



**T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE MANİPÜLASYONU VE MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARININ MUHASEBE MANİPÜLASYONUNA KARŞI
EĞİLİM DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ: BURSA İLİ
UYGULAMASI
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

Furkan ÖZÇİMEN

BURSA-2019



**T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE MANİPÜLASYONU VE MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARININ MUHASEBE MANİPÜLASYONUNA KARŞI
EĞİLİM DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ: BURSA İLİ
UYGULAMASI
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

Furkan ÖZÇİMEN

Danışman:

Doç. Dr. Elif YÜCEL

BURSA-2019

T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim Dalı, İşletme Bilim Dalı'nda 701614051 numaralı Furkan ÖZCİMEN'in hazırladığı *Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Hesaplarının Muhasebe Manipülasyonu* konulu Yüksek Lisans Tezi ile ilgili tez savunma sınavı, 27/09/2019 günü *10:00-11:30* saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezinin/çalışmanın *Kabul* olduğuna oy birliği ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav
Komisyon Başkanı)
Doç. Dr. Elif YÜCEL
Bursa Uludağ Üniversitesi



Üye
Dr. Öğr. Üyesi Neşenur ALTINİĞNE
İstanbul Bilgi Üniversitesi



Üye
Dr. Öğr. Üyesi Funda ACAR ÖZÇELİK
Bursa Uludağ Üniversitesi



27/09/2019



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 02/09/2019

Tez Başlığı / Konusu: Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Manipülasyonuna Karşı Eğilim Düzeylerinin İncelenmesi; Bursa İli Uygulaması

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 81 sayfalık kısmına ilişkin, 02/09/2019 tarihinde şahsım tarafından Furkan Özçimen adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezin benzerlik oranı % 13,4'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

02/09/2019

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Furkan ÖZÇİMEN
Öğrenci No: 701614051
Anabilim Dalı: İŞLETME
Programı: İŞLETME YÜKSEK LİSANS
Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)

Elif Üçel
02.09.2019

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Manipülasyonuna Karşı Eğilim Düzeylerinin İncelenmesi; Bursa İli Uygulaması” isimli çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığı ve yararlanılan eserlerin Kaynakça 'da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.



02/09/2019

Furkan ÖZÇİMEN

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	: Furkan ÖZÇİMEN
Üniversite	: Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	: İşletme
Bilim Dalı	: İşletme
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	: xv + 89
Mezuniyet Tarihi	: / / 20.....
Tez Danışman (lar)ı	: Doç. Dr. Elif YÜCEL

MUHASEBE MANİPÜLASYONU VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MUHASEBE MANİPÜLASYONUNA KARŞI EĞİLİM DÜZEYLERİNİN İNCELENMESİ: BURSA İLİ UYGULAMASI

Muhasebe mesleği ekonomik hayatın önemli parçalarından biridir. Bir işletmede gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin kayıt altına alınması, sınıflandırılması ve eldeki verilerin analizinin yapılarak yorumlanmasını sağlayan, işletmelerin piyasadaki ekonomik durumlarını belirleyen ve büyük bir sosyal sorumluluğu yerine getiren bilim dalıdır. Bu kadar önemli bir mesleği icra eden Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin mesleğin icrası sırasında hataya düşmeleri veya hile, manipülasyon gibi eylemlere başvurabilmektedirler. Bizim bu çalışmadaki temel amacımız ise Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin muhasebe manipülasyonu eğilimli olup olmadıklarının tespitini yapmaktır. Çalışmanın ilk bölümünde muhasebe mesleği ve muhasebe meslek etiğine, ikinci bölümde ise sırasıyla hata, hile ve muhasebe manipülasyonu kavramlarına detaylı bir şekilde değinilmiş olup çalışmanın amacına uygun olarak Bursa ilinde yaşayan ve muhasebe mesleğinin yürütücüsü olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Ankete katılan katılımcıların cevapları SPSS 17 paket programı aracılığı ile analizi edilmiştir. Çalışmada Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin mükelleflerine bağlı olmaları ve muhasebe uygulamalarına hâkimiyet ile mükelleflerinin çıkarları doğrultusunda karar almaları; risk almayı sevmeleri ve maddiyata önem vermeleri; çıkarları doğrultusunda hareket ederek olumsuz davranışlar sergilemeleri; elindeki ile yetinmeyen, gizli iş çevirmeyi seven bir kişilik yapılarının olması ve ülkenin vergi oranlarının çok yüksek olması gibi faktörler ve hipotezler belirlenerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin muhasebe manipülasyonuna eğilimli olup olmadıkları tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Hile, Muhasebe Manipülasyonu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

ABSTRACT

Name and Surname : Furkan ÖZÇİMEN
University : Bursa Uludag University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Business Administration
Degree Awarded : Master
Page Number : xv + 89
Degree Date : / / 20.....
Supervisor (s) : Doç. Dr. Elif YÜCEL

ACCOUNTING MANIPULATION AND INVESTIGATION OF THE ACCOUNTING MANIPULATION TENDENCY LEVEL OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS: PRACTICE OF BURSA PROVINCE

The accounting profession is one of the most important parts of economic life. It is a branch of science that allows all activities performed in a business to be recorded, classified and interpreted by analyzing the available data, determining the economic status of the enterprises in the market and fulfilling a great social responsibility. Certified Public Accountants who perform such an important profession may resort to actions such as cheating or manipulation during the execution of the profession. In this study our main aim is to determine whether the Certified Public Accountants are prone to accounting manipulation. In the first part of the study, accounting profession and accounting profession Ethics, in the second part, error, cheating and accounting manipulation concepts were discussed in detail and a survey was conducted for Certified Public Accountants living in Bursa who are the executors of the accounting profession in accordance with the purpose of the study. The answers of the respondents were analyzed through the SPSS 17 package program. In the study, factors and hypotheses such as the fact that the Certified Public Accountants are bound to their taxpayers and take decisions in the interests of their taxpayers with their dominance in accounting practices; that they like to take risks and give importance to material; that they act in the interests and exhibit negative behavior; that they have a personality structure that is not satisfied with.

Key Words: Fraud, Accounting Manipulation, Certified Public Accountants

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde tüm bilgi ve birikimiyle bana destek olan, inanan ve güvenen danışmanım Sayın Doç. Dr. Elif YÜCEL hocama, tez yazım sürecinde yardımlarını benden esirgemeyen arkadaşlarıma, öğrenimim boyunca görüş ve önerileriyle bana katkı sağlayan kıymetli hocalarıma ve uygulama sürecinde anket çalışmasına katkı sağlayan, destekleriyle beni yalnız bırakmayan meslek mensuplarına ayrıca uygulama aşamasında ankete katılım göstererek çalışmaya katkıda bulunan tüm katılımcılara, çok teşekkür ederim.

Son olarak hayatım boyunca her zaman karşılaştığım sıkıntıları aşmamda gerek yardımlarını gerekse de sevgi ve desteklerini hiç eksik etmeyen aileme sonsuz teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar	xi
ŞEKİLLER	xii
GRAFİKLER	xiii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1. MUHASEBE MESLEĞİ	3
1.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişimi.....	4
1.2. Muhasebe Mesleğinin Önemi.....	6
1.3. Muhasebe Mesleğinin Özellikleri	7
1.4. Muhasebe Meslek Mensupları	8
1.4.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)	10
1.4.2. Yeminli Mali Müşavir (YMM)	10
2. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK	11
2.1. Etik ve Meslek Ahlakı.....	11
2.2. Muhasebe Meslek Etiği.....	13
2.2.1. Muhasebe Meslek Etiğinde Etik Sorunlar	14
2.2.2. Muhasebe Mesleğinin Sorumlulukları	15

2.3. Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Yasal Düzenlemeler	16
2.3.1. Uluslararası Alandaki Etik Düzenlemeler	16
2.3.2. Ülkemizdeki Muhasebe Meslek Etiği ile Alakalı Yasal Düzenlemeler	18

İKİNCİ BÖLÜM

HATA HİLE VE MUHASEBE MANİPÜLASYONU HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1. HATA KAVRAMI	24
1.1. Muhasebe Mesleğinde Hata	24
1.2. Muhasebe Mesleğinden Hataların Nedenleri ve Düzeltilmesi	25
1.2.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik	25
1.2.2. Dikkatsizlik ve İhmal	26
1.3. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması	26
1.3.1. Matematik Hataları	27
1.3.2. Kayıt Hataları	27
1.3.3. Nakil Hataları	28
1.3.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları	28
1.3.5. Bilanço Hataları	29
1.3.6. Telafi Edici Hatalar	30
2. HİLE KAVRAMI	30
2.1. Muhasebe Mesleğinde Hile	31
2.2. Muhasebe Hilelerinin Özellikleri	32
2.3. Muhasebe Hilelerine Başvurulma Nedenleri	33
2.3.1. İşletme Yönetiminin Hileye Başvurma Nedenleri	33
2.3.2. Çalışanların Hileye Başvurma Nedenleri (Hile Üçgeni)	34
2.4. Muhasebe Hile Türleri	37

2.4.1. Kasti Hatalar	37
2.4.2. Kayıt Dışı İşlemler	37
2.4.3. Zamanından Önce ve Sonra Kayıt	38
2.4.4. Uydurma Hesaplar.....	38
2.4.5. Belge Sahtekârlığı	39
2.4.6. Bilanço Maskeleye	40
2.5. Hile Yapan Kişilerin Karakteristik Özellikleri.....	41
3. MUHASEBE MANİPÜLASYONU	42
3.1. Muhasebe Manipülasyonunun Amaçları.....	43
3.2. Muhasebe Manipülasyon Yöntemleri	44
3.2.1. Kar Yöntemi	45
3.2.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi.....	45
3.2.3. Agresif Muhasebe	46
3.2.4. Büyük Temizlik Muhasebesi.....	46
3.2.5. Hileli Finansal Raporlama.....	46
3.2.6. Muhasebe Hata ve Usulsüzlükleri.....	47
3.2.7. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları.....	47
3.3. Muhasebe Manipülasyon Teknikleri.....	48
3.3.1. Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Manipülasyonlar	48
3.3.2. Giderlerin ve Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi Manipülasyonu ...	48
3.3.3. Varlık ve Yükümlülüklerle İlgili Finansal Tablo Manipülasyonu	49
3.3.4. Olağanüstü Gelir Yaratıcı İşlemler Yapılması	49

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MUHASEBE MANİPÜLASYONUNA EĞİLİMLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI	50
2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI	52
3. ARAŞTIRMANIN BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	54
3.1. Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi.....	54
3.2. Meslek Mensuplarının Etik İnklem ve Manipülasyon Eğilimlerinin Ölçülmesine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi	57
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	67
KAYNAKLAR	71
EKLER.....	86

TABLULAR

Sayfa

Tablo 1: Türkiye'deki Muhasebe Meslek Mensuplarının Genel Görünümü.....	9
Tablo 2: AICPA'nın Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları	16
Tablo 3: TÜRMOB Mecburi Meslek Kararındaki Etik İlgili Düzenlemeler	22
Tablo 4: Muhasebe manipülasyonunun amaçları ve kazanımları	43
Tablo 5: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Tanımları	47
Tablo 6: Cinsiyet Dağılımı.....	54
Tablo 7: Yaş Dağılımı.....	55
Tablo 8: Eğitim Düzeylerinin Dağılımı	55
Tablo 9: Mesleki Deneyim Sürelerinin Dağılımı.....	56
Tablo 10: Mükellef Sayılarının Dağılımı.....	57
Tablo 11: Ankete Katılanların Etik İkilimde Kalma Durumlarına İlişkin İfadelere Katılım Yüzdeleri.....	58
Tablo 12: KMO ve Bartlett's Testleri.....	59
Tablo 13: Döndürülmüş Faktör Matrisi	60
Tablo 14: Manipülasyon Eğilimini Açıklayan Faktörlerin Ortalamaları.....	61
Tablo 15: Bağımsız Örneklem	62
Tablo 16: One-Way ANOVA (Eğitim Düzeyi)	62
Tablo 17: One-Way ANOVA (Mesleki Deneyim)	63
Tablo 18: One-Way ANOVA (Mükellef Sayısı)	63
Tablo 19: Ankete Katılanların En Fazla Katıldıkları İfadelerin Ortalamaları ve Katılım Yüzdeleri*	64
Tablo 20: Ankete Katılanların En Az Katıldıkları İfadelerin Ortalamaları ve Katılmama Yüzdeleri**	65

ŞEKİLLER

Sayfa

Şekil 1: Hile Üçgeni.....	35
Şekil 2: Aktörler ve Refah Transferi.....	42
Şekil 3: Muhasebe Manipülasyon Yöntemleri.....	44

GRAFİKLER

Sayfa

Grafik 1: Cinsiyet Dağılımı -----	54
Grafik 2: Yaş Dağılımı -----	55
Grafik 3: Eğitim Düzeylerinin Dağılımı -----	56
Grafik 4: Mesleki Deneyim Sürelerinin Dağılımı -----	56
Grafik 5: Mükellef Sayılarının Dağılımı -----	57

KISALTMALAR

AICPA	:Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği
AKE	:Aktif Kalite Endeksi
AME	:Amortisman Endeksi
BDDK	:Bankaları Dzenleme ve Denetleme Kurulu
EPDK	:Türkiye Cumhuriyeti Enerji Piyasası Kurulu
FEE	:Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
FSE	:Finansman Giderleri Satışlara Oranı Endeksi
GKGMİ	:Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IESBA	:Uluslararası Etik Standartları Kurulu
IFAC	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IMA	:Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
İMKB	:İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KGK	:Kamu Gözetimi Kurumu
KHK	:Kanun Hükmünde Kararname
MHUD	:Maliye Hesap Uzmanları Derneği
MSUGT	:Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
PCAOB	:Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu
SAS	:Denetim standartları hakkında açıklama
SEC	:Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
SM	:Serbest Muhasebeci
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	:Sarbanes – Oxley Yasası
SSE	:Stokların satışlara oranı
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TAE	:Ticari alacaklar endeksi
TDK	:Türk Dil Kurumu
TFRS	:Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	:Türkiye Muhasebe Standartı

TÜRMOB :Türkiye Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odaları Birliği

YMM :Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Ticaret hayatındaki en küçük işletmeden tutunda fabrikalara, sanayi kuruluşlarına ve vakıflara kadar ekonomik faaliyetin olduğu her alanda muhasebe mesleği bulunmaktadır. Başka bir deyişle Ekonomiyi bir piramit gibi düşünürsek muhasebe bu piramitte en taban basamağından en zirve noktasına kadar her basamakta yerini almıştır. Günümüz dünyasında ise her geçen gün serbest piyasa koşulları daha da zorlaşmaktadır. Güçlü sermayelerin artması nedeniyle piyasadaki rekabetin kızışmasına ve bazı işletmelerin ticari yaşamları tehlikeye girmesine neden olmaktadır.

Tam bu noktada muhasebe sisteminde, işletmelerin yaşamlarını sürdürebilmeleri ve rekabet güçlerini arttırabilmeleri için muhasebe manipülasyonları devreye girmektedir. Her ülkede muhasebe mevzuatında belli bir düzeyde yoruma açık olan yerler bulunmakla beraber bu yorumların yasal olması için, muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları muhasebe işlemlerinin, muhasebe mevzuatının yasal çerçevesi içinde olması gerekmekte aksi takdirde yapılan işlemler manipülasyondan ziyade hile sınıfına girecektir. Ülkemizde muhasebe mesleğinin yürütücüsü niteliğinde olan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM)” bu tarz eylemlerde kilit rol oynamaktadırlar. Başka bir açıdan muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının bu tarz işlemleri yapıp yapmamasındaki en önemli olgulardan biride etik ve ahlak kavramlarıdır.

Çalışmamızda, ülkemizde bulunan mali müşavirlik ofislerinde çalışan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin” muhasebe manipülasyonuna eğilimlerinin olup olmadığının araştırılması muhasebe mesleğinin gelişimi açısından büyük önem arz etmektedir. Genel olarak muhasebe manipülasyonunun işletmeler ve İşletme yöneticileri üzerine çalışmalar yapılmış lakin işletmeler adına muhasebe manipülasyonunu gerçekleştiren muhasebe meslek mensupları üzerine genel manada bir çalışma yapılmamış olması sebebi ile çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı inancındayız.

Yaptığımız çalışmanın ilk bölümünde muhasebe mesleğinin genel hatları detaylı bir şekilde izah edilmiş akabinde muhasebe meslek etiği ve ahlakı irdelenmiştir. İkinci bölümde ise öncelikle muhasebe mesleğinde hata ve hile konularına etraflıca yer

verilmiş sonrasında ise çalışmamızın ana konusu olan muhasebe manipölasyonun muhasebe mesleğindeki yeri, amacı, yöntemleri ve tekniklerini detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise, Bursa ilinde alışan 420 SMMM ile anket çalışması yapılmış ve SPSS paket programında özümlemesi yapılarak oluşturulan veriler yorumlanmıştır. Yapılan analiz neticesinden SMMM'lerin çalıştıkları mükelleflerin baskısı ve çıkarları neticesinde muhasebe manipölasyonuna eğilimli oldukları tespit edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1. MUHASEBE MESLEĞİ

Muhasebe, bir işletmede gerçekleşen tüm mali faaliyetlerin kayıt altına alınması, sınıflandırılması ve kaydedilen tüm verilerin yorumlanarak işletmenin ekonomik durumunun belirlenmesini sağlayan bir bilim dalıdır (Sevilengül, 2005: 10). “İktisadî Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun”da ise muhasebe şu şekilde açıklanmıştır; “*Mali nitelik taşıyan mübadele işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olaylar, para cinsinden sistemli bir şekilde teşhis, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı bir şekilde özetleme işlemleriyle varılan sonuçları yorumlayarak ticari kişiliğin sahiplerine, yöneticilerine ve bu kişilikle ilişkisi bulunan diğer kimselere, amaçlarına uygun, faydalı bilgileri sağlayan sanat, bilim ve tabbikattır.*” (Özgür, 1989: 8).

Milattan önceki devirlere dayanan muhasebecilik zaman içerisinde mesleki yargı ile desteklenmesi, devamlı gelişen bir bilgi yapısı olması, kamu yararına hizmet sağlayacak bir sorumluluk içermesi sayesinde bir meslek olarak kabul görmüştür (Marşap, 1996: 119). Muhasebe mesleği sadece işletmeler için değil başta devlet olmak üzere, kredi kurumlarına, yatırımcılara, müşterilere ve tüm diğer çıkar gruplarına kamu yararına uygun şekilde gereken bilgileri sunan bir meslektir (Çelik, 2010: 5).

Ülkemizde ise muhasebecilik, 1989 yılında yayınlanan 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu” ile “muhasebe mesleği” haline gelmiştir. Ancak 2008 yılında yayınlanan 5786 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile 3568 sayılı Kanun’un adı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” olarak değiştirilmiş ve mesleğin kapsamı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)” ve “Yeminli Mali Müşavir (YMM)” olarak belirlenmiştir. Kanun’un 2.

Maddesinin A Fıkrasında muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu aşağıdaki gibi açıklamıştır;

- a) *“Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.*
- b) *Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.*
- c) *Yukarıda belirtilen konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapma”.*

Kanunda yer alan tüm işleri yapabilecek yeterlilikte olan kişilere SMMM denir. YMM’ler ise Md 2/A’nın b ve c bentlerinde görevlerin yanı sıra tasdik işlerini yerine getirmektedirler (3568 sayılı Kanun, Md. 2/B). Uygulama alanı oldukça geniş olan aynı zamanda ekonomik ve teknolojik gelişmeleri de takip ederek her geçen gün daha da genişleyen muhasebecilik mesleği, karmaşık ve zorlu bir meslek olma özelliği göstermektedir (Marşap, 1996: 120).

1.1. Muhasebe Mesleğinin Gelişimi

Muhasebenin ilk olarak ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte ilk belgelere M.Ö. 5000’li yıllarda Sümerlilerde rastlanılmaktadır. MÖ. 3600’lü yıllarda da Roma’da belirli muhasebe ilkelerine göre muhasebe kayıtlarının yapıldığına ilişkin kanıtlar mevcuttur (Akdoğan ve Aydın 1987:65). Ancak günümüzde kullanılan muhasebe sisteminin temelinde yatan “çift taraflı kayıt yöntemi” 13. Yüzyılda İtalya’da uygulanmaya başlamış ve muhasebenin babası diyebileceğimiz rahip ve matematikçi olan Luca Pacioli 1494 yılında kaleme aldığı “Suma Arithmetica” isimli eserinde bu yöntemi inceleyerek görüşler bildirmiştir (Güvemli, 1995: 50). Bahsi geçen eser sayesinde muhasebe teknikleri pratik ve teorik yönden gelişme göstermiştir. Aynı zamanda 1363 yılında Abdullah Püser Mohammed bin Kiya el-Mazenderani tarafından yazılan “Risale-i Felekiyye – Kitab-us Siyakat” isimli çalışmasında da günümüzde uygulanan muhasebe esasları görülmektedir (Sevilengül, 2009: 6).

Ülkemizde ise muhasebenin bazı kurallarının Devleti Aliye'den miras kaldığı görülmektedir (Güler ve Gülçiçek, 2010:60). Bunun sebebi Osmanlı döneminden itibaren muhasebe eğitiminin usta - çırak ilişkisine dayalı olarak yürütülmesidir. Ayrıca 19.yy'da kurulan "İstanbul Ticaret Mektebi Âlisi", "Darüşşafaka" ve "Askeri Rüştiye İdadi" okullarında muhasebe dersleri yer almasıyla birlikte (Avder, 2009: 8). Muhasebeyle alakalı çalışmalar daha da gelişmeye başlamıştır. Osmanlı dönemi ve Cumhuriyetin ilk yıllarında muhasebe mesleğini yasal çerçeveye yerleştirme çabaları yıllarca sürmüştür.

Osmanlı Döneminden itibaren ülkemizdeki muhasebe sistemi, çok büyük ölçüde Almanya ve Fransa'nın muhasebe sistemlerine benzer şekilde oluşturulmuştur (Öksüz, 2007: 1). 1850-1925 yılları arasında Fransız mevzuatından tercüme edilen "Kanunname-i Ticaret" isimli eser ile muhasebe uygulamalarına düzenleme getirilmiştir. 1926 yılında 856 sayılı Ticaret Kanunu ise Almanya'dan uyarlanmıştır.

Ülkemizde muhasebe mesleğinin gelişimine yönelik bir diğer önemli gelişme 1957 yılında ilk defa "Türkiye Muhasebe Kongresi"nin düzenlenerek mevzuattaki yasaların tartışılması olmuştur. 1963 yılında ise dönemin Maliye Bakanlığı tarafından Serbest Mali Müşavir (SMM) ile YMM ayrımı yapan Kanun tasarısı hazırlanmıştır (Aysan, 2004: 21-22). Ancak şüphesiz en önemli gelişme 13 Haziran 1989 yılında 3568 sayılı kanun ile muhasebe mesleğinin tam anlamıyla bir statü kazanmış olmasıdır. Bunu takiben 26.12.1992 tarihinde yayınlanan "1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile 1994 yılında "Tek Düzen Hesap Planı" uygulanmaya başlanmıştır. Yayınlanan tebliğinin amacı ise (www.gib.gov.tr); *"Bu düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır."*

Mesleğin gelişimi açısından örgütlenmesi de büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan muhasebe meslek mensupları daha da profesyonelleşmek adına "Türkiye Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Birliği (TÜRMOB) altında örgütlenmişlerdir (Karabınar, 2005: 80). Örgüt muhasebe meslek mensuplarının haklarını koruma ve

mesleğe yön vermede önemli bir rol oynamaktadır. 2019 yılı itibariyle ülkemizde 77 SMMM ve 8 YMM odasına kayıtlı toplam 111 bin 981 ruhsatlı meslek mensubu bulunmaktadır.

1.2. Muhasebe Mesleğinin Önemi

Ticaret hayatındaki en küçük işletmeden fabrikalara, sanayi kuruluşlarına, vakıflara kadar ekonomik faaliyet gösteren tüm müesseselerde para, hesap ve muhasebe işlemleri mevcuttur (Bayraktar, 2007: 3). Bu yüzden muhasebe biliminin önemi her geçen gün artmakla beraber toplumda ticari faaliyetlerin gelişmesiyle muhasebe mesleğinin değeri toplum nezdinde belli bir seviyeye gelmiştir (Bilen, 2008:9).

Bu mesleği icra eden kişi yani muhasebeci işletmelerde meydana gelen finansal işlemleri derleyen, toparlayan, tasnif eden ve bu bilgileri işletme yöneticilerine bildiren kişidir. Yöneticilerin, işletmenin finansal durumunu tüm detayları ve çıplaklığı ile bilmeleri gerekmektedir. Bu yüzden muhasebe meslek mensuplarına da çok iş düşmektedir. Piyasadaki rekabet koşulları günden güne artarken işletme yöneticilerinin daha sağlıklı kararlar verebilmesi için muhasebenin çok daha etkin bir rol oynaması gerekmektedir. Bu yüzden muhasebeciler, işletme ile yöneticiler arasında bilgi akışını sağlayan köprü olduğu için bir nevi işletmelerin bel kemiğini oluşturmaktadırlar (Bayraktar, 2007: 4).

İşletmeler her ne kadar ekonomik ve teknolojik anlamda kendilerini geliştirseler de sağlam bir şekilde örgütlenmiş bir muhasebe alt yapısı olmadan büyümeleri ve faaliyette bulunmalarına imkân yoktur (Ertaş, 2002: 118). Aslında ekonomi ve teknolojik gelişmeler muhasebeye olan ihtiyacı daha da arttırmaktadır (Marşap, 1996: 120).

İşletmelerin belirledikleri kısa ve uzun vadeli hedeflerini en iyi şekilde yerine getirebilmesi için hesaplarını iyi tutması yani muhasebesinin etkin bir şekilde olması gerekir. Muhasebe sistemi sadece yöneticiler için değil işletmelerin finansal bilgileri ile Sermaye Piyasası Kurulu'nda (SPK) yatırım yapacak olan tüm finansal bilgi kullanıcıları için büyük bir önem arz etmektedir (Güner, 2013: 4). Finansal bilgilerin hatalı ya da yanlış olması yatırımcılar ile beraber ülke ekonomisine büyük bir zarardır. Ekonomiyi bir piramit gibi düşünersek muhasebe bu piramitte en taban basamağından en zirve noktasına kadar her basamakta bulunmaktadır.

Muhasebenin ülke ekonomisine bir diğer katkısı da vergi gelirlerine olan etkisidir. Ülkemizin en önemli gelir kaynaklarından biri vergilerdir. İşletmelerin vergilerini vaktinde, eksiksiz bir şekilde hesaplaması da muhasebenin görevidir. Ülke ekonomisinin iyi olması ve vergi gelirlerinin artırılması için yasaların ve denetimin iyi olmasının yanısıra sağlam ve nitelikli bir muhasebe sisteminin oluşturulması gerekmektedir (Anuk, 2015: 12). Gelişmekte olan ülkelerde bir finansçının ya da mühendisin ülke ekonomisine ne kadar katkısı varsa muhasebe meslek mensubunun da bir o kadar katkısı bulunmaktadır (Benzerler, 1991: 2). İşletmelerdeki muhasebe sistemi ve bu sistemi uygulayan muhasebe meslek mensubu yetersiz olduğunda sonuçları tüm ülkeyi negatif bir şekilde etkilemektedir.

Özetle muhasebe mesleği doğru bir şekilde yürütüldüğünde makro anlamda ülkeye mikro anlamda ise faaliyet içinde bulunduğu işletmeye büyük kazançlar sağlamaktadır (Kahveci, 1991: 3).

1.3. Muhasebe Mesleğinin Özellikleri

Her mesleğin kendine has özellikleri mevcuttur. Muhasebe mesleğinin de kendine özgü temel özellikleri vardır. Ayrıca bu özelliklere sahip meslek mensupları sayesinde muhasebe mesleği ve muhasebe meslek etiği daha fazla gelişmektedir. Bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz (Sayım ve Usman, 2016: 108-109):

Muhasebe mesleği önemlidir: Hayatta ticari faaliyetin olduğu her yerde muhasebe de vardır. Bu sebeple ticari ve ekonomik hayat ilerleyip geliştikçe muhasebe mesleğine olan ihtiyaçta her geçen gün artmakta böylelikle muhasebe mesleğinin de ne kadar önemli bir meslek olduğu ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe mesleği nitelikli eğitim ve bilgi gerektirir: Muhasebe meslek mensuplarının mesleği icra edebilmesi için mesleki hatalara düşmemeleri için iyi bir eğitim ve bilgiye ihtiyaçları vardır. Muhasebecilerin yaptığı her işlemin kanuni bir karşılığı olduğu için muhasebe ilke ve standartlarını yani yasal mevzuatı iyi bir şekilde öğrenmeleri gerekir.

Muhasebe mesleği tecrübe gerektirir: Muhasebe işlemleri birçok aşamadan oluşmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleği düzgün bir şekilde icra edebilmesi için uzun yıllar mesleki tecrübeye ihtiyaçları vardır.

Muhasebe mesleği sorumluluk gerektirir: Meslek mensupları mesleği icra ederken birçok finansal bilgi ve veriler oluştururlar bu bilgiler sadece işletme için değil finansal bilgi kullanıcıları ve devlet için de gerekli olduğu için meslek mensupları büyük bir sorumluluk altındadırlar.

Muhasebe mesleği sır saklamayı gerektirir: Meslek mensupları faaliyet içinde buldukları işletmelerin tüm bilgilerine haiz oldukları için bu bilgileri üçüncü şahıslarla asla paylaşmamaları gerekir sadece yasal bir zorunluluk meydana gelirse açıklama yapılır. Bu yüzden muhasebe mesleğine aslında bir sır mesleği de denilebilir.

Muhasebe mesleği yorucudur: Muhasebe mesleği, en ufak hatalarda cezaların ağır olabilmesi sebebiyle hata kaldırmayacak mesleklerden biri olduğu için beden olarak olmasa da zihinsel olarak çok fazla efor sarf edilen yorucu bir meslektir.

1.4. Muhasebe Meslek Mensupları

Meslek, bir toplumdaki bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak ve hayatlarına devam edebilmelerini sağlamak amacıyla bilgi ve becerileri sayesinde mal veya hizmet üretmeleridir (Güneş, 1997: 55).

Bireylerin sahip oldukları mesleklerinde profesyonel olabilmeleri için o işte uzmanlaşmaları gerekmektedir. Bunun için de iyi derecede eğitim almaları ve tecrübe kazanmaları önem taşımaktadır. Bireyler, uzmanlıklarını kanıtlayabilmek için o meslekle alakalı sertifika veya ruhsata ihtiyaç duymaktadır. Söz konusu belgeler, ilgili mesleğin gelişmesine katkı sağlamakla birlikte meslek mensuplarının mesleki örgütler tarafından denetlenmesini ve böylece mesleğin meslek etiğine daha uygun bir biçimde yürütülmesini sağlamaktadır (Kirik, 2007: 13).

Ülkemizde muhasebe mesleğini icra edebilmek için de 4 yıllık lisans eğitiminin tamamlanmasının ardından 3 yıl staj yapıldıktan sonra mesleki sınavlarda başarılı olunması gerekmektedir. Muhasebe meslek mensubu olabilmek için 3568 sayılı kanununun 4'üncü maddesinde yer alan genel şartlar ise aşağıdaki gibidir:

Madde 4 – “*Meslek mensubu olabilmenin genel şartları:*

a) *T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci malî müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).*

b) Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak

d) Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmî ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak.

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.”

Ülkemizdeki muhasebe meslek mensuplarının sayısal olarak genel görünümüne bakacak olursak:

Tablo 1: Türkiye'deki Muhasebe Meslek Mensuplarının Genel Görünümü

	Özellikler	SM		SMMM		YMM		Toplam
		Adet	Yüzde	Adet	Yüzde	Adet	Yüzde	
CİNSİYET	Erkek	6862	82,3%	69336	69,5%	4397	92,0%	80595
	Kadın	1478	17,7%	30447	30,5%	384	8,0%	32309
	Toplam	8340	100,0%	99783	100,0%	4781	100,0%	112904
EĞİTİM DURUMU	İlk Öğretim	1251	15,0%	0	0,0%	0	0,0%	1251
	Lise	11973	143,6%	0	0,0%	0	0,0%	11973
	Ön Lisans	4027	48,3%	0	0,0%	0	0,0%	4027
	Lisans	2432	29,2%	81140	81,3%	3753	78,5%	87325
	Yüksek Lisans	42	0,5%	7112	7,1%	706	14,8%	7860
	Doktora	1	0,01%	145	0,1%	322	6,7%	468
	Toplam	8340	236,5%	99783	88,6%	4781	100,0%	112904
ÇALIŞMA DURUMU	Serbest Çalışan	8692	44,1%	40306	45,6%	2671	55,9%	51669
	Bağımlı Çalışan	11034	55,9%	48091	54,4%	2110	44,1%	61235
	Toplam	19726	100,0%	88397	100,0%	4781	100,0%	112904

Kaynak: (www.turmob.org.tr, 2019).

Tablo'dan da görüleceği üzere mesleğin çok büyük bir bölümünü SMMM'ler oluşturmaktadır. Bunun en temel nedeni 2008 yılında 5786 sayılı Kanun ile SM

mesleğinin kaldırılması ve mevcut SM'lerin büyük bir bölümünün çeşitli sınavlar ile SMMM olmaya hak kazanmış olmasıdır. 3568 sayılı kanuna göre SMMM ve YMM'ler mesleğin kapsamını oluşturmaktadır.

1.4.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

3568 sayılı kanunun 5'inci maddesinde SMMM olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranmaktadır:

a) *Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkroda belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.*

b) *En az üç yıl staj yapmış olmak.*

c) *Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.*

d) *Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak*"

Yasanın 4'üncü ve 5'inci maddesini yerine getiren kişiler SMMM olarak görev yapmaya hak kazanırlar. 3568 sayılı kanunun 2'nci maddesinin A fıkrasında ise mesleğin konusu açıklanmıştır (Bkz. Başlık 1).

1.4.2. Yeminli Mali Müşavir (YMM)

YMM'lerin, SMMM'lerden en önemli farkı tasdik etme yetkilerinin bulunmasıdır. YMM'lerin işletmelerin mali kayıtlarını, vergilerin ve beyannamelerin doğruluğunu devlet adına denetleme ve tasdik etme yetkileri vardır. 3568 sayılı yasanın 2'inci maddesinin B fıkrasında YMM'liğin konusu şu şekilde anlatılmaktadır:

"Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

a) *(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12'nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.*

b) Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.”

Yeminli mali müşavir olmak için gerekli şartlar ise şu şekildedir:

- Üniversitelerin dört yıllık eğitim veren bankacılık, siyaset bilimi, kamu yönetimi, iktisat, maliye, işletme, muhasebe bölümlerinden lisans derecesi ile mezun olmak.
- Lisans eğitiminden sonra 3 yıl muhasebe stajı yapmak.
- En az 10 yıl süreyle serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışmak.
- Yeminli mali müşavirlik sınavını kazanmak

2. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Etik kavramı her ne kadar sosyolojik bir kavram olup uzun yıllar bu vb. alanlarda çalışılmış olsa da zamanla özellikle insanoğlunun ekonomik yönü sebebiyle etiğin gerek mikro gerekse makro düzeydeki ekonomik etkileri tartışılır hale gelmiştir. Bireylerin ekonomik ihtiyaçlarının çok daha baskın hale dönüştüğü günümüzde ise muhasebe mesleğinde etiğin önemi daha fazla anlaşılmıştır. Bu doğrultuda çalışmada öncelikle etik ve meslek etiği kavramları açıklanacak olup sonrasında muhasebe meslek etiğinin kapsamı ayrıntılı bir biçimde ele alınacaktır.

2.1. Etik ve Meslek Ahlakı

Soyut bir kavram olan ve köken olarak eski Yunancadan dilimize gelen etik kelimesi toplumsal ve bireysel ilişkilerde iyiyi ve kötüyü birbirinden ayıran, ahlaki ilkeler bütünü olan bir felsefe disiplindir (Saban ve Atalay, 2005: 50). Başka bir tanımda ise etik, bir bireyin iyi ve kötüyü ayırt ederken başvurduğu kişisel kriterler olarak yer almaktadır (Meigs vd., 1995: 60).

Kökeni Arapçaya dayalı olan “Ahlak” ise kelime anlamı olarak “*Bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallarıdır*” şeklinde sözlüklerde yer almaktadır (www.tdk.gov.tr). Daha açık bir ifade ile toplum tarafından benimsenen, insanların birbirleri ile aralarındaki ilişkileri düzenleyen ilkeler ve kurallar bütünüdür (Omay, 1992: 45). Ahlak kavramı, pek çok kavramı içinde barındıran geniş kapsamlı bir kavram olması nedeniyle farklı kavramlarla da karıştırılabilmektedir.

Ahlak; bireylerin doğuştan veya yaşarken kazandığı tavırlar, davranışlar ve huylar olmakla beraber bireylerin toplumla ve devletle olan ilişkisini düzenleyen, toplumsal dayanışmayı ve birlikteliği arttıran değerler bütünü olarak da tanımlanabilmektedir (Ertaş ve Aslan, 2009: 24).

Etik ve ahlak kavramları her ne kadar iç içe geçmiş kavramlar olsalar da birbirlerinden farklı kavramlardır. Aralarındaki en temel fark ise; etiğin doğru ve yanlış olan davranışların kaynağını analiz ederken, ahlakın doğru ve yanlış olan davranışları ifade etmesidir (Otlu, 1999: 126). Ahlak etik kavramını da kapsayan daha geniş kapsamlı ve daha soyut bir kavramdır. Etik, ahlakın somutlaştırılmış şeklidir.

Meslek ahlakı ise söz konusu mesleğin saygın bir şekilde ilerlemesini sağlayacak kurallar bütünü olarak kabul edilmektedir. Bu kurallar; meslek mensuplarının meslektaşları ile aralarındaki düzeni koruyarak topluma ve devlete karşı, faaliyetlerini iyi bir performans ile yerine getirmesini sağlamaktadır. Her mesleğin kendi içinde oluşturduğu usuller, nizamlar ve kurallar olması sebebiyle kendine öz ahlak kuralları bulunmaktadır (Güredin, 1998: 116). Bu kurallar sayesinde meslek mensupları, iş faaliyetleri sırasında oluşabilecek sıkıntılar karşısındaki tavırlarını net bir şekilde ortaya koyabilmekte ve meslek ahlakına aykırı bir tutum sergilemesinin önüne geçebilmektedirler.

Meslek ahlakı bakımından meslek mensuplarınca yapılan davranışların etik olup olmadığı, şu sorular ile anlaşılabilir: (Otlu, 1999: 128)

- Yaptığım şey doğru mu ve yasal mı?
- Kendi işim olsaydı yine de bu şekilde yapar mıydım?
- Yaptığım şeyi çevreme çok rahat bir şekilde anlatabilir miyim?
- Bu yaptığımdan ötürü zarar görecektir kişiler var mıdır?
- Yaptığım şey ortaya çıkmış olsa bundan ötürü itibarımın durumu ne olur?
- Başka bir meslektaşım aynısını yapmış olsa tavrım ne olur?

Meslek ahlakı; ülkelere, toplumlara, kültürlere, icra edilen mesleklere göre büyük farklılıklar göstermekle birlikte globalleşen dünyada pek çok mesleğe ilişkin etik

kurallar oluşturulmakta ve söz konusu kurallar yavaş yavaş ortak paydalarda toplanmaya başlamaktadır.

2.2. Muhasebe Meslek Etiği

Meslek etiği, herhangi bir mesleği icra eden kişilerin şahsi çıkarlarını sınırlayan ve ahlaki zafiyeti olan meslek mensuplarını uzaklaştıran, söz konusu mesleğin doğru – yanlış, iyi – kötü olan tüm yönlerini daha belirgin halde ortaya koyan kurallar bütünüdür (Güney ve Çınar, 2012).

Muhasebe meslek etiği ise yasal mevzuat çerçevesinde doğru ve güvenilir bilgiyi servis etmesi gereken muhasebe meslek mensubunun ahlaki tavrını ortaya koyan ve piyasadaki ilişkilerin düzenlenmesini sağlayan ilke ve kuralların bütünüdür şeklinde tanımlanabilmektedir (Yıldırım, 2016: 182). Muhasebe meslek mensuplarının iş konusundaki tutum ve davranışlarını sadece kendi ahlaki tavırları değil buldukları toplumun ahlaki tavır ve duruşları da belirlemektedir. Bir toplumun genel ahlak yapısı bozuk ise yolsuzluklar ve hileler baş gösterecek ve böyle bir ortamda meslek mensuplarının da işlerinde etik tavır sergilemesi mümkün olmayacaktır (Daştan, Bayraktar ve Bellikli, 2015: 68).

Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışları durumunda sağladıkları mali bilgiler, finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda olumlu ya da olumsuz neticelerin meydana gelmesine sebep olmaktadır (Uyar, 2010: 1). Meslek mensuplarının almış oldukları kararlar; bireyleri, işletmeleri, yöneticileri en çok da devleti önemli ölçüde etkilemektedir. Muhasebe meslek etiği de teleolojik ya da deontolojik etik teorileri ile açıklanabilmektedir. Teolojik etik, fayda ve maliyet ikilemi temeline dayanarak yüksek fayda sağlayan seçeneğin her zaman doğru olduğu görüşünü benimsemekte iken deontolojik etik ise net bir ifade ile uyulması gereken etik kurallar bütünüdür (Robinson ve Garratt, 2011). Teolojik etik teorisini benimseyen muhasebe meslek mensubu, etik dışı hareket ettiğinde; bir işletmenin ortaklarına yapacağı ödemelerde, yatırım faaliyetleri için ayrılacak olan ödeneklerde veya devlete ödenecek vergi miktarında büyük değişikliklerin olmasına sebep olabilmektedir (Larson, 1996: 5). Muhasebe meslek mensubunun tuttuğu kayıtlar neticesinde hem makro hem mikro anlamda bir ülkedeki büyük bir kesim etkilenebilmektedir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği noktasında deontolojik etik anlayışını benimseyerek

daha titiz davranmaları gerekmektedir (Aymankuy ve Sarioğlan,: 125). Muhasebe meslek mensuplarının işlerinde etik davranmaları sayesinde muhasebe mesleğinin toplum gözünde itibarı ve saygınlığı daha da artacaktır.

2.2.1. Muhasebe Meslek Etiğinde Etik Sorunlar

Meslek mensuplarına duyulan güveni oluşturan iki ana özellik olduğunu söyleyebiliriz. Bunlardan birincisi mesleki bilgi boyutu, ikincisi ise meslek etiğiyle ilgili boyuttur. Muhasebe meslek mensupları bazen meslek etiğiyle alakalı sıkıntılar ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu sıkıntılar; etik ikilem ve etik sapma olarak iki başlık altında toplanabilmektedir (Daştan vd., 2015: 65). Bu iki kavramı aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir:

Etik ikilem; gündelik hayatımızda hep kaşımıza çıkan belli bir konuda tartışılabilir cevapların olması ve bu cevapların birbirinin alternatifi gibi görünüp çatışması durumudur. Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek mensupları çok fazla etik ikilem ile karşı karşıya kalmaktadır.

Genel olarak muhasebe meslek mensuplarının en sık karşılaştıkları etik ikilem; mükellef talepleri ve yasalardır. Genellikle mükellefler kendi menfaatleri doğrultusunda meslek mensubundan yasal mevzuata aykırı olacak şekilde işlem yapmasını istemekte ve bazen tehditkar davranmaktadırlar. Bu durumda da, meslek mensubu da yasal mevzuatı çiğneyerek etik dışı davranmak ile muhasebe ilke ve standartlarına bağlı kalıp etik ve ahlaklı bir tavır sergileyerek mükellefini kaybetmek arasında ikilemde kalmaktadır.

Meslek mensupları etik ikilem ile karşı karşıya kaldığında etik dışı olan davranışı etikmiş gibi göstermek için bazı bahaneler üretirler. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz (Güredin, 1997: 118):

- Herkes bunu yapıyor.
- Yasal mevzuata uygunsa etikdir.
- Ortaya çıkması ve cezalandırılma olasılığı düşükse yapılabilir.

Etik sapma ise; bireylerin ahlak dışı karar vermesiyle meydana gelir. Bu kararı vermesinde bireylerin bencilliği ya da toplumdaki ahlaki değerlerin normalden farklı olması etkilidir (Karacan, 2014: 54). Muhasebe mesleğinde de eğer bir uygulama yasal,

fark edilmez ve herkes tarafından gerçekleştiriliyorsa etik sayılır düşüncesinden hareketle etik sapmalara neden olmaktadır. Bunun neticesinde de hem topluma hem de devlete büyük bir zarar verilmektedir.

2.2.2. Muhasebe Mesleğinin Sorumlulukları

Günümüzde ticari faaliyetlerin olduğu her yerde muhasebe biliminin olması sebebiyle her geçen gün mesleğin önemi artarak devam etmektedir. Bu sebeple muhasebe meslek mensuplarının, mesleklerini icra ederken yasal mevzuata bağlı kalmalarının yanı sıra muhasebe mesleğinin gerektirdiği sosyal sorumluluk bilincini de unutmamaları gerekmektedir (Akbulut, 1999: 125). Muhasebe meslek mensubunun sosyal sorumlulukla alakalı yerine getirmesi zorunlu olan bazı sorumluluklar vardır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz (Kaya ve Yanık, 2011: 298):

Devlete karşı sorumluluk: Meslek mensubunun yasal mevzuata uyması ve gerçek olan verileri dürüst bir şekilde devlete sunması gerekmektedir.

Topluma karşı sorumluluk: Finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve dürüst verileri sunarak tüm toplumu aydınlatmalı ve finansal piyasaya olan güveni sarsmamalıdır.

Mesleki kuruluşlara karşı sorumluluk: Muhasebe mesleği ile alakalı olan kurum ve kuruluşların oluşturduğu standart, ilke ve kurallara uyulması gerekmektedir.

Müşterilere karşı sorumluluk: Meslek mensuplarının mükelleflerinin yasal çerçevede içinde çıkarlarını korumaları, işletmeleriyle alakalı özel verileri saklamaları ve mükelleflere yol gösterilmeleri gerekmektedir.

Kendine karşı sorumluluk: Meslek mensupları, disiplinli ve etik davranarak mesleki kariyerini zedeleyecek hiçbir davranışta bulunmamalıdır.

Meslek mensuplarının tüm bu sorumlulukları düzgün bir şekilde, hata ve hileye fırsat vermeden yerine getirebilmeleri için mesleki yeterlilik ve meslek ahlakına sahip olmaları şarttır.

2.3. Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Yasal Düzenlemeler

Birçok meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek mensuplarının mesleği icra ederken yasal mevzuat haricinde uymaları gereken etik kuralları bulunmaktadır.

2.3.1. Uluslararası Alandaki Etik Düzenlemeler

Muhasebe meslek etiğine yönelik olarak yapılan ilk düzenlemelerden biri Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) 1966 yılında yayınlanmış olan “*Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları*” isimli bir çalışmadır. Söz konusu çalışma 1988 yılında güncellenerek “*Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı*” olarak sunulmuştur. Bu çalışma; meslek mensuplarının bireylere, meslektaşlarına ve topluma karşı sorumluluklarını bilmesi ve uygulamasında yardımcı olmak için 6 ilke ve 11 kuraldan oluşmaktadır (Karacan, 2014: 86).

Tablo 2: AICPA'nın Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları

İLKELER	KURALLAR
Sorumluluklar	Bağımsızlık
Kamu Yararı	Dürüst ve Tarafsız Olma
Tarafsızlık ve Bağımsızlık	Genel Standartlar
Mesleki Özen Gösterme	Standartlara Uygun Davranma
Hizmetin Kapsamı ve Niteliği	Muhasebe İlkeleri ile Uyum
Yeterlilik	Sır Saklama
	Şarta Bağlı Ücret
	Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
	Reklam Yasağı
	Komisyon ve Bilirkişi Ücreti
	Meslek Unvanı ve Şirketeleşme
	Meslek Etiğine Aykırı Davranışlarla İlgili Yaptırımlar

Kaynak: (www.aicpa.org)

2000'li yılların başlarında ise Enron ve buna benzer muhasebe skandalları nedeniyle muhasebe mesleğinde etik konusu daha fazla gündeme gelmeye başlamıştır (Kılıç, 2002: 428). Özellikle, Enron sonrası yaşanan finansal sorunlar, başta Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) olmak üzere tüm ülkelerde endişelere yol açmaya başlamış ve sonrasında çeşitli yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemelerin, mihenk taşı olarak kabul edilen Sarbanes Oxley Yasası (SOX) ABD'de George W.

Bush tarafından imzalanarak 30 Temmuz 2002’de yürürlüğe girmiştir. Yasanın isim babaları ABD Senatörü Paul Sarbanes ve ABD Temsilcisi Michael G. Oxley’dir. SOX Yasası, yaşanan büyük mali skandallara sebep olan gevşek denetim yapısının bir daha tehlike oluşturmaması için iç ve dış mali denetim alanında bazı değişiklikler getirmiştir. SOX Yasası uygulamada etkisini hemen göstermiş olup muhasebe ve denetimde etik çalışmaları dahil tüm yasal düzenlemelerde dikkate alınan küresel bir dönüm noktası haline gelmiştir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 61). SOX Yasasının getirdiği başlıca düzenlemeler şunlardır (Dinç ve Cengiz, 2014: 225);

- Kamu Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) oluşturulmuştur.
- Denetlenen firmalarda defter tutma vb. hizmetler yasaklanmıştır.
- Hukuki danışmanlık hizmetleri yasaklanmıştır.
- Denetlenen firmada iç denetim sağlanması hizmeti yasaklanmıştır.
- Hile ile ilgili yeni federal suçların oluşturulmasıdır.

Yasa her birinin alt bölümleri olan on bir tane ana maddeden oluşmakta ve şu şekilde sıralanmaktadır (Kırılıoğlu ve Akyel, 2004: 33):

1. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulunun Kuruluşu
2. Denetçi bağımsızlığı
3. Kurumsal sorumluluk
4. Finansal bilgilerin arttırılması
5. Analiz çıkar çatışmaları
6. Komisyonun kaynakları ve yetkileri
7. Çalışmalar ve raporlar
8. Kurumsal ve suç unsuru taşıyan suiistimal sorumluluğu
9. Beyaz yakalılarının suçlarına yönelik cezalarının arttırılması
10. Kurumsal vergi iadeleri
11. Kurumsal suiistimal ve sorumluluk.

2005 yılının ekim ayında ise Uluslararası alanda IFAC Etik Komitesi Forumu 150 katılımcı ile Brüksel’ de, dünya çapında etik kuralları belirlemek için bir araya gelmiştir. Katılımcılar içerisinde standart belirleyiciler, muhasebe kurumlarının önderleri, düzenleyiciler ve birçok ülkeden meslek mensupları yer almıştır. Dünya

genelindeki bütün muhasebecilerin başvurabileceği Etik Kuralları genişletmek ve tek bir mevzuat haline getirmek için IFAC günümüzde dahi halen çalışmalarını sürdürmektedir.

Ayrıca IFAC bünyesinde önceleri Etik Komitesi ismiyle yer alan ve sonrasında bağımsız kurullardan biri olan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından, “*Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar*” 1998 yılında yayımlanmıştır. Fakat 2009 yılında başlatılan ve 2016 yılında tamamlanan “*Yasalara ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme*” başlıklı proje ile IESBA Etik Kuralların da çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Müşteri veya işverenden kaynaklanan potansiyel bir illegal davranış veya yasalara ve düzenlemelere uymama eyleminin farkında olduklarında, kamu yararına ne tür önlemler almaları gerektiği konusunda meslek mensuplarına rehberlik etmek üzere hazırlanmış bir düzenlemedir (Çiftçi ve Çiftçi, 2017: 109).

IFAC dışında AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği), FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu), IMA (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü) gibi kuruluşlarda muhasebe meslek etiği ile ilgili çalışmalar ve düzenlemeler yapmaktadırlar (Daştan, 2009: 285).

2.3.2. Ülkemizdeki Muhasebe Meslek Etiği ile Alakalı Yasal Düzenlemeler

Ülkemizde ise muhasebe etiğiyle ilgili olarak en geçerli düzenlemelerden biri mesleğini tam anlamıyla düzenlenmesini sağlayan 3568 sayılı “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu*” “dur. Her ne kadar Kanun’da etik ile alakalı bir başlık bulunmasa da meslek etiği ile ilgili uyulması gereken kurallar aşağıdaki gibidir:

Meslek Sırları (Madde 43): “*Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır. Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.*”

Reklam Yasağı (Madde 44):” Meslek mensupları iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kâğıtlarında ruhsatname ile belirlenen meslekî unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar.”

Yasaklar (Madde 45): “Serbest muhasebeci malî müşavirler bu unvanlarla, yeminli malî müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2’nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tâbi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticarî faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

Yeminli malî müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve fîruundan biri ve 3’üncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhrî hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebeci malî müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; serbest muhasebeci malî müşavirlik veya yeminli malî müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticarî faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezaî sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.”

Ücret (Madde 46): “Ücret meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade eder. Ücretin asgarî miktarı tarife ile belirlenir.

Tarifedeki asgarî miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir.

Her odanın yönetim kurulu, her yıl ocak ayından geçerli olmak üzere (5786 sayılı Kanunun 19’uncu maddesi ile çıkarılan ibare, Yürürlük: 26.07.2008) (*) SMMM’ler ve YMM’lerin yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretleri gösterir birer tarife hazırlayarak Birliğe gönderir.

Birlik yönetim kurulu, oda yönetim kurullarının tekliflerini de göz önüne almak suretiyle çeşitli odaları içine alacak grupları tespit ve gruplarda uygulanacak tarifeleri hazırlayarak (5786 sayılı Kanunun 1’inci maddesi ile değişen şekli, Yürürlük: 26.07.2008) Maliye Bakanlığına gönderir.

Maliye Bakanlığı tarifeyi aynen veya gerekli gördüğü değişikliklerle tasdik eder. Tarifeler Resmî Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girer. Yeni tarifenin tasdikine kadar mevcut tarife hükmü uygulanır.”

Görevle İlgili Suçlar (Madde 47): *“Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar”*

Disiplin Cezaları (Madde 48): *“Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir.*

Disiplin cezaları şunlardır:

a) *Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.*

b) *Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıının yazı ile bildirilmesidir.*

c) *Geçici olarak meslekî faaliyetten alıkoyma; meslekî sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere meslekî faaliyetten alıkoymadır.*

d) *Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli malî müşavirlerin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.*

e) *Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.”*

Meslek etiği ile ilgili diğer bir önemli düzenlemede Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nin etik ile ilgili tebliğleridir. 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun da kamuoyunu aydınlatma çerçevesinde 1 nolu ve 16 nolu tebliğleri yayımlanmıştır. Bu tebliğlerde meslek etiği ile ilgili konular şunlardır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 69):

- Mesleki Yeterlilik İlkesi
- Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması

- Mesleki Deneyim
- Bağımsızlık
- Sır Saklama
- Rekabet Yasağı
- Görev Değişiminde ve Kabulünde Sorumluluk
- Unvan Kullanımı

Muhasebe meslek etiğini oluşturmada Maliye Bakanlığı tarafından da yapılan düzenlemelerde mevcuttur. 1992 yılında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) göre belirlenen 12 temel muhasebe kavramı meslek etiğini sağlamaya yöneliktir. Bu kavramlar; “*sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsellik kavramı, parayla ölçülme kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik kavramı, özün önceliği kavramı*” olarak sıralanmaktadır (Şakir ve Kara, 2010: 57).

Ayrıca 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde yayınlanan SOX Yasasına paralel olarak, Seri: X, No:19 ve Seri: X, No:21 sayılı tebliğlerle, 1996’da yürürlüğe giren Seri: X, No:16 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’in bazı hükümleri değiştirilmiş ve yeni maddeler eklenmiştir. 2006 yılında ise Seri: X, No: 22 “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*” ile Seri: X, No: 16 sayılı tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır.

Yapılan en kapsamlı düzenlemelerden biriside IFAC’ ın meslek etiği konusu ile alakalı yayınladığı ve TÜRMOB tarafından muhasebe meslek mensupları için Türkçeye çevrilen, “*Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı*”dır (Daştan, Bayraktar ve Bellikli, 2015: 70). 18 Ekim 2001 tarihinde ise resmî gazetenin 24557 sayısında yayınlanan muhasebe mesleğini icra edecek olan kişiler için, “*Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı*”dır. Bu kararlar ile belirlenen mesleki ahlak kuralları tüm meslek mensuplarını kapsamaktadır (Okay, 2011: 27). Tablo 3’de yer alan maddelerin hangi konu ile ilgili olduğu görülmektedir.

Tablo 3: TÜRMOB Mecburi Meslek Kararındaki Etikle İlgili Düzenlemeler

Madde 6	Muhasebe ilkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu
Madde 7	Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık
Madde 8	Mesleki Özen ve Titizlik
Madde 9	Tasdik işlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı
Madde 10	Sır Saklama
Madde 11	Ücretler
Madde 12	Denetim Standartları ve Muhasebe ilkeleri
Madde 13	Öngörü Yasağı
Madde 14	Haksız Rekabet Yasağı
Madde 15	Personel Sağlanması
Madde 16	Dürüst Olmayan Davranışlar
Madde 17	Reklam ve Teşvik Yasağı
Madde 18	Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı
Madde 19	Bağdaşmayan İşler
Madde 20	Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı
Madde 21	Denetimde Kamu Sorumluluğu

Kaynak: Kara, 2010: 60

Yine TÜRMOB tarafından 19.10.2007 Tarihli ve 26675 Sayılı Resmî Gazete 'de uluslararası standartlarla uyumlu, çağdaş düzenlemeler içeren “*Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik*” i yürürlüğe almıştır. Yönetmeliğin ilk maddesi şu şekildedir:

Madde 1: “*Yönetmeliğin amacı; tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir.*”

Son olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda alan ve 2011 yılında kabul edilen 660 sayılı KHK ile PCAOB benzeri bir kurul olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Böylece SPK, BDDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı gibi Türkiye'de kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisine haiz kuruluşların yetkileri ile TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'na ait bağımsız muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisi KGK'ya verilerek bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapı oluşturulmuştur.

KGK tarafından, 21 Mayıs 2015 tarihinde 29362 sayılı Resmî Gazete ‘de “*Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ*” yayınlanmıştır “*Mesleki Etik İlkelerine Uyma*” başlığı altında dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış olmak üzere temel etik ilkelere yer verilmiştir. Bunun yanında; bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması, reklam yasağı, haksız rekabette bulunmama gibi denetçilerin ve denetim firmalarının uymaları gereken etik davranış kurallarını içeren hükümler de bulunmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

HATA HİLE VE MUHASEBE MANİPÜLASYONU HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1. HATA KAVRAMI

Kökeni Arapçaya dayanan hata kelimesinin Türkçe sözlükteki karşılığı “*istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanılgi*” olarak açıklanmıştır (TDK, 1988: 167). Hata eylemi hiçbir kasıt unsuru bulundurmeyen, bilgisizlik, tecrübesizlik, ihmal, dikkatsizlik gibi durumlar neticesinde meydana gelen bir eylemdir.

1.1. Muhasebe Mesleğinde Hata

Muhasebede işlemlerinde hata, tablolarda ve muhasebe kayıtlarında hiçbir kasıt olmadan verilerin gözden kaçarak yanlış beyan edilmesi işlemidir (Akkılıç, 2015: 19). Literatüre baktığımızda muhasebe konusuyla ilgili tebliğler ve yönetmeliklerde muhasebe mesleğinde hata konusuyla alakalı birçok tanım yapılmıştır. Bunları inceleyecek olursak:

TMS 8 (Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve hatalara ilişkin Türkiye Muhasebe Standartı)’de hata tanımlaması (Açık, 2012: 353); “*Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir.*”

SPK’nın yayınladığı tebliğde ise (Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ) hata kavramını şu şekilde açıklamaktadır (SPK XI-25: 223); “*Hatalar; cari dönemde fark edilen, geçmiş dönem veya dönemlere ilişkin mali tabloların hazırlanması ve açıklanması esnasında mevcut ve dikkate alınmış olması*

beklenen güvenilir bilginin mali tablolar dışında bırakılması veya diğer raporlama yanlışlıklarının yapılmasını ifade eder.”

SAS (Statements On Auditing Standarts) 53’ de Muhasebe mesleğinde hata kavramı finansal tablolar oluşturulurken hesaplamalarda, muhasebe kayıtları sırasında ve finansal verilerin analizinde kasıt olmadan yasal mevzuatın dışına çıkılması olarak izah edilmiştir (Özşahin, 2000: 88).

Genel olarak yayınlanan tebliğlerde muhasebe işlemlerinde hata ile ilgili ortak kanı kasıt olmaksızın muhasebe ilke ve standartlarına tam hâkim olamama, dikkatsizlik, tecrübesizlik gibi nedenlerden kaynaklandığı öne sürülmüştür. Özellikle muhasebe mesleğinde yasal mevzuatın sürekli değişmesi ve yeni düzenlemelerin yapılması sebebi ile muhasebe mesleğini icra edecek olan meslek mensuplarının yasal gelişmeleri devamlı takip etmeli aksi takdirde bilgi eksikliğinden dolayı hatalar kaçınılmaz olacaktır.

1.2. Muhasebe Mesleğinden Hataların Nedenleri ve Düzeltilmesi

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğini icra ederken hatalı işlem yapmalarına sebep olacak bazı etkenler bulunmaktadır. Muhasebe mesleğinde hata ile ilgili tanımlardan da anlaşılacağı üzere genel olarak; dikkatsizlik, tecrübesizlik, ihmal ve bilgisizlik gibi kavramlar yer almaktadır (Gürbüz, 1999: 60).

1.2.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik

Globalleşen dünyada ekonomik ve teknolojik anlamda gelişmeler hız kesmeden devam etmektedir. Bu gelişmeler işletmelerdeki yapıyı olduğundan daha karmaşık bir hale getirmesiyle birlikte muhasebeye çok daha fazla iş düşmektedir. Bundan dolayı meslek mensuplarının muhasebe ilke ve standartlarını ve gerekli tüm yasal mevzuat bilmesi ve yeni düzenlemeleri ise çok iyi bir şekilde takip etmesi gerekmektedir. Yasal mevzuatla alakalı en ufak bir bilgi eksikliği yüzünden muhasebe işlemlerinde yapılan hatalı kayıtlar işletmeleri çok büyük sıkıntılara sokmaktadır (Hiçşaşmaz, 1997: 11).

Zira gerekli tüm muhasebe bilgisine haiz olan kaliteli ve uzun yıllar mesleki tecrübesi bulunan bir meslek mensubu kayıtları doğru ve eksiksiz bir şekilde işlemesinin yanında, işletmedeki verimliliğini etkin bir şekilde arttırmaktadır. Bu konuda işletme yöneticilerine düşen görev ise işe yeni başlamış tecrübesi olmayan

muhasebe personelini gerekli eğitimi alabilmesi için seminerler ve konferanslar düzenleyerek muhasebe hatalarının önüne geçebilirler (Ertürk, 2010: 8).

1.2.2. Dikkatsizlik ve İhmal

Bilgi ve tecrübe eksiliğinin yanında, muhasebe kayıtları esnasında hatalara sebebiyet veren diğer unsurlarda, mesleği icra eden kişilerin işini yaparken titiz çalışmaması, dikkatsiz ve ihmalkâr olmasıdır. Bu kavramların biri veya birkaçı olduğu zaman hatada kaçınılmaz olacaktır (Korucu, 2018: 5).

Meslek mensuplarının işlerinde gerekli hassasiyeti göstermediklerinde muhasebe akışında bozulmalar meydana gelecektir. Yapılan hatalar fark edildiğinde ise dönem içinde hemen düzeltilir fakat eski dönemlerde yapılan hatalar tespit edildiğinde o döneme ait finansal tablolarında düzeltilmesi gerekmektedir. TMS 8 madde 42’de “*Geriye Dönük Uygulama*” kavramı açıklanmıştır. Bu madde de (TMS-8, m.42): “*İşletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir. Düzeltme işlemi;*

(a) hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek veya

(b) hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve öz kaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir.”

Genellikle İç kontrol seviyesi yüksek, işletmelerde hata yapılsa bile kısa sürede tespit edilerek yapılan hatalar düzeltilmektedir.

1.3. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması

Meslek mensuplarının bilgisizlik, dikkatsizlik, tecrübesizlik ve ihmal sebebi ile gerçekleştirdikleri muhasebe hatalarının çeşitlerini genel olarak şu şekilde sıralayabiliriz.

- Matematik Hataları
- Kayıt Hataları
- Nakil Hataları
- Unutma ve Tekrarlama Hataları

- Bilanço Hataları
- Telafi Edici Hatalar

1.3.1. Matematik Hataları

Bu hatalar, muhasebe sisteminde kayıtlar tutulurken meslek mensuplarının matematiksel işlemleri yanlış yapması sebebi ile ortaya çıkan hatalardır (Küçüksavaş, 2006: 351). Bu hatalar ile alakalı bazı örnekler vermek gerekirse; genel yönetim giderinin 1690 TL olan bir işletmede bu tutar 1960 TL olarak hesaplanıp kaydedilmesi sonucunda dönem sonu hesaplamalarını etkileyerek dönem kar/zararını 270 TL eksik olmasına sebebiyet verecektir (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 26).

Teknolojinin gelişimi ile muhasebe programları sayesinde muhasebe de dört işlemle alakalı hataları minimum seviyeye indirilmiştir. Fakat meslek mensubunun programa veri girişi sırasında, dikkatsizliği yüzünden yanlış girmiş olması yine hataya sebebiyet verecektir. Çift kayıt sistemi nedeniyle bu hatalar sadece aritmetik incelemeler yoluyla anlaşılır. Muhasebe kayıtlarında en çok yapılan matematiksel hataları şu şekilde sıralayabiliriz (Irmak vd., 2002, s. 30):

- Envanter cetvelinin hesabında yapılan hatalar
- Amortisman tutarlarının yanlış hesaplanması
- KDV tutarının yanlış hesaplanması
- Maaş bordroları hesabına yapılan hatalar
- Yeniden değerlendirme işlemleri sırasında yapılan hatalar

1.3.2. Kayıt Hataları

Muhasebe işlemlerinde belgelerin kayıt altına alınma esnasında ortaya çıkan rakam hataları, borç ve alacağın karıştırılması, yanlış hesaba kayıt hataları olarak üç başlık altında toplayabiliriz (Açık, 2012: 351).

Rakam hataları muhasebe verilerini deftere işleme esnasında kasıt bulunmadan eksik ya da fazla şeklinde işlenmesi ile karşımıza çıkmaktadır. Genellikle meslek mensuplarının işlerinde titiz davranmayarak işini kısa sürede bitirebilmek için kayıt işlemi yaparken sıfırların yanlış yazılmasıyla oluşmaktadır (Gökay, 1994: 118).

Borç ve alacak hesaplarının karıştırılmasında ise meslek mensuplarının işletmenin alacağını borç olarak kaydetmesi ya da yapılan işlemin tam tersinin yapılması nedeniyle ortaya çıkan hatadır (Bayraklı, Erkan ve Elitaş 2012: 32).

Hesap hataları, muhasebe meslek mensuplarının mesleğin icrası sırasında, muhasebe ilke ve standartlarına tam hâkim olamamasından dolayı muhasebe verilerini yanlış yorumlayarak farklı bir hesaba işlenmesidir (Irmak vd., 2012: 34). Basit bir örnek verecek olursak işletmenin sattığı mal karşılığında 15.000 TL değerinde, sonradan tahsil edilmek üzere almış olduğu senedi “Alacak Senetleri” hesabına kaydetmesi gerekirken “Yurt İçi Satışlar” hesabına kaydetmesi bir hesap hatasına sebebiyet verecektir.

1.3.3. Nakil Hataları

Yevmiye defterinde yer alan bir muhasebe kaydının defteri kebire ya da başka bir sayfaya geçirilmesi sırasında yanlış bir şekilde aktarılmasına nakil ya da devir hataları denmektedir. Nakil hataları karşımıza hesap hataları ve rakam hataları olarak iki şekilde karşımıza çıkmaktadır (Küçüksavaş, 2006: 361). Önemli nakil hataları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Bir rakamın yanlış aktarılması
- Doğru olan rakamın farklı bir hesaba aktarılması
- Bir hesabın alacağına yazılması gereken rakamın borcuna yazılması
- Defteri kebire aktarım sırasında aynı rakamın birden fazla yazılması.
- Yevmiye defterinde bulunan rakamın defteri kebire aktarımının unutulması

Bu hatalar genellikle kayıtların, devirlerin manuel yapılması sebebi ile ortaya çıkmaktaydı artık muhasebesel işlemler muhasebe programları ile kayıt altına alınıp nakilleri kolay ve güvenilir yapıldığı için pek karşımıza çıkmamaktadır.

1.3.4. Unutma ve Tekrarlama Hataları

Muhasebenin temel kavramları arasında yer alan “dönemsellik İlkesi” ne baktığımızda işletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlerin muhasebe kayıtlarını ilgili bulunduğu döneme kayıt etmesi şarttır. Unutma hatalarında işletmeye ait olan alış, satış, gider gibi işlemlerin gereken döneme kaydedilmemesi ya da kayıt işleminin tamamen unutulmasıdır. Bu hataların tespitinin zor olmasının sebebi ise incelenecek bir kaydın ortada olmamasıdır (Holmes ve Overmyer, 1975: 133). Düzgün çalışan bir iç kontrol

sistemi ile bu hatalarında önüne geçilmiş olacak ve daha önceden yapılan hataların farkına varılarak kaydedilmemiş olan işlemler bu sayede ilgili olan deftere kaydı yapılmış olacaktır (Erkural,1988: 75).

İşletmenin, dönem sonuna gelindiğinde satış faturalarını ilgili döneme kaydedilmemesi yüzünden satış ve ticari alacak hesaplarının olması gerekenden daha az çıkmasına sebebiyet verecektir (Güredin, 2007:133). Fakat devamlı bir şekilde kaydedilmeyen faturaların sebebi unutmak değil, yöneticilerin veya muhasebecilerin kendi çıkarlarını sağlamak için başvurdukları bir hiledir (Aksoy,2006: 26).

Tekrar hataları ise muhasebe işlemlerinin deftere kayıt esnasında birden fazla olarak kaydedilmesi işlemidir. Tekrar hatası genellikle proforma fatura kullanan işletmelerde daha sık görülmektedir.

1.3.5. Bilanço Hataları

Bilanço, bir işletmenin belirli bir dönemde sahip olduğu tüm varlıklarını ve bu varlıkların kaynağını oluşturan yabancı kaynakları ve öz sermayesini gösteren tüm finansal unsurlardır (Çaldağ, 2007: 250). Çok daha kısa bir tanımla bilanço bir işletmenin fotoğrafıdır diyebiliriz.

Tüm işletmelerin bilançolarını, bilanço ilkelerine bağlı kalarak düzenlemesi gerekmektedir. Bu ilkelere uyulmadığı takdirde bilanço hataları karşımıza çıkacaktır. Bu hatalar sebebi ile yapılan analizlerde büyük yanlışlıklar çıkacak bu sadece işletmeleri değil finansal bilgiye ihtiyacı olan yatırımcıları da etkileyecektir. Bilanço hataları karşımıza değerlendirme hataları ve hesapların birleştirilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.3.5.1. Değerleme Hataları

Muhasebe meslek mensuplarının mesleği ile alakalı yeterli bilgiye haiz olamaması sebebi ile bilançoda yer alan aktif ve pasif hesaplarında doğru olmayan değerlendirmelere “Değerleme Hataları” denir (Kaval, 2005: 65). Basit bir örnek ile izah etmek gerekirse; bir işletmenin mevcut stoklarında bulunan malların başına gelebilecek yanma, çürüme, bozulma gibi felaketlerden ötürü malların değerlerini yitirmesi söz konusu olacaktır. Bu tarz değer değişimlerinin muhasebe kayıtlarına

yansıtılmaması nedeniyle değerlendirme hataları karşımıza çıkmış olacaktır (Gökay, 1994: 120). Bu konu Vergi Usul Kanunu'nun 258-330 maddelerinde yer almıştır.

1.3.5.2. Hesapların Birleştirilmesi

İşletmeler gerçekleştirmiş oldukları işlemleri ve kayıtlarını “Tek Düzen Hesap Planı”na göre farklı hesaplarda izlemesi gerekirken tek bir hesapta izlemesi veya hesapları birbiri yerine mahsup etmesi neticesinde ortaya çıkmaktadır. Bir işletmede kayıtlı olan taşıtlara ayrılan amortisman tutarının, taşıtların tutarından indirmek kaydı ile ayrılan amortismanın bilançoda gösterilmemesi bir mahsup hatasıdır (Kirik, 2007: 50).

1.3.6. Telafi Edici Hatalar

Meslek mensuplarının daha önceden yapmış oldukları hataları düzeltmek amacıyla yaptıkları hatalardır. Ayrıca mesleğinde dürüst olmayan muhasebeciler, bulamadıkları veya bulmak istemedikleri hataları ortaya çıkmaması için başvurdukları yöntemlerden biridir. Bu şekilde yapıldığı zaman telafi edici hatalar muhasebede hileyi meydana getirmektedir (Aksoy, 2006: 28).

2. HİLE KAVRAMI

İnsanoğlunun varoluşundan beri tarihin her döneminde insan ilişkilerinin olduğu her yerde hile kavramı kaçınılmaz bir gerçektir. Hile kelimesinin sözlük karşılığına baktığımızda; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Literatürde ise hile kavramıyla alakalı birçok tanımlamalar yapılmıştır. Bunları inceleyecek olursak:

Corner’ a göre bir kişinin kendi çıkarları doğrultusunda başka bir kişinin üzerinden menfaat elde etmek için yaptığı sahtekârlık olarak açıklamıştır (Corner,2003: 4-6). Başka bir tanımda ise bir işletmede görev yapan elamanın, işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını bilinçli olarak yasal olmayan bir yol ile kendi menfi çıkarları doğrultusunda kullanması veya zimmetine geçirerek haksız kazanç elde etmesidir (Pehlivanlı, 2011: 3). Bozkurt’a göre hile tamamen kasıtlı olarak yapılan bireyleri,

işletmeleri ve devleti zarara uğratarak, çıkar sağlamak için yapılan her türlü faaliyet olarak açıklamıştır (Bozkurt, 2009: 60).

Hile çok geniş bir kavram olmakla beraber sadece ticaret hayatında değil tüm hayatın her evresinde kişilerin zorlandıklarında veya menfaatleri için kasıtlı bir şekilde başvurduğu bir işlemdir. Ayrıca her nerede olursa olsun hile yapılmasına yardımcı olmak veya tepki göstermemek, hile eyleminin gerçekleşmesi için teşvik edici haller sergilemek de bir nevi hile eylemi olarak değerlendirilir. Bu tarz eylemlerin işletmelerde önüne geçebilmek için mesleki ahlak kurallarını belirlemek, bu kuralların uygulanmasını tatbik etmek ve sürekli bir şekilde denetimini yapmak gerekir (Erdem, 2014: 3).

2.1. Muhasebe Mesleğinde Hile

Globalleşen dünyada her geçen gün rekabet gittikçe artmaktadır. Bu rekabet neticesinde işletmeler birbirleri ile yarışırken bazen hile yoluna tercih edenlerde bulunmaktadır. Her meslekte olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de hile yolunu tercih eden birçok muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. Muhasebe mesleğinde hilenin kısa bir tanımını yapacak olursak; İşletme yöneticilerini, çalışanları, finansal bilgi kullanıcılarını veya devleti yanıltma amacı taşıyan, işletmenin belgelerinde veya kayıtlarında yer alan bilgilerin kasıtlı olarak tahrif edilmesi veya gizlenmesi şeklindedir. (Güçlü, 2005: 75). AICPA (Amerikan Muhasebeciler Birliği) 'nın 1997 tarihinde yayımlanan Denetim Standartları Beyannamesinde muhasebe hilelerini; *“olacakların farkında olarak finansal tabloların raporlanmasında veya finansal tablolarda yer alan varlıkların üzerine de bilgi ve belge saklanması veya ilave edilmesi”* şeklinde tanımlanmıştır (Rezaee, 2005: 280).

Muhasebe mesleğinde gerçekleşen hataların dikkatsizlik, tecrübesizlik, ihmal ve bilgisizlikten kaynaklanırken hilelerin en önemli özelliği bilinçli olarak yapılmasıdır. Bu nedenden ötürü hilelerin ortaya çıkarılması hatalara göre çok daha zordur. Bunun sebebi ise hile önceden planlanan ve ortaya çıkartılmaması için gizleme yolunun tercih edildiği bir eylemdir (Özbirecikli, 2006: 5). Muhasebe hilelerinin ne amaç ile yapıldığına baktığımızda şu şekilde sıralaya biliriz (MHUD, 2004: 151):

- Daha az kar dağıtmak istenmesi.
- Hak edilmeyen teşviklerden faydalanma arzusu.

- Yapılan yolsuzlukları gizleme.
- Ortakların birbirlerini aldatma arzusu.
- Daha az vergi ödeme isteği.

Muhasebe de hata ve hile kavramları arasındaki en önemli etken kasıt unsurudur. Fakat muhasebe işlemlerinde hata gibi görünen ama hile sayılmasına sebep olan işlemleri belirlemek için bazı kriterler mevcuttur. Bunlar (Irmak, vd., 2002:30):

- Gerçekleşen hatanın aynı yönde devamlı bir şekilde olması
- Yapılan hatanın kolay bir şekilde ortaya çıkarılması mümkün iken bunun yerine yapılan hatayı saklamaya, gizlemeye yönelik bir yanlışlık yapılıyorsa bu hatanın hile olduğunu göstermektedir.
- Yapılan hatanın işletme sahibine, yöneticilere veya çalışanlara büyük bir menfaat sağlaması hile olarak değerlendirilmektedir.

İşletmelerde genellikle yapılan muhasebesel hilelerini incelediğimizde (Bozkurt, 2000: 18):

- İşletmenin çıkarları doğrultusunda cari dönemde bulunan gelirleri sonraki dönemlere aktarmak veya tam tersinin yapılması.
- Gelecek döneme ait olan bir gideri cari döneme gider olarak kayıt etmek.
- Sahte gelir kalemleri oluşturmak.

2.2. Muhasebe Hilelerinin Özellikleri

Muhasebe hilelerinin tanımını yaptıktan sonra bu hilelerinin belli başlı özelliklerini baktığımızda maddeler halinde şu şekilde sıralayabiliriz (Bozkurt, 2011: 60):

- Hile, hileyi gerçekleştiren kişilerce gizlilikle yürütülen faaliyetlerin tamamıdır.
- Hileyi gerçekleştiren kişi ile yapılan hile arasında bir menfaat söz konusudur.
- Hile muhakkak kasıt unsuru içermelidir.
- Hile neticesinde mağdur olan taraf kesinlikle zarar görmektedir.

Literatürü araştırdığımız da Coenen' in 2008 yılında yaptığı çalışmada ise muhasebe hilelerinin özelliklerine değindiği görülmektedir (Coenen, 2008: 96):

- Muhasebe Hileleri işletmeler için büyük kayıplara sebebiyet veren hilelerdir.
- Bu hileler genellikle işletmenin iç kontrol sistemine hâkim ve işletme verilerine rahat bir şekilde ulaşabilen st düzey yöneticilerin aracılığı ile yapılmaktadır.
- Muhasebe hileleri bir kişinin anlık olarak yaptığı hilelerden ziyade birkaç kişi tarafından kasıtlı ve sistemli olarak gerçekleştirilen uzun süreli bir süreçtir.
- Başka hileler ile bir karşılaştırma yapıldığında işletmeye etkisi çok daha büyüktür.
- Yapılan hileli işlemleri kurallara uygun bir şekilde düzeltmek mümkün değildir.

Hile yapan kişilerin genel özelliklerini ayrı bir başlık altında inceleyeceğiz fakat genel olarak bu işlemi gerçekleştiren bireyler bir kere ile yetinmeyerek her fırsatta devam etmektedir.

2.3. Muhasebe Hilelerine Başvurulma Nedenleri

Bir işletmede muhasebe hileleri işletme yöneticileri veya çalışanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu iki grubun hileye başvurma sebeplerini ayrı ayrı inceleyeceğiz.

2.3.1. İşletme Yönetiminin Hileye Başvurma Nedenleri

İşletme yöneticileri tarafından gerçekleştirilen muhasebe hileleri genellikle işletmenin finansal tabloları üzerinde uygulanmaktadır. İşletme yöneticilerinin buradaki amacı ise ortaklara işletmenin durumunu olduğundan çok daha iyi göstermek veya st yönetimin menfaati gereği görünenden çok daha kötü bir tablo çizmektir. (Bozkurt, 2000: 22).

İşletme yöneticileri tarafından başvurulan muhasebe hilelerinin nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 151):

- Vergi kaçırma arzusu

- Yönetim tarafından yapılan yolsuzlukların gizlenmesi.
- Hak edilmeyen teşviklerden faydalanma.
- Zimmetlerin gizlenmesi.
- Daha az kar dağıtma isteği.

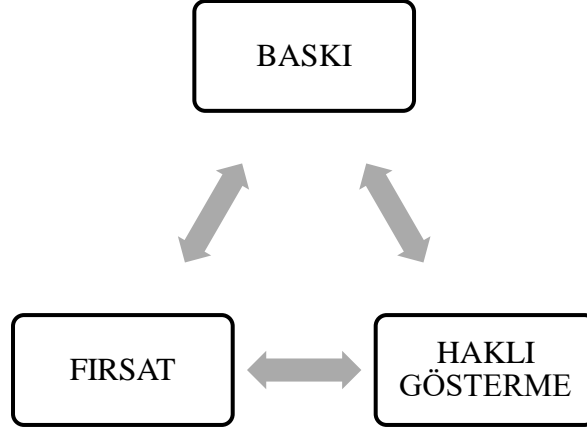
Bozkurt ise üst yönetimin hileli düzenlemelere başvurmasındaki sebepleri şu şekilde sırlamıştır (Bozkurt, 2000: 19):

- Kendilerine çıkar sağlamak için hile yapmaları. İşletmenin mali durumunu olduğundan daha iyi göstermeye çalışarak ikramiye kazanmak.
- Üst yönetimdeki kişilerin hileli düzenlemeleri çeşitli yollarla rahat bir şekilde yapabilmesidir. Amortisman uygulamaları ve envanter değerlendirme yöntemi ile çok çeşitli hileli düzenlemeler yapılabilmektedir.
- Zayıf bir iç kontrol sistemi ve denetimin olmaması yöneticilerin yapacakları hilelerde yakalanmayacakları düşüncesini ortaya çıkarmaktadır.

İşletme yönetiminin muhasebe hilelerine başvurmasındaki en önemli etken vergi kaçırma isteğidir. Muhasebesel hile yapan işletmeler genel olarak gelirlerini düşürerek, giderlerini arttırarak karlarını daha az gösterme ve daha az vergi vermeye çalışırlar. Aslında her işletme kendi durumuna bakarak o duruma göre hile yapmaktadır. İşletmeler büyüdükçe mali durumlarını finansal yatırımcılara daha iyi gösterebilmek ve onlardan faydalanmak için pozitif yönde hileli düzenlemeler yapacaklardır (Bayraktar, 2007: 16).

2.3.2. Çalışanların Hileye Başvurma Nedenleri (Hile Üçgeni)

Hile yapılmasının altında birçok sebep yatmaktadır. Sosyolog ve kriminolog olan Donald R. Cressey'in doktora tezinde hile yapmakla suçlanan birçok mahkûm ile görüşerek, hile yapılmasına sebep olan nedenleri ortaya koyan "Hile Üçgeni" yaklaşımını oluşturmuştur (Singleton vd., 2006: 9). Bu yaklaşım ise aşağıda görüldüğü gibi "Haklı göstereme, Fırsat, Baskı" şeklinde üç kısımdan oluşmaktadır.



Şekil 1: Hile Üçgeni

Kaynak: (Doğan, vd, 2018: 67)

Baskı unsuru, çalışanı hileye iten önemli sebeplerden biridir. Genellikle işletme yöneticilerinin çalışanlara uyguladıkları baskı ve onlardan bekledikleri yüksek beklentiler sebebi ile çalışanlar işlerinde hileye başvurmaktadırlar. Bireyler sadece iş hayatında değil sosyal ve günlük hayatlarında da baskı ile karşılaşmaları sebebi ile hileye olan eğilimleri artmaktadır (Kıvanç, 2017: 75-76). Günümüzdeki baskı unsurlarına baktığımızda (Doğan, vd., 2018: 68):

- Mali içerikli baskılar.
- İşle ilgili baskılar.
- Güzel bir hayat yaşama isteği.
- Para hırsı.
- Büyük tutarlardaki kişisel borçlar.
- Kötü alışkanlıklardan meydana gelen borçlar.

Kişileri hileye itecek olan ikinci unsur ise fırsattır. Bu unsurda hile yapacak olan kişilerin, hileyi yapabilmelerini olanak sağlayacak zeminin hazır olduğunun farkına varmasıdır (Wells 2008: 17). Aslında hileye, baskıdan ziyade fırsat unsurunun daha çok teşvik ettiğini söyleyebiliriz. İç kontrol sistemi zayıf olan işletmelerde ise fırsat unsuru ön plana çıktığından, çalışanların hileye başvurmaları daha sık görülmektedir (Murdock 2008: 81). Genel olarak Karşılaşılan fırsat unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Doğan, vd., 2018: 68):

- İç kontrol sistemin zayıf olması ve işletme içi iyi bir organizasyonun olmaması.
- Ortaklarla veya üçüncü kişilerle yapılan gizli anlaşmalar.
- Ahlaki politikalarda zayıflık olması
- İşletme içi hile tespitinde caydırıcı cezaların olmaması.
- Çalışan personelin iletişiminin kopuk olması ve bilgi akışının zayıf olması
- Kalite kontrolde yetersizlik
- İşletme içi denetimin olmaması veya çok nadir yapılması

Hile üçgenindeki son kısım ise haklı gösterme unsurudur. Bu unsur hile kavramını biraz daha psikolojik açıdan ele almaktadır. Baskı ve fırsattan daha tehlikeli olan haklı gösterme unsuru yapılan hileyi “*bu benim emeğimin hakkıydı zaten*” diyerek vicdanında oluşan olumsuz etkilerin önüne geçecektir (Murphy ve Dacin 2011: 608). İşletme içinde adaletli bir sistemin oluşturulması ve çalışanların maddi ve manevi olarak haklarının tam olarak tesliminin yapılması “*haklı gösterme*” hilesinin önüne geçilmesine yardımcı olacaktır. Genel manada baktığımızda “haklı gösterme” unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Buckhoff, 2001: 72):

- Borç olarak aldım. Geri ödeyeceğim.
- Yaptığım eylemin kimseye zararı dokunmadı.
- Bu işletemeye verdiğim emeklerin bir karşılığıdır.
- İşletme bunu çoktan hak etmişti.
- Yaptığının suç olduğunu bilmiyordum.
- İşletme zaten devletten vergi kaçırdığı için bende kendi hakkımı almış oldum.

Baskı, fırsat ve haklı gösterme bu üç unsur bir arada olsa bile hile yapılacak diye kesin bir ifade söz konusu değildir. Bu unsurların yanında kişinin hile yapabilmesi için yeteneğinde olması gerekmektedir (Wolfe ve Hermanson 2004: 38). Wolfe ve Hermanson’ın yaptıkları çalışmada baskı unsurunu bir nevi teşvik olarak ele almışlar ve hile üçgenine “yetenek” unsurunu da ekleyerek “*hile elması*” olarak ifade etmişlerdir.

2.4. Muhasebe Hile Türleri

Muhasebe meslek mensuplarının hesaplarını tuttıkları işletmelerde, işletmelerin finansal bilgilerini kasıtlı olarak gizlemesi ya da tahrif etmesi gibi işlemlere muhasebe hilesi olarak tanımlamıştık. Meslek mensuplarının birçok hile çeşidine başvurması yanında literatüre konu olmuş genellikle başvurulan hile türlerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Kasti Hatalar
- Kayıt Dışı İşlemler
- Zamanından önce ve sonra kayıt
- Uydurma Hesaplar
- Belge Sahtekârlığı
- Bilanço Maskeleye

2.4.1. Kasti Hatalar

Muhasebe hatalarının temelinde dikkatsizlik, bilgisizlik ve ihmal yatmaktadır. Fakat bu hatalar bilerek, kasıtlı bir şekilde yapıldığında hata sınıfından çıkar ve muhasebe hilesi olarak değerlendirilir (MHUD, 2004: 128). Öbür taraftan meydana gelmiş olan yanlışlığın hata mı ya da hile mi olduğunun tespiti son derece güçtür. Yapılan yanlışlıkta eğer kasıt unsuru ispatlanamıyorsa muhasebe hatası olarak kabul etmek gerekmektedir (Yardımcıoğlu, vd., 2014: 179).

2.4.2. Kayıt Dışı İşlemler

Kayıt dışı işlemleri muhasebe sisteminde iki şekilde düşünebiliriz. Bunlardan birincisinin yasal mevzuat çerçevesinde yapılan işlemlerin belgesiz yapılması ve hiçbir şekilde defterlere kayıt edilmemesidir. Fatura alınmaması, fatura kesilmemesi veya hâlihazırda bulunan faturaların gizlenmesi yolu ile yapılmaktadır. Amaç ise işletmenin devletin belirlediği vergilerden kaçınmaktır (Karakoç, 1997: 99). İkincisine baktığımızda ise yasaların yasaklamış olduğu bir ekonomik faaliyet olduğu için işletmenin fatura düzenlemesi mümkün olmamasından kaynaklanmaktadır. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin önüne geçebilmek için kamu otoritelerinin denetimi arttırması ve yasal önemleri alması gerekmektedir.

2.4.3. Zamanından Önce ve Sonra Kayıt

Muhasebe meslek mensuplarının işletmelerdeki muhasebesel işlemleri tam zamanında ve düzenli bir şekilde kayıt altına alması gerekmektedir. İşlemlerin gerçekleştiği tarihte defterlere kaydı büyük bir önem arz etmektedir. Bu tarz hileler, finansal tablolarda ciddi sıkıntılar doğuracağından finansal bilgi kullanıcılarını da olumsuz yönde etkilemektedir. Örnek verecek olursak bir işletmenin yılsonunda aldığı malların girişini bir dahaki dönemde kaydederek geçmiş yılın tablolarında yer alan stoklarını daha düşük, likidite oranının ise daha yüksek göstermiş olacaktır (Açık, 2012: 356).

VUK 'nun 219. maddesinde bu konu ile ilgili şu hükümler yer almıştır (Kirik, 2007: 56).

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

2.4.4. Uydurma Hesaplar

İşletmelerin başvurduğu hilelerden biride uydurma hesaplardır. Bu hile yöntemi ile hasılatı gizlemek veya işletme maliyetlerini görünenden çok daha fazla göstermek amacı ile gerçek olmayan kişiler adına uydurma hesapların açılmasıdır. İşletmeler yasal olmayan veya belgesiz olan ticari faaliyetlerini bu yol ile uydurma hesaplarla kayıt altına alınmasını sağlarlar. Bu tarzda açılan gerçek olmayan hesaplar sonrasında uygun bir hesapla karşılaştırma yapılarak kapatılır (MHUD Yayını,2004:130).

İşletmelerin uydurma hesaplara başvurma sebeplerini şu şekil de sıralayabiliriz (Irmak, vd., 2002: 44):

- Vergi kaçırmak.
- İşletmenin durumunu olduğundan çok daha iyi göstermek
- İşletme sahiplerinin, ortakların, yöneticilerin veya çalışanların yaptıkları yolsuzlukları gizli tutmak.
- Yasal olmayan, kayıt dışı işlemleri yasallaştırma.

İşletmelerde en sık rastlanan gerçeğe aykırı işlemleri şöyle sıralayabiliriz:

- Var olmayan kişiler adı altında alacak hesapları oluşturularak sonrasında bu alacakların şüpheli duruma gelmesi sebebiyle karşılık ayrılması.
- İşletmenin ortaklara borcu varmış gibi gösterilerek ortaklara para akımını sağlamak.
- Yüksek bir fiyattan satılan malın, fatura üzerindeki bedelinin olduğundan daha düşük gösterilmesi
- İşletmenin faydalanmadığı veya satın almadığı mal veya hizmetin alınmış gibi yapılarak belge düzenlenmesi

VUK' nun 359. maddesinde yer alan “*Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar*”, bu tarz işlemleri yapanların kaçakçılık cezası ile cezalandırılacağı açıklanmıştır (Kirik, 2007: 56-57).

2.4.5. Belge Sahtekârlığı

Bu yöntem muhasebe hile türleri içinde muhasebe meslek mensuplarının en çok tercih ettiği yöntemlerden biridir. Aslında belge sahtekârlığı iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Birincisi sahte belge diyebileceğimiz, belgenin kendisinin hem de muhtevasının gerçek olmayışıdır. İkincisi ise yanıltıcı belge olarak ifade edilen belgenin kendisinin gerçek olması lakin içeriğindeki mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeği yansıtmayan belgeler olmasıdır (Bayraktar, 2007: 28). Muhasebe meslek mensuplarının belge sahtekârlığı yaptığı evraklara baktığımızda ilk başta; fatura, sevk irsaliyesi, gider pusulası vb. gibi belgelerin gerçek bir işlem olmadığı halde sanki gerçekmiş gibi düzenlenen belgelerdir diyebiliriz (Okay, 2011: 62).

Meslek mensuplarının belge sahtekârlığı yapmalarının nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz (Bayraktar, 2007: 29-30):

- Kurumlar ve gelir vergisi matrahını düşürmek.
- KDV iadesi alabilmek veya alınan iadeyi fazlalaştırmak
- Belgesi olmayan bir harcamayı belgeli duruma getirmek
- Tahsil edilmiş olan KDV miktarını devlete ödememek.
- Yapılan yolsuzlukları gizli tutmak için başvurmak.
- Yasal olmayan işlemleri bir şekilde yasallaştırmak

Ülkemizde gerçekleşen belge sahtekârlığı ile ilgili incelemeler yapıldığında genel olarak en baş sebep vergi kaçırma ve KDV iadesi alma olduğu belirlenmiştir.

2.4.6. Bilanço Maskeleye

Bilanço, bir işletmenin belirli bir zaman dilimi içerisinde ki sahip oldukları tüm varlıkları ve bu varlıkların kaynaklarını gösteren bir tablodur. Günümüzde bilanço üzerinden hile yapılması en önemli sebeplerinden biride işletmelerin İMKB' de işlem görmesi nedeniyle finansal bilgi kullanıcılarını aldatmaya yönelik bilanço üzerinde gerçek dışı işlemlerin yapılmasıdır (Okay 2011: 68). Zararda olan bir işletmenin muhasebecisi tarafından bilançoda bazı oynamalar yapılarak işletmeyi kara geçmiş gibi lanse etme ve hisselerinin değerini olduğunda çok daha iyi göstermeye çalışma işlemidir.

Bilançoyu makyajlama işlemi dönem sonunda değerlendirme aşmasında yapılır. İşletmenin menfaatine göre iyi veya kötü bir şekilde değerlendirilir. Bu işlemde işletmelerin mevcut olan kıymetleri ve stokları olması gerekenden daha yüksek bir değerlendirme yapılmasıyla bilançoda iyileştirme veya tam tersi yapılarak bilanço verilerini kötü göstermektir (MHUD, 2004: 154).

İşletmelerin bilançolarını olduğundan daha iyi göstermeye çalışma sebeplerini şu şekilde sıralayabiliriz (Bayraktar, 2007: 34).

- Kredibilitesini arttırmak için
- Çok ortaklı işletmelerde ortaklara daha fazla kazanç sağlama
- İşletmenin kamuoyunda itibarını ve imajını güçlendirmek
- Borsada işlem gören hisselerinin değerlerini daha yüksek seviyelere çıkarmak
- Yeni ortakların gelmesi için teşvik sağlamak için

Çeşitli menfaatler sağlamak amacıyla işletmeler bazen de bilançoıydu olduğundan daha kötü bir şekilde göstermek isterler. Bunun sebepleri ise şu şekildedir:

- Vergi ödememek
- Hisse sahiplerine kar dağıtmamak veya çok cüzi bir kar dağıtmak.
- İşlem gören hisselerin değerlerini düşürerek spekülasyon yapmak.
- Ayrılma isteyen ortakların hisselerini çok daha makul fiyatlara geri almak.

2.5. Hile Yapan Kişilerin Karakteristik Özellikleri

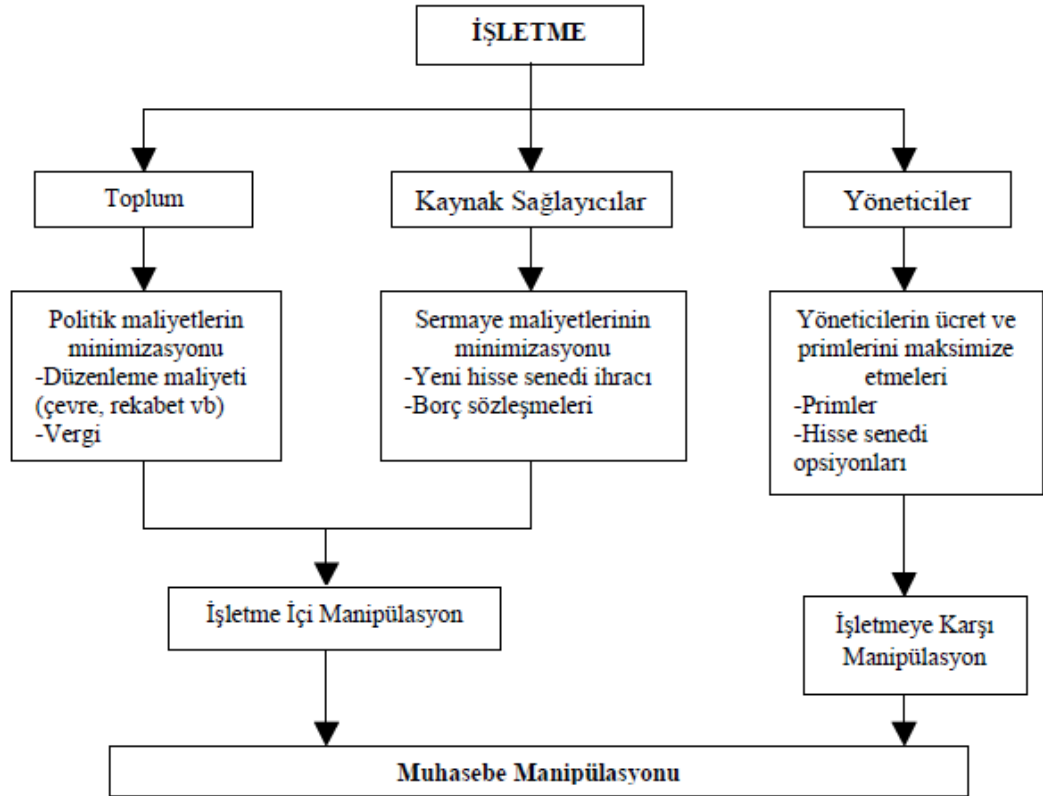
Hile eylemine başvuran kişilerin genel olarak bazı ortak özellikler gösterdikleri tespit edilmiştir. Bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz (Küçük, 2008: 28-30, Alptekin, 2017: 16-17):

- Kendi şahsi çıkarları her zaman ön plandadır.
- Her daim sahip olduklarından çok daha fazlasını isterler.
- Son derece kıskanç ve bencillerdir. Çalışma arkadaşlarının hem işte hem de sosyal hayattaki başarılarını kıskanırlar.
- Genel olarak her şeye çok çabuk sinirlenirler.
- Hedeflerine ulaşamadıklarında kendilerini değersiz hissederler.
- İşlerinde tembellik göstermeleri ve ağırdan almaları mevcuttur.
- Duygusal ve alıngan bir yapıya sahiptirler. Yapılan eleştirileri kendilerine bir saldırı olarak görürler.
- Kendi yaptıkları hatalarda başkalarını suçlu görmeleri ve her zaman suçu başkasına ihale ederler.
- Gizlilikten hoşlanırlar.
- Çok hızlı bir şekilde ani kararlar verip uygulayabilirler.
- Ailesini ve arkadaşlarını genellikle iş çevresinden ve diğer tanıdıklarından uzak tutmaya çalışırlar.
- Önemli biri gibi görünmeye çalışır.
- Her zaman etrafındaki kişilerin onları iyi bir insan gibi görmelerini ister.
- İyi gibi görünen tavırlarının altından genellikle şiddete eğilimli hoşgörüsüz bir tavır vardır.

3. MUHASEBE MANİPÜLASYONU

Manipülasyonun sözlük anlamına baktığımızda; “varlıkları yapıcı, açıklayıcı ve yararlı bir biçimde kullanarak, seçme, ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirmek suretiyle insanları kendi bilgileri dışında veya istemedikleri halde etkileme” olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2005: 1341).

Literatürde muhasebe manipülasyonu ile alakalı tanımları incelediğimizde ise; bir işletmenin mali performansını olumlu bir şekilde göstermek amacıyla işletme yönetiminin mali bilgileri gerçeğe aykırı veya hiç vermemesi olarak tanımlanmaktadır (Trussel, 2003: 616). Başka bir tanımda ise işletmelerin genel kabul gördüğü muhasebe ilkelerinde bulunan raporlama ile ilgili olabilecek tüm boşluklardan ve esnekliklerden faydalanılması veya yasal çerçevenin sınırlarını zorlayarak işletmenin mali durumunu görünenden çok daha farklı göstermek için; mali bilgiler üstünde farklı oynamalar yapılmasıdır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004, s. 4, Elitaş, 2013, s.47).



Şekil 2: Aktörler ve Refah Transferi.

Kaynak: (Stolowy ve Breton, 2004:8)

İşletme yöneticileri muhasebe manipülasyonunu kullanarak işletmelerin; toplum, yöneticiler ve kaynak sağlayıcılar ile aralarındaki refah transferini etkileyecek işlemler yapmaktadırlar. Genellikle toplum ve kaynak sağlayıcılara karşı yapılan işlemlerde işletmelerin lehine iken yöneticiler ile arasında olan refah transferinde ise işletmelerin aleyhine olmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 104-105).

3.1. Muhasebe Manipülasyonunun Amaçları

Muhasebe manipülasyonu genel olarak bilanço maskeleymesi ve makyajlaması olarak iki sınıfta incelemek mümkündür. Yapılmasının amaçlarına baktığımızda ise işletmelerin büyüklüklerine göre bu amaçlar değişiklik göstermektedir. Halka arz olmuş büyük işletmelerde ilk bakışta muhasebe manipülasyonunu gerçekleştirmenin en önemli amacı finansal bilgi kullanıcıları olan yatırımcıları işletme ile ilgili düşüncelerini çok yüksek seviyelere çıkararak iyi bir “kar beklentisi” oluşturmak ve birçok hisse senetinin satılması sağlamakla beraber piyasadaki hisse değerinin artırılması ve yeni yatırımcıların işletmeye çekilmesidir. Yani kısaca işletme bilançosunun makyajlanmasıdır. (Demir ve Bahadır, 2007: 107).

Halka arz olmamış, küçük ve orta ölçekli işletmelerde genellikle işletme sahiplerinin veya yöneticilerin emri ile meslek mensupları tarafından gerçekleştirilen muhasebe manipülasyonunda bilançonun maskelenmesindeki amaç finansal tablolarını olduğundan çok daha kötü gösterme yoluna girmektir. Bu yapılan işlemlerin neticesinde işletmenin en büyük giderlerinden biri olan devlete karşı vergi yükünü azaltmaktır.

Tablo 4: Muhasebe manipülasyonunun amaçları ve kazanımları

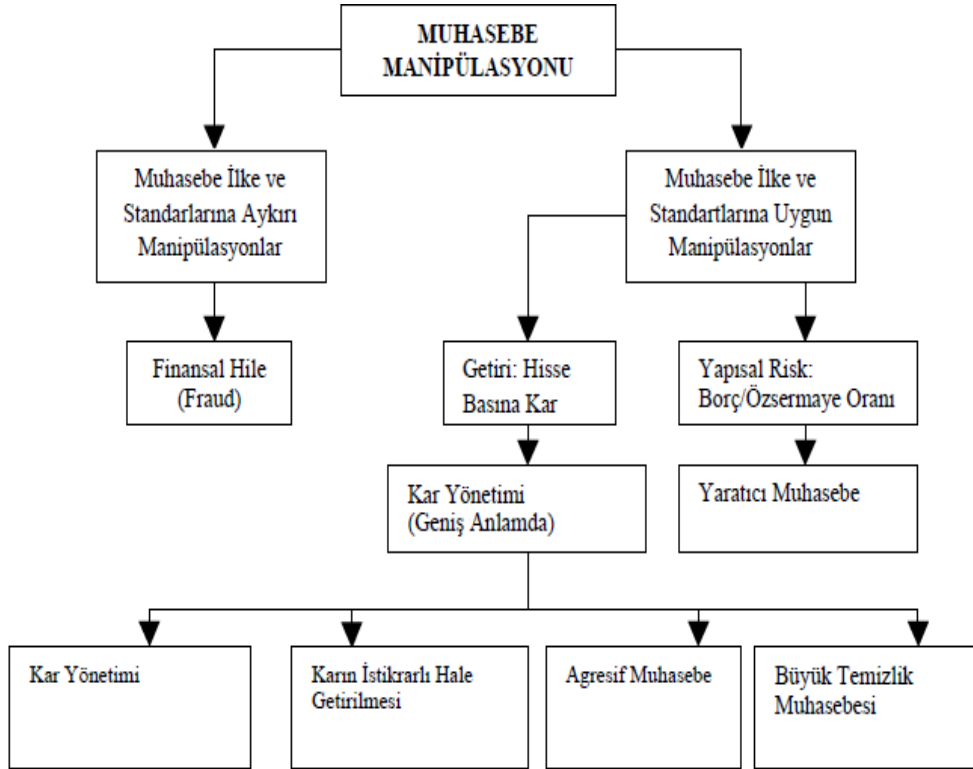
Muhasebe Manipülasyonunun Amaçları	Kazanımlar
Hisse Senedi Fiyatı	Yüksek Hisse Senedi Fiyatı
	Düşük Volatilité
	Yüksek İşletme Değeri
	Düşük Öz Kaynak Maliyeti
Borçlanma Maliyeti	Kredibilitenin İyileştirilmesi
	Yüksek Borçlanma Derecesi
	Düşük Borç Maliyeti
Yönetici Ücret ve Primleri	Yüksek Kara Dayalı Ödüller ve Primler
Politik Maliyetler	Azaltılmış Düzenlemeler
	Yüksek Vergilerden Kaçınma

Kaynak: (Demir ve Bahadır, 2007: 108).

Tablo 4’de görüldüğü gibi muhasebe manipülasyonu sadece hisse senedi fiyatlarını arttırmak ya da vergiden kaçınmak dışında, yöneticilerin işletmeleri daha karlı göstererek hak ettikleri primden daha fazlasını kazanma isteği, işletmelerin bankalar nezdinde kredibilitelerini yüksek gösterme, borçlanma maliyetlerinin azaltılması ve işletmenin defter değerinin yüksek gösterilmesi gibi birçok etken bulunmaktadır.

3.2. Muhasebe Manipülasyon Yöntemleri

Muhasebe ilke ve standartlarını oluşturan, mevzuattaki esnekliklerden faydalanarak işletmelerin finansal yapısını olduğundan farklı göstermeye yarayan başka bir deyişle finansal hile olarak adlandırılan (Lev, 2003:34) Muhasebe manipülasyonlarının çok çeşitli yöntemleri bulunmaktadır. Bunları inceleyecek olursak:



Şekil 3: Muhasebe Manipülasyon Yöntemleri

Kaynak: (Stolowy ve Breton, 2004:8)

3.2.1. Kar Yöntemi

Muhasebe sonuçlarının manipüle edilmesi ve bir işletmenin finansal performansını olduğundan farklı gösterme işlemidir. Diğer bir ifade ile raporlanan karın finansal yatırımcılara kasıtlı bir şekilde yanlış açıklanmasıdır (Mulford ve Comiskey, 2002:57).

Kar yönetiminin iki yanı vardır. İlki fırsatçı yönüdür buradaki amaç yatırımcıları aldatmaya çalışmaktır ikinci yönü ise bilgi yönüdür ileriki dönemlerde nakit akımlar ile ilgili ve şahsi beklentilerini yatırımcılara anlatmak için kar yönetimi kullanılır (Beneish, 2001:5). Aynı zamanda bu yöntemin fırsat yönü ile hisse senedi piyasasını etkilemekle beraber işletmelerin borçlanma maliyetlerini azaltmaya yönelik olabilir. Amaç kar ya da zararı işletme çıkarlarına göre belirleme ve sermaye maliyetini minimize etmedir (Sevin ve Shroeder, 2005: 48).

3.2.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi

Bu yöntemde ise işletmeler raporlanan karı devamlı hale getirmeye çalışmaktadırlar. Kar yöntemi ile işletmelerin açıkladığı yüksek karlar yüzünden kardaki dönemlik dalgalanmaları bu yöntem ile kasıtlı olarak önlenmektedir (Chen, 2013:1). Amaç karın istikrarlı bir şekilde devam etmesi ve finansal yatırımcılar karşısında güçlü, istikrarlı bir işletme profili çizmektir.

Bu yöntem genel olarak karın istikrarlı bir şekilde devam etmesini sağlayan uygulamaları, mevcut olan performansın belirlenen performansın altında ya da üstünde olduğunda uygulanmaktadır. Bu uygulamalar neticesinde mevcut karı yüksek seviyelere çıkarmak ve o seviyelerde devamlı kalmasını sağlamakla beraber yatırımcılar nezdinde devamlı olan ve yüksek kar getirisi sağlayan ve riskin düşük olduğu bir algı oluşturmaktadır (Albornoz ve Alcarria, 2003: 443).

Copeland'e göre istikrarın devamlı olması için gerekenler; yöntemin tamamen profesyonel kişiler tarafından yapılmalı ve muhasebe mevzuatının sınırlarını aşılmamalı, yöntemin uyumlu olması için birbirini takip eden dönemlerde yapılmalıdır (Copeland, 1968, 102).

3.2.3. Agresif Muhasebe

İşletmelerin bazen muhasebe mevzuatlarını zorlayarak daha kesinleşmemiş gelirlerini kayıt edip yüksek kar gösterme ve/veya şu anki giderlerini gelecek dönemlere aktarmak sureti ile finansal tablolarını makyajlamaya yarayan bir yöntemdir (Elitaş, 2013: 48). Bunu yapmasındaki amaç ise çıkarları doğrultusunda finansal tablolarını istediği gibi şekillendirmesidir. Genellikle işletme performansını pozitif yönde etkilemek için kullanılır. Agresif muhasebeye örnek verecek olursak konsinye satışlarda müşteriye daha sevk edilmeyen malın faturasının kesilip satış geliri olarak kayda geçmesidir.

3.2.4. Büyük Temizlik Muhasebesi

Genellikle işletmelerde yönetim kadrosunun değiştiği dönemlerde meydana gelmektedir. Yeni yönetimin, işletmenin bilançosundaki verimsiz aktifleri gider göstermesi ile geçmiş dönemleri görünenden daha fazla zararda göstermekle beraber kendi dönemini ise daha karlı bir imajı çizmektir (Walsh, Craig ve Clarke, 1991:173).

Büyük temizlik muhasebesinin artlarından biri tatbik edildiği dönemlerde istikrarlı ve yükselişe geçmiş bir kar trendi oluşturmasıdır (Canbulut, 2008:94).

3.2.5. Hileli Finansal Raporlama

Hileli finansal raporlama yönteminde ise finansal tablo kullanıcılarını aldatmak gerekçesiyle finansal tabloları kasıtlı bir şekilde yanlış düzenlenmesidir. Genellikle en üst yönetim tarafından yapılarak yönetim hilesi olarakta isimlendirilir (Bozkurt, 2009: 65).

Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)'nın hileli finansal tablo ile ilgili açıklamasında (SAS, No:99); "*finansal tablo kullanıcılarını aldatmak amacıyla kasıtlı bir şekilde finansal tablolarda yer alması gereken tutarların yer almaması ve/veya olmaması gereken tutarların finansal tablolarda yer alması*" şeklinde açıklanmıştır (Varıcı, 2012:126).

Bu yöntemi uygulamadaki amaç ise kredi, ek sermaye, uzun vadeli finansman yatırımı oluşturmakla beraber işletme performans eksiklerini gizlemek ve mali sıkıntılarını kısa bir süreliğine çözmektir (Chan, Farrell ve Lee, 2008: 162).

3.2.6. Muhasebe Hata ve Usulsüzlükleri

Finansal tablolarda kasıt olmaksızın muhasebe veri ve bilgilerini doğru bildiği sanarak yanlış ve eksik girilmesi ya da hiçbir bilgiye yer verilmemesidir. Aslında her ikisinde de yanlış bilgi paylaşımı mevcutken iki kavramı birbirinden ayıran en önemli unsur ise kasıttır (Young, 2002:5).

3.2.7. Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları

Yaratıcı muhasebe ile ilgili derinlemesine birçok çalışma yapılmıştır. Bu yöntemin bazı çalışmalardaki tanımlamalarına bakacak olursak;

Muhasebe mevzuatının sınırları dâhilinde finansal tabloların düzenlenmesi yapılırken dezavantajlı kuralları esnek davranma, avantajlı kuralları da özenle seçerek yasal sınırlar içerisinde işletmelerin görünümünü olduğundan çok daha iyi gösterme sanatıdır (Naser, 1993: 2). Meslek mensupları tarafından kasıtlı olarak ve mevzuat çerçevesi içindeki tüm boşluklardan faydalanarak işletmelerin dönemlik hesaplarını makyajlama işlemidir (Balaciu vd., 2009: 174).

Genellikle yaratıcı muhasebe uygulamaları “Finansal durum tablosu, Kapsamlı gelir tablosu, Nakit akım tablosu” bu tablolar üstünden yapılmaktadır. Bu yöntemi nakit akışını, varlıkları, gelirleri arttırmakla beraber giderleri, borçları azaltmak için kullanılır (Jones, 2011: 44).

Tablo 5: Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları Tanımları

Schilit (1993)	Finansal Kurnazlık
Smith (1992)	Muhasebenin el çabukluğu
Gounin (1991)	Bilanço sunma sanatı
Lignon (1989)	Kendi karını hesaplama sanatı
Pourquery (1991)	Para tasarruf etme sanatı
Bertolus (1988)	Kayıtlarda hile yapma sanatı
Pasqualini ve Castel (1993)	Muhasebe amaçları için finansal yaratıcılık

Kaynak: (Stolowy ve Breton, 2000)

Tablo 5’den anlaşılacağı üzere literatürde birçok tanım bulunmakla beraber hepsi aynı görüşü ifade ettiğini görmekteyiz.

3.3. Muhasebe Manipülasyon Teknikleri

İşletmelerin mali durumlarını ve performanslarını çıkarları doğrultusunda değiştirmek için muhasebe manipülasyonunu belli teknikler kullanılarak gerçekleştirirler. Bu teknikleri dört başlık altında inceleyeceğiz (Fındık ve Öztürk, 2016: 487).

3.3.1. Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Manipülasyonlar

Gelirler ile alakalı, muhasebe kayıtlarında genellikle görülen muhasebe manipülasyonu daha tahakkuk etmemiş gelirlerin manipüle edilmesiyle yapılmaktadır. İşletmelerde daha gerçekleşmemiş bir geliri muhasebe kaydının yapılması veya fiktif gelir kaydının yapılması ile dönem karını işletmenin durumuna göre değiştirmektir (Demir ve Bahadır, 2007: 115).

Bu manipülasyon tekniği işletmenin kasasına girmemiş olan parayı kasaya girmiş gibi ya da kasadan ödeme için çıkan paranın sanki çıkmamış gibi gösterilerek gerçekleştirilen bir gelir manipülasyon tekniğidir. Bu tekniğin amacı ise geliri olduğundan yüksek göstermektir. Örneğin işletmenin aldığı bir siparişi müşteriye gönderimi gerçekleşmeden sanki gönderilip teslim edilmiş gibi gösterilmesi ve bu işlemin kaydının yapılması “*henüz doğmamış gelirin muhasebeleştirilmesi*” anlamına gelmektedir. Başka bir yöntem ise daha var olmamış bir satışın muhasebeleştirerek kaydını yapmaya da fiktif gelir kaydı denmektedir (Holt ve Eccles, 2002, 327).

3.3.2. Giderlerin ve Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi Manipülasyonu

İşletmeler genel olarak gelecek dönemlerinde belli bir oranda kar büyümesi hedeflemektedirler. Bu büyümeyi gerçekleştiremeyeceğini düşünen işletmeler gelecek döneme ait giderlerin cari döneme aktararak finansal tablolarını manipüle etmektedir (Terzi, 2012, s. 77).

Finansal tablolarda yapılan bu manipülasyon işlemine örnek olarak satışların maliyetini yanlış bildirmek, hileli faturalar almak, faydalanılmayan hizmetlerin faturalarını giderleştirmek, uygun olmayan karşılıkların ayrılması, amortisman yönteminde değişiklik ve şerefiyenin yanlış hesaplanması diyebiliriz. İşletmenin amacı giderlerinin olduğundan çok daha düşük ve mali performansını ise son derece yüksek olduğunu göstermektedir (Yörük ve Doğan, 2009: 94). İşletmelerin bütün bu işlemleri yapmasının en önemli sebebi devamlı, istikrarlı bir kar grafiği oluşturmaktır.

3.3.3. Varlık ve Yükümlülüklerle İlgili Finansal Tablo Manipülasyonu

Gelir ve giderlerin muhasebe kayıtları sırasında yapılan manipülasyon teknikleri doğrultusunda meydana gelen işlem ve uygulamalar, gelir tablosu ve bilançonun aralarında olan bağlantı sebebiyle varlık ve yükümlülüklerin gerçeği yansıtmayan bir şekilde sunulması sonucunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda (Küçüksözen, 2004: 231-233):

- Satış gelirinin öne çekilmesi ya da şüpheli alacaklar için daha az karşılık ayrılması sebebiyle ticari alacakların olması gerekenden çok daha yüksek olması,
- İşletmede bulunan stokların olması gerekenden daha yüksek değerlendirilmesi,
- Faaliyet giderlerinin düşük gösterilmesi sebebiyle bilançodaki gelecek dönem giderlerin daha yüksek çıkması,
- Satıcılara olan borçların daha az gösterilmesi nedeniyle satılan mal maliyetinin düşük olması,
- Amortisman giderlerinin olması gerekenden daha düşük veya daha yüksek gösterilmesine bağlı olarak işletmenin bilançosunda yer alan duran varlıkların olması gerekenden daha düşük veya yüksek olmasına neden olacaktır.

3.3.4. Olağanüstü Gelir Yaratan İşlemler Yapılması

İşletmelerin hedefledikleri kar oranlarına ulaşamayacaklarını anladıkları zaman veya karlılığını yüksek göstermek istediği dönemlerde, menkul kıymetlerini veya duran varlıklarında bulunan kalemlerin bazılarının satışlarının sureti ile bir gelir oluşturmak ve hedeflenen kar seviyelerine ulaşmaktadırlar. İşletme yapmış olduğu bu satışın tutarını olağanüstü faaliyetlerden sağlanan kar olarak değil de “*nakit akım tablosunda*” faaliyetlerden sağlanan nakit olarak göstermesi muhasebe manipülasyon tekniğidir (Küçüksözen, 2004: 236-238).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MUHASEBE MANİPÜLASYONUNA EĞİLİMLERİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

1. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Muhasebe manipülasyonu ve hile ile alakalı literatürde yerli ve yabancı olmak üzere birçok çalışma yapılmıştır. Bunların bir kısmına bakacak olursak;

1985 yılında Healy'nin "*İkramiye Planlarının Muhasebe Kararlarına Etkisi (The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions)*" isimli çalışmasında şirket yöneticilerinin teşvik primlerini arttırmak için finansal bilgi manipülasyonu yaptıkları varsayımında bulunmuş ve bu hipotezi test etmiştir. Çalışmada 94 adet şirket incelenmiş sonuç itibarıyla şirket yöneticilerinin kendi gelirlerini maksimize etmek için her yıl finansal bilgi manipülasyonu yaptıkları belirlenmiştir (Healy, 1985).

1997 yılında Eynon, Hillis ve Stevens "*Muhasebecilerin Ahlaki Muhakeme Yeteneklerini Etkileyen Faktörler: Üniversiteler ve Mesleğe Etkileri (Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession)*" isimli çalışmada küçük ölçekli firmalarda çalışan meslek mensuplarının etik değerlerini araştırmıştır. Uygulama neticesinde meslek mensuplarının etik değerlerinin düşük olduğunu belirlemekle beraber cinsiyete, yaşa, eğitime göre de etik değerlerin farklılaştığını tespit etmişlerdir (Eynon, Hillis, Stevens: 1997).

1999 yılında Beneish'in "*Kazançların Manipülasyonunun Tespit Edilmesi (The Detection of Earnings Manipulation)*" isimli çalışmasında şirketlerin manipülasyon yapıp yapmadıklarını belirlemek için hile ile finansal veriler arasında bir bağ olup olmadığını incelemiştir. Çalışmada işletmelerin muhasebe verilerini kullanarak manipülasyon yapıp yapmadıkları belirlenmeye çalışılmıştır. Beneish, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na (Securities and Exchange Commission – SEC) bağlı 74 firmanın 10 yıllık bir dönemini incelemiştir. Beneish çalışmasında "*satışlardaki büyüme oranı, satışlar, toplam borç/toplam varlık oranı, piyasa değeri, çalışma sermayesi/toplam varlık oranı*" gibi finansal verileri kullanmıştır. Beneish çalışmasında,

işletmelerin manipülasyon yapmasının en güçlü delillerini; gelirlerin normalin çok üstünde gösterilmesi ve aynı şekilde giderlerin de çok düşürülmesiyle yüksek dereceli bir büyüme sağlanması olarak açıklamıştır (Beneish, 1999).

2003 yılında Saltoğlu'nun "*Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü ve Enron Örneği*" isimli çalışmasında manipülasyonun şirketler için olumlu yanları olsa da genel olarak sermaye piyasasındaki negatif etkisi üzerine çalışmasını gerçekleştirmiştir. Çalışmada Enron skandalına değinilerek şirketlerin nasıl manipüle edildiği ve piyasada büyük bir yıkıcı etki oluşturduğunu göstermiştir. Bu skandalın üzerinden şirketlerin hisse senedi değerlerini ve kredibilitelerini arttırmaya imkân sağlayan mali (finansal) tablo manipülasyonunu izah etmiştir (Saltoğlu, 2003).

2004 yılında Küçüksözen ve Küçükkocaoğlunun "*Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*" isimli çalışmalarında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) yer alan firmalar üzerinde deneysel olarak çalışmışlardır. Çalışmalarında manipülasyonun yöntem ve teknikleri izah edilmiş ardından 1999 yılında Beneish' in ortaya çıkarmış olduğu modeli güncelleyerek başka bir model oluşturmuşlardır. Çalışmalarında kullandıkları finansal veriler "*Stokların satışlara oranı (SSE), Ticari alacaklar endeksi (TAE), Aktif kalite endeksi (AKE), Amortisman endeksi (AME), Finansman giderleri satışlara oranı endeksi (FSE)*" yardımı ile İMKB'de bulunan şirketlerin manipülasyon yapıp yapmadıklarını tespit etmeye çalışmışlar ve Türkiye'de meydana gelen olaylardan hareketle manipülasyonu önlemek için bazı öneriler sunmuşlardır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004).

2008 yılında Kutlu, "*Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma*" isimli çalışmasında etik ikilem karşısında meslek mensuplarının durumlarını incelemiş ve çalışmanın sonucunda eğitim seviyesi, yaş ve gelire göre meslek mensuplarının farklılık gösterdiğini tespit etmiştir (Kutlu, 2008).

2010 yılında Schilit ve Perler, "*Finansal Kurnazlıklar: Finansal Raporlarda Muhasebe Aldatmacaları ve Hileleri Nasıl Tespit Edilir (Financial Shenanigans: How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports)*" isimli eserinde muhasebe manipülasyonunu işletmelerin finansal performansını olduğundan daha iyi göstererek yatırımcıları yanıltmaya yarayan finansal kurnazlıklar olarak

tanımlamışlardır. Çalışmada manipülasyonun tespiti için sadece bilanço ve gelir tablosu değil beraberinde nakit akış tablosu, faaliyet raporları gibi kamuoyuna arz edilen tüm bilgilerinde incelenmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir (Schilit ve Perler, 2010).

2016 yılında Gümüş ve Göğebakan, “*Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*” isimli çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine bakış açısı ve muhasebe mesleğinde hata ve hileyi irdelemişlerdir. Araştırmada meslek mensuplarına anket yöntemi kullanılarak çeşitli sorular yöneltilmiş ve ankete katılan katılımcıların büyük bir çoğunluğu muhasebe mesleği için etik bir kuruluşun kurulmasını istemişlerdir fakat yeri geldiğinde etik kuralları bir kenara atarak hem kendi hem de mükelleflerin çıkarlarını düşünmüşlerdir. Çalışmanın neticesinde meslek etiğini saptamaya uğratan faktörler arasında meslek mensupları, hükümet politikaları, toplumsal yapı, ve mükelleflerin etkili rol oynadığı bulunmuştur (Gümüş ve Göğebakan, 2016).

2017 yılında Aslan, Kızıl ve Din’ in “*Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi: Yalova Örneği*” isimli çalışmalarında ilk olarak muhasebe hileleri ve hataları arasındaki farklar incelendikten sonra meslek mensuplarına meslek etiği, hata ve hile gibi konulardaki görüşlerini belirlemek için anket yöntemi kullanılarak çeşitli sorular yöneltilmiştir. Çalışmanın neticesine bakıldığında ankete katılan meslek mensuplarının büyük bir bölümünün meslek ahlak kurallarına uydukları ortaya çıkmış ama “*Türkiye’ de meslek ahlaki çerçevesinde yapılan düzenleme ve çalışmaları yeterlidir*” yargısına ankete katılım gösteren meslek mensuplarının büyük bir bölümü katılmamaktadır (Aslan, Kızıl ve Din, 2017).

2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Bu çalışmanın temel amacı SMMM’lerin mesleklerini icra ederken muhasebe manipülasyonuna karşı eğilimlerinin olup olmadığının tespitini yapmaktır. Ülkemizde muhasebe mesleği 3568 sayılı kanun ile düzenlenmiş olup SMMM ve YMM’ler tarafından yürütülmektedir. Çalışmamızda ise meslek mensupları içerisinde, bağımlı ve bağımsız çalışan fark etmeksizin SMMM’ler araştırmamızın amacına daha uygun görülmüştür. Yapılan çalışmanın evreni olarak Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı Bursa ili merkezindeki SMMM bürolarında ve işletmelerde

çalışan SMMM'ler tercih edilmiştir. Araştırmanın yapıldığı ilde odaya kayıtlı SMMM sayısı 4577 olup, bunların 2187'si bağımsız 2390'ı bağımlı çalışan olarak belirlenmiştir. Gerçekleştirdiğimiz çalışmada odaya kayıtlı olup faaliyet göstermeyen meslek mensupları dikkate alınmamıştır.

Araştırmamızda verileri toplamak için anket yöntemi tercih edilmiş ve Prof. Dr. Zeki Doğan, Öğr. Gör. Elif Nazlı ve SMMM Kadir Gülçin'in "*Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Yapmaya Eğilim Düzeylerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma*" adlı çalışmalarında kullandıkları anket formu geliştirilerek kullanılmıştır. Anket formunu geliştirmek için eklenen sorular tekrar akademisyen ve SMMM'lerden oluşan bir grup tarafından değerlendirilmiştir. Araştırmamızda kullanılan anket formu üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, katılımcıların demografik özelliklerinin yer aldığı 5 adet soru bulunmaktadır. İkinci bölümde ise SMMM'lere, etik ikilem ve muhasebe manipülasyonuna eğilimlerinin ölçülmesine ilişkin evet/hayır seçenekli 6 adet soru yöneltilmiştir. Üçüncü ve son bölümde ise SMMM'lerin muhasebe manipülasyonuna eğilimlerini ölçmeye yönelik Likert ölçeği ile hazırlanmış 27 adet soru bulunmaktadır. Yargısal nitelikte olan sorular, en azdan en çoğa doğru sırasıyla "kesinlikle katılmıyorum"... kesinlikle katılıyorum" şeklinde düzenlenmiştir. Araştırmanın örnekleme belirlenirken öncelikle analizin gerçeği yansıtması bakımından örneklem büyüklüğü tespit edilmiştir. Örneklem büyüklüğü belirlenirken $n = (N t^2 p q) / (d^2(N-1) + t^2 p q)$ formülünden yararlanılmıştır. Formülde; N: evrendeki birey sayısı, n: örnekleme alınacak birey sayısı, p: incelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı), q: incelenen olayın görülmemiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı), t: belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer ve d: olayın görülüş sıklığına göre yapılmak istenen + sapma olarak simgelenmiştir (Erkuş, 2005: 23). Buna göre Bursa'da faaliyet gösteren toplam SMMM sayısı 4577 olduğundan %95 güven aralığında %5 hata payı ile araştırmanın görülüş sıklığı ortalama 1/2 iken örnekleme alınacak birey sayısı da 354 olarak hesaplanmıştır. Araştırmanın evreninin homojen bir nitelik taşıması nedeniyle "basit tesadüfi örnekleme" yoluyla örneklem tespiti yapılarak 420 SMMM ile birebir görüşme ve mail yoluyla anket formu doldurulmuştur. Anket formunda bulunan soruların daha geliştirilmesi sebebiyle güvenilirliği test edilmiştir. SPSS 17.0 paket programı aracılığı ile yapılan Cronbach α testinde, Cronbach α güvenilirlik katsayısı

0,811 olarak tespit edilmiştir. Araştırmamızın anketi gayet yüksek bir derecede güvenilirliğe sahip olduğundan anket sorularında bir değişikliğe gidilmemiştir.

3. ARAŞTIRMANIN BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

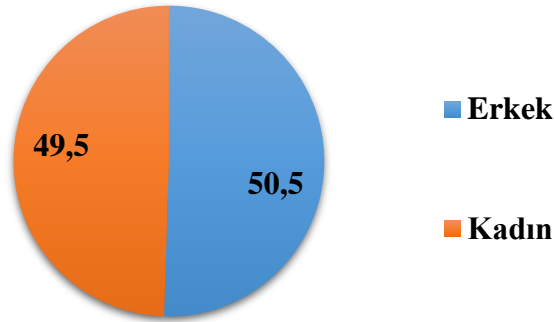
3.1. Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırmamızda ilk olarak anketi dolduran katılımcıların demografik özellikleri belirlenmeye çalışılarak katılımcılara; “Cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, mesleki tecrübe ve mükellef sayılarına” yönelik kapalı uçlu sorular sorulmuştur. Aşağıda sırayla katılımcıların demografik özelliklerinin hem tablo hem de yüzdesel grafik dağılımı görülmektedir.

Tablo 6: Cinsiyet Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Erkek	212	50,5
Kadın	208	49,5
Toplam	420	100,0

Grafik 1: Cinsiyet Dağılımı

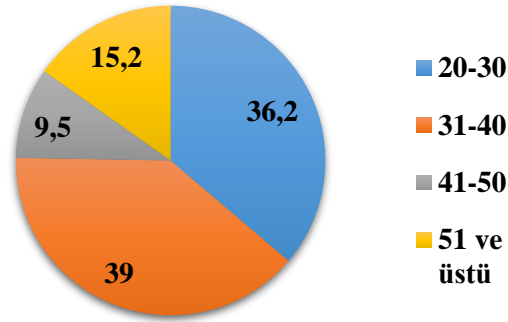


Yukarıdaki tablo ve grafik’ den de görüldüğü üzere araştırmada ankete katılan SMMM’lerin % 50,5’i (212 Kişi) erkeklerden, %49,5’i (208 Kişi) kadınlardan oluşmaktadır. Ankete katılan kişilerin cinsiyet dağılımına baktığımızda erkek ve kadın yüzdelerinin arasında çok küçük bir fark olduğu net bir şekilde görülmektedir. Esas olarak erkeklerin daha ağırlıklı olduğu bu meslekte kadınların ankete katılmak konusunda daha istekli olması sebebiyle böyle bir dağılım görülmüştür.

Tablo 7: Yaş Dağılımı

	Frekans	Yüzde
20-30	152	36,2
31-40	164	39,0
41-50	40	9,5
51 ve üstü	64	15,2
Toplam	420	100,0

Grafik 2: Yaş Dağılımı

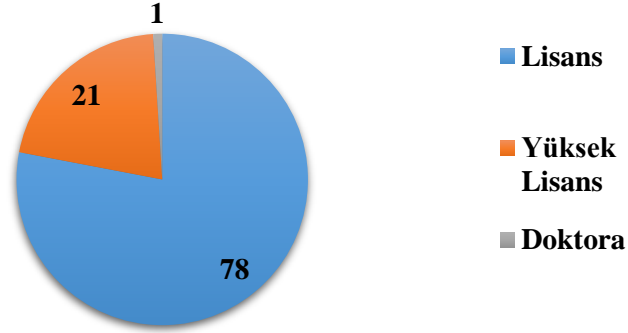


Ankete katılım gösteren SMMM'lerin yaş dağılımının yer aldığı grafik ve tablo yukarıdaki gibidir. Tabloyu incelediğimizde ise katılımcıların yaklaşık %36'sının 20-30 yaş aralığında, %39'unun ise 31-40 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Bu oranlardan da anlaşılacağı gibi mesleği ifa eden SMMM'lerin dörtte üçü genç ve orta yaş başlangıcındaki bireylerdir. Bu yaş aralığındaki bireylerin ise yaşlı sınıfına giren bireylerden daha fazla para kazanma arzusu bulunabildiğinden ve de meslekte tecrübelerinin az olması karşın tutunma çabalarının da bir o kadar yüksek olması sebebiyle manipülasyonu yapma eğilimlerinin daha fazla olması beklenmektedir.

Tablo 8: Eğitim Düzeylerinin Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Lisans	328	78
Yüksek Lisans	88	21
Doktora	4	1
Toplam	420	100

Grafik 3: Eğitim Düzeylerinin Dağılımı

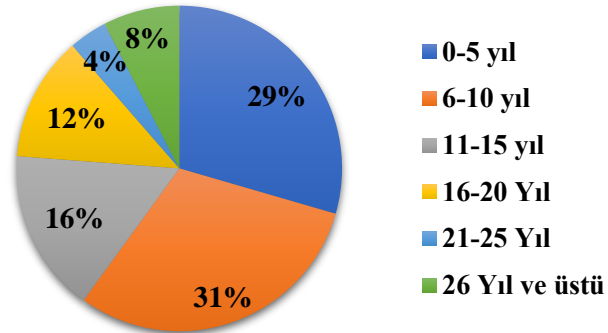


Ankete katılan SMMM'lerin eğitim düzeyleri yukarıdaki grafik ve tablo'da gösterilmektedir. Tablo 8'i genel olarak incelediğimizde ise en büyük oranın lisans mezunlarına ait olduğu (%78), %21'lik (88 Kişi) kısmının yüksek lisans mezunu ve %1'lik çok ufak bir kısmının ise (4 Kişi) doktora mezunu olduğu görülmektedir. Genel bir değerlendirme yapacak olursak katılımcıların tamamının en az lisans mezunu olması bize bu mesleği icra eden SMMM'lerin belirli bir eğitim almış nitelikli ve işini bilen kişiler olduğunu göstermektedir.

Tablo 9: Mesleki Deneyim Sürelerinin Dağılımı

	Frekans	Yüzde
0-5 yıl	124	29,5
6-10 yıl	128	30,5
11-15 Yıl	68	16,2
16-20 Yıl	52	12,4
21-25 Yıl	16	3,8
26 yıl ve üstü	32	7,6
Toplam	420	100,0

Grafik 4: Mesleki Deneyim Sürelerinin Dağılımı

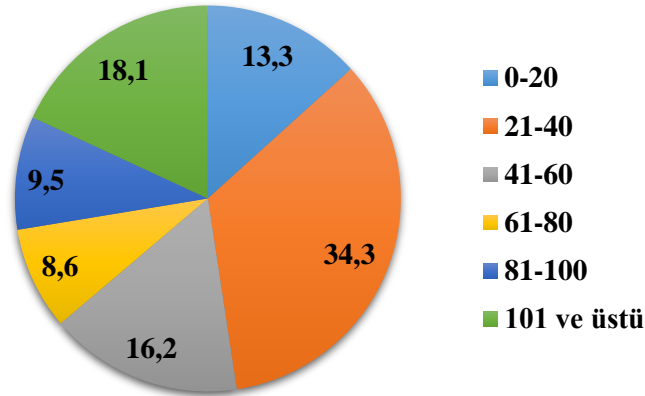


Araştırmaya katılan SMMM'lerin mesleki deneyim sürelerini incelediğimizde ise %60'lık büyük bir çoğunluğun 1-10 yıl arası mesleki tecrübesi olduğu görülmektedir. Bu da genel olarak meslek mensuplarının ülke çapındaki genel dağılımına uygundur.

Tablo 10: Mükellef Sayılarının Dağılımı

	Frekans	Yüzde
0-20	56	13,3
21-40	144	34,3
41-60	68	16,2
61-80	36	8,6
81-100	40	9,5
101 ve üstü	76	18,1
Toplam	420	100,0

Grafik 5: Mükellef Sayılarının Dağılımı



Araştırmamıza katılan SMMM'lerin mükellef sayıları ise Tablo 10 ve Grafik 5'de yer almaktadır. Bu verileri incelediğimizde ise ankete katılanların yaklaşık %50'sinin 40'dan az mükellefe sahip olduğu görülmektedir. Katılımcıların mesleki deneyimleri ile karşılaştırdığımızda

3.2. Meslek Mensuplarının Etik İkilem ve Manipülasyon Eğilimlerinin Ölçülmesine İlişkin Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırmamızın bu bölümünde öncelikle meslek mensuplarına, mükelleflerinin baskısı neticesinde etik ikilem ile karşı karşıya kaldıklarında muhasebe manipülasyonuna karşı eğilimleri araştırılmak üzere birbirlerini tamamlayıcı özellikte

olan, Evet/Hayır cevaplı 6 adet soru yöneltilmiştir. Sorulan sorulara verilen cevaplar, katılım yüzdelere göre büyükten küçüğe sıralanarak aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 11: Ankete Katılanların Etik İkilemde Kalma Durumlarına İlişkin İfadelere Katılım Yüzdeleri

Etik İkilemde Kalma Durumunu Ölçmeye Yönelik İfadeler	Yüzde
Bugüne kadar mükellefleriniz lehine yasalara bağlı kalarak muhasebe ilkelerindeki esnekliklerden faydalandınız mı?	80
Mükellefleriniz bugüne kadar sizden vergi avantajı sağlamanızı istedi mi?	76,2
Mesleğinizle ilgili etik ikilemde kaldığınız oldu mu?	64,8
Ülkemizde var olan mesleki etik kurallarını iyi düzeyde biliyor musunuz?	59
Sizden, farklı amaçlarla finansal tablo sonuçlarında değişiklik yapmanızı talep eden mükellefleriniz oldu mu?	47,6
Ülkemizde muhasebe denetimini yeterli buluyor musunuz?	9,5

Tablodan da görüleceği üzere ankete katılanların %80'lik çok büyük bir çoğunluğu esas olarak muhasebe manipülasyonuna başvurduklarını kabul etmişlerdir. Bunun en temel sebeplerinden biri yaptıklarının kesinlikle suç olmadığını düşünmeleridir. Kaldı ki zaman içerisinde meslek mensuplarının birçoğu için bu uygulamalar normalleşmiş ve rutin bir hal almıştır. Yine katılımcılardan alınan cevaplar doğrultusunda mükellef baskısının ve bu baskılar sonucunda kalınan etik ikilemlerin muhasebe manipülasyonlarına sebep oldukları söylenebilmektedir. Ancak burada en çok vurgulanması gereken husus ankete katılanların yaklaşık %90'ının ülkemizdeki muhasebe denetimini yeterli bulmamasıdır. Bu durum da mükellef baskısı ile etik ikilemde kalan meslek mensuplarını muhasebe manipülasyonu vb. etik dışı davranışlara yöneltebilmektedir. Çünkü muhasebe denetiminde görülen bu boşluk hile üçgenindeki fırsat unsurunu oluşturmaktadır. Bu fırsat, mükellef baskısı ve “herkes yapıyor, suç değil ki zaten” bahanesi bir araya geldiğinde manipülasyon kaçınılmaz olmaktadır.

Araştırmanın devamında ise ankete katılım gösteren SMMM'lerin muhasebe manipülasyonuna karşı eğilimlerinin tespitine yönelik 5'li likert ölçeği ile hazırlanmış 27 adet sorudan oluşmaktadır. Oluşturulan sorular ilk olarak faktör analizi yapılarak gruplandırılmıştır. Faktör analizi birbirleriyle ilişkisi olan değişkenleri birbirinden bağımsız ve anlamlı faktörler haline getiren çok değişkenli istatistiksel tekniklerinden birisidir. Ancak faktör analizini gerçekleştirmeden önce veri setinin faktör analizine

uygunluğunun test edilmesi gerekir. Bu nedenle Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) Testi ve Bartlett Testi uygulanmıştır. KMO testinden gözlenmiş olan korelasyon katsayılarının büyüklüğünü kısmi korelasyon katsayıları ile karşılaştıran bir indekstir ve değişkenler arası korelasyonlar ne kadar büyükse değişkenlerin ortak faktörler oluşturma ihtimalleri de o kadar büyük olmaktadır. Bu nedenle KMO testinde oranının 0,5'den büyük olması gerekir. Barlett testinde ise değişkenlerin bir bölümünün arasında yüksek korelasyon olması olasılığını test etmektedir. Bunun içinde testin anlamlılık düzeyinin 0,05'de küçük olması gerekmektedir (Eroğlu, 2008: 321-322).

Tablo 12: KMO ve Bartlett's Testleri

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,609
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	3415,595
	df	351
	Sig.	,000

Tablo 12 'den de görüldüğü üzere KMO testinin sonucu $0.609 > 0,5$ olarak tespit edildiğinden soruların faktör analizi için uygun olduğu açıktır. Akabinde Barlett Testinin de anlamlılık düzeyinin $< 0,05$ olması testin anlamlı olduğunu göstermektedir. Anketi oluşturan soruların faktör analizine uygunluğu belirlendikten sonra faktörlerin sayısı tespit edilmelidir. Özdeğer istatistiği 1'den büyük olan faktörler anlamlı olarak kabul edilir. Bunun neticesinde 5 faktör tespit edilmiştir. Bu faktörlerin isimlendirilmesi ise döndürülmüş faktör matrisi ile mümkün olmaktadır. Bu matriste bir değişken hangi faktör grubu altında mutlak değer olarak büyük ağırlığa sahipse o değişken o gruba ait demektir (Eroğlu, 2008: 330). Bu çalışmada oluşturulan döndürülmüş faktör matrisi Tablo 13'de yer almaktadır.

Tablo 13: Döndürülmüş Faktör Matrisi

	Bileşenler				
Mükelleflerimin bazıları ile çok uzun yıllardır çalışıyorum	,704	-,213	-,210	,197	-,125
Muhasebe uygulama ve ilkeleri oldukça hakimim	,685	,166	-,419	-,232	,011
Mesleğimi ilgilendiren yasa ve yönetmelikleri iyi biliyorum	,643	,202	-,428	-,230	,053
Mükelleflerimin çıkarları benim için önceliklidir	,623	,103	,174	,149	,073
Mükelleflerimin özellikle birkaç tanesi gelirimim büyük bir bölümünü oluşturuyor	,582	-,142	,299	,135	-,063
Mükelleflerimle iş dışında da görüşüyorum	,514	,068	,034	-,039	,170
Mükelleflerimi kaybetmemek benim için önemlidir.	,504	,132	,170	,195	-,082
Sadece üst düzey görevlerde bulunmak isterim	,081	,675	,244	,054	,041
Risk almayı severim	-,033	,655	-,250	,066	-,002
Lüks bir yaşam tercihimdir	,267	,648	,249	,178	,145
Meraklı bir kişiliğe sahibim	-,056	,581	-,188	,070	,137
Ani kararlarla hayatımda büyük değişiklikler yapabilirim	,050	,531	,104	,018	-,210
Genel olarak önemli biri gibi görünmeye çalışırım	-,012	,503	,279	,299	,203
Arkadaşlarımla olumsuz davranışlarından etkilenerek benzer davranışlar gösterebilirim	-,052	-,111	,671	,000	,083
Kurallar zaman kaybettirdiği için sevmem, kestirmeden iş yapmayı tercih ederim	,094	,329	,606	-,152	-,083
Ülkemizde meslek etiğine aykırı davranan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterlidir	,077	-,045	,573	-,134	-,030
Kendi çıkarlarıma daha fazla önem veririm	,060	,160	,517	,242	,146
Arkadaşlarımla benim hakkımda daha iyi düşüncelere sahip olmaları için çaba gösteririm	,071	,195	,506	,268	,200
Çalışma masamın ve eşyalarımın karıştırılmasından hiç hoşlanmam	,119	-,026	-,282	,667	0,059
Gizlilikten hoşlanırım	,144	,073	,051	,580	-0,068
İdeal amaçlarıma ulaşamadığımı düşündüğümde genelde kendime değersiz hissedirim	-,206	,035	,345	,536	-0,141
Çok önemli olsun olmasın her şeye çabuk sinirlenirim	-,172	-,331	,268	,525	0,268
Her zaman sahip olduklarımdan daha fazlasını elde etmek isterim	-,035	,285	,384	,510	0,105
Ülkemizde vergi oranlarını çok yüksek buluyorum	,015	,126	-,061	0,184	,758
Sürekli çıkan vergi afları sebebiyle mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksizliklerini haklı buluyorum	,027	,169	-,124	-0,039	,644
Meslektaşlarımla etik dışı davranışları üzerimdeki mükellef baskısını artırıyor	,272	-,076	,158	-0,228	,556
Ülkemizde değişen vergi uygulamaları meslek etiğine aykırı davranışların önünü açmaktadır	,111	,312	-,290	-0,135	,516

Yukarıdaki matristen de görüleceği üzere sorular 5 grupta toplanmış olup; ilk grup 7 sorudan, ikinci grup 6 sorudan, üçüncü grup 5 sorudan, dördüncü grup 5 sorudan

ve son grup ise 4 sorudan oluşmaktadır. Ankette yer alan sorulardan yararlanılarak söz konusu faktörler aşağıdaki gibi isimlendirilmiştir.

Faktör 1: Mükellefe bağlılık ve muhasebe uygulamalarına hâkimiyet

Faktör 2: Maddiyata ve statüye önem verme

Faktör 3: Başkalarının davranışlarına ve şahsi çıkarlara önem verme

Faktör 4: Gizlilikte hoşlanma ve elindekiyle yetinmeme

Faktör 5: Ülkemizde vergi uygulamalarındaki sorunlar ve rekabet baskısı

Tablo 14: Manipülasyon Eğilimini Açıklayan Faktörlerin Ortalamaları

Faktörler	Faktör Ortalamaları
Faktör 1	3,7293
Faktör 2	3,1937
Faktör 3	2,131
Faktör 4	3,1924
Faktör 5	3,9143

Tabloda yer alan faktörlerin ortalamalarını değerlendirdiğimizde ise ankete katılan SMMM'leri manipülasyona yönelten en önemli sebeplerin ülkemizde vergi uygulamalarındaki sorunlar ve rekabet baskısı olduğu açıkça görülmektedir. Ayrıca muhasebe uygulamalarına oldukça hakim olan meslek mensupları mükelleflerine de bağlı olduklarından yine manipülasyona başvurmaktadır. Meslek mensuplarının kişisel özelliklerininse daha az etkili olduğu söylenebilmektedir. Meslek mensuplarının maddiyata ve statüye önem vermeleri, ellerindeki ile yetinmemeleri ve gizli işler çevirmeye yatkın olmaları da manipülasyon yapılmasında etkilidir. Ancak katılımcılar başkalarının davranışlarından etkilenerek veya kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmediklerini belirtmişlerdir.

Çalışmada daha sonra demografik özelliklerin manipülasyon yapma yapmadaki etkisi araştırılmıştır. Buna göre verilerin homojen olması bakımından parametrik hipotez testleri tercih edilmiştir. İlk olarak katılımcıların cinsiyetleri ile manipülasyon yapmaları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı bağımsız örneklem t - testi ile ölçülmeye çalışılmıştır. Test sonuçları aşağıdaki gibidir.

Tablo 15: Bağımsız Örneklem

	Eşit Varyanslar için Levene's Test		Ortalamaların Eşitliği İçin T – Testi	
	F	Sig.	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
Eşit Varyans Varsayımı	154,633	,546	,000	-,21335

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere Leven's Testi sonucunda anlamlılık değerinin $> 0,05$ olması nedeniyle eşit dağılım varyansı kullanılmıştır. T-testinin sonucunda da anlamlılık değeri $< 0,05$ olduğu için cinsiyet ile manipülasyon yapma arasında anlamlı bir farklılığın olduğu söylenebilmektedir. Her iki grubun ortalama değerleri; erkekler için 1,09 kadınlar içinse 1,31 olduğundan kadınların erkeklere oranla daha az muhasebe manipülasyonu yaptığı görülmektedir.

Diğer demografik özellikler ile manipülasyon yapma arasındaki ilişki ise One Way ANOVA testi ile ölçülmüştür. Yapılan analizler sonucunda yaş ile manipülasyon yapma arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır. Eğitim düzeyi ile katılımcıların manipülasyon yapması arasındaki ilişki test edildiğinde ise anlamlı sonuçlar elde edilmiştir. Sonuçlar aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir:

Tablo 16: One-Way ANOVA (Eğitim Düzeyi)

(Eğitim Düzeyi ve Muhasebe Manipülasyonu Arasındaki İlişki)

	Kareler Toplamı	F	Sig.
Gruplar Arasında	3,732	12,261	,000
Gruplar İçinde	63,468		
Toplam	67,200		

Test sonuçlarında da görüleceği üzere anlamlılık değeri $< 0,05$ olduğundan eğitim düzeyi ile katılımcıların manipülasyon yapması arasında anlamlı bir ilişki olduğu söylenebilmektedir. Lisans eğitimi alanların ortalaması 1,22, yüksek lisans eğitimi alanların ortalaması 1,39 ve doktora eğitimini tamamlayanların ortalaması ise 2'dir. Bu durumda eğitim düzeyi yükseldikçe manipülasyon yapma eğiliminin azaldığı görülmektedir.

Mesleki Deneyim ile muhasebe manipülasyonuna başvurma arasında ise pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Tablo 16'dan da görüleceği üzere anlamlılık değeri $< 0,05$ olduğundan eğitim düzeyi ile katılımcıların manipülasyon yapması

arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Katılımcıların verdikleri cevapların ortalamalarına baktığımızda ise deneyim yükseldikçe manipülasyon yapma eğiliminin yükseldiği görülmektedir. Bunun en temel sebebi mesleki deneyimin paralelinde getirdiği mesleki bilgi ve yeterlilik seviyesindeki artıştır. En ince ayrıntısına kadar tüm kanun yönetmelik ve muhasebe uygulamalarına hakim olan bir meslek mensubu muhasebe manipülasyonunu da daha kolay yapabilmektedir.

Tablo 17: One-Way ANOVA (Mesleki Deneyim)

(Mesleki Deneyim ve Muhasebe Manipülasyonu Arasındaki İlişki)

	Kareler Toplamı	F	Sig.
Gruplar Arasında	3,073	3,968	,002
Gruplar İçinde	64,127		
Toplam	67,200		
Mesleki Deneyim	Ortalama		
0-5 yıl	1,3558		
6-10 yıl	1,3813		
11-15 Yıl	1,1765		
16-20 Yıl	1,0769		
21-25 Yıl	1,0500		
26 yıl ve üstü	1,0000		

Katılımcıların sahip oldukları mükellef sayıları ile muhasebe manipülasyonuna başvurma arasında ise negatif yönlü ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

Tablo 18: One-Way ANOVA (Mükellef Sayısı)

(Mükellef Sayısı ve Muhasebe Manipülasyonu Arasındaki İlişki)

	Kareler Toplamı	F	Sig.
Gruplar Arasında	1,793	2,270	,047
Gruplar İçinde	65,407		
Toplam	67,200		
Mükellef Sayısı	Ortalama		
0-20	1,1143		
21-40	1,2222		
41-60	1,2353		
61-80	1,2322		
81-100	1,2823		
101 ve üstü	1,3805		

Tablo 17’den de görüleceği üzere anlamlılık değeri $< 0,05$ olduğundan mükellef sayıları ile katılımcıların manipülasyon yapması arasında anlamlı bir ilişki bulunmakta ancak katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları incelendiğinde ise mükellef sayısı arttıkça manipülasyon yapma eğiliminin düştüğü söylenebilmektedir. Aslında bu sonuç da oldukça beklenen bir sonuçtur çünkü meslek mensubunu muhasebe manipülasyonuna zorlayan en büyük etkenlerden biri mükellef baskısı olduğundan sayıları arttıkça meslek mensubunun da mükelleflerine olan bağlılıkları azalmaktadır. Dolayısıyla mükellef isteğiyle manipülasyona başvurma ihtimalleri de düşmektedir.

Araştırma kapsamında son olarak ankete katılım gösteren meslek mensuplarına likert ölçeği ile sorulmuş olan ve muhasebe manipülasyonuna eğilimlerini ölçmeye yönelik sorulara verilen cevaplar değerlendirilmiştir.

Tablo 19: Ankete Katılanların En Fazla Katıldıkları İfadelerin Ortalamaları ve Katılım Yüzdeleri*

Manipülasyon Eğilimini Ölçmeye Yönelik İfadeler	Ortalama	Yüzde
Çalışma masamın ve eşyalarımın karıştırılmasından hiç hoşlanmam	4,0667	80,1
Ülkemizde vergi oranlarını çok yüksek buluyorum	4	78,2
Mükelleflerimin bazıları ile çok uzun yıllardır çalışıyorum	3,9714	77,2
Muhasebe uygulama ve ilkeleri oldukça hâkimim	3,9333	81,9
Sürekli çıkan vergi afları sebebiyle mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksizliklerini haklı buluyorum	3,8667	72,4
Mesleğimi ilgilendiren yasa ve yönetmelikleri iyi biliyorum	3,8	74,2
Meraklı bir kişiliğe sahibim	3,7905	70,5
Gizlilikten hoşlanırım	3,7333	67,7
Ülkemizde değişen vergi uygulamaları meslek etiğine aykırı davranışların önünü açmaktadır	3,7238	66,7
Meslektaşlarımın etik dışı davranışları üzerimdeki mükellef baskısını artırıyor	3,6667	65,8

Tablo 18 de ankete katılan SMMM’lerin en fazla katıldıkları 10 ifade yer almaktadır. Bu tabloya genel olarak inceleyecek olursak en çok katılım gösterilen ifade %80,1 oranla “Çalışma masamın ve eşyalarımın karıştırılmasından hiç hoşlanmam” ifadesidir. Buna paralel olarak ankete katılanların % 67,7’si “Gizlilikten hoşlanırım” ifadesini de desteklemiştir. Bu da gizliliğe yatkın olmanın manipülasyon yapma ihtimalini arttırdığını bize göstermektedir. Ankete katılanların en fazla katıldıkları bir diğer görüş ise ülkemizdeki vergi oranlarının yüksekliğidir. Katılımcıların %78’i bu

görüŖe katılmıŖtır. Yine benzer Ŗekilde katılımcıların yaklaŖık %72'si sürekli çıkan vergi afları sebebiyle mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksizliklerini haklı bulurken yaklaŖık %67'si deęiŖen vergi uygulamalarının meslek etiğine aykırı davranıŖların önünü açtığı görüşündedir. Ankete katılan meslek mensuplarının yaklaŖık %77'lik büyük bir kısmı ise mükellefleri ile çok uzun yıllardır birlikte alıŖtıklarını belirtmiŖtir. Bu durum mükellef ve meslek mensubu arasında samimi bir iliŖki kurulmasına ve bir bağ oluŖturmasına neden olacağından meslek mensubu üzerindeki mükellef baskısını da arttırmaktadır. Nitekim katılımcıların % 66'sı meslektaŖlarının etik dıŖı davranıŖlarının üzerlerindeki mükellef baskısını arttırdığını belirtmiŖtir. Çünkü meslek mensubu ile yakın iliŖki içerisinde olan bir mükellef bir baŖkasından duyduğu ve kendi çıkarlarına uyan manipülatif bir iŖlemi çok daha rahat bir Ŗekilde talep edebilmektedir. Manipölasyon eğilimini arttıran bir diğer husus ise Ŗüphesiz meslek mensubunun muhasebe uygulama ve ilgili kanunlara hâkim olmasıdır. Çünkü manipölasyon iŖleminin doğası bunu gerekli kılmaktadır. Ankete katılanların da %82'si muhasebe uygulama ve ilkelerine oldukça hâkim olduklarını, %74'ü ise mesleği ilgilendiren kanun ve yönetmelikleri iyi bildiklerini belirtmiŖlerdir.

Tablo 20: Ankete Katılanların En Az Katıldıkları İfadelerin Ortalamaları ve Katılmama Yüzdeleri**

Manipölasyon Eğilimini Ölçmeye Yönelik İfadeler	Ort.	Yüzde
Ülkemizde meslek etiğine aykırı davranan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterlidir	2,1143	77,6
ArkadaŖlarımın olumsuz davranıŖlarından etkilenerken benzer davranıŖlar gösterebilirim	2,1238	73,3
Kendi ıkarlarıma daha fazla önem veririm	2,3143	70,6
Kurallar zaman kaybettirdiği için sevmem, kestirmeden iŖ yapmayı tercih ederim	2,3714	65,9
Genel olarak önemli biri gibi görünmeye alıŖırım	2,5429	60,1
Çok önemli olsun olmasın her Ŗeye abuk sinirlenirim	2,5429	60,1
İdeal amaçlarıma ulaşamadığımı düşündüğümde genelde kendime değersiz hissederim	2,7048	53,6
Lüks bir yaŖam tercihimdir	2,8286	50,8
Ani kararlarla hayatımda büyük deęiŖiklikler yapabilirim	2,9143	50,1
Her zaman sahip olduklarımdan daha fazlasını elde etmek isterim	2,9143	50,1

Tablo 19'da ise ankete katılım gösteren meslek mensuplarının en az katıldıkları ifadeler deęerlendirilmiŖtir. Buna göre katılımcıların çok büyük bir çoğunluğu ülkemizdeki meslek etiğine aykırı davranan meslek mensuplarına verilen cezaları yetersiz bulmaktadır. Buna benzer Ŗekilde katılımcıların yaklaŖık %90'ının ülkemizdeki

muhasabe denetimini yeterli bulmaması (Bkz. Tablo 11) ülkemizde muhasabe manipülasyonunun önünün ne kadar açık olduğunu bize göstermektedir. Buda bize açık bir şekilde muhasabe manipülasyonunun çok sık başvurulan bir yöntem olduğu göstermektedir. Katılımcıların yine yaklaşık %73'lük büyük bir çoğunluğu arkadaşlarının olumsuz davranışlarından etkilenerek benzer davranışlar göstermediklerini belirtmiştir. Bu cevap da manipülasyona temel olan etkenin diğer meslek mensuplarının yaptıkları uygulamalar değil de bu uygulamalar sonrasında mükelleflerin oluşturduğu baskı olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Buna paralel bir şekilde katılımcıların yaklaşık %70'i kendi çıkarlarına daha fazla önem vermediklerini belirtmişlerdir. Çünkü esas olan zamanla bağ kurdukları ve kaybetmek istemedikleri mükelleflerinin çıkarlarını korumaktır. Meslek mensuplarının bir diğer katılmadıkları ifade ise “Kurallar zaman kaybettiği için sevmem, kestirmeden iş yapmayı tercih ederim” ifadesidir. Meslek mensupları aldıkları eğitim ve mesleki bilgi ve yeterlilikleri sayesinde kurallara bağlıdırlar ancak muhasabe manipülasyonu kanunlara aykırı olmadığından pek çok meslek mensubu tarafından kural ihlali gibi görülmemektedir. Hatta pek çok meslek mensubu muhasabe manipülasyonun etik dışı bir davranış veya bir suç olarak da görmemektedir. Bununla birlikte meslek mensuplarının yaklaşık %60'ı önemli biri gibi görünmeye çalışmadıklarını ve her şeye çabuk sinirlenmediklerini belirtmişlerdir. Yine %50'den fazlası ideal amaçlarını gerçekleştiremediğinde değersiz hissetme, lüks bir yaşam isteme, ani kararlarla hayatlarında büyük değişiklikler yapabilme ve hep daha fazlasını isteme ifadelerine de katılmamışlardır. Bu da mali müşavirlerin esas olarak kendi çıkarlarını ön planda tutmak gibi bir özelliklerinin olmadığı ve daha çok mükellef çıkarları doğrultusunda manipülasyona yöneldiklerini destekler niteliktedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe mesleği ekonomik hayatın önemli parçalarından birisidir. Bir ekonomik sistem içerisindeki tüm finansal olayların kaydedilmesinde topluma sunulmasına kadar ki süreçte büyük bir sosyal sorumluluğu yerine getiren bu mesleğin önemi de her geçen gün artmaktadır. Global piyasaların ihtiyaçlarını karşılamak içinse sürekli değişen ve gelişen muhasebe mesleğinin yürütücüleri olan SMMM ve YMM'lerin bu değişimleri yakinen takip etmeleri büyük önem arz etmektedir. Çünkü günümüz dünyasında her geçen gün serbest piyasa koşulları daha da zorlaşmakta ve güçlü sermayelerin artması nedeniyle piyasadaki rekabet de kızışmaktadır. İşletmeler ise söz konusu rekabet koşullarında ticari güçlerini koruyabilmek adına etik dışı yollara başvurabilmektedirler. Meslek mensupları ise bu süreçte işletmelerin etik dışı davranışlarına bazen göz yummakta bazen ortak olmakta ve hatta bazen yol gösterebilmektedirler. Özellikle yasalara aykırı olmayan ve suç teşkil etmeyen muhasebe meslek etiğine aykırı davranışlar zaman içerisinde normal bir hale dönüşmüştür. Bu açıdan literatürde en genel tanımıyla işletmelerin kendi çıkarları doğrultusunda finansal performanslarını farklı muhasebe ilke ve yöntemlerini kullanarak yanıltıcı bir şekilde sunması anlamına gelen muhasebe manipülasyonu da meslek mensuplarının en fazla başvurdukları etik dışı davranıştır. Muhasebe manipülasyonu her ne kadar yasa ve yönetmeliklere uygun gibi gözükse de karar alıcıların kararlarını olumsuz yönde etkilemesi nedeniyle başta muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesine aykırı uygulamalardır.

Bu doğrultuda hazırlanan bu çalışmanın temel amacı da muhasebe meslek mensubu olan SMMM'lerin muhasebe manipülasyonuna karşı eğilimleri olup olmadığının ve neden muhasebe manipülasyonuna başvurduklarının araştırılmasıdır. Yapılan çalışmada ankete katılan SMMM'lerin verdikleri yanıtlar sonucunda ülkemizde muhasebe manipülasyonuna oldukça büyük bir oranda (%80) başvurulduğu söylenebilmektedir. Bunun en temel sebeplerinden biri yaptıklarının kesinlikle suç olmadığını düşünmeleridir. Kaldı ki zaman içerisinde meslek mensuplarının birçoğu için bu uygulamalar normalleşmiş ve rutin bir hal almıştır. Yine katılımcılardan alınan cevaplar doğrultusunda mükellef baskısının ve bu baskılar sonucunda kalınan etik ikilemlerin muhasebe manipülasyonlarına sebep oldukları söylenebilmektedir. Ancak

burada en çok vurgulanması gereken husus ankete katılanların yaklaşık %90'ının ülkemizdeki muhasebe denetimini yeterli bulmamasıdır. Bu durum da mükellef baskısı ile etik ikilemede kalan meslek mensuplarını muhasebe manipülasyonu vb. etik dışı davranışlara yöneltebilmektedir. Çünkü muhasebe denetiminde görülen bu boşluk hile üçgenindeki fırsat unsurunu oluşturmaktadır. Bu fırsat, mükellef baskısı ve “herkes yapıyor, suç değil ki zaten” bahanesi bir araya geldiğinde manipülasyon kaçınılmaz olmaktadır.

Çalışmada ayrıca SMMM'lerin muhasebe manipülasyonuna eğilimleri ölçülmeye çalışılmıştır. Yapılan analizler sonucunda SMMM'leri manipülasyona yönelten en önemli sebeplerin ülkemizde vergi uygulamalarındaki sorunlar ve rekabet baskısı olduğu görülmüştür. Ayrıca muhasebe uygulamalarına oldukça hakim olan meslek mensupları mükelleflerine de bağlı olduklarından yine manipülasyona başvurmaktadır. Meslek mensuplarının kişisel özelliklerininse daha az etkili olduğu söylenebilmektedir. Meslek mensuplarının maddiyata ve statüye önem vermeleri, ellerindeki ile yetinmemeleri ve gizli işler çevirmeye yatkın olmaları da manipülasyon yapılmasında etkilidir. Ancak katılımcılar başkalarının davranışlarından etkilenerek veya kendi çıkarları doğrultusunda hareket etmediklerini belirtmişlerdir.

Çalışmada daha sonra demografik özelliklerin manipülasyon yapma yapmadaki etkisi araştırılmıştır. Araştırma sonucunda kadınların erkeklere oranla daha az muhasebe manipülasyonu yaptığı, eğitim düzeyi yükseldikçe manipülasyon yapma eğiliminin azaldığı mesleki deneyim yükseldikçe manipülasyon yapma eğiliminin yükseldiği ve mükellef sayısı arttıkça manipülasyon yapma eğiliminin düştüğü tespit edilmiştir. Esas olarak bulunan sonuçlar literatüre paralel ve beklenen sonuçlardır.

Araştırma kapsamında son olarak ankete katılım gösteren meslek mensuplarına likert ölçeği ile sorulmuş olan ve muhasebe manipülasyonuna eğilimlerini ölçmeye yönelik sorulara verilen cevaplar değerlendirilmiştir. Verilen cevaplar doğrultusunda katılımcıların en çok çalışma masalarının ve eşyalarının karıştırılmasından hiç hoşlanmadıkları belirlenmiştir. Bu durumda sır saklama ilkesi gereği esas olarak olması gereken bir durumdur. Ancak buna paralel olarak ankete katılanların % 67,7'si gizlilikten hoşlandıklarını belirtmiştir. Gizlilikten hoşlanan bireylerin de daha fazla

manipülasyon yapma eğiliminde olmaları beklenir. Ankete katılanların en fazla katıldıkları bir diğer görüş ise ülkemizdeki vergi oranlarının yüksekliğidir. Katılımcıların %78'i bu görüşe katılmıştır. Yine benzer şekilde katılımcıların yaklaşık %72'si sürekli çıkan vergi afları sebebiyle mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteksizliklerini haklı bulurken yaklaşık %67'si değişen vergi uygulamalarının meslek etiğine aykırı davranışların önünü açtığı görüşündedir. Ankete katılan meslek mensuplarının yaklaşık %77'lik büyük bir kısmı ise mükellefleri ile çok uzun yıllardır birlikte çalıştıklarını belirtmiştir. Bu durum mükellef ve meslek mensubu arasında samimi bir ilişki kurulmasına ve bir bağ oluşturmaya neden olacağından meslek mensubu üzerindeki mükellef baskısını da arttırmaktadır. Nitekim katılımcıların % 66'sı meslektaşlarının etik dışı davranışlarının üzerlerindeki mükellef baskısını arttırdığını belirtmiştir. Çünkü meslek mensubu ile yakın ilişki içerisinde olan bir mükellef bir başkasından duyduğu ve kendi çıkarlarına uyan manipülatif bir işlemi çok daha rahat bir şekilde talep edebilmektedir. Manipülasyon eğilimini arttıran bir diğer husus ise şüphesiz meslek mensubunun muhasebe uygulama ve ilgili kanunlara hakim olmasıdır. Çünkü manipülasyon işleminin doğası bunu gerekli kılmaktadır. Ankete katılanların da %82'si muhasebe uygulama ve ilkelerine oldukça hakim olduklarını, %74'ü ise mesleği ilgilendiren kanun ve yönetmelikleri iyi bildiklerini belirtmişlerdir.

Ayrıca katılımcıların çok büyük bir çoğunluğu ülkemizdeki meslek etiğine aykırı davranan meslek mensuplarına verilen cezaları yetersiz bulmaktadır. Buna benzer şekilde katılımcıların yaklaşık %90'ının ülkemizdeki muhasebe denetimini yeterli bulmaması (Bkz. Tablo 11) ülkemizde muhasebe manipülasyonunun önünün ne kadar açık olduğunu bize göstermektedir. Buda bize açık bir şekilde muhasebe manipülasyonunun çok sık başvurulan bir yöntem olduğu göstermektedir. Katılımcıların yine yaklaşık %73'lük büyük bir çoğunluğu arkadaşlarının olumsuz davranışlarından etkilenerek benzer davranışlar göstermediklerini belirtmiştir. Bu cevap da manipülasyona temel olan etkenin diğer meslek mensuplarının yaptıkları uygulamalar değil de bu uygulamalar sonrasında mükelleflerin oluşturduğu baskı olduğunu ortaya çıkarmaktadır. Buna paralel bir şekilde katılımcıların yaklaşık %70'i kendi çıkarlarına daha fazla önem vermediklerini belirtmişlerdir. Çünkü esas olan zamanla bağ kurdukları ve kaybetmek istemedikleri mükelleflerinin çıkarlarını korumaktır. Meslek mensuplarının bir diğer katılmadıkları ifade ise “Kurallar zaman kaybettirdiği için

sevmem, kestirmeden iş yapmayı tercih ederim” ifadesidir. Meslek mensupları aldıkları eğitim ve mesleki bilgi ve yeterlilikleri sayesinde kurallara bağlıdırlar ancak muhasebe manipülasyonu kanunlara aykırı olmadığından pek çok meslek mensubu tarafından kurl ihlali gibi görülmemektedir. Hatta pek çok meslek mensubu muhasebe manipülasyonun etik dışı bir davranış veya bir suç olarak da görmemektedir. Bununla birlikte meslek mensuplarının yaklaşık %60’ı önemli biri gibi görünmeye çalışmadıklarını ve her şeye çabuk sinirlenmediklerini belirtmişlerdir. Yine %50’den fazlası ideal amaçlarını gerçekleştiremediğinde değersiz hissetme, lüks bir yaşam isteme, ani kararlarla hayatlarında büyük değişiklikler yapabilme ve hep daha fazlasını isteme ifadelerine de katılmamışlardır. Bu da mali müşavirlerin esas olarak kendi çıkarlarını ön planda tutmak gibi bir özelliklerinin olmadığı ve daha çok mükellef çıkarları doğrultusunda manipülasyona yöneldiklerini destekler niteliktedir.

KAYNAKLAR

- AÇIK Serap, “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”. Atatürk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2012,16 (3):351-366.
- AKBULUT Yıldız, “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 1999, Cilt: 1, Sayı: 1, ss: 125.
- AKKILIÇ Cem, “Muhasebe Hata ve hilelerinin Meslek Etiği Açısından Değerlendirilmesi ile Örnek Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2015.
- AKSOY Tamer, “Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes Oxley Yasası’ nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler”, ASMMMO, Bülten, Sayı: 165, Mart- Nisan 2006, ss: 26-28.
- ALBORNOZ Gill, ALCARRIA Jose, "Analysis and Diagnosis of Income Smoothing In Spain", Europeen Accounting Review, 2003, ss: 443.
- ALPTEKİN Müjder, ”İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Kaynak Planlaması Sisteminin Kullanımı”, Ankara: Gazi Kitabevi, 2017, ss:16-17.
- ANUK Seçkin A., “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik”, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, 2015, ss:12.
- ASLAN, Tunay, KIZIL Cevdet ve DİN Aslı, “Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi: Yalova Örneği”, Journal of Social and Humanities Sciences Research, 2017, Cilt:4, Sayı:5, Sayfa:1125-1138.

AVDER Erdoğan, “Geçmişten Günümüze Muhasebe Mesleği”,
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/> , 19/06/2007.

AYMANKUY Yusuf ve SARIOĞLAN Mehmet, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, Sosyal Bilimler Dergisi, 2005, ss: 125.

AYSAN Mustafa A., “Muhasebe ’de Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar”, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 1615 İşletme Fakültesi Yayınları No.8, 1991.

BALACIU Diana, VICTORIA Bogdan ve VLADU Beatrice A., “A Brief Review of Creative Accounting Literature and Its Consequences in Practice”, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica,2009, 11 (1), 170-183.

DALĞAR Hüseyin ve PEKİN Sait, “Kurumsal Yönetim İle Finansal Tablo Manipülasyonu Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksi’nde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma”, Mali Çözüm Dergisi, 2011, 107: 19-43.

DAŞTAN Abdülkerim, “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 2009, 26(1), ss.285.

DAŞTAN Abdülkerim, BARAKTAR Yaşar, BELLİKLİ Uğur, “Muhasebe Mesleğinde Etik İnkilem Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma”, Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2015, Cilt: 29, Sayı: 1, ss: 65-

BAYRAKLI Hasan, ERKAN Mehmet, ELİTAŞ Cemal, “Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri”, Ekin yayınevi, Bursa, 2012, ss: 26-32.

BAYRAKTAR Ahmet, “Türkiye’ de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, Haziran 2007, ss: 3-34.

BENEİSH Messod D., “The Detection of Earnings Manipulation”, Financial Analysts. Journal, vol.55, No.5, September/October 1999, pg:24-36.

BENEİSH Messod, “Earnings Management: A Perspective”, Managerial Finance, Cilt: 27, No:12, 2001.

BENZERLER Saffet, “Muhasebe Mesleğinin Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Yeri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 10, 1991, ss: 2

BİLEN Abdulkadir, “Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma” İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, 2008, Sayı 85,

BOZKURT Nejat, “İşletmelerin Kara Deliği Hile: Çalışan Hileleri”, Alfa Yayınları, İstanbul, 2009, ss: 4

BOZKURT Nejat, “İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler”, Yaklaşım Dergisi, 2000, Yıl:8, Sayı:92, ss: 18-22.

BUCKGOFF Thomas A., “Employee Fraud: Perpetrators and Their Motivations”. The CPA Journal., 2001, 71 (11): 72.

CANBULUT Gonca, “Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Bir Örnek Uygulama”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008

CHAN Kaam C., FARRELL Barbara ve LEE Picheng, “Earnings Management Of Firms Reporting Material Internal Control Weaknesses Under Section 404 Of the Sarbanes- Oxley Act”, A Journal Of Practice & Theory, 2008, 27 (2), s: 161-179.

- CHEN Linda H., “Income Smoothing, Information Uncertainty, Stock Returns, And Cost Of Equity, Review of Pacific Basin Financial Markets and Policies”, 2013, 16 (3), 1-34.
- COENEN Tracy L., “Essentials of Corporate Fraud”, New Jersey: John Wiley & Sons, 2008, ss: 96.
- COPELAND Ronald M. “Income Smoothing” Journal of Accounting Research, 1968, ss:101-116.
- CORNER Michael J., “Investigating Corporate Fraud”, GBR: Grower Publishing Limited, 2003, ss:4-6.
- ÇALDAĞ Yurdakul, “Denetim ve Raporlama Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri”, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, ss: 250.
- ÇELİK Tuncay, “Muhasebede Hata Ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Niğde, 2010, ss: 5.
- ÇITAK Nermin, “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır?” Mali Çözüm Dergisi, 2009, ss: 81-109.
- ÇİFTÇİ Birgül ve ÇİFTÇİ Yavuz, “Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık”, International Journal of Academic Value Studies, Vol: 3, Issue: 11, pp. 106-125, 2017.
- DEMİR Volkan ve BAHADIR Oğuzhan, “Muhasebe Manipülasyonu- Yöntemler ve Teknikler-”, Mali Çözüm Dergisi, 2007, ss: 103-119.
- DOĞAN Zeki, GÜLÇİN Kadir, NAZLI Elif, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Yapmaya Eğilim Düzeylerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, Ömer Halis Demir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: Ekim 2018 Cilt-Sayı: 11(4) ss: 64-83,

- DOYRANGÖL Nuran ve İBİŞ Cemal, “Genel Muhasebe Tekdüzen Hesap Planına Uygun Defter Tutma Uygulamaları”, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, No:536/269, 2007.
- ELİTAŞ Bilge I., “Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2013, 58 (Nisan), 41-53.
- ERDEM Zerrin, “Hile Denetimi ve İç Kontrol ilişkisi”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2014, ss:3.
- ERDOĞAN Nurten, “Hileler Karşısında Denetçinin Sorumluluğu”, SAS No.82., 2002, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 6.
- ERKURAL, Kenan, “Muhasebe Prensipleri ve Uygulamaları”, Nihad Sayar- Yayın ve Yardım Vakfı, 1988, ss: 75.g
- EROĞLU Abdullah, “*Faktör Analizi*”, *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ed. Şeref Kalaycı, Asil Yay., Ankara, 2008.
- ERTAŞ Fatih C., “İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe Mesleği”, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, ss:118.
- ERTAŞ Fatih C. ve ARSLAN Mihriban C., “Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2009, sayı:27, cilt:8, ss.24.
- ERTÜRK Ayşe, “İşletmelerde Hata Ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2010, ss:8.
- EYNON Gail, HILLS Nancy T., STEVENS Kevin, "Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the

Profession", Journal of Business Ethics, 1997, Vol. 16, Issue: 12-13, ss.1297-1309.

FINDIK Hakkı ve ÖZTÜRK Erkan, "Finansal Bilgi Manipülasyonunun Beneish Modeli Yardımıyla Ölçülmesi: BIST İmalat Sanayi Üzerine Bir Araştırma", İşletme Araştırmaları Dergisi, ISSN: 1309-0712, Mart 2016, ss:487.

GÖKAY Yako, "İşletmelerde Vergi Denetimi", 1.Baskı, Boyut Yayıncılık, İstanbul, 1994 ss: 118-120.

GÜÇLÜ Faruk, "Muhasebe Denetimi", 1.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, ss:75.

GÜLER Mahmut S. ve GÜLÇİÇEK Miraç "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Gelişimi", Kamu Hesaplarına Uzman Bakış, 2006, (54) ss. 57-71.

GÜNER Sibel, "Muhasebe Bilgi Sistemi Algısı: Karabük Üniversitesi Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük, 2013, ss:4.

GÜNEY Selami ve ÇINAR Orhan, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği", Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2012, 26(2), ss.91-106.

GÜMÜŞ Umut T. ve GÖĞEBAKAN Hatice. "Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma" Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, 2016, Yıl:1, Sayı:3, ss:12-27.

GÜRBÜZ Hasan, "Muhasebe Denetimi", Bilim Teknik Yayınevi, 3.Baskı, İstanbul, 1999, ss: 60.

GÜREDİN Ersin, “Denetim ve Güvence Hizmetleri”, 11.Baskı, Arıkan Basım Yayım, İstanbul, 2007, ss: 133.

GÜREDİN Ersin, “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, Türkiye 3. Muhasebe Denetim Sempozyumu, İSMMM, 1998, No:20.

GÜVEMLİ Oktay, ”Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlenmesi”, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış, Çeşme: 1-5 Mayıs 1994, ss.45-70.

HEALY Paul M., “TheEffect of Bonus Schemes on Accounting Decisions”, Journal of Accounting and Economics, 1985, Vol:7, pg:85-107.

HİÇŞAŞMAZ Mazhar, “İşletme Hesaplarının İncelenmesi”, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No:10, 4.baskı, Ankara, 1997, ss:11.

HOLMES Arthur W., WAYNE S. Overmyer, “Muhasebe Denetimi “AUDITING” Standartları ve Yöntemleri” Cilt 1,, Oğuz Göktürk (çev.), İstanbul: Bilimsel Yayınlar Derneği,1975.

HOLT Andrew ve ECCLES Timothy, "Accounting Practice in the Post-Enron Era: The Implications for Financial Statements in the Propert Industry”, Briefings in Real Estate Finance, 2002, ss:326-340.

IRMAK Ramazan, KURNAZ Gül, ÇAĞLAYAN Bülent, BAL Behçet, “Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi”, Vergi Denetmenler Derneği Yayınları, Ankara, 2002, ss: 9-44.

JONES Michael, “Creative Acoounting, Fraudand International Accounting Scandals”, England: John Wiley & Sons, 2011.

- LARSON Kermit D., BARBARA Chiappetta, “Fundamental Accounting Principles”, University of Texas-Austin, 1996, ss: 4,
- KAHVECİ Adnan, “Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 1, 1991, ss: 3.
- KARABINAR Selahattin, ”Kültür - Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.
- KARACAN Sami, “Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği”, 1.Basım, Umut Tepe Yayınları, Kocaeli, 2014, ss: 54.
- KARAKOÇ Yusuf, “Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil”, Denge YMM AŞ Yayınları, İzmir, 1997, ss: 99.
- KAVAL Hasan, “Muhasebe Denetimi”, 1.Baskı, Gazi Kitabevi, 2005, ss: 65.
- KAYA Nurullah ve YANIK Ramazan, “Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi”, Ekev Akademi Dergisi, 2011, Yıl:15, Sayı: 49, ss: 298.
- KILIÇ Hasan, “Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik”, 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, “Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar”, TÜRMÖB Yayınları, İstanbul, 10-12 Ekim 2002.
- KIRLIOĞLU Hilmi ve AKYEL Nermin, “Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:17, Ocak, 2003, ss: 59.
- KIRLIOĞLU Hilmi, AKYEL, Nermin, “Enron Sonrası Bağımsız Denetimde Yaşananlar” Muhasebe Finansman Dergisi. 23, 2004: 28-34.

KİRİK Zafer, “Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ocak 2007, ss: 50-57.

KORUCU Ece, “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik”, Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi, 2018, ss: 5.

KÜÇÜKSAVAŞ Nihat, “Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları”, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, ss: 351.

KÜÇÜKSÖZEN Cemal, “Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bilimi Anabilim Dalı, Ankara, 2014, ss: 231-238.

KÜÇÜKSÖZEN, Cemal ve KÜÇÜKKOÇAOĞLU Güray, “Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, MÖDAV, 2004, 3-5 Kasım, istanbul.

KUTLU Hüseyin A., "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma", Ankara Üniversitesi SBE Dergisi, 2008, Cilt:63, Sayı:2, ss.143-170.

MARŞAP Beyhan, ” Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:37, 1996, ss. 119-120, 122-123.

MEİGS Roberts F., MEİGS Walter B., MEİGS Mary A., “Financial Accounting”, McGraw-Hill, 1995.

MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), “Denetim İlke ve Esasları”, Acar Matbaası, İstanbul, 2004, ss: 130-154.

- MULFORD Charles W. ve COMISKEY Eugene E., The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices, Canada, 2002.
- MURDOCK Hernan, "The Three Dimensions of Fraud: Auditors Should Understand the Needs, Opportunities and Justifications that Lead Individuals to Commit Fraudulent Acts". Internal Auditor., 2008, ss: 81-83.
- MURPHY Pamela R., DACIN M. Tina., "Psychological Path ways to Fraud: Understanding and Preventing Fraud in Organizations" Journal of Business Ethics., 2011, 101 (4): 608.
- NASER Kamal, "Creative Financial Accounting: its nature and use", Prentice-Hall, Hemel Hempstead, 1993.
- OKAY Suat, "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi", Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011, ss: 12-68.
- OMAY Eren, "Mühendis ve Etik", Türkiye Mühendislik Haberleri, TMMOB İnşaat Mühendisleri Odası Yayını, 1992, S.400, ss: 45.
- OTLU Fikret, "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi", Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1999, S.4 (Güz), ss: 126-128.
- ÖKSÜZ Fuat, "Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu Açısından Yeni Ufuklar", V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Adora Golf Resort Hotel, Belek-Antalya, 2-6 Mayıs 2001.
- ÖRERLER Esin O., "Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı", Muhasebe ve Denetime Bakış, 2005, Sayı:15.

ÖZBİRECİKLİ Mehmet, “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, Muhasebe Denetime Bakış Dergisi, 2006, Yıl:5 Sayı:18 Nisan ss: 5.

ÖZGÜR Feridun, “Muhasebe İlkeleri”, İstanbul: İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, 1989, Yayın No: 221, 6. Baskı.

ÖZOÇAK Hulusi, BAŞ Melih, “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik”, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, Mali Çözüm Dergisi, Yıl 11, S. 56, Temmuz, Ağustos, Eylül 2001.

ÖZŞAHİN Gülfer, “Bağımsız Denetçinin Hata ve Hilelere Karşı Sorumluluğu”, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlilik Etüdü”, Ankara, Ekim 2000, ss: 88.

PAMUKÇU Ayşe, “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Raporlama İlkeleri Yönünden Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Finansman Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2000, ss: 3.

PEHLİVANLI Davut, “Hile Denetimi, Metodoloji ve Raporlama”, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2011, ss: 3.

REZAEI Zabihollah, “Causes, Consequences and Deterrence of Financial Statement Fraud”, Critical Perspectives on Accounting, 2005, ss: 280.

ROBINSON Dave ve GARRATT Chris, “Etik”, Çeviren Burak Dağistanlı, NTV Yayınları, 2011.

- SABAN Metin ve ATALAY Banu, “Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2005, 5 (16), ss: 50.
- SALTOĞLU Müge, “Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı şirketlerin Rolü ve Enron Örneği”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi., 2003, 10, ss.107-116.
- SAKARYA Şakir ve KARA Suat, “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2010, 12(18), ss.57-72.
- SAYIM Ferhat ve USMAN Özlem, “Muhasebe Mesleği İçin Mesleki Durum Analizi Kriterlerinin Belirlenmesi”, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, 2016, ss: 108-109.
- SCHİLİT Howard ve PERLER Jeremy, "Financial Shenanigans: How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports", McGraw-Hill Education, 2010, 3rd edition.
- SELİMOĞLU Seval Kardeş, “Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü”, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, 2001, s.10.
- SEVIN Suzanne, SCHROEDER Richard, " Earnings Management: Evidence from SFAS No. 142 Reporting", Managerial Auditing Journal, 2005, Vol. 20 No.1
- SEVİLENGÜL Orhan, “Genel Muhasebe”, Gazi Yayınevi, Ankara, 2005, ss:10.
- SERMAYE PİYASASI MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞ (Seri: XI, No: 25) (15 Kasım 2003). Resmi Gazete, 25290.

SINGLETON Tommie W., SINGLETON Aaron J., BOLOGNA G. Jack, LINDQUIST Robert J., "Fraud Auditing and Forensic Accounting", Third Edition. John Wiley & Sons, Inc., 2006, ss:9.

SMITH Katherine ve SMITH Murphy, "Business And Accounting Ethics", çev: İsmail Bekçi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 2007, C.12, S.3.

STOLOWY Herve ve BRETON Gaetan, "A Review of Research on Accounts Manipulation", Annual Congress of European Accounting Association, Munich, 2000, ss: 5-31.

STOLOWY Herve ve BRETON Gaetan, "A Literature Review and Proposed Conceptual Framework " Review of Accounting&Finance, 2004, 3(1): 2-66.

TERZİ Serkan, "Hileli Finansal Raporlama", Beta Yayınevi, İstanbul, 2012, ss:77.

TDK, (2005) "Türkçe Sözlük", TDK Yayınları No: 549, Ankara.

TRUSSEL John, "Assessing Potential Accounting Manipulation: The Financial Characteristics of Charitable Organizations With Higher Than Expected Program-Spending Ratios", Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 2003, 32(4): 616-634.mv.

UYAR Süleyman, "Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler", www.muhassebe.tr.com, 2010,

VARICI İdris, "Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB'de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi", Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi, 2012, 3(5), ss:122-144.

WALSH Paul, CRAIG Russell, CLARKE Frank, "Big Bath Accounting Using Extraordinary Items Adjustments: Australian Empirical Evidence", Journal of Business Finance&Accounting, January, 1991.

WELLS Joseph T., "Principles of Fraud Examination", Fourth Edition, New Jersey: John Wiley & Sons. Inc, 2008, ss:17.

WOLFE David T., HERMANSON Dana R., "The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud", The CPA Journal., 2004, 74 (12): 38.

YARDIMCIOĞLU Mahmut, KOCA Nurettin, GÜNAY Yahya, KOCAMAZ Hilal, "Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri", Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF., İşletme Bölümü, 2014, ss:179.

YILDIRIM Âdem, "Muhasebe Meslek Mevzuatı ve Etiği", Dora Yayınları, 2016, 2.Baskı, ss:182.

YILMAZ Züleyha, "Vaka Analizi ile Eğitim ve Adli Muhasebe Alanında Bir Uygulama", International Journal of Academic Value Studies, 2017, Vol:3, Issue:13; pp:398-417.

YOUNG M. R., "Accounting Irregularities and Financial Fraud A CorporateGovernance Guide", Second Edition, Aspen Law & Business, 2002.

YÖRÜK Nevin ve DOĞAN Ebubekir, "Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Finansal Bilgi Manipülasyonun Belirlenmesine Yönelik İ.M.K.B'da Bir Uygulama", Ankara: Detay Yayıncılık, 2009, ss: 94

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf>

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/008/>

<https://gib.gov.tr/node/88229>

<https://www.turmob.org.tr/istatistikler/df447eb1-e8ef-4df2-a3c0-92376d568eba/meslek-mensubu-cinsiyet-tablosu>

<http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/default.aspx>

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=AHLAK

http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_8_13_06_2018.pdf,

EKLER
ANKET FORMU

Bu anket formu Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde yürütülmekte olan **“Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Manipülasyonuna Karşı Eğilim Düzeylerinin İncelenmesi; Bursa İli Uygulaması”** başlıklı yüksek lisans tez çalışması için yapılmaktadır. Sizlerden edinilecek bilgiler tamamen bilimsel amaçlı kullanılacaktır. Katkılarınız bizim için önemlidir. Şimdiden değerli katkılarınızdan dolayı teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Elif YÜCEL
Bursa Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F.
Üniversitesi
İşletme Bölümü (Tez Danışmanı)

Furkan ÖZÇİMEN
Bursa Uludağ
S.B.E İşletme

1- Lütfen size uygun cevabı işaretleyiniz

Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri							
1	Cinsiyetiniz	Erkek ()	Kadın ()				
2	Yaşınız	25-30 ()	31-40 ()	41-50 ()	51 ve üzeri ()		
3	Öğrenim Durumunuz	Ön Lisans ()	Lisans ()	Yüksek Lisans ()	Doktora ()		
4	Mesleki Tecrübeniz	0-5 Yıl ()	6-10 Yıl ()	11-15 Yıl ()	16-20 Yıl ()	21-25Yıl ()	26 ve Üzeri ()
5	Mükellef Sayınız	20 ve Daha Az ()	21-40 ()	41-60 ()	61-80 ()	81-100 ()	101 ve Üzeri ()

2- Anketimizde Evet/Hayır cevablı 6 adet ve akabinde Likert ölçekli 27 adet soru bulunmaktadır. Lütfen sorulara size yakın olan seçeneği işaretleyiniz.

		EVET	HAYIR
1	Sizden, farklı amaçlarla finansal tablo sonuçlarında değişiklik yapmanızı talep eden mükellefleriniz oldu mu ?		
2	Mükellefleriniz bugüne kadar sizden vergi avantajı sağlamanızı istedi mi ?		
3	Ülkemizde muhasebe denetimini yeterli buluyor musunuz ?		
4	Ülkemizde var olan mesleki etik kurallarını iyi düzeyde biliyor musunuz ?		
5	Bugüne kadar mükellefleriniz lehine yasalara bağlı kalarak muhasebe ilkelerindeki esnekliklerden faydalandınız mı?		
6	Mesleğinizle ilgili etik ikilemde kaldığınız oldu mu ?		

		(1) Kesinlikle Katılmıyorum	(2) Katılmıyorum	(3) Kararsızım	(4) Katılıyorum	(5) Kesinlikle Katılıyorum
1	Her zaman sahip olduklarımdan daha fazlasını elde etmek isterim.					
2	Kendi çıkarlarıma daha fazla önem veririm.					
3	Çok önemli olsun veya olmasın her şeye genelde çabuk sinirlenirim.					
4	Hayatta umduğum ideal amaçlarıma ulaşamadığımı düşündüğümde genelde kendimi değersiz hissedirim.					
5	Arkadaşlarımla olumsuz davranışlarından etkilenecek benzer davranışlar sergilerim.					
6	Çalışma masamın ve eşyalarımın başkaları tarafından karıştırılmasından hiç hoşlanmam.					
7	Gizlilikten hoşlanırım.					
8	Ani kararlarla hayatımda büyük değişiklikler yapabilirim.					
9	Genel olarak önemli biri gibi görünmeye çalışırım.					
10	Arkadaşlarımla benim hakkımda daha iyi düşünceye sahip olmaları için çaba gösteririm.					
11	Risk almayı severim					
12	Kurallar zaman kaybettirdiği için sevmem, kestirmeden gitmeyi tercih ederim.					
13	Sadece üst düzey görevlerde bulunmak isterim.					
14	Meraklı bir kişiliğe sahibim.					
15	Lüks bir yaşam tercihimdir.					
16	Ülkemizde meslek etiğine aykırı davranan meslek mensuplarına verilen cezalar yeterlidir.					
17	Ülkemizde sürekli değişen vergi uygulamaları meslek etiğine aykırı davranışların önünü açmaktadır.					
18	Ülkemizdeki vergi oranlarını çok yüksek buluyorum.					
19	Sürekli çıkan vergi affı sebebiyle mükelleflerin vergi ödemesindeki isteksizliğini haklı buluyorum.					
20	Mükelleflerimin bazıları ile çok uzun yıllardır çalışıyorum.					
21	Mükelleflerimin özellikle birkaç tanesi gelirim büyük bölümünü oluşturuyor.					
22	Meslektaşlarımla etik dışı davranışları üzerimdeki mükellef baskısını artırıyor.					
23	Mükelleflerimin çıkarları benim için öncelik taşımaktadır.					
24	Mükelleflerimi kaybetmemek benim için önemlidir.					
25	Muhasebe uygulamalarına ve ilkelerine oldukça hakimimdir.					
26	Mesleğimi ilgilendiren yasa ve yönetmelikleri iyi biliyorum.					
27	Mükelleflerimle iş dışında da görüşüyorum.					



BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİK KURULLARI
(Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu)
TOPLANTI TUTANAĞI

OTURUM TARİHİ
9 Temmuz 2019

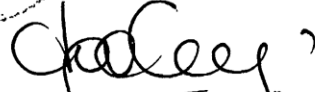
OTURUM SAYISI
2019-06

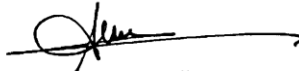
KARAR NO 10 : Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'nden alınan İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Furkan ÖZÇİMEN'in "Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Manipülasyonuna Karşı Eğilim Düzeylerinin İncelenmesi; Bursa İli Uygulaması" konulu tez çalışması kapsamında uygulanacak anket sorularının değerlendirilmesine geçildi.

Yapılan görüşmeler sonunda; Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Furkan ÖZÇİMEN'in "Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Manipülasyonuna Karşı Eğilim Düzeylerinin İncelenmesi; Bursa İli Uygulaması" konulu tez çalışması kapsamında uygulanacak anket sorularının, fikri, hukuki ve telif hakları bakımından metot ve ölçeğine ilişkin sorumluluğu başvurucuya ait olmak üzere uygun olduğuna oybirliği ile karar verildi.



Prof. Dr. Ferudun YILMAZ
Kurul Başkanı



Prof. Dr. Abamüslim AKDEMİR
Üye


Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ
Üye


Prof. Dr. Ayşe OĞUZLAR
Üye

Katılmadı
Prof. Dr. Abdurrahman KURT
Üye


Prof. Gülşay OĞUŞ
Üye


Prof. Dr. Alev SINAR UĞURLU
Üye

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Furkan ÖZÇİMEN
Tez Adı	Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Manipülasyonuna Karşı Eğilim Düzeylerinin İncelenmesi; Bursa İli Uygulaması
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İŞLETME
Tez Türü	İŞLETME
Tez Danışman(lar)ı	Doç. Dr. Elif YÜCEL
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) İzni Kısıtlama	<input type="checkbox"/> Patent Kısıt (2 yıl) <input type="checkbox"/> Genel Kısıt (6 ay) <input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin veriyorum.

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih :02/09/2019

İmza :

