

T.C.
ERZİNCAN BİNALİ YILDIRIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE, FİNANS VE BANKACILIK ANA BİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ
MUHASEBE KÜLTÜRÜ ALGILARININ
HATA VE HİLEYE YÖNELİK
TUTUMLARINA ETKİSİ: TRA1
BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

Yüksek Lisans Tezi

Tarık DEĞİRMENCİOĞLU

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet GÜNER

Erzincan/2022

TEZ BİLDİRİMİ

"Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültürü Algılarının Hata ve Hileye Yönelik Tutumlarına Etkisi: TRA1 Bölgesinde Bir Araştırma" isimli **"Yüksek Lisans"** tezim tarafımca intihal programı ile incelenmiştir. Buna göre tezimde bilimsel etik ihlali ve intihal olarak nitelendirilebilecek herhangi bir durum olmadığını taahhüt ederim.

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir biçimde elde edildiğini; aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi beyan ederim.

Tarık DEĞİRMENCİOĞLU

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE KÜLTÜRÜ
ALGILARININ HATA VE HİLEYE YÖNELİK TUTUMLARINA ETKİSİ:
TRA1 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Tarık DEGİRMENCİOĞLU

Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Muhasebe, Finans ve Bankacılık Ana Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi, Mart 2022

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Mehmet GÜNER

ÖZET

Kültür, bir ülkenin sosyal, ekonomik ve kurumsal düzenlemelerini etkileyen ve dinamik yapısıyla sürekli değişen, bu doğrultuda toplumları birçok alanda etkilediği gibi toplumların muhasebe sistemlerini ve bu sistem içerisinde yer alan muhasebe meslek mensupları ile muhasebe uygulamalarını da etkileyen en önemli çevresel faktörlerden biridir. Muhasebenin açık bir sistem olması dolayısıyla içinde bulunduğu toplumun kültürel değerlerinden etkilenmesi kaçınılmazdır. Muhasebe finansal raporlama işleviyle işletmelerle ilgili paydaşlara bilgiler sunmaktadır. Bu bilgilerin sunulmasında sayısal veriler kadar, insan faktörünün de önemli olduğu unutulmamalıdır. Raporlama sürecinde muhasebe departmanına işlenmemiş halde gelen verilerin derlenmesi, tasnif edilmesi ve kaydedilmesi muhasebe meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. Muhasebe kültürü değerleri farklı olabilen meslek mensuplarının aktif olarak rol aldığı bu süreçte hata ve hileler yapılabilmekte bunun sonucunda da başta devlet olmak üzere, işletmeler, toplum, bireyler ve ekonomi bu durumdan olumsuz olarak etkilenmektedir.

Bu çalışmada, Hofstede'in kültürel boyutlarını esas alarak Gray tarafından oluşturulan muhasebe kültürü değerlerinden hareketle, muhasebe meslek

mensuplarının muhasebe kültürü algılarının hata ve hileye yönelik tutumları üzerindeki etkisi incelenmiştir. Araştırma, TRA1 bölgesinde bulunan Erzurum, Erzincan ve Bayburt illerinde aktif olarak çalışan muhasebe meslek mensupları ile yürütülmüş ve araştırma kapsamında 140 adet anket uygulanmıştır. Muhasebe kültürü değerlerinin boyutlarını ifade etmek üzere faktör analizi yapılmıştır. Elde edilen bulgulardan hareketle, korelasyon ve regresyon analizleri uygulanmış ve farklılıkları ortaya koymak için t testi ve tek yönlü anova testi yapılmıştır. Sonuç olarak, muhasebe kültürü değerleri ile hata ve hileye yönelik tutumlar arasında ilişkiler saptanmıştır. Muhasebe kültürü değerlerinden tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunun hata ve hileye yönelik tutum üzerinde, statükoculuğa karşı profesyonellik boyutunun ise hileye yönelik tutum üzerinde etkili olduğu belirlenmiştir. Son olarak, meslek mensuplarının demografik özelliklerinden mükellef sayısı değişkenine göre gizliliğe karşı şeffaflık boyutuna ve yaş değişkenine göre statükoculuğa karşı profesyonellik boyutuna yönelik algılarının farklılaştığı tespit edilmiştir. Ayrıca eğitim durumu ve mükellef sayısı değişkenlerine göre hataya yönelik tutumlarının, şehir ve mükellef sayısı değişkenlerine göre ise hileye yönelik tutumlarının farklılaştığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Kültürel Değerler, Muhasebe Hata ve Hileleri, Algı, Tutumlar, Muhasebeci.

**THE EFFECT OF ACCOUNTING PROFESSIONALS' PERCEPTIONS OF
ACCOUNTING CULTURE ON ATTITUDES TO ERRORS AND FRAUD:
A RESEARCH IN TRA1 REGION**

Tarık DEĞİRMENCİOĞLU

Erzincan Binali Yıldırım University, Institute of Social Sciences,

Department of Accounting, Finance and Banking

M. A. Thesis, March 2022

Thesis Supervisor: Assist. Prof. Dr. Mehmet GÜNER

ABSTRACT

Culture is one of the most important environmental factors affecting the social, economic and institutional arrangements of a country and constantly changing with its dynamic structure, affecting societies in many areas in this direction, as well as affecting the accounting systems of societies and the accounting professionals and accounting practices within this system. Since accounting is an open system, it is inevitable that it will be affected by the cultural values of the society it is in. Accounting provides information to stakeholders about businesses with its financial reporting function. It should not be forgotten that the human factor is as important as numerical data in presenting this information. During the reporting process, the compilation, classification and recording of the unprocessed data received by the accounting department are carried out by professional accountants. In this process, in which members of the profession whose accounting culture values may differ, mistakes and frauds can be made, and as a result, businesses, society, individuals and the economy are adversely affected by this situation.

In this study, the effect of accounting culture perceptions of accounting professionals on their attitudes towards error and fraud was examined, based on Hofstade's cultural dimensions and the accounting culture values created by Gray. The research was carried out with Professional accountants working actively in the provinces of Erzurum, Erzincan and Bayburt in the TRA1 region and 140 questionnaires were applied within the scope of the research. Factor analysis was performed to Express the dimensions of accounting culture values. Based on the findings, correlation and regression analyzes were applied and t test and one-way anova test were performed to reveal the differences. As a result, relationships were found between accounting culture values and attitudes towards error and fraud. It has been determined that the dimension of optimism versus conservatism, which is one of the accounting culture values, has an effect on the attitude towards error and fraud, and the dimension of professionalism against the status quo has an effect on the attitude towards fraud. Finally, it has been determined that the proffessionals's perception differentiates according to taxpayer number variable, which is one of proffessionals's demographic characteristics, the dimension of transparency against confidentiality and according to the age variable the dimension of professionalism against the status quo. Also, it has been determined that the proffessionals's attitudes towards error differentiates according to education level and taxpayer number variables and their attitudes towards fraud differentiates according to taxpayer number and city variables.

Keywords: Accounting, Culturel Values, Accounting Mistakes and Frauds, Perception, Attitudes, Accountant.

ÖN SÖZ

Tez yazım süresince; her türlü yardımı, bilgiyi ve desteği benden esirgemeyen, kıymetli vaktinden ayırarak tezimin tüm aşamalarına katkı sağlayan ve kapısı bizlere her zaman açık olan çok değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Mehmet GÜNER'e, tez jürimde yer alarak değerli görüşleriyle tezime katkı sunan Doç. Dr. Meryem ÖZTÜRK ve Doç. Dr. Ersin KORKMAZ hocalarıma, dolaylı ya da doğrudan bilgi, görüş ve önerileriyle katkı sağlamış olan tüm değerli bölüm hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca her zaman yanımda olduklarını hissettiren ve bugünlere gelmemde büyük emekleri olan annem ve babama, doğdukları günden itibaren hayatımıza neşe katan kızım Melisa Ravza'ya ve oğlum Yusuf Asaf'a, hayatımın her anında olduğu gibi tez çalışmam boyunca da desteğini hiçbir zaman esirgemeyen sevgili eşim Sevilay DEĞİRMENCİOĞLU'na minnettarım.

Bu tez çalışması Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından SYL-2021-791 numaralı proje ile desteklenmiştir. Bu desteklerinden ötürü Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimine teşekkür ederim.

Tarık DEĞİRMENCİOĞLU

İÇİNDEKİLER

TEZ BİLDİRİMİ.....	I
ÖZET	II
ABSTRACT.....	IV
ÖN SÖZ	VI
İÇİNDEKİLER	VII
KISALTMALAR.....	XV
ŞEKİL LİSTESİ.....	XVI
GRAFİK LİSTESİ	XVII
TABLO LİSTESİ.....	XVIII
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
GENEL OLARAK MUHASEBE VE	3
MUHASEBE - KÜLTÜR İLİŞKİSİ.....	3
1.1.Muhasebeye Genel Bakış	3
1.1.1. Muhasebe Kavramı ve Tanımı, Amacı, Fonksiyonları.....	3
1.1.1.1. Muhasebenin Kavramı ve Tanımı	3
1.1.1.2. Muhasebenin Amacı	5
1.1.1.3. Muhasebenin Fonksiyonları	5
1.1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi.....	6
1.1.3. Türkiye’de Kullanılan Muhasebe Sistemi, Muhasebe Mesleği ve Mesleki Unvanlar	8
1.1.3.1. Türkiye’de Kullanılan Muhasebe Sistemi	8
1.1.3.2. Muhasebe Mesleği ve Mesleki Unvanlar	8

1.1.4 Muhasebenin Türleri.....	9
1.1.4.1. Genel Muhasebe	9
1.1.4.2. Maliyet Muhasebesi.....	10
1.1.4.3. Yönetim Muhasebesi	10
1.1.5. Muhasebenin Temel Kavramları	10
1.1.5.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı.....	10
1.1.5.2. Kişilik Kavramı	11
1.1.5.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı	11
1.1.5.4. Dönemsellik Kavramı.....	11
1.1.5.5. Parayla Ölçülme Kavramı	12
1.1.5.6. Maliyet Esası Kavramı	12
1.1.5.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	12
1.1.5.8. Tutarlılık Kavramı	13
1.1.5.9. Tam Açıklama Kavramı	13
1.1.5.10. İhtiyatlılık Kavramı	13
1.1.5.11. Önemlilik Kavramı	13
1.1.5.12. Özün Önceliği Kavramı.....	14
1.1.6. Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Temel Faktörler	14
1.1.6.1. Birincil Faktörler	15
1.1.6.1.1. Kültürel Faktörler	15
1.1.6.1.2. Uluslararası Faktörler	16
1.1.6.1.3. Ekonomik Faktörler	16
1.1.6.2. İkincil Faktörler	16
1.1.6.2.1. Devlet.....	16

1.1.6.2.2. Muhasebe Mesleğinin Yapısı	17
1.1.6.2.3. İşletme Yapıları	17
1.2. Muhasebe-Kültür İlişkisi	17
1.2.1. Kültürün Tanımı	19
1.2.2. Kültürün Özellikleri.....	20
1.2.3. Kültürün Kapsamı ve Unsurları.....	21
1.2.4. Örgüt Kültürünün Tanımı ve Temel Özellikleri.....	22
1.2.5. Kültürün Boyutları.....	24
1.2.5.1. Hofstede'nin Kültürel Boyutları.....	25
1.2.5.1.1. Bireysel / Kolektif Toplamlar	25
1.2.5.1.2. Güç Mesafesi Dar / Geniş Toplamlar	27
1.2.5.1.3. Belirsizlikten Kaçınan / Kaçınmayan Toplamlar	28
1.2.5.1.4. Eril / Dişil Toplamlar	29
1.2.5.1.5. Uzun-Kısa Dönemli Zaman Uyumu.....	30
1.2.5.1.6. Hoşgörüye Karşı Dirençlilik	31
1.2.6. Kültürel Açıdan Muhasebe Değerleri.....	32
1.2.6.1. Statükoculuğa Karşı Profesyonellik	33
1.2.6.2. Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik.....	34
1.2.6.3. Tutuculuğa Karşı İyimserlik.....	35
1.2.6.4. Gizliliğe Karşı Şeffaflık.....	35
1.2.7. Suçlu-Çekingen Kültürler ve Muhasebe ile İlişkisi.....	37
İKİNCİ BÖLÜM.....	39
MUHASEBE HATA VE HİLELERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	39
2.1.Muhasebede Hata Kavramı.....	39

2.1.1. Muhasebede Yapılan Hataların Nedenleri.....	39
2.1.1.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik	40
2.1.1.2. İhmal ve Dikkatsizlik	40
2.1.1.3. İş Yoğunluğu ve Yorgunluk	40
2.1.1.4. Mevzuattaki Karmaşıklık	41
2.1.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri.....	41
2.1.2.1. Matematik (Hesaplama) Hataları.....	41
2.1.2.2. Kayıt Hataları	42
2.1.2.2.1. Rakam Hatası	42
2.1.2.2.2. Hesap Hataları	43
2.1.2.2.3. Borç-Alacak Tarafının Karıştırılmasından Kaynaklanan Hatalar ...	43
2.1.2.3. Nakil (Devir-Aktarma) Hataları	44
2.1.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları	44
2.1.2.5. Finansal Tablolar Üzerinde Yaptıkları Etki Bakımından Hatalar	45
2.1.2.5.1. Bilanço Etkileyen Muhasebe Hataları	45
2.1.2.5.1.1. Değerleme Hataları	46
2.1.2.5.1.2. Hesapların Birleştirilmesinden Kaynaklanan Hatalar	46
2.1.2.5.2. Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları	47
2.1.2.5.3. Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarındaki Hatalar	47
2.1.2.5.4. Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalarda Yapılan Hatalar	48
2.1.2.5.5. Muafiyet ve İstisna Uygulamalarındaki Hatalar	49
2.1.2.5.6. Stopaj (Tevkifat) Uygulamalarındaki Hatalar	50
2.1.2.5.7. Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar	51
2.1.2.6. Telafi Edici Hatalar	51

2.1.3. TMS 8 - Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri	51
2.2. Muhasebede Hile Kavramı	52
2.2.1. Hile Grupları.....	54
2.2.1.1. Çalışan Hileleri	54
2.2.1.2. Satıcı Hileleri.....	55
2.2.1.3. Yönetim Hileleri	55
2.2.1.4. Yatırım Hileleri	56
2.2.1.5. Müşteri Hileleri	56
2.2.2. Muhasebede Yapılan Hilelerin Nedenleri	57
2.2.2.1. İşletme Sahiplerinin Hile Yapma Nedenleri.....	57
2.2.2.1.1. Vergi Kaçırmak.....	57
2.2.2.1.2. Yolsuzlukları Gizlemek	58
2.2.2.1.3. İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek.....	58
2.2.2.1.5. Satış Hileleri	60
2.2.2.1.6. Özel Giderleri İşletmeye Yansıtma	60
2.2.2.1.7. Arızı Giderler.....	60
2.2.2.1.8. İşletme Giderlerini Yükseltmek.....	61
2.2.2.2. İşletme Çalışanlarının Hile Yapma Nedenleri.....	61
2.2.2.2.1. İşletme Çalışanlarını Hileye Yönelten Baskı unsuru	62
2.2.2.2.2. İşletme Çalışanlarını Hileye Yönelten Fırsat unsuru	63
2.2.2.2.3. Yapılan Hileyi Makul Kılma/Haklı Gösterme Çabaları	64
2.2.3. Muhasebede Hilelerin Türleri.....	65
2.2.3.1. Kasti Hatalar	65
2.2.3.2. Kayıt Dışı İşlemler	66

2.2.3.3. Gerçek Dışı Hesaplar.....	66
2.2.3.4. Sahte Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması.....	67
2.2.3.5. Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar	68
2.2.3.6. Bilançonun Maskelenmesi.....	69
2.2.3.7. Bilgisayar Hileleri.....	71
2.2.3.8. Varlıkların Kötüye Kullanımı.....	72
2.2.3.9. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar.....	73
2.2.4. Muhasebede Hile Belirtileri	73
2.2.4.1. Muhasebeyle İlgili Anormallikler	73
2.2.4.2. Olağandışı Davranışlar	75
2.2.4.3. Analitik Anormallikler	75
2.2.4.4. İç Kontrol Zayıflıkları	76
2.2.4.5. Şikâyetler, Uyarılar ve İmalar	78
2.2.4.6. Yaşam Biçimlerindeki Değişimler	78
2.3.Hata ve Hileyi Birbirinden Ayıran Temel Özellikler	79
2.4. Muhasebe Hata ve Hilelerini Önleme Yöntemleri	81
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	82
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE KÜLTÜRÜ ALGILARININ HATA VE HİLEYE YÖNELİK TUTUMLARINA ETKİSİ: TRA1 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA	82
3.1. Literatür Taraması	82
3.2. Araştırma	87
3.2.1. Araştırmanın Amacı	87
3.2.2. Araştırmanın Önemi	87
3.2.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	88

3.2.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri.....	89
3.2.5. Araştırmanın Yöntemi	90
3.2.6. Araştırmanın Değişkenleri.....	91
3.2.7. Araştırmanın Evren ve Örneklemi.....	91
3.2.9. Araştırmada Kullanılan Testler	95
3.2.10. Bulgular	95
3.2.10.1. Demografik Özellikler İle İlgili Bulgular	96
3.2.10.2. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi	100
3.2.10.3. Ortalamalar İle İlgili Bulgular	103
3.2.10.3.1 Muhasebe Kültürü Değerleri Bulguları	104
3.2.10.3.2 Muhasebede Hata ve Hile Tutumlarına İlişkin Bulgular	105
3.2.10.4. Anket Sorularına Verilen Cevapların Dağılımı	108
3.2.10.5. Değişkenler Arası İlişki (Korelasyon Analizi)	113
3.2.10.6. Muhasebe Kültürü Değerlerinin Hata ve Hileye Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri	114
3.2.10.6.1 Muhasebe Kültürü Değerlerinin Hataya Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri.....	115
3.2.10.6.2 Muhasebe Kültürü Değerlerinin Hileye Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri	116
3.2.10.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Hata, Hile ve Muhasebe Kültürü Değerleri İle İlgili Farklılık Testleri	118
3.2.10.7.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Hataya Yönelik Tutumları İle İlgili Farklılık Testleri	119
3.2.10.7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Hileye Yönelik Tutumları İle İlgili Farklılık Testleri.....	120

3.2.10.7.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Tutuculuğa Karşı İyimserlik Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri.....	121
3.2.10.7.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri	122
3.2.10.7.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Gizliliğe Karşı Şeffaflık Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri	123
3.2.10.7.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Muhasebe Kültürü Değerlerinden Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri	124
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	126
KAYNAKLAR	131
EKLER.....	147

KISALTMALAR

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
IBM	: Uluslararası İş Makineleri-International Business Machines
MHUD	: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMMMO	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİL LİSTESİ

		Sayfa No
Şekil 1	Muhasebe Sistemini Etkileyen Faktörler	15
Şekil 2	Kültür, Sosyal Değerler ile Muhasebe Alt Kültürü	33
Şekil 3	Hile Üçgeni	62
Şekil 4	Varlıkların Kötüye Kullanılması	72
Şekil 5	Araştırmanın Modeli	89
Şekil 6	Araştırma Sonucunda Oluşan Model	118

GRAFİK LİSTESİ

		Sayfa No
Grafik 1	Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları Grafiği	96
Grafik 2	Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları Grafiği	97
Grafik 3	Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımları Grafiği	97
Grafik 4	Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımları Grafiği	98
Grafik 5	Katılımcıların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımları Grafiği	99
Grafik 6	Katılımcıların Şehirlere Göre Dağılımları Grafiği	99
Grafik 7	Katılımcıların Mükellef Sayılarına Göre Dağılımları Grafiği	100

TABLO LİSTESİ

		Sayfa No
Tablo 1	Örgüt Kültürü Tanımları	23
Tablo 2	Bireysel-Kollektif Toplumsal Boyutu Arasındaki Farklar	26
Tablo 3	Güç Mesafesi Dar/Geniş Toplumsal Boyutu Arasındaki Farklar	27
Tablo 4	Belirsizlikten Kaçınan/Kaçınmayan Toplumsal Arasındaki Farklar	28
Tablo 5	Eril / Dişil Toplumsal Boyutu Arasındaki Farklar	29
Tablo 6	Uzun – Kısa Dönemli Zaman Uyumu Boyutu Arasındaki Farklar	30
Tablo 7	Hoşgörüye Karşı Dirençlilik Boyutu Arasındaki Farklar	31
Tablo 8	Muhasebe Kültürü Boyutlarının Muhasebe Değerleri ile Etkileşimi	36
Tablo 9	Suçlu ve Çekingen Kültürlerde Muhasebe Değerleri	37
Tablo 10	Muhasebede Hile Çeşitleri	54
Tablo 11	Muhasebe Kültürü Ölçeğine Ait İfadelerin Ölçtüğü Muhasebe Kültürü Değerleri	92
Tablo 12	Muhasebede Hata ve Hileye İlişkin İfadeler	94-95
Tablo 13	Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımları	96
Tablo 14	Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları	96
Tablo 15	Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımları	97
Tablo 16	Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımları	98

Tablo 17	Katılımcıların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımları	98
Tablo 18	Katılımcıların Şehirlere Göre Dağılımları	99
Tablo 19	Katılımcıların Mükellef Sayılarına Göre Dağılımları	100
Tablo 20	Muhasebe Kültürü Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi	101
Tablo 21	Muhasebe Hataları Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi	101
Tablo 22	Muhasebe Hileleri Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi	101
Tablo 23	Muhasebe Kültürü Ölçeğinin Faktör Analizine Uygunluk Testleri	102
Tablo 24	Muhasebe Kültürü Ölçeğinin Faktör Analizi	103
Tablo 25	Muhasebe Kültürü Boyutları Kapsamında Katılımcıların Paylaştığı Değerler	104
Tablo 26	Muhasebe Kültürü Soruları Kapsamında Katılımcıların Paylaştığı Değerler	105
Tablo 27	Hata ve Hile Tutumları Kapsamında Katılımcıların Paylaştığı Değerler	106
Tablo 28	Hata Soruları Kapsamında Katılımcıların Paylaştığı Değerler	106
Tablo 29	Hile Soruları Kapsamında Katılımcıların Paylaştığı Değerler	107
Tablo 30	Muhasebe Kültürü Soruları Kapsamında Verilen Cevapların Dağılımı	108
Tablo 31	Hata Tutumuna İlişkin Sorular Kapsamında Verilen	110-111

	Cevapların Dağılımı	
Tablo 32	Hile Tutumuna İlişkin Sorular Kapsamında Verilen Cevapların Dağılımı	112
Tablo 33	Değişkenler Arası Korelasyon Analizi	114
Tablo 34	Muhasebe Kültürü Değerlerinin Hataya Yönelik Tutum Üzerindeki Etkilerine Yönelik Regresyon Analizi	115
Tablo 35	Muhasebe Kültürü Değerlerinin Hileye Yönelik Tutum Üzerindeki Etkilerine Yönelik Regresyon Analizi	116
Tablo 36	Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Hataya Yönelik Tutumları İle İlgili Farklılık Testleri	119
Tablo 37	Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Hileye Yönelik Tutumları İle İlgili Farklılık Testleri	120
Tablo 38	Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Tutuculuğa Karşı İyimserlik Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri	121
Tablo 39	Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri	122
Tablo 40	Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Gizliliğe Karşı Şeffaflık Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri	123
Tablo 41	Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Statükoculuğa Karşı Profesyonellik Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri	124

GİRİŞ

Muhasebe, finansal iş ve işlemleri para cinsinden açıklanmış haliyle kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve sonuçları yorumlama fonksiyonlarını yerine getiren bilim ve sanattır (Sevilengül, 2005:10). Muhasebe meslek mensubu ise mali nitelikli işlem ve olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve sonuçları işletme sahiplerine, yöneticilerine, yatırımcılara, müşterilere, çalışanlara ve kredi kuruluşları gibi çeşitli çıkar gruplarına sunan kişidir.

Muhasebe finansal raporlama işleviyle işletmelerle ilgili paydaşlara bilgiler sunmaktadır. Muhasebe sürecinde sayısal faktörlerin önemi kadar insan faktörü de önemlidir. Çünkü muhasebeye işlenmemiş olarak giren sayısal verilerin toplanması, tasnif edilmesi ve işlenmesi muhasebe meslek mensuplarınca yapılmaktadır (Özdaşlı ve Bitlisli 2020:863). Meslek mensuplarının da yer aldığı bu raporlama sürecinde hata ve hileler yapılabilmekte bunun sonucunda da başta devlet olmak üzere, işletmeler, toplum, bireyler ve ekonomi bu durumdan olumsuz yönde etkilenmektedir.

Kültür, bir ülkenin muhasebe sistemini, bu sistem içerisinde yer alan muhasebe meslek mensuplarını ve muhasebe uygulamalarını etkileyen en önemli çevresel faktörlerden biridir. Kültür, toplum tarafından ortak paydada meydana getirilen ve paylaşılan değerler ve davranışları kapsayan dinamik bir olgudur. Bu doğrultuda çeşitli ülkelerin muhasebe sistemleri sosyal ve kültürel faktörlerden etkilenmekte ve zaman içinde değişmektedir. Bu nedenle muhasebe alanındaki tüm ulusal ve uluslararası düzenlemeler kültürel boyutlarıyla birlikte değerlendirilmelidir (Demir, 2009: 78).

Dinamik bir yapıya sahip olan kültürel yapıda birtakım ekonomik faaliyetler ve ona ilişkin anlamlar, o toplumdaki yerleşik kültürden önemli bir ölçüde etkilenir. Sosyal ve ekonomik hayatın bir parçası olarak muhasebenin de bu etkilenmeden nasibini alması son derece doğal bir durumdur. Muhasebenin açık bir sistem olması, içinde bulunduğu toplumun kültürel değerlerinden etkilenmesinde önemli bir paya sahiptir (Sevilengül; 1996:21).

Kültür olgusu, ülkelerin sosyal, ekonomik ve kurumsal düzenlemelerini etkilediği gibi bir alt kültür olan ve açık bir sistem olarak nitelendirilen muhasebe

uygulamalarını da etkilemektedir. Günümüze kadar kültür olgusu genel olarak toplumsal ayrışmaları açıklamaya çalışsa da muhasebe sistemi üzerindeki etkileri diğer alanlar kadar önemlilik arz etmemiştir. Kültür-muhasebe arasındaki ilişkide etik ve de etiğin olmadığı durumda doğacak olan hile özellikle dikkat çekmektedir. Şirketler, içsel dinamiklerinin yarattığı muhasebe hileleriyle içinde bulundukları ülke ve kültürlerinin yansıması haline gelmektedirler (Kaya ve Ökten, 2014: 63).

Bu çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü algılarının hata ve hileye yönelik tutumlarına olan etkisini ortaya koymaktır. Meslek mensuplarının kültürel değerlerinin muhasebe uygulamalarına yön vereceği düşüncesiyle muhasebe kültürü algılarının hata ve hileye yönelik tutumlarına etkileri önemlilik arz etmektedir. Bu doğrultuda, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü değerlerine yaklaşımları, genel düşünceleri ve hata ile hileli işlemlerin yapılma olasılığına karşı sahip oldukları kültür boyutlarından etkilenip etkilenmedikleri, araştırma içerisinde kullanılan istatistiksel analiz yöntemleri yardımıyla, meslek mensuplarının demografik özellikleri de göz önüne alınarak tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe ve kültür ile ilgili kavramsal çerçeve belirtilmekte, muhasebenin etkileşim halindeki çevresi ile durumunu açıklayabilmek gayesiyle muhasebe sistemine de değinilmektedir. Bu bölümün devamında, muhasebe ve kültür ilişkisi ortaya konulmakta muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları muhasebe kültür değerlerine değinilmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebede yapılan hata ve hileler ile ilgili genel bilgiler verilmiş olup hata ve hilelerin yapılma nedenleri, türleri ve hata ve hileleri önleme yöntemleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Tez çalışmasına yönelik uygulamayı kapsayan üçüncü bölümde, araştırmanın kapsamı, sınırları, modeli ve hipotezleri ile veri toplama aracı ve ölçekler belirtilmekte, yapılan anketler doğrultusunda muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü algılarının hata ve hileye yönelik tutumlarına etkisine ulaşılmaya çalışılmıştır. Sonuç ve öneriler bölümünde ise elde edilen bulgular yorumlanmakta ve bu bulgular doğrultusunda öneriler sunulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK MUHASEBE VE

MUHASEBE - KÜLTÜR İLİŞKİSİ

Çalışmanın bu bölümünde muhasebe kavramı, muhasebe sistemi, muhasebe ile kültür arasındaki ilişkiye açıklanmaktadır. Muhasebe hata ve hilelerinin tespitinde kültürün önemini belirleyebilmek amacı ile muhasebenin geçmişten günümüze gelişimini ve muhasebe uygulamalarına etki eden faktörler üzerinde de durulmuştur.

1.1. Muhasebeye Genel Bakış

1.1.1. Muhasebe Kavramı ve Tanımı, Amacı, Fonksiyonları

1.1.1.1. Muhasebenin Kavramı ve Tanımı

Arapça kökenli bir kelime olan muhasaba kelimesinden dilimize geçen muhasebe kavramı, Arapça da hesaplaşma, hesap ilmi anlamlarına gelmektedir. Köken olarak da yine Arapçadan dilimize geçen ve aritmetik anlamında kullanılan hesap (hisap) kelimesinden türemiş olup Türkçede hesaplaşma, saymanlık, sayışma gibi anlamlara gelmektedir. Aritmetik kelimesi ise sayı sayma anlamına gelirken eski Yunancadan Fransızcaya, Fransızcadan da Türkçeye geçmiştir (Yılmaz, Yılmaz 2016:926).

Hesap kelimesi bir yandan muhasebe kelimesinin oluşmasına kaynaklık yaparken bir yandan da muhasebe sisteminde yer alan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Değer ölçü birimi aynı olan çift taraflı bir hesaplaşma çizelgesi olarak Muhasebede hesaplar, modern anlamda, denetime uygun, çift taraflı bir mutabakat tablosudur ve işlemler aynı değer ölçü birimi ile hesaplardan düşülür (Güvemli, 1995: 3).

Türk Dil Kurumuna göre muhasebe, “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme” olarak açıklanmaktadır (TDK, 2021).

Muhasebe için bugüne kadar, farklı araştırmacıların farklı bakış açılarına göre birçok tanımı yapılmıştır. Bazı araştırmacılar muhasebenin sanat ve teknik olduğunu kabul ederken, bazıları ise bilim olduğunu ifade etmişlerdir (Sürmen, 2006: 7)

Muhasebenin bilim olduğunu savunan araştırmacılar ekonomik faaliyetler sonucunda ileride meydana gelmesi beklenen ekonomik olayların önceden tespit edilerek çıkar gruplarına fayda sağlayan bir bilim olduğunu savunurken, muhasebenin sanat ve teknik olduğunu düşünen araştırmacılar genellikle ticari faaliyetlerin ölçülmesi, tanımlanması ve yorumlanmasına olanak veren bir teknik ve sanat olduğunu benimsemişlerdir.

İktisadi açıdan muhasebe “işletmeler arası karşılıklı ilişkiler ve işletme içi olaylar sebebi ile işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali nitelikteki işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sağlayan bilimdir” olarak tanımlanmaktadır (Sürmen, 2006:7).

Sevilengül (2014:3) muhasebeyi “bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemi” olarak tanımlamaktadır.

Muhasebenin bir meslek olarak (Ergin, 2005) tarafından yapılan tanımında ise “bir işletmede var olan veya kazançla ortaya çıkan finansal gelirleri bir araya getiren, onları kayıt altına alan, gruplandıran, rapor adı verilen yazılı belge ile özetleyen ve bu raporlardan birtakım sonuçlar çıkarıp ilgi duyan kişilere reel bilgiler sunan bir sayısal değerler sistemidir” denilmektedir (Aktaran: Okay, 2011, s. 3).

Yazıcı (1990:5) ise yaptığı kapsamlı tanımında muhasebeyi “ülke ve işletme iktisadi açısından gerçek ve tüzel kişi kurum ve işletmelerin yani tüm hesapsal kişilerin önce kendi, sonra bunlarla ilişkisi olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacı ile hesapsal kişilerin varlık ve sermayelerine, zaman dilimleri

içinde bunlardaki değer değişimlerine yani, masraf, hasılat ve kazançlarına ilişkin hesapsal iş olgularını yasalara, kurallara, ilkelere, tümelemlere, yöntemlere ve kuramlara uygun olarak belgeler üzerinde saptayan, bunları hesap adı verilen çift yanlı çizelgelere işleyerek izleyen, bunlarla varılan sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya koyup yorumlayan, belgeleme ve yönetime araç olma özelliği taşıyan uygulama alanı geniş doğal bir bilimdir” olarak tanımlamaktadır.

Genel olarak bir bilgi sistemi olarak görülen muhasebeyi Sürmeli vd., (2002:9) “işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişiklik yaratan ve para ile açıklanan (malî) nitelikteki işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak şartıyla ilgili kişi veya kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir.” şeklinde açıklamışlardır.

1.1.1.2. Muhasebenin Amacı

Muhasebenin farklı tanımlarından yola çıkılarak muhasebenin temel amacı, farklı çıkar gruplarının işletme ile ilgili bilgi edinebilmeleri için işletmenin finansal durumunu ve performansını temsil eden raporlar ve bilgilerin sağlanması ile bu bilgi ve verilerin analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır (Yalkın, 2006:3).

1.1.1.3. Muhasebenin Fonksiyonları

Muhasebenin genel kabul görmüş tanımlarındaki işlevlerini yerine getirebilmesi için belirli görevleri bulunmaktadır. Bu görevleri muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve yorumlama olarak dört ana başlıkta toplanabilir.

Para ile açıklanabilen mali nitelikli iş ve işlemlerin belgelere dayandırılarak kayıt yapılması ilk aşama olan kaydetme aşamasıdır. İkinci aşamada zaman sırasına göre derlenen ve kaydedilen bilgiler sınıflandırılmaktadır. Dönem sonlarında sınıflandırılan bilgiler toplanarak daha kolay ve anlaşılır sonuçlar çıkarabilmek ve yapılan kayıtların kontrolünü sağlamak için üçüncü aşamada özetlenerek işletme ile ilgili gruplara sunulmaktadır. Son aşamada ise muhasebe raporlarında yer alan bilgilerin anlamının ve olaylar ile sonuçları arasındaki ilişkinin incelenmesi için yorumlama yapılmaktadır. Yorumlama işletmenin geleceği ile ilgili kararlar

alınmasında işletme ile ilgili çıkar gruplarına yol gösteren en önemli fonksiyondur (Sevilengül, 2014:4).

1.1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebenin tarihsel sürecinde ilk muhasebe kayıtlarının ne zaman ve hangi medeniyet tarafından tutulduğu yönünde kesin bir bilgi bulunmamakla beraber iktisat tarihi kadar eski olan muhasebe tarihinin ticaretin doğuşundan daha eski olduğu bilinmektedir. Ticaretin doğuşundan önce hesaplaşmanın olduğu düşünülmekte ve mübadele kavramı ile birlikte muhasebenin ortaya çıktığı ve gün geçtikçe geliştiği tahmin edilmektedir. Kısaca ekonomik hayatın başlamasıyla birlikte hesap tutma ihtiyacı ortaya çıkmış ve bu ihtiyaç muhasebenin temellerini oluşturmuştur (Can, 2007:95).

Uluslararası standartlardan uzak, ilkel bir biçimde hesap tutma tekniğinin doğuşu, mübadelenin bir diğer ifade ile değiş-tokuşun başladığı çağlara kadar uzanmaktadır. Muhasebenin başlangıcının tespitinin güç olması ile birlikte köklerinin Eski Mısır'da, Mezopotamya'da arandığı düşünülmektedir. Yapılan çalışmalarda Babil İmparatorluğu'nda ve Eski Mısır'da kil tabletler, papirüs üzerinde hesaplama metinleri ve hesap icmalleri bulunduğu tespit edilmiştir. Günümüzde kullanılan ve muhasebe kuramının temelini oluşturan çift taraflı kayıt usulünün ise 1296 yılında Floransa'da tutulan kayıtlara istinaden 13. yüzyıl ve sonrasında İtalya'da kullanılmaya başlandığı düşünülmektedir (Sevilengül, 2014:7).

İtalyan ticaret şehirlerindeki uygulamalar neticesinde muhasebenin günümüzde de uygulanan kayıt yöntemi olan iki yanlı kayıt sisteminin bir diğer adıyla muzaaf muhasebe yönteminin 14. ve 15. yüzyıllarda geliştiği anlaşılmaktadır. 1494 yılında muhasebe ile ilgili ilk teorileri ortaya koyan ve muhasebenin babası olarak adlandırılan İtalyan din adamı ve matematikçi Papaz Luco Pacioli Summa Arithmetica adlı eserinin Compitus e Scripturis başlıklı bölümünde iki yanlı kayıt sistemini yazılı hale getirmiştir. Muhasebe ile ilgili ilk çalışmaları yapan Luco Pacioli muhasebenin babası olarak adlandırılmıştır. Sonraki dönemlerde ortaya çıkan sanayi devrimi, iktisadi ve teknolojik gelişmeler ve bununla birlikte büyüyen

işletmeler Luco Pacioli tarafından oluşturulan muhasebe uygulamalarının tüm dünyada gelişmesine katkı sağlamıştır (Yalkın, 2006:3).

Muhasebenin lkemizdeki gelişimi 1850 tarihli “Kanunname-i Ticaret” ile başlamıştır ve batıda ki gibi ekonomik hayata paralel olarak değişim göstermiştir. Osmanlı İmparatorluğu’nun son dönemini içine alan zaman diliminde (1850- 1925) muhasebe teori ve uygulamaları, 1850 yılında “Kanunname-i Ticaret” adında, aslında Fransız Ticaret Kanununun tercümesi niteliğinde olan yasal düzenlemeden dolayı Fransız muhasebe literatürünün etkisi altında gelişme göstermiştir. Günümüzde muhasebe ile ilgili kullandığımız birçok terim dilimize Fransızcadan geçmiştir. Bu yıllarda, 1883 yılında kurulan ve bir ticaret okulu olan “İstanbul Ticaret Mektebi Âlisi”, “Darüşşafaka” ve “Askeri Rüştiye İdadi” okullarının ders programlarında muhasebe dersleri okutulmaya başlanmıştır. Bu dönemde diğer ülkelerde olduğu gibi, muhasebenin kapsamı, bugünkü anlamıyla “Genel Muhasebe” “Finansal Muhasebe” ile sınırlı kalmıştır. Yabancı sermaye ile kurulmuş olan, kamu hizmetleri gören işletmeler, maden işletmeleri, ulaştırma işletmelerinde ve imtiyazlı şirketlerde muhasebe yine bu dar ereve içerisinde uygulamaya alınmıştır (Avder, 2007).

Cumhuriyetin kabul edilmesine müteakip muhasebe fikrinin gelişimi pozitif yönde etki göstermiştir (Gençoğlu 2009: 32). 1926 yılında kabul edilen Türk Ticaret Kanunu ile birlikte çift taraflı kayıt usulünün uygulanması daha kolay hale gelmiştir (Güvemli 2013: 141). Türk Ticaret Kanununun Alman Ticaret Kanunu’na dayanması sebebi ile ülkemiz 1926-1960 yılları arasında muhasebe kuram ve uygulamasında Alman muhasebe kültürünün etkisinde kalmıştır (Sevilengül, 2014:8). Türkiye Sanayi ve Maden Bankası ile buna bağlı fabrikaların muhasebe organizasyon çalışmaları sonrasında ise 1930 yılında Sümerbank’ta Almanlar tarafından yapılan maliyet çalışmaları muhasebe alanında yeni gelişmeleri hızlandırmıştır. 1950 yılından sonra yapılan genel vergi reformu ile birlikte önce Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları yürürlüğe girmiş ve sonrasında 1956 tarihli 6572 sayılı Ticaret Kanunu kabul edilmiştir. Daha sonra yapılan çalışmalar muhasebe uygulamalarının gelişimini kolaylaştırmıştır (Sürmen, 2006:6).

1960 yılı itibariyle Türkiye’de başlayan planlı kalkınma dönemi ile birlikte muhasebeye yeni düzenlemeler getirilmiş olup Tekdüzen Hesap Çerçevesi uygulanmaya başlanmıştır. 1970’li, 1980’li yıllar da birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da gelişmeler görülmektedir. Bu dönemde 1989 yılında çıkartılan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile birlikte muhasebe mesleği yasal bir yapıya kavuşturulmuştur (Banar; Arslan 2009: 96). 1990’lı yıllar itibariyle muhasebe sisteminde çok fazla gelişme görülmüş ve 3568 sayılı kanunun kabul edilmesiyle birlikte muhasebe mesleği TÜRMOB çatısı altında toplanmıştır. Bahsi geçen kanunla oluşturulan meslek odalarının ilgi ve destekleriyle 1994 yılı başından itibaren Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 1 sıra numaralı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile uygulanmaya başlanmıştır (Güvemli 2009: 229).

Türkiye’de ve Dünyada muhasebenin gelişimine kısaca ve tarihsel sıralama ile bakıldığında, muhasebenin özellikle kültürel, iktisadi ve uluslararası faktörlerden etkilendiği, bu faktörlere paralel olarak değişim ve gelişim gösterdiği görülmektedir.

1.1.3. Türkiye’de Kullanılan Muhasebe Sistemi, Muhasebe Mesleği ve Mesleki Unvanlar

1.1.3.1. Türkiye’de Kullanılan Muhasebe Sistemi

Türkiye’de kullanılan muhasebe sistemi, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı resmi gazetede yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiş olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’dir. Bu sistemin uygulanması 1994 yılından itibaren zorunlu hale gelmiş olup muhasebe uygulamalarının bu doğrultuda Tek Düzen Muhasebe Sistemine uygun olarak yapılma zorunluluğu vardır.

1.1.3.2. Muhasebe Mesleği ve Mesleki Unvanlar

Yazıcı (1990:8) muhasebe mesleğini; ülkenin ekonomik yapısını meydana getiren kurum, işletme, dernek, vakıf, siyasal parti ve sendika gibi hesapsal birimlerin muhasebe işlerini kanunlara, kurallara, ilkelere, yöntemlere uygun, tarafsız, nesnel, tutarlı ve güvenilir bir tutumla, belirli bir yerde ve kendi

sorumluluklarında yapan kişilerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanı olarak ifade etmektedir.

1989 yılına kadar Türkiye’de bir meslek olarak kabul edilmeyen serbest muhasebeci ve mali müşavirlik, aynı senede çıkarılan 3568 sayılı meslek kanunu ile yasal bir statüye kavuşmuştur (Uzay ve Güngör, 2004: 94) 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ilk şekliyle muhasebecilik mesleğini icra edenleri serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak belirlemiştir.

10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı yasayla; 3568 sayılı yasada yer alan “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci” ibareleri kanun metninden çıkarılmıştır. Buna göre muhasebecilik mesleğinde çalışanlar; serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanlarıyla işlerine devam etmektedirler. Eski adıyla serbest muhasebecilik unvanı kaldırılmış olup mevcut durumda hali hazırda bu unvana sahip olanlara ise, sınav hakkı tanınarak serbest muhasebeci mali müşavirliğe geçiş olanağı tanınmıştır.

1.1.4 Muhasebenin Türleri

İşletme türlerinin farklı olması, farklı işletmeleri meydana getirmiş olup bu kapsamda muhasebe sistemleri işletmelerin faaliyet alanlarının farklı olması sebebiyle, hem firma içindikiler (şirket ortak ve yöneticileri) hem de firma dışındakiler (devlet, yatırım yapma düşüncesindeki kişi ve kurumlar) için bilgi üretme sorumluluğunu taşımaktadır. Literatürde muhasebe yaygın olarak; genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi olmak üzere üç farklı alanda incelenmektedir (Duman, 2007:19).

1.1.4.1. Genel Muhasebe

Genel muhasebe finansal tablolar aracılığı ile varlık, sermaye ve borç değişikliklerini tespit ederek kaydeden ve bir hesap dönemi içerisinde kâr ve zararı ortaya çıkararak işletmenin başarısını tespit etmeye olanak sağlayan muhasebe türüdür (Sürmen, 2006: 9).

1.1.4.2. Maliyet Muhasebesi

Herhangi bir ürün veya hizmet üreten işletmelerin üretimini devam ettirebilmesi için oluşacak giderlerin maliyetlerinin tespit ve takip edilmesine yönelik kayıt tutma sistemidir (Altuğ 2006: 6).

1.1.4.3. Yönetim Muhasebesi

Kaygusuz ve Dokur (2015:2) tarafından yönetim muhasebesi “yöneticiler tarafından işletmede planlama, değerlendirme ve kontrol için kullanılmak üzere, kaynakların doğru kullanımını ve bunun izlenebilirliğini sağlamak için finansal bilginin tanımlanması, biriktirilmesi, ölçülmesi, analizi, hazırlanması, yorumlanması ve iletişim süreci” olarak tanımlanmıştır. Diğer bir ifadeyle yönetim muhasebesinin görevi, işletme sahip ve ortakları olmak üzere işletme içindeki karar verici gruplar için gerekli olan bilgilerin üretilmesi ve raporlanmasıdır

1.1.5. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarının kullanımına yön veren ve bu uygulamaların sonucunda anlamlı bilgiler elde ederek karşılaşılabilecek problemleri çözmeye yardımcı olan esaslardır (Bilen ve Uğurlugelen, 2015: 16)

Muhasebe uygulamaları yerine getirilirken dünya da genel kabul görmüş muhasebenin temel kavramları ön planda tutulmaktadır. Bu kavramlar oluşturulurken amaç; muhasebe bilgisinin ortak bir temele dayanmasını sağlamak, bilgilerin ilgililere tutarlı ve karşılaştırılabilir bir şekilde sunulmasına olanak sağlamaktır. Ayrıca küreselleşmenin de etkisiyle günümüz ekonomik şartları dikkate alındığında, muhasebeden elde edilen ortak bir fayda alanı yaratmaktır (Burak ve Öztaş,2015:6-7)

26/12/1992 tarihinde yayımlanan 1. Sıra Numaralı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği’nde muhasebenin temel kavramları belirtilmiş olup kavramlar bahsi geçen tebliğ doğrultusunda aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

1.1.5.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin görevlerini yerine getirmesi hususundaki sorumluluğunu belirtmekte olup muhasebenin gayesini, anlamını ve

konumunu göstermektedir. Bu kapsamda muhasebe ile ilgili kişiler görevlerini yaparken doğru, objektif ve hakikate ters düşmeyen veriler girmeli, muhasebe pratiklerinin gerçekleştirilmesinde ve finansal göstergelerin tertip ve arz edilmesinde bütün toplumun menfaatleri göz önünde bulundurulmalıdır (Tetik, 1997:167).

Ayrıca bu kavram, muhasebe sisteminde, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve finansal tabloların hazırlanması ve ibraz edilmesinde, belirli kişi veya bir zümrenin değil, bütün toplumun menfaatlerinin ön planda tutulması ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçekçi, tarafsız ve dürüst hareket edilmesi gerekliliğini de ifade etmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2001:39).

1.1.5.2. Kişilik Kavramı

Kişilik kavramı; işletmenin, sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, çalışanlarından ve işletme ile ilgili diğer gruplardan ayrı bir kişiliği bulunduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik namına yürütülmesi gerektiğini öngörmektedir (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1)

Bu kavram doğrultusunda, işletmenin sahip ve sahiplerinden ayrı, bağımsız olarak hesapsal bir kişiliği vardır (Aktaş, 2008:6).

1.1.5.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Süreklilik kavramının temelini, işletme faaliyetlerinin belirli bir süreye bağlı kalmaksızın sonsuza dek yürütüleceği oluşturmaktadır.

Aksi belirtilmedikçe bir işletmenin kuruluş sözleşmesinde devamlılığının sonsuz olduğu veya mevcut planlarını, taahhütlerini ve anlaşmalarını yerine getirecek kadar olduğu düşünülmekte ve bu düşünce işletmenin sürekliliği kavramını ortaya çıkarmaktadır (Cemalcılar ve Önce, 1999: 45).

1.1.5.4. Dönemsellik Kavramı

İşletmenin dönemselliği kavramı, işletmenin sınırsız olarak düşünülen ömrünün, belli dönemlere ayrılması ve bu doğrultuda her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak ele alınmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait

maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması dönemsellik kavramının bir gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin olmadığı veya yitirildiği durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında belirtilir (Bektöre, Sözbilir ve Banar 2007, 22).

1.1.5.5. Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebe uygulamalarında ortak bir ölçü olarak para birimiyle gösterilmesini ifade etmektedir. Muhasebe işlemlerinin kaydı, gelir ve giderlerin kontrol ve sınıflandırılması için ortak bir ölçü olarak ulusal para değeri kullanılmaktadır (Ataman, 2005, 7).

1.1.5.6. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı işletme için alınan varlık ve hizmetlerin muhasebe kayıtlarına alınmasında, mevcut para, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin elde edilme maliyetlerinin esas alınması gerektiğini ifade etmektedir (Yükçü, 2014,180).

1.1.5.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavramla muhasebe kayıtlarının gerçek halini yansıtan belgelerin, usulüne uygun bir şekilde düzenlenmiş tarafsız belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas olacak usullerin seçiminde objektif ve önyargısız davranılması gerektiği açıklanmaktadır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1). Muhasebe uygulamalarında yapılan tüm işlemlerin kanıtlanabilmesi için belgelendirilmesi gerekir. Bu doğrultuda bir işletmenin aktif ve pasif tarafındaki değişimler ve bu değişimlerin gelir, gider ve öz kaynaklara etkilerinin değerlendirilmesi tarafsız ve kanıtlayıcı belgelere göre yapılmalıdır. Muhasebe işlemlerinin dayanağını oluşturan makbuzlar, faturalar, fiş ve ödeme emri belgeleri tarafsız belgelerden meydana gelir (Yalkın, 2001:28).

1.1.5.8. Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamaları için belirlenen, muhasebe ile ilgili politikaların, birbirini takip eden dönemler itibarıyla farklılığa gidilmeden uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Bu kavramın amacı işletmelerin finansal durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin tahmin ve analizlerin karşılaştırılabilir olmasıdır (Sevilengül, 2014:21).

1.1.5.9. Tam Açıklama Kavramı

Bu kavram mali tablolarda yer alan bilgilerin, söz konusu tablolardan yararlanacak işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara doğru karar vermelerini sağlayacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade etmektedir (Cemalcılar ve Önce, 1999: 56).

1.1.5.10. İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram muhasebe iş ve işlemlerinde dikkatli hareket edilmesini ve işletmenin karşısına çıkabilecek risklerin göz ardı edilmemesi gereğini ifade etmektedir. Buna ilişkin olarak, işletmelerin gider ve zararları için karşılık ayırması gerektiğini, oluşabilecek gelir ve karları için de gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapılamayacağını öne sürmektedir (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1)

İhtiyatlılık kavramı ile mali işlemlerde dikkatli bir şekilde hareket edilmesi, tarafsız bir karşılaştırma ile işletmenin karşılaşılabileceği risk ve belirsizliklerin göz ardı edilmemesi ifade edilmektedir (Bilen ve Uğurlugelen, 2015: 26).

1.1.5.11. Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı, işletme ile ilgili yapılacak analizler veya alınacak kararlar üzerinde etkili olabilecek bir değere sahip olan hesap kalemi veya mali bir olayın önemini belirterek bahsi geçen hesap kalemi ve finansal olayların finansal tablolarda yer alması gerektiğini ifade etmektedir (Yalkın, 2006:33).

1.1.5.12. Özün Önceliği Kavramı

Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin analizlerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin dikkate alınmasını ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı hallerde farklılıklar oluşabilmektedir. Bu durumlarda, özün biçime önceliği esas alınmalıdır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1)

Bu kavram, muhasebe bilgilerinin muhasebe uygulamalarına aktarılmasında gerçek durumun tespit edilmesi bakımından önemlilik arz etmektedir (Kotar ve Dokur, 2002: 308).

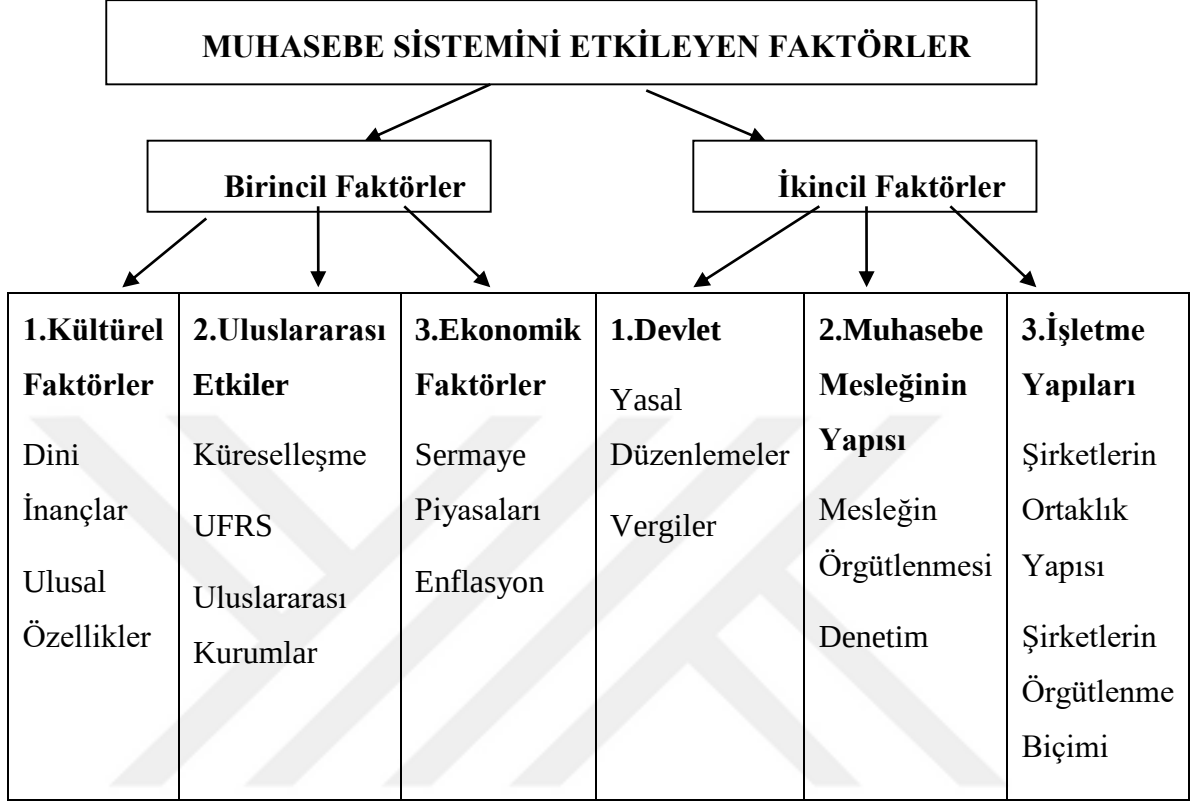
1.1.6. Muhasebe Uygulamalarını Etkileyen Temel Faktörler

İşletmeler çevresiyle iletişim halinde olan açık sistemler olması sonucunda işletmelerin temel işlevlerinden biri olan muhasebe sistemi de işletmenin birincil ve ikincil çevresi ile sürekli etkileşim halindedir. İşletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri bu etkileşime ne ölçüde uyum sağladıklarına bağlıdır. Bu bağlamda muhasebe uygulamaların da olumlu ya da olumsuz yönde etkili olan faktörler işletmenin sürekliliği için hayati öneme sahiptir. Bu etkileşim sonucunda sosyo-ekonomik yaşamın gerekliliğinden dolayı muhasebe ve muhasebe uygulamalarını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır (Cerne: 2009:1).

Bu faktörleri birincil ve ikincil faktörler olarak sınıflandırmak mümkün olup birincil faktörler grubunda kültürel faktörler, uluslararası faktörler ve ekonomik faktörler yer alırken ikincil faktörler grubunda ise devlet, muhasebe mesleğinin yapısı ve örgütlenmesi ile işletme yapıları ve örgütlenme biçimleri yer almaktadır (Karabınar, 2005: 19)

Kim (2003: 140) tarafından geliştirilen faktörleri birincil ve ikincil olmak üzere ikiye ayıran Karabınar (2005: 19) söz konusu faktörleri Şekil 1. de belirtilen biçimde alt başlıklarda sınıflandırmıştır.

Şekil 1. Muhasebe Sistemini Etkileyen Faktörler



Kaynak: Karabınar (2005: 19); Kim (2003: 140).

1.1.6.1. Birincil Faktörler

Karabınar (2005) muhasebe sistemini etkileyen birincil faktörleri kültürel, uluslararası ve ekonomik faktörler olarak ayırmaktadır.

1.1.6.1.1. Kültürel Faktörler

Muhasebenin açık bir sistem olması, içinde bulunulan toplumun kültürel değerlerinden etkilenmesinde önemli bir paya sahiptir (Sevilengül; 1996:21). Bir ülkede yerleşmiş olan dini inanış, sosyal ve etik değerler o ülkedeki muhasebe uygulamalarını ve uygulayıcılarını direkt olarak etkilemektedir (Karabınar; 2005:21)

Kültür, bir ülkenin muhasebe sistemini, bu sistem içerisinde yer alan muhasebe meslek mensuplarını ve muhasebe uygulamalarını etkileyen en önemli çevresel faktörlerden biridir. Kültür, toplumca ortak paydada oluşturulan ve paylaşılan değerler ile davranışları içinde barındıran dinamik bir olgudur. Bu doğrultuda

Ülkelerin muhasebe organizasyonları, toplumların kültürel faktörlerinden de etkilenererek zamanla değişim yaşıamaktadır. Dolayısıyla muhasebe ekseninde yapılan ulusal ve uluslararası tüm düzenlemelerin kültürel boyutları ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir (Demir, 2009: 78).

1.1.6.1.2. Uluslararası Faktörler

Bir ülkenin, dış ülkeler ile ilişkisi, yabancı sermayenin varlığı ve küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası şirketlerin ekonomideki önemi o ülkenin muhasebe sistemini etkileyen bir başka faktördür (Güvenç, 2005:15).

1.1.6.1.3. Ekonomik Faktörler

Bir ülkede uygulanan ekonomik sistem o ülkenin aynı zamanda muhasebe sistemi üzerinde de etkili olmaktadır. Örneğin, kararların merkezi otorite tarafından alındığı, kontrol mekanizmasının hkmetin elinde olduğu Marksist bir ekonomik ortamda, kamuya finansal tablo açıklamaları yapılması beklenmemektedir. Rekabetin yüksek olduğu, serbest piyasa (kapitalist) ekonomilerde ise karar alıcılar açısından finansal tabloların belirli standartlar dahilinde düzenlenip kamuoyuna raporlanması önem arz etmektedir (Haftacı ve Zainiguli, 2016: 145).

Ayrıca enflasyon, devletlerin muhasebe sistemlerine etki eden ve dikkate alınması gereken bir diğer faktördür. Paranın satın alma gücüne yönelik sabitlik anlayışı ile uygulanan klasik muhasebe sistemi enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerin finansal çıktılarında gerçekle bağdaşmamakta ve bu doğrultuda enflasyon muhasebesi uygulanmaktadır (zulucan 2002: 25-26).

1.1.6.2. İkincil Faktörler

Karabınar (2005) muhasebe sistemini etkileyen ikincil faktörleri devlet, muhasebe mesleğinin yapısı ve işletme yapıları olarak sınıflandırmaktadır.

1.1.6.2.1. Devlet

Devletin yapısı, örgütlenme şekli, bürokratların muhasebeye bakış açısı ve ilgili yasal düzenlemeler o ülkedeki muhasebe sistemini etkileyen ikincil faktörlerdendir. Muhasebe sistemi üzerinde devletin etkin rol oynaması muhasebe

meslek örgütlenmesinin zayıf kaldığını göstermektedir. Devlet yönlendirmelerinin muhasebe sistemleri üzerinde etkin olması muhasebe kültür değerlerinin daha çok statükocu ve tekdüzeci, daha az bireysel ve bunun sonucunda daha az profesyonel olduğunun göstergesidir (Güvenç, 2005:15).

1.1.6.2.2. Muhasebe Mesleğinin Yapısı

Ülkedeki muhasebe meslek mensuplarının örgütlenmesi o ülkedeki muhasebe sisteminin gelişmesi diğer bir deyişle mesleğin profesyonelleşmesi ile paralellik göstermektedir. Bu doğrultuda örgütün oluşumu muhasebe uygulamalarını olumlu yönde etkilemektedir (Karabınar; 2005:28-29).

1.1.6.2.3. İşletme Yapıları

Bir ülkedeki muhasebe uygulamaları o ülkede faaliyet gösteren işletmelerin ortak ve yöneticilerinin çoğunluğunun profesyonel kişilerin elinde olmasına göre farklılıklar göstermektedir. Örneğin aile şirketlerinde bireysel davranışlar yerine kolektif davranışlar daha fazla görüldüğü için muhasebe değerleri daha fazla tutucu ve minimum düzeyde şeffaftır (Güvenç, 2005:14).

1.2. Muhasebe-Kültür İlişkisi

Muhasebe uygulamalarında insan faktörünün yer alması muhasebe biliminin sosyal bir nitelik kazanmasını sağlayan en önemli etkidir. Son dönemlerde sosyal bir bilim şeklinde nitelendirilen muhasebenin, sadece mali nitelikli işlemlerin kayıt tekniği ve bu işlemlerin tekerrüründen ibaret olmadığı belirtilmektedir (Tecimer ve Karabınar 2009, 2). Kültürün ortaya çıkışında değerler, ritüeller, kişilikler ve semboller yer almaktadır. Muhasebe süreçleri de semboller üzerinden yürütülmektedir. İşletmenin dili olarak adlandırılan muhasebe sembollerle çalışmakta ve bu sembollerde para olarak ifade edilmektedir (Hofstede, 1994:155; Karabınar, 2005:31).

Kültür, bir ülkenin muhasebe sistemini ve bu sistem içerisinde aktif olarak yer alan muhasebe personellerini ve muhasebe işlemlerini etkileyen en önemli çevresel faktörlerden biridir. Toplumca ortak paydada oluşturulan kültür, paylaşılan değerler

ile davranışları kapsayan değişime açık diğer bir ifadeyle dinamik bir olgudur. Ülkelerin uyguladıkları muhasebe sistemleri, toplumların kültürel faktörlerinin etkisinde kalarak zamanla değişime uğramaktadır. Değişim sonucunda olumsuzlukların önüne geçebilmek için muhasebe alanında yapılan ve yapılması planlanan ulusal ve uluslararası tüm düzenlemelerin kültürel boyutları ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir (Demir, 2009: 78).

Dinamik bir yapıya sahip olan ve toplum tarafından oluşturulan ve paylaşılan değerler ile davranışları içine alan kültürel yapıda birtakım ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetlerin devamlılığını sağlayan uygulamalar, o toplumdaki baskın kültürden önemli bir ölçüde etkilenmektedir. Sosyal ve ekonomik hayatın ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilen muhasebenin de bu etkilenmeden payını alması son derece doğal ve kaçınılmaz bir durumdur. Muhasebenin açık bir sistem olması, içinde bulunduğu toplumun kültürel değerlerinden etkilenmesinde önemli bir paya sahiptir. Muhasebe, kapalı bir yapıda olmadığı için toplumun gereksinimlerine hızlı ve dinamik bir yaklaşım ile çözüm bulabilmeli ve değişimlere bu ölçüde cevap verebilmelidir (Sevilengül, 1996:21; Aydoğan, 2007: 32).

Kültür olgusu, ülkelerin sosyal, ekonomik ve kurumsal düzenlemelerini etkilediği gibi bir alt kültür olan ve açık bir sistem olarak nitelendirilen muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Kişilik, etik ve kültür olgularını birbirlerinden bağımsız olarak değerlendirmek zordur. Din ve hukuk arasında gelişen ahlak kavramı her iki olgu ile de etkileşim halinde olup ahlakın altyapısını hukuk, üstyapısını ise din meydana getirmektedir ve bu olguların hepsi muhasebe mesleği ile etkileşim halindedir (Yaz, 2014: 19).

Araştırmacıların birçoğu tarafından kültür genel olarak toplumsal farklılıkları ortaya koymak açısından araştırılrsa da, özellikle küreselleşme olgusunun dünyadaki etkisinin hızlı bir şekilde artması sonucunda son yıllarda kültürel açıdan muhasebe sistemlerindeki farklılıklar ve kültürün farklı ülkelerin muhasebe sistemleri üzerindeki etkisine yönelik çalışmalar yapılmaya başlanmıştır (Bekçi ve Bitlisli 2012).

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda içinde bulunan toplum, ahlak kuralları, kültür ve muhasebenin birbiri ile etkileşim içerisinde olduğundan söz edilebilirken, muhasebe uygulayıcılarının da içinde bulunduğu toplumun kültüründen etkilenecek muhasebe ile ilgili kararlarında ve uygulamalarında etkisi altındaki kültürün özelliklerini yansıtmaları kaçınılmaz olmaktadır.

Muhasebe-Kültür ilişkisini açıklamaya çalışan birçok çalışma yapılmış ve bu çalışmaların çoğunda Geert Hofstede (1983) tarafından ileri sürülen “Bireysel-Kollektif Toplamlar, Güç Mesafesi Dar / Geniş Toplamlar, Belirsizlikten Kaçınan / Kaçınmayan Toplamlar ve Eril / Dişil Toplamlar” olmak üzere 4 kültürel boyut referans alınmıştır. S. J. Gray 1988 yılında Abacus dergisinde yayımladığı "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally (Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Geliştirilmesi Üzerine Bir Kültürel Etkiye Doğru)" adlı makalesinde Hofstede'in kültürel boyutlarını esas alarak muhasebe değerleri adını verdiği dört boyutu tanımlamıştır. Bunlar; statükoculuğa karşı profesyonellik, tekdüzeciliğe karşı esneklik, tutuculuğa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık değerleridir.

Gray (1988) tarafından toplumsal değerler ve muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi açıklayan bu model kullanıldığı sosyal alandaki çoğu çalışmada Hofstede-Gray modeli olarak tanımlanmaktadır (Chanchani ve Willett, 2004: 126).

1.2.1. Kültürün Tanımı

Kavram olarak kültür, birçok bilimsel araştırma disiplini ya da farklı çalışma alanlarında yer almaktadır. Kültürün çok yönlü olması birçok değişik yaklaşımı ve farklı kültür tanımlarını getirmiştir. Kültürün anlamı, tanımı yapılan çalışma alanına göre farklılık göstermektedir. Örneğin antropologlar açısından kültür ile sosyologlar açısından kültür tanımlarının aynı olması beklenemez (Karabınar, 2005: 29).

Ulusal kültür tanımlamalarından en sık kullanılanı Hofstede tarafından yapılan kültür tanımıdır. Bu tanımda kültür, bir toplumu diğer toplumlardan ayırt etmeyi sağlayan, insan düşünce sisteminin zihinsel programlanması (mental programming) olarak tanımlanmıştır (Hofstede, 1983:76).

Kültür, değişik gruplar arasında düşünce birliği olan, kişilerin davranış biçimlerini, inanç, tutum ve değer yargılarını içerisinde barındıran bir kavram olarak açıklanmaktadır (Tsui ve Gul, 1996: 41).

Beyhan (1990:47) kültürü, “Bir topluluğun yaşam tarzı, atalarından gelen maddi ve manevi değerler toplamı olan bilgiyi, imanı, sanatı, ahlakı, örf-âdeti ve insanın, cemiyetin bir üyesi olması nedeniyle kazandığı tüm diğer yetenek ve ihtiyatları içinde barındıran bir bütün” olarak tanımlamaktadır.

Türk Dil Kurumu kayıtlarında ise kültür, "Tarihsel, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünü" olarak açıklanmaktadır (TDK, 2021).

Genel bir ifade ile kültür, toplumları birbirinden ayıran, toplum üyelerinin ihtiyaç ve beklentilerine cevap veren, toplumun büyük bir bölümünce paylaşılan, bireyleri bir araya getiren, öğrenilmiş değerlerden ve hareket tarzlarından meydana gelen ve böylece topluma ışık tutan, zamanla değişebilen ancak sürekliliğini yitirmeyen bir olgudur (Çelik ve Ünal, 2010: 219).

1.2.2. Kültürün Özellikleri

Kültürün özelliklerini ortaya çıkarma konusunda pek çok çalışma bulunmakta olup bunlardan en çok bilinenleri Kluckhohn ve Murdock tarafından oluşturulmuştur. Bu iki önemli çalışma doğrultusunda kültürün özellikleri aşağıdaki başlıklar altında açıklanabilir (Unutkan, 1995: 4).

- ✓ Kültür öğrenilmiş davranışlar bütünüdür (Güvenç, 2002: 101). İnsanlar dünyaya geldiklerinde yani doğduklarında herhangi bir kültüre sahip olmazken, doğumdan itibaren kişi önce ailesiyle sonra toplumsallaşma süreci ile çevresindeki bireylerle bu değeri kazanır. Bu kapsamda kültür, öğrenilen davranışlardan oluşan bir değerdir (İçli, 2002: 81) İnsanların diğer insanlarla etkileşim içinde olması nedeniyle spesifik bir kültürün taşıyıcısı olurlar. Dolayısıyla kültür, kalıtsal veya içgüdüsel

değil, bireyin sosyal çevresinden edindiği eğilimler bütünüdür (Hofstede ve Hofstede, 2005:4).

- ✓ Kültür toplumdaki bireylerce paylaşılır. Diğer bir ifadeyle toplum içindeki etkileşim sonucunda paylaşılan ve kavranan simgesel anlamların genelleştirilmesidir (Özbudun vd., 2007:315).
- ✓ Kültür dinamiktir, değişebilir ve nesilden nesile aktarılabilir. İnsanların ihtiyaçları doğrultusunda ortaya çıkan kültür, insan ihtiyaçlarının zaman içerisinde değişime uğramasıyla değişkenlik gösterebilmektedir. Kültür bu değişime ayak uyduracak dinamik bir yapıya sahiptir. Durağan bir biçimde olmayan kültür, bir taraftan üyelerince öğrenilerek, bir taraftan da değiştirilip ve tekrardan yorumlanarak bu değişim döngüsü içerisinde sürekli yeniden üretilir ve sonraki nesillere aktarılır (Şişman, 2007:14).
- ✓ Kültür simgeseldir. Kültürde öğrenme ile birlikte etkileşim ve dil de önemlilik arz etmektedir. Toplumun simgesel sistemi olan dil, bireyleri bir arada tutan bir etkileşim aracı olduğu gibi, kültürün sonraki nesillere aktarılmasında da önemlilik arz etmektedir (Köse vd., 2001: 222- 223).
- ✓ Kültür tarihidir ve süreklidir. İnsanlar gruplar halinde yaşamaya başladıklarından itibaren kültür var olmuştur ve nesilden nesile geçmiştir. Bu doğrultuda kültür nesilden nesile aktarılacak suretiyle süreklilik kazanmaktadır. Gelenek ve görenekler kültürün sürekliliğini sağlayan önemli birer araçtır (Aktaş, 2008:20).

1.2.3. Kültürün Kapsamı ve Unsurları

Kültür ile ilgili yapılan çalışmalarda araştırmacıların kendi çalışma alanları çerçevesinde farklı tanımlamalara gittikleri ve ortak noktada bir araya gelemedikleri düşünülmektedir. Fakat tüm araştırmacılar, kültürün çeşitli unsurlardan meydana geldiği noktasında görüş birliği içerisindeyler. Sonuç itibariyle kültür ne şekilde tanımlanırsa tanımlansın, hangi yönü ön plana çıkarılırsa çıkarılsın sonuçta, kültürün farklı unsurların bir bileşimi olduğu ortak bir kanıdır (Erdoğan, 1991:124).

Genel olarak her kültürde maddi ve manevi kültür unsurları bulunmaktadır. Bu unsurlar dil, değerler, varsayımlar, normlar, din, inançlar, tutumlar, semboller ve öyküler olarak ayrılmaktadır. Maddi kültür unsurları toplumların teknolojik konumlarını ve buna bağlı ortaya çıkan üretim ve tekniklerini açıklarken, manevi kültür unsurları ise maddi kültür unsurları ile etkileşim halinde olup toplumsal düzeni sağlayan değerler, inançlar, yasalar, gelenekler, görenekler ve ahlak kurallarından meydana gelmektedir (Özkalp, 2002: 97).

✓ Maddi Kültür Unsurları

Genel olarak kültür denilince insanların aklına sadece o toplumun ahlak, din, gelenek, görenek ve inançları gibi soyut kültür unsurları gelmektedir. Nitekim bu anlayış yanlış değil fakat eksiktir. Çünkü kültürü sadece bahsi geçen soyut unsurlarla açıklamak yetersiz kalmaktadır. Kültürün bu soyut unsurlarının yanında bir de somut yani maddi unsurları vardır. Maddi kültürün temelini, insan elinin değdiği binalar, teknolojik yenilikler, makineler, giyim şekilleri gibi tüm somut unsurlar oluşturur (Güney, 2009:43).

✓ Manevi Kültür Unsurları

Kültürün soyut unsurlarını içinde barındıran manevi kültür ise maddi kültür unsurlarının tersine insan tarafından oluşturulmamakta, insanların sahip olduğu dini ve ahlaki normlar, örf, âdet, gelenek, görenekler ve diğer tüm değer yargılarından oluşmaktadır (Kıymık, 2015:18).

1.2.4. Örgüt Kültürünün Tanımı ve Temel Özellikleri

Örgüt kültürü ile ilgili çalışmalar incelendiğinde farklı kavramlarla karşılaşmakta olup bu kavramlar organizasyon kültürü, firma veya şirket kültürü ve kurumsal kültür olarak karşımıza çıkabilmektedir. Örgüt kültürü farklı ifadelerle karşımıza çıksa da temelde anlatılmak istenen aynı olup anlam ve kapsam bakımından önemli bir farklılık söz konusu olmamaktadır (Kıymık, 2015:19).

Küçük birer toplum olarak kabul edilen örgütlerin bu toplum çerçevesinde kendilerine özgü kültürlere sahip oldukları söylenebilmektedir. Örgütler, kültür yapısı içinde bulunduğu toplumun genel özellikleri çerçevesinde şekillenmektedir.

Bireylerden oluşan örgütlerin toplumdan edindiği ve örgüte aktardığı kültürleri vardır (Şişman, 1994:56).

Örgüt kültürü ile ilgili literatürde birçok tanım yer almakta olup bazıları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1. Örgüt Kültürü Tanımları

“Bir organizasyon üyelerince paylaşılan değerler bütünü”	J.C. Spender (1983)
“Güçlü ve yüksek düzeyde paylaşılan temel değerler (core values)”	C. O'Reilly (1983)
“İşler burada böyle devam eder” şeklinde açıklanan yargılar”	T.Deal A.A:Kennedy (1982)
“Kolektif olarak programlanmış ifadeler”	G.Hofstede (1980)
“Kolektif anlamlandırmalar (understandings)”	J.Van Maanen
“İş yaşamında ortaya çıkan dinamik bir yapıda olan ve semboller aracılığı ile iletilen inançlar ve değerler”	J.M. Kouzes (1893)
Organizasyon tarafından çalışmalara verilen değer ve inançlarla etkileşimli semboller, törenler ve mitler bütünü”	W.G. Ouchi (1981)
“Öyküler, mitler, sloganlar ve kahramanlar gibi sembolik anlamları kapsayan baskın ve iç tutarlılığa sahip, paylaşılan değerlerin tamamı”	T. Peters-R.H. Waterman
Bir grubun, içsel ve dışsal uyum sorunlarına ilişkin olarak devraldığı, keşfedip geliştirdiği temel anlama kalıpları”	E.H. Schein (1985)

Kaynak: Sabuncuoğlu ve Tüz (2001:36)

✓ Örgüt Kültürünün Temel Özellikleri

Örgüt kültürü farklı ifadelerle karşımıza çıksa da temelde anlatılmak istenen aynı olup anlam ve kapsam bakımından bu farklı kavramların bir birleşimi olarak

karşımıza çıkmaktadır. Hem toplumsal kültürden hem de bireyler tarafından aktarılan farklılıklara rağmen örgüt kültürünün temel özellikleri bazı noktalarda birleşmiş ve temel özellikler ortaya çıkmıştır. Bu özelliklerin başlıcaları şu şekilde sıralanabilir (Tevrüz, 1996: 91; Unutkan, 1995: 40; Erol, 1998: 88- 89; Bellot, 2011:31):

- Örgüt kültürü, örgütün faaliyet alanındaki, amaçları, planları, personelin kültürel değerleri ve yöneticilerin davranış biçimleriyle birlikte olduğundan öğrenilen ve zamanla kazanılan bir olgudur.
- Örgütsel kültür her örgüt için seçilebilir olması gerektiğinden tüm örgüt üyeleri için paylaşılabılır ve dönemler itibari ile aktarılabilir olmalıdır.
- Örgüt kültürü yazılı ve somut olmamakla birlikte örgüt üyeleri arasında anlaşılır bir iletişim ile beraber düşünce biçimlerinde oluşan değerler ve inançlar şeklinde ortaya çıkmaktadır.
- Sembolik olması ve ifadede kullanılan bazı sembollerini içermesi nedeniyle nesilden nesile aktarılan bir olgudur.
- Örgüt çalışanları ve üyeleri örgütün düzeni, işlerin işleyişi, kendilerinin verimlilik ve isteklendirilmeleri için örgüt kültürünü benimsemişlerdir ve kabul gören bir olgu haline dönüşmektedir.
- Her örgütün kendine özgü bir kültüre sahip olmasının yanı sıra, örgütlerin sahip oldukları kültür yapıları esnek ve değişime açıktır. Kültürün esnek bir yapıya sahip olması, üyelerinin sahip olduğu kültürlerden etkilenmesi hatta zamanla değişebilmesi anlamını taşımaktadır. Böylelikle kültür zamanla gelişmekte ve dinamik yapısını sürdürmektedir.

1.2.5. Kültürün Boyutları

Kültürel farklılıkların araştırılması için kültürün farklı yönlerden sınıflandırılması gerekmektedir. Bu konuda birçok araştırma yapılmış olup bu bölümde sadece muhasebe-kültür alanındaki çalışmalarda sıklıkla kullanılan Hofstede'nin kültürel boyutlarına değinilecektir.

1.2.5.1. Hofstede'nin Kültürel Boyutları

Hofstede kültürel farklılıkları ölçmek amacıyla 1980 yılında 40 ülkedeki IBM (Uluslararası İş Makineleri-International Business Machines) personelleriyle yürüttüğü çalışmada personellerin tutum ve davranışlarını ölçmüş, özgün çalışmasında (1980) aşağıda belirtilen ilk dört boyutunu tanımlamış, sonrasında analizini yeni çalışma ekibiyle geliştirerek kültür boyutu sayısını yükseltmiştir. Hofstede ve ekibinin kültür boyutları şöyledir (Karabınar ve Kışlalıoğlu, 2014: 236-237):

- Bireysel / Kollektif Toplamlar,
- Güç Mesafesi Dar / Güç Mesafesi Geniş Toplamlar,
- Belirsizlikten Kaçınan / Belirsizlikten Kaçınmayan Toplamlar,
- Eril / Dişil Toplamlar,
- Uzun-Kısa Dönemli Zaman Uyumu,
- Hoşgörüyeye Karşı Dirençlilik.

Oluşturulan bu model kültürel farklılıkların araştırılması ile ilgili farklı alanlarda yapılan çalışmalarda temel olarak kullanılmaya başlanmıştır (Minkov ve Hofstede, 2017: 10).

1.2.5.1.1. Bireysel / Kolektif Toplamlar

Bireylerin sosyal etkileşimleri sırasında şahsi çıkarlarını öncelikli hale getirmeleri yani “ben” düşüncesi ile hareket etmeleri veya sosyal çevre ve topluluklarda genel kesimin menfaatlerini düşünerek “biz” düşüncesi ile hareket etmelerini ifade etmektedir (Sıgır ve Tıgılı, 2006:330). Bireyselliğin ön planda olduğu toplumlarda bireylerin refahı üzerinde durulmaktayken, toplumsallık boyutunda ise toplumun refahı öncelikli olmaktadır (Hofstede ve Hofstede, 2005: 85).

Toplumların bireysellelikle ilgili tutum göstermesi ile ülkelerin zenginliği, kişi başına düşen gayri safı milli hâsıla tutarı ve bu doğrultuda oluşan refah düzeyi arasında doğru orantı söz konusudur (Hofstede, 1983: 75). Refah düzeyi yüksek olan

gelişmiş toplumlar bireyci bir yapı sergilerken, refah düzeyi düşük olan gelişmemiş toplumların ise toplumcu bir kültür benimsedikleri anlaşılmaktadır.

Bireysel/Kolektif Toplumların muhasebe sistemleri de farklılıklar göstermektedir. Bireysel kültürlerdeki muhasebe sistemlerinde üretilen veri ve sonuçlar, kolektif kültürlerdeki muhasebe sistemlerinde oluşan veri ve sonuçlardan daha çok önemlilik arz etmektedir. Ayrıca kolektif toplumlarda buna paralel olarak muhasebe mesleği saygınlığı düşük seviyelerde kalarak meslek mensuplarının alınacak kararlarda etkisi azami seviyede kalınacak ve profesyonellikten uzaklaşılacaktır (Karabınar, 2005: 35).

Bu doğrultuda Türk kültüründe dayanışmacılık (kolektivist) ve himayecilik (paternalizm) olgularının yüksek düzeyde olduğu bilimsel çalışmalarla ispatlanmış olup muhasebe mesleğinin saygınlığı ve meslek mensuplarının karar almada etkinliği düşük kalmaktadır (Karabınar, 2005:35; Dursun, 2013:52).

Tablo 2. Bireysel-Kolektif Toplumlar Boyutu Arasındaki Farklar

Bireysel Kültür	Kolektif Kültür
İnsanların büyümesi çekirdek aileler içerisinde olur.	İnsanlar geniş aileler içerisinde yaşamakta olup topluma geniş aileler hâkimdir.
"Ben" bilinci hâkimdir.	"Biz" bilinci hâkimdir.
Kurumlardan bağımsız olan bireyin öznelliği esastır.	Aidiyet duygusu ve kurumlara bağlılık esastır.
Kişinin şahsi fikirlerinin söylemesi uygun olandır.	Uyum içerisinde olunmalıdır.
Diğerleri fert olarak sınıflandırılır.	Diğerleri grup içi ya da dışı olarak sınıflandırılır.
Kişisel görüş beklentisi: bir insan bir oy	Görüşler ve oylar grup üyeleri tarafından önceden tespit edilir.
Yanlışlar suçluluk hissine sebebiyet verir.	Yanlışlar utanç hissine neden olur.
"Ben" sözcüğü kaçınılmazdır.	"Ben" sözcüğünden kaçınılır.
Eğitimin gayesi "nasıl öğrenilir"i öğretmektir.	Eğitimin gayesi "nasıl yapılır"ı öğretmektir.
Görev, ilişki üstünde etkindir.	İlişki görev üstünde etkindir.

Kaynak: Hofstede 2011: 11

1.2.5.1.2. Güç Mesafesi Dar / Geniş Toplamlar

Toplumda eşitlik veya eşitsizlik durumunu ifade eden güç mesafesi, bir toplumda güç dağılımı noktasında güçsüz insanların içinde bulunulan eşitsizliği kabullenmesi durumunu ifade etmektedir (Hofstede, 1980: 45). Güç mesafesi geniş toplumlarda hiyerarşik düzen söz konusu olup gücün bir merkezde toplanması durumu hâkimdir.

Geniş güç mesafesinin bulunduğu toplumlarda emir komuta zinciri söz konusudur. Emirler sorgulanmadan yerine getirilmekte ve bireysel yapılan işlerle ilgili çalışanlar inisiyatif alamazken güç mesafesinin dar olduğu toplumlarda yöneticiler ve çalışanlar arasındaki eşitsizlik en aza indirilmiş olup ortaklaşa karar alma ve bireysel düşünceleri kolayca eyleme dönüştürme durumları daha çoktur (Durmuş ve Güneş, 2017: 85).

Bireyselliğin önemsendiği toplumlarda güç mesafesi dar olurken kolektif toplumların güç mesafesi geniştir. Yapılan bilimsel araştırmalar sonucunda Türk kültüründe bireysel karar almanın az ve hiyerarşik düzenin var olduğu dolayısıyla güç mesafesinin geniş olduğu bilimsel araştırmalarla ortaya çıkarılmıştır (Hofstede, 1980:147-149; Karabınar, 2005: 35).

Tablo 3. Güç Mesafesi Dar/Geniş Toplamlar Boyutu Arasındaki Farklar

Dar Güç Mesafesi	Geniş Güç Mesafesi
Gücün uygulanması yasal olmalıdır, iyi ve kötü ölçütlerine bağlı olmalıdır.	Güç yasallıkla ilgili değildir, toplumun en temel gerçeğidir.
Çocuklar eşitliği ailelerinden öğrenirler.	Çocuklar ailelerinden itaat etmeyi öğrenirler.
Yaşlı insanlara karşı saygı ve korku duyulmaz.	Yaşlı insanlara karşı korku ve saygı duyulur.
Eğitimin merkezinde öğrenci vardır.	Eğitimin merkezinde öğretmen vardır.
Rollerin eşitsizliği hiyerarşiyi ifade eder.	Varoluşsal eşitsizlik hiyerarşiyi ifade eder.
Astlara danışılma hâkimdir.	Astlara danışılma yoktur.
Çoğulcu yönetimler çoğunluğun oyuna bağlı ve barışçıl olarak değişir.	Otokratik hükümetler atama ve ya devrimle değişir.
Ahlaksızlık çok azdır.	Ahlaksızlık yayılmıştır.
Gelir dağılımı toplumda oldukça eşittir.	Gelir dağılımı toplumda eşit değildir.
İnanların eşitliğini savunan dini yapı.	Hiyerarşiye din adamları sahiptir.

Kaynak: Hofstede 2011: 9

1.2.5.1.3. Belirsizlikten Kaçınan / Kaçınmayan Toplamlar

Belirsizlikten kaçınma boyutu, belirsiz ve kesin olmayan durumlara karşı bireylerin göstermiş oldukları tepkinin derecesi ile ilgilidir. Bu boyut ayrıca bireylerin belirsiz bir durum karşısında davranışlarına nasıl yön verdiklerini göstermektedir (Singh, 1990:76). Toplum üyelerinin belirsizlik karşısında kendilerini rahat hissetmemeleri ve bu durumdan olduğunca kadar uzaklaşmaya çalışmaları belirsizlikten kaçınma boyutu ile ifade edilmektedir (Hofstede, 1991: 113).

Toplumu oluşturan bireylerin belirsizlikten ne ölçüde kaçınıp riski ne ölçüde almak istemeleri diğer bir göstergedir. Belirsizlikten kaçınma boyutunun yüksek olduğu toplumlarda davranışlar ve inançlar katı olup bireylerin değişime karşı duyarlılığı çok azdır. Bireyler kurallara ve inançlara bağlı hareket ederler. Değişime karşı oldukları için sürekli güvenli bir ortam ararlar. Risk alma düzeyinin yüksek olduğu toplumlarda ise belirsizlikten kaçınma boyutu çok düşüktür. Bu toplumlarda bireyler değişimi kolaylıkla kabullenmektedirler. Kural ve ilkelerden ziyade özgür bir ortam ararlar (Güvenç 2005, 10). Yapılan araştırmalar doğrultusunda Türk kültürünün belirsizlikten kaçınma düzeyinin yüksek ve belirlenimci (deterministik) bir yapıda olduğunu göstermektedir (Aktaran: Karabınar, 2005: 37).

Tablo 4. Belirsizlikten Kaçınan/Kaçınmayan Toplamlar Arasındaki Farklar

Belirsizlikten Kaçınmayan Kültür	Belirsizlikten Kaçınan Kültür
Belirsizlik hayatın doğal akışı içerisinde göze alınır ve kabul edilir bir durumdur.	Belirsizlik bir tehdit olarak görülerek mücadele edilmesi gereken bir durumdur
Düşük kaygı ve stres, şahsi kontrol,	Yoğun stres, anksiyete, duygusallık.
Yüksek kişisel refah ve sağlık.	Düşük kişisel refah ve sağlık.
Değişik olana karşı merak.	Değişik olan bireyleri yadırgama.
Net olmama ve düzensizliğe karşı kaygılanmama.	Anlaşılır olmaya ihtiyaç duyulur.
Öğretmenlerin her konuda bilgi sahibi olamaması normal bir durumdur.	Öğretmen her konuda bilgi sahibi olmalıdır.
Farklı işlere girmek sorun olmamaktadır.	Farklı işlere girilmemelidir.
Tüm kurallar benimsenmez.	Kurallara uyulmasa da ihtiyaç vardır.
Politik anlayışta halk otoriteye karşı üstünlüğü düşünülmektedir.	Politik anlayışta halk otoriteye karşı etkisiz konumdadır.
Din, bilim ve felsefede farklı düşünceler ve tecrübe hâkimdir.	Din, bilim ve felsefede realizm ve büyük düşünceler hâkimdir.

Kaynak: Hofstede 2011: 10

1.2.5.1.4. Eril / Dişil Toplamlar

Erillik/dişillik boyutu; toplumların kadın ve erkek cinslerine yükledikleri farklı roller ve bu bireylerin önem verdikleri birbirinden farklı değerleri ifade etmekle birlikte, toplumu oluşturan bireylerin sert veya yumuşak mizaçlı bir yapıya sahip olmaları durumunu da kapsamaktadır. Bu boyut toplum içindeki rekabet edebilirlik, nicelliğe karşı nitelliğe, ilişkiye dayalı motivasyona karşı başarı odaklı motivasyona daha fazla önem verme ile alakalıdır. Eril toplumlarda, hedefe ulaşma, kahramanlık, cesaret ve somut başarı daha önemliyken, dişil toplumlarda ise, sosyal ilişkiler, uysallık, muhtaçları korumaya ve yaşam kalitesinin iyi olmasına öncelik verilir (Karabınar,2005:37).

Ülkemizde kültürün eril ya da dişil konumdaki durumu incelendiğinde dişil özelliklerin topluma yansıdığı fakat toplumun erillğe daha yatkın olduğu gözlemlenmektedir (Karabınar, 2005: 38).

Tablo 5. Eril / Dişil Toplamlar Boyutu Arasındaki Farklar

Dişil Kültür	Eril Kültür
Duygusal ve toplumsal rol farklılığı cinsiyetler arasında çok azdır.	Duygusal ve toplumsal rol farklılığı cinsiyetler arasında çok fazladır.
Farklı cinsler sevecen ve mütevazı olmalıdır.	Sadece erkekler ön planda ve agresif olmak zorunda.
İş ve aile arasında dengesizlik olmamalıdır.	İş, aile üzerinde baskın olabilir.
Zayıflığa sempati duyulur.	Güçlülüğe sempati duyulur.
Anne ve babalar gerçeklerle ve duygularla zaman geçirirler.	Anneler duygularla, babalar gerçeklerle ilgilenirler.
Her iki cinsten ağlayabilir ama her ikisi de ağlamamaya uğraşmalı.	Erkekler ağlamaz, kadınlar ağlar. Kadınlar ağlamamak için mücadele etmemeli, erkekler mücadele etmeli.
Çocuk sayısını anneler planlar.	Ailenin büyüklüğünde erkeklerin görüşü etkindir.
Kadınlar siyasi rollerde daha çok etkindir.	Kadınların siyasi rollerde etkinliği çok azdır.
İnsanların arkadaşlığı dinin önemsediği durumlardandır.	Din tanrı veya tanrılar üzerinde durur.

Kaynak: Hofstede 2011: 12

1.2.5.1.5. Uzun-Kısa Dönemli Zaman Uyumu

Hofstede'in geliştirdiği kültürün 4 boyutuna sonradan eklenen iki boyutundan birincisidir. Bu boyut alınacak kararların hangi bölümlerinin geçmişte yaşanmış olan olaylara dayandığını, hangi kısımlarının ise gelecekte kazanılacak faydalılık algılarına dayandırıldığını belirlemektir (Yeşil, 2011: 126).

Kültürün zaman uyumu ile ilgili olan bu boyutu toplumları uzun dönemli ve kısa dönemli düşünenler olarak iki ayrı gruba ayırmaktadır. Uzun dönemli düşünenler geleceği de içine alan çalışmalar yaparken geniş bir bakış açısı ile dinamik bir yapıya sahiptirler. Kısa dönemli düşünenler şimdiyi ve geçmişini de planlayarak çalışmalarını yürütmekte olup değişime kapalı bir özelliğe ve daha dar bir bakış açısına sahiptirler (Recht ve Wilderom, 1998: 10; Macit, 2010: 53).

Bu boyutun uzun dönem tarafında azimlilik, tutumluluk, sabırlılık, statüye göre düzenlenmiş ilişkiler, utanma duygusuna sahip olma değerleri yer alırken; kısa dönem tarafında ise sosyal yükümlülüklerin karşılıklı olduğunu düşünme, geleneklere bağlı olma, kişinin kusurlarını görmezden gelerek toplum içerisinde onun itibar ve onurunu koruma, bireysel istikrar ve bireysel denge değerleri bulunmaktadır. Bu doğrultuda önemli olan geçmiş ve şimdiki zamandır; toplumsal yükümlülükleri yerine getirmektir. (Hofstede, 2011:13; Can ve Aşan, 2006:417).

Tablo 6. Uzun – Kısa Dönemli Zaman Uyumu Boyutu Arasındaki Farklar

Kısa Dönemli Oryantasyon	Uzun Dönemli Oryantasyon
Hayattaki en önemli olaylar geçmişte veya şu anda meydana gelmektedir.	Hayattaki en önemli olaylar gelecekte meydana gelecek.
Kişisel istikrar, iyi insan hep aynıdır.	İyi insan durumlara adapte olur.
Neyin iyi ya da kötü olduğuna dair evrensel kurallar vardır.	Neyin iyi ya da kötü olduğu durumlara bağlıdır.
Gelenekler kutsaldır.	Gelenekler değişen durumlara bağlıdır.
Aile yaşamı emirlerle yönetilir.	Aile yaşamı paylaşılarak yönetilir.
Kişinin ülkesiyle gurur duyması beklenir.	Diğer ülkelerden öğrenmeye çalışır.
Diğerlerine hizmet önemli bir hedeftir.	Verimlilik ve azim önemli hedeflerdir.
Sosyal harcama ve tüketim çoktur.	Büyük birikimler yatırım içindir.
Başarı ve başarısızlık şansa atfedilir.	Başarı ve başarısızlık çabaya bağlıdır.
Fakir ülkelerin ekonomik büyümemesi ya da yavaş büyümesi.	Bir zenginlik seviyesine kadar ülkelerin hızlı ekonomik büyümesi.

Kaynak: Hofstede 2011: 15

1.2.5.1.6. Hoşgörüye Karşı Dirençlilik

Heveslilik ve kısıtlılık olarak da adlandırılan bu boyut kişilerin istek ve arzuları çerçevesinde hangi düzeyde yetiştiklerini ele almaktadır. Bu doğrultuda toplumlar hoşgörülü (müsamahalı) veya dirençli (baskıcı) olarak iki ana başlıkta incelenmektedir. Hofstade hoşgörüyü, bireylerin hayattan zevk almalarını sağlayan istek ve arzularının karar alma süreçlerinde yer almalarına izin veren bir toplum olarak açıklamaktadır. Kısıtlılık ise toplumun kendi içerisinde meydana getirdiği kurallar aracılığıyla ihtiyaçların giderilmesi sürecinde tatmin durumunu düşüren, bastıran ve hatta bunları şekillendiren bir toplum yapısını içermektedir (Hofstade vd, 2010:15)

Bireylerin istediklerini özgür bir biçimde karşılayabilmesini hoşgörü ile karşılayan toplum kültürlerinin yanı sıra sosyal değerlere kısıtlamalar getiren ve bu davranış biçimlerini benimseyen kültürler yer almaktadır (Öztürk, 2015: 20).

Tablo 7. Hoşgörüye Karşı Dirençlilik Boyutu Arasındaki Farklar

Hoşgörü	Dirençlilik
Kendilerini çok mutlu olarak tanımlayan yüksek yüzdeli insanlar	Daha az, çok mutlu insan
Kişisel hayat kontrol algısı	Acizlik algısı: bana olan şey benim kendi yaptığım şey değil
Konuşma özgürlüğü önemli görülür.	Konuşma özgürlüğü öncelikli değildir.
Boş vakit önemlidir.	Boş vakit daha az önemlidir.
Pozitif duyguları hatırlamak daha muhtemel	Pozitif duyguları hatırlamak daha az olası
Eğitilmiş popülasyonu olan ülkelerde daha yüksek doğum oranı	Eğitilmiş popülasyonu olan ülkelerde daha az doğum oranı
Daha fazla insan spora aktif bir şekilde dâhil olur.	Daha az insan spora aktif bir şekilde dâhil olur.
Yeterince yiyeceği olan ülkelerde daha yüksek obez oranı	Yeterince yiyeceği olan ülkelerde daha az obez oranı
Zengin ülkelerde hoşgörülü cinsel standartlar	Zengin ülkelerde daha katı cinsel standartlar
Ulusta düzeni sağlamaya yüksek öncelik verilmez.	100.000 nüfus başına daha yüksek sayıda polis memuru.

Kaynak: Hofstede 2011: 16

1.2.6. Kültürel Açıdan Muhasebe Değerleri

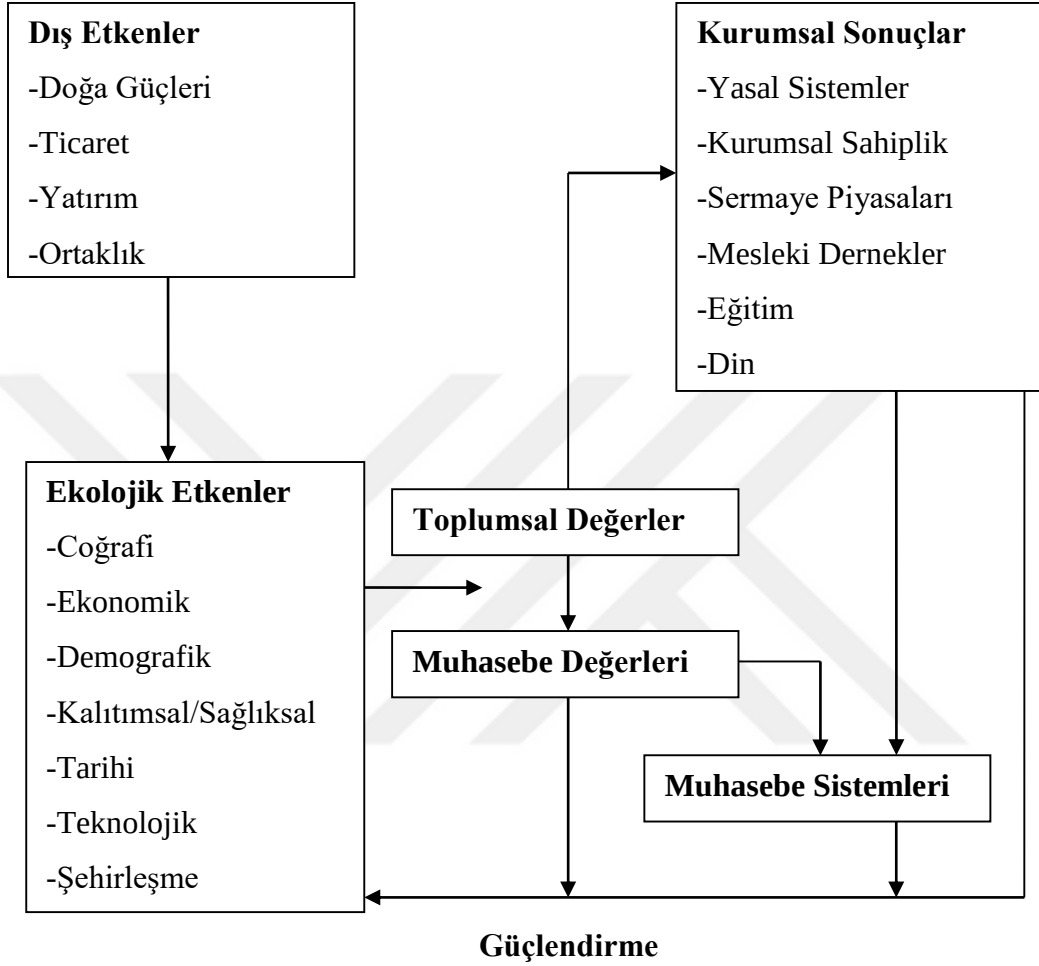
Gray 1988’de yayımladığı “Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Geliştirilmesinde Kültürel Etki Teorisine Doğru” isimli çalışmasında muhasebe ve kültür ilişkisini ortaya koymayı amaçlamış ve bu çalışma ile Hofstede’in oluşturduğu kültürel değer boyutlarını muhasebeye uyarlayarak bu alandaki çalışmalara öncülük etmiştir. Hofstede’in oluşturduğu kültürün dört boyutunu muhasebe değerleri ile ilişkilendirerek kültür-muhasebe etkileşimin sağlanmasında önemli katkılar sağlamıştır.

Gray 1988’ de yapmış olduğu çalışmasında, Hofstede’in uluslararası kültürel boyutlarını, sosyal bilimler alanındaki çeşitli çalışmaları ve uluslararası muhasebe literatüründen elde ettiği bilgileri kullanarak kültürel değerler ve muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi açıklayan bir model öne sürdü ve oluşturulan bu model sosyal disiplinlerde kullanıldığı birçok çalışmada Hofstede-Gray modeli olarak literatürdeki yerini aldı. Hofstede-Gray modeli olarak adlandırılmış bu model günümüze kadar kültür ve muhasebe arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok çalışmanın dayanağını oluşturarak bir çok farklı çalışmaya da öncülük etmiştir (Chanchani ve Willett, 2004: 126).

Gray’ın 1988’de yapmış olduğu çalışma sonucunda muhasebe ile ilgili dört değer belirlemiştir. Bu değerler; statükoculuğa karşı profesyonellik, tekdüzeciliğe karşı esneklik, tutuculuğa karşı iyimserlik ve gizliliğe karşı şeffaflık olarak açıklanmıştır. Gray bu değerleri belirleyerek kültürel değerlerin muhasebe uygulamaları üzerindeki etkilerini uluslararası düzeyde araştırmayı amaçlamıştır. Ayrıca Gray muhasebe uygulamalarında oluşan uluslararası farklılıkları da tespit etmeye çalışmıştır (Karabınar, 2005: 47).

Gray modelinin temelini oluşturan kültür ve sosyal değerler ile muhasebe alt kültürü arasındaki ilişki durumu aşağıda Şekil 2 de ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir.

Şekil 2. Kültür, Sosyal Değerler ile Muhasebe Alt Kültürü



Kaynak: Gray, 1988:7

Yukarıdaki şekilde yer alan bilgilere göre bir toplumdaki muhasebe uygulamaları, sosyo-kültürel değerler doğrultusunda meydana gelir ve sürekli değişim gösterir. Bu sebeptendir ki muhasebe sisteminde değişime sebep olan faktörlerin sosyo-kültürel değerler olduğu kanısı unutulmamalıdır (Karabınar, 2005: 14).

1.2.6.1. Statükoculuğa Karşı Profesyonellik

Statükoculuğa karşı profesyonellik boyutu; muhasebe uygulamalarında merkezi otoritenin ne ölçüde etkin olduğu ile ilgilidir (Gray, 1998: 8).

Yasal kontrole uygunluk olarak da ifade edilen bu boyut kapsamında alanında yetkin meslek mensuplarının muhasebe uygulamaları ile ilgili konularda bireysel/profesyonel yorumlar yapabilmelerine karşın bu durumun yasal düzenlemelere uygunluğunun kontrol mekanizmaları tarafından kontrol edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Birinci durumda profesyonellik ön plandayken ikinci durumda statükocu yaklaşıma vurgu yapılmaktadır. Bu boyutla birlikte profesyonellik derecesinin muhasebe uygulamalarındaki otoriteyi etkileme derecesi ilişkilendirilmektedir. Profesyonellik derecesinin yüksek olduğu toplumlarda “kendi kendine yetme” durumu söz konusu iken düşük profesyonellik derecesine sahip toplumlarda resmi kurumların muhasebe uygulamalarına müdahale etmesi söz konusudur. Bir toplumdaki profesyonellik düzeyi ile bireysellik boyutu arasında pozitif yönlü ilişki söz konusu olmakta ve profesyonellik derecesinin yüksek olduğu toplumlarda suçlu kültürlerin, statükoculuk derecesinin yüksek olduğu toplumlarda ise çekingен kültürlerin etkin olduğu düşünülmektedir (Roxas ve diğ., çeviren: Saltoğlu, 1999:63; Karabınar, 2005: 47).

1.2.6.2. Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik

Tekdüzeci yaklaşım, tüm işletmelerde tek tip diğер bir ifade ile tekdüze muhasebe uygulamalarının olması gerektiğini savunurken muhasebe uygulamaları esnasında işletmelerin özel durumları dikkate alınmamaktadır. Esnek yaklaşımda ise, işletmelerin kendi yapısına ve iş hacimlerine paralel olarak muhasebe uygulamalarını istediğı gibi kullanabilme serbestliğinin olması gerektiğı savunulmaktadır (Chanchani ve Willett, 2004: 129).

Tekdüzecilik derecesi ile profesyonellik arasında negatif yönlü bir ilişki olup tekdüzecilik düzeyi yükseldikçe, profesyonellik derecesi o kadar düşük çıkmaktadır. Ayrıca kural ve prosedürlere sıkıca uyma zorunluluğundan bahsedilebilir (Choi, 2001:9).

Tekdüzecilik ile erillik arasında bir etkileşim gözlemleyemeyen Gray, tekdüzecilik boyutunun sırasıyla belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve bireysellik boyutları ile etkileşim içerisinde olduğunu ifade etmektedir. Güç mesafesi ve belirsizlikten kaçınma açısından bir toplum ne kadar yükselirse ve bireysellik

açısından ne kadar düşme eğilimi gösterirse, tekdüzecilik anlamında da aynı oranda bir yükseliş eğilimi gerçekleşecektir (Gray, 1988: 9; Doupnik ve Tsakumis, 2004: 6).

1.2.6.3. Tutuculuğa Karşı İyimserlik

İyimser muhasebe sistemlerinde, gelecekte karşılaşılabilecek olaylara karşı daha iyimser yaklaşılabilceği, bireylerin karar alma aşamalarında özgürce davranabilceği, risk almaktan korkulmayan bir yapı mevcutken, tutucu yaklaşımda ise tam tersi bir durum mevcut olup belirsizliğin üstesinden gelebilmek için daha ölçülü ölçüm yöntemlerine başvuran, geleneksel yöntemlere sıkı sıkıya bağlı ve gelecekteki olaylara hep kötümser bir şekilde yaklaşan, risk almaktan kaçınan bir tutum söz konusudur (Chanchani ve Willett, 2004: 129-130).

Tutuculuğa karşı iyimserlik değeri, belirsizlikten kaçınma boyutu ile ilişkili olup riski sevmeyen toplumlarda daha tutucu, riski seven ve şeffaflıktan yana eğilim gösteren toplumlarda ise daha iyimser bir yapı görülmektedir (Karabınar, 2005: 49).

1.2.6.4. Gizliliğe Karşı Şeffaflık

Muhasebe değerlerinden gizliliğe karşı şeffaflık değerinde, gizlilik ile sadece işletme yönetimini ilgilendiren bilgilerin mali raporlarda yer alması savunulurken, şeffaflık yaklaşımında ise mali raporların daha şeffaf, açık, detaylı ve anlaşılabilir, ihtiyaca yönelik hazırlanması ve bu şekilde kamuoyuna açıklanması vurgulanmaktadır. Gizlilik derecesi, mali tablolardaki bilgilerin niteliğini, kapsamını ve düzeyini doğrudan etkiler (Karabınar, 2005,49). Diğer bir ifade ile gizlilik, yönetim ve işletmenin finansal durumu ile yakından ilgilenen paydaşlar için iş hakkındaki bilgilerin ifşa edilmesinin kısıtlanması anlamına gelmektedir. Şeffaflık ise daha anlaşılır ve kamuya açık bir uygulamayı ifade etmektedir (Gray, 1988, s. 8).

Gray, gizlilik boyutu ile en çok güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve bireysellik boyutlarıyla ilişki kurmuştur. Gizlilik boyutu, güvenliğin sağlanması ile birlikte çatışma ortamının ve rekabetin oluşmasına neden olan belirsizlikten kaçınma boyutu ile etkileşim halindedir. Güç ortamının sürekliliğinin yanında bilgiye ulaşmayı zorlaştırmaya neden olan yüksek güç mesafesi ile de etkileşim halindedir. Ayrıca erillik boyutu ile gizlilik arasında da etkileşim görülmektedir (Gray, 1988: 8).

Açıklanan muhasebe değerleri doğrultusunda bir ülkedeki hesaplaşabilirlik seviyesi ile kamuya açıklanan muhasebe bilgilerinin kapsamını belirleyen en önemli etkenler tutucu ve tekdüzeci değerlerdir. Gizlilik değeri, bir ülkedeki şeffaflık boyutunu ve finansal tablolardaki ayrıntıların düzeyini belirlemektedir. Profesyonellik değeri ise, bir ülkedeki muhasebe uygulamalarının teknik yönünü, mesleki örgütlenme ve meslek ahlakı durumlarını belirleyen kültürel değerler olarak açıklanmıştır (Chanchani ve Willet, 2004:131).

Gray, temeli toplum davranışları olan, bununla birlikte muhasebe alt kültürünü oluşturan bu değerlerin birbirleri ile etkileşimlerini ortaya çıkarmaya çalışmış olup etkileşim durumları aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 8. Muhasebe Kültürü Boyutlarının Muhasebe Değerleri ile Etkileşimi

Sıra Nu.	Muhasebe Değerleri	Aynı Yönde Etkileşim	Ters Yönde Etkileşim	Etkileşimi Olmayan
1	Profesyonellik	Bireysellik	Belirsizlikten Kaçınma Güç Mesafesi	Dışillik
2	Statükoculuk	Belirsizlikten Kaçınma Güç Mesafesi	Bireysellik	Dışillik Erillik
3	Tekdüzecilik	Belirsizlikten Kaç. Güç Mesafesi Statükoculuk	Bireysellik Profesyonellik	Dışillik Erillik
4	Esneklik	Bireysellik Profesyonellik	Belirsizlikten Kaçınma Güç Mesafesi Statükoculuk	Dışillik Erillik
5	Tutuculuk	Belirsizlikten Kaç.	Bireysellik Erillik	Güç Mesafesi
6	İyimserlik	Bireysellik Erillik	Belirsizlikten Kaçınma	Güç Mesafesi
7	Gizlilik	Belirsizlikten Kaç. Güç Mesafesi	Bireysellik Erillik	-
8	Şeffaflık	Bireysellik Erillik	Belirsizlikten Kaçınma Güç Mesafesi	-

Kaynak: Gray, 1988:8

1.2.7. Suçlu-Çekingen Kùltürler ve Muhasebe ile İlişkisi

Hofstede'in çalışmaları sonucunda ortaya çıkan kültürel boyutlar ile ilgili iki duygusal faktör bulunmuştur. Bunlar kolektif yapının hâkim, belirsizlikten kaçınmanın ve güç mesafesinin yüksek olduğu çekingen kùltürler ve belirsizlikten kaçınmanın düşük, bireyselliğin yüksek ve güç mesafesinin dar olduğu suçlu kùltürlerdir. Beklenmeyen durumlara karşı daha hazır olan diğer bir ifadeyle belirsizlikten kaçınmanın düşük olduğu suçlu kùltürlerde ortaya çıkabilecek sorunlar karşısında rahatsızlık hissedilmemektedir. Bu kùltürlerde profesyonellik, esneklik, iyimserlik ve şeffaflık açısından muhasebe değerleri daha pozitif görülürken, çekingen kùltürlerin hâkim olduğu toplumlarda muhasebe değerleri statükocu, tekdüzeci, tutucu ve gizlilik esasına dayalı olarak ortaya çıkmaktadırlar (Karabınar, 2005: 39-40-41; Velayutham ve Perera, 2004: 52-57).

Hofstede'in geliştirdiği kùltürün ilk dört boyutu ile Gray tarafından belirlenen muhasebe değerleri arasındaki ilişki aşağıdaki tablodaki gibi ifade edilebilmektedir:

Tablo 9. Suçlu ve Çekingen Kùltürlerde Muhasebe Değerleri

	Muhasebe Değerleri	Kùltürel Boyutlar
Suçlu Kùltürler	Profesyonellik Esneklik İyimserlik Şeffaflık	Bireysellik Yüksek Güç Mesafesi Düşük Belirsizlikten Kaçma Düşük Erillik Yüksek
Çekingen Kùltürler	Statükoculuk Tekdüzecilik Tutuculuk Gizlilik	Kollektiflik Yüksek Güç Mesafesi Yüksek Belirsizlikten Kaçma Yüksek Dişillik Yüksek

Kaynak: Karabınar, 2005:40; Velayutham ve Perera, 2004: 60; Meriç ve Akpınar, 2017;429.

Tablo 9' de belirtildiği üzere toplumlardaki bireysellik düzeyi ile belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi arasında negatif yönlü ilişki vardır. Bireysellikle profesyonellik arasında ise doğru orantılı ilişki mevcuttur. Hâkim kültürel boyutun

belirsizlikten kaçınma yönünde olduğu toplumlarda ise muhasebe değeri tekdüzeci olarak karşımıza çıkmaktadır. Toplumun erillik düzeyi ile belirsizlikten kaçınma arasında negatif yönlü bir ilişki olup erilliği ve bireyselliği düşük, belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda muhasebe ortamının daha tutucu olması vurgulanmaktadır. Toplumun erillik düzeyi ve gizlilik düzeyi arasındaki ilişkininde negatif yönlü olduğu, belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesi arasında pozitif yönlü ilişki olduğu bu doğrultuda erilliğin düşük, güç mesafesinin ve belirsizlikten kaçınmanın yüksek olduğu toplumlarda muhasebe ortamının daha çok gizlilik içermesi beklenmektedir (Karabınar, 2005: 40-41).



İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE HATA VE HİLELERİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe hata ve hilelerinin daha iyi anlaşılması açısından öncelikle muhasebe hatalarının tanımına, hata nedenleri ve türlerine yer verilmiş olup sonrasında muhasebe de hile kavramı ve hile sınıflandırması yapılarak hileye ilişkin kavramlar açıklanmıştır.

2.1. Muhasebede Hata Kavramı

Hata, Türk Dil Kurumu sözlüğünde “yanlış; istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanılğı; suç, günah, kusur ” şeklinde ifade edilmiştir (TDK, 2021).

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar başlıklı 8 No’lu Türkiye Muhasebe Standardında hata; “finansal tablo kalemlerinin, tarif edilmesi, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması esnasında, meydana gelen bilinçli yapılmayan yanlışlıklar” olarak ifade edilmektedir (www.kgk.gov.tr, 2021).

Muhasebe hataları en genel anlamıyla kanun, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, muhasebenin kabul görmüş temel ilkeleri ile firma politikalarına ve doğruluğu düşünülen öteki prensip ve ilkelere aykırı, dikkatsizlik, unutkanlık, ihmal, tecrübesizlik veya bilgisizlik nedenleriyle muhasebe uygulama ve kayıtlarında istemsiz olarak yapılan ve kasıt faktörü bulunmayan eylem ve davranışlar olarak açıklanabilir (MHUD Yayını, 2004:128).

Muhasebe hataları, muhasebe uygulamalarının yeterince dikkat ve özen gösterilerek yapılmaması, bilgisizlik, ihmal ve tecrübesizlik, ilgili mevzuat hükümlerinin tam anlamıyla anlaşılmadan iş ve işlemlerin yapılması, çalışma biçiminin bir düzenliliğinin bulunmaması gibi kasıt unsuru taşımayan sebeplerle oluşmaktadır (Irmak; vd, 2002: 32).

2.1.1. Muhasebede Yapılan Hataların Nedenleri

Muhasebe hatalarına ilişkin yapılan tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere muhasebe uygulamalarında istemsizce yapılan hatalarda en önemli faktör kasıt unsurunun bulunmamasıdır. Kasıt unsuru bulunmayan ve hatayı oluşturan temel

nedenlerin bilgisizlik, tecrübesizlik, dikkatsizlik ve yapılan işe ilişkin gerekli hassasiyetin gösterilmemesi olduğu söylenebilmektedir.

2.1.1.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Muhasebe mesleği sürekli değişen mevzuat hükümleri ve teknolojik gelişmeler doğrultusunda dinamik bir yapıya sahip olması nedeni ile eğitime tabi tutulacak mesleklerin başında gelmektedir. Bu doğrultuda muhasebe elemanları için eğitici gelişmeler sağlanmalı ve personelin gelişimini teşvik edici faaliyetlerde bulunulmalıdır. Bilgisiz ve tecrübesiz personellerin hata yapma olasılıkları tecrübeli personele oranla daha yüksektir. Düzenlenecek eğitim, seminer, staj ve konferanslarla mesleki bilgi, tecrübe ve iş düzeninin kazanılması sağlanarak muhasebe uygulamalarındaki hata yapma oranı en az seviyeye indirilebilecektir (Batı, 2017:54-55).

2.1.1.2. İhmal ve Dikkatsizlik

Muhasebe ile ilgili iş ve işlemler gerçekleştirilirken hataya sebep olan bilgi ve tecrübe gibi bir başka önemli etken ise gereken özen ve dikkatin muhasebe uygulamalarında gösterilmemesidir. Kişinin mesleki yetkinliğe sahip olması hatanın oluşmaması için tek faktör değildir. Bazı zamanlarda ihmal ve dikkatsizlik sonucu küçük sayılabilecek faktörler muhasebenin akış sistemini bozarak hatalara sebebiyet verebilmektedir. Muhasebe hatalarının oluşmasındaki ihmal ve dikkatsizlikler, genellikle dönem sonlarında ortaya çıkmakta olup işletmelerin iç kontrol çalışmalarında ve düzenlenen finansal tablolardan zarar gören üçüncü şahısların bilgilendirmeleriyle fark edilebilmektedir. Buna karşın muhasebe uygulamalarında detaylı ve kontrollü bir muhasebe sisteminin varlığı, ihmal ve dikkatsizlikler sonucu oluşan hataları kısa bir sürede ortaya çıkarmakta ve düzeltme yoluna gidilerek büyük hatalar önlenebilmektedir (Keskin, 2014:6 ; Kirik, 2007:40).

2.1.1.3. İş Yoğunluğu ve Yorgunluk

Muhasebe mesleği küresel ekonominin gelişmesiyle toplum içerisinde önemlilik arz eden ve en fazla iş alanına sahip olan mesleklerin başında gelmektedir. Muhasebenin fonksiyonlarını yerine getirerek, muhasebenin amacına ulaşmasında da

muhasabe meslek mensuplarının rolü büyüktür. Mali nitelikli olayları muhasebenin ilkelerine ve ilgili mevzuat hükümlerine göre belirli bir zaman diliminde yerine getirme zorunluluğu bulunan meslekte, işlerin yoğun olması ve bu doğrultuda meslek mensuplarının yorgunluğu hatalara sebebiyet verebilmektedir. Yeterli sayıda meslek mensubunun görevlendirilerek iş bölümü yapılması halinde iş yoğunluğu ve yorgunluktan kaynaklanan hatalar en aza indirilebilecektir (Keskin, 2014;6).

2.1.1.4. Mevzuattaki Karmaşıklık

Muhasebe meslek mensupları, işletmelerin aktifi ve pasifi üzerinde değişime neden olan ve para ile açıklanabilen mali nitelikli iş ve işlemlere ait bilgileri, yürürlükteki mevzuat hükümleri ve muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine uygun olarak kayıt altına alan, sınıflandıran, özetleyerek, analiz eden ve yorumlayan kişilerdir (Bozkurt, 2014;67).

Muhasebe alanında yapılan düzenlemelerin sıklığı ve karmaşıklığı muhasebe uygulamalarını doğrudan etkilemekte olup muhasebede hatalara neden olabilmektedir. Mevzuat değişikliklerinin açık ve anlaşılır bir şekilde yapılması muhasebede hata riskini azaltabilecektir.

2.1.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri

Muhasebe ile ilgili hatalar farklı farklı başlıklar altında sınıflandırılabilir. Ancak genel kabul görmüş sınıflandırmada muhasebe hata türleri; matematik (hesaplama) hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutma hataları ve tekrarlama hataları, finansal tablolar üzerinde yaptıkları etki bakımından hatalar ve telafi edici hatalar olmak üzere altı sınıfta incelenebilir.

2.1.2.1. Matematik (Hesaplama) Hataları

Muhasebede matematik hataları, muhasebe uygulamalarında meydana gelen ve dört işlemden kaynaklanan hatalardır (Küçüksavaş, 2006: 351). Matematik hatalarının kayıtlar üzerinden tespiti çift yönlü kayıt sisteminin kullanılması sonucunda mümkün olmamaktadır. Direkt olarak fatura, makbuz vb. belgeler üzerinde yapılacak aritmetik incelemeler neticesinde ortaya çıkarılabilir. Matematik

hataları genellikle amortisman, değerleme, vergiler, maliyet artış fonu gibi sayısal işlemlerin yapıldığı hesaplar üzerinde ortaya çıkmaktadır (Irmak vd. 2002: 33).

Buna karşın günümüz muhasebe uygulamalarının bilgisayar destekli programlar aracılığı ile yerine getirilmesi matematik hatalarının yapılma sıklığını azaltmaktadır.

2.1.2.2. Kayıt Hataları

Muhasebe uygulamalarında iş ve işlemlerin muhasebe defterlerine kaydedildiği esnada oluşan hesap ve rakamsal yanlışlıklardan ötürü meydana gelen hatalardır. Bu hataları rakam, hesap ve hesapların borç-alacak taraflarının karıştırılmasından kaynaklanan hatalar şeklinde ayırmak mümkündür (Bayraklı vd. 2012: 26).

2.1.2.2.1. Rakam Hatası

Rakamsal hatalar, muhasebe uygulamalarında kullanılan aritmetik işlem veya hesap isimlerinin doğru kaydedilmesine rağmen, fatura vb. belgelerdeki rakamların ilgili defter veya bilgisayar destekli muhasebe programlarına yanlış işlenmesinden oluşmaktadır. Genellikle tutarlarda bulunan sıfır rakamının fazla veya eksik işlenmesi veya rakamların sehven yer değiştirmesi diğer bir ifadeyle takdim tehir şeklinde ortaya çıkmaktadır (Duman, 2008; 148).

Örnek: 1 A firması 15.09.2021 gününde E firmasına olan veresiye borcuna karşılık 187.000,00 TL çek sunmuştur. Yapılan işlemle ilgili olarak aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

	15.09.2021		
	320 SATICILAR HS.	178.000,00 TL	
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM. HS.		178.000,00 TL
	B İşletmesine Çek Verilmesi		

Bu durumda A işletmesinin 187.000,00 TL değerinde sunduğu çek kayıtlara sehven 178.000,00 TL olarak kaydedilmiştir. Bu hata 20.09.2021 tarihinde fark edilmiş ve aşağıdaki düzeltilme kaydı yapılmıştır.

20.09.2021 320 SATICILAR HS. 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM. HS. Eksik kaydedilen çekler hesabının ikmal kaydı	9.000,00 TL	9.000,00 TL
---	-------------	-------------

2.1.2.2.2. Hesap Hataları

Muhasebe işlem ve olaylarının kayıtlara geçirilmesi esnasında, vergi yasaları ve muhasebenin temel ilkelerinin eksik ve hatalı yorumlanması nedeniyle, ilgili işlemin hatalı kayıt altına alınmasıdır (Kirik, 2007; 44).

Örneğin; kısa vadeli borçların takip edildiği 320 Satıcılar ve uzun vadeli borçların takip edildiği 420 Satıcılar hesapları arasındaki zaman farkını karıştırarak, isim benzerliğinden dolayı geçiş yapma hatası yapılabilmektedir. Bir başka örnek vermek gerekirse tahsil edilen katma değer vergisinin 391 Hesaplanan KDV hesabı yerine sehven 191 İndirilecek KDV hesabına kaydedilmesi hesap hatalarındandır.

2.1.2.2.3. Borç-Alacak Tarafının Karıştırılmasından Kaynaklanan Hatalar

Muhasebe kayıtlarının yapılması esnasında, işlemlerle ilgili hesapların borç ve alacak kısımlarının karıştırılarak hesaplara yanlış kayıt yapılmasından kaynaklanan hatalardır. Örneğin, E işletmesi mal satışı sonucunda oluşan ve senetsiz olan alacağını senetli hale getirmek için müşteriden 5.000,00 TL’lik senet almıştır. Bu işlemle ilgili yevmiye kaydı da aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

120 ALICILAR HS. 121 ALACAK SENETLERİ HS.	5.000,00 TL	5.000,00 TL
--	-------------	-------------

Düzenlenmiş olan yevmiye kaydında “120 Alıcılar Hesabı” alacaklı “121 Alacak Senetleri Hesabı” borçlu olması gerekirken sehven borç ve alacak tarafları karıştırılarak hatalı bir kayıt yapılmıştır. Bu kaydı düzeltmek için, ters kayıt yapılarak, yazılan tutarın iki katı tutarla kayıt yapılmalıdır. Yapılacak düzeltme kaydıyla, öncelikle hatalı olan kayıt, sonrasında ise hesapların kalanları da düzeltilmiş olacaktır.

121 ALACAK SENETLERİ HS. 120 ALICILAR HS. Senetsiz alacağın senetli hale getirilmesi.	10.000,00 TL	10.000,00 TL
---	--------------	--------------

2.1.2.3. Nakil (Devir-Aktarma) Hataları

Yevmiye defterine işlenen muhasebe kayıtlarının başka bir sahifeye veya büyük defter gibi diğer bir deftere devredilirken yapılan hatalı işlemlerdir. Bu tip hatalar iki şekilde meydana gelmektedir. Yevmiye defterindeki muhasebe kaydı, diğer bir deftere aktarılırken rakamda ya da ilgili hesapta yanlışlık yapılması nakil hataları kapsamına girmektedir (Küçüksavaş 2006:361). Örneğin; yevmiye defterindeki 880,00 TL'lik kaydın, defteri-i kebire 808,00 TL olarak işlenmesi rakamsal hatalardandır. Yevmiye defterindeki kaydın büyük deftere geçişi esnasında hesap isimlerinin benzerliğinden dolayı karıştırılarak yanlış yazılması ise hesap hatalarına örnek verilebilir.

2.1.2.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Unutma Hataları: Muhasebenin temel ilkelerinden dönemsellik ilkesi gereği, muhasebeye konu olan iş ve işlemlerin gerçekleştiği dönemde defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. İşletmenin faaliyet alanıyla ilgili gerçekleşen işlemlerin unutulması döneminde kaydedilmemesi veya hiç kaydedilmemesi bir unutma hatasıdır. Unutma hatalarını tespit etmek oldukça güçtür, çünkü unutulduğu için incelenecek bir kayıt yoktur. Muhasebe çalışanlarının kendi departmanlarında yapacakları denetimler ve kontroller sonucu hesap uyuşmaları esnasında fark edebilecekleri unutma hatalarını dönemsellik ilkesini ön planda tutarak farkına vardıkları anda kaydederek hesapları doğru hale getirmelidirler (Sevilengül, 2005: 23).

Burada dikkat edilmesi gereken husus unutma hatalarının süreklilik arz etmesi sonucunda işletmeyle ilgili çıkar gruplarına yarar sağlandığı tespit edilirse hata kasti bir unsur içerdiği için hileye başvurulduğu düşünülebilmektedir.

Tekrarlama Hataları: Muhasebe uygulamalarında aynı işlemin birden fazla diğer bir deyişle mükerrer olarak kayıtlara alınmasıdır (Hiçşasmaz, 1977: 29).

Örneğin, bir işletmenin faaliyet alanıyla ilgili yapmış olduğu mal alışı sonrasında yapılan defter kayıtlarının, fatura aslının işletmeye ulaşmasının ardından yeniden kaydedilmesi halinde mükerrer kayıt söz konusu olmaktadır. Mükerrer kayıt

hatalarına ilişkin yapılacak düzeltme kayıtlarında, hatanın fark edildiği tarihte önceden yapılan hatalı kaydın ters kaydı yapılarak işlemlerden birisi iptal edilmiş olacaktır.

Günümüzde fatura uygulamalarında elektronik fatura kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte tekrarlama hatalarının yapılma sıklığında azalma olacağı düşünülmektedir.

2.1.2.5. Finansal Tablolar Üzerinde Yaptıkları Etki Bakımından Hatalar

Finansal tablolar üzerinde yaptıkları etki bakımından hatalar bilanço makyajlaması nedeniyle diğer bir ifadeyle bilançonun gerçeği yansıtmaması bakımından önemlilik arz etmektedir. Bu bölümde bilançoyu etkileyen muhasebe hataları, gelir tablosunu etkileyen muhasebe hataları, amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamalarındaki hatalar, gider ve maliyet artırıcı harcamalarda yapılan hatalar, muafiyet ve istisna uygulamalarındaki hatalar, stopaj uygulamasında karşılaşılan hatalar ve sabit kıymet yenileme fonu uygulamalarındaki hatalar olarak etkileri sınıflara ayırabiliriz (Batı, 2017:49).

Bu tür hatalar vergi incelemelerinde sık sık karşılaşılan hatalar olarak da karşımıza çıkmaktadır.

2.1.2.5.1. Bilançoyu Etkileyen Muhasebe Hataları

Bilanço, belirli bir tarihte bir işletmenin kayıtlarında bulunan varlıkları ve bu varlıklarla sağlanan kaynakları pasif ve aktif halinde belirli bir düzen içerisinde gösteren finansal tablodur. Bilançolar, işletme ile ilgili çıkar gruplarına yani işletmelere yatırım yapmayı planlayan kurumlara, kredi kuruluşlarına, işletme sahiplerine, işletmelerin birlikte çalıştığı kurum ve kuruluşların işletmeyle alakalı finansal bilgi ihtiyaçlarını açık ve doğru bir biçimde tespit edebilmeleri açısından oldukça önemlidir. Bilançoların belli standartlarda ve doğru şekillerde hazırlanması için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bilançoyu düzenleme ilkeleri açıklanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının bu ilke ve kaidelere riayet etmemesinden kaynaklanan bilanço hataları ortaya çıkmakta ve bunun sonucunda da

işletme ile ilgili çıkar gruplarının yanlış kararlar almaları kaçınılmaz olmaktadır. (Akdoğan ve Tenker, 2007: 60).

Bilanço hataları; değerlendirme ve hesapların birleştirmesinden kaynaklanan hatalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.1.2.5.1.1. Değerleme Hataları

Muhasebe görevlilerinin bilgi eksikliği ya da ihmalkârlıklarından dolayı bilanço hesaplarında yapılan yanlış değerlendirmeler, değerlendirme hataları olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaval, 2005: 65).

Muhasebe görevlilerinin bilgi eksikliği ya da mesleğe yeterli hassasiyetle yaklaşmamasından bilançoda varlık ve kaynak hesaplarında yanlış değerlemeler yapılabilmektedir. İşletmelerin bilançolarına kayıtlı aktif ve pasif tarafında yer alan kıymetlerin değerlemesi ile amortisman ve karşılık ayrılması hususlarında muhasebe ilkelerine, ticari kaidelere, ilgili mevzuat hükümlerine uygun işlem yapılmamasından kaynaklanan hatalardır (Alptürk, 2008: 398).

Örneğin, bilançonun duran varlıklar grubunda yer alan taşıt, demirbaş ve makine gibi hesap kalemlerinin maliyet bedeli üzerinden değerlemeye tabi tutulmaları gerekirken rayiç bedelle değerlemelerinin yapılması veya stokların çürüme, bozulma, yangın, sel ve doğal afet gibi nedenlerle değer kaybetmesi, sabit değerlerin yıpranması ve aşınma, bazı alacakların tahsil edilme imkânının ortadan kalkması gibi sebeplerle değerini yitirmesi ve değişimlerin muhasebe kayıtlarında gösterilmemesi bilançonun gerçek durumunu yansıtmamakta olup bir değerlendirme hatası olarak ortaya çıkmaktadır (Gökay, 1998: 119-120).

Muhasebe meslek mensuplarının mevzuata hâkimliği, mesleki yeterliliği, mevzuat ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri hakkındaki bilgisi değerlendirme hatalarının önlenmesinde en önemli etkenlerdir.

2.1.2.5.1.2. Hesapların Birleştirilmesinden Kaynaklanan Hatalar

Meslek mensuplarının, işletmelerin faaliyetleriyle ilgili yapmış oldukları muhasebe kayıtlarını Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde ayrı ayrı hesaplarda takip

etmesi zaruridir. Ama bu hesapların tek bir hesap altında takip edilmesi sonucunda hesapların birleştirilmesinden kaynaklanan muhasebe hataları ortaya çıkmaktadır. Dönem sonu kayıtlarına etkisi olmayan bu hesaplar bilançonun açıklık, sadelik, anlaşılabilir olma ilkeleri ile bağdaşmamaktadır (Bayraklı vd., 2012: 37-38).

Örneğin; bir işletmenin, başka bir işletmeye olan çek borcu ile aynı işletmeden olan çek alacağını “ 101 Alınan Çekler Hesabı” ile “ 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabında ayrı ayrı izlemesi gerekirken, aksine bu hesaplardan sadece birinin hem borç hem de alacak tarafının kullanması bir hesap birleştirme hatasıdır.

Bu tür hatalar sonucunda pasif hesaplar borç bakiyesi verebilirken aktif hesapların ise alacak bakiyesi vermesi sonucunda hatalı işlemlerle karşılaşılır.

2.1.2.5.2. Gelir Tablosunu Etkileyen Muhasebe Hataları

Geçici hesapların dönem sonunda kapatılması nedeniyle yapılan hatalar yalnızca gelir tablosunu etkilemektedir. Örneğin faiz gelirlerinin, takip edildiği 642 Faiz Gelirleri Hesabına alacak kaydedilmesi gerekirken 600 Yurtiçi Satışlar Hesabına alacak kaydı yapılması hatalar düzeltilmediği durumunda bir sonraki dönemin gelir tablosunu etkilemeyecek hatalardır (Genç, 2009: 14).

2.1.2.5.3. Amortisman ve Yeniden Değerleme Uygulamalarındaki Hatalar

Muhasebe meslek mensuplarının, dönem içinde geçici vergi bildirimleri sırasında amortisman hesaplarırken, mesleki standartları dikkate almamaları neticesinde oluşan muhasebe hatalarıdır. Bahsi geçen hatalar aşağıdaki gibidir (Aytekin, 2017: 58-59):

- Amortisman uygulamasında oranın yıllar itibariyle tutarsızlık göstermesi,
- Kullanılmayan arazi ve arsalar için amortisman hesaplanması,
- İtfa süresi bitmiş ekonomik kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutularak yeniden amortisman ayrılması,
- Amortisman ayırma yöntemlerinin usulüne uygun kullanılmaması,

- Gider olarak kaydedilmemesi gereken özel maliyet bedelli harcamalar için amortisman hesaplanması,
- Yıl içerisinde satılan iktisadi kıymetler için amortisman hesaplanması,
- Devam eden yatırımların yeniden değerlemeye tabi tutularak devamında amortisman hesaplanmasıdır.

2.1.2.5.4. Gider ve Maliyet Artırıcı Harcamalarda Yapılan Hatalar

Muhasebe uygulamalarında sıklıkla görülen hata çeşitlerinden bir diğeri de gider ve maliyet artırıcı hatalardır. Bu hatalar kasti olarak yapıldığında hile meydana gelmektedir. Bu hatalardan bazıları şöyle sıralanabilir (Küçüksavaş, 2006: 365-366):

- Ücretlerden mahsup edilen sigorta primlerinin ödenmemesi ve gider olarak yazılması,
- İşle alakalı olmayan özel harcamaların gider olarak kaydedilmesi,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr paylarının kurum kazancından indirilmesi,
- İhtiyat akçelerinin gider olarak kaydedilmesi,
- Para ve vergi cezaları, gecikme faiz ve zamlarının ödenmediği halde gider olarak kaydedilmesi,
- Proforma fatura ve sevk irsaliyesinin sehven gider olarak kaydedilmesi,
- İşletmeye ait olmayan araç masraflarının gider olarak yazılması,
- İş ile alakalı olmayan seyahat harcamalarının gider olarak kaydedilmesi,
- Gelir vergisi mükellefi tarafından eşe ödenen ücretlerin gider olarak kaydedilmesi,
- Vergi istisna kazanç ile alakalı harcamaların gider olarak kaydedilmesi,

•Motorlu taşıtlar vergisi kanunu kapsamındaki uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama sonucunda işletmelerin bu amaçla verdikleri taşıtlar hariç ödenen vergilerin gider kaydedilmesi,

• Ortaklık adına kaydedilen faizlerin işletmeye gider olarak kaydedilmesi,

• Finansman giderlerine engelleme yapılmaması,

•Harcırah ödendiği halde ayrıca yemek ve yatak harcamalarının giderleştirilmesi,

• Geçmiş dönem giderlerinin içinde bulunulan dönemde gider yazılması,

• Sigorta giderlerinde kıst yapılmaması,

• Kıdem tazminatı karşılığının gider kaydedilmesi,

• Çalınan mal, demirbaş, para vb. varlıkların gider kaydedilmesi,

• Ticari kazancının elde edilmesi ve idame edilmesi ile ilgili olmayan harcamaların gider yazılması,

• Yasal sınırı geçen bağış ve yardımlarda bulunulması,

• Başka firmaya kullandırılan kredi masraflarının gider yazılması,

• Envanterde kayıtlı olmayan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması,

•Kanunda geçen kurum ve kuruluşlar dışındakilere yapılan bağış ve yardımların gider yazılması,

• Şahsi işlerde kullanılan taşıtlara ilişkin giderlerin tamamının gider olarak yazılması,

• İade edilen malların maliyetlerden çıkarılmaması.

2.1.2.5.5. Muafiyet ve İstisna Uygulamalarındaki Hatalar

İşletmelerin faaliyetleriyle ilgili yaptıkları bazı işlemler, o işletmelere bazı istisnalar ve muafiyetler getirmektedir. Ancak bu tarz istisna ve muafiyetlerin uygulanmasında dikkat edilmesi gereken bazı prensip ve kaideler bulunmaktadır.

Muhasebe mesleğini icra edenlerin, bu prensip ve kaidelere bütünüyle riayet etmemesi sonucunda bazı hatalar çıkabilmektedir. Bu hatalar aşağıda gibi belirtilmektedir (Küçükşavaş, 2006: 367):

- Finansman fonunun doğru hesaplanmaması ve önceki dönem hesaplanmış finansman fonunun ticari kâra eklenmemesi,
- Mükellefiyet durumu tam olmayan işletmelerden edinilen gelirlere iştirak kazancı istisnası hesaplanması,
- Turizm gelirinin hatalı hesaplanması,
- Yatırım indirimlerine ait istisna tutarlarının doğru hesaplanmaması,
- Yatırım indirimlerinin hesaplanmaması.

2.1.2.5.6. Stopaj (Tevkifat) Uygulamalarındaki Hatalar

Muhasebe mensuplarının, stopaj beyanlarını düzenlerken yaptıkları ve vergi kaybına neden olan istek dışı oluşan hatalardır. Bu hatalar sonucunda vergi kaybının oluşması meslek mensuplarının işlemlerle ilgili gerekli dikkat ve özeni göstermelerini gerektirmektedir. Tevkifat uygulamalarında görülen hatalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Küçükşavaş, 2006: 367):

- Serbest meslek ücretlerinin ödenmesinin ardından stopajlara yansıtılmaması,
- Kira ödemelerine stopaj uygulanmaması,
- Kurum kârından ortaklara kar dağıtma esnasında stopaj uygulanmaması,
- Telif ödemelerinde stopaj uygulanmaması,
- Ücret olarak nitelendirilen ödemelerde stopaj uygulanmaması,
- Kurumlar vergisi gereğince senelik beyanname düzenleyen işletmelerin istisna ve indirimlerin mahsup edilmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi mahsup edildikten sonra kalan tutar baz alınarak stopajın uygulanmamasıdır.

2.1.2.5.7. Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamalarındaki Hatalar

İlgili fon düzenlenirken, kasıt unsuru bulunmadan yapılan hata ve eksikliklerden oluşmaktadır. Bu hatalar aşağıda belirtilmiştir (Aytekin, 2017: 61):

- Sabit kıymetin satışından oluşan kârın koşullar yerine getirilmeden yenileme fonuna aktarılması,
- Sabit kıymet yenileme fonunun iş terkinde kâr gibi değerlendirilmesi,
- Yenileme fonunun benzer türdeki iktisadi kıymetin temininde kullanılmaması,
- Yenileme fonunun amortisman giderinde kullanılmaması ve yenileme fonunun üç senede kullanılmaması durumunda, üçüncü senenin matrahına dahil edilmemesidir.

2.1.2.6. Telafi Edici Hatalar

Muhasebe meslek mensuplarının hatalarını saklama amacıyla yapılan hatalardır. Yapan kişilerin niyetlerine göre hileye dönüşebilecek bu hata türü çok tehlikeli boyutlara ulaşabilmektedir. Etik ilkelerden ve dürüstlükten uzak meslek mensupları, bulmak istemedikleri veya bulmak için çaba sarf etmedikleri hataları saklamak ve ört pas etmek için kasıtlı olarak bu hatalara başvurulabilir. Bu nedenledir ki tehlikeli bir hata türüdür. (Aksoy, 2006: 28).

2.1.3. TMS 8 - Muhasebe Hataları ve Raporlamaya Etkileri

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun Ek-1 inci maddesi hükmü ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun 24.02.2004 ve 2004/6924 sayılı Kararı ile yürürlüğe giren “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin (b) bendine” göre mali tabloların reel, güvenilir ve dönemler itibariyle karşılaştırılabilir olması, ayrıca ihtiyaca cevap verebilecek, kolay anlaşılır ve tutarlı mali bilgiler üretebilmesine katkısı olacak Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması amaçlanmaktadır.

Resmi gazetenin 20.10.2005 tarih ve 25972 sayısında yayımladığı bu standart ile muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin hususları belirlemek ve muhasebe politika ve tahminlerinde oluşabilecek değişikliklerin ve

hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemek amaçlanmaktadır (www.kgk.gov.tr, 2021).

TMS-8 de hatalar; işletmelerin kullanmış olduğu mali tablolarda veya geçmiş dönemlerde kullandığı mali tablolarda güvenilir olmayan veya yanlış bilgi kullanımından oluşmaktadır. Karşılaşılan hatanın bahsi geçen standarda göre hazırlanacak ilk mali tabloda geçmişe dönük olarak düzeltilmesi şarttır. Düzeltmenin yapılışı ile ilgili bilgiler bahsi geçen standardın hatalar kısmında yer alan 42. ve sonraki maddelerinde açıklanmaktadır. 43. paragrafta belirtilen açıklamalara bağlı olarak, işletmenin geçmiş dönem hatalarının farkına varılmasının ardından onaylanacak ilk mali tablosunda geçmişe yönelik olarak düzeltmeler yapılmalıdır. Düzeltmeyi, hatanın yapıldığı döneme ilişkin karşılaştırmalı tutarlarını baştan düzenleyerek veya karşılaşılan hatanın en eski mali tablodan önce oluşması halinde varlık ve kaynaklar gruplarının açılış tutarlarının tekrar düzenlenmesi gerekmektedir (www.kgk.gov.tr, 2021; Aytekin, 2017:64).

2.2. Muhasebede Hile Kavramı

Hile kavramı uluslararası literatür incelendiğinde İngilizce 'de "Fraud" sözcüğü, Latince 'de yanlış yapma, aldatma ve hasar kavramları için kullanılan "Fraus" sözcüğünden türemiştir. Uluslararası terminolojide kullanılan "fraud" kelimesinin Türkçe karşılığı konusunda şuana kadar bir birlik sağlanamamış olup Türkiye'de yapılan araştırmalarda, "Fraud" sözcüğüne karşılık olarak hile, yolsuzluk veya kötüye kullanma sözcükleri kullanılmaktadır (Şengür, 2010: 3).

Türk Dil Kurumu sözlüğünde ise hile kavramı "birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika ve çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma" olarak ifade edilmektedir (TDK, 2021).

Muhasebe açısından ise hile; bilerek, isteyerek ve menfaat temin etmek için kasti olarak teşebbüs edilen ve fiili yapan şahıs tarafından gerçekleştirilen davranışlardır (Bayraklı vd. 2012: 49). Bir işletmedeki belgelerin, muhasebe kayıtlarının ve hesapların bazı çıkarlar düşünülerek hatadan farklı olarak bilinçli bir

şekilde tahrif edilmesi ve ilgili çıkar gruplarını yanıltma gayesiyle gerçek durumun gizlenmeye çalışılması şeklinde tanımlanabilir (Irmak vd., 2002: 39).

Bir ticari kuruluşun muhasebe kayıtlarında ve mali tabloları üzerinden yapılan ve mevzuata uygun olmayan düzenlemeler, maskelemeler ve yolsuzluklar belli bir gruba fayda sağlarken büyük bir grup ise bu durumdan zarar görmektedir. Yapılan bu tür hileli olaylar sonucunda mikro düzeyde satıcılar, yatırımcılar, borç verenler ve kredi kuruluşları ve çalışanlar gibi gruplar olumsuz etkilenirken, makro düzeyde ise devlet ve kamuoyu zarar görmektedir (Bozkurt, 2000: 15).

Muhasebe işlemlerinde yapılan hatalar, bilinçsizce yapılan ve daha çok kayıtlarla ilgili iken; muhasebe hileleri, muhasebe belgeleri üzerinden bilinçli olarak yapılmaktadır. Kasıt unsurunun bulunması muhasebe hata ve hilelerinin ayrılmasında en önemli ölçütlerin başında gelmektedir. Muhasebe hilelerinin yapılmasında kasıt unsurunun yani bilinçli davranışın varlığı, hilelerin tespitini güçleştirmektedir. Zira hileli işlemi gerçekleştiren şahıs, bir taraftan muhasebe sistemine zarar verirken, diğer taraftan da yaptığı hukuksuz işlemi örtbas etmek için çaba sarf ederek hileli davranışlarını sürdürmektedir (MHUD Yayını, 2004: 128)

Davia vd. (1992:49) hileyi oluşturan unsurları aşağıdaki gibi sıralamıştır;

- Hileye yönelen dürüst olmayan kişi,
- Hileye başvuran kişinin gayesi (kasıt unsuru),
- Bir kişinin bir varlığın değerini göz önünde bulundurmaması,
- Varlığı göz ardı edilenin hilenin meydana geldiği esnada bunu anlayamaması,
- Hileye başvuranın bu işlem sonucunda bir menfaat sağlaması,

Yukarıdaki açıklamalardan yola çıkılarak hilenin temel ayırt edici özellikleri aşağıdaki gibi belirtilebilir (Okutmuş ve Uyar 2014: 37):

- Kasıt unsurunun bulunması,
- Menfaat sağlama içerisinde olma,
- Taraflardan biri yarar sağlarken diğer tarafın zarara uğraması (kişi/kurum),
- Hileli işlemin saklanmaya çalışılması.

2.2.1. Hile Grupları

Gelişen teknoloji, küreselleşme ve bilgiye ulaşma kolaylığı ile yönetici ve çalışanlar işletmelerin finansal durumunu daha iyi göstermek için belge ve muhasebe kayıtları üzerinde çeşitli hileler yapmaktadırlar. Bu doğrultuda hileler yapılış amaçlarına göre başta işletme çalışanları ve sahipleri olmak üzere çeşitli gruplara ayrılarak incelenmektedir (Aytekin, 2017, s. 72).

Tablo 10. Muhasebede Hile Çeşitleri

Hile Çeşidi	Hileyi Yapan	Mağdur Olan	Açıklama
Çalışan Hilesi	Çalışanlar	İşveren	Zimmete Geçirme ve kötüye kullanma
Yönetim Hilesi	Tepe Yönetimi	Finansal Tablolarla İlgilenenler	Finansal tablo rakamlarını olduğundan farklı gösterme
Yatırım Hilesi	Bireyler	Yatırımcılar	Yatırıma para yatırma
Yönetim Hilesi	Satıcılar	Alıcılar	Fiyatları şişirme ve teslimattan önce ödeme alma
Müşteri Hilesi	Müşteriler	Satıcılar	Satıcıyı aldatma

Kaynak: Kutlu, 2020:18; Bozkurt, 2009:65

Bozkurt (2011) çalışmasında, muhasebe hilelerini beş başlık altında incelemiş olup bunlar çalışan, satıcı, yönetim, yatırım ve müşteri hileleri olarak aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

2.2.1.1. Çalışan Hileleri

Çalışan hileleri, işletme personellerince işletmeye kayıtlı varlıkları ve kaynakları haksız yere kazanç sağlamak için kasten ve usule aykırı bir biçimde kullanmak veya ele geçirmektir (Karakaya, 2016: 159). Varlıkların ve kaynakların usulsüz, kötü ve amacı dışında kullanımı sonucu bu varlıkların işletme çalışanlarına aktarımı yoluyla çalışan hileleri gerçekleşmekte olup işverenler hileye maruz

kalmaktadırlar (Güredin, 2007: 133). İşletme çalışanlarınca başvurulmuş hileler sadece hırsızlık veya haksız bir şekilde zimmete alma olarak düşünülmemelidir. İşletmeye ait varlık ve kaynakların şahsi menfaatler ve çalışanların özel işlerinde de kullanılması hile olarak nitelendirilir (Ertürk, 2010: 23).

Çalışan kişilerce gerçekleştirilen hilelerden başlıcalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Aktaran: Çelik, 2007:41):

- Bir varlığı çalışanın kendi adına aktarması,
- Kayıta bulunan malı çalma,
- Kayda almadan malı çalma,
- Nakit ve çekleri değiştirme,
- Hayali alıcılar,
- Gerçek dışı giderler,
- Rüşvet.

2.2.1.2. Satıcı Hileleri

Satıcı hilelerinde, taraflardan satıcı hile yapmakta iken, alıcı tarafındaki ilgili ise hileden olumsuz yönde etkilenmektedir. Bu hileler, işletmeye mal ve hizmet satışı yapan kişi veya kurumlarca yapılmaktadır. Satıcı, hileyi tek başına yapabileceği gibi işletme personellerini kullanarak da yapabilmektedir. Satıcı hilelerinde satıcılar, işletmeye mal ve hizmetleri gerçek piyasa değerlerinden daha yüksek bir bedelle satabileceği gibi, kalitesiz, eksik ya da hiçbir şekilde mal ve hizmet teslimi yapmadan gerçekleştirebilirler. Günümüzde bu tür hileler en fazla kamu kurumlarına karşı yapılmaktadır (Özkul ve Özdemir, 2013:76).

2.2.1.3. Yönetim Hileleri

Bu gruptaki hileler, işletme yöneticilerince gerçekleştirilen ve işletmenin finansal tablolarının gerçek durumundan farklı gösterilmesine dayanan hile türüdür. Mali tabloların olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterilmesi için finansal bilgiler manipüle edilmektedir (Özkul ve Özdemir, 2013:76).

Mali tablo kullanıcılarını ve devlet, yatırımcılar, kredi verenler gibi işletme ile ilgili paydaşları aldatmak için mali tablolarda yer alacak bilgilerin ve bunların açıklamalarının muhasebe standartlarına, muhasebe ilkelerine, önemlilik ve uygunluk ölçütleri yönünden hatalı ve eksik bir biçimde aktarmak üzere kasıtlı olarak yapılmaktadır (Küçük ve Uzay, 2009: 241).

İşletme tepe yönetimi, finans kuruluşlarından alacakları kredi miktarını yükseltebilmek, borsada işlem gören hisse senetlerinin değerini yükseltmek, hisse başına kârı maksimum yapmak ve işletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek gibi nedenlerle işletmenin finansal raporlarını gerçek durumundan daha iyi göstermeye yönelik muhasebe hilelerine başvuracağı gibi; vergi yükünü azaltmak, kârı minimum dağıtmak gibi nedenlerle işletmenin mali tablolarını gerçek durumundan daha kötü göstermek amacıyla da bir takım muhasebe hilelerine başvurabilmektedir (Pazarçeviren, 2005: 6). Bu hileler bazıları;

- Gider veya gelirleri ilgili olduğu dönemden farklı dönemlerde göstermek,
- Amortisman uygulamalarını doğru yapmamak,
- Kayıt dışı belge ile gider oluşturmak,
- Satışlarda belge düzenlemeyerek geliri düşürmek,
- Değerleme hileleri yapmak.

2.2.1.4. Yatırım Hileleri

Yatırım hileleri, yatırımcıların önemsiz hale gelen ya da gerçekte hiç yapılmamış olan yatırımlara yatırım yapmaları için aldatılmaları esasına dayanmaktadır. Bu doğrultuda değersiz veya gerçek dışı yatırımlara başvurarak paralarını yitiren yatırımcılar zarar ederken, yatırımcıları bu yönde etkileyen kişiler bu işlemden haksız kazanç sağlarlar (Özkul ve Özdemir, 2013:76).

2.2.1.5. Müşteri Hileleri

Müşteri hileleri, müşterilerin mal ve hizmet satın aldıkları işletmelere karşı yaptıkları ve satışı yapan firmanın zararıyla sonuçlanan hile türüdür. Bu tür hileler

genellikle işletme çalışanlarının aracılığı ile yapılmaktadır. Müşteri hilelerinde örneğin işletme almış olduğu mal veya hizmet kapsamında satıcıya karşılığı olmayan çek ibraz edebilir ve satıcı teslim ettiği mal ve hizmet sonucunda bedeli alamadığı için zararla karşılaşabilmektedir. Satıcının mağdur olması sonucunda “işletme dışı hileler” olarak da ifade edilmektedir (Bayrak, 2016: 44; Altınsoy, 2011: 38).

2.2.2. Muhasebede Yapılan Hilelerin Nedenleri

Muhasebe hilelerinin nedenleri, hileyi yapan taraflar açısından iki başlık altında değerlendirilebilir. Bunlar; işletme yöneticilerinin hile yapma nedenleri ve işletme çalışanlarının hile yapma nedenleri olarak aşağıdaki gibi ele alınmıştır.

2.2.2.1. İşletme Sahiplerinin Hile Yapma Nedenleri

İşletme yöneticilerinin mali bilgilerle ilgili yanlış veya yanıltıcı bilgi vermesi sonucunda gerçekleştirilmektedir. İşletme ile ilgili çıkar gruplarından hissedarlar, işletmeye borç verenler, mali tablolara güvenen diğer kişi ya da kurumların mağdur olduğu bu durumdan işletme yönetimi kazanç sağlamaktadır (Özbirecikli, 2006: 5).

İşletme sahiplerinin hile yapma sebepleri, vergi yükünü haksız yollarla azaltmak, yolsuzlukları gizlemek, işletmeyi olduğundan farklı göstermek, alış ve satış hileleri, özel giderleri işletmeye yansıtma, arızı giderler ve işletme giderlerini yükseltmek olarak sıralanmaktadır.

2.2.2.1.1. Vergi Kaçırma

Muhasebe hilelerine başvurma temel amaçlarından temel nedenleri arasında vergi kaçırarak işletmenin vergi yükünü azaltmaktır. İşletme yöneticileri, vergi kaçırma gayesiyle birçok hileli muhasebe işlemine başvurumaktadırlar. Vergi kaçırma, devlet tarafından uygulamaya konulan vergi kanunlarına riayet etmemek veya eksik riayet etmeden kaynaklanan muhasebe hilesi türüdür. Vergi kaçağı; beyan edilmesi gereken verginin eksik bayanı veya hiç beyan edilmemesi, vergi ödevlerinin tam ve zamanında yapılmaması, satış ve hâsılatların vergi ile ilişkilendirilmemesinden kaynaklanmaktadır. İşletme sahip veya yöneticilerinin vergi kaçırma nedenlerinin başlıcaları aşağıdaki gibidir (Altuğ, 1999: 336):

- Hızlı büyüme isteyen işletmelerin gelirlerini beyan etmeyerek vergi kaçırma isteği,
- İşletmelerin parayı çok ve hızlı kazanma istekleri,
- Vergi kontrollerinin yeterli olmaması,
- Vergi kaçakçılarına uygulanan cezai yaptırımların yeterli olmaması,
- Vergi kaçırانların ekonomik yönden rahatlama anlayışı,
- Vergi oranlarındaki adaletsizlikler ve vergi yükünün fazla olması,
- Vergi kaçırان firmalar ile kaçırmayan firmalar arasındaki haksız rekabetten dolayı firmaların rekabet güçlerini korumak istemeleridir.

2.2.2.1.2. Yolsuzlukları Gizlemek

Bir görevi, verilen yetkiyi kötüye kullanma olarak açıklanan yolsuzluk muhasebe uygulamalarında da görülmektedir. İşletmeler, kanunsuz birtakım menfaatler elde edebilmek için hırsızlık, rüşvet ve dolandırıcılık suretiyle yaptıkları birtakım yolsuzlukları ört pas etme amacıyla muhasebe hesap, belge ve kayıtlarında tahrifatlar yapabilmektedirler. Bu tür hileli eylemlere, ağırlıklı olarak küçük ölçekli işletmeler ile iç kontrol sistemi gelişmemiş, kurumsal kimliğe bürünmemiş işletmeler başvurmaktadır (Gürbüz, 1990: 61)

İşletmenin muhasebe bölümündeki yetkili bir personelle fikir birliği yapan işletme yöneticileri, satış ve hâsılatları işletme hesaplarına geçirmeyerek, alınan nakit ve benzeri kıymetlerin kendi namlarına aktarılmasını beklerler. İşletmenin personeli, satıştan sonra azalan stok miktarlarını düzeltme amacıyla hileye yönelerek, azalan stokları kayıp olarak hesaplara kaydederek defterlere işlemektedir (Aytekin, 2017: 74).

2.2.2.1.3. İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek

Bir işletmenin mali tablolarını etkileyen muhasebe kayıtlarında ve bu kapsamda mali tablolarında yapılan olağan dışı uygulamalar, maskelemeler, hile ve yolsuzluklar işletme ile ilgili küçük bir gruba fayda sağlarken büyük bir grup

üzerinde ise mağduriyet yaratmaktadır. Hileli işlemlerden mikro ölçekte yatırımcılar, kredi kuruluşları ve diğer borç verenler, satıcılar ve personeller olumsuz olarak etkilenirken, makro ölçekte ise devlet ve kamuoyu olumsuz yönde etkilenmektedir. Çıkar gruplarının yanıltılması sonucunda kaynaklar doğru yerlere finanse edilememektedir (Bozkurt, 2000: 15).

Yönetim tarafından uygulanması teşvik edilen ve sadece kendilerine veya dar bir anlamda işletme sahiplerini avantajlı konuma sokacak, bunun yanında diğer bütün paydaşlara önemli zararlar verebilecek düzenlemeleri iki başlığa ayırabiliriz (Çatıkkaş, 2016: 20):

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

Bazı işletmeler, birtakım hileli uygulamalarla mali tablolarını olumsuz etkileyerek giderlerini yüksek, hasılatlarını ise düşük göstermektedirler. Böylelikle işletme kârını azaltmak suretiyle vergi yükünü düşürerek daha az vergi ödemeyi ve kâr payını az dağıtmayı amaçlamaktadırlar. Bu amaçlara ulaşmak için, muhasebe kayıtlarında işletme hasılatını gizleme, stok kalemleriyle oynama, fazla amortisman ve karşılık ayırma gibi yollara başvurmaktadırlar. Bu ve benzeri düzenlemelere orta ve daha küçük işletmelerde sıkça rastlanmaktadır. Bazı işletmeler ise, gelir ve gider hesaplarında birtakım oynamalar yaparak mali tablolarını olumlu yönde etkileyerek ekonomik ve mali durumunu olduğundan daha iyi gösterme yolunu amaçlamaktadırlar. İşletmeler, bu amaç doğrultusunda aktif ve pasif üzerinde oynama yapıp bazen aktiflerini yüksek tutarak bazen de borçlarını düşük göstererek mevcut durumlarını olduğundan daha iyi gösterebilmektedir. Böylelikle, finansal durumu iyi bir işletme olarak piyasalarda yer alıp daha fazla kaynak temin etme konumuna geçebilmektedirler. Usule aykırı bu hileli işlemlere, daha çok büyük ölçekli işletmelerde rastlanmaktadır. Zira işletmeler büyüyüp genişledikçe daha çok kaynak ihtiyacı oluşup, kendilerini daha iyi gösterme eğilimine girmektedirler (Çatıkkaş, 2016: 20;).

2.2.2.1.4. Alış Hileleri

İşletme sahiplerinin vergi kaçırmayı hedefledikleri ve bu doğrultuda gerçekleştirdikleri hilelerden bir diğeri ise alışlara yönelik hilelerdir. Bu kapsamda muhasebe uygulamalarında; yüksek fiyatla alış, gizli alış, kayıt dışı alış, alış ıskontolarını uygulamama işlemleriyle oluşan, dönem kazancını düşürüp, vergiyi kaçırmayı amaçlayan hileli işlemler yapılmaktadır. Alış hilelerinde genellikle alış faturaları tutarlarının olduğundan yüksek beyan edilmesi gibi işlemlerle karşılaşılmaktadır. Alınan mal bedelinin fatura bedelinden az olmasına karşın, satıcı firmalar yüksek tutarlı fatura düzenleyerek alıcıların hile yapmasını kolaylaştırmaktadırlar (Küçüksavaş, 2006: 373).

2.2.2.1.5. Satış Hileleri

Satış hileleri, ürün veya sunulan hizmete ait bedellerin kısmen veya tamamen muhasebe kayıtlarına gerçekleşen tutardan daha düşük tutarda kaydedilmesiyle yapılmaktadır. Satıcı firmalar yüksek birim fiyatlı ürünün satışını fiyatı düşükmüş gibi satış yapıp fatura düzenlerken aradaki fark iş sahipleri tarafından açıktan tahsil edilmektedir. Bu tür hileli uygulamalar; fatura sahtekârlığı, gizli satış, uydurma firmalara satış, zarara satış şeklinde gerçekleşmektedir (Sonsuzoğlu, 1996: 97).

2.2.2.1.6. Özel Giderleri İşletmeye Yansıtma

İşletmeyle bağlantısı olmayan özel giderlerin işletme giderleri içerisinde gösterilerek muhasebe kayıtlarına alınmasıyla oluşmaktadır. Şahsi olarak alınan ev, araba gibi giderler, seyahat masrafları, konuk ağırlama, şahsi sigorta primi giderleri vb. giderler için ödenen paraların işletme gideri olarak kayıtlara alınması örnek olarak verilebilir. Bu durum kârın azalmasına sebep olduğu için ödenecek verginin olduğundan daha az çıkmasına sebebiyet vermektedir (Küçüksavaş, 2006: 373).

2.2.2.1.7. Arzı Giderler

Gelir tablosunda işletmenin net kârına ya da zararına ulaşmak için belli bir dönemde elde edilen gelir ve giderlerinin tamamının gerçeği yansıtacak şekilde kayıtlara alınması gerekmektedir. Gelir tablosu hazırlanırken işletmenin ana faaliyeti

kapsamında oluşan sürekli giderler ile diğer faaliyetlerden elde edilen gelir ve giderler gruplandırılırken süreklilik arz etmeyen olağan dışı gelir ve kârlar ile gider ve zararlar ayrı ayrı kalemlerde gösterilir. Arızı giderler işletmenin süreklilik arz etmeyen, esas faaliyetinin dışında oluşan giderlerdir ve işletme bu tür giderleri gizleme eğiliminde olabilmektedir (MHUD Yayını, 2004: 152-153).

Dönem kârını yüksek seviyelerde görmek isteyen işletmeler, iskonto giderleri, komisyon giderleri gibi giderleri muhasebe kayıtlarına almayabilir. Bu tür giderlerin gelir tablosuna yansıtılamaması sonucunda işletme kârı finansal tablolarda olması gerekenden farklı gösterilebilir.

2.2.2.1.8. İşletme Giderlerini Yükseltmek

İşletmelerde görülen hilelerden bir diğeri ise vergi yükünü en aza indirmek için işletmenin giderlerini yükselterek işletmenin kârını minimum seviyeye indirme eğilimidir. İşletme maliyetlerinin kayıtlarda yüksek olması vergi matrahını düşürecek olup bu da verilecek beyannamenin hileli olmasına sebebiyet verecektir. Bu durumda işletmelere tahakkuk eden vergi miktarı azalırken, işletme varlıklarını artırmış olacaktır. Bu durumdan devlet olumsuz yönde etkilenmektedir (Taşkiran, 1995: 29).

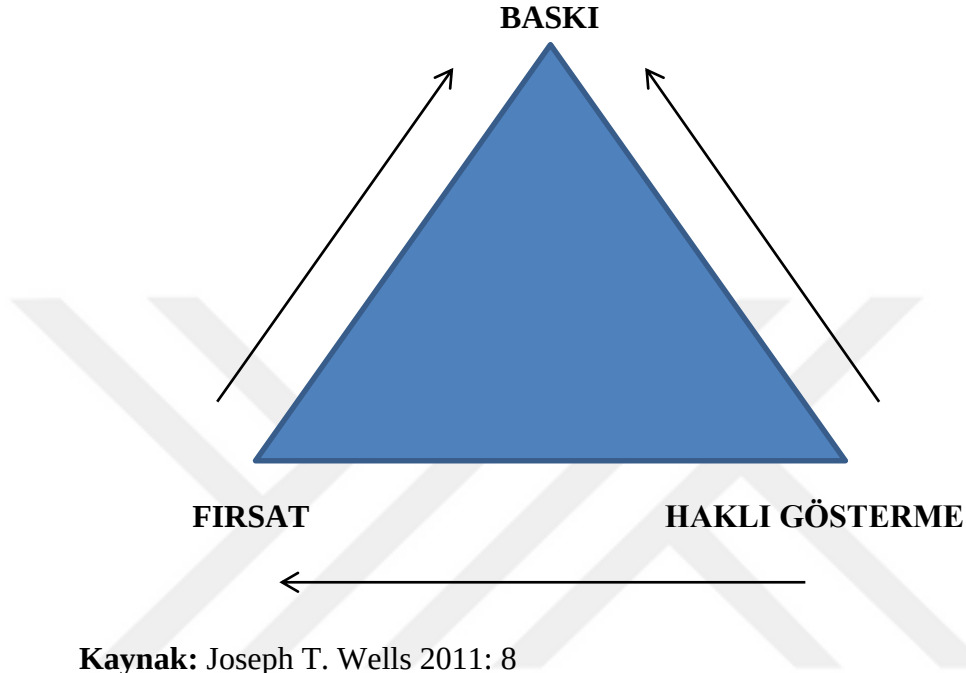
2.2.2.2. İşletme Çalışanlarının Hile Yapma Nedenleri

İşletme çalışanları tarafından yapılan hileler, işletmenin varlıklarının veya kaynaklarının kasıtlı olarak doğru kullanılmaması sonucunda işletmenin zarara uğrayarak çalışanın şahsi menfaat sağlamaya çalışması eğilimidir.

İşletme çalışanlarını hile yapmaya yöneltten birçok neden bulunmaktadır. Bu nedenler bir araya geldiğinde hileyi eyleme dönüştürmek oldukça kolaylaşmaktadır. Bir araştırma kapsamında, zimmetlerine para geçirdikleri gerekçesiyle yargılanan 200 hükümlüyle görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmelerden elde edilen bilgiler, yapılan hileli işlemlerin üç temel ortak nedene dayandığı sonucunu ortaya çıkarmıştır. Bu üç temel nedenin “Baskı”, “Fırsat” ve “Haklı Gösterme” faktörleri olduğu tespit edilmiştir. Bu üç faktörün bir araya gelmesi işletme çalışanları için hile yapma ihtimalin yükseldiğine işaret etmektedir. Donald R.Cressey tarafından

açıklanan ve kişileri hile yapmaya iten bu faktörler, aynı zamanda “Hile Üçgeni” denilen bir kavram ile ifade edilmektedir (Bozkurt, 2009: 111).

Şekil 3. Hile Üçgeni



Kaynak: Joseph T. Wells 2011: 8

2.2.2.2.1. İşletme Çalışanlarını Hileye Yönelten Baskı Unsuru

Hile üçgeninin ilk adımı baskıdır. Baskı unsurları genellikle bireysel ve maddi çıkarılardan dolayı meydana gelmektedir. Günümüzde genel olarak işletme yöneticileri mali tablolardaki bilgilerin, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olmak isteyen çıkar gruplarına olumlu bir izlenim yaratmasını istemektedir. Bu kapsamda hileye başvuran çalışanlar alacakları primler, ücret artışları, iş devamlılığı gibi pek çok kazanım elde ederler. Bazı işletme çalışanlarının da uyuşturucu, kumar veya kredi kartı borçları gibi çeşitli sebeplerle daha fazla paraya ihtiyaç duymaları sebebiyle üzerlerinde oluşan ekonomik baskıdan dolayı, muhasebe uygulamalarında hileye yönelmeleri ve mali raporların hatalı bir biçimde hazırlanması sonucunu doğurabilir (Erdoğan, 2006: 147).

İşletme çalışanlarını hileli iş ve işlemler yapmaya zorlayan baskı faktörü, işletme çalışanlarının kendilerini bu baskılar altında hissedip bu baskıdan kurtulabilmek amacıyla hile yapmaya eğilim göstermeleri ile oluşmaktadır. Bu

baskıların nedeni, ekonomik sorunlardan kaynaklanabileceği gibi psikolojik ve ideolojik nedenlerden de oluşabilmektedir. Örneğin; çalışan personelin yönetim tarafından takdir edilmemesi, çalışanın yüklü miktarlardaki borçları, para kazanmayı hırs haline getirmesi, yaşam standardını yükseltme isteği, gelir düzeyinin yetersiz olması ve önceden öngörülemeyen harcamaların ortaya çıkması gibi kendini göstermektedir. Çalışanlar üzerinde baskı oluşturan unsurlar üç başlık altında toplanabilir. Bunlar işle ilgili baskılar, mali içerikli baskılar ve kötü alışkanlıklardan doğan baskılardır (Bozkurt, 2009: 64-65).

İşle ilgili baskılar çalışanın işinden gerekli hazzı almaması, haksızlığı uğradığını düşünmesi, yükselmek istediği konuma gelememesi, maaşının düşük olması ve yöneticilerce gereken takdiri görememesi nedeniyle oluşmaktadır. Mali içerikli baskılar genellikle çalışanların birtakım sebeplerle paraya ihtiyaç duymaları nedeniyle oluşan baskılardır. Örneğin; para hırsı ve doyumsuzluk, güzel yaşama isteği, yüksek tutarlarda şahsi borçlar, yüksek tutarlı sağlık giderleri ve öngörülemeyen mali ihtiyaçlar verilebilir. Kötü alışkanlıklardan oluşan baskılar ise çalışanın mali içerikli baskılarla bağlantılı özellikler taşımasıdır. Çalışanın, uyuşturucu, alkol veya kumar bağımlısı olması, gece hayatına düşkün olması gibi faktörler bu kapsamda hileyi doğurabilecek nedenler arasında değerlendirilmektedir (Bozkurt, 2009: 65).

Mali raporları olduğundan daha iyi düzenlemek adına muhasebecilerde baskı altına alınabilir. Çünkü bu baskının arkasında çalışanların ücretleri, primleri ve yöneticilerin daha çok para kazanma hırsı vardır. Çalışanların da daha çok paraya ihtiyaç duyması nedeniyle hile meydana gelebilir (Bulca vd. 2014 :51).

2.2.2.2.2. İşletme Çalışanlarını Hileye Yönelten Fırsat Unsuru

Hile üçgeninin ikinci ve en kritik öneme sahip unsuru fırsattır. Denetimlerin yapılmaması veya etkin bir denetim mekanizmasının işlememesi ya da tepe yönetiminin denetimleri geçersiz sayma gücü gibi durumların olması, hilenin gerçekleştirilmesine zemin hazırlayan unsurlardır. Uygun ortam ve koşulların varlığı, hile eğiliminde olan bir çalışan için fırsat anlamı taşımaktadır. Özellikle iç kontrol mekanizması yeterli olmayan işletmeler, bu sebepten kaynaklı hileli eylemler için

elverişli bir konuma sahiptir. Çünkü hile yapmaya eğilimli bir işletme çalışanı, işletmedeki iç kontrol mekanizmasının yetersiz olmasını fırsat bilerek zimmetine para geçirmek isteyebilir. İşletme personellerini hileye sevk eden fırsat faktörleri genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2009: 66):

- Zayıf ahlâk anlayışı,
- Gizli anlaşmalar,
- İşyerinin disiplin yetersizliği,
- Çalışanlar arası bilgi akışının güçsüz olması,
- İşletme yönetiminin alanında yetkin olmayışı,
- İç kontrol ve denetim eksikliği.

2.2.2.2.3. Yapılan Hileyi Makul Kılma/Haklı Gösterme Çabaları

Hileye başvuran yönetici veya çalışanların, yaptığı davranışı kendince makul bir sebebe dayandırarak haklı göstermeye çalışması durumudur. Kişi, hile eyleminde bulunduktan sonra psikolojik anlamda rahatlayabilmek için işlediği suç hakkını gösterecek ve üzerindeki hissiyatı hafifletecek birtakım gerekçelere sığınma ihtiyacı duymaktadır. Nakit hırsızlığına başvuran bir personelin, yaptığı hırsızlık gibi değil de borçlanma olduğu hususunda şahsını ikna ve haklı gösterme uğraşında olması bu durumun örneklerinden sayılabilir (Açık 2012: 356).

Hileyi yapan çalışanların, bu davranışlarına gösterdikleri gerekçeler genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2009: 67):

- Şu ana kadar yaptığım hizmetlerimin karşılığı,
- Bunu herkes yapıyor,
- Yaptığının suç olabileceğini düşünmemiştim,
- Bundan kimse zarar görmedi,
- Gösterdiğim başarılar ödüllendirilmediği için yaptım,
- Önemli bir gerekçem vardı,

- Böyle bir şeyi ilk defa yaptım,
- Hırsızlık yapmadım, sonra geri yerine koyacaktım,
- Arkadaşlarım yüzünden yaptım.

2.2.3. Muhasebede Hilelerin Türleri

Muhasebe hilelerine başvurulmasındaki amaç haksız ve kolay bir şekilde kazanç sağlama olduğundan bu hilelere başvuranların her çeşit yolu meşrulaştırarak bu hileleri yapmalarıyla birlikte karşımıza birçok hile türü çıkmaktadır. Literatürde sıklıkla görülen muhasebede hile çeşitlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

2.2.3.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hataları, genellikle bilgisizlik ve dikkat eksikliğinden kaynaklanan matematik hataları, kayıt ve nakil hataları, unutma, tekrarlama ve bilanço hataları olarak karşımıza çıkmaktadır. Fakat önceden planlanmış amaçlara ulaşabilmek arzusuyla bu hatalar tekrar eder ve sıklıkla yapılırsa artık kasti hataya dönüşür ve muhasebe hatası gurubundan çıkarak kasıtlı olarak başvurulmuş bir hile olarak adlandırılır. Bu kasıt unsurunu tespit etmek güçtür (MHUD, 2004: 128).

Muhasebe hilelerinin özünde var olan faktörün kasıtlı olup olmadığının tespiti için yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir (Gürbüz, 1995: 62):

- İşletmede karşılaşılan hatalar benzer olarak ve sürekli tekrar ediyorsa, yapılanların hile olduğu sonucuna ulaşılır.
- Yapılan hatanın işletme özelinde bedel olarak yüksek olması durumunda bu hataya hileymiş gibi yaklaşılır.
- Hatalı işlemin üstünü kapatacak mahiyette yapılan yanlışlıklar, hile olarak değerlendirilir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda hatanın tekrar etme sıklığı, mali açıdan yüksekliği veya işletmenin işlem hacmi içindeki oransal büyüklüğü genel olarak o işlemlerin kasten yapıldığını ve hile olduğunu göstermektedir (Irmak vd. 2002: 40).

2.2.3.2. Kayıt Dışı İşlemler

İşletmeler, faaliyetlerine ilişkin olarak bütün muhasebe işlemlerini temel muhasebe ilkelerine uygun olarak belgelere dayandırmak zorundadırlar. Muhasebe işlemlerinin belgesiz bir şekilde yapılması ve muhasebe kayıtlarında gösterilmemesi kayıt dışı işlem olarak ifade edilmektedir. Örneğin satış işlemlerinde alıcıya verilmesi gereken satış faturalarının düzenlenmemesi ve bunun sonucunda bu işlemin muhasebe kayıtlarında yer almaması kayıt dışı işlemlere bir örnektir (Alptürk, 2008: 423).

Kayıt dışılığın sıklıkla görülenleri fatura alınmaması, faturanın düzenlenmemesi veya düzenlenen faturayı saklamak şeklinde ifade edilebilir. Bu işlemler yapılırken, vergi kaçırmak için satışlardan kazanılan hâsılat gizlenmektedir. İşletmeye girişi çıkışı faturasız olan malzemenin matrah farkı, o malzemenin maliyet ile satış tutarı arasındaki farktır. İşletmeye girişi yapılmış fakat satışı kayıtlarda gözükmeyen malzemenin matrah farkıysa, satış tutarının hepsidir. Bunun gibi yapılan birçok hile belgelerde görülememektedir (Aytar, 1998: 23).

Bir muhasebe hilesi olarak sıklıkla karşılaşılan kayıt dışı hileler, işletmelere mikro düzeyde bir takım çıkarlar sağlarken, makro düzeyde ülkenin vergi gelirlerini düşürerek gelir dağılımını bozmakta, işletmeler arası haksız rekabet ortamına yol açmakta ve en önemlisi kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasına ve gelişmesine sebebiyet vermektedir.

2.2.3.3. Gerçek Dışı Hesaplar

Muhasebede görülen hile türlerinden bir diğeri de, maliyetleri artırmak veya hasılatı saklamak amacıyla başka kişiler adına hayali hesaplar açılmasıdır. Bu hesaplar kullanılarak işlemler olduklarından farklı şekilde kayıtlara geçmiş olur. Hayali hesaplar açılarak, ticari faaliyette bulunulmadığı halde bulunulmuş gibi gösterilerek yanıltıcı ve aldatıcı kayıtlar oluşturulup hileye başvurulmaktadır. Bu gaye ile açılmış olan hayali hesaplar sonrasında uygun bir hesapla karşılaştırılarak kapatılır (MHUD, 2004:130).

Hileye başvuran işletmelerin hayali kişi ve firmalara açtıkları hesapların gayesi aşağıda belirtilmektedir (Irmak vd. 2002: 44-46):

- Belgesiz ve kayıtlara geçirilmeyen işlemleri denkleştirmek gibi düşüncelerden ötürü uydurma hesaplara başvurulmasıdır,
- İşletmenin yönetici, ortak veya personelinin yaptığı usulsüzlükleri örtbas etmek istemeleridir,
- İşletmelerin mali yönden gerçek durumlarını daha iyi veya kötü lanse etmek istemesidir,
- İşletmelerin vergi kaçırma düşüncesidir.

İşletmelerde görülen en çok uydurma hesaplar aşağıda açıklanmaktadır.

- Gerçekte olmayan kişi ve şirketlerden mal alınmış gibi belge düzenlenmesi ve kayıtlarda gösterilmesi,
- Sahte kişilere açılan alacak hesapları ile şüpheli hale düşürülen alacaklara karşılık ayrılması,
- İşletme, ortaklara borçlu olarak gösterilip, bu kişilerin hesaplarına nakit transferi yapılması,
- Vergiden muaf esnafa iş verilmiş şekilde gider pusulası düzenlenerek giderlerin fazla gösterilmesi,
- Yüksek tutarlı satılan mal ve hizmetlere, düşük tutarlı fatura hazırlanmasıdır.

2.2.3.4. Sahte Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması

Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde sahte belge “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge” olarak açıklanmaktadır.

Tanımdan da görüleceği üzere belgeler üzerinden gerçekleştirilen muhasebe hilesidir. Sahte belge hilesi, muhasebe hilelerinde en çok kullanılan yöntemlerden biridir. Bu hile türü iki şekilde gerçekleştirilir. Birincisi; belgenin kendisinin ve

içindekilerin gerçeği yansıtmaması durumudur yani tamamen sahte belge kullanımıdır. Diğer, belgenin gerçek olup, belge içeriğinin gerçekleri yansıtmamasıdır. Sahte belge kullanımının tespit edilmesi ve ortaya çıkartılması güç bir durumdur (Açık, 2012: 357).

Faaliyetleri devam eden işletmeler içinde bulundukları dönemde, aslında hizmet veya mal satışı yapmamalarına rağmen satış yapmış gibi sahte belge düzenleyebilirler. Ayrıca gerçekte var olmayan veya ticari hüviyetini sonlandırmış işletmeler adına da belge düzenlenebilmektedir. Hatta bazı işletmeler üzerinden bilgileri olmadan matbaada fatura bastırılıp kullanılmaktadır. Sahte belge kullanımında vergi kaçırmak en önemli etmendir (Güçlü, 2013: 77).

2.2.3.5. Zamanından Önce veya Sonra Yapılan Kayıtlar

Bu tür hileli işlemler yapılan muhasebe kayıtlarının tarihinden önce ve sonra kayıtlara alınmasıdır. Buradaki gizli beklenti işletmenin mal stoklarının fazla çıkması veya işletmenin likidite durumunun işletme ile ilgili çıkar gruplarına olduğundan daha iyi gösterilmesidir (Açık 2012: 356).

İşletme faaliyetleri kapsamındaki işlemlerin düzenli olarak ve zamanında defterlere kaydının yapılması gerekmektedir. Zamanında kaydı yapılmayan işlemler, muhasebenin raporlama aşamasında işletmenin gerçek durumu ile ilgili yanlış bilgiler ortaya çıkararak ciddi problemlere yol açmaktadır. V.U.K.'nın 219. maddesine göre işlem yapıldığı tarih itibarıyla muhasebe kayıtlarının yapılması için verilmiş olan süre 10 gün olarak belirtilmiştir.

Muhasebeye konu olan işlemlerin gerçekleşme zamanı vergilendirme ve muhasebe uygulamaları açısından büyük bir öneme sahiptir. Bu işlemlerin Vergi Usul Kanununda belirtilen süre zarfında kayıtlara geçirilmesi gerekmektedir. Muhasebe işlemleri, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği vergileme döneminde kayıt altına alınmalıdır. Bu kapsamda işlemlerin gerçekleşme tarihleri ile kayıtlara alınma tarihleri ayrı ayrı düşünülmelidir. Bazı işletmeler, hukuksuz birtakım avantajlar elde etmek amacıyla muhasebe işlemlerine ilişkin kayıtları, ya işlemin gerçekleştiği tarihten önce yapmakta ya da sonrasına bırakmaktadır. Bir işletmenin nakit

durumunu iyi gösterebilmek adına ertesi dönemde tahsil edilecek alacakların, dönem kapanmadan önce kayıtlarda gösterilmesi durumunda, zamanından önce bir kayıt yapılmış olmaktadır. Örnek olarak bir işletmenin 2020 yılı veresiyeli işlemlerinden oluşan, 500.000,00 TL alacağının 04.01.2021 tarihinde tahsil edilmesine karar verilmiştir. İşletmenin muhasebe yetkilisi 2020 yılı bilançosunu hazırlarken 2021 yılında tahsil edeceği 500.000,00 TL alacağını defterlere 31.12.2020 tarihinde tahsil etmiş gibi alarak bilanço nakit stokunun mali tablolarda olması gerekenden 500.000,00 TL fazla gözükmelerini sağlamıştır. Yapılmış olan bu kayıtla işletmenin nakit stoku 500.000,00 TL arttırıldığından hissedarlara ve kredi verecek kuruluşlara yanıltıcı bilgiler sunulmuş olmaktadır (Irmak vd., 2002: 43).

2.2.3.6. Bilançonun Maskelenmesi

Bilanço; bir işletmenin belli bir anda uhdesinde bulundurduğu varlıklarla ve bu varlıkların sağlanmış olduğu kaynakları, belirli bir düzen ve tertip içerisinde gösteren finansal bir tablodur (Lazol ve Çabuk, 2005: 8). Bilançonun maskelenmesi ise; belli bir amaca dönük olarak bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesi işlemidir. Maskelenmesi düşünülen işlemler kendileri ile ilgili olmayan hesaplara aktarılır. Bilanço maskeleyesindeki temel amaç; işletmenin finansal durumu ile karlılık ve likiditesi hususlarında kişi ve kurumlara doğru olmayan bilgiler vermektir (Jenny ve Niedermeyer 1949'dan, Aktaran: Topsak, 2009: 63).

Mali tablolar birçok kesime bilgi aktardığı için doğruluk, açıklık, kesinlik ve samimiyet gibi ilkeler doğrultusunda düzenlenmelidir. Böylelikle, mali bilgi kullanıcıları (yöneticiler, ortaklar, devlet, kredi kuruluşları vb.) işletmeye ilişkin yanıltıcı olmayan bilgileri alabilmektedirler. Bilânçoların da, diğer mali tablolar gibi muhasebe ilke ve esasları çerçevesinde düzenlenmesi gerekmektedir. Öyle ki bilânçolar bir işletmenin mevcut finansal durumunu en açık şekilde gösteren mali tablo özelliğine sahip olduğundan bu bilgilere ihtiyaç duyan işletme paydaşları bu bilgilere göre plan yapmaktadırlar. Bahsi geçen ilke ve esaslara aykırı olarak düzenlenen bilançolar, birtakım hilelerle maskelenerek ilgililer için yanıltıcı bilgiler vermektedir. Bilânço maskeleymesi, bir işletmenin birtakım haksız çıkarlar sağlamak amacıyla muhasebe ilke ve esaslarına uymadan bilânçosunu olduğundan farklı bir

şekilde düzenlemesi olarak açıklanmaktadır. Bir muhasebe hile türü olan bilânço maskeleyesi, dönem sonlarında envanter ve değerleme işlemleri sırasında yapılmaktadır. Bilânço maskeleyesi, belirlenen amaca dönük olarak iki şekilde yapılabilmektedir. Bunlar; bilançonun güzelleştirilmesi ve bilançonun kötüleştirilmesidir (Bayraklı vd. 2012: 85).

Bilanço hesaplarında yapılacak değişikliklerle bilançonun pozitif şekilde maskelenmesi bilanço güzelleştirmesi olarak adlandırılmaktadır. Bilanço güzelleştirmesindeki temel amaçlar aşağıdaki gibi belirtilebilir (Lök, 1983: 27):

- Kredi kuruluşlarından daha çok kredi alabilmek,
- İşletmenin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatlarını yükseltmek,
- Şirket ortaklarına dağıtılan kârı artırmak,
- İşletme hakkında tereddütte kapılan ve şüphelenen ortakları teskin etmek,
- İşletmenin kamuoyundaki duruşunu güçlendirmek,
- Yeni ortakların işletmeye katılımını teşvik etmek.

İşletmenin gerçekte olan finansal durumunu daha iyi göstermek için yapılan bilançonun güzelleştirmesinin yapılmasına ilişkin başvuru yollarında bazıları aşağıdaki gibidir (Irmak, vd. 2002: 49);

- Aktif kıymetlerin değerini olduğundan yüksek göstermek,
- Duran varlıklar için amortisman ayırmamak,
- İşletmeye ait olmayan malları işletmenin malı olarak göstermek,
- Satışı yapılmayan malları satılmış gibi göstermek,
- Şüpheli alacaklara karşılık ayrılması,
- Bazı dönem giderlerini gelecek dönemlerin gideri gibi göstermek,
- Gelecek döneme ait gelirleri bu dönemin gelirleri gibi göstermek,
- Çeşitli giderlerin yasal defterlere kaydının yapılmaması.

Bilançonun kötüleştirilmesi ise bilançonun olumsuz şekilde maskelenmesi ile yapılmaktadır. Varlıkların düşük değerlendirilmesiyle bilanço olumsuz maskelenmiş olur. Maliyetlerin abartılması, giderlerin arttırılması, gelirlerin olduğundan düşük gösterilmesi ve bunların sonucunda işletme karının gerçek halinden daha az gösterilmesi bilançonun olumsuz yönde maskelenmesidir (Açık, 2012: 357-358). Bilanço kötüleştirilmesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bayraklı vd. 2012: 86; MHUD, 2004: 154; Irmak, vd. 2002: 50):

- Karı az dağıtmak ya da hiç dağıtmamak, spekülasyon yapmak,
- Vergi kaçırmak, hisse senetlerinin borsa değerini düşürmek,
- Ayrılmayı düşünen ortaklardan veya ölen ortakların kanuni mirasçılarından ortaklık paylarının ucuza alınmasını planlamak,
- İşletmeden alacağı olanlar ile daha avantajlı anlaşmalar düzenlemek (konkordato anlaşması vb) şeklindedir.

2.2.3.7. Bilgisayar Hileleri

Küreselleşmenin etkisiyle birlikte gelişen teknolojiyle beraber bilişim sektöründe yaşanan hızlı ilerlemeler, bilgisayar merkezli sistemlerin yaşamımızın her evresinde kullanılmasını gerekli bir hale getirmiştir. Bilgisayar sistem ve programları, elektronik fatura düzenlenmesi, muhasebe işlem ve olaylarının paket programlar sayesinde hesaplanması, kaydedilmesi ve gerektiğinde düzeltilmesi işlemlerinde sağladığı hız ve kolaylıktan ötürü muhasebedeki hataları azaltmaktadır. Bununla birlikte, birtakım muhasebe hilelerinin de yapılmasını kolaylaştırmaktadır. (Demir, 2020: 33).

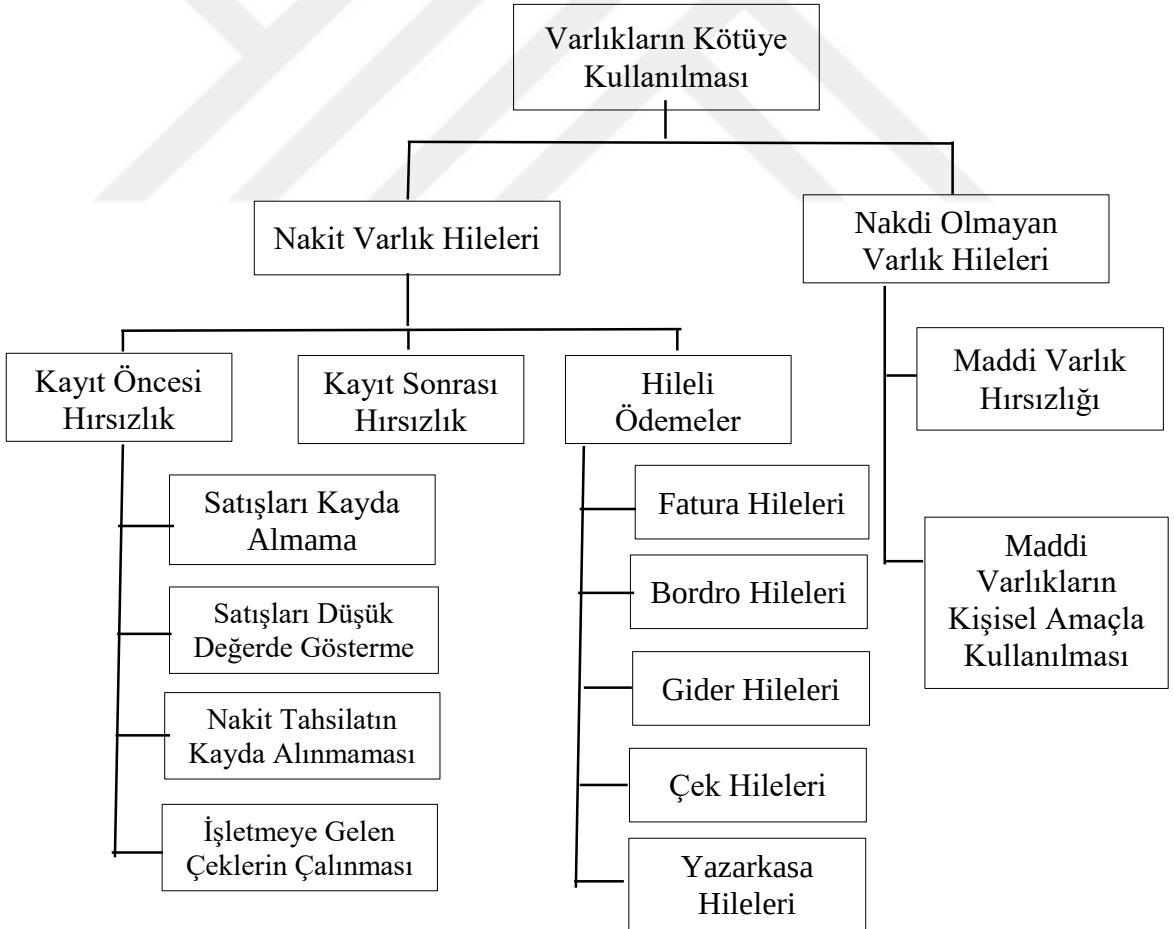
Bilgisayarların, hayatımızın birçok evresinde sağladığı pratik yararlar, onların birtakım hileli işlemler için kullanılmasına neden olmuştur. Bilgi teknolojisi ile bağlantılı bir şekilde oluşan bu hata ve hileler denetim literatürüne “bilgisayar hataları” ve “bilgisayar hileleri” olarak girmiştir. Bilgisayar hileleri; genellikle hatalı veri girişi, yazılımlarda yapılan değişiklikler ve dijital ortamlarda depolanan muhasebe bilgilerinin değiştirilmesi ya da silinmesi şeklinde yapılmaktadır (Karakaya, 1994:118).

2.2.3.8. Varlıkların Kötüye Kullanımı

İşletme çalışanının işletme varlıklarını haksız bir şekilde ele geçirmesi veya şahsi çıkarları doğrultusunda kullanması şeklinde oluşan hile türlerindendir (Bozkurt, 2009: 65).

Yukarıdaki açıklama kapsamında varlıkların kötüye kullanılması; varlıkların çalınması ya da amaca uygun olarak kullanılmaması biçiminde de açıklanabilmektedir. Günümüzde işletme personellerince çoğunlukla yapılan varlıkların kötüye kullanılmasına ilişkin hile türleri, nakit varlık ve nakdi olmayan varlık hileleri olarak iki başlıkta incelenmektedir. Varlıkların kötüye kullanımı aşağıdaki şekilde ayrıntılı bir biçimde gösterilmiştir (Akdemir, 2010:36).

Şekil 4. Varlıkların Kötüye Kullanılması



Kaynak: ACFE Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2010 Global Fraud Study. 2010:7.

2.2.3.9. Yolsuzluk ve Ahlaki Olmayan Davranışlar

Yolsuzluk ve ahlaki olmayan davranışlar; işletme çalışanın, bir işletme faaliyetinde işverenin ya da başka birisinin haklarını suiistimal ederek, bilgi ve yeteneğini doğru olmayan bir şekilde şahsına veya bir başkasına çıkar sağlamak için kullanmasıdır. Bu gruptaki eylemler sonucunda oluşan hileler, işletmenin zarar maliyetinin artmasına ve kârın düşmesine sebep olmaktadır. Yatırımcının işletmeye karşı güveni azalmakta ve büyüme ilerlememektedir. Bu gibi hileli durumlar kaynak dağılımını olumsuz olarak etkileyerek işletmenin rekabet edebilirliğini azaltıp işletmenin iflası ile sonuçlanabilmektedir (Bozkurt, 2009: 73).

Bu başlık altındaki davranışlara rüşvetin hem alınması hem verilmesi, bağış ve hediyelerin kabulü ve çıkar çatışmaları örnek olarak verilebilir (Aydın, 2006: 11).

2.2.4. Muhasebede Hile Belirtileri

Literatürde kırmızı bayrak olarak da karşılaşılabilen hile belirtileri; işletmenin mali tablolarında hileli işlemlerin gerçekleşmiş olabileceğini gösteren belirtilerdir. İşletmelerde hilelerin tespit edilmesinde uyarıcı sinyaller varsa, o işletmede hile yapılma ihtimali de yüksektir (Pehlivanlı, 2011: 36).

Muhasebede yapılan hilelerin belirtileri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Albrecht vd, 1995:56);

- Muhasebeyle alakalı anormallikler,
- Analitik anormallikler,
- Olağandışı davranışlar,
- İç kontrol eksiklikleri,
- Aşırı yaşam biçimleri,
- Şikâyet, uyarı ve imalar,

2.2.4.1. Muhasebeyle İlgili Anormallikler

Muhasebe uygulamalarında hileye yönelmenin düşünülmesine neden olan birden çok belge, kayıt ve işlem yer almaktadır. İşletme personelleri bu işlem ve

belgeleri şahsi menfaatleri yönünde değiştirerek haksız ve kişisel çıkar sağlamaktadırlar. Genellikle görülen muhasebede hile belirtileri aşağıda belirtilmektedir (Bozkurt, 2009: 15).

- Borçlu ve alacaklı işlemlerde düzeltme kayıtlarının bulunması,
- Aynı kişiden birçok alış faturası alınması,
- Mali belge numara ve tarihlerindeki tutarsızlıklar,
- Belgelerde tahribat görülmesi,
- Belgeler üzerinden el yazıları bulunması,
- Klasörlerde belgelerin aslı yerine fotokopilerinin yer alması,
- İsim ve adresleri sıklıkla görülen müşteri ve satıcılar,
- Fire ve hurdalarda artış,
- Kasa hesabının tutarlarının yüksekliği,
- Kasada yer alan noksanlıklar ve fazlalıklar,
- Kaybolmuş belgeler,
- Dönemsellik ilkesine uygun olmayan işlemler,
- Satışa ilişkin düzenlenen belgelerde kaşe ve imzanın yer almaması,
- Fiziki varlık ve stoklardaki noksanlıkları,
- Şüpheli alacakların artması,
- Vadesi geçmiş hesaplarda artma,
- Vergileri etkileyebilecek düzeltmeler,
- Sevk belgeleri bulunmayan satışlardır.

Yukarıda belirtilen nedenler işletmelerde muhasebe uygulamalarında hileli işlemlerin yapıldığının kanıtı niteliğindedir. Bu nedenle işletme yöneticileri, bu tür

hileli işlemlere önlem almak için ya denetim şirketleriyle anlaşmalı ya da etkili bir iç kontrol sistemi kurmalıdırlar (Keskin, 2014: 47).

2.2.4.2. Olağandışı Davranışlar

Hile yapan işletme çalışanlarının kişiliklerinde zaman içerisinde bir değişim yaşanmaktadır. Kişinin şahsını diğer şahıslardan ayıran özelliklerini ve de davranışlarını kendi kendine tartması kişinin vicdanıyla baş başa kalmasına sebep olmaktadır. İşletme personelleri içinde kaldıkları ortam dolayısıyla, endişe, korku ve suçluluk duygularına maruz kalmaktadırlar. Bu durumda bireyleri ister istemez bir farklılaşma boşluğuna bırakmaktadır (Arzova 2003: 124)

İşletme çalışanlarında stres, korku ve suçluluk duyguları ile oluşan davranış değişiklikleri ortaya çıkmakta ve bu davranışlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bozkurt, 2009: 165):

- Sigara ve alkollü içecek tüketmedeki artış,
- Şüpheliğin aşırı hale gelmesi,
- Sinirlenmenin çok çabuk olması,
- İş arkadaşları ile göz göze gelememe,
- Savunma duygusuyla eleştirilere cevap verebilme,
- Hoşgörüsüzlük,
- İşini yitirme endişesi,
- Uyum içerisinde olan bir çalışanın, aniden kavgacı bir birey haline gelmesi,
- Şakalara alınganlık göstermek,
- Uykusuzluk.

2.2.4.3. Analitik Anormallikler

Analitik anormallikler; fiyat, maliyet ya da her ikisinin karışımı gibi mantıklı olmayan veya realiteden uzak yöntemler ve tutarsız çıkan sonuçlar sebebiyle meydana gelmektedir. Oluşan bu anormallikler uygun olmayan zamanlarda, çok

büyük miktarlar veya çok küçük miktarlar olarak meydana gelmektedir (Arzova, 2003: 124).

Günümüzde karşılaşılan belli başlı analitik anormallikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Fishman, 2001: 3; Bozkurt, 2009: 153):

- Nakit fazlalık veya noksanlıkları,
- Aşırı satın almalar, anlamsız gider ya da ödemeler,
- Hesap bakiyelerinde anlamlı artış veya azalmalar,
- Alacaklar azalırken gelirlerin artması,
- Nakit artışı azalırken artan gelirler,
- Stok azalırken işletme borçlarının artması,
- Hacim artışına paralel olarak birim maliyetlerinin de artması,
- Hacim artarken atık ve döküntülerin azalması,
- Satışlar azalırken stokların artması,
- Fiziki anormallikler,
- Tanımlama ve belirlemelerden sapmalar,
- Atık ve döküntülerdeki artışlar,
- Açıklanamayan stok noksanlıkları ve düzeltmeleri,

2.2.4.4. İç Kontrol Zayıflıkları

Muhasebe hilelerinin engellenmesinde en önemli etken işletmelerde iç kontrol yapısının oluşturulması ve etkin bir biçimde bu sürecin işletilmesidir. İç kontrol sistemi; bir işletmenin veya organizasyonun faaliyetlerinin, belirlenen hedefler doğrultusunda düzenli ve etkin bir biçimde devamının sağlanabilmesi için, yönetimin açıkladığı politikalara uyulmasını, varlıkların korunmasını, hatalı ve hileli işlemlerin önüne geçilmesini, muhasebe kayıtlarının tam ve tutarlı olmasını, mali raporların

zamanında ve güvenilir bir biçimde hazırlanmasını sağlamak arzusuyla uygulanan yöntem ve politikaların bütünü olarak tanımlanmaktadır (Doyrangöl, 2002: 48).

Bir süreç olan iç kontrol sistemi, işletme personellerinin denetim mekanizmasını artırarak, işletmelerin çalışma şekillerini bu doğrultuda açıklamaktadır. İç kontrol sistemi, ahlaki ve etik değerleri ön planda tutarak çalışanlarının yeterliliği, dürüstlüğü, yönetim ve denetim kurullarının oluşumu, işletmelerin örgütsel yapısı ve personel yönetiminin hep birlikte hareket etmesinden oluşmaktadır. İşletmelerde iç kontrol sisteminin oluşmamasında veya etkin bir şekilde işletilmemesinden kaynaklanan birçok hile belirtileri ortaya çıkmaktadır. Bu belirtilerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır: (Çatıkkaş ve Çalış, 2007: 200)

- Belge akış süreçlerindeki noksanlıklar,
- Görev dağılımlarındaki noksanlıklar,
- İç denetim departmanının olmaması veya yetersiz olması,
- Yeterli olmayan muhasebe sistemleri,
- Risk değerlendirme politikalarındaki eksiklikler,
- Uygun ve yeterli yetkilendirmelerin bulunmaması,
- İşe alım süreçlerindeki hata ve eksiklikler.

İşletmelerde oluşan bu biçimdeki muhasebe hile belirtileri, etkili bir iç kontrol mekanizmasıyla varlığını yitirebilmektedir. Etkin bir iç kontrol mekanizması işletmeler için aşağıdaki faydaları sunmaktadır (Bozkurt, 2009: 148):

- Hilenin eyleme dönüşmesine fırsat verilmemektedir.
- Hile yapılmışsa hilenin çok az zamanda saptanarak sorumluların tespit edilmesini sağlamaktadır.
- İşletmelerde yetki dağılımı kapsamında görevlendirmeler yapılmaktadır.

2.2.4.5. Şikâyetler, Uyarılar ve İmalar

İşletme yöneticileri ve çalışanları ile işletmeyle ilgili üçüncü kişilerin hilelerin tespit edilmesinde önemli bir konumda oldukları görülmektedir. Bu kişilerden gelen şikâyet, uyarılar ve imalar hilelerin tespiti açısından önemli sayılabilecek belirteçlerdir. Bir bireyin “işletmede bir şeyler doğru gitmiyor” biçimindeki ifadesi bile dikkate alınması gereken bir geribildirimdir. Yapılmış olan bir çalışmaya göre; büyük çaplı bir işletmede bir yıllık sürede gerçekleşen hilelerin % 43’ü müşterilerden gelen şikâyetler ve personel ikazları sonucunda tespit edilmiştir (Arzova,2003: 124-125).

Hilenin planlanma aşamasından eylem aşamasına geçmesi belirli bir süreçten sonra gerçekleşmektedir. Bu süreçte alınan şikâyetler, imalar ve uyarılar hile belirtileri olarak değerlendirilmeli ve bu tür hile belirtileri, hilelerin ortaya çıkarılmasında önemlilik arz etmektedir.

2.2.4.6. Yaşam Biçimlerindeki Değişimler

İşletme çalışanlarının hileye başvurma nedenlerinin temelinde genellikle ekonomik sıkıntılar yer almaktadır. Hile sürecini kişisel çıkarları için tamamlayıp başarıya ulaştıktan sonra çalışanın ekonomik yönden durumları olgunlaşacak ve yaşam tarzlarında önemli farklılıklar görülecektir. Bu farklılıklar aşağıda belirtilmektedir (Pazarçeviren, 2005: 7).

- Pahalı seyahatlere çıkılması,
- İş arkadaşlarına ekonomik değeri oldukça yüksek hediyeler alınması,
- Kaliteli ve pahalı elbiseler alınması,
- Elit kesimlerin yer aldığı kulüplere üye olunması,
- Yüksek fiyatla araba alınması,
- Yüksek fiyatla ev alınması,
- Mali değeri yüksek ziynet eşyaları alınmasıdır.

Yukarıda belirtilen yaşam tarzlarındaki değişimler, önemli hile belirtileri olmakla beraber tam bir kanıt niteliği taşımamaktadır. İşletme personelleri üzerine, etkin bir iç kontrol süreci işletilip, gereken incelemeler ve çalışmaların yapılmasına müteakip nihai karar verilmelidir.

2.3. Hata ve Hileyi Birbirinden Ayıran Temel Özellikler

Muhasebe uygulamalarında yapılan hata ve hileler arasındaki en önemli fark, kasıt unsurunun var olup olmamasıdır. Bir olayın yapılış esnasında kasıt unsurunun bulunması hile olarak kabul edilirken, bilinçsiz bir şekilde gerçekleştirilen, kasti olmayan eylemler ise hata olarak kabul edilmektedir. Hileyi eyleme dönüştüren kişinin bu faaliyetleri gizleme amacıyla olmasından dolayı hileler hatalara göre daha zor ortaya çıkmaktadır (Özçelik vd. 2017: 200).

Muhasebe uygulamalarının en başından başlayarak finansal tabloların hazırlanması ve sonuçlarının yayımlanması aşamalarına kadar bütün süreçlerde hata ve hileli işlemler yer alabilmektedir. Hatalar, mali bir işlemin defterlere ya hiç kaydedilmemesi ya da eksik veya ait olduğu dönemden farklı dönemlere kaydedilmesi, değerinin bilinçsiz bir şekilde yanlış olarak kaydedilmesi ya da doğru olmayan bir hesaba borç veya alacak olarak kaydedilmesi vb. durumlarda ortaya çıkmaktadır. Muhasebe hataları genellikle bilgisizlik, tecrübesizlik ve dikkatsizlikten dolayı kasıtlı olmayan nedenler ile oluşurken, muhasebe hileleri ise bilinçli ve bir çıkar gözetilerek yapılmaktadır (Erdoğan, 2002: 21).

Yapılan çalışmalar, genellikle hataların işletme çalışanlarınca bilinçsizce yapıldığını göstermekte iken buna karşın hilelerin ise, daha çok işletme tepe yöneticileri ile işletme ortaklarınca birtakım çıkarlar gözetilerek kasıtlı olarak yapıldığını göstermektedir. Muhasebe uygulamalarında hilelere yönelmenin öncelikli nedeni ve amacı, devlete ödenecek vergi yükünü azaltarak, mikro düzeyde işletme adına haksız kazanç elde etmektir. Bir diğer önemli neden ise, kredi kuruluşlarından kredi alabilmek için işletmenin finansal tablolarda var olan olumsuz durumunu gerçek durumundan daha iyi gösterebilmektir. Hileli işlemde bir çıkar gözetilirken hatalı işlemler kasıtsız olarak yapıldığı için çıkar unsuru bulunmaz (Erol, 2008: 231).

Muhasebe hata ve hilelerini birbirinden ayırmak güç bir durumdur. Fakat muhasebe hatalarının temelinde dikkatsizlik faktörü bulunmaktadır. Dikkatsizlik durumunun süreklilik arz etmesi ve bu doğrultuda kasıt unsurunun varlığının tespit edilmesiyle muhasebe hatalarının, muhasebe hilesi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Bayraklı vd. 2012: 77).

Muhasebe hataları genellikle muhasebe işlemlerinin kayıt edilmesi esnasında yapılmaktayken muhasebe hileleri hem kayıt esnasında hem de yapılan yanlış kayıtların saklanması amacı ile mali belgeler kullanılarak yapılmaktadır. Muhasebe hatalarında herhangi bir kasıt ve gizleme unsuru bulunmadığı için tespiti ve düzeltilmesi daha kolayken, hileleri tespit etmek ve ispatlamak daha güçtür (Altındağ, 2001: 685).

Muhasebe hilelerine yönelen kişiler, kendilerine veya başkaları adına bir menfaat sağlama amacı içerisindeyler. Fakat hata yapan kişiler hatalarından dolayı kendileri için bir menfaat sağlamazlar (Dumanoğlu, 2005: 349).

Muhasebe uygulamalarında karşılaşılan işlemlerde hata veya hile unsurunun değerlendirilmesinde (İrmak vd., 2002: 30-31);

- Düzensizliğin devamlı ve aynı yönde olması halinde muhasebe hilesinin oluşu,
- Düzensizliğin hesabın karşıtı ile hemen anlaşılabilmesi imkânı varken hatayı gidermek için başka bir hatanın yapılması durumunda muhasebe hilesinin oluşu,
- Büyük işletmelerde küçük miktarlarda düzensizliklerin olması durumunda da muhasebe hatasının oluşu, küçük işletmelerde büyük miktarlarda düzensizliğe izin verilmesinde muhasebe hilesinin oluşu,
- Düzensizliğin işletme sahibi, yönetimi veya çalışanlarının menfaati ile sonuçlanması, üçüncü kişilerin ise dolaylı veya dolaysız olarak zararlı çıkması durumunda muhasebe hilesinin varlığı kabul edilmektedir.

2.4. Muhasebe Hata ve Hilelerini Önleme Yöntemleri

Hilelerin önlenmesi, yapılması planlanan hileli işlemlerin eyleme dönüşmeden ortadan kaldırılması ya da plan aşamasındaki hile düşüncesinin gerekli kontrollerin yapılarak eyleme dönüşmesini engelleme aşamasıdır. Hilelerin yapılmadan önlenebilmesi hilelerin ortaya çıkarılmasından daha kolay ve az maliyetlidir. Bu sebeple etkili bir iç kontrol sistemi ile hilelerin gerçekleşmesinde fırsatları azaltan ve hileye başvuran kişilerin cezalandırılmalarını bilmeleri gibi caydırıcı politika ve proseslerin oluşturulması önemlilik arz etmektedir (Keskin, 2014:6.)

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) tarafından 2002 yılında bağımsız ve iç denetçilere öncülük etmesi amacıyla "hilelere karşı yönetim programları ve kontroller" isimli bir çalışma yapmıştır. Çalışmada, işletmelerde yapılan hileleri en aza indirmek gayesi ile üç husus belirlenmiştir. Bu hususlar, işletme içerisinde etik kültürünün meydana getirilmesi, hilelerin önlenmesi için denetim ve yönetim kurullarının oluşturulması, iç denetçi ve bağımsız denetçilerin mesuliyetleridir (Şengür, 2010: 73).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE KÜLTÜRÜ ALGILARININ HATA VE HİLEYE YÖNELİK TUTUMLARINA ETKİSİ: TRA1 BÖLGESİNDE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, TRA1 bölgesinde yer alan Erzurum, Erzincan ve Bayburt illerinde faaliyet gösteren ve Erzurum, Erzincan ve Gümüşhane-Bayburt Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına bağlı muhasebe meslek mensuplarının (SM-SMMM) muhasebe kültürü algılarının hata ve hileye yönelik tutumlarına olan etkisini tespit etmek amacıyla yapılan bu araştırma ile ilgili olarak literatür taraması, araştırmanın amacı, kapsamı, yöntemi, sınırları, hipotezleri ve araştırma neticesinde ulaşılan bulguların değerlendirilmesine ilişkin hususlar bulunmaktadır.

3.1. Literatür Taraması

Araştırma konusu ile ilgili olarak yapılan literatür taraması sonucunda muhasebe kültürü ve muhasebe de hata ve hileler konularında gerçekleştirilmiş birden fazla ayrı çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaların ortak özelliği ise belirli bir il veya bölgede hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü değerleri veya muhasebede hata ve hileye yönelik tutumları tespit edilerek, meslek mensuplarının bakış açılarının; yaşlarına, cinsiyetlerine, mesleki tecrübelerine, unvanlarına, mükellef sayılarına ve eğitim düzeylerine göre farklı olup olmadığının istatistiki olarak tespit edilmesi olmuştur. Türkiye’de bu konularda yapılan bazı çalışmalara aşağıda değinilmiştir.

Taner (2021) tarafından yapılan “Muhasebe Kültürünün Hile Üzerinde Etkisi” adlı çalışmada Hofstede tarafından ortaya konulan kültür sınıflandırmasından hareketle, Türkiye ve ABD arasındaki kültürel farklılıkları ortaya koymak ve muhasebe kültürünün hile üzerindeki etkisini incelemek amaçlanmaktadır. Çalışmanın sonucunda; kültürel farklılıkların hile ve yolsuzluk üzerinde oldukça etkili olduğu, aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının karar verme eylemlerini değiştirebileceği tespit edilmiştir.

Yılmaz (2021) tarafından yapılan “Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Hile Algısı Üzerine Bir Araştırma: Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Örneği” adlı çalışmada muhasebe meslek mensubu adayı olan öğrencilerin hile algılarının ve ayrıca hileli davranışları raporlama düzeylerinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Analiz sonuçlarına göre hile algıları ile raporlama düzeyleri arasında pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Genel anlamda muhasebe meslek mensubu adayı öğrencilerinin hile algılarının ve hileli davranışları raporlama düzeylerinin yüksek olduğu değerlendirilmiştir.

Özdaşlı E. & Bitlisli, F. (2020) “Muhasebe Kültürü Değerlerinin Muhasebe Meslek Mensuplarının İçsel ve Dışsal Motivasyonları Üzerine Etkisi: Bir Araştırma” adlı çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının içsel ve dışsal motivasyonları ile muhasebe kültürü değerlerini açıklamaya çalışmaktadırlar. Çalışma neticesinde esneklik ve şeffaflığın içsel ve dışsal motivasyonu etkilediği tespit edilmiş olup, iyimserliğin içsel, profesyonelliğin ise dışsal motivasyonu olumlu yönde etkilediği gözlemlenmiştir.

Kutlu (2020)’nın “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hileleri Hakkında Algı Ve Tutumlarının Belirlenmesi: Osmaniye İlinde Bir Uygulama” adlı çalışmasında ki amaç, muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileye yönelik algı ve tutumlarını araştırmak ve demografik özelliklerine göre bilinç ve tutumlarının değişip değişmediğini tespit edebilmektir. Çalışmada Osmaniye İlinde faal olarak çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve stajyer muhasebeciler üzerinde anket uygulanarak hata ve hileler hakkında algılar ölçülmüştür. Bahsi geçen ilde 221 meslek mensubu tespit etmiş olup evrenin yaklaşık yarısına ulaşarak çalışma tamamlanmıştır. Çalışma sonucunda, hataların en önemli nedeni olarak iş yoğunluğu ve dikkatsizlik ön plana çıkmaktadır. Meslek mensuplarının cinsiyetlerine ve unvanlarına göre muhasebe hilelerine karşı algı ve tutumları arasında anlamlı bir fark tespit edilememiş olup ülkemizde yapılan muhasebe denetimi, mesleki etik, iç kontrol sistemi vb. konularda eğitim ve seminerlerin daha fazla düzenlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Koç (2019)’un “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Yaklaşımları İle Hileye Yönelme Eğilimleri Arasındaki İlişkiye Yönelik Bir Araştırma: Ankara Örneği” adlı

çalışmasında ise, muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik değerlere bakış açıları ile hileye yönelme eğilimlerine yönelik değişkenleri arasındaki bağlantıları ilişkisel olarak incelenmiştir. 5’li likert ölçeğini kullanarak Ankara ve Trabzon illerinde ki 360 meslek mensubu üzerine bir çalışma yapılmıştır. Çalışma sonucunda, yasal mevzuatlar hazırlanırken meslek mensuplarının görüşlerine yeterince başvurulmadığı anlaşılmıştır. Ayrıca, içinde bulunulan ekonomik durumun mükelleflerin vergi ödememe eğilimine sebebiyet vermesi ve af, uzlaşma gibi konuların sıkça gündeme gelmesinden dolayı meslek mensuplarını hileli işlemler yapmaya eğilim gösterdiği tespit etmiştir. Meslek mensupları arasında ki rekabetinde meslek etiğine uymayan davranışlara neden olduğu belirtilmiştir.

Hüryurt (2018) tarafından yapılan çalışmada “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe-Kültür Değerleri: Kars-Ardahan-Iğdır İllerinde Uygulama” adlı çalışmada Kars Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM) Odasına bağlı olarak çalışmalarını sürdüren meslek mensuplarının kültür ve muhasebe değerleri bakımından tutumlarının hangi boyutta olduğunun tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre, bu bölgedeki meslek mensuplarının kültürel etmenlerin etkisiyle muhasebe kültür değerlerinden tutuculuk, tekdüzecilik, statükoculuk ve gizlilik boyutlarını önemsedikleri ve grup olarak çekingen kültürün özelliklerine sahip oldukları belirlenmiştir.

Korucu (2018)’nın “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik” adlı tez çalışmasının birinci ve ikinci bölümünde hata, hile ve etik kavramları açıklanmıştır. Hata ve hilenin yapılma nedenleri incelenmiş, meslek mensuplarının sahip olması gereken etik kurallar da ilgili yaklaşımlarla birlikte ele alınmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise bir anket uygulaması yapılmıştır. Meslek mensuplarına yöneltilen birtakım sorulara verilen cevaplar sonucunda hataların ortaya çıkmasındaki en önemli neden iş yoğunluğu olarak tespit edilmiştir. Yine vergi oranlarının yüksek oluşu hile için önemli bir faktör olmaktadır. Çalışmanın sonucuna göre, muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerinin ve tecrübelerinin hata ve hilede etkili olduğu belirtilmiştir. Ayrıca basit bir vergi sistemi kurularak vergilendirme açısından iş yükünün azaltılarak, meslek mensuplarının iş yoğunluğunun olabildiğince hafifletilmesi önerilmiştir.

Ömürbek ve Durgunböcü (2018) tarafından yapılan çalışmada; muhasebe çalışanlarının muhasebe hata, hile ve vergi denetimi ile alakalı tutumlarının belirlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin Isparta ilinde çalışan meslek mensuplarına yönelik anket çalışması yürütülmüştür. Yapılan çalışma sonucunda; dikkatsizliğin meslek mensuplarında hataya neden olan en önemli faktör olduğu, en çok görülen hata nedeninin ise fatura almamak ya da kesilen faturayı ibraz etmemek olduğu görülmüştür. En fazla karşılaşılan muhasebe hilelerinin ise bilanço makyajlaması yöntemi ile yapıldığı tespit edilmiştir.

Temel (2017) tarafından yapılan, “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılması ve Kültür Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma” adlı çalışmada muhasebe mesleğini icra edenlerin benimsediği kültürel boyutlar ile hileyi tespit etme davranışı arasındaki bağlantı tespit edilmeye çalışılmaktadır. İstanbul'da hizmet veren bağımsız denetçilerle uygulanan araştırmanın sonuçları baz alınarak denetçilerin kültürel anlamda en etkin kültür boyutunun yüksek güç mesafesi olduğu belirtilmektedir. Bununla beraber denetçilerin kolektif, belirsizlikten kaçınmanın yüksek ve dişillik olgusunun baskın olduğu kültür boyutlarına sahip olduklarını benimsedikleri belirtilmiştir.

Özçelik vd. (2017) tarafından yapılan, “Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmanın amacı; muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileye yönelik tutumlarını belirlemektir. Çalışmada, hata ve hile kavramları açıklandıktan sonra Batı Akdeniz Bölgesi'nde faaliyette bulunan meslek mensuplarına bir anket uygulanmıştır. Anket sonuçları istatistiksel yöntemlerle değerlendirilerek birtakım sonuçlara ulaşılmıştır. Bu sonuçlara göre; muhasebe hata ve hileleri ile ilgili Batı Akdeniz Bölgesinde hizmet veren muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hata ve hileleri konusunda belirtilen durumlara katılma eğilimleri arasında; demografik faktörlere göre bir farkın olmadığı belirlenmiştir. Hata ve hile arasındaki temel farkın kasıt unsuru olduğu belirtilmiştir. Hata ve hileleri en aza indirebilmek için meslek mensuplarına eğitim faaliyetleri düzenlenmeli ve sürekli hale getirilmeli, hile konusunda ise iç kontrol sistemleri geliştirilmeli ve denetimler etkin bir şekilde yapılması önerilmektedir.

Kaya ve Ökten (2014) tarafından yapılan “Kültür Olgusunun Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi” adlı çalışmada muhasebe hileleri ve kültür arasındaki ilişkiyi, Hofstede’in (1980) dört kültür boyutunu temel alarak incelemek ve kültür-muhasebe hileleri arasındaki ilişkiyi değerlendirmek amaçlanmaktadır. Çalışma sonucunda muhasebe hileleri ile aynı ülkelere ait Hofstede boyutlarının bazıları arasında ilişki tespit edilmiştir.

Bekçi ve Bitlisli (2012), “Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmalarında Gray tarafından belirlenen muhasebe kültür değerleri kapsamında meslek mensuplarının hangi düzeyde olduklarını araştırmışlardır. Araştırma Isparta’da çalışan meslek mensuplarına anket yöntemi uygulanarak sürdürülmüştür. Araştırma neticesinde Isparta’da hizmet veren meslek mensuplarının profesyonelliklerinin yüksek olduğu, tekdüzeliğe yakın, tutucu sayılabilecek bir durumda ve şeffaflık beklentisi içinde ama gizlilikten yana muhasebe değerlerine bağlı olduklarını belirlemişlerdir.

Aktaş (2008), “Bursa İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerlerinin Araştırılması” adlı çalışmada, Bursa’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültür değerlerini anket uygulayarak araştırmıştır. Çalışma neticesinde mevcut durumda statükoculuk, tekdüzecilik, gizlilik ve tutuculuk gibi değerler hâkimken, uygulamalardaki beklentilerde ise profesyonellik, şeffaflık, iyimserlik ve esnekliğin hâkim olması yönünde olmuştur.

Kirik (2007)’ın “Muhasebe Hata Ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmada, muhasebecilik mesleği ve mesleği icra edenlerin etiksel boyutları ile muhasebede yapılan hata ve hile konuları araştırılmıştır. Öncelikle muhasebe mesleği ile muhasebenin genel hatları açıklanmıştır. Sonrasında muhasebe mesleğinin etiksel boyutu ve bununla ilgili olarak muhasebede yapılan hata ve hileler ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamında bir anket uygulanmış ve Afyonkarahisar'da bulunan meslek mensuplarının demografik özellikleri, etiksel eğilimleri ve muhasebe hata-hileleri ile ilgili görüşleri alınmıştır. Afyonkarahisar da 222 meslek mensubu olduğu saptanmış olup, 71 meslek mensubuna ulaşılarak çalışma tamamlanmıştır. Meslek mensuplarının eğitim durumları ve tecrübeleri,

etiksel faktörlerin muhasebede yapılan hata ve hilelerde etkili olduğu tespit edilmiştir.

Güvenç ve Karabınar (2006), “İçel İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür Bazlı Muhasebe Değerleri” isimli çalışmalarında, İçel’de hizmet veren meslek mensuplarının muhasebe değerlerinin mevcut durumunu ve bu husustaki beklentilerini incelemişlerdir. Araştırma neticesinde bahsi geçen bölgede hizmet veren meslek mensuplarının görüşleri doğrultusunda, muhasebe kültür eğilimlerinin profesyonel, gizliliği benimseyen, tekdüzelikten yana ve tutuculuğa yakın sayılabilecek bir düzeyde olduğu belirlenmiştir.

3.2. Araştırma

Muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarına yönelik yapılan araştırma ile ilgili bilgi ve bulgular çalışmanın bu aşamasında belirtilecek ve çalışmanın teori bölümünde açık bir biçimde belirtilen kavramlar somut bir şekilde ifade edilecektir.

3.2.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü algılarının hata ve hileye yönelik tutumlarına olan etkisini ortaya koymaktır. Bu doğrultuda, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü değerlerine eğilimleri ve genel görüşleri de incelenmiştir. Araştırma kapsamında kullanılan istatistiksel analiz yöntemleri yardımıyla, meslek mensuplarının demografik özellikleri de göz önüne alınarak farklılıklar ve ilişkiler belirlenmeye çalışılmıştır.

3.2.2. Araştırmanın Önemi

Literatür taramasında ayrı ayrı olmak üzere muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü değerlerinin araştırılması ve yine muhasebe meslek mensuplarının hata ve hile ile ilgili algılarının meslek etiği açısından incelendiği çalışmalara rastlamak mümkün olup Literatür Taraması başlığı altında da bu çalışmalara yer verilmiştir. Fakat muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü değerlerine ilişkin algıları ile hata ve hileye yönelik tutumlarını bir arada araştıran bir çalışmaya

rastlanılmamıştır. Çalışma bu alanda bulunan boşluğu doldurması yönünde önemlilik arz etmektedir.

Önemli görülen ikinci konu ise, çalışmanın uygulama alanı olarak TRA1 bölgesi olarak geçen Erzincan, Erzurum ve Bayburt illerini kapsamaktadır.

Araştırma kapsamının da yapılacak çalışmada, TRA1 bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü değerleri (statükoculuk yerine profesyonellik, tekdüzecilik yerine esneklik, tutuculuk yerine iyimserlik, gizlilik yerine şeffaflık) ile hata ve hileye yönelik tutumları belirlenmeye çalışılacaktır. Bu çalışma muhasebe literatürüne katkı sağlamasının yanında sonrasında yapılacak çalışmalar için rehber niteliği taşıyacaktır.

3.2.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

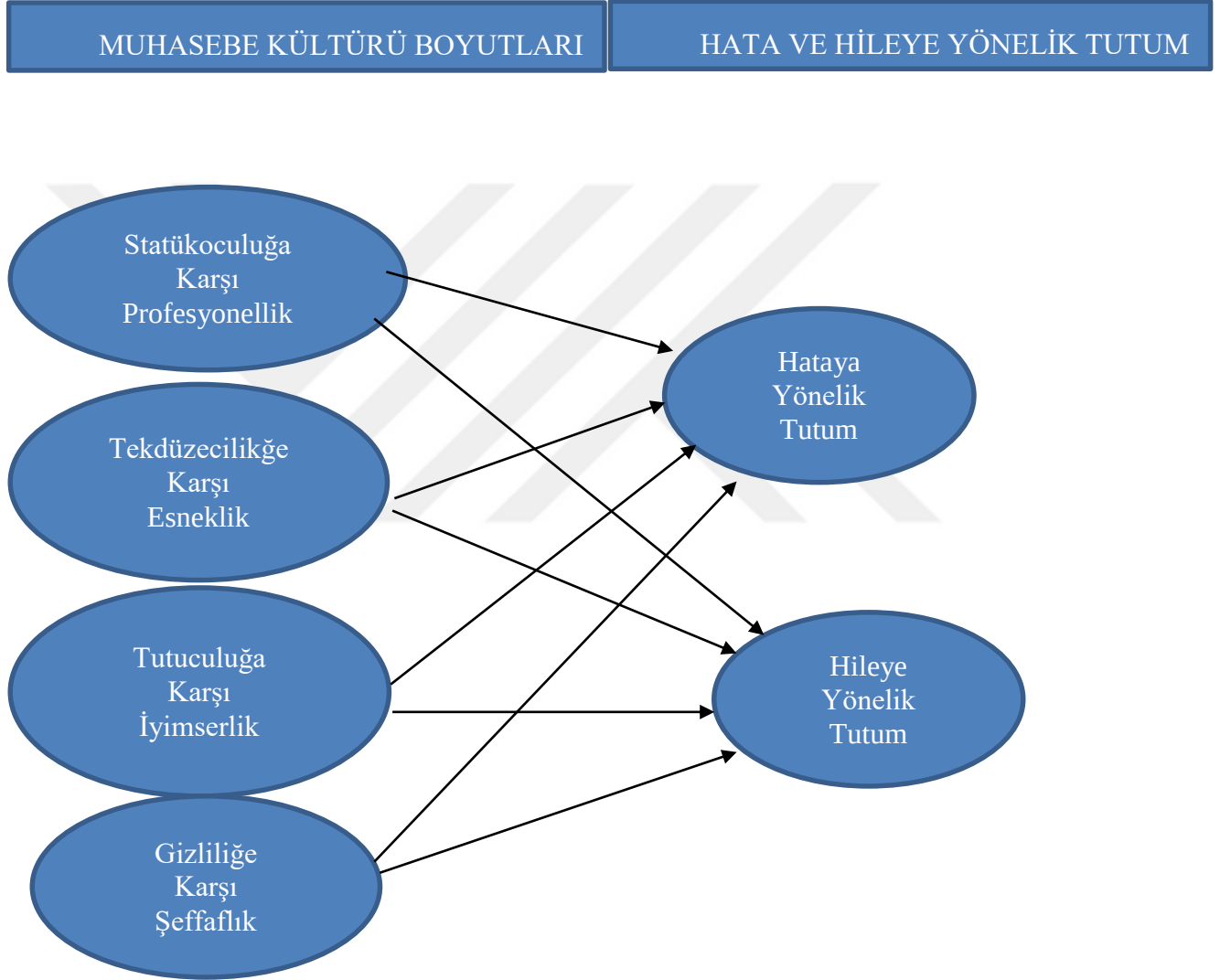
Araştırmanın kapsamını 2021 yılı itibariyle TRA1 Bölgesinde bulunan Erzurum, Erzincan ve Bayburt illerinde mesleğini unvanlı (SM, SMMM) bir şekilde yerine getiren muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Bu sebeple ilgili bölgede yer alan diğer meslek mensupları (YMM, Sertifikasız Muhasebe Yöneticisi, Sertifikasız Muhasebe Personeli ve Stajyer) araştırmanın kapsamına dâhil edilmemiştir.

Araştırmanın sağlıklı ve hızlı bir biçimde tamamlanabilmesi açısından bölgedeki SMMMO'lar ile görüşmeler yapılmış ve meslek mensuplarına ilişkin bilgiler toplanmıştır. Toplanan bilgiler kapsamında meslek mensuplarının adreslerine gidilerek anketler yüz yüze uygulanmıştır. Fakat meslek mensuplarının çalışmalarından dolayı yoğun olması ve tüm dünyada olumsuz etkisini gösteren ve küresel bir sağlık sorunu haline gelen Covid 19 pandemisi dolayısıyla tam bir katılım sağlanamamıştır. Öte yandan araştırma konusunun muhasebede hata ve hileleri kapsamı nedeni ile meslek mensuplarının bir kısmı ankete katılmayı kabul etmemiş ve gidilen adreslerde meslek mensuplarının tamamına ulaşılamaması da katılımı olumsuz etkilemiştir. Katılımın istenilen düzeyle olmamasında etkili olan bu faktörler araştırmanın kısıtlarını meydana getirmektedir.

3.2.4. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Araştırma soruları içinde bulunan değişkenlerin bir model üzerinde gösterilmesi sonucunda Şekil 5’deki model oluşturulmuştur.

Şekil 5. Araştırmanın Modeli



Araştırmanın, yukarıdaki model baz alınarak oluşturulan 2 temel hipotezi vardır. Bu temel hipotezlerin ayrı ayrı 4 adet alt hipotezleri bulunmaktadır. Temel hipotezler ve alt hipotezler aşağıda gösterilmektedir.

Araştırmanın temel hipotezleri ve alt hipotezleri aşağıda belirtilmektedir.

H1.Muhasebe kültürü değerleri muhasebe meslek mensuplarının hataya yönelik tutumlarını etkilemektedir.

H1.1. Muhasebe kültürü değerlerinden Statükoculuğa Karşı Profesyonellik muhasebe meslek mensuplarının hataya yönelik tutumlarını etkilemektedir.

H1.2. Muhasebe kültürü değerlerinden Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik muhasebe meslek mensuplarının hataya yönelik tutumlarını etkilemektedir.

H1.3. Muhasebe kültürü değerlerinden Tutuculuğa Karşı İyimserlik muhasebe meslek mensuplarının hataya yönelik tutumlarını etkilemektedir.

H1.4. Muhasebe kültürü değerlerinden Gizliliğe Karşı Şeffaflık muhasebe meslek mensuplarının hataya yönelik tutumlarını etkilemektedir.

H2.Muhasebe kültürü değerleri muhasebe meslek mensuplarının hileye yönelik tutumlarını etkilemektedir.

H2.1. Muhasebe kültürü değerlerinden Statükoculuğa Karşı Profesyonellik muhasebe meslek mensuplarının hileye yönelik tutumlarını etkilemektedir.

H2.2. Muhasebe kültürü değerlerinden Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik muhasebe meslek mensuplarının hileye yönelik tutumlarını etkilemektedir.

H2.3. Muhasebe kültürü değerlerinden Tutuculuğa Karşı İyimserlik muhasebe meslek mensuplarının hileye yönelik tutumlarını etkilemektedir.

H2.4. Muhasebe kültürü değerlerinden Gizliliğe Karşı Şeffaflık muhasebe meslek mensuplarının hileye yönelik tutumlarını etkilemektedir.

3.2.5. Araştırmanın Yöntemi

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü algılarının hata ve hileye yönelik tutumlarına olan etkisinin araştırılmasına ilişkin olarak yapılan bu araştırma anket yöntemi ile verilerin toplanarak analiz edilmesine yönelik ilişki arayıcı bir nicel araştırmadır. Elde edilen verilerin analizi SPSS 21.0 istatistik programı ile yapılmıştır.

3.2.6. Araştırmanın Değişkenleri

Araştırmanın bağımsız değişkenleri; muhasebe kültürü değerlerinin alt boyutları olan “Tutuculuğa Karşı İyimserlik”, Tekdüzelige Karşı Esneklik, Gizliliğe Karşı Şeffaflık ve Statükoculuğa Karşı Profesyonelliktir. Araştırmanın 2 bağımlı değişkeni bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının hataya yönelik tutumları ile hileye yönelik tutumları bağımlı değişkenler olarak ele alınmıştır.

3.2.7. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

TRA1 bölgesinde yer alan Erzurum, Erzincan ve Bayburt illerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları (SM-SMMO) araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Araştırma 2021 yılı itibari ile mesleğini aktif olarak sürdüren meslek mensuplarını (SM ve SMMM) kapsamaktadır.

Araştırmanın sürdürüldüğü şehirlerin SMMMO'ları ile yapılan görüşmeler sonucunda 181'i Erzurum SMMMO'ya, 103'ü Erzincan SMMMO'ya ve 13'ü Gümüşhane-Bayburt SMMMO'ya kayıtlı olmak üzere mesleği aktif halde sürdüren toplam 297 meslek mensubunun bulunduğu belirlenmiştir. Araştırmaya katılmaya gönüllü olan meslek mensubu sayısı 140 kişi olarak gerçekleşmiştir. 140 kişilik örneklemden alınan anketlerin tamamının uygun olduğu değerlendirilmiştir. Bu bağlamda, söz konusu örneklem %95 güven seviyesinde ve %6 hata payı ile evreni temsil ettiği söylenebilir (<http://www.openepi.com/SampleSize/SSPropor.htm>, 2021).

3.2.8. Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Araştırmada veri toplama aracı olarak birincil veri toplama yöntemlerinden anket yöntemi uygulanmıştır. Araştırmacı tarafından toplanan ve 3 bölümden oluşan bir soru formu kullanılmıştır.

Anketin I. bölümünde kişisel ve demografik özellikleri tespit etmek üzere hazırlanan ve 7 sorudan oluşan bir soru formu, II. bölümünde muhasebe kültür değerlerini ölçmeye yönelik ve 16 sorudan oluşan bir soru formu, III. bölümünde ise muhasebede hata ve hileye yönelik tutumların belirlenmesine yönelik toplamda 32 sorudan oluşan bir soru formu kullanılmıştır.

3.2.8.1. Kültür  l eği (K )

Bu çalışmada amaca hizmet edecek verileri elde etmek için farklı kaynaklardan yararlanılmış olup araştırmada kullanılan anket formunun ikinci bölümünde Chanchani-Willett (2004) tarafından Gray'ın geliştirdiği muhasebe değerlerinin  l  lmesine yönelik olarak geliştirilen ve Karabınar (2005) tarafından Türk kültürüne uyarlanan ölçekten faydalanılmıştır.

Anket formunun II. bölümü 16 sorudan oluşan Muhasebe Kültür değerlerini ölçmeye yöneliktir ve 5'li likert (1-Kesinlikle katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle katılıyorum) şeklinde dir.

Bu sorulardan 1, 2, 3 ve 4. ifadeler tutuculuğa karşı iyimserlik, 5, 6, 7 ve 8. İfadeler tekdüzeliğe karşı esneklik, 9, 10, 11 ve 12. ifadeler gizliliğe karşı şeffaflık ve 13, 14, 15 ve 16. ifadeler ise statükoculuğa karşı profesyonellik muhasebe kültürü değerlerini ölçmeye yöneliktir.

Tablo 11. Muhasebe Kültürü  l eğine Ait İfadelerin  l t ğ  Muhasebe Kültürü Değerleri

Muhasebe Kültürü �l�eğine Ait İfadeler		Değişken Kodları
Tutuculuğa Karşı İyimserlik		TKİ
1	ş�p�e durumunda k�r ve varlıkların değer� düşük gösterilmelidir	TKİ-1
2	Cari piyasa değer� tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.	TKİ-2
3	Piyasa değerleri genellikle tarihi maliyet yerine kullanılmalıdır.	TKİ-3
4	Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LİFO kullanılmalıdır.	TKİ-4
Tek��zeciliğe Karşı Esneklik		TKE
5	Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye tarafından belirlenmelidir	TKE-1
6	Tüm şirketlerin finansal tabloları standart formatlara sahip olmalıdır.	TKE-2
7	Muhasebe politikaları (Stok değerleme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra	TKE-3
8	Finansal tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	TKE-4

Tablo 11. Muhasebe Kültürü Ölçeğine Ait İfadelerin Ölçtüğü Muhasebe Kültürü Değerleri (Devamı)

Gizliliğe Karşı Şeffaflık		GKŞ
9	Finansal tablolar, sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, kamuoyuna yönelik hazırlanmalıdır.	GKŞ-1
10	Finansal tablolarda sadece minimum düzeyde detaylı bilgi yer almalıdır.	GKŞ-2
11	Şirket yönetimine ve sahiplerine ilişkin bilgiler finansal tablolara dahil edilmemelidir.	GKŞ-3
12	Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri finansal tablolara dâhil edilmelidir.	GKŞ-4
Statükoculuğa Karşı Profesyonellik		SKP
13	Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından	SKP-1
14	Muhasebe meslek mensupları, bir firmanın finansal durumunu ve performansını nasıl ölçecekleri konusunda en iyi kaniya sahiptirler.	SKP-2
15	Muhasebe meslek mensupları finansal tablolarda neyin açıklanacağı konusunda en iyi kaniya sahiptirler.	SKP-3
16	Meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartları sürdürmelidirler.	SKP-4

Kaynak: Chanchani & Willet, 2004, s. 135–136

3.2.8.2. Muhasebede Hata ve Hileye İlişkin İfadeleri

Anket formunun III. bölümünde Doğan ve Nazlı (2015) tarafından muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine yönelik tutumlarına ilişkin Mersin’de uygulanan ölçek yer almaktadır. III. bölümün ilk kısmında katılımcıların muhasebe hataları ile ilgili görüşleri, ikinci kısmında ise muhasebe hileleri ile ilgili görüşlerine ilişkin sorular bulunmaktadır. Ölçek 5’li Likert tipi derecelendirmeye (1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5- Kesinlikle Katılıyorum) tabi tutulmuştur.

Tablo 12. Muhasebede Hata ve Hileye İlişkin İfadeler

Muhasebede Hata Kavramına İlişkin İfadeler		Değişken
1	Muhasebe hataları bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	Hata1
2	Muhasebe hataları ihmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	Hata2
3	Muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılırlar.	Hata3
4	Muhasebe hataları unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.	Hata4
5	Muhasebe hataları matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	Hata5
6	Muhasebe hatalarının yetenekle ilgisi yoktur.	Hata6
7	Muhasebe hataları işin uzmanlarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir.	Hata7
8	Muhasebe hataları işin uzmanlarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir.	Hata8
9	Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da yapılan muhasebe hataları engellenemez.	Hata9
10	İşin uzmanları muhasebe hataları konusunda tam ve donanımlı olsa da yapılan hatayı engelleyemez.	Hata10
11	Kişinin muhasebe hataları yapmasının bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.	Hata11
12	Muhasebe hataları bilinçli olarak meydana gelmektedir.	Hata12
13	Çok iyi teknolojiler kullanılsa da yeteneği olmayan insanlar her zaman muhasebe hataları yapmaya mahkûmdur.	Hata13
Muhasebede Hile Kavramına İlişkin İfadeler		Değişken
1	Muhasebe hileleri belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır.	Hile1
2	Muhasebe hileleri belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	Hile2
3	Muhasebe hileleri otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.	Hile3
4	Kişinin bulunduğu koşullar muhasebe hileleri yapması için fırsat oluşturur.	Hile4
5	Muhasebe hilelerinin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur.	Hile5
6	Muhasebe hileleri vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	Hile6
7	Muhasebe hileleri yapan kişi dürüst olduğunu düşünür.	Hile7
8	Muhasebe hileleri yapan kişi sadece kendi menfaatini düşünür.	Hile8
9	Yapılan her kasıtlı hata muhasebe hilesi değildir.	Hile9
10	Muhasebe hilelerinde hileye maruz kalan aldatılmaktadır.	Hile10
11	Muhasebe hileleri bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.	Hile11
12	Muhasebe hilelerinde ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.	Hile12

Tablo 12. Muhasebede Hata ve Hileye İlişkin İfadeler (Devamı)

13	Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için muhasebe hilelerine başvurulur.	Hile13
14	Muhasebe hileleri işletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	Hile14
15	Muhasebe hileleri bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır.	Hile15
16	Muhasebe hileleri yapan kişi dürüst değildir.	Hile16
17	Muhasebe hilelerini yapmak için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur.	Hile17
18	Bir hatada kasıt varsa %100 muhasebe hilesi vardır.	Hile18
19	Muhasebe hilelerinde kimse aldatılmaz.	Hile19

Kaynak: Doğan ve Nazlı, 2015.

3.2.9. Araştırmada Kullanılan Testler

Araştırma sonucunda ulaşılan verilerin analizi SPSS for Windows 21.0 paket programı ile yapılmıştır. Ölçeğin geçerliliği için faktör analizi yapılırken, güvenilirliği için ise Cronbach's Alpha testleri uygulanmıştır. Verilerin normal dağılıma uygun olup olmadığını tespit etmek için anket sorularının çarpıklık ve basıklık katsayıları incelenmiştir. Hata ve hileye yönelik tutumlar ile muhasebe kültürü alt boyutları arasındaki ilişkileri belirleyebilmek için Pearson Korelasyon Analizi yapılmıştır. Korelasyon analizinin ardından, meslek mensuplarının muhasebe kültürü algılarının hata ve hileye yönelik tutumlarına etkilerini açıklamak üzere çoklu doğrusal regresyon analizi uygulanmıştır. Son aşamada ise, normal dağılıma uygun olan veri seti için bağımsız örneklem t testi ve One Way Anova testleri uygulanarak katılımcıların muhasebe kültürü algılarının, hata ve hileye yönelik tutumlarının demografik özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığı incelenmiştir.

3.2.10. Bulgular

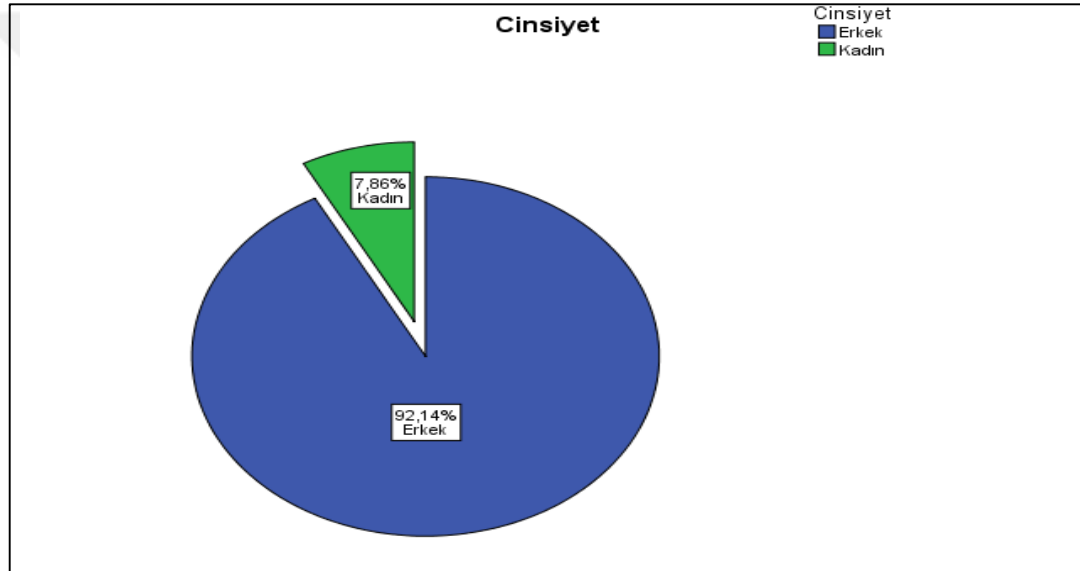
Araştırmanın bu bölümünde ankete katılım sağlayan muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri, ölçeklerin geçerliliği ve güvenilirliği ile ilgili istatistikler ortaya koyulmuştur.

3.2.10.1. Demografik Özellikler İle İlgili Bulgular

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre dağılımları incelendiğinde, 129'unun yani % 92,1'inin erkek, 11'inin yani % 7,9'unun kadın olduğu tespit edilmiş ve Tablo 13'te ve Grafik 1'de gösterilmiştir.

Tablo 13. Katılımcıların Cinsiyete Göre Dağılımları

CİNSİYET	SAYI	YÜZDE
Erkek	129	92,1
Kadın	11	7,9
TOPLAM	140	100

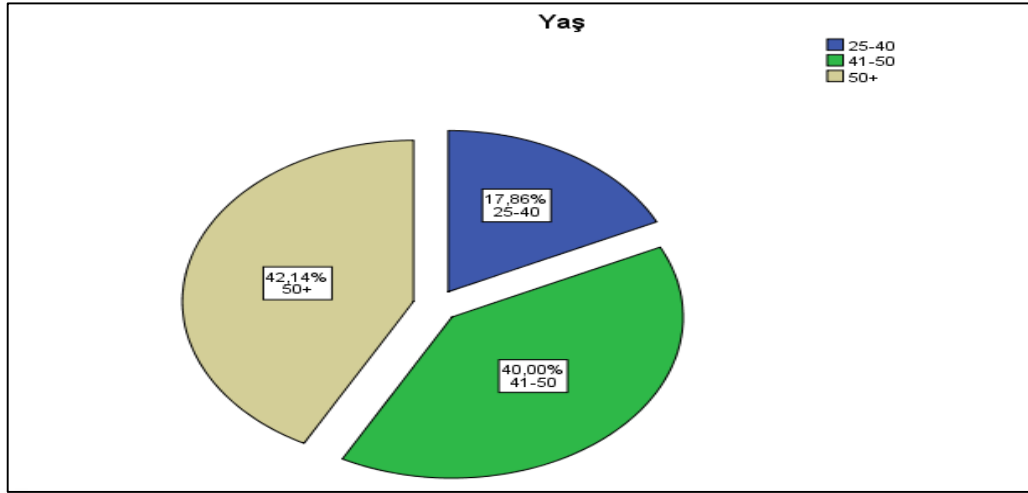


Grafik 1. Katılımcıların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları Grafiği

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yaşlarına göre dağılımları incelendiğinde, 25'inin yani % 17,9'unun 25-40 yaş grubunda, 56'sının yani % 40,00'inin 41-50 yaş grubunda, 59'unun yani % 42,1'inin ise 51 yaş ve üstü yaş grubunda olduğu tespit edilmiş ve Tablo 14'te ve Grafik 2'de belirtilmiştir.

Tablo 14. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları

YAŞ	SAYI	YÜZDE
25-40	25	17,9
41-50	56	40,00
50+	59	42,1
TOPLAM	140	100

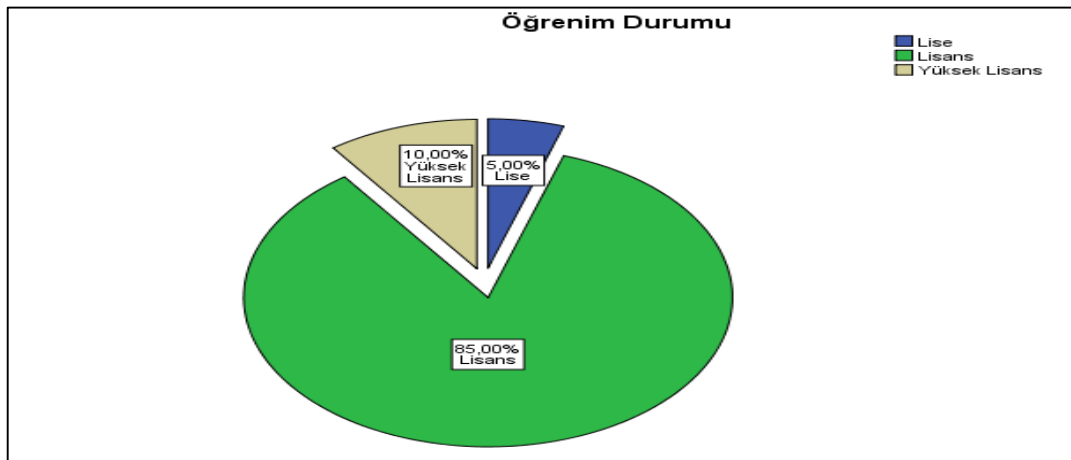


Grafik 2. Katılımcıların Yaşlarına Göre Dağılımları Grafiği

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının öğrenim durumlarına göre dağılımlarına bakıldığında, 7'sinin yani % 5'inin lise, 119'unun yani % 85'inin lisans, 14'ünün yani % 10'unun yüksek lisans mezunu olduğu tespit edilmiş ve Tablo 15'te ve Grafik 3'de gösterilmiştir.

Tablo 15. Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımları

ÖĞRENİM DURUMU	SAYI	YÜZDE
Lise	7	5
Lisans	119	85
Yüksek Lisans	14	10
TOPLAM	140	100

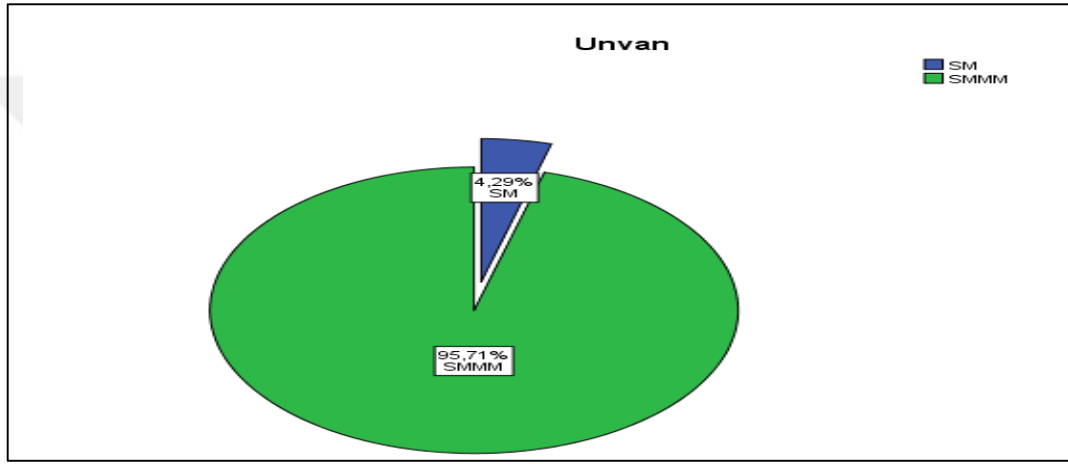


Grafik 3. Katılımcıların Öğrenim Durumlarına Göre Dağılımları Grafiği

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımları incelendiğinde, 6'sının yani % 4,3'ünün SM, 134'ünün yani % 95,7'sinin SMMM olduğu tespit edilmiş ve Tablo 16'da ve Grafik 4'te gösterilmiştir.

Tablo 16. Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımları

UNVAN	SAYI	YÜZDE
SM	6	4,3
SMMM	134	95,7
TOPLAM	140	100

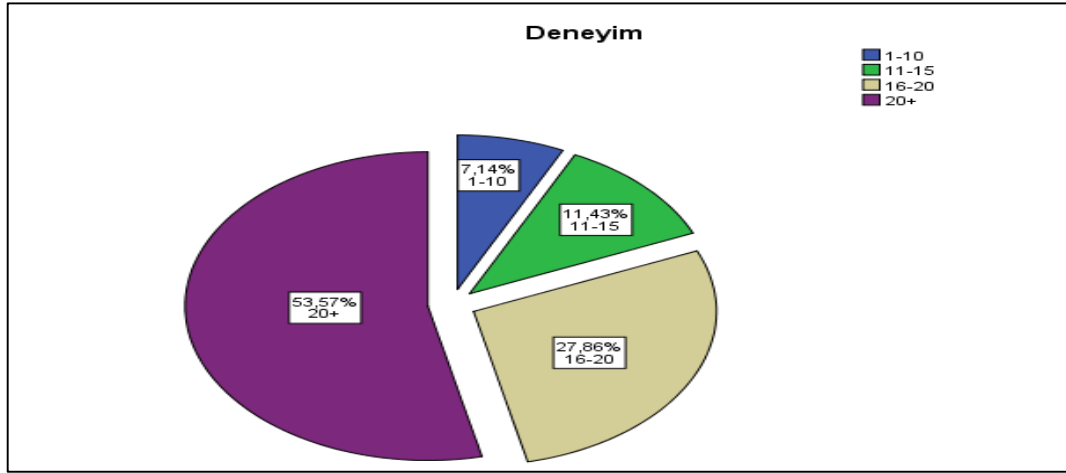


Grafik 4. Katılımcıların Unvanlarına Göre Dağılımları Grafiği

Araştırmaya katılan katılımcıların mesleki deneyimlerine göre dağılımları incelendiğinde, 10'unun yani % 7,1'inin 1-10 yıl arasında, 16'sının yani % 11,4'ünün 11-15 yıl arasında, 39'unun yani % 27,9'unun 16-20 yıl arasında ve 75'inin yani % 53,6'sının 20 yıl ve üzerinde mesleki deneyimleri olduğu tespit edilmiş ve Tablo 17'de ve Grafik 5'de gösterilmiştir.

Tablo 17. Katılımcıların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımları

MESLEKİ DENEYİM	SAYI	YÜZDE
1-10	10	7,1
11-15	16	11,4
16-20	39	27,9
20+	75	53,6
TOPLAM	140	100

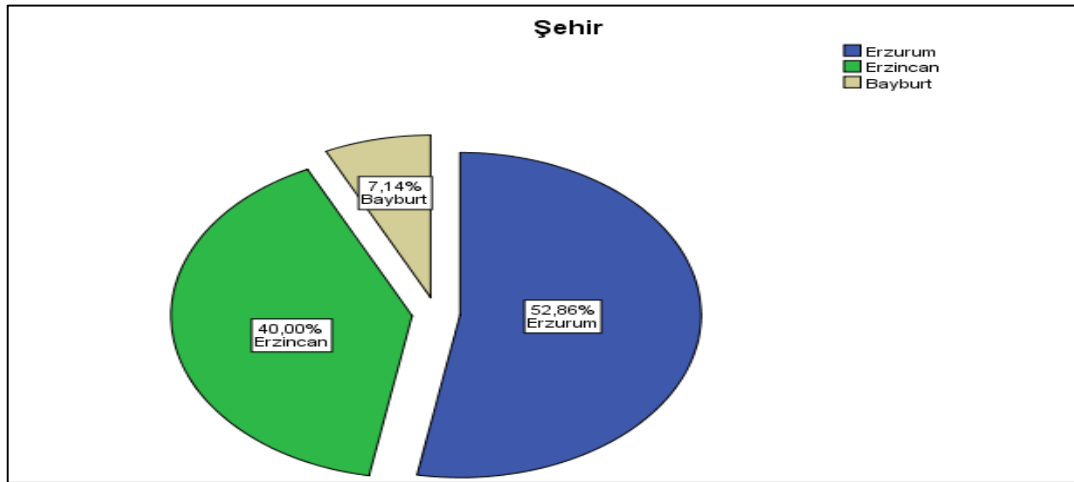


Grafik 5. Katılımcıların Mesleki Deneyimlerine Göre Dağılımları Grafiği

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının faaliyette bulundukları şehirlere göre dağılımları incelendiğinde, 74'ünün yani % 52,9'unun Erzurum'da, 56'sının yani % 40'ının Erzincan'da, 10'unun yani % 7,1'inin ise Bayburt'ta olduğu tespit edilmiş ve Tablo 18'de ve Grafik 6'da gösterilmiştir.

Tablo 18. Katılımcıların Şehirlere Göre Dağılımları

ŞEHİR	SAYI	YÜZDE
Erzurum	74	52,9
Erzincan	56	40
Bayburt	10	7,1
TOPLAM	140	100

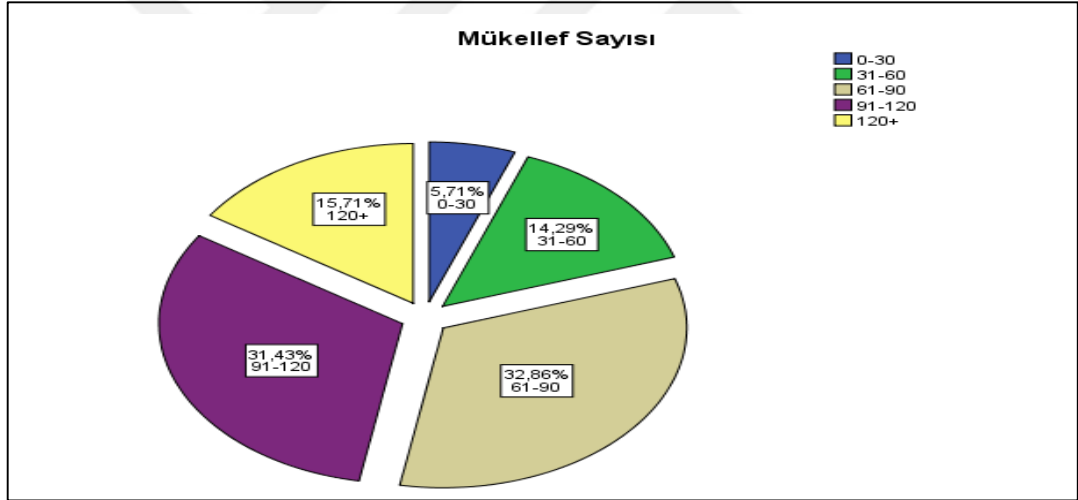


Grafik 6. Katılımcıların Şehirlere Göre Dağılımları Grafiği

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mükellef sayılarına göre dağılımları incelendiğinde, 8'inin yani % 5,7'sinin 0-30 arasında, 20'sinin yani % 14,3'ünün 31-60 arasında, 46'sının yani % 32,9'unun 61-90 arasında, 44'ünün yani % 31,4'ünün 91-120 arasında ve 22'sinin yani % 15,7'sinin ise 120 üzerinde mükellefleri olduğu tespit edilmiş ve Tablo 19'da ve Grafik 7'de gösterilmiştir.

Tablo 19. Katılımcıların Mükellef Sayılarına Göre Dağılımları

Mükellef Sayısı	SAYI	YÜZDE
0-30	8	5,7
31-60	20	14,3
61-90	46	32,9
91-120	44	31,4
120+	22	15,7
TOPLAM	140	100



Grafik 7. Katılımcıların Mükellef Sayılarına Göre Dağılımları Grafiği

3.2.10.2. Güvenilirlik ve Geçerlilik Analizi

Ölçeklerin güvenilirliği için ayrı ayrı Cronbach's Alpha değerlerine bakılmıştır. Bu yöntemde sonuç 0,00 ile 1,00 arasında değerler içermektedir. Sonuç 1,00'e yaklaştıkça ölçeğin güvenilirliği artmakta, 0,00'a yaklaştıkça güvenilirliği azalmaktadır. Alfa katsayısının değerlendirilmesinde güven düzeyleri $0.00 \leq \alpha < 0.40$ ise ölçek güvenilir değil, $0.40 \leq \alpha < 0.60$ ise ölçek düşük güvenilir, $0.60 \leq \alpha < 0.80$ ise oldukça güvenilir, $0.80 \leq \alpha < 1.00$ ise yüksek derecede güvenilir olarak sıralanmaktadır (Akgül ve Çevik, 2003: 435–436).

Tablo 20. Muhasebe Kültürü Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha	N of Items
0,702	14

Tablo 20'de muhasebe kültürü ölçeğine yönelik güvenilirlik katsayısına bakıldığında, ölçeğe ait Cronbach's Alpha değerlerinin 0,702 olarak hesaplandığı görülmektedir. Bu değer ölçek güvenilirliğinin $0,60 \leq \text{Cronbach's alpha} < 0.80$ arasında oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 21. Muhasebe Hataları Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha	N of Items
0,780	11

Tablo 21'de muhasebe hataları ölçeğine yönelik güvenilirlik katsayısına bakıldığında, ölçeğe ait Cronbach's Alpha değerlerinin 0,780 olarak hesaplandığı görülmektedir. Bu değerler ölçek güvenilirliğinin $0,60 \leq \text{Cronbach's alpha} < 0.80$ arasında oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

Tablo 22. Muhasebe Hileleri Ölçeğine İlişkin Güvenilirlik Analizi

Cronbach's Alpha	N of Items
0,849	16

Tablo 22'de muhasebe hileleri ölçeğine yönelik güvenilirlik katsayısına bakıldığında, ölçeğe ait Cronbach's Alpha değerlerinin 0,849 olarak hesaplandığı görülmektedir. Bu değerler ölçek güvenilirliğinin $0,80 \leq \text{Cronbach's alpha} < 1.00$ arasında oldukça yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

Hata ölçeğinde 8 ve 13. ifadeler, hile ölçeğinde 9, 17 ve 19. ifadeler ile kültür ölçeğinde tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu altında yer alan TKİ-1 ile tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutu altında yer alan TKE-1 ifadeleri güvenilirliği düşürdüğü için analizden çıkarılmıştır.

Ölçeğin geçerliliği için Muhasebe Kültürü Ölçeğine faktör analizi yapılmıştır. Bu analizin öncelikli amacı, birbiriyle ilişkili olduğu değerlendirilen birden fazla değişken arasındaki ilişkilerin ifade edilmesini zorlaştırmamak amacıyla az miktardaki temel yeni faktörler meydana getirmektir (Doğan ve Başokçu, 2010, 65). Faktör analizi, açıklayıcı ve doğrulayıcı faktör analizi olarak iki başlıkta

incelenmektedir. Açımlayıcı faktör analizinde, faktörün bulunması öncelikle değişkenler arasındaki ilişkilerin incelenmesiyle tespit edilirken, doğrulayıcı faktör analizinde ise değişkenler arasındaki ilişkiye ilişkin önceden belirlenmiş olan hipotezin test edilmesi hususu önemlidir (Büyüköztürk, 2002, 472.). Bu araştırmada ölçeklerin geçerliliğini tespit edebilmek için açımlayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Muhasebe Kültürü ölçeğinin faktör analizi ile uygunluğunu tespit etmek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett's küresellik testi değerlerine bakılarak sonuçları Tablo 23'te gösterilmiştir.

Tablo 23. Muhasebe Kültürü Ölçeğinin Faktör Analizine Uygunluk Testleri

Kaiser – Meyer – Olkin Measure of Sampling Adequacy		0,745
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi - Square	297,33
	DF	91
	Sig.	0,000

Örneklem sayısının yeterliliği ile ilgili olan KMO değeri 0,745'dir. Bu test ile değişkenler arası kısmi korelasyonların düşük olup olmadığı tespit edilir. Çıkan KMO değerinin 0,5'e eşit veya bu değerden küçük olması veri kümesinin faktörlenemeyeceği ile ifade edilmektedir (Yurdugül, 03.01.2022). Analiz neticesinde bulunan KMO=0,745 değeri kullanılan verilerin faktör analizi için uygun olduğu sonucunu göstermektedir. Ana kütledeki değişkenlerin birbirleriyle ilişkili olup olmadığının tespitinde ise Bartlett küresellik testi kullanılmaktadır. Test sonucunda bulunan sig. (anlamlılık) değerinin 0,000 olması ile birlikte KMO testinin sonucu, ölçeğin bir bütün olarak faktör analizine uygun olduğu sonucunu göstermektedir.

Sorulara yönelik faktör yük değerlerinin belirtildiği Tablo 24'te gösterilen faktör analizi kapsamında 4 faktör ortaya çıkmış olup açıklanan toplam varyans 50,949'dur. Yani, ortaya çıkan faktörler, Muhasebe Kültürü Ölçeğinin % 50,949'unu açıklamaktadır. Bu faktörler, Statükoculuğa Karşı Profesyonellik (SKP), Tutuculuğa Karşı İyimserlik (TKİ), Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik (TKE) ve Gizliliğe Karşı Şeffaflık (GKŞ) faktörleri olarak belirtilmiştir.

Ölçekte tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu altında yer alan TKİ-1 ile tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutu altında yer alan TKE-1 ifadeleri aşamalı olarak yapılan faktör analizleri neticesinde faktör yük değerlerinin düşük olmasından dolayı, herhangi bir faktör altında tek kaldıkları veya farklı faktörlerde birbirine yakın faktör yük değerleri ile oluştukları için değerlendirmeye alınmamışlardır.

Tablo 24. Muhasebe Kültürü Ölçeğinin Faktör Analizi

Sorular	Faktörler			
	Statükoculuğa Karşı Profesyonellik (SKP)	Tutuculuğa Karşı İyimserlik (TKİ)	Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik (TKE)	Gizliliğe Karşı Şeffaflık (GKŞ)
SKP-3	0,746			
SKP-2	0,717			
SKP-4	0,628			
SKP-1	0,568			
TKİ-2		0,792		
TKİ-3		0,567		
TKİ-4		0,459		
TKE-3			0,735	
TKE-4			0,654	
TKE-2			0,629	
GKŞ-2				0,671
GKŞ-1				0,575
GKŞ-3				0,562
GKŞ-4				-0,455
Açıklanan Varyans	16,134	12,003	11,824	10,989
Toplam Varyans	50.949			

3.2.10.3. Ortalamalar İle İlgili Bulgular

Araştırma kapsamında kullanılan ölçeklerdeki soruların tek tek ortalamalarını içeren istatistiki veriler aşağıda ayrı ayrı belirtilmiştir.

3.2.10.3.1 Muhasebe Kültürü Değerleri Bulguları

Muhasebe kültürü ölçeğindeki soruların ayrı ayrı ortalamalarını içeren betimleyici istatistiklerine bakılmış, faktör analizi sonucu ortaya çıkan boyutların ortalamaları, standart sapmaları ve basıklık ve çarpıklık değerleri bir bütün olarak incelenmiş ve muhasebe kültürü alt boyutlarının ortalamaları ve standart sapmaları Tablo 25’te, muhasebe kültürü ölçeğindeki soruların ortalamaları, standart sapmaları ve basıklık ve çarpıklık değerleri ise Tablo 26’da gösterilmiştir.

SPSS 21.0’de veriler tanımlanırken kesinlikle katılıyorum ölçeğine beş, katılıyorum ölçeğine dört, kararsızım ölçeğine üç, katılmıyorum ölçeğine iki, kesinlikle katılmıyorum ölçeğine bir sayısal değeri verilmiştir. Aritmetik ortalama sonucunda beşe yakın değerler profesyonellik, tekdüzecilik, tutuculuk ve gizlilik ifadelerine yakınlığı belirtmektedir. Bire yakın değerler ise statükoculuk, esneklik, iyimserlik ve şeffaflık ifadelerine yakınlığı belirtmektedir. TKİ-2, GKŞ-1 ve GKŞ-4 kodunda belirtilen ifadeler bu duruma ters şekilde yorumlanmıştır. TKİ-2 ifadesinde beşe yakın değer iyimserliği, bire yakın değer tutuculuğu belirtirken, GKŞ-1 ve GKŞ-4 de belirtilen ifadelerde beşe yakın değer şeffaflığı, bire yakın değer gizliliği belirtmektedir.

Tablo 25. Muhasebe Kültürü Boyutları Kapsamında Katılımcıların Paylaştığı Değerler

Muhasebe Kültürü Boyutları	Ortalama	Standart Sapma	Sıra
Tutuculuğa karşı iyimserlik	4,0690	0,47394	2
Tekdüzeciliğe karşı esneklik	3,5548	0,64672	3
Gizliliğe karşı şeffaflık	3,5071	0,56418	4
Statükoculuğa karşı profesyonellik	4,1196	0,47365	1

Tabloya göre katılımcıların en yüksek düzeyde paylaştığı muhasebe kültürü boyutu 4,1196’lık ortalama ile statükoculuğa karşı profesyonellik boyutu olurken bu boyutu 4,0690 ortalama ile tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu izlemiştir. En düşük düzeyde paylaşılan boyutlar ise sırasıyla 3,5071 ortalama ile gizliliğe karşı şeffaflık ve 3,5548 ile tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutları olmuştur. Katılımcıların paylaştığı değerlere göre TRA1 Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının

muhasebe kültür değerlerinden tutuculuğa, tekdüzeciliğe, gizliliğe ve profesyonelliğe yakın olduğu söylenebilir. Anket sorularına verilen cevapların ayrıntılı incelenmesi aşamasında detaylı bilgiler yer alacaktır.

Tablo 26. Muhasebe Kültürü Soruları Kapsamında Katılımcıların Paylaştığı Değerler

Sorular	Ortalama	St. Sapma	Basıklık	Çarpıklık	Sıra
TKİ-2	4,7071	0,50174	1,080	-1,430	1
TKİ-3	3,6786	0,78902	0,060	-0,608	9
TKİ-4	3,8214	0,76118	-0,691	0,016	6
TKE-2	4,2786	0,53735	-0,475	0,114	3
TKE-3	3,1214	0,86887	-0,443	0,429	14
TKE-4	3,2643	1,22098	-1,552	0,249	12
GKŞ-1	3,2286	1,13380	-1,353	0,289	13
GKŞ-2	3,8143	0,86153	0,087	-0,726	7
GKŞ-3	3,4286	1,10031	-1,321	0,036	11
GKŞ-4	3,5571	0,93124	-0,791	-0,250	10
SKP-1	4,2929	0,72466	1,122	-0,971	2
SKP-2	4,2286	0,59183	-0,424	-0,108	5
SKP-3	4,2429	0,57366	-0,387	-0,052	4
SKP-4	3,7143	0,78002	-1,148	0,550	8

Tablo 26’da verilen değerlere göre katılımcıların en yüksek düzeyde paylaştığı muhasebe kültürü sorusu 4,7071’lik ortalama ile tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunda yer alan “Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır” ifadesi olurken en düşük düzeyde paylaşılan soru ise 3,1214’lük ortalama ile tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutunda yer alan “Muhasebe politikaları (stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir” ifadesi olmuştur.

3.2.10.3.2 Muhasebede Hata ve Hile Tutumlarına İlişkin Bulgular

Muhasebe hata ve hileleri ölçeğinde de soruların hem grup halinde hem de tek tek ortalamalarını içeren betimleyici istatistiklerine bakılmış, ayrı ayrı ortalamaları ve standart sapmaları ifade edilmiş ve katılımcıların paylaşım düzeyleri ölçülmeye çalışılmıştır. Hata ve hileye yönelik tutumların belirlenmesine ilişkin ölçeğin ortalamaları ve standart sapmaları bir bütün olarak Tablo 27’de, hata ve hile ölçeğindeki soruların ayrı ayrı ortalamaları ve standart sapma değerleri ise Tablo 28 ve Tablo 29’da gösterilmiştir.

SPSS 21.0’de veriler tanımlanırken kesinlikle katılıyorum ölçeğine beş, katılıyorum ölçeğine dört, kararsızım ölçeğine üç, katılmıyorum ölçeğine iki, kesinlikle katılmıyorum ölçeğine bir sayısal değeri verilmiştir. Hata9, Hata10, Hata11 ve Hata12 kodunda belirtilen ifadeler bu duruma ters şekilde kurgulanmıştır.

Tablo 27. Hata ve Hile Tutumları Kapsamında Katılımcıların Paylaştığı Değerler

Hata ve Hileye Yönelik Tutumlar	Ortalama	Standart Sapma	Sıra
Hataya Yönelik Tutumlar	3,7812	0,60232	1
Hileye Yönelik Tutumlar	3,4996	0,59162	2

Tabloya göre katılımcıların en yüksek düzeyde paylaştıkları hata ve hile tutumu boyutu 3,7812 ortalama ile hataya yönelik tutumlar boyutu olurken, 3,4996 ortalama ile hileye yönelik tutumlar boyutu en az paylaşılan boyut olarak ortaya çıkmıştır.

Tablo 28. Hata Soruları Kapsamında Katılımcıların Paylaştığı Değerler

Sorular	Ortalama	St. Sapma	Basıklık	Çarpıklık	Sıra
Hata1	4,1500	0,95152	1,469	-1,526	1
Hata2	4,1214	0,94044	1,146	-1,457	2
Hata3	4,0000	0,89764	1,256	-1,271	4
Hata4	3,8929	0,97225	0,020	-0,831	5
Hata5	3,5929	1,03810	-0,142	-0,721	9
Hata6	3,3000	1,31237	-1,077	-0,398	13
Hata7	3,8214	1,10113	0,285	-1,016	6
Hata9	3,4071	1,25748	-0,847	-0,591	11
Hata10	3,4429	1,20115	-0,943	-0,432	10
Hata11	3,7500	1,22401	-0,202	-0,918	7
Hata12	4,1143	0,83179	1,308	-1,435	3

Tablo 28’de verilen değerlere göre katılımcıların en yüksek düzeyde paylaştığı muhasebe hatalarına yönelik tutumlarının belirlenmesine ilişkin soru 4,15’lik ortalama ile “Hata-1 Muhasebe hataları bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.” ifadesi olurken bu değere en yakın ifade 4,1214’lük ortalama ile “Hata-2 Muhasebe hataları ihmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.” ifadesi olmaktadır. En düşük düzeyde paylaşılan soru ise 3,30’luk ortalama ile “Hata-6 Muhasebe hatalarının yetenekle ilgisi yoktur” ifadesi olmuştur.

Tablo 29. Hile Soruları Kapsamında Katılımcıların Paylaştığı Değerler

Sorular	Ortalama	St. Sapma	Basıklık	Çarpıklık	Sıra
Hile1	3,9500	1,20147	0,593	-1,241	3
Hile2	3,7786	1,09982	0,097	-0,899	6
Hile3	3,7143	1,01277	-0,477	-0,496	7
Hile4	3,6286	0,99164	-0,211	-0,588	10
Hile5	3,1857	0,97143	-0,327	0,000	12
Hile6	3,6714	1,04188	0,408	-0,893	9
Hile7	2,2143	1,05793	0,090	0,780	16
Hile8	2,5143	1,13471	-0,341	0,624	15
Hile10	4,1429	0,92582	1,791	-1,283	2
Hile11	3,6857	1,06674	0,786	-1,037	8
Hile12	3,1143	0,88216	0,193	0,156	14
Hile13	3,3429	1,09131	-0,558	-0,550	11
Hile14	3,1214	1,10244	-0,654	-0,473	13
Hile15	3,7929	1,06950	1,039	-1,187	5
Hile16	4,2786	1,06661	1,946	-1,625	1
Hile18	3,8571	1,31713	-0,345	-0,940	4

Tablo 29’da verilen bilgiler doğrultusunda katılımcıların en yüksek düzeyde paylaştığı muhasebe hilelerine yönelik tutumlarının belirlenmesine ilişkin soru 4,2786’lık ortalama ile “Hile16 Muhasebe hileleri yapan kişi dürüst değildir” ifadesi olurken bu değere en yakın ifade 4,1429’luk ortalama ile “Hile-10 Muhasebe hilelerinde hileye maruz kalan aldatılmaktadır.” ifadesi olmaktadır. En düşük düzeyde paylaşılan soru ise 2,2143’lük ortalama ile “Hile7 Muhasebe hileleri yapan kişi dürüst olduğunu düşünür.” ifadesi olmuştur.

Anket formundan elde edilen verilerin normal dağılım gösterip göstermediği yapılacak analizlerin tespit edilmesi için önemlilik arz etmektedir. Likert tipi ölçeklerde verilerin normal dağılıp dağılmadığının belirlenebilmesi için soruların basıklık ve çarpıklık değerlerine bakılmaktadır. Her bir soruya ilişkin basıklık ve çarpıklık değerlerinin -2 ile +2 arasında olması durumunda verilerin normal dağıldığı ifade edilebilir (George and Mallery, 2010). Veri seti analiz edildiğinde basıklık ve çarpıklık değerlerinin belirtilen aralıkta olduğu, bu bağlamda verilerin normal dağıldığı ifade edilebilir.

3.2.10.4. Anket Sorularına Verilen Cevapların Dağılımı

Tablo 30. Muhasebe Kültürü Soruları Kapsamında Verilen Cevapların Dağılımı

Sorular	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
TKİ-2					3	2,1	35	25,0	102	72,9
TKİ-3			14	10,0	31	22,1	81	57,9	14	10,0
TKİ-4			3	2,1	46	32,9	64	45,7	27	19,3
TKE-2					6	4,3	89	63,6	45	32,1
TKE-3			35	25,0	63	45,0	32	22,9	10	7,1
TKE-4			58	41,4	19	13,6	31	22,1	32	22,9
GKŞ-1			52	37,1	29	20,7	34	24,3	25	17,9
GKŞ-2			16	11,4	19	13,6	80	57,1	25	17,9
GKŞ-3			38	27,1	33	23,6	40	28,6	29	20,7
GKŞ-4			23	16,4	36	25,7	61	43,6	20	14,3
SKP-1			4	2,9	10	7,1	67	47,9	59	42,1
SKP-2					12	8,6	84	60,0	44	31,4
SKP-3					10	7,1	86	61,5	44	31,4
SKP-4					68	48,6	44	31,4	28	20,0

Gray'in tutuculuğa karşı iyimserlik değeri anketimizin 2, 3 ve 4. soruları ile ölçülmeye çalışılmıştır. Bu değer gelecekteki belirsizlikler karşısında risk alabilme kabiliyeti ile ilgili bir değerdir. Tablo 30'da TKİ-2 kodlu "Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır." ifadesine kesinlikle katılanların oranı %72,9'dır. Ankete katılanların bu ifadede baskın bir şekilde iyimserlik değerine bağlı olduğu söylenebilir. TKİ-3 kodlu "Piyasa değerleri genellikle tarihi maliyet yerine kullanılmalıdır." ifadesine katılanların oranı %57,9 olup katılımcıların bu ifadede tutuculuk değerine yakın olduğu, TKİ-4 kodu ile verilen "Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LİFO kullanılmalıdır." ifadesine katılanların oranı ise %45,7 olup bu ifadede de meslek mensuplarının tutuculuk değerine yakın olduğu söylenebilir. Bu ifadede en çok payı %45,7 ile katılıyorum ölçeği alırken diğer önemli payı ise %32,9 ile kararsızım ölçeği almıştır. Hem vergi mevzuatında hem de Türk Muhasebe Sisteminde bu yöntemin yürürlükten kaldırılmasına rağmen orijinal ankete sadık kalındığı için bu ifadeye yer verilmiştir. Katılımcıların bu ifadede kararsız kalmalarının nedeni olarak LİFO yönteminin artık uygulanmaması söylenebilir. Tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunda TRA1 bölgesindeki meslek mensuplarının genel olarak tutuculuk değerine yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Gray'in tekdüzeciliğe karşı esneklik değeri anketimizin 6,7 ve 8. soruları ile ölçülmeye çalışılmıştır. Bu değer işletmelerdeki muhasebe uygulamalarının tek tip yani tekdüze olması ya da her işletmenin kendi yapılarına göre belirledikleri ayrı ayrı muhasebe uygulamalarının kullanılması serbestliğiyle ilgilidir. Tablo 30. incelendiğinde, TKE-2 kodlu “Tüm şirketlerin finansal tabloları standart formatlara sahip olmalıdır.” ifadesine katılanların oranı %63,6 olup bu ifadede baskın bir şekilde tekdüzecilik değeri ortaya çıkmıştır. TKE-3 kodlu “Muhasebe politikaları (Stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.” ifadesine katılanların ve kesinlikle katılanların kümülatif oranı %30 olurken katılmıyorum diyenlerin oranı %25'tir. Bu ifadede kararsız kalanlar ise %45 ile en yüksek orana sahiptirler. Kararsızlığa yakın bir sonuç çıkmakla birlikte TRA1 bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarının bu ifadede de tekdüzecilikten yana olduğu yorumu yapılabilir. TKE-4 kodlu “finansal tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır” ifadesine katılanların kümülatif toplamı ise %45 bulunmuşken bu ifadeye katılmayanların oranı ise %41,4 olarak bulunmuştur. Bu ifadede ise katılanların ve kesinlikle katılanların oranları birlikte değerlendirildiğinde meslek mensupları tekdüzecilik değerine daha yakın olurken ifadeye katılmayarak esneklikten yana olan katılımcıların sayısı da azımsanamayacak kadar fazladır. Genel olarak bir değerlendirme yapılırsa ankete katılan meslek mensuplarının bu boyutta tekdüzeciliğe yakın olduğu değerlendirilebilir.

Gray'in gizliliğe karşı değeri değeri anketimizin 9,10,11 ve 12. soruları ile ölçülmeye çalışılmıştır. Bu değer muhasebe sistemi ile elde edilen finansal bilgilerin ne ölçüde kamuya açıklanacağı ile alakalıdır. Tablo 30'da yer alan bilgiler incelendiğinde, GKŞ-1 kodlu “Finansal tablolar, sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, kamuoyuna yönelik hazırlanmalıdır.” ifadesine katılanların ve kesinlikle katılanların kümülatif toplamı %42,2, katılmayanların oranı %37,1 ve kararsızların oranı ise %20,7'dir. Bu ifadede meslek mensuplarının geneli şeffaflıktan yana olsa da gizlilikten yana olanların oranı da yüksektir. GKŞ-2 kodlu “Finansal tablolarda sadece minimum düzeyde detaylı bilgi yer almalıdır.” ifadesine katılanların oranı %57,1 olup bu ifade özelinde meslek mensuplarının gizlilik değerine daha yakın oldukları ifade edilebilir. GKŞ-3 kodlu “Şirket yönetimine ve sahiplerine ilişkin bilgiler finansal tablolara dahil edilmemelidir.” ifadesine katılanların kümülatif yüzdesi %28,6 olup bu ifadeye

katılmayanların kümülatif yüzdesi ise %27,1'dir. Bu ifade kapsamında da şeffaflıktan yana olan meslek mensuplarının sayısı az olmasa da genel olarak gizlilik değeri hâkimdir. GKŞ-4 kodlu “Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri finansal tablolara dâhil edilmelidir.” ifadesine katılanların ve kesinlikle katılanların toplamı %57,9, kararsız kalanların kümülatif yüzdesi ise %25,7'dir. Bu ifade de baskın olan değer ise şeffaflık olarak değerlendirilmektedir. Genel olarak incelendiğinde bölgedeki muhasebe meslek mensuplarının gizlilik değerine daha yakın olduğu yorumu yapılabilir.

Gray'in statükoculuğa karşı profesyonellik değeri anketimizin 13, 14, 15 ve 16. soruları ile ölçülmeye çalışılmıştır. Bu değer sıkı kurallara dayalı yasal gereklilikler ile kişisel ve sürdürülebilir profesyonel düzenlemeler arasındaki tercihleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Tablo 30. incelendiğinde görüleceği üzere, katılımcıların çoğunun beklentisi profesyonelliği destekleyen ifadelerle katılım şeklinde olmuştur. SKP-1 kodlu “Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.” ifadesine katılanların ve kesinlikle katılanların kümülatif toplamı %90, SKP-2 kodlu “Muhasebe meslek mensupları, bir firmanın finansal durumunu ve performansını nasıl ölçecekleri konusunda en iyi kaniya sahiptirler.” ifadesine katılanların kümülatif toplamı %91,4, SKP-3 kodlu “Muhasebe meslek mensupları finansal tablolarda neyin açıklanacağı konusunda en iyi kaniya sahiptirler.” ifadesine katılanların ve kesinlikle katılanların kümülatif toplamı %92,9 ve SKP-4 kodlu “Meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartları sürdürmelidirler.” ifadesine katılanların ve kesinlikle katılanların kümülatif toplamı ise %51,40'dır. Ankete katılanların bu ifadelerde baskın bir şekilde profesyonellik değerine bağlı olduğu söylenebilir. Ankete katılan meslek mensupları muhasebe sisteminde statükocu yaklaşımın yani resmi otoritenin azalmasını ve muhasebe mesleğinin güvenilirliği ve saygınlığı açısından kendi kendine yeten bir yapı ile profesyonellikten yana bir beklenti içerisinde olmuşlardır.

Tablo 31. Hata Tutumuna İlişkin Sorular Kapsamında Verilen Cevapların Dağılımı

Sorular	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Hata1	4	2,9	8	5,7	6	4,3	67	47,8	55	39,3
Hata2	3	2,1	11	7,9	3	2,1	72	51,4	51	36,5
Hata3	4	2,9	5	3,6	17	12,1	75	53,5	39	27,9
Hata4	1	0,7	18	12,9	14	10,0	69	49,3	38	27,1

Tablo 31. Hata Tutumuna İlişkin Sorular Kapsamında Verilen Cevapların Dağılımı (Devamı)

Hata5	5	3,6	21	15,0	22	15,7	70	50,0	22	15,7
Hata6	17	12,1	28	20,0	17	12,1	52	37,2	26	18,6
Hata7	6	4,3	18	12,9	9	6,4	69	49,3	38	27,1
Hata9	14	10,0	27	19,3	11	7,9	64	45,7	24	17,1
Hata10	8	5,7	32	22,9	17	12,1	56	40,0	27	19,3
Hata11	10	7,1	19	13,6	9	6,4	60	42,9	42	30,0
Hata12	3	2,1	4	2,9	11	7,9	78	55,7	44	31,4

Tablo 31’de ankete katılan meslek mensuplarının muhasebede hata ile ilgili ölçekteki ifadelerle vermiş oldukları cevapların dağılımları belirtilmiş olup ifadelerle en yüksek düzeyde katılım yüzdeleri sırasıyla aşağıda ifade edilmiştir.

Katılımcıların “Muhasebe hataları bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.” ifadesine katılma oranı %47,8, “Muhasebe hataları ihmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.” ifadesine katılma oranı %51,4, “Muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz, bilinçsiz olarak yapılırlar.” ifadesine katılma oranı %53,5, “Muhasebe hataları unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.” ifadesine katılma oranı %49,3, “Muhasebe hataları matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.” ifadesine katılma oranı %50, “Muhasebe hatalarının yetenekle ilgisi yoktur.” ifadesine katılma oranı; %37,2, “Muhasebe hataları işin uzmanlarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir.” ifadesine katılma oranı; %49,3, olarak belirlenmiştir. Ayrıca ters şekilde kurgulanan ifadelerden “Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da yapılan muhasebe hataları engellenemez.” ifadesine katılma oranı; %45,7 olup kişinin alacağı önlem ve dikkatli davranışı ile muhasebe hatalarının engellenebileceği, “İşin uzmanları muhasebe hataları konusunda tam ve donanımlı olsa da yapılan hatayı engelleyemez.” ifadesine katılma oranı %40 olup kişinin donanımlı olması ile muhasebe hatalarının engellenebileceği, “Kişinin muhasebe hataları yapmasının bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.” ifadesine katılma oranı %42,9 olup bilgi ve tecrübe ile muhasebe hatalarının engellenebileceği, “Muhasebe hataları bilinçli olarak meydana gelmektedir.” ifadesine katılma oranı %55,7 olup muhasebe hatalarının bilinçli olarak meydana gelmediği ifade edilebilir.

Tablo 32. Hile Tutumuna İlişkin Sorular Kapsamında Verilen Cevapların Dağılımı

Sorular	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Hile1	10	7,1	13	9,3	5	3,6	58	41,4	54	38,6
Hile2	6	4,3	17	12,1	16	11,4	64	45,8	37	26,4
Hile3	2	1,4	18	12,9	31	22,1	56	40,0	33	23,6
Hile4	3	2,1	19	13,6	29	20,7	65	46,5	24	17,1
Hile5	5	3,6	27	19,3	58	41,4	37	26,4	13	9,3
Hile6	7	5,0	13	9,3	25	17,8	69	49,3	26	18,6
Hile7	38	27,1	57	40,7	27	19,3	13	9,3	5	3,6
Hile8	24	17,1	58	41,4	30	21,5	18	12,9	10	7,1
Hile10	3	2,1	6	4,3	15	10,7	60	42,9	56	40,0
Hile11	10	7,1	7	5,0	27	19,3	69	49,3	27	19,3
Hile12	4	2,9	25	17,9	72	51,4	29	20,7	10	7,1
Hile13	9	6,4	26	18,6	27	19,3	64	45,7	14	10
Hile14	15	10,7	24	17,1	38	27,2	55	39,3	8	5,7
Hile15	9	6,4	9	6,4	16	11,4	74	52,9	32	22,9
Hile16	5	3,6	9	6,4	8	5,7	38	27,1	80	57,2
Hile18	12	8,6	15	10,7	15	10,7	37	26,4	61	43,6

Tablo 32’de ankete katılan meslek mensuplarının muhasebede hile ile ilgili ölçekteki ifadelere vermiş oldukları cevapların dağılımları belirtilmiş olup ifadelere en yüksek düzeyde katılım yüzdeleri sırasıyla aşağıda ifade edilmiştir.

Ankete katılan meslek mensuplarının %41,4’ü “Muhasebe hileleri belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır.” ifadesine katılıyorum; 45,8’i “Muhasebe hileleri belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.” ifadesine katılıyorum; %40’ı “Muhasebe hileleri otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.” ifadesine katılıyorum; %46,5’i “Kişinin bulunduğu koşullar muhasebe hileleri yapması için fırsat oluşturur.” ifadesine katılıyorum; %41,4’ü “Muhasebe hilelerinin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur.” ifadesine kararsızım; %49,3’ü “Muhasebe hileleri vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.” ifadesine katılıyorum; %40,7’si “Muhasebe hileleri yapan kişi dürüst olduğunu düşünür.” ifadesine katılmıyorum; %41,4’ü “Muhasebe hileleri yapan kişi sadece kendi menfaatini düşünür.” ifadesine katılmıyorum; %42,9’u “Muhasebe hilelerinde hileye maruz kalan aldatılmaktadır.” ifadesine katılıyorum; %49,3’ü “Muhasebe hileleri

bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.” ifadesine katılıyorum; %51,4’ü “Muhasebe hilelerinde ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.” ifadesine katılıyorum; %45,7’si “Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için muhasebe hilelerine başvurulur.” ifadesine katılıyorum; %39,3’ü “Muhasebe hileleri işletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.” ifadesine katılıyorum; %52,9’u “Muhasebe hileleri bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır.” ifadesine katılıyorum; %57,2’si “Muhasebe hileleri yapan kişi dürüst değildir.” ifadesine kesinlikle katılıyorum; %43,6’sı “Bir hatada kasıt varsa %100 muhasebe hilesi vardır.” ifadesine kesinlikle katılıyorum cevaplarını vermişlerdir.

3.2.10.5. Değişkenler Arası İlişki (Korelasyon Analizi)

Muhasebe kültürü değerlerini ifade eden değişkenlerle hata ve hileye yönelik tutumu ifade eden değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığını incelemek ve bu ilişkinin hangi aralıkta olduğunu belirlemek amacıyla Pearson Korelasyon analizi yapılmış ve sonuçları Tablo 33’te gösterilmiştir. Aralarında % 99 güvenilirlik düzeyinde ilişki bulunduğu belirlenen değişkenler, kalın yazılar ve (**) simgeleri ile belirtilirken, aralarındaki ilişkinin anlamlı olmadığı değişkenlere ilişkin değerlerse normal yazı karakterleri ile belirtilmiştir.

Yapılan analize göre muhasebe kültürü boyutları ile hata ve hile tutumu arasında anlamlı ilişkilerin bulunduğu tespit edilmiştir. Öte yandan hem muhasebe kültürü boyutlarının hem de hata ve hile tutumu boyutlarının kendi içlerinde birbirleri ile anlamlı ilişkileri mevcuttur.

Sosyal bilimlerde değişkenler arasındaki ilişki seviyesinin tespitinde korelasyon katsayısının 0-0,3 arasında çıkması zayıf, 0,3-0,7 arasında çıkması orta, 0,7-1 arasında bir değer ile çıkması ise yüksek derecede bir ilişkinin varlığını belirtmektedir (Saruhan ve Özdemirci, 2011:184).

Genel olarak bakıldığında muhasebe kültürü boyutlarından sadece tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu ile hata ve hile tutumu boyutları arasında zayıf olarak değerlendirilebilecek bir ilişkinin bulunduğu belirlenmiştir. Muhasebe kültürü

boyutlarından tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu ile hata ve hile tutumu boyutları arasında en yüksek seviyedeki ilişkinin % 99 güven aralığında (0,284) değer ile hata tutumuyla pozitif yönlü zayıf düzeyli bir ilişki olduğu gözlenmiştir. % 99 güven aralığında diğer bir ilişki ise (0,260) değer ile tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu ile hile tutumu arasında pozitif yönlü zayıf düzeyli bir ilişkidir.

Muhasebe kültürü boyutlarının birbirleri ile olan ilişkileri incelendiğinde kendi aralarında birçok ilişki tespit edilmiştir. Bir bütün olarak korelasyon analizi sonuçlarına bakıldığında en yüksek düzeyli ilişkinin % 99 güven aralığında (0,391) değerle orta düzeyli ve pozitif yönlü olarak statükoculuğa karşı profesyonellik boyutu ile gizliliğe karşı şeffaflık boyutu arasında olduğu gözlemlenmiştir

Hata ve hile tutumu boyutlarının birbirleri ile olan ilişkileri kapsamında % 99 güven aralığında (0,343) değerle orta düzeyli ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 33. Değişkenler Arası Korelasyon Analizi

	TKİ	TKE	GKŞ	SKP	HİLE	HATA
Tutuculuğa Karşı İyiserlik (TKİ)	1					
Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik(TKE)	0,325**	1				
Gizliliğe Karşı Şeffaflık(GKŞ)	0,382**	0,269**	1			
Statükoculuğa Karşı Profesyonellik(SKP)	0,262**	0,301**	0,391**	1		
Hile Tutumu	0,260**	0,155	0,136	-0,062	1	
Hata Tutumu	0,284**	0,089	0,046	-0,020	0,343**	1

* 0,05 anlamlılık düzeyinde değişkenler arası ilişki (2-tailed)

** 0,01 anlamlılık düzeyinde değişkenler arası ilişki (2-tailed)

3.2.10.6. Muhasebe Kültürü Değerlerinin Hata ve Hileye Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri

Faktör analizi neticesinde 4 boyut olarak ortaya çıkan muhasebe kültürü değerlerinin her birinin, muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata ve hileye yönelik tutumlarına olan etkisini ölçmek üzere regresyon analizleri yapılmıştır.

3.2.10.6.1 Muhasebe Kültürü Değerlerinin Hataya Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri

Muhasebe kültürü değerlerinin, muhasebe meslek mensuplarının hataya yönelik tutumları üzerinde etkili olup olmadığını ve etkili olması halinde bu etkinin denklemini ifade etmek üzere çoklu regresyon analizi yapılmış ve analiz çıktıları Tablo 34'te gösterilmiştir. Analiz neticesinde, R² değeri 0,092, F değeri 3,425 ve p değeri 0,011 olarak tespit edilmiştir. Bu veriler doğrultusunda modelin % 95 güven oranıyla istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Modelin bağımsız değişkenleri olan muhasebe kültürü değerleri, bağımlı değişken olan hata tutumunu R Square değerine göre % 9,2 oranında açıklamaktadır.

Tablo 34. Muhasebe Kültürü Değerlerinin Hataya Yönelik Tutum Üzerindeki Etkilerine Yönelik Regresyon Analizi

Bağımlı Değişken (Hata)	Beta	p değeri	R ²	F Değeri	p değeri
Sabit	2,700	0,000	0,092	3,425	0,011
Tutuculuğa Karşı İyimserlik (TKİ)	0,403	0,001			
Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik (TKE)	0,027	0,770			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık (GKŞ)	-0,048	0,633			
Statükoculuğa Karşı Profesyonellik (SKP)	-0,119	0,311			

Analiz sonucuna göre muhasebe kültürü değerlerinin muhasebe meslek mensuplarının hataya yönelik tutumlarına etki eden bağımsız değişkenleri içeren regresyon denklemi şu şekilde oluşmaktadır:

$$HATA = 2,70 + \mathbf{0,403\ TKİ} + 0,027\ TKE - 0,048\ GKŞ - 0,119\ SKP$$

Analiz sonucunda ortaya çıkan tabloya ve regresyon denklemine bakıldığında, muhasebe kültürü değerlerinden sadece tutuculuğa karşı iyimserliğin % 95 güvenilirlik düzeyinde hata tutumunu pozitif yönde etkilediği görülmüştür. Tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunun katsayısına (0,403) bakılarak bu boyuta yönelik algıdaki 1 birimlik değişimin, hata tutumu üzerinde 0,403 birimlik değişime neden olacağı ifade edilebilir. Diğer boyutlar olan muhasebe kültürü değerlerinden tekdüzeciliğe karşı esneklik, gizliliğe karşı şeffaflık ve statükoculuğa karşı profesyonellik boyutlarının hata tutumu üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamıştır. Yapılan bu açıklamalar kapsamında **H1** hipotezi ve alt hipotezlerden **H1.3** hipotezi kabul edilmiş, **H1.1**, **H1.2** ve **H1.4** hipotezleri ise reddedilmiştir.

3.2.10.6.2 Muhasebe Kültürü Değerlerinin Hileye Yönelik Tutum Üzerindeki Etkileri

Muhasebe kültürü değerlerinin, muhasebe meslek mensuplarının hileye yönelik tutumları üzerinde etkili olup olmadığını ve etkili olması halinde bu etkinin denklemini ifade etmek üzere çoklu regresyon analizi yapılmış ve analiz çıktıları Tablo 35’te gösterilmiştir. Analiz neticesinde, R² değeri 0,104, F değeri 3,924 ve p değeri 0,005 olarak tespit edilmiştir. Bu veriler doğrultusunda modelin % 95 güven oranıyla istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Modelin bağımsız değişkenleri olan muhasebe kültürü değerleri, bağımlı değişken olan hile tutumunu R Square değerine göre % 10,4 oranında açıklamaktadır.

Tablo 35. Muhasebe Kültürü Değerlerinin Hileye Yönelik Tutum Üzerindeki Etkilerine Yönelik Regresyon Analizi

Bağımlı Değişken (Hile)	Beta	p değeri	R²	F Değeri	p değeri
Sabit	2,532	0,000	0,104	3,924	0,005
Tutuculuğa Karşı İyimserlik (TKİ)	0,301	0,009			
Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik (TKE)	0,111	0,215			
Gizliliğe Karşı Şeffaflık (GKŞ)	0,094	0,338			
Statükoculuğa Karşı Profesyonellik (SKP)	-0,242	0,035			

Analiz sonucuna göre muhasebe kültürü değerlerinin muhasebe meslek mensuplarının hileye yönelik tutumlarına etki eden bağımsız değişkenleri içeren regresyon denklemi şu şekilde oluşmaktadır:

$$\text{HİLE} = 2,532 + 0,301 \text{ TKİ} + 0,111 \text{ TKE} + 0,094 \text{ GKŞ} - 0,242 \text{ SKP}$$

Analiz sonucunda ortaya çıkan tabloya ve regresyon denklemine bakıldığında, muhasebe kültürü değerlerinden tutuculuğa karşı iyimserliğin % 95 güvenilirlik düzeyinde hile tutumunu pozitif yönde etkilediği görülmüştür. Tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunun katsayısına (0,301) bakılarak bu boyuta yönelik algıdaki 1 birimlik değişimin, hile tutumu üzerinde 0,301 birimlik değişime neden olacağı ifade edilebilir.

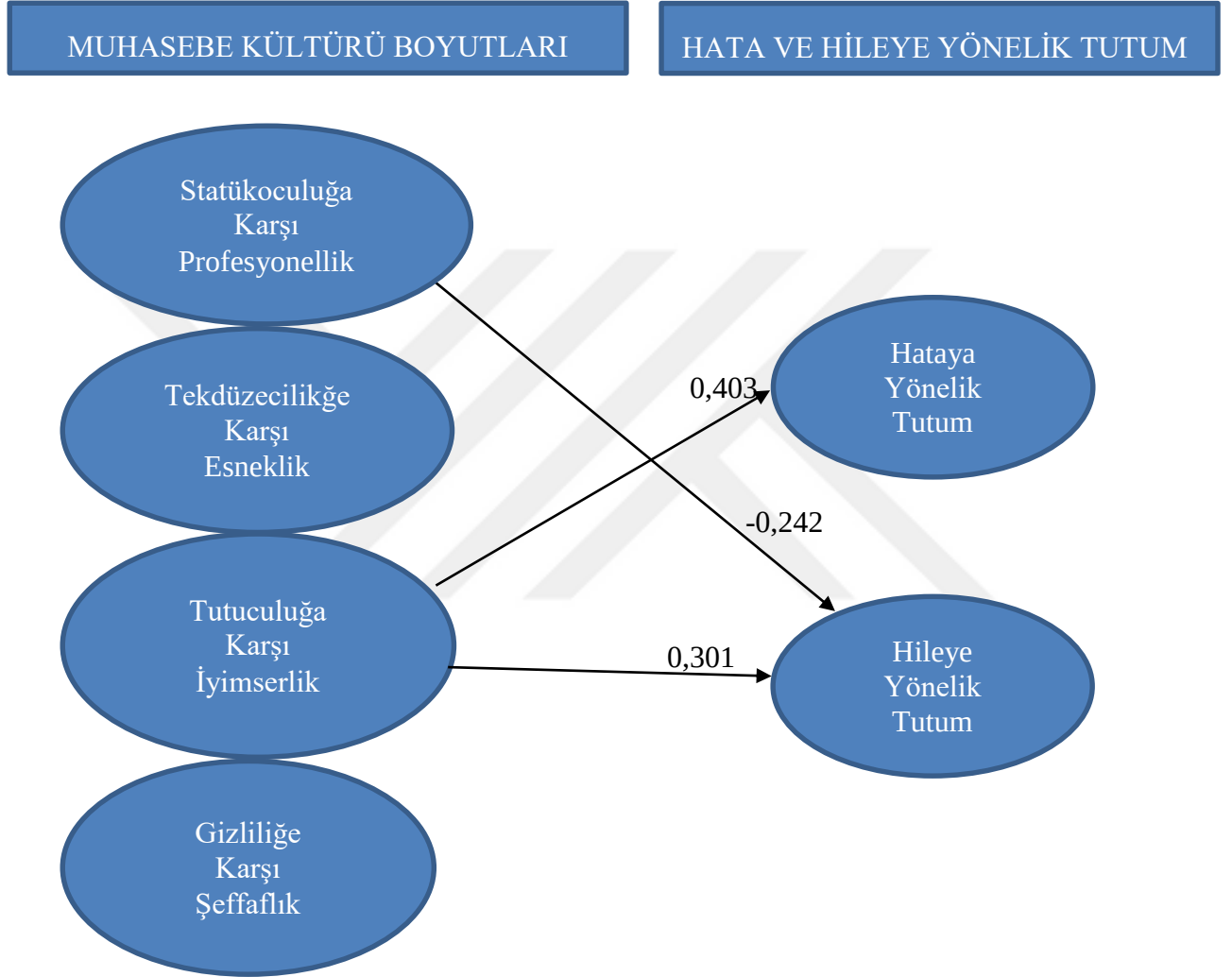
Muhasebe kültürü değerlerinden statükoculuğa karşı profesyonellik boyutunun ise % 95 güvenilirlik düzeyinde hile tutumunu negatif yönde etkilediği tespit edilmiştir. Statükoculuğa karşı profesyonellik boyutunun katsayısına (-0,242) bakıldığında ise 1 birimlik değişimin, hile tutumu üzerinde -0,242 birimlik değişime neden olacağı ifade edilebilir.

Muhasebe kültürü değerlerinden tekdüzeciliğe karşı esneklik ve gizliliğe karşı şeffaflık boyutlarının hile tutumu üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Yapılan bu açıklamalar sonucunda **H2** hipotezi ve alt hipotezlerden **H2.1** ve **H2.3** hipotezi kabul edilmiş, **H2.2** ve **H2.4** hipotezleri ise reddedilmiştir.

Sonuç olarak, muhasebe kültürü değerlerinden bazıları hata ve hileye yönelik tutumları etkilemektedir. Tutuculuğu karşı iyimserlik boyutu hata tutumunu 0,403 oranında, hile tutumunu ise 0,301 oranında olumlu olarak etkilemektedir. Statükoculuğa karşı profesyonellik boyutu ise hile tutumu – 0,242 oranında olumsuz olarak etkilemektedir. Belirsizliklere karşı risk alabilme ile açıklanan iyimserlik boyutunun hata ve hile tutumu üzerinde olumlu yönde etkili olduğu söylenebilirken, muhasebe uygulamalarında karar alma süreçleriyle ilgili olan profesyonellik boyutunun hile üzerinde olumsuz yönde etkili olduğu ve hileye yönelmeyi engelleyebileceği ifade edilebilir.

Açıklanan tüm bu etkiler çerçevesinde araştırma sonucunda oluşan model Şekil 6'da gösterilmiştir.

Şekil 6. Araştırma Sonucunda Oluşan Model



3.2.10.7. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Hata, Hile ve Muhasebe Kültürü Değerleri İle İlgili Farklılık Testleri

Katılımcıların demografik özelliklerine göre hata ve hile tutumları ile muhasebe kültürü değerleri kapsamında farklılık gösterip göstermediğini tespit edebilmek için farklılık testleri yapılmıştır.

3.2.10.7.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Hataya Yönelik Tutumları İle İlgili Farklılık Testleri

Muhasebede hataya yönelik tutumların muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için farklılık testleri yapılmış ve sonuçları Tablo 36’da belirtilmiştir.

Tablo 36. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Hataya Yönelik Tutumları İle İlgili Farklılık Testleri

Değişken	Cinsiyet	N	Ortalama	t	p
HATAYA YÖNELİK TUTUM	Bay	129	3,8118	1,445	0,177
	Bayan	11	3,4215		
	Yaş	N	Ortalama	F	p
	25-40	25	3,8436	0,180	0,835
	41-50	56	3,7565		
	50+	59	3,7781		
	Eğitim	N	Ortalama	F	p
	Lise	7	3,8182	3,284	0,040
	Lisans	119	3,7341*		
	Yüksek Lisans	14	4,1623*		
	İl	N	Ortalama	F	p
	Erzurum	74	3,8059	0,715	0,491
	Erzincan	56	3,7873		
	Bayburt	10	3,5636		
	Unvan	N	Ortalama	t	p
	SM	6	4,0303	1,036	0,302
	SMMM	134	3,7700		
	Mükellef Sayısı	N	Ortalama	F	p
	0-30	8	3,4091	5,186	0,001
	31-60	20	3,3500*		
	61-90	46	3,9486*		
	91-120	44	3,7872*		
	120+	22	3,9463*		
	Deneyim	N	Ortalama	F	p
	1-10	10	4,0364	0,827	0,481
	11-15	16	3,6591		
	16-20	39	3,7622		
	20+	75	3,7830		

Tablo verileri incelendiğinde, yapılan t testi (t) ve anova testi (F) sonuçları doğrultusunda, demografik özelliklerden sadece eğitim durumu ve mükellef sayısı değişkenlerine göre katılımcıların hataya yönelik tutumlarının farklılaştığı görülmektedir. Yapılan Tukey Testi ile eğitim durumu ve mükellef sayılarını ifade eden değişkenlerin bazıları arasında anlamlı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Diğer değişkenlere incelendiğinde herhangi bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir ($p > 0,05$).

3.2.10.7.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Hileye Yönelik Tutumları İle İlgili Farklılık Testleri

Muhasebede hileye yönelik tutumların muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için farklılık testleri yapılmış ve sonuçları Tablo 37’de belirtilmiştir.

Tablo 37. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Hileye Yönelik Tutumları İle İlgili Farklılık Testleri

Değişken	Cinsiyet	N	Ortalama	t	p
HİLEYE YÖNELİK TUTUM	Bay	129	3,5218	1,023	0,329
	Bayan	11	3,2386		
	Yaş	N	Ortalama	F	p
	25-40	25	3,3975	0,484	0,617
	41-50	56	3,5067		
	50+	59	3,5360		
	Eğitim	N	Ortalama	F	p
	Lise	7	3,4018	1,084	0,341
	Lisans	119	3,4800		
	Yüksek Lisans	14	3,7143		
	İl	N	Ortalama	F	p
	Erzurum	74	3,6419*	4,924	0,009
	Erzincan	56	3,3549*		
	Bayburt	10	3,2563		
	Unvan	N	Ortalama	t	p
	SM	6	3,3958	-0,438	0,662
	SMMM	134	3,5042		
	Mükellef Sayısı	N	Ortalama	F	p
	0-30	8	3,1953	2,516	0,044
	31-60	20	3,2031		
	61-90	46	3,5285		
	91-120	44	3,6321		
	120+	22	3,5540		
	Deneyim	N	Ortalama	F	p
	1-10	10	3,0500	2,178	0,093
	11-15	16	3,4805		
	16-20	39	3,5465		
	20+	75	3,5392		

Tablo verileri incelendiğinde, yapılan t testi (t) ve anova testi (F) sonuçları doğrultusunda, demografik özelliklerden sadece il ve mükellef sayısı değişkenlerine göre katılımcıların hileye yönelik tutumlarının farklılaştığı görülmektedir. Yapılan Tukey Testi ile il ve mükellef sayılarını ifade eden değişkenlerin bazıları arasında anlamlı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Mükellef sayısı değişkeni için bulunan anlamlılık değeri (p) 0,05’e çok yakın olduğu için post hoc testleri sonucunda hangi gruplar arasında farklılık olduğu tespit edilememiştir. Diğer değişkenler incelendiğinde herhangi bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir (p > 0,05).

3.2.10.7.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Tutuculuğa Karşı İyimserlik Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri

Muhasebe kültürü değerlerinden tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunun muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için farklılık testleri yapılmış ve sonuçları Tablo 38’de belirtilmiştir.

Tablo 38. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Tutuculuğa Karşı İyimserlik Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri

Değişken	Cinsiyet	N	Ortalama	t	p
TUTUCULUĞA KARŞI İYİMSERLİK (TKİ)	Bay	129	4,0724	0,282	0,779
	Bayan	11	4,0303		
	Yaş	N	Ortalama	F	p
	25-40	25	4,1333	0,514	0,599
	41-50	56	4,0238		
	50+	59	4,0847		
	Eğitim	N	Ortalama	F	p
	Lise	7	4,1905	0,247	0,781
	Lisans	119	4,0644		
	Yüksek Lisans	14	4,0476		
	İl	N	Ortalama	F	p
	Erzurum	74	4,0541	0,646	0,526
	Erzincan	56	4,0595		
	Bayburt	10	4,2333		
	Unvan	N	Ortalama	t	p
	SM	6	4,0000	-0,364	0,717
	SMMM	134	4,0721		
	Mükellef Sayısı	N	Ortalama	F	p
	0-30	8	3,8333	1,969	0,103
	31-60	20	4,0500		
	61-90	46	4,1304		
	91-120	44	3,9697		
	120+	22	4,2424		
	Deneyim	N	Ortalama	F	p
	1-10	10	3,9000	0,716	0,544
	11-15	16	4,1042		
	16-20	39	4,0256		
	20+	75	4,1067		

Tablo verileri incelendiğinde, yapılan t testi (t) ve anova testi (F) sonuçları doğrultusunda, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre muhasebe kültürü değerlerinden tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunda herhangi bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir ($p > 0,05$).

3.2.10.7.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri

Muhasebe kültürü değerlerinden tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutunun muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için farklılık testleri yapılmış ve sonuçları Tablo 39’da belirtilmiştir.

Tablo 39. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri

Değişken	Cinsiyet	N	Ortalama	t	p
TEKDÜZECİLİĞE KARŞI ESNEKLİK (TKE)	Bay	129	3,6880	-0,529	0,608
	Bayan	11	3,8182		
	Yaş	N	Ortalama	F	p
	25-40	25	3,7700	0,537	0,586
	41-50	56	3,7277		
	50+	59	3,6398		
	Eğitim	N	Ortalama	F	p
	Lise	7	3,5000	0,542	0,583
	Lisans	119	3,6996		
	Yüksek Lisans	14	3,7857		
	İl	N	Ortalama	F	p
	Erzurum	74	3,7736	1,494	0,228
	Erzincan	56	3,5938		
	Bayburt	10	3,7250		
	Unvan	N	Ortalama	t	p
	SM	6	3,4167	-1,193	0,235
	SMMM	134	3,7108		
	Mükellef Sayısı	N	Ortalama	F	p
	0-30	8	3,7500	1,979	0,101
	31-60	20	4,0000		
	61-90	46	3,5652		
	91-120	44	3,7102		
	120+	22	3,6591		
	Deneyim	N	Ortalama	F	p
	1-10	10	3,9000	1,443	0,233
	11-15	16	3,4531		
	16-20	39	3,7564		
	20+	75	3,6933		

Tablo verileri incelendiğinde, yapılan t testi (t) ve anova testi (F) sonuçları doğrultusunda, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre muhasebe kültürü değerlerinden tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutunda herhangi bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir ($p > 0,05$).

3.2.10.7.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Gizliliğe Karşı Şeffaflık Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri

Muhasebe kültürü değerlerinden gizliliğe karşı şeffaflık boyutunun muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için farklılık testleri yapılmış ve sonuçları Tablo 40’da belirtilmiştir.

Tablo 40. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Gizliliğe Karşı Şeffaflık Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri

Değişken	Cinsiyet	N	Ortalama	t	p
GİZLİLİĞE KARŞI ŞEFAFLIK (GKŞ)	Bay	129	3,5078	0,044	0,965
	Bayan	11	3,5000		
	Yaş	N	Ortalama	F	p
	25-40	25	3,6400	2,418	0,093
	41-50	56	3,3839		
	0+	59	3,5678		
	Eğitim	N	Ortalama	F	p
	Lise	7	3,8214	1,601	0,205
	Lisans	119	3,4748		
	Yüksek Lisans	14	3,6250		
	İl	N	Ortalama	F	p
	Erzurum	74	3,4527	0,941	0,393
	Erzincan	56	3,5491		
	Bayburt	10	3,6750		
	Unvan	N	Ortalama	t	P
	SM	6	3,8333	1,453	0,148
	SMMM	134	3,4925		
	Mükellef Sayısı	N	Ortalama	F	P
	0-30	8	3,2188	2,698	0,033
	31-60	20	3,7625		
	61-90	46	3,4891		
	91-120	44	3,3807		
	120+	22	3,6705		
	Deneyim	N	Ortalama	F	P
	1-10	10	3,4500	0,682	0,564
	11-15	16	3,4063		
	16-20	39	3,4423		
	20+	75	3,6933		

Tablo verileri incelendiğinde, yapılan t testi (t) ve anova testi (F) sonuçları doğrultusunda, demografik özelliklerden sadece mükellef sayısı değişkenine göre katılımcıların gizliliğe karşı şeffaflık muhasebe kültürü değerinin farklılaştığı görülmektedir. Yapılan Tukey Testi ile mükellef sayılarını ifade eden değişkenlerin bazıları arasında anlamlı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Mükellef sayısı değişkeni için bulunan anlamlılık değeri (p) 0,05’e çok yakın olduğu için post hoc testleri sonucunda

hangi gruplar arasında farklılık olduğu tespit edilememiştir. Diğer değişkenler incelendiğinde herhangi bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir ($p > 0,05$).

3.2.10.7.6. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Muhasebe Kültürü Değerlerinden Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri

Muhasebe kültürü değerlerinden statükoculuğa karşı profesyonellik boyutunun muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmek için farklılık testleri yapılmış ve sonuçları Tablo 41’de belirtilmiştir.

Tablo 41. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine Göre Statükoculuğa Karşı Profesyonellik Boyutu İle İlgili Farklılık Testleri

Değişken	Cinsiyet	N	Ortalama	t	p
STATÜKOCULUĞA KARŞI PROFESYONELLİK (SKP)	Bay	129	4,1124	-0,618	0,538
	Bayan	11	4,2045		
	Yaş	N	Ortalama	F	p
	25-40	25	4,3300*	5,850	0,004
	41-50	56	3,9732*		
	50+	59	4,1695		
	Eğitim	N	Ortalama	F	p
	Lise	7	4,1071	0,059	0,943
	Lisans	119	4,1155		
	Yüksek Lisans	14	4,1607		
	İl	N	Ortalama	F	p
	Erzurum	74	4,0912	0,341	0,712
	Erzincan	56	4,1429		
	Bayburt	10	4,2000		
	Unvan	N	Ortalama	t	P
	SM	6	4,0417	-0,411	0,682
	SMMM	134	4,1231		
	Mükellef Sayısı	N	Ortalama	F	P
	0-30	8	4,0000	2,044	0,092
	31-60	20	4,3375		
	61-90	46	4,0870		
	91-120	44	4,0227		
	120+	22	4,2273		
	Deneyim	N	Ortalama	F	P
	1-10	10	4,2250	1,017	0,387
	11-15	16	4,1875		
	16-20	39	4,0128		
	20+	75	4,1467		

Tablo verileri incelendiğinde, yapılan t testi (t) ve anova testi (F) sonuçları doğrultusunda, demografik özelliklerden sadece yaş değişkenine göre katılımcıların statükoculuğa karşı profesyonellik muhasebe kültürü değerinin farklılaştığı görülmektedir. Yapılan Tukey Testi ile yaşı ifade eden değişkenlerin bazıları arasında anlamlı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Diğer değişkenlere incelendiğinde herhangi bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir ($p > 0,05$).



SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültürü algılarının hata ve hileye yönelik tutumlarına olan etkisini belirlemek amacıyla yapılan bu çalışmada, Erzurum, Erzincan ve Bayburt illerinde aktif olarak çalışan muhasebe meslek mensupları ile yüz yüze görüşme tekniği ile anket yapılmıştır. Toplamda 140 adet anket uygulanmış ve uygulanan anketler geçerli kabul edilmiştir.

Çalışmamızda, muhasebe kültürü değerlerini ortaya koymak üzere Chanchani-Willett (2004) tarafından Gray'ın geliştirdiği muhasebe değerlerinin ölçülmesine yönelik olarak geliştirilen ve Karabınar (2005) tarafından Türk kültürüne uyarlanan “Muhasebe Kültürü Ölçeği”, hata ve hileye yönelik tutumları belirlemek üzere ise, Doğan ve Nazlı (2015) tarafından muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine yönelik tutumlarını belirlemeye ilişkin uygulanan ölçek kullanılmıştır. Kullanılan ölçeğe, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin de yer aldığı bir bölüm ilave edilerek ölçek son haline ulaşmıştır.

Hazırlanan ölçek ile yapılan uygulama sonucunda, muhasebe kültürü değerleri ile hata ve hileye yönelik tutumlar arasında bir ilişki olup olmadığı, muhasebe meslek mensuplarının sahip olduğu muhasebe kültürü değerlerinin hata ve hileye yönelik tutumları üzerinde etkili olup olmadığı ve meslek mensuplarının demografik özellikleri doğrultusunda muhasebe kültürü değerleri ile hata ve hileye yönelik tutumlarının farklılaşıp farklılaşmadığı sorularına cevap aranmıştır. Çalışma kapsamında elde edilen sonuçlar bu bölümde özet halinde belirtilecektir.

Araştırma verileri SPSS for Windows 21.0 paket programı ile analiz edilmiştir. Ölçeklerin güvenilirliği için ayrı ayrı Cronbach's Alpha testleri, muhasebe kültürü ölçeğinin geçerliliği için faktör analizi yapılmıştır. Muhasebe kültürü değerlerini ifade eden değişkenlerle hata ve hileye yönelik tutumu ifade eden değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığını incelemek ve bu ilişkinin hangi aralıkta olduğunu belirlemek amacıyla Pearson Korelasyon analizi yapılmıştır. Korelasyon analizi sonrasında, yapılan faktör analizi neticesinde 4 boyut olarak ortaya çıkan muhasebe kültürü değerlerinin her birinin, muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata ve hileye yönelik tutumlarına olan etkisini ölçmek

üzere regresyon analizleri yapılmıştır. Son aşamada ise, t testi ve Anova testi kullanılarak katılımcıların demografik özelliklerine göre muhasebe kültürü değerlerinin ve hata ile hileye yönelik tutumlarının farklılaşıp farklılaşmadığı incelenmiştir.

Araştırmaya katılanların demografik özelliklerine göre dağılımlarını tespit edebilmek için frekans analizi yapılmış ve dağılımlar özet olarak aşağıdaki gibi olmuştur. Katılımcıların % 92,1'inin erkek, % 7,9'unun kadın olduğu, % 42,1'inin 50 ve üzeri yaş grubunda, % 40'ının 41-50 yaş grubunda, % 17,9'unun ise 25-40 yaş grubunda olduğu, % 85 'inin lisans, % 10'unun yüksek lisans, % 5'inin lise mezunu olduğu, % 95,7'sinin SMMM unvanlı, % 4,3'ünün SM unvanlı olduğu, % 53,6'sının 20 yıl ve üzeri deneyime, % 27,9'unun 16-20 yıl arası deneyime, % 11,4'ünün 11-15 yıl arası deneyime ve % 7,1'inin ise 1-10 yıl arası deneyime sahip olduğu, % 52,9'unun Erzurum'da, % 40'ının Erzurum'da, % 7,1'inin ise Bayburt'ta faaliyet gösterdiği, mükellef sayıları incelendiğinde ise % 32,9'unun 61-90 arası mükellefe, % 31,4'ünün 91-120 arası mükellefe, % 15,7'sinin 120 ve üzeri sayıda mükellefe, % 14,3'ünün 31-60 arası mükellefe ve % 5,7'sinin 0-30 arasında mükellefe sahip olduğu tespit edilmiştir.

Ölçeğin geçerliliğini belirlemek amacıyla faktör analizi uygulanmıştır. Muhasebe Kültürü ölçeğinin faktör analizine uygunluğunu tespit etmek için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett's küresellik testi değerlerine bakılmıştır. Analiz sonucunda bulunan değer kullanılan verilerin faktör analizi için uygunluğunu ifade etmektedir (KMO = 0,745). Bartlett küresellik testi sonucunda bulunan p değerinin (anlamlılık) 0,000 olması, KMO testi sonucu ölçeğin bir bütün olarak faktör analizine uygun olduğunu ifade etmektedir. Faktör analizi sonucunda 4 faktör çıkmış olup açıklanan toplam varyans 50,949'dur. Yani, ortaya çıkan faktörler, Muhasebe Kültürü Ölçeğinin % 50,949'unu açıklamaktadır. Bu faktörler, Statükoculuğa Karşı Profesyonellik (SKP), Tutuculuğa Karşı İyimserlik (TKİ), Tekdüzeciliğe Karşı Esneklik (TKE) ve Gizliliğe Karşı Şeffaflık (GKŞ) faktörleri olarak belirlenmiştir.

Ölçeklerin güvenilirliği için ise Cronbach's Alpha değerlerine bakılmıştır. Bütün ölçeklerin güvenilirliklerinin % 70 ve üzeri seviyede olduğu belirlenmiş ve

araştırmada kullanılan ölçeklerin bu örneklemede güvenilir ve geçerli olduğu anlaşılmıştır.

Katılımcıların paylaştıkları muhasebe kültürü değerleri ile hata ve hile boyutlarının düzeylerini belirlemek için ortalamalar hesaplanmıştır. Katılımcıların en yüksek düzeyde paylaştığı muhasebe kültürü değeri 4,1196 ortalama ile Statükoculuğa karşı profesyonellik olurken bu boyutu 4,0690 ortalama ile tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu izlemiştir. En düşük düzeyde paylaşılan boyutlar ise sırasıyla 3,5071 ortalama ile gizliliğe karşı şeffaflık ve 3,6982 ile tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutları olmuştur. Katılımcıların paylaştığı değerlere göre TRA1 Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının muhasebe kültür değerlerinden tutuculuğa, tekdüzeciliğe, gizliliğe ve baskın bir şekilde profesyonelliğe yakın olduğu görülmüştür. En yüksek düzeyde paylaştıkları hata ve hile tutumu boyutu 3,7812 ortalama ile hataya yönelik tutumlar boyutu olurken, 3,4996 ortalama ile hileye yönelik tutumlar boyutu en az paylaşılan boyut olarak ortaya çıkmıştır.

Muhasebe kültürü değerlerini ifade eden değişkenlerle hata ve hileye yönelik tutumu ifade eden değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunup bulunmadığını incelemek ve bu ilişkinin hangi aralıkta olduğunu belirlemek amacıyla Pearson Korelasyon analizi yapılmıştır. Yapılan analize göre muhasebe kültürü boyutları ile hata ve hile tutumu arasında anlamlı ilişkilerin bulunduğu tespit edilmiştir. Öte yandan hem muhasebe kültürü boyutlarının hem de hata ve hile tutumu boyutlarının kendi içlerinde birbirleri ile anlamlı ilişkilerinin bulunduğu da görülmüştür. Muhasebe kültürü değerlerinden sadece tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu ile hata ve hile tutumu boyutları arasında zayıf olarak değerlendirilebilecek bir ilişkinin bulunduğu belirlenmiştir. Muhasebe kültürü boyutlarından tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu ile hata ve hile tutumu boyutları arasında en yüksek seviyedeki ilişkinin % 99 güven aralığında (0,284) değer ile hata tutumuyla pozitif yönlü zayıf düzeyli bir ilişki olduğu, % 99 güven aralığında (0,260) değer ile hile tutumu arasında pozitif yönlü zayıf düzeyli bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bir bütün olarak korelasyon analizi sonuçlarına bakıldığında ise en yüksek düzeyli ilişkinin % 99 güven aralığında (0,391) değerle orta düzeyli ve pozitif yönlü olarak

statükoculuğa karşı profesyonellik boyutu ile gizliliğe karşı şeffaflık boyutu arasında olduğu gözlemlenmiştir. Hata ve hile tutumu boyutlarının birbirleri ile olan ilişkileri kapsamında % 99 güven aralığında (0,343) değerle orta düzeyli ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Faktör analizi neticesinde 4 boyut olarak ortaya çıkan muhasebe kültürü değerlerinin her birinin, muhasebe meslek mensuplarının muhasebede hata ve hileye yönelik tutumlarına olan etkisini ölçmek üzere regresyon analizleri yapılmıştır. Muhasebe kültürü değerlerinin, muhasebe meslek mensuplarının hataya yönelik tutumlarına olan etkisini ifade etmek üzere yapılan regresyon analizi sonucunda muhasebe kültürü değerlerinden tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunun, hata tutumunun % 9,2'sini açıkladığı ve regresyon denkleminin $HATA = 2,70 + 0,403 TKİ + 0,027 TKE - 0,048 GKŞ - 0,119 SKP$ şeklinde olduğu tespit edilmiştir. Muhasebe kültürü değerlerinden tutuculuğa karşı iyimserlik boyutu ile statükoculuğa karşı profesyonellik boyutunun, hile tutumunun % 10,4'ünü açıkladığı ve regresyon denkleminin $HİLE = 2,532 + 0,301 TKİ + 0,111 TKE + 0,094 GKŞ - 0,242 SKP$ şeklinde olduğu tespit edilmiştir.

Regresyon analizine göre, muhasebe kültürü değerlerinden tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunun hata ve hile tutumu üzerinde, statükoculuğa karşı profesyonellik boyutunun ise hile tutumu üzerinde etkisi olduğu belirlenmiştir. Tutuculuğu karşı iyimserlik boyutu hata tutumunu (0,403) ve hile tutumunu (0,301) pozitif yönde, statükoculuğa karşı profesyonellik boyutu ise hile tutumu boyutunu (-0,242) negatif yönde etkilemektedir. Yapılan bu açıklamalar kapsamında H1 hipotezi ile alt hipotezlerden H1.3 ve H2 hipotezi ile alt hipotezlerden H2.1 ve H2.3 hipotezleri kabul edilmiştir.

Araştırmanın son bölümünde ise, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre hata ve hileye yönelik tutumları ile muhasebe kültürü değerlerinin farklılık gösterip göstermediğini belirlemek üzere farklılık testleri yapılmıştır. Muhasebe kültürü boyutları için ayrı ayrı yapılan farklılık testleri sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının tüm değişkenler açısından tutuculuğa karşı iyimserlik ve tekdüzeciliğe karşı esneklik boyutlarına yönelik algılarında farklılık olmadığı görülmüştür. Demografik özelliklerden mükellef sayısı

değişkenine göre meslek mensuplarının gizliliğe karşı şeffaflık boyutuna ve yaş değişkenine göre statükoculuğa karşı profesyonellik boyutuna yönelik algılarının farklılaştığı diğer değişkenlere göre ise anlamlı bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Hata ve hileye yönelik tutumlar için yapılan farklılık testleri sonuçlarına göre demografik özelliklerden eğitim durumu ve mükellef sayısı değişkenine göre meslek mensuplarının hataya yönelik tutumlarının farklılaştığı, şehir ve mükellef sayısı değişkenlerine göre hileye yönelik tutumlarının farklılaştığı diğer değişkenlere göre anlamlı bir farklılığın bulunmadığı tespit edilmiştir.

TRA1 bölgesinde yapılan araştırma kapsamında bölgedeki muhasebe meslek mensuplarının profesyonellikten yana oldukları ve profesyonellik düzeylerinin arttıkça hileye yönelik tutumlarının engellenebileceği ifade edilebilir. Ayrıca risk almaktan kaçınmanın ve ihtiyatlı davranmanın hâkim olması ile ifade edilen tutuculuk değerinin TRA1 bölgesinde hata ve hileye yönelik tutumları olumlu yönde etkilediği, gelecekteki belirsizliklere karşı risk alabilme ve olaylara daha olumlu yaklaşabilme ile ifade edilen iyimserlik değerinin artmasının bölgedeki muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileye yönelik tutumları üzerinde olumsuz yönde etkili olacağı değerlendirilmektedir. Bu kapsamda muhasebe meslek mensuplarına, TURMOB bünyesindeki profesyonel muhasebeciler tarafından ve meslek odalarınca düzenlenen eğitimler doğrultusunda profesyonellik ve iyimserlik değerlerinin anlatılması önerilmektedir.

Sonuç olarak, muhasebe kültürü değerlerinden tutuculuğa karşı iyimserlik boyutunun hata ve hileye yönelik tutumları pozitif yönde, statükoculuğa karşı profesyonellik boyutunun ise hileye yönelik tutumları negatif yönde ve regresyon denklemlerinde ifade edildiği şekilde etkilediği tespit edilmiştir. TRA1 bölgesinde yapılan araştırmaya göre muhasebe kültürü değerlerinden tekdüzeciliğe karşı esneklik ve gizliliğe karşı şeffaflık boyutlarının hata ve hileye yönelik tutumlar üzerinde anlamlı bir etkisi bulunamamıştır.

KAYNAKLAR

- ACFE. (2010). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse 2010 Global Fraud Survey.
- AÇIK, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 3, 2012, 351-366.
- AKDOĞAN, N., ve TENKER, N.(2001).Mali Tablo Analizi. Gazi Yayınevi, Ankara.
- AKDOĞAN, N., ve TENKER, N. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri. 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, (2007).
- AKDEMİR, Ç. (2010). İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul.
- AKGÜL, A., ve ÇEVİK, O. (2003). İstatistiksel Analiz Teknikleri. SPSS’te İşletme Yönetimi Uygulamaları. Ankara, Emek Ofset Ltd. Şti.
- AKTAŞ, M. (2008). Bursa İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerlerinin Araştırılması. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- AKSOY, T. (2006). Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes Oxley Yasasının Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler. ASMMMO, Bülten, Sayı: 165, Mart- Nisan
- ALBRECHT, W. Steve, Gerald W. Wernz ve Timothy L. Williams. FRAUD (1995). Bringing Light to the Dark Side of Business. USA: McGraw-Hill.
- ALPTÜRK, E. (2008). Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- ALTINDAĞ, M. 2001. Vergi ve Revizyon Rehberi. Yaklaşım Yayınları.

- ALTINSOY, M. (2011). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- ALTUĞ, O. (1999). Muhasebe ve Hukuk İlişkileri. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ALTUĞ, O. (2006). Maliyet Muhasebesi. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ARZOVA, S.B. (2003). İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD). 20: 118-126.
- ATAMAN, Ü. (2005). Genel Muhasebe. Cilt 1, 6.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- AVDER, E. (2021). Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan> Erişim Tarihi 11/06/2021.
- AYDIN, S. (2006). Yolsuzluk Nedenleri, Etkileri Ve Çözüm Yolları. İstanbul, Turhan Kitapevi Yayınları.
- AYDOĞAN, E. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi SBE, Trabzon.
- AYTAR, C. (1998). Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim. İktisat-İşletme ve Finans Dergisi, Mayıs 1998.
- AYTEKİN İ. (2017). SMMM ve YMM Mesleklerinde Etik Algısı ve Bunun Muhasebe Hata ve Hilelerine Etkisi: TRC 1 Bölge Analizi. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- BANAR, K., ve ASLAN, Ü. (2009). İktisat Politikalarının, Yasal Düzenlemelerin ve Teknolojik Gelişmelerin Yüksek Öğretimde Muhasebe Eğitimine Olan Etkisi: EİTİA ve Anadolu Üniversitesi İİBF Örneği. I. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 42, 2009, 90-102.
- BATI, M. (2017). Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı. Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- BAYRAK, N. (2016), Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- BAYRAKLI. H., ERKAN, M., ve ELİTAŞ, C. (2012). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri. Ekin Basım Yayın, Bursa.
- BEKÇİ, İ., ve BİTLİSLİ, F. (2012). Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(1) , 61-76.
- BEKTÖRE, S., SÖZBİLİR, H., ve BANAR, K. (2007). Genel Muhasebe, Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- BELLOT, J. (2011). Defining and Assessing Organizational Culture. Nursing Forum, V.46, N.1, (pp.29-37).
- BEYHAN, M. A. (1990). Zengin Bir Kültür Kaynağımız Olarak Osmanlı Arşivleri. 2. Milli Kültür Şurası Bildirileri (5-8 Aralık 1989). Ankara, T.C. Kültür Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 3, C. 1, 1990, ss. 47-55.
- BİLEN, A., ve UĞURLUGELN, K. (2015). Genel Muhasebe. Ankara: Yargı Yayınevi.
- BOZKURT, N. (2000). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Marmara Üniversitesi Muhasebe Uygulama ve Araştırma Merkezi, Yıl 9-Sayı 12, Nisan 2000,s.15-22.
- BOZKURT, N. (2009). İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri. Alfa Yayınları: İstanbul.
- BOZKURT, N. (2011). İşletmelerin Kara Deliği Hile. 2. Basım, Alfa Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti. İstanbul.

- BOZKURT, O. (2014). Mükellef Firmanın İç Muhasebe Kontrol Sistemi, Firma Büyüklüğü ve Ününün Bağımsız Muhasebeci Geliri ve Hizmet Performansı Üzerine Etkisi, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, C. 10, Sayı: 21.
- BULCA, H., ve YEŞİL, T. (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebe Hile Kavramına Yaklaşımı. Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi. Cilt:1, sayı: 2, s47-58
- BURAK, E., ve ÖZTAŞ, S. (2015). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebenin Temel Kavramları Açısından Değerlendirilmesi. Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4 (1) , 1-17.
- BÜYÜKÖZTÜRK, Ş. (2002). Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı. Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi(32), s. 470-483.
- CAN, A. V. (2007). Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır? Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, Sayı: 12, Celalabat Kırgızistan.
- CAN, H., AŞAN, Ö., ve AYDIN, E.M. (2006). Örgütsel Davranış, İstanbul, Arıkan Basım Yayım.
- CEMALCILAR, Ö., ve ÖNCE, S. (1999). Muhasebenin Kuramsal Yapısı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- CERNE, K. (2009). Influential Factors Of Country's Accounting System Development, Economic Research, Cilt: 22, Sayı: 2, 66-97.
- CHANCHANI, S., ve WILLETT, R. (2004). An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs. The International Journal Of Accounting, 39(2): 125-154.
- CHOİ, J.S. (2001). Financial Crisis and Accounting Reform: A Cultural Perspective. Third Asian Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference in Adelaide. Australia: 15-17 Temmuz 2001.

- ÇATIKKAŞ, Ö. (2016). İşletmelerde Mali Tablo Hileleri. Denetim Dergisi, Kamu İç Denetçileri Derneği, Sayı:8,ss. 18- 30.
- ÇALIŞ, Y. E., ve ÇATIKKAŞ, Ö. (2007). İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 9, Sayı.2, İstanbul.
- ÇELİK, A. (2007). Stok Hileleri ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- DAVIA, R.Howard, C.Patrick COGGINS, John C. WIDEMAN ve Joseph T. KASTANTIN, (1992), Management Accountant's Guide to Fraud Discovery and Control, John Wiley & Sons Inc.
- DEMİR, C. (2020). Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ.
- DEMİR, V. (2009). Finansal Raporlamaya İlişkin Farklı Yaklaşımlar. Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Yıl 9, Sayı 28, Nisan, Ankara.
- DOĞAN, N., ve BAŞOKÇU, T. O. (2010). İstatistik Tutum Ölçeği İçin Uygulanan Faktör Analizi ve Aşamalı Kümeleme Analizi Sonuçlarının Karşılaştırılması. Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi, 1(2), s. 65-71.
- DOĞAN, Z., ve NAZLI, E. (2015). Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (4), 195-212.
- DOUPNİK, T.S., ve TSAKUMİS. G.T. (2004). A Critical Review of the Tests of Gray's Theory of Cultural Relevance and Suggestions for Future Research. Journal of Accounting Literature, 23(4).
- DOYRANGÖL, N. (2002). Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu. Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul.

- DUMAN, S. (2007). İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşunun Muhasebe Kültürünün Araştırılması. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- DUMAN, Ö. (2008). Muhasebe Denetimi ve Raporlama. Tesmer Yayınları, Ankara.
- DUMANOĞLU, S. (2005). Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20 (1), 347-358.
- DURMUŞ, A.F., ve GÜNEŞ, R. (2017). Türkiye’deki Yeminli Mali Müşavirlerin Kültür Bazlı Muhasebe Değerlerinin Analizi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (76): 84-96.
- DURSUN, T. İ. (2013). Örgüt Kültürü ve Strateji ilişkisi: Hofstede’nin Boyutları Açısından Bir Değerlendirme. Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:4.
- ERDOĞAN, İ. (1991). İşletmelerde Davranış. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını
- ERDOĞAN, N. (2002). Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu ve SAS No. 82. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl 2, Sayı 6, ss.17-32.
- ERDOĞAN, M. (2006). Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- JENNY, E. ve G., NİEDERMEYER, G. (1949). Muhasebede Hileler: Nasıl Yapılır? Nasıl Çıkarılır?, (Çev: Hasan Erdinç), Selüloz Basımevi, Ankara.
- EROL, E. (1998). Yönetim ve Organizasyon. İstanbul: Beta Yayın.
- EROL, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hile) Karşı Denetimden Beklentiler. Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF, 13, ss.228-237.
- ERTÜRK, A. (2010). İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- FİSHMAN, H. Neil. (2001). Signs of Fraud:A Case by Case Review, CPA Journal. March.

- GENÇ, G. (2009). Hileli Finansal Raporlama. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi.
- GENÇOĞLU, GÜCENME, Ü. (2009). Türkiye’de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. Kilis 7 Aralık Üniversitesi, İİBF, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1, Kasım, 2009, 30-37.
- GEORGE, D., & MALLERY, M. (2010). SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson
- GÖKAY, Y. (1998). İşletmelerde Vergi Denetimi. Boyut Yayıncılık, İstanbul.
- GRAY, S.. J. (1988). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, Volume 24, Issue 1, Abacus. pp.1-15.
- GÜÇLÜ, F. (2013). Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler. Ankara: Detay Yayınları.
- GÜNEY, S. (2009). Davranış Bilimleri. Ankara, Nobel Yayın Dağıtım.
- GÜRBÜZ, H. (1990). Muhasebe Denetimi. Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- GÜRBÜZ, H. (1995). Muhasebe Denetimi. Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- GÜREDİN, E. (2007). Denetim ve Güvence Hizmetleri. 11. Baskı, İstanbul; Arıkan Basım Yayım.
- GÜVEMLİ, O. (1995). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi 1. Cilt - Osmanlı İmparatorluğuna Kadar, İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- GÜVEMLİ, O. (2009). Muhasebe Eğitim ve Uygulamalarını Etkileyen ve Yeni Yüzyılın Başlarını Biçimlendiren Gelişmeler ve Bu Gelişmelerin MUFAD’ın Faaliyetlerini Etkilemesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 42, 2009, 229-232.
- GÜVEMLİ, O. (2013) Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine. Müfitad Dergisi, Sayı: 4, 2013, 136-151.
- GÜVENÇ, B. (2002). İnsan ve Kültür. İstanbul: Remzi Kitabevi.

- GÜVENÇ, N. (2005). Mersin İlinde Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerleri. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- GÜVENÇ N. ve KARABINAR S. (2006). İçel İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür Bazlı Muhasebe Değerleri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 30, Nisan.
- HAFTACI, V., ve ZAINİGULİ, R. (2016). Muhasebe Uygulamalarına Etkili Faktörler ve Çin Muhasebe İklimi. İşletme Bilimi Dergisi , 4 (1) , 141-159 .
- HİÇŞAŞMAZ, M. (1977). İşletme Hesaplarının İncelenmesi, AİTİA Yayınları, Ankara.
- HOFSTEDE, G. (1980). Motivation, Leadership, and Organization: Do American Theories Apply Abroad. Organizational Dynamics, 9(1), 42-63.
- HOFSTEDE, G. (1983). The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories. Journal of International Business Studies, 14(2): 75.
- HOFSTEDE, G. (1991). Cultures and Organizations: Software of the mind. New York: Mc Graw Hill.
- HOFSTEDE, G. (1994). Cultures and Organizations-Software of the Mind Intercultural Cooperation and Its Importance for Survival. HarperCollins Publishers, Great Britain
- HOFSTEDE, G. –HOFSTEDE, J.G., (2005). Cultures and Organizations Software of the Mind, New York, McGraw Hill.
- HOFSTEDE, G., (2010), HOFSTEDE G.J., MINKOV, M.I. Cultures Et Organisations: Nos Programmes Mentales. Pearson Education, France.
- HOFSTEDE, G. (2011). Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context. Online Readings in Psychology and Culture International Association for Cross-Cultural Psychology, Cilt: 2, Sayı: 1, 2011.

- HÜRYURT, K. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe-kültür değerleri: Kars-Ardahan-Iğdır illerinde uygulama. Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- IRMAK, R., KURNAZ, G., ÇAĞLAYAN, B., ve BAL, B. (2002). Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri. Ankara: Şafak Matbaacılık.
- İÇLİ, G. (2002). Sosyolojiye Giriş. Ankara: Anı Yayınları.
- JOSEPH, W. T., Corporate Fraud Handbook Prevention and Detection, Third Edition, ACFE, 2011.
- KARABINAR, S. (2005). Kültür-Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi, Muhasebeye Kültürel Bakışlar. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- KARABINAR, S., ve KIŞLALIOĞLU, V. (2014). Muhasebe Kültürü İle İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (31): 235
- KARAKAYA, M. (1994). Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KARAKAYA, G. (2016). Çalışan Hileleri ve İç Kontrol İlişkisi. Vergi Sorunları Dergisi. 330, 159-172.
- KAVAL, H. (2005). Muhasebe Denetimi, 1.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- KAYA, C. T., ve ÖKTEN, A. B. (2014). Kültür Olgusunun Muhasebe Hileleri Üzerindeki Etkisi. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS), 7(2), 63-80.
- KAYGUSUZ, S.Y., ve DOKUR, Ş. (2015) Yönetim Muhasebesi. Bursa: Dora Yayıncılık.
- KESKİN, S. (2014). Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Isparta.

- KGK. (2021, Eylül 10). Hata. KGK Web Sitesi: <http://www.kgk.gov.tr/> adresinden alınmıştır.
- KGK. (2021, Ekim 5). Türkiye Muhasebe Standardı 8. KGK Web Sitesi: <http://www.kgk.gov.tr/> adresinden alınmıştır.
- KIYMIK, H. (2015). Örgütsel Kültür ve Örgütsel Muhasebe Kültürü ile Hileli Finansal Raporlama Arasındaki İlişki: BİST Hizmet Endeksinde Araştırma. Doktora Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KİM, Y. (2003). Determinants of Financial Reporting System: The Case Of South Korea.
- KIRIK Z, (2007). Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir.
- KOÇ, T. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Yaklaşımları İle Hileye Yönelme Eğilimleri Arasındaki İlişkiye Yönelik Bir Araştırma: Ankara Örneği. Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon.
- KOTAR, E., ve DOKUR, Ş. (2002). Genel Muhasebe Temel İlkeler. İstanbul: Alfa Yayınları.
- KÖSE, S., TETİK, S. ve ERCAN, C. (2001). Örgüt Kültürünü Oluşturan Faktörler. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(1): 222-223.
- KUTLU, H. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hileleri Hakkında Algı Ve Tutumlarının Belirlenmesi: Osmaniye İlinde Bir Uygulama. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Osmaniye.

- KÜÇÜK, E., ve UZAY, Ş. (2009). Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu ve Doğurduğu Sorunlar. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 32, 239- 258.
- KÜÇÜKSAVAŞ, N. (2006). Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları. 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları.
- KORUCU, E. (2018). Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik. Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- LAZOL, İ., ve ÇABUK, A. (2005). Mali Tablolar Analizi. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- LÖK, M. (1983). Muhasebede Hileler Muhasebe Açısından Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Hilesinin Denetimle Meydana Çıkarılması. İstanbul: Güryay Matbaası.
- MACİT, G. (2010). İletişim Tarzları Üzerinde Kültürel Değerlerin Etkisi: Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Öğrencilerine Üzerinde Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- MERİÇ, A., ve AKPINAR, Y. (2017). Adıyaman'daki Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültür Değerleri Üzerine Bir Araştırma. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, (51): 427-438.
- MİNKOV, M., ve HOFSTEDE, G. (2017). The Evolution of Hofstede's Doctrine. Cross Cultural Management: An International Journal, 18(1): 10.
- MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), Denetim İlke ve Esasları, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 3. Baskı, İstanbul, 2004.
- MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ, Sıra No: 1 Resmi Gazete No: 21447 (M) Resmi Gazete Tarihi: 26/12/1992.
- OKAY, S. (2011). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karaman: Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- OKUTMUŞ, E., ve UYAR, S. (2014). Konaklama İşletmelerinde Yiyecek-İçecek Departmanında Yapılan Bir Hilenin Tespiti: Vaka Analizi. Mali Çözüm Dergisi, 121: 35-54.
- “Açık Kaynak İstatistikleri” <http://www.openepi.com/SampleSize/SSPropor.htm>
Erişim Tarihi 08.12.2021.
- ÖMÜRBEK, V., ve DURGUNBÖCÜ, Ö. (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri ile İlgili Algılarının İncelenmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23 (4), 1251-1265.
- ÖZBİRECİKLİ, M. (2006). Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları Ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme. Muhasebe ve Denetime Bakış, 2006, 18: 1-18.
- ÖZBUDUN S., ŞAFAK, B. ve ALTUNEK, S, (2007). Antropoloji: Kuramlar Kuramcılar. Ankara,
- ÖZÇELİK, H., ARACI, Ö. N., ve KESKİN, S. (2017). Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4 (29), 197-214.
- ÖZDAŞLI E., ve BİTLİSLİ, F. (2020) Muhasebe Kültürü Değerlerinin Muhasebe Meslek Mensuplarının İçsel ve Dışsal Motivasyonları Üzerine Etkisi: Bir Araştırma. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(3), 832-864.
- ÖZKALP, E. (2002). Davranış Bilimlerine Giriş. Eskişehir: AÖF Yayınları.
- ÖZTÜRK, E. (2015). Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme. Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies, (1/3): 17-33.
- ÖZULUCAN, A.(2002).Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkileri Türkiye Muhasebe Standardı ve Sermaye Piyasası Kurulu Seri: XI No: 20 Çerçevesinde

- Önerilen Enflasyon Muhasebesi Yöntemi ve Enflasyon Muhasebesine Geçişte Alınabilecek Önlemler. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 1-2, Cilt: 9, 2002.
- PAZARÇEVİREN, Y. S. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 1, (2), s.1-19.
- PEHLİVANLI, D. (2011), Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama. Beta Yayınları, İstanbul.
- RECHT, R., (1998), CELESTE W., Kaizen and Culture: On The Transferability Of Japanese Suggestion Systems, İnternational business review.
- ROXAS, Maria L., Jane Y. Stonback, Patricia S. Tulin (1999), Kültür ve Muhasebe Değerleri: Hofstede ve Trompenaars, Çev., Müge Saltoğlu, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Mart.
- SABUNCUOĞLU., Z. ve TÜZ, M.(2001). Örgütsel Psikoloji. 3. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- SARUHAN, Ş. C., ve ÖZDEMİRCİ, A. (2011). Bilim, Felsefe ve Metodoloji (2. b.). İstanbul: Beta Basım Yayım.
- SEVİLENGÜL, O. (1996), Genel Muhasebe, Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu, Gazi Kitabevi, V. Baskı, Ankara.
- SEVİLENGÜL, O. (2005). Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe. Gazi Kitabevi, Ankara.
- SEVİLENGÜL, O. (2014). Genel Muhasebe, Ankara, Gazi Kitabevi.
- SİĞRİ, Ü., ve TİĞLİ, M. (2006). Hofstede'nin "Belirsizlikten Kaçınma" Kültürel Boyutunun Yönetimsel Örgütsel Süreçlere ve Pazarlama Açısından Tüketici Davranışlarına Etkisi. Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi, C.22, S.1.
- SÜRMELİ, F., CEMALCILAR., Ö. ve YILMAZ B. (2002). Genel Muhasebe. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No:718. Eskişehir.
- SÜRMEN, Y. (2006). Muhasebe-1, Trabzon. Celepler Matbaacılık.

- SİNGH, J.P. (1990), Managerial Culture and Work-Related Values in India, Organization Studies, V.11, N.1, (pp.75-101).
- ŞENGÜR, E. D. (2010). İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler Ve Bir Araştırma. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi.
- ŞİŞMAN, M. (1994). Örgüt Kültürü. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:732, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Basımevi.
- ŞİŞMAN, M. (2007). Örgütler ve Kültürler. Ankara, Pegem A Yayıncılık.
- SONSUZOĞLU, E. (1996). Vergi Kaçakçılığı. Vergi Sorunları Dergisi, Ankara.
- TANER, E.G. (2021). Muhasebe Kültürünün Hile Üzerinde Etkisi. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- TAŞKIRAN, N., (1995). Kaçakçılık Suçunun Tarifi. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:83, Ankara.
- TDK. (2021, Haziran 10). Muhasebe. TDK Web Sitesi: <http://www.tdk.gov.tr/> adresinden alınmıştır.
- TDK. (2021, Temmuz 22). Kültür. TDK Web Sitesi: <http://www.tdk.gov.tr/> adresinden alınmıştır.
- TDK. (2021, Eylül 10). Hata. TDK Web Sitesi: <http://www.tdk.gov.tr/> adresinden alınmıştır.
- TDK. (2021, Ekim 07). Hile. TDK Web Sitesi: <http://www.tdk.gov.tr/> adresinden alınmıştır.
- TECİMER Y., ve KARABINAR S. (2009). Muhasebe Kültürü Bağlamında Yapılan Seçilmiş Bazı Çalışmaların Metodolojik Analizi. Akademik İncelemeler. (2): 1-11.
- TEMEL, F. (2017). Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılması ve Kültür Arasındaki İlişkinin Belirlenmesine Yönelik Ampirik Bir Çalışma. Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.

- TETİK, N. (1997). Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2).
- TEVRÜZ, S. (1996). Endüstri ve Örgüt Psikolojisi. Ankara: Türk Psikologlar Derneği Yayını.
- TSUI, J., GUL, F.A. (1996). Auditors' Behaviour in An Audit Conflict Situation: A Research Note on the role of locus of control and ethical reasoning. Accounting Organizations Society, 21 (1), 41-51.
- TOPSAK, F. (2009). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile Ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- ULUCAN ÖZKUL, F., ve ÖZDEMİR, Z. (2013). Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma. Öneri Dergisi, 10 (40) , 75-89 .
- UNUTKAN, G. (1995). İşletmelerin Yönetimi ve Örgüt Kültürü. İstanbul: Türkmen Kitabevi
- UZAY, Ş., ve GÜNGÖR, Ş. (2004). Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Bursa.
- ÜNAL, A., ve ÇELİK, T.İ. (2010). Çalışma Ahlakı Kavramına Kültürel Bir Bakış ve Türkiye’de Çalışma Ahlakı. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2010, C.8, S.1, s.219
- VELAYUTHAM, S., ve PERERA, H. (2004). The Influence of Emotions and Culture on Accountability and Governance, Corporate Governance, 4(1): 52.
- YALKIN, Y. K. (2001). Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi. 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- YALKIN, Y. K. (2006). Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar. Nobel Basımevi.
- YAZ, D. A. (2014). Muhasebe Felsefesi. Minval Yayınları, İstanbul.

- YAZICI, M. (1990). Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi. M.Ü. Nihad Sayar Eğitim ve Yayın Vakfı, İstanbul.
- YEŞİL, S. (2011). Uluslar Arası İşletmeler Açısından Kültürel Farklılıklar ve Yönelimi. Adalet Yayınevi, Ankara.
- YILMAZ, B., ve YILMAZ, H. (2016). Muhasebede Kullanılan Kavramların Kelime Olarak Kökenleri ve Muhasebe Sürecindeki Anlam ve Yerleri. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi. Cilt: 9, Sayı: 45, ss: 924-933
- YILMAZ, N. (2021) Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Hile Algısı Üzerine Bir Araştırma: Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Örneği. Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Rize.
- YUEDUGÜL, H. “Faktör Analizinde KMO ve Bartlett Testleri Neyi Ölçer?” Erişim Tarihi:21.12.2011,<http://yunus.hacettepe.edu.tr/~yurdugul/3/indir/Kuresellik.pdf>
- YÜKÇÜ, S. (2014). Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örnekli Genel Muhasebe. 7. Baskı, İzmir: Altın Nokta Yayınevi.

EKLER

(Ek-1 Tez Anketi)

Değerli Muhasebe Meslek Mensubu,

Bu çalışma Erzinan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe, Finans ve Bankacılık Yüksek Lisans Programı çerçevesinde yürütülen “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Kültürü Algılarının Hata ve Hileye Yönelik Tutumlarına Etkisi: TRA1 Bölgesinde Bir Araştırma” isimli yüksek lisans tez çalışmasının araştırma kısmıyla ilgili olup bulgular tamamen bilimsel amaçla kullanılacaktır. İfadeleri içtenlikle ve tarafsız olarak cevaplandırmanız çalışmanın bilimsel değerini artıracaktır. Ankete verilen cevaplar izniniz dışında hiçbir üçüncü şahıs ve kurumlara verilmeyecek, sadece toplu değerlendirme sonuçları tez kapsamında yayımlanacaktır.

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

Tarık DEĞİRMENCİOĞLU
Yüksek Lisans Öğrencisi

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet GÜNER
Tez Danışmanı

I. BÖLÜM: MESLEK MENSUBU İLE İLGİLİ DEMOGRAFİK BİLGİLER

- 1) Cinsiyetiniz: () Erkek () Kadın
2) Yaşınız: () 20-30 () 31-40 () 41-50 () 51 +
3) Öğrenim Durumunuz: () Lise () Lisans () Yüksek Lisans () Doktora
4) Meslek Unvanınız: () SM () SMMM
5) Mesleki Deneyiminiz (Yıl): () 1-5 () 6-10 () 11-15 () 16-20 () 20 +
6) Faaliyet Gösterilen İl: () Erzurum () Erzinan () Bayburt
7) Mükellef Sayınız: () 0-30 () 31-60 () 61-90 () 91-120 () 121+

II. BÖLÜM: MUHASEBE KÜLTÜRÜ ÖLÇEĞİ

Lütfen aşağıdaki ifadelere katılma derecenizi belirtiniz.		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1	Şüphe durumunda kâr ve varlıkların değeri düşük gösterilmelidir (Örneğin; stoklar, menkul kıymetler, alacaklar için karşılık ayrılması).	1	2	3	4	5
2	Cari piyasa değeri tarihi maliyetlere göre daha az yararlıdır.	1	2	3	4	5
3	Piyasa değerleri genellikle tarihi maliyet yerine kullanılmalıdır.	1	2	3	4	5
4	Fiyatların yükseldiği zamanlarda FIFO yerine LİFO kullanılmalıdır.	1	2	3	4	5

5	Amortisman kuralları her farklı varlık grubu için Maliye tarafından belirlenmelidir (Amortisman kurallarının TÜRMOB gibi profesyonel mesleki örgütler yerine Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmasına ne ölçüde katılıyorsunuz).	1	2	3	4	5
6	Tüm şirketlerin finansal tabloları standart formatlara sahip olmalıdır.	1	2	3	4	5
7	Muhasebe politikaları (Stok değerlendirme, amortisman yöntemleri gibi) bir kere belirlendikten sonra değiştirilmemelidir.	1	2	3	4	5
8	Finansal tablolarda standartlaştırılmış ayrıntılı bilgilerin sayısı artırılmalıdır.	1	2	3	4	5
9	Finansal tablolar, sadece hissedarlara ve yöneticilere değil, kamuoyuna yönelik hazırlanmalıdır.	1	2	3	4	5
10	Finansal tablolarda sadece minimum düzeyde detaylı bilgi yer almalıdır.	1	2	3	4	5
11	Şirket yönetimine ve sahiplerine ilişkin bilgiler finansal tablolara dahil edilmemelidir.	1	2	3	4	5
12	Yönetimin işletme ile ilgili tahminleri finansal tablolara dâhil edilmelidir.	1	2	3	4	5
13	Muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler meslek mensupları ve onların kurduğu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmalıdır.	1	2	3	4	5
14	Muhasebe meslek mensupları, bir firmanın finansal durumunu ve performansını nasıl ölçecekleri konusunda en iyi kaniya sahiptirler.	1	2	3	4	5
15	Muhasebe meslek mensupları finansal tablolarda neyin açıklanacağı konusunda en iyi kaniya sahiptirler.	1	2	3	4	5
16	Meslek mensupları yüksek düzeyde etik standartları sürdürmelidirler.	1	2	3	4	5

III. BÖLÜM MUHASEBEDE HATA VE HİLE KAVRAMLARINA İLİŞKİN İFADELER

Lütfen aşağıdaki ifadelere katılma derecenizi belirtiniz.		Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
MUHASEBEDE HATA KAVRAMINA İLİŞKİN İFADELER						
1	Muhasebe hataları bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	1	2	3	4	5
2	Muhasebe hataları ihmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	1	2	3	4	5

3	Muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılırlar.	1	2	3	4	5
4	Muhasebe hataları unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.	1	2	3	4	5
5	Muhasebe hataları matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	1	2	3	4	5
6	Muhasebe hatalarının yetenekle ilgisi yoktur.	1	2	3	4	5
7	Muhasebe hataları işin uzmanlarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir.	1	2	3	4	5
8	Muhasebe hataları işin uzmanlarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir.	1	2	3	4	5
9	Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da yapılan muhasebe hataları engellenemez.	1	2	3	4	5
10	İşin uzmanları muhasebe hataları konusunda tam ve donanımlı olsa da yapılan hatayı engelleyemez.	1	2	3	4	5
11	Kişinin muhasebe hataları yapmasının bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.	1	2	3	4	5
12	Muhasebe hataları bilinçli olarak meydana gelmektedir.	1	2	3	4	5
13	Çok iyi teknolojiler kullanılsa da yeteneği olmayan insanlar her zaman muhasebe hataları yapmaya mahkûmdur.	1	2	3	4	5
MUHASEBEDE HİLE KAVRAMINA İLİŞKİN İFADELER						
1	Muhasebe hileleri belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır.	1	2	3	4	5
2	Muhasebe hileleri belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	1	2	3	4	5
3	Muhasebe hileleri otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
4	Kişinin bulunduğu koşullar muhasebe hileleri yapması için fırsat oluşturur.	1	2	3	4	5
5	Muhasebe hilelerinin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur.	1	2	3	4	5
6	Muhasebe hileleri vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
7	Muhasebe hileleri yapan kişi dürüst olduğunu düşünür.	1	2	3	4	5
8	Muhasebe hileleri yapan kişi sadece kendi menfaatini düşünür.	1	2	3	4	5
9	Yapılan her kasıtlı hata muhasebe hilesi değildir.	1	2	3	4	5
10	Muhasebe hilelerinde hileye maruz kalan aldatılmaktadır.	1	2	3	4	5
11	Muhasebe hileleri bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.	1	2	3	4	5

12	Muhasebe hilelerinde ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.	1	2	3	4	5
13	Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için muhasebe hilelerine başvurulur.	1	2	3	4	5
14	Muhasebe hileleri işletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
15	Muhasebe hileleri bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır.	1	2	3	4	5
16	Muhasebe hileleri yapan kişi dürüst değildir.	1	2	3	4	5
17	Muhasebe hilelerini yapmak için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur.	1	2	3	4	5
18	Bir hatada kasıt varsa %100 muhasebe hilesi vardır.	1	2	3	4	5
19	Muhasebe hilelerinde kimse aldatılmaz.	1	2	3	4	5