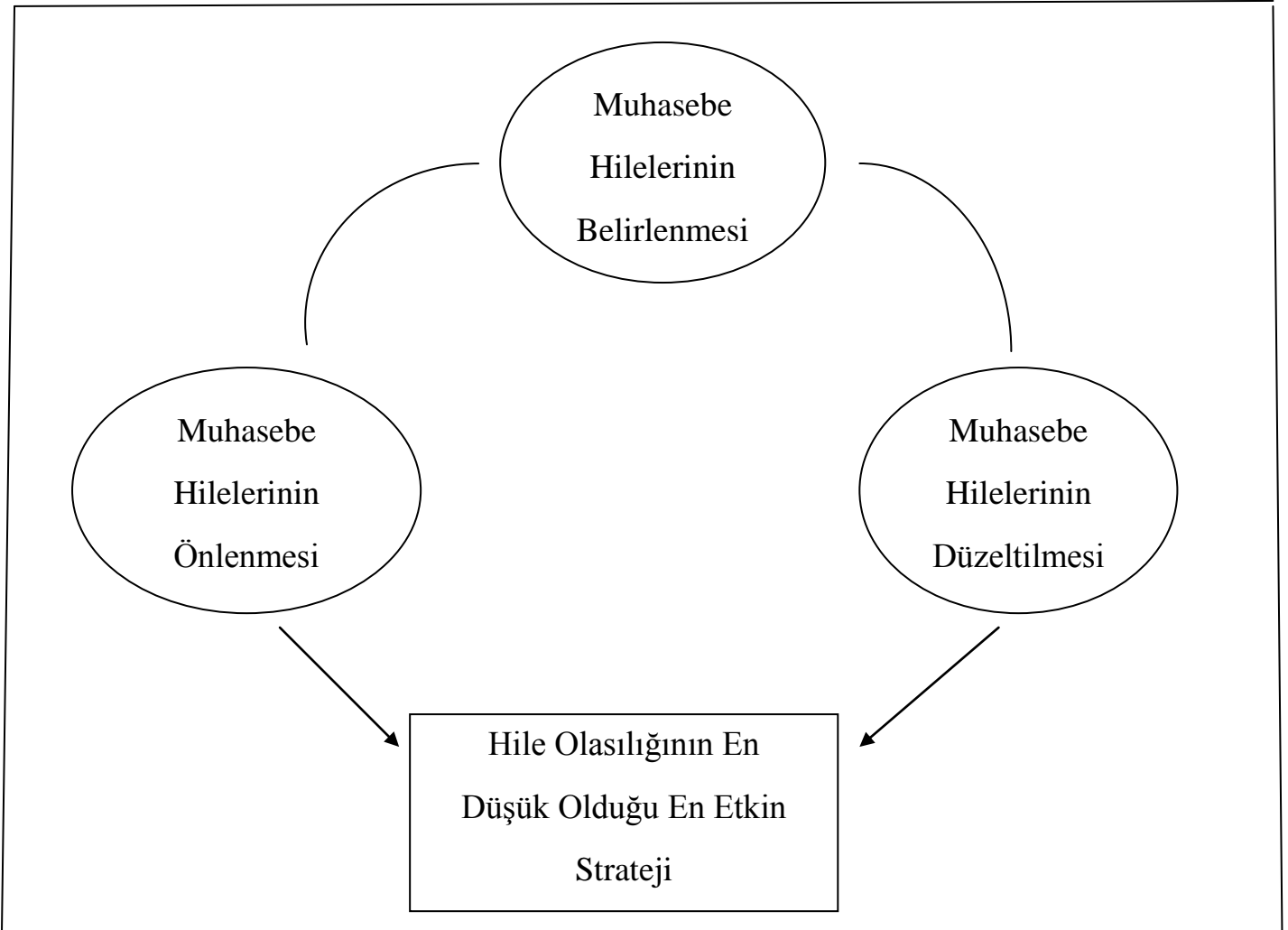
Kullanılabilecek Yöntemler

Daha önceki konularda da bahsedildiği gibi yöneticiler tarafından muhasebede yapılan hata ve hileler çok çeşitlidir. Çünkü, her geçen zamanda yeni hile yöntemleri ortaya çıkmaktadır. Yöneticilerin başvurduğu hata ve hileler diğer çalışanların yaptıklarıyla benzerlik göstermektedir. İşletme yöneticilerinin yapılan bu hata ve hilelerin önlenmesi için ciddi çalışmalar yapması ve çeşitli yöntemler geliştirmesi işletmenin yararı için büyük önem taşımaktadır. Genel olarak muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkarılması kavramı; gerçekleştirilmek üzere olan ya da önceden oluşturulmuş olan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve tanımlanması amacıyla tasarlanmış uygulamaları ve programları içermek şeklinde tanımlanmaktadır (Çubukçu, 2009:119).

Hata istemeyerek yapıldığı için ve hiledeki gibi gizleme unsuru olmaması nedeni ile yapılacak basit ya da olağan kontrollerde ortaya çıkarılabilmektedir. Ancak hilenin ortaya çıkarılması bu derece basit değildir. Hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde ciddi bir çalışma yapmak gerekmektedir. Hilenin ortaya çıkarılması ya da önlenmesi için yapılan çalışmalar zaten otomatik olarak hataların ortaya çıkmasını ve önlenmesi için gereken adımların atılmasına imkan verecektir (Güvenç, 2009:33).

Aşağıda yer alan Şekil2.2’de muhasebe hilelerinin ve yukarıda bahsedildiği üzere otomatik olarak muhasebe hatalarının ortaya çıkarılması ve önlenmesinde etkili olabilecek bir stratejiden bahsedilmiştir. Buna göre, muhasebedeki hilelerin belirlenmesi, düzeltilmesi, ve önlenmesine ilişkin yöntemlerin gerektiği zaman ve oranlarda kullanımıyla hile olasılığının en düşük olduğu en etkin stratejilerin belirlenebileceği anlatılmaya çalışılmıştır.

Şekil 2.2. Hilelerin Önlenmesinde En Etkin Strateji



Kaynak: ÇUBUKÇU, Sezen(2009), “Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkarmada Benfort Modelinin İlk İki Basamak Yaklaşımı İle Kullanılması”, *Muhasebe Bilimleri Dünyası Dergisi*, Cilt:11, Sayı:3 Eylül.

Yöneticiler tarafından gerçekleştirilen hata ve hilelerin önlenmesinde bir diğer problem de, yapılan hata ve hilelerin geleneksel yöntemlerle ortaya çıkarılmaya ve önlemler alınmaya

çalışılmasıdır. Çünkü işletme yöneticileri hileyi ortaya çıkarmak için kullanılan yöntem ve önlemleri ve bunların nasıl devre dışı bırakabileceklerini çok iyi bildikleri için, yöneticilerin yaptığı hata ve hilelerin bulunmasında bütün denetim ve kontrol türleri olan ihbarlar, rastlantı, bağımsız denetim, iç kontrol, iç denetim, kolluk kuvvetleri alt sıralarda yer almaktadır (Kandemir, 2010:54).

İşletmede hata ve hilelerin ortaya çıkması işletmeye çeşitli zararlar verir ve oldukça pahalı bir tecrübedir. Ayrıca önceden gerçekleşmiş olan hata ve hilenin ortaya çıkarılması oldukça zordur. Halbuki muhasebedeki hata ve hilelerin gerçekleştirilmeden önce önlenmesi daha kolay ve daha az maliyetlidir. Bu konuda özellikle işletme yöneticilerine büyük sorumluluklar düşmektedir. Öncelikle işletmede hata ve hileleri engelleyebilmek için bir işletme kültürü oluşturmak gerekmektedir. İşletme kültürü iş disiplini yanında yüksek ahlak unsuru taşınmalıdır. Yüksek ahlak unsuru işletme yöneticilerinden başlayıp geliştirilerek en alt kademedeki çalışanlara kadar ulaşması gerekmektedir. Çalışanlar hem yüksek ahlaklı kişilerden seçilmeli hem de yüksek ahlakın teşvik edildiği ve korunduğu bir ortamda çalıştırılmalıdır. Çalışanların işletmeden sağladığı gelirden adalet payına ve amaca hizmet eden performans değerlendirmeye dayalı bir ücret yapısına sahip olunması gerekmektedir. Yine hata ve hilelerin önlenmesinde önemli faktörlerden biriside caydırıcı cezalar uygulamaktır. Hata ve hile yapmaya eğilimli olanların cezalandırılacakları açık ve net bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir (Dumanoglu, 2005:355).

Yukarıda yapılan tüm bu açıklamalardan sonra, işletme yöneticileri tarafından yapılan hata ve hilelerin önlenmesi için kullanılanlabilecek yöntemler şu başlıklar altında incelenebilmektedir (Güvenç, 2009: 33; Terzi, 2012:53; Dumanoglu, 2005:356; Altıntaş, 2010:152):

- Muhasebede hata ve hilelere neden olan unsurların ortadan kaldırılması,
- İç kontrol sisteminin kurulması,
- Analitik inceleme yönteminin kullanılması,
- Veri madenciliğinin kullanılması,
- Benfort yasasından faydalanılması,
- Caydırıcı cezalar yönteminden faydalanılması,
- Diğer yöntemlerin kullanılması, şeklindedir.

2.10.5.1. Muhasebede Hata ve Hilelere Neden Olan Unsurların Ortadan

Kaldırılması

İşletme yöneticilerini muhasebede hata ve hilelere iten bazı unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurlar daha önce hile üçgeni başlığı altında açıklanmaya çalışılmıştır. Aşağıda ise muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesinde bu unsurların ortadan kaldırılması üç başlık altında açıklanmaktadır (Güvenç, 2009:34):

Baskı ve Motivasyonun Ortadan Kaldırılması: İşletme yöneticilerini muhasebede hata ve hile yapmaya iten birçok baskı ve motivasyon unsuru vardır. Bunların tamamen yok edilmesi mümkün olmamakla birlikte, alınacak çeşitli önlemlerle bir kısmının önüne geçilebilir. Baskı ve motivasyona yol açan unsurlar daha önce; maddiyata dayalı baskılar, kötü alışkanlıklardan doğan baskılar ve yapılan iş ile ilgili baskılar şeklinde gruplandırılmıştır. Aşağıda bu baskıların önlenmesinde uygulanabilecek bazı önleyici uygulamalar açıklanmaya çalışılmıştır.

Lüks yaşam tutkusu, aç gözlülük gibi maddiyata dayalı baskıların önlenmesinde uygulanabilecek bazı önleyici uygulamalar şu şekilde açıklanabilmektedir:

- Çalışanlar işe alınırken haklarında çeşitli araştırma, test ve sınavlar yapılarak işe yeterli olup olmadıkları yanında; lüks yasama istekleri, ekonomik sıkıntı içinde olup olmadıkları, aç gözlü ve hırslı olup olmadıkları tespit edilerek iş talepleri geri çevrilebilir.
- Çalışanlar gözlemlenerek işletme aleyhine olumsuzluk sayılabilecek davranış veya tutum içinde olup olmadıkları tespiti çalışılır. Bu tespitler yapıldıktan sonra çalışanın görevine son verilebilir.

Alkol, uyuşturucu, kumar ve gece hayatı gibi kötü alışkanlıkların oluşturabileceği hata ve hileler ise aşağıda belirtilmiş önlemlerle yok edilebilmektedir:

- Yukarıda sayılan kötü alışkanlıkların yapılan iş görüşmesinde tespit edilmesi halinde kişinin iş talebi değerlendirilmez.
- Çalışanların gözlemlenmesi sonucu bu tür alışkanlık belirtileri görülürse, çeşitli uyarılarla bu alışkanlıklardan vazgeçirmeye çalışılır, eğer düzelme tespit edilemez ise işine son verilir.

Çalışanların işlerinden memnun olmamaları, haksızlığa uğramaları ya da uğradıklarını düşünmeleri, bekledikleri terfiyi alamamaları, düşük ücretle çalışmaları ve üstlerinden gerekli takdiri görememeleri gibi düşüncelerden kaynaklanan iş ile ilgili baskılara ise şu şekilde önlem alınabilmektedir:

- Bütün çalışanların yetki ve sorumluluklarının belirlendiği, uygun bütçelerin ve başarı ölçülerinin oluşturulduğu, çalışanlarla yöneticilerin iletişiminin iyi bir şekilde kurulduğu, adil ve eşitlikçi bir terfi ile işletmeyi mali açıdan zora sokmayacak fakat çalışanların lehine sayılabilecek bir ücret sisteminin oluşturulduğu organizasyonlarda yöneticilerin etik değerler oluşturulması yönündeki çalışmaları yapılan hata ve hileye motivasyonu azaltıcı etki sağlayacaktır.

Fırsatların Ortadan Kaldırılması: Yöneticilerin fırsat unsurunu ortadan kaldırmak için yapacağı çalışma ve önlemler hata ve hilenin oluşmasının çok büyük oranda azaltılmasına yardımcı olabilir. Yöneticilerin çalışanları hata ve hileye teşvik eden fırsatları yok etmek için alabileceği bazı önlemler; çalışanları izlemek ve değerlendirmek, bir hata ve hile ile karşılaştığında ihbar edilecek bir hat oluşturmak, gerekli cezaların verilebilmesi için bir plan hazırlamak ve cezalandırma korkusu oluşturmak, etkili bir şekilde çalışacak iç kontrol sisteminin kurulması şeklinde belirtilebilir.

Haklı Gösterme Unsurunun Ortadan Kaldırılması: Daha önce hile üçgeninde de bahsedildiği üzere çalışan, bir şekilde motive olduktan ve fırsat unsurunu tespit ettikten sonra kendini haklı göstermeye yani bir bahane bulmaya çalışmaktadır. Bu bahaneler, ancak işletme yöneticileri tarafından yapılacak hata ve hile ile ilgili eğitimler sayesinde bir miktar azaltılabilmektedir. Bu eğitimlerde, işletme için uygun olan ve olmayan yani hoş karşılanmayacak davranış ve işlemler açıkça tanımlanarak hata ve hileye haklılık kazandıracak hiçbir davranışın olamayacağı ve bu davranışların etik olmayacağı vurgulanacaktır. Bu eğitimler sonucunda çalışanlara istedik davranışlarda bulunma duygusu aşılabilirse, hata ve hile eyleminin gerçekleşme olasılığı bir miktar azaltılabilir.

Hata ve hile önlenmesinde yukarıda açıklanan unsurlardan haklı gösterme unsuru önemli olmakla birlikte, özellikle motivasyon unsuru ile fırsat unsuru arasındaki ilişkilere dikkat etmek gerekmektedir. Motivasyon ve fırsat unsuru karşılıklı olarak birbirlerini etkilemektedir. Güçlü ve önüne geçilemeyen bir motivasyon, işletmede hata ve hile yapmaya fırsat sağlayan unsurların aranması isteğini güçlendirmektedir. Dolayısı ile hata ve hile

sürecini hızlandırmaktadır. Diğer taraftan işletmede fırsat unsurunun bolluğu, çalışanın iştahını kabartmakta bu da hata ve hile yapma isteğinin artmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle kilit unsur olarak, fırsat olasılığını en aza indirecek çalışmalara gereken önem verilmelidir (Bozkurt, 2009:125).

2.10.5.2. İç Kontrol Sisteminin Kurulması

İç kontrol sistemi, bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği artırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem olarak tanımlanabilmektedir (Alagöz, 2008:100).

Gelişen ekonomik ilişkilerin etkisiyle işletmeler, fiziki olarak büyüdükçe ve faaliyetlerinde meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı arttıkça işletme yöneticilerinin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etme olanağı imkansız hale gelmektedir. İşletme yöneticileri açısından ortaya çıkan bu olumsuz gelişme, ancak etkin olarak çalışacak bir iç kontrol sistemi geliştirilerek önlenmektedir. İç kontrol sistemi, yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere oluşturulan ve işletme yöneticileri tarafından etkilenilen bir süreç olarak, bir işletmede uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine almaktadır (Dumanoğlu, 2005:355).

İşletme yöneticileri tarafından tasarlanan ve makul düzeyde güvence sağlamayı amaçlayan bir süreç olan iç kontrol sisteminin temel amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Hatunoğlu ve diğerleri, 2012:174-175);

- İşletmenin aktifinde yer alan ve sahip olunan varlıkların korunması,
- İşletmeye ilişkin muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve politikalarla uyumluluğunun sağlanması,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasının sağlanması,
- Yönetim tarafından belirlenmiş hedeflere ve amaçlara ulaşılmasının sağlanması,

- Yönetim kontrolü ve muhasebe kontrolü şeklinde açıklanmaktadır.

İç kontrol sisteminin; tesis sorumluluğu yönetim kurulu ve yöneticilere, etkin çalıştırma sorumluluğu ise yöneticilere aittir. İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan ve güvenilir finansal raporlama, faaliyet etkinliğini ile mevzuata uygunluğu sağlamayı amaçlayan iç kontrol sistemini oluşturan beş unsur aşağıda açıklanmaya çalışılmaktadır (Alagöz, 2008:102-103; Kaval, 2005:126-127):

Kontrol Ortamı: Kontrol ortamı, bir işlem grubuna özgü politika, usul ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, artırmada veya azaltmada etkili olan tüm faktörlerdir. Kontrol ortamı, işletme üst yönetiminin işletmeyi kontrol etmede temel anlayışı, sorunlara bakışı, sorunları çözmede yaklaşımları ve ahlaki değerlere verdiği önemle kendini göstermektedir. İşletme yöneticileri, iç kontrol amaçlarına yönelik olarak pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmak ve sürdürmek durumundadır. Kontrol ortamını etkileyen bazı faktörler; yönetim ve çalışanlar tarafından dürüstlüğün ve etik değerlerin korunması ve sergilenmesi, yönetimin uzmanlığa olan bağlılığı, yönetimin felsefesi ve iş görme tarzı, organizasyonun yapısı, kuruluş organizasyonu içinde yetki ve sorumlulukların devredilme tarzı, etkili beşeri sermaye politikaları ve uygulamaları, gözetim kuruluşları ile olan ilişkilerdir şeklinde belirlenebilmektedir.

Risk Değerlemesi: Organizasyon amaçlarına ulaşılmasının önündeki hata ve hile tiplerinin tanımlanması ve analizi olarak açıklanabilmektedir. Etkin bir risk değerlendirme riskleri belirleme, kontrol etme ve yönetmeye olanak sağlamalıdır. İşletme yöneticileri işletmeyi yakın veya uzak tarihlerde etkileyebilecek riskleri tespit etmek ve önlemler oluşturmak mecburiyetindedirler. Bundan dolayı, iç kontrol sistemide, işletmenin karşı karşıya bulunduğu riskleri tanımlaması, risklere karşı önlemler oluşturması, uygulamalar kurumsal bir şekilde getirilmesi ve işletmede sistematik olarak işleyen bir erken uyarı mekanizması kurulması gerekmektedir.

Bilgi ve İletişim: İyi bir iç kontrol sistemi, yatay ve dikey düzeyde bilgi alma yeteneğini ve insanlar arasında iletişimi sağlaması gerekmektedir. Bu da yönetim bilgi sistemi ve bunun alt bilgi sistemlerinin belirli bir disiplin içerisinde ve uyumlu bir şekilde düzenlenmesi ile mümkün hale gelmektedir.

Kontrol Faaliyetleri: İşletme yöneticileri tarafından risk yönetim faaliyetleri ile yöneticilerin emir ve talimatlarının yerine getirilmesine yardımcı olacak politika ve prosedürlerden oluşan ve iç kontrol sistemini yapıyılaştırmayı hedefleyen faaliyetlerdir. Yöneticilerin, hedeflere ulaşmak için uyguladığı önlemler bütünüdür. Kontrol faaliyetlerinin kurumun bütün kademelerinde ve fonksiyonlarında oluşturulması gerekmektedir.

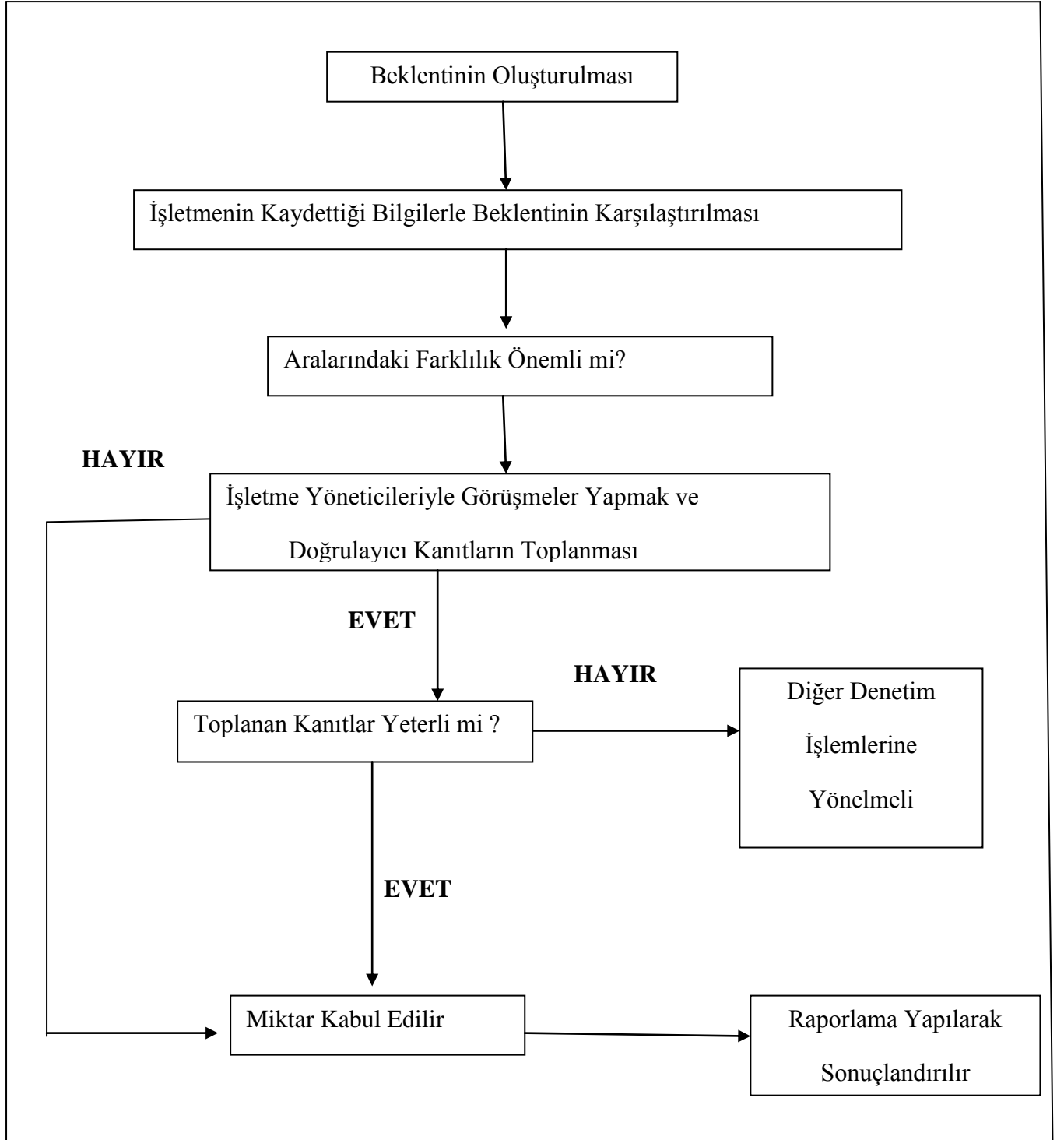
Gözetim: İç kontrollerin önceden belirlenen politika ve prosedürlere uygun şekilde devam ettirilip ettirilmediğini ve işletmeyi yeni risklere sokup sokmadığını belirlemektir. Bir zaman temeline bağlı olarak yapılan gözetim, iç kontrol kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. Bu amaçlara ulaşabilmek için iç kontrol sisteminin devamlı gözlenmesi, sapmaların ortaya çıkarılması gerekmektedir.

2.10.5.3. Analitik İnceleme Yönteminin Kullanılması

Analitik inceleme yöntemindeki temel amaç, işletmenin yöneticiye sunduğu veriler ile işletmeden ve işletme dışından elde edilen ilişkili verilerin çeşitli biçimlerde karşılaştırılarak ortaya konulan sonuçlar ile muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesine yardımcı olmaya çalışmaktır (Çatıkkaş, 2011:32).

Analitik inceleme yönteminin ilk aşaması olan beklentinin oluşturulması aşamasında işletme yöneticisi işletme ve işletme dışında hazırlanmış olan gerekli raporları elde etmiş olmaktadır. Analitik inceleme yöntemi sonucunda elde edilen bilgiler ile işletme yöneticilerine sunduğu bilgilerin karşılaştırılması ikinci aşamayı oluşturmaktadır. Yöneticiler analitik inceleme yöntemini kullanarak ele aldıkları verilerin anlamlı olup olmadıklarını karşılaştırır ve arada ciddi farklılık var ise inceleme gereği duyar. Bu inceleme yöntemi ile işletme yöneticileri gerek olmayan alanlarda inceleme yapmak zorunda kalmamaktadır. Analitik inceleme yöntemi aşağıdaki Şekil 2.3’de gösterilmektedir.

Şekil 2.3. Analitik İnceleme Yöntemi



KAYNAK: ÇITAK, Fatma (2013), “ Hileli Finansal Raporlamada İç Deneticilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

2.10.5.4. Veri Madenciliğinin Kullanımı

Veri madenciliği, veri ambarlarında tutulan çok çeşitli verilere dayanarak daha önce keşfedilmemiş bilgileri ortaya çıkarmak, bunları karar vermek ve eylem planını gerçekleştirmek için kullanma sürecidir. Bu noktada kendi başına bir çözüm değil çözüme ulaşmak için verilecek karar sürecini destekleyen, problemi çözmek için gerekli olan bilgileri sağlamaya yarayan bir araç olarak tanımlanabilmektedir (Çatıkkaş ve Çalış, 2007:147).

Veri madenciliği kullanılarak yapılan muhasebe defter kontrollerinin %100'u taranmış ve denetlenmiş olma ihtimali diğer yöntemlere göre daha az hata payı içerdiği için, muhasebede hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticileri tarafından oldukça yoğun kullanım alanı bulmaktadır (Ulucan Özkul ve Pektekin, 2009: 72).

Veri madenciliğiyle ilgili yazılım ürünleri ve uygulamalarında görülmektedir ki veri madenciliği esasen istatistiğin kullanıldığı bir tekniktir. Dolayısıyla işletmelerde özellikle işletme yöneticileri tarafından hata ve hilelerin önlenmesinde önemli bir kullanım alanı bulması çok doğaldır. Veri madenciliğinin amacı, anlamlı bilgiler elde etmek ve bu bilgileri eyleme dönüştürecek kararlar için kullanmaktır. İlgilendiği ana kütle örneğin mevcut veya potansiyel müşteriler olabilir. Müşterilerin profillerini, satın alma eğilimlerini, bir ürünü veya hizmeti kabul etme veya etmeme ihtimallerini tahmin etme veri madenciliğinde hedeflenen amaçlar arasındadır. Bu tahminlerin ise ana hedef olan strateji belirlemek için çeşitli kararlar vermek için kullanılır (Çatıkkaş ve Çalış, 2007:148).

Muhasebedeki hata ve hilelerin tespitinde de kullanılan veri madenciliği yöntemi sadece işletme yöneticiliği değil, çeşitli işletme fonksiyonları açısından işletmeye avantaj sağlamaktadır. Örneğin pazarlama, risk yönetimi ve muhasebe alanlarında kullanılabilir. Veri madenciliği faaliyetleri çeşitli biçimlerde sınıflandırılabilir. Veri madenciliği faaliyetleri genel olarak aşağıda açıklanmaya çalışılmaktadır (Terzi, 2012:55-56).

Kümeleme/Bölümleme: Bu yöntemde, kümelenen veya bölümlenen veriler, nitelik itibarıyla benzer olanlar kendi aralarında gruplandırılmaktadır. Böylece benzer nitelikte olmayan veriler grup dışında kalmakta ve bu veriler şüpheli olarak incelenmesi yoluna gidilmektedir. Diğer bir ifadeyle veritabanında yer alan her bir verinin ait olduğu veri setinin tahmin edilmesi ve böylece anormal davranış gösteren verilerin tespiti amaçlanmaktadır.

Verilerin grafiksel gösterimi: Bu yöntemde verilerin grafik yardımıyla gösterimi yapılmakta ve ikiden fazla boyutlu grafikler kullanılmakta olup veri seti içerisinde gizlenmiş olan anormallikler tespit edilebilmektedir.

Öngörü modellemesi: Veri madenciliğinde çok genel ve önemli uygulamalar, öngörü gerektirmektedir. Bu yöntemin amacı da öngörü yoluyla anormalliklerin tespitidir. Bu yöntem, veri seti ile ilgili bazı temel niteliklerin analizinde kullanılmaktadır.

Bağlantı analizi: Bu yöntemin amacı ise, bir veri seti içindeki kayıtlar veya işlemler arasında bağlantı kurmak yoluyla analiz yapmaktır. Diğer bir ifadeyle veriler arasındaki önemli ilişkilerin ortaya çıkartılmasıdır.

Sapma tespiti: Bu yöntemde beklentiler dikkate alınarak sapma analizi yapılmaktadır. Böylece beklenen sapmalardan daha fazla olanlar olağandışı olarak değerlendirilmektedir.

Bağımlılık modellemesi/analizi: Bu yöntemde değişkenler arasında bağımlılıklar kurulmaktadır.

2.10.5.5. Benford Yasasından Faydalanılması

Benford yasası, veri kümeleri içindeki rakam tekrarının normal düzeyini tespit etmek amacıyla kullanılmaktadır. Böylece veri kümeleri içindeki anormal rakamlar belirlenebilmektedir. Bu yöntem, insanların rastlantısal sayı üretmeyecekleri varsayımına dayanmaktadır. Doğal olarak oluşması gereken sayılar benford yasası ile bulunmakta, doğal oluşması gereken sayılar ile beyanlarda yer alan sayılar arasında fark olması durumu ise beyandaki sayıların hatalı ve hileli olarak üretilmiş olabileceği varsayımını gündeme getirmektedir (Terzi, 2012:54). Benford yasası yaklaşık 60 yıllık bir geçmişi olan ancak ön çalışmaları 100 yıla yaklaşan bir matematik kanunudur. Yasa esas itibariyle doğal olarak ortaya çıkan bütün sayıların ilk hanesinin bir olma olasılığının %30 olduğuna dayanmaktadır. Buna göre eğer herhangi bir istatistik verisinden veya herhangi bir sayılar tablosundan rast gele bir sayı seçerseniz bu sayının ilk hanesinin 1 olma olasılığı (bütün sayıların olasılığının aynı olduğu yönündeki düşüncenin aksine) %30.1'dir. Bu sonucu 2 olma olasılığı %17.6 ile takip eder ve 9 olma olasılığı %5'dir (Çatıkkaş ve Çalış, 2007:149).

Benford yasasından hareketle muhasebedeki hata ve hilelerinin ortaya çıkarılması için, bu yasanın öngördüğü ilk rakamların frekansları ile gerçek bir muhasebe evreninde ortaya

çıkan ilk rakamların frekanslarını karşılaştırmak yeterli olacaktır. Ancak bunun için aşağıdaki adımlardan oluşan bir yol izlemek gerekmektedir (Altıntaş, 2010:153):

- Muhasebe evreninden örneklem seçimi,
- Gözlemlenen frekansların test edilmesi,
- Yargıya varılması,
- Kanıtlayıcı verilerin araştırılması'dır.

Yöneticiler bu yöntemi kullanarak hatalı ve hileli sayıların olup olmadığını böylece, muhasebede hata ve hile yapıp yapılmadığını görebilirler. Yöneticilerin, benford yasasından faydalanarak veri kümeleri oluşturması ve bu veri kümelerinde olan anormallikler üzerinde durması gerekmektedir.

2.10.5.6. Caydırıcı Cezalar Yönteminden Faydalanılması

Muhasebede hata ve hileyi teşvik eden unsurların başında, hata ve hile eyleminde bulunanların yaptıklarının yanlarına kar kaldığını düşünmeleri gelmektedir. Özellikle yöneticiler kendilerine ceza verecek bir üst mevkinin olmadığını düşünerek çok rahat bir şekilde muhasebede hata ve hileye başvurabilmektedir. Kurulacak hızlı ve tutarlı bir cezalandırma politikası ile bu düşüncenin ortadan kaldırılması, muhasebede hata ve hilenin önlenmesinde önemli yararlar sağlayacaktır. Hata ve hile yapanın yakalandığında işini kaybedeceğini, hapse gireceğini daha da önemlisi hırsız damgası yiyerek çevresinden dışlanacağını bilmesi hile eyleminden vazgeçmesini sağlayabilecektir (Güvenç,2009:38). İşletmelerin hata ve hile olayları karşısında taviz vermeyen kararlı bir tutum benimsemeleri, suçluların vakit kaybetmeden hem işletme içinde idari takibe alınması, hem de yetkili mercilerce kanuni işlemler yapılarak kanuni takip yapılması, böylelikle hata ve hile yapmaya eğilimliler açısından bir caydırıcılık oluşturacaktır. Bu cezalandırma sistemini en iyi organize edip uygulayacak birimse işletme yöneticileri olmaktadır (Dumanoğlu, 2005:356).

2.10.5.7. Diğer Yöntemlerin Kullanılması

Bilgisayar teknolojisi, işletme yöneticilerine muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesinde yeni yöntemler sunmaktadır. Bu yeni yöntemlerden bazıları aşağıda açıklanmaya çalışılmaktadır (Altıntaş, 2010:152):

Trend Analizi: Hata ve hilelerin önlenmesinde ve bulunmasında giderek önem kazanan bir alan da verilerdeki tekrarların incelenmesini kapsar. Bunun nedeni beklenmeyen tekrarların hata ve hile belirtisi olabileceğidir. Bu yöntemin uygulanmasının basit bir örneği olarak ikikere işlenen işlemlerin bulunmasına çalışılması verilebilir.

Oran Analizi: Bir diğer faydalı inceleme yöntemi ise önemli oranların analiz edilmesidir. Finansal oranların işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermesi gibi, bir takım oranların incelenmesi de hata ve hilelerin olup olmadığı konusunda bilgi verebilir. Başlıca önemli oranlar iki şekilde incelenebilmektedir. Bunlar;

Maksimum değer minimum değere oranı; örneğin işletme yöneticisi satılan bir ürünün incelenen dönem içindeki satış fiyatlarını inceler, aynı ürünün en yüksek satış fiyatını en düşük satış fiyatına böler. Bu oranın normal koşullar altında düşük olması beklenir.

Maksimum değer en yüksek ikinci değere oranı; örneğin incelenen dönem içerisinde belli bir hammaddenin en yüksek alış fiyatının en yüksek ikinci alış fiyatına bölünmesiyle bulunur.

Bu oranların normal şartlar altında düşük olması beklenir, eğer mantıklı bir açıklaması yoksa oranların yüksek çıkması muhasebede hata ve hilelerin varlığına işaret edebilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERİNİN FARKLILIĞA YOL AÇIP AÇMADIĞININ TESPİTİNE YÖNELİK BİR

ARAŞTIRMA

Çalışmamızın bu bölümünde, Mersin Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı ve bu ilde faaliyet gösteren işletmelerde muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluğu ile ilgili düşüncelerini tespit etmek amacıyla yapılan bu araştırma hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır. Bu nedenle bu bölümde araştırmanın amacı, araştırmanın kapsamı ve sınırları, araştırmanın modeli ve hipotezleri, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesi gibi konulara yer verilmektedir.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik yapılan bu çalışmanın temel amacı; muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde, işletme yöneticilerinin demografik özelliklerinin farklılığa yol açıp açmadığının tespit edilmesidir.

Yukarıda belirtilen bu temel amacın dışında yapılacak olan çalışma ile elde edilmek istenen diğer bilgiler ise aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.

- Ankete katılan işletme yöneticilerinin demografik özelliklerinin tespit edilmesi,
- İşletme yöneticilerinin muhasebedeki hatalarla ilgili oluşturulan yargılara katılma düzeyinin tespit edilmesi,
- İşletme yöneticilerinin muhasebedeki hilelerle ilgili oluşturulan yargılara katılma düzeyinin tespit edilmesi,
- Muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeylerinin tespit edilmesidir.

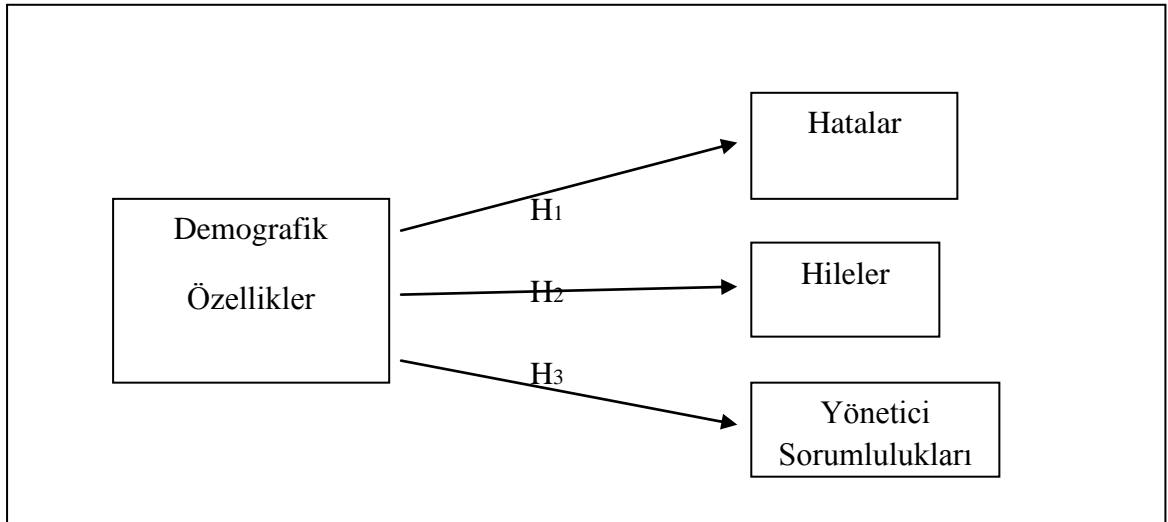
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Bu araştırma, Mersin Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı ve bu ilde faaliyet gösteren işletmelerden sermayesi 3 milyon TL'den büyük olan 130 işletmede çalışan yöneticiler esas alınarak yapılmıştır. Anket soruları, teorik bölümden yararlanarak muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılar, muhasebedeki hileler ile ilgili yargılar ve muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını tespit etmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılarla ilgili ifadelerde ek olarak Fatma Çıtak (2013) tarafından hazırlanan "Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma" adlı yüksek lisans tezinde bulunan anket çalışmasından yararlanılmıştır.

3.3. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLERİ

Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğu ile ilgili olarak yapılan bu araştırma, tanımlayıcı araştırma modeli ile hazırlanmıştır. Bu model aşağıda Şekil 3.1.'deki gibi gösterilebilir:

Şekil 3.1. Araştırmanın Modeli



Çalışmanın önceki kısımlarında belirtilen amaçlar doğrultusunda geliştirilip, bu araştırmadan elde edilen veriler esas alınarak test edilen hipotezler şunlardır:

H1: Demografik özellikleri ile hataların önlenmesi arasında fark vardır.

H2: Demografik özellikleri ile hilelerin önlenmesi arasında fark vardır.

H3: Demografik özellikleri ile hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumlulukları arasında fark vardır.

3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde sırasıyla, verilerin toplanması, soruların niteliği, verilerin analizinde kullanılan yöntem gibi konular hakkında bilgi verilecektir.

3.4.1. Verilerin Toplanması

Araştırmada verilerin toplanması amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Veriler, örneklem olarak seçilen işletme yöneticileri ile karşılıklı olarak görüşülerek yazılı anket sorularına cevap alınmak suretiyle elde edilmiştir. Anket uygulamasında ana kütleyi oluşturan 130 işletmeden, iş yoğunluğu ve işletme dışına bilgi verilmemesi gibi işletme politikası olan işletmelerden cevap alınamaması nedeniyle, anketlerden 42 tanesinden geri dönüş alınabilmiştir. Diğer bir ifade ile 130 tam sayım yapılması planlanmış ancak, % 32 (42 işletme)'sinden geri dönüş alınabilmiştir. Verilerin toplanması, 5 aylık bir çalışma sonucunda tamamlanabilmiştir.

3.4.2. Soruların Niteliği

Araştırmada kullanılan anket formu, altı sayfadan oluşmaktadır. Anket formundaki soruların tamamı Ek-1'de örneği verilen anket formu, genel kurallar çerçevesinde hazırlanmış ve dört kısımdan oluşturulmuştur.

Anket formunun birinci kısmıyla, ankete katılan işletme yöneticilerinin cinsiyet, yaş, eğitim durumu gibi demografik özelliklerinin tespiti amaçlanmıştır. Formun ikinci kısmıyla, işletme yöneticilerinin muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin ortaya konması hedeflenmiştir. Üçüncü kısımda, işletme yöneticilerinin muhasebedeki hileler ile

ilgili yargılara katılma düzeylerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Anketin dördüncü ve son kısmında ise, ankete cevap veren işletme yöneticilerinin, muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeylerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

3.4.3. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntem

Verilerin değerlendirilmesinde SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Anket sonuçları öncelikle SPSS veri tabanına girilmiş elde edilen sonuçlar, Microsoft Excel ve Word programlarına aktararak tablo ve grafikler oluşturulmuştur.

Çalışmada, ankette yer alan her bir soru için ayrı ayrı frekans hesapları yapılmış, ikinci, üçüncü ve dördüncü bölümdeki sorular arasında çapraz tablo oluşturularak farklılıklar araştırılmıştır. Bununla birlikte, hipotezlerin test edilmesi amacıyla t-testi (Independent-Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testinden faydalanılmış, elde edilen sonuçlar tablo halinde düzenlenerek anlamlı hale getirilmeye çalışılmıştır.

Verilerin analizinde 5’li likert ölçeği kullanılmış, ölçeğin değerlendirilmesinde dağılım ortalaması:

- 0 – 1.24’e kadar olanlar Kesinlikle Katılmıyorum,
- 1.25 – 2.24’e kadar olanlar Katılmıyorum ,
- 2.25 – 3.24’e kadar olanlar Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum ,
- 3.25 – 4.24’ e kadar olanlar Katılıyorum ,
- 4.25 ve üstü olanlar Kesinlikle Katılıyorum şeklinde yorumlanacaktır.

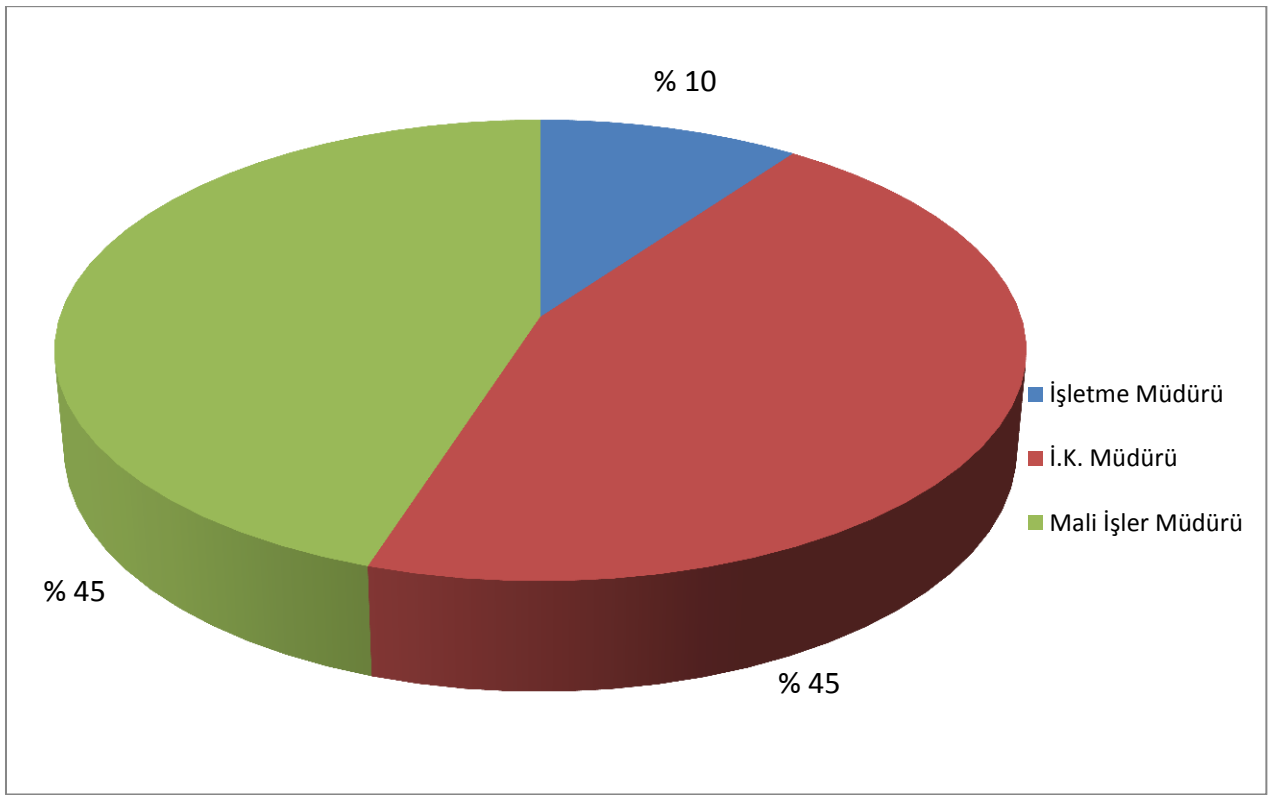
3.5. ARAŞTIRILMA BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırma bulgularının analiz edildiği bu bölümde, öncelikle araştırmaya katılanların demografik özellikleri sunulmuş daha sonra anket formunda yer alan sorulara verilen cevaplar analiz edilmiştir. Analiz sonuçları ise, ankette yer alan her soruya verilen cevaplar ayrı ayrı ele alınarak aşağıdaki şekilde sunulmuştur.

3.5.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

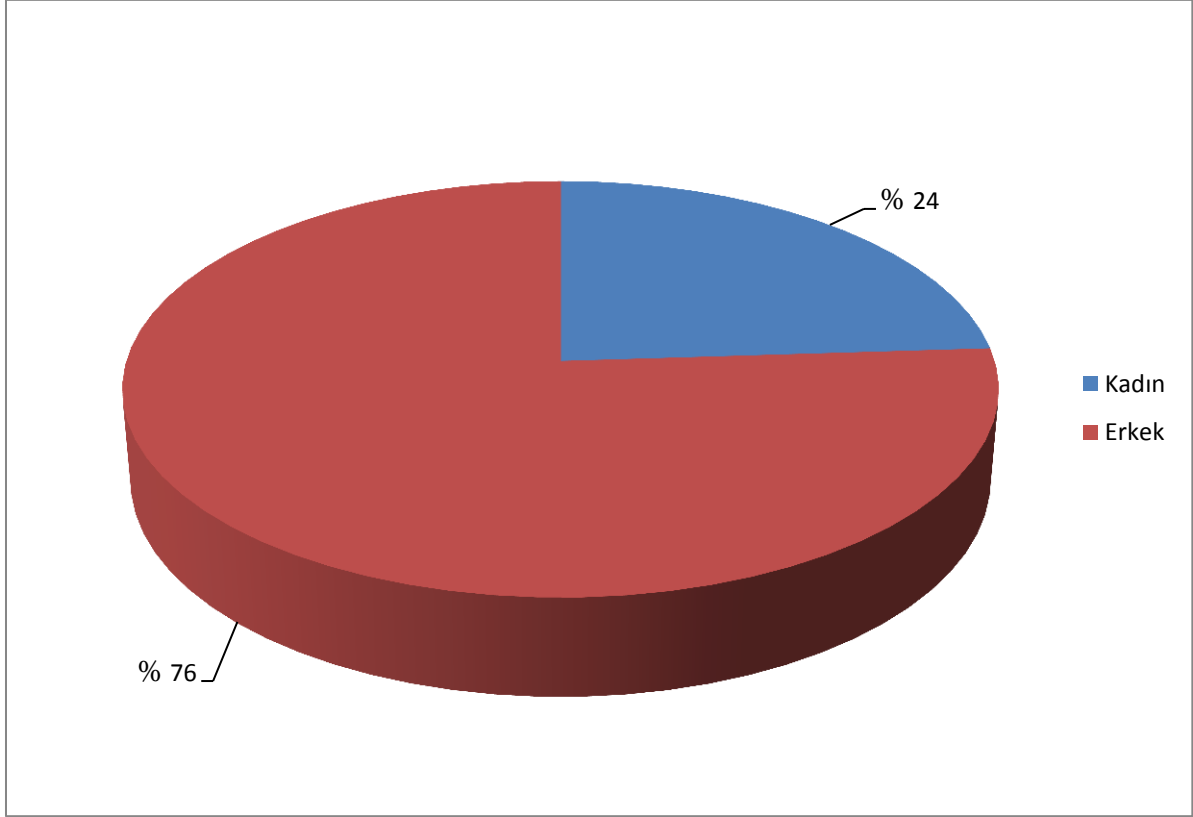
Ankete katılan işletme yöneticilerinin unvanları, cinsiyetleri, yaş aralıkları, eğitim durumları ve çalışma sürelerini belirlemeye yönelik sorulara verilen cevaplar aşağıda ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

Şekil 3.2. İşletme Yöneticilerinin Unvanlarına Göre Dağılımı



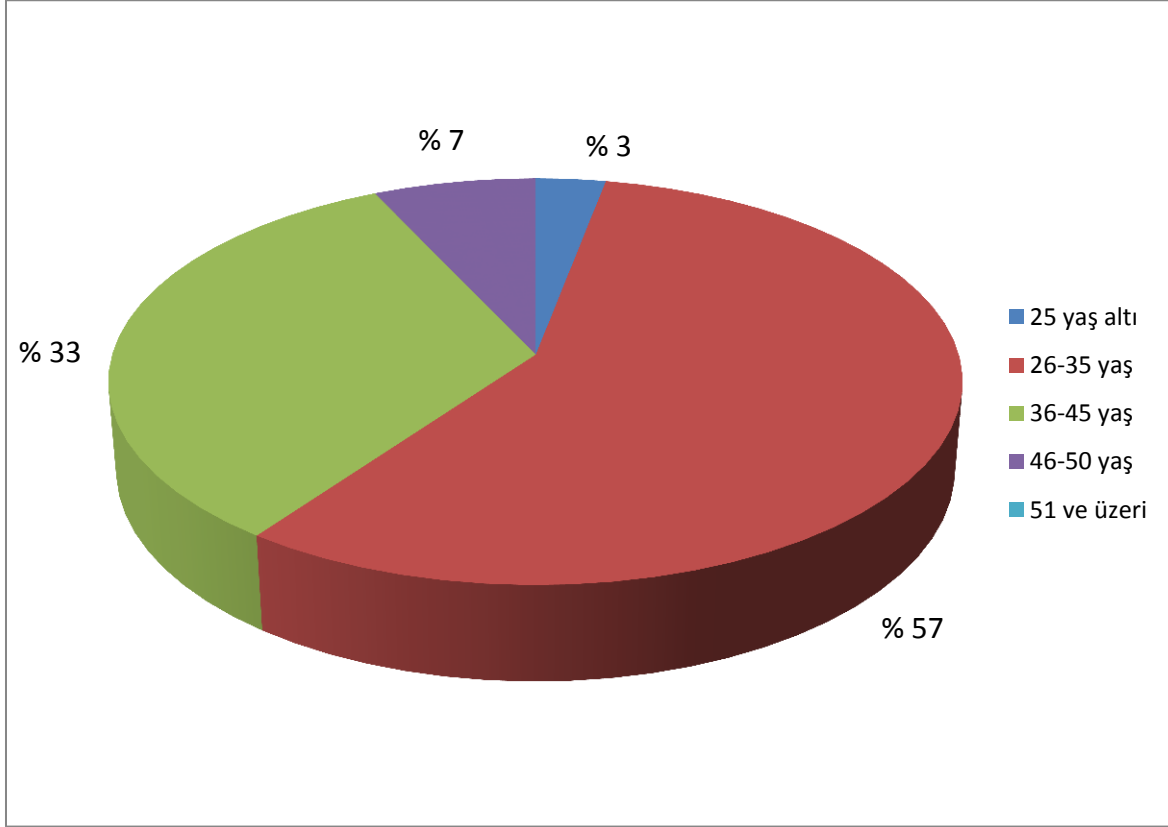
Şekil 3.2.'de yer alan sonuçlara göre, ankete katılan işletme yöneticilerinin % 10'u Şube Müdürü, % 45'i İnsan Kaynakları Müdürü, % 45'i Mali İşler Müdürü olduğu görülmektedir.

Şekil 3.3. İşletme Yöneticilerinin Cinsiyetlerine Göre Dağılımı



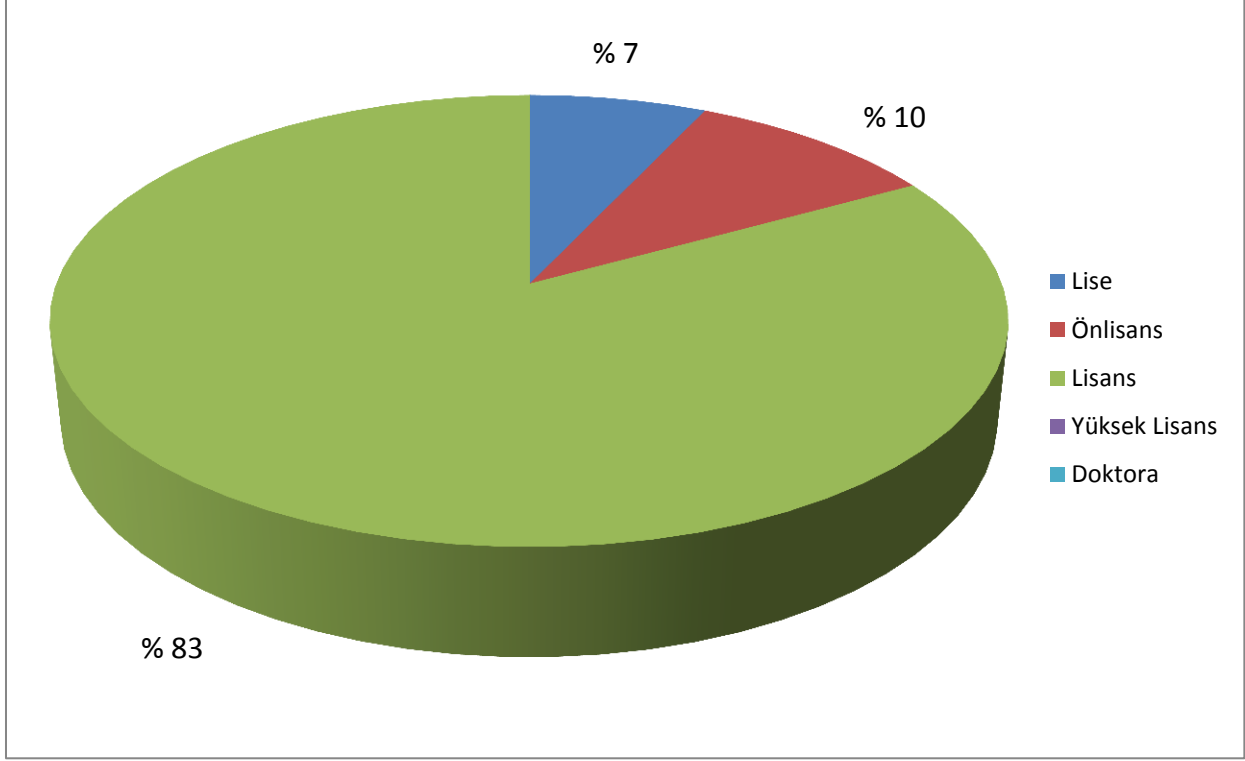
Şekil 3.3’de ankete katılan işletme yöneticilerinin cinsiyetlerine göre dağılımını göstermektedir. Buna göre ankete katılan işletme yöneticisinin % 24’ ü kadın % 76’ sı ise erkektir. Bu verilerden anlaşıldığı üzere işletme yöneticilerinin çoğunluğunu erkekler oluşturmaktadır.

Şekil 3.4. İşletme Yöneticilerinin Yaşlarına Göre Dağılımı



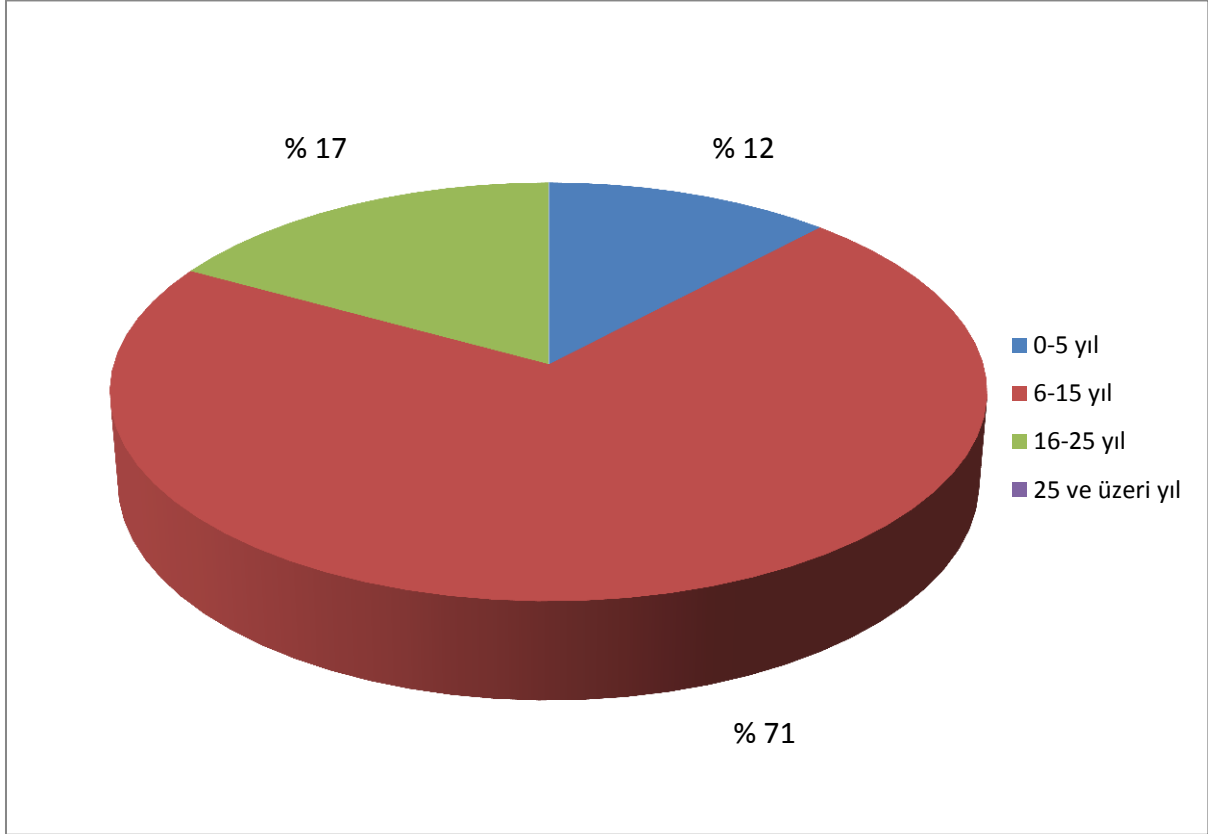
Şeki 3.4'de yer alan sonuçlara göre, ankete katılan işletme yöneticilerinin % 3'ü 25 yaş altı, % 57'si 26-35 yaş arası, % 33'ü 36-45 yaş arası, % 7'si 46-50 yaş arası işletme yöneticisinden oluşmaktadır. % 51 ve üzeri yaşında çalışan yönetici anketimizde bulunmamaktadır. Bu sonuç ankete katılan işletme yöneticisinin çoğunluğunun 26-35 yaş arasında değişen genç yaştaki işletme yöneticisi olduğunu göstermektedir.

Şekil 3.5. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Dağılımı



Şekil 3.5.'de yer alan sonuçlara göre, ankete katılan işletme yöneticilerinin % 7'si lise, % 10' u önlisans, % 83'ü lisans düzeyinde eğitim almıştır. Bu verilerden anlaşılacağı üzere ankete katılan işletme yöneticilerinin çoğunluğunun lisans düzeyi eğitim aldığı ve eğitim düzeylerinin yüksek olduğu görülmektedir.

Şekil 3.6. İşletme Yöneticilerinin Çalışma Sürelerine Göre Dağılımı



Şekil 3.6'de yer alan sonuçlara göre işletme yöneticilerinin % 12'si 5 yıl ve daha kısa, % 71'i 6-15 yıl arasında, % 17'si 16-25 yıl arasında, mesleklerini sürdürmektedir. 25 ve üzeri yıl çalışan yönetici bulunmamaktadır.

3.5.2. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma

Düzeylerinin Dağılımı

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 3.1’ de görüleceği üzere işletme yöneticilerinin muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3.1. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara

Katılma Düzeylerinin Dağılımı

MUHASEBE HATALARI İLE İLGİLİ YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	Ort.
	Kesinlikle Katlıyorum	Katlıyorum	Ne Katlıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	3 (7,1)	32 (76,2)	3 (7,1)	4 (9,5)	0 (0,0)	3,80
İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	3 (7,1)	37 (88,1)	2 (4,8)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,02
Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz.Bilinçsiz olarak yapılırlar.	1 (2,4)	34 (81,0)	7 (16,7)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,85
Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.	1 (2,4)	28 (66,7)	9 (21,4)	4 (9,5)	0 (0,0)	3,61
Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	2 (4,48)	29 (69,0)	4 (9,5)	7 (16,7)	0 (0,0)	3,66
Hataların yetenekle ilgisi yoktur.	2 (4,8)	8 (19,0)	15 (35,7)	17 (40,5)	0 (0,0)	2,83
İşin uzmanlarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir.	2 (4,8)	35 (83,3)	2 (4,8)	3 (7,1)	0 (0,0)	3,85
İşin uzmanlarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir.	1 (2,4)	25 (59,5)	7 (16,7)	9 (21,4)	0 (0,0)	3,42
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa yapılan hatalar engellenemez.	0 (0,0)	8 (19,0)	4 (9,5)	29 (69,0)	1 (2,4)	3,45
İşin uzmanları hata konusunda tam ve donanımlı olsada yapılan hatayı engelleyemez.	0 (0,0)	1 (2,4)	7 (16,7)	33 (78,6)	2 (4,8)	2,19
Kişinin hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.	0 (0,0)	1 (2,4)	6 (14,3)	33 (78,6)	2 (4,8)	2,14
Hatalar bilinçli olarak meydana	3	8	9	22	0	2,80

gelmektedir.	(7,1)	(19,5)	(21,4)	(52,4)	(0,0)	
Çok iyi teknolojiler kullanılsada yeteneği olmayan insanlar her zaman hata yapmaya mahkumdur.	0 (0,0)	3 (7,1)	17 (40,5)	21 (50,0)	1 (2,4)	2,52

(5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 1=Kesinlikle Katılmıyorum)

İşletme yöneticilerinin, muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

İşletme yöneticileri, muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılardan;

“Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir” yargısına (ortalama 3,80 ile) “Katılıyorum ”,

“İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir” yargısına (ortalama 4,02 ile) “Katılıyorum”,

“Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılırlar” yargısına (ortalama 3,85 ile) “ Katılıyorum ”,

“Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır” yargısına (ortalama 3,61 ile) “Katılıyorum”,

“Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır” yargısına (ortalama 3,66 ile) “Katılıyorum ”,

“Hataların yetenekle ilgisi yoktur” yargısına (ortalama 2,83 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum ”,

“İşin uzmanlarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir ” yargısına (ortalama 3,85 ile) “Katılıyorum ”,

“İşin uzmanlarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir” yargısına (ortalama 3,42 ile) “Katılıyorum ”,

“Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa yapılan hatalar engellenemez” yargısına (ortalama 2,45 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“İşin uzmanları hata konusunda tam ve donanımlı olsada yapılan hatayı engelleyemez ” yargısına (ortalama 2,19 ile) “Katılmıyorum ”,

“Kişinin hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.” yargısına (ortalama 2,14 ile) “ Katılmıyorum”,

“Hatalar bilinçli olarak meydana gelmektedir” yargısına (ortalama 2,80 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum ”,

“Çok iyi teknolojiler kullanılsa da yeteneği olmayan insanlar her zaman hata yapmaya mahkumdur ” yargısına (ortalama 2,52 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde işletme yöneticileri, yapılan hataların çoğunlukla bilgisizlik tecrübesizlik, ihmal dikkatsizlik, unutma ve tekrarlama gibi nedenlerle meydana geldiğini düşünmektedirler. Yapılan hatalarda kasıt unsuru bulunmadığına bilinçsiz olarak yapıldığına inanmaktadırlar. Muhasebedeki hataların yetenekle ilgisi olup olmadığını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara ise, “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde cevapladıkları tespit edilmiştir. Ayrıca işin uzmanlarının tam ve donanımlı bir teknoloji kullanarak yapılan hataların önüne geçilebileceğine inanmaktadırlar.

3.5.3. İşletme Yöneticilerinin Demografik Özelliklerine Göre Muhasebedeki Hatalar İle

İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Bu hipotezi test edebilmek için demografik özellikler olarak cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve çalışma süreleri aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.5.3.1. İşletme Yöneticilerinin Cinsiyetleri İle Muhasebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin cinsiyetlerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H_{1a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetlerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.2. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Erkek	32	52,10	1,26	1,53	0,690
Kadın	10	51,62	2,43		

Tablo 3.2.'de görüldüğü gibi, işletme yöneticilerinin muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyinin cinsiyetlerine göre değişiminden ortaya çıkan ortalama puanlar; erkek işletme yöneticileri için 52,10 puan, kadın işletme yöneticileri için ise, 51,62 puan olarak bulunmuştur.

$p = 0,690$ değeri $p > 0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin cinsiyetlerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{1a} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.3.2 İşletme Yöneticilerinin Yaşları İle Muhasebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H_{1b}: İşletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.3. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi

Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
25 yaş altı	1	52,61	1,01	0,575	0,585
26-35 yaş	24	52,80	1,33		
36-45 yaş	14	52,95	1,23		
46-50 yaş	3	52,51	1,08		
51 ve üzeri yaş	0	0,00	0,00		

Tablo 3.3’de görüldüğü gibi, işletme yöneticilerinin muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde yaşlarına göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; 0–25 yaş arasında olanlar için 52,61 puan, 26–35 yaş arasında olanlar için 52,80 puan, 36–45 yaş arasında olanlar için 52,95 puan, 46-50 yaş arasında olanlar için 52,51 puan, 51 ve üzeri yaş arasında olanlar için ise, 0,00 puan olarak bulunmuştur. Varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucunda 51 ve üzeri yaş arasında olanlar dışındaki tüm yaş aralıklarının birbirine yakın puan ortalamasına sahip olduğu görülmüştür.

F= 0,575 ve p=0,585 değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{1b} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.3.3. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumları İle Muhasebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin eğitim düzeylerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma durumlarına göre bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular ise aşağıdaki gibidir:

H_{1c}: İşletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.4. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi

Eğitim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
Lise	3	52,48	2,32	0,336	0,691
Önlisans	4	52,82	2,26		
Lisans	35	52,85	2,29		
Y. Lisans	0	0,0	0,0		
Doktora	0	0,0	0,0		

Tablo 3.4’de görüldüğü gibi işletme yöneticilerinin eğitim düzeylerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; lise mezunları için 52,48 puan, önlisans mezunları için 52,82 puan, lisans mezunları için 52,85 puan olarak bulunmuştur. Yüksek lisans ve doktora yapan yönetici bulunmamaktadır.

F= 0,336 ve p= 0,691 değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin eğitim düzeylerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{1c} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.3.4. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumları İle Muhasebe Hatalarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H_{1d}: İşletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.5. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Çalışma Sürelerine Göre Değişimi

Çalışma Süresi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	P
0-5 yıl	5	51,60	1,35	0,435	0,764
6-15 yıl	30	52,87	2,30		
16-25 yıl	7	52,80	1,21		
25 ve üzeri yıl	0	0,0	0,0		

Tablo 3.5’de görüldüğü gibi işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; meslek süresi 0-5 arası olanlar 51,60, 6-15 yıl arasında olanlar için 52,87 puan, 16-25 yıl arasında olanlar için 52,80 puan olarak bulunmuştur.

F= 0,435 ve p=0,764 değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{1d} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.3.5. Hataların Önlenmesinde Demografik Özellikler

Hipotez	Red	Kabul
H _{1a}	+	-
H _{1b}	+	-
H _{1c}	+	-
H _{1d}	+	-

H_{1a} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin cinsiyetlerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H_{1b} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H_{1c} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H_{1d} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

3.5.4. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 3.6.'da görüleceği üzere, işletme yöneticilerinin muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur

Tablo 3.6. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

MUHASEBE HİLELERİ İLE İLGİLİ YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	Ort.
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
Hile belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır.	6 (14,3)	36 (85,7)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,14
Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	7 (16,7)	25 (59,5)	9 (21,4)	1 (2,4)	0 (0,0)	3,90
Hileler otorite boşluğundan yaralanılarak yapılmaktadır.	8 (19,0)	22 (52,4)	4 (9,5)	8 (19,0)	0 (0,0)	3,71
Kişinin bulunduğu koşullar hile yapması için fırsat oluşturur.	3 (7,1)	25 (59,5)	4 (9,5)	10 (23,8)	0 (0,0)	3,50
Hilenin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur.	1 (2,4)	30 (71,4)	6 (14,3)	5 (11,9)	0 (0,0)	3,64
Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	4 (9,5)	29 (69,0)	7 (16,7)	2 (4,8)	0 (0,0)	3,78
Hile yapan dürüst olduğunu düşünür.	1 (2,4)	21 (50,0)	5 (11,9)	14 (33,3)	1 (2,4)	3,16
Hile yapan sadece kendi menfaatini düşünür.	8 (19,0)	16 (38,1)	15 (35,7)	3 (7,1)	0 (0,0)	3,69
Yapılan her kasıtlı hata hile değildir.	2 (4,8)	20 (47,6)	16 (38,1)	3 (7,1)	1 (2,4)	3,45
Hilede hileye maruz kalan aldatılmaktadır.	3 (7,1)	26 (61,9)	7 (16,7)	5 (11,9)	0 (0,0)	3,61
Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.	7 (16,7)	22 (52,4)	12 (28,6)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,88
Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.	1 (2,4)	29 (69,0)	10 (23,8)	2 (4,8)	0 (0,0)	3,69
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için hileye başvurulur.	2 (4,8)	16 (38,1)	11 (26,2)	12 (28,6)	1 (2,4)	3,14
İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	0 (0,0)	5 (11,9)	24 (57,1)	13 (31,0)	0 (0,0)	2,83
Bankalardan daha fazla kredi almak için	1	7	21	12	1	2,83

yapılmaktadır.	(2,4)	(16,7)	(50,0)	(28,6)	(2,4)	
Hile yapan dürüst değildir.	2 (4,8)	17 (40,5)	8 (19,0)	15 (35,7)	0 (0,0)	3,14
Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur.	1 (2,4)	7 (16,7)	15 (35,7)	19 (45,2)	0 (0,0)	2,76
Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır.	0 (0,0)	3 (7,1)	19 (45,2)	20 (47,6)	0 (0,0)	2,59
Hilede kimse aldatılmaz.	1 (2,4)	3 (7,1)	3 (7,1)	35 (83,3)	0 (0,0)	2,28

(5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 1=Kesinlikle Katılmıyorum)

Tablo 3.6’da işletme yöneticilerinin, muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin dağılımı ayrıntılı bir şekilde görülmektedir. İşletme yöneticilerinin, muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

İşletme yöneticilerinin, muhasebe hileleri ile ilgili yargılardan;

“Hile belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır ” yargısına (ortalama 4,14 ile) “Katılıyorum”,

“Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir” yargısına (ortalama 3,90 ile) “Katılıyorum”,

“Hileler otorite boşluğundan yaralanılarak yapılmaktadır” yargısına (ortalama 3,71 ile) “Katılıyorum”,

“Kişinin bulunduğu koşullar hile yapması için fırsat oluşturur” yargısına (ortalama 3,50 ile) “Katılıyorum”,

“Hilenin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur” yargısına (ortalama 3,64 ile) “Katılıyorum”,

“Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır” yargısına (ortalama 3,78 ile) “Katılıyorum”,

“Hile yapan dürüst olduğunu düşünür” yargısına (ortalama 3,16 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum ”,

“Hile yapan sadece kendi menfaatini düşünür” yargısına (ortalama 3,69 ile) “Katılıyorum”,

“Yapılan her kasıtlı hata hile değildir” yargısına (ortalama 3,45 ile) “Katılıyorum”,

“Hilede hileye maruz kalan aldatılmaktadır ” yargısına (ortalama 3,61 ile) “Katılıyorum”,

“Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür” yargısına (ortalama 3,88 ile) “Katılıyorum”,

“Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur” yargısına (ortalama 3,69 ile) “ Katılıyorum”,

“Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için hileye başvurulur” yargısına (ortalama 3,14 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum ”

“İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır” yargısına (ortalama 2,83 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum ”,

“Bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır” yargısına (ortalama 2,83 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum ”,

“Hile yapan dürüst değildir” yargısına (ortalama 3,14 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum ”,

“Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur” yargısına (ortalama 2,76 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum ”,

“Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır” yargısına (ortalama 2,59 ile) “Ne Katılmıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Hilede kimse aldatılmaz” yargısına (ortalama 2,28 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde ankete katılan işletme yöneticilerinin çoğunun hilenin kasıt unsuru taşıdığı, belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlem olduğu, otorite boşluğundan yararlanılarak yapıldığı, hile yapmaya uygun koşulların fırsat oluşturduğu, hilenin oluşmasında motivasyona ihtiyaç olmadığı, vergi kaçırmak amacıyla yapıldığı hile yapanın kendi menfaatini ve dürüst olduğunu düşündüğü yargılarına büyük oranda katıldığı sonucu çıkmaktadır. Ayrıca, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için hileye başvurulduğu, işletmenin imajını güçlendirmek ve daha fazla kredi sağlamak için yapıldığı, hilede fırsat unsurunun gerekmediği kendiliğinden oluştuğu, hilede kimsenin aldatılmadığı yargılarına ise “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde cevap verdikleri görülmüştür.

3.5.5. İşletme Yöneticilerinin Demografik Özelliklerine Göre Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Bu hipotezi test edebilmek için demografik özellikler olarak cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve çalışma süreleri aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.5.5.1. İşletme Yöneticilerinin Cinsiyetleri İle Muhasebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin cinsiyetlerine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H2a: İşletme yöneticilerinin cinsiyetlerine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.7. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Cinsiyetlerine Göre Değişimi

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Erkek	32	50,61	2,26	0,631	0,345
Kadın	10	51,92	3,83		

Tablo 3.7’de görüldüğü gibi, işletme yöneticilerinin muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyinin cinsiyetlerine göre dağılımından almış oldukları ortalama puanlar; erkek işletme yöneticileri için 51,61 puan, kadın işletme yöneticileri için ise, 50,92 puan olarak bulunmuştur.

$p=0,345$ değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin cinsiyetlerine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{2a} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.5.2. İşletme Yöneticilerinin Yaşları İle Muhasebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H2b: İşletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.8. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Yaşlarına Göre Değişimi

Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
25 yaş altı	1	51,42	1,38	0,165	0,355
26-35 yaş	24	50,63	2,25		
36-45 yaş	14	52,88	2,69		
46-50 yaş	3	52,31	2,45		
51 ve üzeri yaş	0	0,00	0,30		

Tablo 3.8’de görüldüğü gibi, işletme yöneticilerinin muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde yaşlarına göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; yaşı 0–25 arasında olanlar için 51,42 puan, 26–35 arasında olanlar için 50,63 puan, 36–45 arasında olanlar için 52,88 puan, 46-50 arasında olanlar için 52,31 puan olarak bulunmuştur. Varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucunda 51 ve üzeri yaş gurubu hariç tüm yaş aralıklarının birbirine yakın puan ortalamasına sahip oldukları tespit edilmiştir.

F=0,165 ve p= 0,355 değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_2b hipotezi reddedilmiştir.

3.5.5.3. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumları İle Muhasebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H_{2c}: İşletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.9. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Eğitim Durumlarına Göre Değişimi

Eğitim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Lise	3	50,29	2,35	0,224	0,272
Önlisans	4	51,61	1,29		
Lisans	35	51,73	1,48		
Y. Lisans	0	0,0	0,0		
Doktora	0	0,0	0,0		

Tablo 3.9’da görüldüğü gibi, işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeylerine göre bir farklılık olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; lise mezunları için 50,29 puan, önlisans mezunları için 51,61 puan, lisans mezunları için 51,73 puan olarak bulunmuştur.

F= 0,224 ve p=0,272 değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{2c} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.5.4. İşletme Yöneticilerinin Çalışma Süreleri İle Muhasebe Hilelerine Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H_{2d}: İşletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.10. İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Çalışma Sürelerine Göre Değişimi

Çalışma Süresi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
0-5 yıl	5	50,40	1,25	0,165	0,461
6-15 yıl	30	51,67	1,29		
16-25 yıl	7	51,95	2,01		
25 ve üzeri yıl	0	0,0	0,0		

Tablo 3.10’da görüldüğü gibi işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeylerinde bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; meslek süresi 0-5 arası olanlar 50,40 puan, 6-15 yıl arasında olanlar için 51,67 puan, 16-25 yıl arasında olanlar için 51,95 puan olarak bulunmuştur. 26 yıl ve üzeri çalışan yönetici bulunmamaktadır.

F= 0,165 ve p= 0,461 değeri $p > 0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin eğitim düzeylerine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{2d} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.5.5. Hilelerin Önlenmesinde Demografik Özellikler

Hipotez	Red	Kabul
H _{2a}	+	-
H _{2b}	+	-
H _{2c}	+	-
H _{2d}	+	-

H_{2a} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin cinsiyetlerine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H_{2b} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H_{1c} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H_{1d} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

3.5.6. Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili İşletme Yöneticilerinin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

Çalışmanın bu bölümünde, Tablo 3.11’de görüleceği üzere muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3.11. Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili İşletme Yöneticilerinin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

İŞLETME YÖNETİCİSİNİN SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	Ort.
	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.	4 (9,5)	37 (88,1)	0 (0,0)	1 (2,4)	0 (0,0)	4,04
İşletme yöneticisinin yeterli muhasebe eğitiminin olmaması muhasebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır.	4 (9,5)	34 (81,0)	4 (9,5)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,00
Yöneticilerin personelini gerekli eğitime tabi tutması, seminer, panel ve konferanslar	4 (9,5)	38 (90,5)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,09

hazırlanarak bilgi düzeylerinin arttırılması hata ve hilelerin azaltılmasını sağlar.						
İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması muhasebedeki hata ve hile riskini arttırır.	3 (7,1)	28 (66,7)	6 (14,3)	5 (11,9)	0 (0,0)	3,69
Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler muhasebedeki hata ve hile yapılma riskini azaltır.	3 (7,1)	33 (78,6)	6 (14,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,92
İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır.	3 (7,1)	33 (78,6)	6 (14,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,92
Hata ve hilelere neden olan baskı, motivasyon ve fırsat unsurlarının yöneticiler tarafından ortadan kaldırılması hata ve hile yapılma riskini azaltır.	4 (9,5)	33 (78,6)	5 (11,9)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,97
Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır.	3 (7,1)	24 (57,1)	15 (35,7)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,71
Yöneticilik rütbe ve ayrıcalık değil bir sorumluluktur.	5 (11,9)	18 (42,9)	19 (45,2)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,66
İşletme yöneticileri personel alırken kişilerin özel hayatını da dikkate almalıdırlar.	1 (2,4)	37 (88,1)	2 (4,8)	2 (4,8)	0 (0,0)	3,88
Yapılan hatalar ve hilelerde yöneticinin hiyerarşideki yeri arasında bir ilişki yoktur.	2 (4,8)	11 (26,2)	13 (31,0)	16 (38,1)	0 (0,0)	3,97
Yapılan hata ve hilelerin önlenmesi için kişinin doğuştan lider ruhlu olması gerekir.	1 (2,4)	3 (7,1)	27 (64,3)	11 (26,2)	0 (0,0)	3,85
Yöneticilerin hile ve hatalar konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir.	1 (2,4)	31 (73,8)	6 (14,3)	4 (9,5)	0 (0,0)	3,69
Otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma riskleri azdır.	3 (7,1)	16 (38,1)	9 (21,4)	13 (31,0)	1 (2,4)	3,16
İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri arttırır.	3 (7,1)	17 (40,5)	20 (47,6)	2 (4,8)	0 (0,0)	3,50
İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hileye işletmenin menfaati ve çalışanlarını düşündüğü için başvurur.	1 (2,4)	5 (11,9)	9 (21,4)	26 (61,9)	1 (2,4)	3,52
Yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur. Sadece liderlik özelliğini kullanması hata ve hileleri azaltmaya yeter.	0 (0,0)	8 (19,0)	12 (28,6)	20 (47,6)	2 (4,8)	2,61
Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olmasına gerek yoktur.	0 (0,0)	2 (4,8)	3 (7,1)	34 (81,0)	3 (7,1)	2,09
Yapılan hata ve hilelerin azaltılmasında çalışanların düşünce ve yorumlarına değer verilmesi önemli değildir.	0 (0,0)	2 (4,8)	2 (4,8)	36 (85,7)	2 (4,8)	2,09
Muhasebe hata ve hileleri çoğunlukla işletmenin tepe yöneticileri tarafından yapılmaktadır.	0 (0,0)	5 (11,9)	27 (64,3)	10 (23,8)	0 (0,0)	2,88
Yöneticilerin dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması ile yapılan hata ve hileler arasında	0 (0,0)	2 (4,8)	7 (16,7)	31 (73,8)	0 (0,0)	2,21

bir bağ yoktur.						
Yöneticilerin hata ve hileler konusunda bilinçli olması gerekli değildir.	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (2,4)	39 (92,9)	2 (4,8)	1,97
Yöneticilerin gerekli muhasebe eğitiminin olmasıyla yapılan hata ve hileler arasında bir ilişki yoktur.	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (2,4)	40 (95,2)	1 (2,4)	2,00
Yöneticinin personel alırken kişinin özel hayatını dikkate almasına gerek yoktur.	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (2,4)	37 (88,1)	4 (9,5)	1,92
İşletme yöneticilerinin yeniliklere ve değişikliklere açık olup olmamasının muhasebedeki hata ve hilelere etkisi yoktur.	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (2,4)	37 (88,1)	4 (9,5)	1,92
Muhasebedeki hata ve hileleri önlenmesinde yöneticilerin gerekli eğitimi alması yeterlidir.	0 (0,0)	8 (19,0)	21 (50,0)	12 (28,6)	1 (2,4)	2,85
Personele gerekli tüm eğitimlerin verilmesi hata ve hileleri azaltmaya yetmez.	0 (0,0)	7 (16,7)	22 (52,4)	13 (31,0)	0 (0,0)	2,90
Yöneticilik bir ayrıcalıktır ve sorumluluk almak bir zorunluluk değildir.	0 (0,0)	3 (7,1)	8 (19,0)	30 (71,4)	1 (2,4)	2,57
Hata ve hilelerin azaltılması için yöneticilerin güvenilir olmasına gerek yoktur.	0 (0,0)	3 (7,1)	16 (38,1)	22 (52,4)	1 (2,4)	2,57
Muhasebedeki yapılan hata ve hilelerle, işletme yöneticilerin geçmişi arasında bir bağ kurulamaz.	0 (0,0)	3 (7,1)	16 (38,1)	22 (52,4)	1 (2,4)	2,50

(5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2=katılmıyorum, 1=Kesinlikle Katılmıyorum)

Muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre, aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara yöneticilerin;

“İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır” yargısına (ortalama 4,04 ile) “Katılıyorum”,

“İşletme yöneticisinin yeterli muhasebe eğitiminin olmaması muhasebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır” yargısına (ortalama 4,0 ile) “Katılıyorum”,

“Yöneticilerin personelini gerekli eğitime tabi tutması, seminer, panel ve konferanslar hazırlanarak bilgi düzeylerinin artırılması hata ve hilelerin azaltılmasını sağlar” yargısına (ortalama 4,09 ile) “Katılıyorum”,

“İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması muhasebedeki hata ve hile riskini artırır” yargısına (ortalama 3,69 ile) “ Katılıyorum”,

“Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler muhasebedeki hata ve hile yapılma riskini azaltır” yargısına (ortalama 3,92 ile) “Katılıyorum”,

“İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır” yargısına (ortalama 3,92 ile) “Katılıyorum”,

“Hata ve hilelere neden olan baskı, motivasyon ve fırsat unsurlarının yöneticiler tarafından ortadan kaldırılması hata ve hile yapılma riskini azaltır” yargısına (ortalama 3,97 ile) “ Katılıyorum”,

“Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır” yargısına (ortalama 3,71 ile) “Katılıyorum”,

“Yöneticilik rütbe ve ayrıcalık değil bir sorumluluktur” yargısına (ortalama 3,66 ile) “Katılıyorum”,

“İşletme yöneticileri personel alırken kişilerin özel hayatını da dikkate almalıdırlar” yargısına (ortalama 3,88 ile) “Katılıyorum”,

“Yapılan hatalar ve hilelerde yöneticinin hiyerarşideki yeri arasında bir ilişki yoktur” yargısına (ortalama 2,97 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yapılan hata ve hilelerin önlenmesi için kişinin doğuştan lider ruhlu olması gerekir” yargısına (ortalama 2,85 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir” yargısına (ortalama 3,69 ile) “Katılıyorum”,

“Otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma riskleri azdır” yargısına (ortalama 3,16 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri arttırır” yargısına (ortalama 3,50 ile) “Katılıyorum”,

“İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hileye işletmenin menfaati ve çalışanlarını düşündüğü için başvurur” yargısına (ortalama 2,52 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur. Sadece liderlik özelliğini kullanması hata ve hileleri azaltmaya yeter” yargısına (ortalama 2,61 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olmasına gerek yoktur” yargısına (ortalama 2,09 ile) “Katılmıyorum”,

“Yapılan hata ve hilelerin azaltılmasında çalışanların düşünce ve yorumlarına değer verilmesi önemli değildir” yargısına (ortalama 2,09 ile) “Katılmıyorum ”,

“Muhasebe hata ve hileleri çoğunlukla işletmenin tepe yöneticileri tarafından yapılmaktadır” yargısına (ortalama 2,88 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum ”,

“Yöneticilerin dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması ile yapılan hata ve hileler arasında bir bağ yoktur” yargısına (ortalama 2,21 ile) “Katılmıyorum”

“Yöneticilerin hata ve hileler konusunda bilinçli olması gerekli değildir” yargısına (ortalama 1,97 ile) “Katılmıyorum”,

“Yöneticilerin gerekli muhasebe eğitiminin olmasıyla yapılan hata ve hileler arasında bir ilişki yoktur” yargısına (ortalama 2,0 ile) “Katılmıyorum”,

“Yöneticinin personel alırken kişinin özel hayatını dikkate almasına gerek yoktur” yargısına (ortalama 1,92 ile) “Katılmıyorum”,

“İşletme yöneticilerinin yeniliklere ve değişikliklere açık olup olmasının muhasebedeki hata ve hilelere etkisi yoktur” yargısına (ortalama 1,92 ile) “Katılmıyorum”,

“Muhasebedeki hata ve hileleri önlenmesinde yöneticinin gerekli eğitimi alması yeterlidir” yargısına (ortalama 2,85 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Personele gerekli tüm eğitimlerin verilmesi hata ve hileleri azaltmaya yetmez” yargısına (ortalama 2,90 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yöneticilik bir ayrıcalıktır ve sorumluluk almak bir zorunluluk değildir” yargısına (ortalama 2,57 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Hata ve hilelerin azaltılması için yöneticilerin güvenilir olmasına gerek yoktur” yargısına (ortalama 2,35 ile) “Katılmıyorum”,

“Muhasebedeki yapılan hata ve hilelerle, işletme yöneticilerin geçmişi arasında bir bağ kurulamaz” yargısına (ortalama 2,50 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde cevap verdikleri tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde ankete katılan işletme yöneticilerinin muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılardan; işletme yöneticilerinin eğitilmiş olması ve gerekli donanımları elinde bulundurması, muhasebe ile ilgili gereken bilgilere sahip olması, işletme çalışanlarına karşı anlayışlı olması, işletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olması, dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması, çok üst düzeyde güven sağlamış olması, çalışanların düşünce ve yorumuna gereken değeri vermesi, çalışanlarının özel hayatlarını dikkate alması ile ilgili yargılara çoğunlukla katıldıkları tespit edilmiştir. Lider ruhlu yöneticilerin daha az hata yaptığı, otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma risklerinin az olduğu, yöneticilerin hata ve hileye işletme menfaati ve çalışanlarını düşündüğü için başvurduğu, yöneticilerin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek olmadığı, hata ve hilelerin çoğunlukla tepe yöneticiler tarafından yapıldığı, yöneticiliğin ayrıcalık ve olduğu sorumluluk alınmasına gerek olmadığı yargılarına “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde kararsız cevaplar verdikleri tespit edilmiştir.

3.5.7. İşletme Yöneticilerinin Demografik Özelliklerine Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumlulukları İle İlgili Yargılara Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Bu hipotezi test edebilmek için demografik özellikler olarak cinsiyet, yaş, eğitim durumu ve çalışma süreleri aşağıda ayrı ayrı ele alınmıştır.

3.5.7.1. İşletme Yöneticilerinin Cinsiyetleri İle Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H_{3a}: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.12. İşletme Yöneticilerinin Cinsiyetine Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi

Cinsiyet	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Erkek	32	93,98	5,11	1,096	0,18
Kadın	10	95,99	5,08		

Tablo 3.12’de görüldüğü gibi, işletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeylerinin değişiminden almış oldukları ortalama puanlar; erkek muhasebe meslek mensupları için 93,98 puan, kadın işletme yöneticileri için ise, 95,99 puan olarak bulunmuştur.

$p=0,18$ değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{3a} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.7.2. İşletme Yöneticilerinin Yaşları İle Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H_{3b}: İşletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.13. İşletme Yöneticilerinin Yaşlarına Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi

Yaş	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
25 yaş altı	1	97,90	4,22	0,048	0,875
26-35 yaş	24	96,80	3,11		
36-45 yaş	14	96,32	3,16		
46-50 yaş	3	97,88	4,12		
51 ve üzeri yaş	0	0,00	0,00		

Tablo 3.13'te görüldüğü gibi, işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; yaşı 0–25 arasında olanlar için 97,90 puan, 26–35 arasında olanlar için 96,80 puan, 36–45 arasında olanlar için 96,32 puan, 46-50 arasında olanlar için 97,88 puan olarak bulunmuştur. Varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucunda yaşı 0-25 arasında olanların en yüksek, yaşı 36-45 arası yaşta olan işletme yöneticilerinin ise en az puan ortalamasına sahip olduğu tespit edilmiştir.

$F= 0,048$ ve $p= 0,875$ değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{3b} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.7.3. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumları İle Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H_{3c}: İşletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.14. İşletme Yöneticilerinin Eğitim Durumlarına Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi

Eğitim	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Lise	3	93,04	5,21	0,503	0,394
Önlisans	4	93,01	5,18		
Lisans	35	95,97	6,13		
Y. Lisans	0	0,0	0,0		
Doktora	0	0,0	0,0		

Tablo 3.14’te görüldüğü gibi, işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; lise mezunları için 93,04 puan, önlisans mezunları için 93,01 puan, lisans mezunları için 95,97 puan olarak bulunmuştur.

$F=0,503$ ve $p=0,394$ değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{3c} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.7.4. İşletme Yöneticilerinin Çalışma Süreleri İle Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumluluklarına Katılma Düzeyleri Arasındaki Farklılığın Belirlenmesi

Ankete katılan işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için

oluşturulan hipotez ve uygulanan tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıdaki gibidir:

H_{3d}: İşletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 3.15. İşletme Yöneticilerinin Çalışma Sürelerine Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi

Çalışma Süresi	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
0-5 yıl	5	92,92	4,16	0,825	0,522
6-15 yıl	30	93,00	3,13		
16-25 yıl	7	92,94	3,11		
25 ve üzeri yıl	0	0,0	0,0		

Tablo 3.15'te görüldüğü gibi işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; meslek süresi 0-5 arası olanlar 92,92 puan, 6-15 yıl arasında olanlar için 93,00 puan, 16-25 yıl arasında olanlar için 92,94 puan, olarak bulunmuştur. 26 ve üzeri yıldır çalışan yönetici bulunmamaktadır.

F=0,825 ve p=0,522 değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle H_{3d} hipotezi reddedilmiştir.

3.5.7.5. Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları İle İlgili Demografik Özellikler

Hipotez	Red	Kabul
H _{3a}	+	-
H _{3b}	+	-
H _{3c}	+	-
H _{3d}	+	-

H_{3a} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H_{3b} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H_{3c} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

H_{3d} hipotezine göre, işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark olduğu reddedilmiştir.

3.5.8. İşletme Yöneticilerinin Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerdeki Sorumlulukları Konusunda Tespit Edilen Diğer Görüşleri

İşletme yöneticilerine, muhasebede hata ve hilelerde sorumlulukları konusunda ankette yer almayan fakat kendilerinin muhasebede hata ve hilelerde sorumlulukları konusunda belirtmek istedikleri düşüncelerinin olup olmadığını tespit etmek amacıyla, açık uçlu bir soru

yöneltilmiştir. Bu soruya, ankete katılan işletme yöneticilerinin vermiş oldukları cevaplar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

- İşletme yöneticileri, muhasebede yapılan hata ve hilelerin en aza indirilmesi için; doğru personel seçimi, onların niteliklerini test edebilecek bir düzenin bulunması, yöneticilerin personeli ile yakın iletişim kurabilmesi için gereken eğitimlerin verilmesi gerektiğini belirtmektedirler.
- İşletmede işlerin tek düze bir şekilde yürümesi, işletme yöneticilerini yapılan hata ve hilelerin farkedilmeyeceği düşüncesine itebilmektedir. Bu sebeple işletmede belirli zamanlarda ani kontroller yapılmasının da faydalı olabileceği belirtmektedirler.
- İşletme yöneticileri uygulanan vergi oranlarının yüksek bulunması nedeniyle hata ve hileye başvurulduğunu belirtmektedirler.
- Kayıtdışı yapılan işlemlerin önlenmesi için gereken çalışmaların yapılması ve kayıtdışı işlemlere son verilmesi ile muhasebede hata ve hilelerin önüne geçebileceğini belirtmektedirler.
- İşletme yöneticileri, muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme içinde iç kontrol sisteminin tam olarak uygulanmasının faydalı olacağını belirtmektedirler.
- İşletme yöneticiliğinin disiplinli ve profesyonel bir şekilde yapılması ile muhasebede hata ve hilelerin önüne geçilebileceğini belirtmektedirler.

SONUÇ

Muhasebenin önemli konularından bir tanesi de, yapılan tüm işlemlerin amacına uygun, doğru ve eksiksiz olarak kaydedilmesidir. Bu da ancak muhasebede yapılan hata ve hilelerin çözüme kavuşması ile mümkün olacaktır. Muhasebede hata; kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlar olarak tanımlanmaktadır (Güvenç, 2009:20). Muhasebede hile ise; bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlaması şeklinde tanımlanmıştır (Bozkurt, 2009:230). Muhasebede hata ve hileler sonucu ortaya çıkacak sonuçlardan sorumlu olan işletme içinde ve dışında bir çok gurup bulunmaktadır.

Bununla birlikte bu guruplardan bir tanesinde işletme yöneticileridir. Başka bir deyişle muhasebede hata ve hileler ve yapılan bu hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerine önemli derecede sorumluluk düşmektedir. Bu nedenle işletme yöneticileri de, müşterilerine, devlete ve kendilerine karşı üstlendikleri sorumluluklarını düşünerek kanunlar çerçevesinde yerine getirmelidir. Ancak, işletme yöneticileri bazen bu sorumlulukları göz ardı ederek diğer bir deyişle sorumlulukları dışına çıkarak kanun ve yönetmeliklerde kendine verilmeyen iş ve eylemler yapabilmektedirler. İşletme içinde görev yapan her kademedeki işletme yöneticileri, kendi çıkarlarını diğer grupların çıkarlarının üstünde görerek bilgileri çarpıtmakta, çeşitli teknik ve yöntemlerle hatalı ve hileli işlemler yaparak kendileri veya işletme için menfaat sağlama yoluna gitmektedirler. Bu tür menfaat sağlama işlemleri ise muhasebede hata ve hilelerin oluşmasına neden olmaktadır. Bu sebeplerle, muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluk düzeyi büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmada ise, muhasebede hata, hile ve işletme yöneticilerinin yapılan hata ve hilelerin önlenmesinde sorumluluk düzeyleri konusunda teorik açıklamalarda bulunmuş ve işletme yöneticileri üzerinde bir anket uygulaması yapılarak ankete katılan yöneticilerin, muhasebede yapılan hata ve hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ile birlikte muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin

sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Yapılan bu çalışmada ilk önce işletme yöneticilerinin muhasebedeki hataları konusunda oluşturulan yargılara katılma düzeyleri hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Yöneticilerin verdikleri cevapların ortalamasına göre, muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri en yüksek olanlar aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

Muhasebedeki hatalara ilişkin yargılar;

- İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir,
- Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılırlar,
- İşin uzmanlarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir,
- Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir,
- Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır,
- Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır,
- İşin uzmanlarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmesi, şeklindedir.

Bu tespitin yanı sıra, işletme yöneticilerinin muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Yöneticilerin verdikleri cevapların ortalamasına göre muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri en yüksek olanlar aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

Muhasebedeki hilelere ilişkin yargılar;

- Hile belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır,
- Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir,
- Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür,
- Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır,
- Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır,
- Hile yapan sadece kendi menfaatini düşünür,
- Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur,

- Hilede hileye maruz kalan aldatılmaktadır
- Kişinin bulunduğu koşullar hile yapması için fırsat oluşturur,
- Yapılan her kasıtlı hata hile değildir, şeklidir.

Bununla birlikte işletme yöneticilerinin, muhasebedeki hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri hakkında bilgiler sunulmuştur. Yöneticilerin, verdikleri cevapların ortalamasına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri en yüksek olanlar aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

İşletme yöneticilerinin sorumluluğuna ilişkin yargılar;

- İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır,
- Hata ve hilelere neden olan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının yöneticiler tarafından ortadan kaldırılması hata ve hile yapılma riskini azaltır,
- İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır,
- İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması muhasebedeki hata ve hile riskini artırır,
- 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 hataların azaltılmasını sağlar,
- Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler muhasebedeki hata ve hile yapılma riskini azaltır,
- Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır.
- İşletme yöneticileri personel alırken kişilerin özel hayatını da dikkate almalıdır,
- İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri artırır, şeklidir.

Bununla birlikte çalışmada, işletme yöneticilerinin cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, ne kadar süredir meslekte görev aldığı gibi özellikleri açısından, oluşturulan hipotezlerin, t-testi (Independent- Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testi analiz edilmesi sonucu, ankete katılan işletme yöneticilerinin katılma düzeyleri arasında herhangi bir farkın olup olmadığı araştırılmış ve aşağıdaki belirtilen sonuçlar elde edilmiştir.

Ankete katılan işletme yöneticilerinin; muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara, muhasebedeki hileler ile ilgili yargılara ve muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında ise;

- Cinsiyet durumuna göre bir farkın olmadığı,
- Yaş durumuna göre bir farkın olmadığı,
- Eğitim durumuna göre bir farkın olmadığı,
- Meslekte çalışma süreleri arasında herhangi bir farkın olmadığı tespit edilmiştir.

Genel olarak bakıldığında işletme yöneticilerinin demografik özelliklerine göre; muhasebe hataları ile ilgili yargılara, muhasebe hileleri ile ilgili yargılara, muhasebedeki hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Farklılığa rastlamamasının nedeni olarak ankete katılan işletme yöneticilerinin çoğunluğunun aynı demografik özellikleri taşıması gösterilebilir.

Çalışmanın teorik kısmındaki açıklamalar ve uygulama kısmında ortaya çıkan sonuçlar çerçevesinde konu ile ilgili yapılabilecek öneriler ise şunlardır:

- Ekonomideki gelişmelerle birlikte işletme faaliyetlerinde meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı artmakta ve işletme yöneticilerinin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etmesi imkansız bir hal almaktadır. İşletme yöneticileri hata ve hileleri önleyebilmek için sürekli iç kontrol uygulaması yaparak, iç kontrol faaliyetlerini sistematik ve disiplinli olarak yürütülmelidir. Bu bakımdan işletme yöneticileri tarafından etkin bir iç kontrol

sisteminin oluşturulması muhasebede hata ve hile yapılma riskinin azalmasına yardımcı olacaktır.

- İşletme yöneticilerini muhasebede hata ve hile yapmaya iten belli başlı unsurlar bulunmaktadır. Bunlar; baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarıdır. İşletme yöneticileri hata ve hilelere neden olan baskı unsurunu, lüks düşkünlüğünün ve kötü alışkanlıklarının olup olmadığına bakarak tespit edebilir. Hata ve hilelere neden olan fırsat unsurunu, çalışanları izleyip değerlendirerek tespit edebilir. Haklı gösterme unsurunu ise, yanlış olan davranışlar net bir şekilde tanımlanarak çalışanın hile yapmasına haklılık kazandıracak hiçbir sebep bırakmayarak tespit edilebilir. Bu unsurların tespit edilmesi muhasebede hata ve hile yapılma riskinin azalmasına yardımcı olacaktır.
- İşletme yöneticileri tarafından yapılan hata ve hileler konusunda verilecek cezaların ağırlaştırılması hata ve hileler için caydırıcı olabilecek, yapılan hata ve hileler en düşük seviyeye indirilebilecektir.
- Yenilik ve değişim çağında yeniliklere açık bir yönetici, kendisine yardımcı olacak her türlü teknolojik aletleri doğru ve yerinde kullanabilmelidir. Ayrıca, işletme yöneticisi kendisinin ve çalışanın teknolojik aletleri doğru ve etkin kullanabilmek için gerekli eğitimleri almasına imkan vermesi gerekmektedir. Böylelikle yapılan hata ve hilelerin daha kolay bir şekilde farkedilmesine yardımcı olur.
- İşletme yöneticileri, sadece kendi yönetim işleriyle değil, hem muhasebe ve iç denetim hem de hata ve hileler ile ilgili kendi kendilerini eğitmeli, sürekli eksikliklerini giderebilmek için çaba sarfetmeli, araştırmalar yapmalı, muhasebe hakkında tüm açıkları, eksik yanlarını inceleyerek bunların ne gibi sebeplerden, hangi aksaklıklardan kaynaklandığı ve bu gibi durumları önleyebilmek için neler yapılması gerektiği konuları hakkında düşünmesi ve gerekli araştırmalar yapma işletmenin yararına bir davranış olabilecektir.

- İşletme yöneticisinin kişilik özellikleri, başarısında çok büyük bir rol oynamaktadır. Dürüst ve güzel ahlaklı nitelikler taşıyan yöneticiler muhasebede hata ve hilelerin azalmasına yardımcı olacaktır.
- İşletme yöneticilerinin kendilerine ait doğruları vardır. Bu doğruları unutulursa hata ve hile yapma riskleri artar. Bu sebeple doğrularını kaybetmemek ya da köreltmemek için ara sıra vicdan muhasebesi yapmalarını sağlayacak işletme içi seminerler, konferanslar düzenlemek hata ve hilelerin azalmasına yardımcı olacaktır.
- İşletme yöneticilerinin sorumluluk düzeylerine olumlu etki eden başarı ve güç unsurlarından olan; ceza yetkisine sahip olma, resmi unvanlara sahip olma, bir yöneticinin ekonomik yönden güçlü olması, yöneticinin karizmasının olması, insan psikolojisinden iyi anlaması, ahlaki değerlere önem vermesi, yöneticilik alanında iyi bir eğitim alması, astlarını ve personellerini ödüllendirebilecek yetkiye sahip olması, güvenilir ve sevilir olma, yöneticilerin uzmanlık gücüne (bilgi, beceri, deneyim) sahip olması, sempatik ve hayranlık uyandıran bir kişiliğe sahip olması gibi unsurları kendilerinde taşıyan yöneticiler muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesine yardımcı olacaktır.
- İşletme yöneticileri tarafından yapılan hata ve hilelerin önlenmesinde ayrıca; analitik inceleme yöntemi, veri madenciliği, befort yasası gibi yöntemlerin de kullanılması büyük fayda sağlayacaktır.
- İşletme yöneticisinin uyması gereken kurallardan bir tanesi de yönetim standartlarına uyumlu hareket etmektir. Bu sayede işletme yöneticileri, sorumluluk sahibi görevini daima yerine getiren kişilerden oluşmuş olacaktır.
- Kanunların sadeleştirilmesi herkesin daha kolay anlamasını sağlayacak bu şekilde yapılan hataların önüne geçilmiş olacaktır.
- İşletme yöneticileri işletmede yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması için şikayet, uyarı ve ihbarların yapılmasını teşvik edilecek şekilde çalışan, çalışanlarını ve müşterilerini cesaretlendirecek ortamlar oluşturmalıdır.

- Üniversitelerde hile denetçiliği mesleğinin alt yapısının oluşturulması için önlisans, lisans ve yüksek lisans programlarında konu ile ilgili derslerin konulması veya bölüm ve programlarının oluşturulması için gerekli çalışmaların yapılması yerinde olacaktır.
- İşletme yöneticilerine TÜRMOB ve üniversiteler işbirliği ile muhasebe hata ve hileleri konusunda, eğitim, konferans, sempozyum ve seminerlerin verilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada elde edilen bulgular ve bunlar doğrultusunda yapılan öneriler Mersin ilinde faaliyetlerini sürdüren işletme yöneticilerinden elde edilen anket verileriyle sınırlıdır. Bu nedenle, elde edilen sonuçların genelleştirilmesi doğru değildir. Dolayısıyla, elde edilen bulguların genelleştirilebilmesi için anketin değişik illerde, bölgelerde veya Türkiye genelinde de yapılması gerekmektedir. Gelecekte yapılacak çalışmalar, bu kapsamda ele alınırsa, literatürde hem önemli bir açık giderilmiş olacak hem de her geçen gün önemi gittikçe artan muhasebede hata, hile konuları ve bu konularda işletme yöneticilerinin sorumluluğunun önemi değişik boyutlarda analiz edilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

ABDİOĞLU, Hasan (2007), “Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:22, Mayıs:120-135.

ABDİOĞLU, Hasan (2007), “Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, Sayı:35, Temmuz:160-171.

AKDOĞAN, Nalan ve TENKER, Nejat (1997), *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Genişletilmiş 5. Baskı, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul.

AKSOY, Tamer (2007), *Basel II ve İç Kontrol*, Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, Yayın No: 49, Antalya.

AKSOY, Tamer (2006), “Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes Oxley Yasası’ nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler”, *Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını*, Yayın No:165, Antalya.

ALPERTÜRK, Ercan (2007), “Bilanço Oyunları ve Muhasebe Hileleri”, *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Yıl.22, Sayı:233, Eylül.

ALTINTAŞ, N. Nalan (2010), “Denetimde Hata ve Hile”, *Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:1, S:151-161, İstanbul.

ALTUĞ, Osman (1994), *Kayıtdışı Ekonomi*, Evrim Kitapevi, İstanbul.

ALAGÖZ, Ali (2008), “ İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü”, [www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz.../isletmelerde_ic_kontrol.pdf\(14/05/2014\)](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz.../isletmelerde_ic_kontrol.pdf(14/05/2014)).

ARSLAN, Metin (2013), *İşletme Yönetimi-I*, Ders Notları, Harran Üniversitesi Bilecik Meslek Yüksek Okulu, Urfa.

ATAMAN, Ümit, HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem ve BOZKURT, Nejat (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Basım-Yayın, İstanbul.

AY, Ünal ve ERÇEN, Esmeray (2003), “Öğrencilerin ve Yöneticilerin İşletme Sosyal Sorumluluğu ve Etik Yönetim Algılamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

BAYRAKTAR, Ahmet (2007), “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya.

BEKÇİOĞLU, Selim, COŞKUN, Ahmet ve GÜMÜŞ, Umut (2013) “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Aydın.

BOZKURT, Nejat (2009), *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*, Alfa Basım Yayım, İstanbul.

BOZKURT, Nejat (2011), “Hile Teorisi ve Uygulaması”, *Marmara Üniversitesi*, İstanbul.

BULUT, Yakup ve BAKAN, İsmail (2012), “Yönetici ve Yöneticilik Üzerine Kahramanmaraş Kentinde Bir Araştırma”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Maraş.

ÇABUK, Adem ve LAZOL, İbrahim (2010), *Mali Tablolar Analizi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ankara.

ÇATIKKAŞ, Özgür (2011), “İşletmelerde Mali Tablo Hileleri”, *Denetim Dergisi*, Kamu İç Denetçileri Derneği, Sayı:8 :18-30.

ÇATIKKAŞ, Özgür ve ÇALIŞ Yıldırım Ercan (2007), “İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:9, Sayı:2, Haziran: 187-210.

ÇELİK, Alper (2007), “Stok Hileleri ve Bir Uygulama”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ÇELİK, Tuncay (2010) “Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

ÇETİN, Canan (2008), *Yöneticilerin Toplantı Yönetim Becerileri ve Çalışanların Kararlara Katılma Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*, Entegre Matbaacılık, İstanbul.

ÇITAK, Fatma (2013), “Hileli Finansal Raporlamada İç Denetçilerin Sorumluluğunun Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

ÇUBUKÇU, Sezen (2009), “Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkarmada Benford Modeli’nin İlk İki Basamak Yaklaşımı İle Kullanılması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:11, Sayı:3, Eylül:112-142.

DEMİR, Berna (2005), “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:26, Nisan: 147-156.

DEVELİ, Ömür (2010), “Yönetimde Yeni Yönelimler Bağlamında Lider Yöneticilik”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

DOĞAN, Zeki ve BESEN, Ramazan (2008), *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*, Maliye ve Hukuk Yayınları.

DOĞAN, Selen (2006), “Büyük Ölçekli İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticilerinin Güçlendirilmiş Bir İş Çevresi Yaratmaya Ne Kadar İstekli ve Hazır Olduklarının Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:13, Sayı:2, Manisa.

DUMANOĞLU, Sezai (2005), “ Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:20, Sayı:1, İstanbul.

EMİR, Murat (2008), “Hile Denetimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:26, Mart-Nisan: 109-121.

ERDOĞAN, Melih (2007), *Muhasebe Bilgi Sistemi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 1736, Eskişehir.

ERKAN, Mehmet ve ARICA, Nuran Demirel (2011), “ Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı: 33, Ocak:23-43.

GÜÇLÜ, Faruk (2005), *Muhasebe Denetimi*, 1.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.

GÜNAY, Ömer Faruk (2004), “ Üst Düzey Kamu Yöneticilerinin Yetiştirilmesi”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

GÜREDİN, Ersin (2010), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitapevi, 13. Baskı, İstanbul.

GÜVENÇ, Zafer (2009), “ Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

HATUNOĞLU, Zeynep, KOCA, Nurettin ve KILLI, Mustafa (2012), “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:9, Sayı:20, S.169-189, Hatay.

<http://www.zeynepidil.com/belgeler/atasayar.pdf>.(12/03/2014).

<http://nenedir.com.tr/yonetici-nedir-ve-gorevleri-nelerdir/>(21/05/2014).

IRMAK, Ramazan, KURNAZ, Gülten , ÇAĞLAYAN, Bülent ve BAL, Burcu (2002), *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri*, Şafak Matbaacılık, Ankara.

KANDEMİR, Canol (2010), “ Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğu”, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

KANDEMİR, Canol ve KANDEMİR, Şenol (2012), “Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:114, Eylül-Ekim: :39-77.

KAVAL, Hasan (2005), *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Baskı2, Ankara.

KİRİK, Zafer (2007), “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Eskisehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

KOÇBERBER, Seyit (2008), “Dünya’da ve Türkiye’de Muhasebe Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:68, Ocak-Mart: 65-89.

KOÇEL, Tamer (2005), *İşletme Yöneticiliği*, Arıkan Yayımevi, 10. Baskı, İstanbul.

KÜÇÜK, Ergün (2009), “Hilelei Finansal Raporlamanın Engellenmesinde Kurumsal Yönetim ve Dış Denetimin Rolü: Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Erciyes Üniversitesi Sosyalbilimler Enstitüsü, İstanbul.

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2005), *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*, Kare Yayınları, 10. Baskı, İstanbul.

kgk.gov.tr (29.12.2014).

LENCIONI, Partirck (1999), *Yöneticiyi Yoldan Çıkararak Beş Tutku*, Çev. Ekin DURU, Profilo Yayınları, :118, İstanbul.

MCCARTHY, Jhon (1989), *Başarısız Yöneticiler, Yöneticiler Nasıl Başarısız Olurlar?*, Çev. Belkıs ÇORAKÇI, *İlgi Yayıncılık*, İstanbul.

MERSİN TİCARET VE SANAYİ ODASI (2004), *Güven Ofset Baskı*, 1. Baskı, Mersin.

MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği) (2004), *Denetim İlke ve Esasları*, Acar Matbaası, İstanbul.

OKAY, Suat (2011), “Muhasebedeki Hata ve Hilelerin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.

ÖNDEŞ, Turan (2000), *KOBİ’ lerde Verimliliği Arttırmak İçin İç Kontrol Sistemekiminin Kurulması ve Yürütülmesi İle İlgili Bazı İp Uçları*”, *Muhasebe Denetimine Bakış Dergisi*, Ekim:79-86.

ÖZBİLGİN, İzzet Gökkan (2003), “ Bilgi Teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar” , *Sayıştay Dergisi*, Sayı:49, Nisan- Haziran: 123-128.

ÖZDEMİR, Selim (2009), “Etkili Yöneticilik ve Personel Geliştirme Faaliyetleri: Azarbaycan Kazakistan ve Rusya Örnekleri” , *Qafgaz Üniversitesi*.

ÖZSEMERÇİ, Kemal (2003), “Yolsuzluk ve sahteciliğin önlenmesi ve ortaya çıkarılması” , <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der49m8.pdf>.(21/05/2014).

PEHLİVANLI, Davut (2011), *Hile Denetimi Metodolijisi ve Raporlama*, Beta Yayıncılık, 1. Baskı, Ekim, İstanbul.

PAZARÇEVİREN, Selim Yüksel(2005). “Adli Muhasebecilik Mesleği” , *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:1, Sayı:2, Zonguldak.

SEVİLENGÜL, Orhan(2008), *Genel Muhasebe*, *Gazi Yayınevi*, Ankara.

SEZAL, Levent (2006), “ Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

SİPAHİ, Barış (2004),”SAS 82 Çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt:1, Sayı:67.

SÖYLER, Halil, “İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Hileler”, http://www.alomaliye.com/halil_soyler_isletmelerde_yap_hileler_3.htm (13/03/2014).

TANÇ, Ahmet (2004), “Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar ve Hileli Finansal Raporlama: Vak’a Analizleri”, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

TARHAN MENĞİ, Banu (2012), “ Hile Denetiminde Yetkililerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:114, Kasım- Aralık:113-128.

TEK, Zuhale ve ÇETİNKAYA Egemen Mert (2004), “ İç Denetim” *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı:20.

TERZİ, Serkan (2012), “ Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı” *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:54, Nisan:51-63.

TÜRK DİL KURUMU, *Türkçe Sözlük*; Hile Kavramı, tdkterim.gov.tr/bts/, (13/11/2013).

TÜRK SANAYİCİLERİ VE İŞADAMLARI DERNEĞİ (TÜSİAD), Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunu Yapısı ve İşleyişi, Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12/336, İstanbul, Aralık, http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/kurumsalyonetim.pdf, (25/01/2014).

VERGİ USUL KANUNU.

ULUCANÖZKUL, Fatma ve PEKDEMİR, Pınar (2009), “Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:4, Sayı:1 :1-32.

YALÇIN, Hasan, “Hileli Sayıları Bulmada Yeni Yöntem Arayışları”, <http://webarsiv.hurriyet.com.tr/2001/09/10/27029.asp>,(08.02.2014).

YALÇIN, Selçuk (2011), “ Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, *Muhasebe Finansman Dergisi*, Sayı:52, Ekim:47-66.

YÜKÇÜ, Süleyman ve GÖNEN, Seçkin (2012), “Muhasebe Politikaları Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık:17-36.

YÜKÇÜ, Süleyman ve YAŞAR, Şebnem (2013), “ TMS 10 Raporlama Tarihinden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar Standardına İlişkin Uygulamalar”, *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, Ocak- Şubat:15-30.

EKLER

Sayın Katılımcı,

Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yüksek lisans öğrencisiyim ve “MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA” konulu yüksek lisans tezi hazırlamaktayız.

Çalışmamızı tamamlayabilmek için, tezimizin araştırma safhasını oluşturan Muhasebede Hata, Hile ve İşletme Yöneticilerinin bu hata ve hileler karşısındaki sorumluluklarının tespitine yönelik ilişikteki anket formunu en kısa zamanda cevaplandırmanıza ihtiyaç duymaktayız. Bu çerçevede vereceğiniz cevaplar, söz konusu çalışmamızın verimli bir şekilde tamamlanmasına katkıda bulunacaktır.

Ankette vereceğiniz cevaplar yalnızca bu araştırma kullanılacak olup, hiçbir kişi ya da kuruma verilmeyecektir. Göstereceğiniz ilgiye şimdiden teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Saygılarımla,
Elif NAZLI
Niğde Üniversitesi
İşletme Yüksek Lisans Öğrencisi

İletişim Adresi:
Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Elif NAZLI

Tel: 0388 225 20 29
0534 819 25 68

E-mail:zekidogan7@hotmail.com
elifim_nazli@hotmail.com

ANKET FORMU

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 Önlisans

Lisans Yüksek Lisans

Doktora

5-) Mesleğinizi kaç yıldır sürdürmektedirsiniz?

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.

MUHASEBEDEKİ HATALAR İLE İLGİLİ YARGILAR	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz.Bilinçsiz olarak yapılırlar.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Hataların yetenekle ilgisi yoktur.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

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 yapılan hatalar engellenemez.	()	()	()	()	()
İşin uzmanları hata konusunda tam ve donanımlı olsada yapılan hatayı engelleyemez.	()	()	()	()	()
Kişinin hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.	()	()	()	()	()
Hatalar bilinçli olarak meydana gelmektedir.	()	()	()	()	()
Çok iyi teknolojiler kullanılsa da yeteneği olmayan insanlar her zaman hata yapmaya mahkumdur.	()	()	()	()	()

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

MUHASEBEDEKİ HİLELER İLE İLGİLİ YARGILAR	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Hile belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır.	()	()	()	()	()
Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	()	()	()	()	()
Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
Kişinin bulunduğu koşullar hile yapması için fırsat oluşturur.	()	()	()	()	()
Hilenin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur.	()	()	()	()	()
Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
Hile yapan dürüst olduğunu düşünür.	()	()	()	()	()
Hile yapan sadece kendi menfaatini	()	()	()	()	()

düşünür.					
Yapılan her kasıtlı hata hile değildir.	()	()	()	()	()
Hilede hileye maruz kalan aldatılmaktadır.	()	()	()	()	()
Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.	()	()	()	()	()
Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.	()	()	()	()	()
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için hileye başvurulur.	()	()	()	()	()
İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
Bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
Hile yapan dürüst değildir.	()	()	()	()	()
Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur.	()	()	()	()	()
Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır.	()	()	()	()	()
Hilede kimse aldatılmaz.	()	()	()	()	()

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.	()	()	()	()	()
Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olmasına gerek yoktur.	()	()	()	()	()
Yapılan hata ve hilelerin azaltılmasında çalışanların düşünce ve yorumlarına değer verilmesi önemli değildir.	()	()	()	()	()
Muhasebe hata ve hileleri çoğunlukla işletmenin tepe yöneticileri tarafından yapılmaktadır.	()	()	()	()	()
Yöneticilerin dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması ile yapılan hata ve hileler arasında bir bağ yoktur.	()	()	()	()	()

Yöneticilerin hata ve hileler konusunda bilinçli olması gerekli değildir.	()	()	()	()	()
Yöneticilerin gerekli muhasebe eğitiminin olmasıyla yapılan hata ve hileler arasında bir ilişki yoktur.	()	()	()	()	()
Yöneticinin personel alırken kişinin özel hayatını dikkate almasına gerek yoktur.	()	()	()	()	()
İşletme yöneticilerinin yeniliklere ve değişikliklere açık olup olmamasının muhasebedeki hata ve hilelere etkisi yoktur.	()	()	()	()	()
Muhasebedeki hata ve hileleri önlenmesinde yöneticinin gerekli eğitimi alması yeterlidir.	()	()	()	()	()
Personele gerekli tüm eğitimlerin verilmesi hata ve hileleri azaltmaya yetmez.	()	()	()	()	()
Yöneticilik bir ayrıcalıktır ve sorumluluk almak bir zorunluluk değildir.	()	()	()	()	()
Hata ve hilelerin azaltılması için yöneticilerin güvenilir olmasına gerek yoktur.	()	()	()	()	()
Muhasebedeki yapılan hata ve hilelerle, işletme yöneticilerin geçmişi arasında bir bağ kurulamaz.	()	()	()	()	()

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

.....

.....

.....

.....

ANKETİMİZ BURDA TAMAMLANMIŞTIR. KATKILARINIZDAN DOLAYI TEŞEKKÜR EDERİZ.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Elif NAZLI

Doğum Yeri: Mersin

Doğum Yılı: 14/09/1991

Adres: Mithatpaşa Mahallesi 5508 Sokak No:47/ MERSİN

E-Posta: elifim_nazli@hotmail.com

EĞİTİM DURUMU

Eğitim Basamağı	Yılı	Kurum
Yüksek Lisans	2012-2014	Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Lisans	2008-2012	Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Lise	2004-2007	Mersin Atatürk Anadolu Lisesi
İlkokul	1997-2004	Kıbrıs İlköğretim Okulu