



**MUHASEBE HATA VE HİLELERİ ÜZERİNDE ETKİLİ FAKTÖRLERİN MUHASEBE
MESLEK ETİĞİ KAPSAMINDA ANALİZİ: YALOVA ÖRNEĞİ**

**ANALYSIS OF FACTORS AFFECTING ACCOUNTING ERRORS AND FRAUD IN THE
CONTEXT OF ACCOUNTING ETHICS: YALOVA CITY EXAMPLE**

Öğr. Gör. Dr. Tunay ASLAN

Istanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü,
İstanbul/Türkiye

Doç. Dr. Cevdet KIZIL

Istanbul Medeniyet Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü,
İstanbul/Türkiye

Aslı DİN

Yalova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İngilizce İşletme Bölümü,
Yalova/Türkiye

ÖZ

Bu çalışmada öncelikle muhasebe hataları ve hileleri arasındaki farklar üzerine odaklanılmış, Türkiye’de ve Dünya’da gerçekleşen muhasebe skandallarının yarattığı olumsuz sonuçlar ortaya konulmuştur. Daha sonra Yalova ilinde ikamet eden serbest muhasebeciler (SM) ve serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM’ler) üzerinde anket metodolojisinden yararlanarak bir araştırma yapılmıştır. Araştırmaya 46 SM ve SMMM dahil edilmiştir. Anketin birinci bölümünde katılımcı muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 7 ifadeye, ikinci bölümünde ise muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği, hata ve hile ile ilgili olaylar ile karşılaştıkları durumları belirlemeye yönelik 23 ifadeye yer verilmiştir. Sonuç olarak, araştırma için kullanılan ve yararlanılan anket formu toplam 30 sorudan oluşmaktadır. Bu kapsamda muhasebe hata ve hilelerinin nedenleri ile belirtilen hata ve hilelerin meslek etiğiyle ilişkisi analiz edilmiştir. Anket katılımcıların büyük çoğunluğu lisans mezunu, erkek ve 31-40 yaş arasında yer almaktadır. Aynı zamanda katılımcıların büyük bir çoğunluğu 11-15 ve 16-20 yıl arası tecrübeye sahiptir. Muhasebe meslek mensubu katılımcılardan büyük bir kesim 1-5 adet personel çalıştırmaktadır. Müşteri sayıları genelde 26-35 arasında değişmekte, çalışanların çoğunluğu lise mezunudur. Çalışmanın sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensubu katılımcıların çoğunluğu meslek ahlak kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket ettiğine kesinlikle katılmaktadır. Ayrıca, katılımcıların çoğu teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğine kesinlikle katılmamaktadır. Meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezaların yeterli olduğuna da çoğu muhasebe meslek mensubu katılmamaktadır. Benzer şekilde, Türkiye’de meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenleme çalışmaları yeterlidir yargısına da katılımcıların büyük bir kesimi katılmamaktadır. Aynı zamanda, vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkilidir ifadesine çoğu muhasebe meslek mensubu katılıyorum diyerek cevap vermiştir. Son olarak, denetim yetersiz ise hata ve hileler üzerinde bunun da etkisi vardır ifadesine de çoğunluk görüş olarak katılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Hata, Hile, Etik, Yalova

ABSTRACT

This study first focused on the differences between accounting mistakes and fraud. Also, the effects of accounting scandals which occurred in Turkey and the world were presented. Then, a research was run on public accountants (PAs) and certified public accountants (CPAs) residing in Yalova city of Turkey by using the questionnaire methodology. 46 PAs and CPAs were included to the study. First part of the questionnaire covered 7 items on demographic specifications of accounting professionals and the second part of questionnaire included 23 items on professional ethics, errors and fraud. Overall, the research questionnaire took advantage of 30 items. In this context, reasons behind accounting errors and frauds as well as the relationship of these errors and frauds with professional ethics were analyzed. A great majority of respondents had undergraduate degree, were males and between 31-40 ages. Also, most respondents had 11-15 and 16-20 years of professional experience. Plus, a high percentage of respondents were employing 1-5 employees. Their number of clients varied between 26-35. It was also determined that, most accounting professionals had employees who were high school graduates. Concerning the research results, most accounting professionals also reported that they were definitely behaving parallel to ethics. Parallel to this statement, a great majority of accounting professionals completely disagreed that they were behaving against technical and professional standards. Besides, a high percentage of accounting professionals disagreed that penalties

and fines for individuals participating in transactions against professional ethics were adequate. Similarly, a great ratio of accounting professionals disagreed that arrangements in the context of professional ethics were at a satisfactory level in Turkey. On the other hand, most accounting professionals agreed that tax practices and ratios were effective on accounting errors and frauds. Finally, most accounting professionals agreed that insufficient auditing practices had an impact on accounting errors and frauds.

Keywords: Accounting, Mistakes, Fraud, Ethics, Yalova

1.GİRİŞ

Türk Dil Kurumu'na göre hile, iki farklı şekilde açıklanmıştır. Bunlardan ilki "Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika."dır. Diğeri ise "Çıkar sağlamak için bir şeye değersiz bir şey katma" şeklinde ifade edilmiştir (Türk Dil Kurumu, 2015).

Hata, herhangi bir işi yaparken yanlışlıklar yapılmasını ifade ederken, hile, yanlışlıkların veya kanuna uygun olmayan hareketlerin isteyerek yapılmasını ifade eder. Bir başka ifadeyle, hatada herhangi bir kasıt söz konusu olmazken, hilede farkında olarak yapma söz konusudur (Bayraktar, 2007: 9-10, 12). Hile ise, bir şahsın yanlış olduğunu bildiği veya doğruluğuna inanmadığı bir kısım uygunsuzlukların ve kanuna uymayan hareketlerin bilerek kandırma veya yanlış sunma amacıyla yapılmasını içermektedir. Finansal tablolardaki yanlışlıklar hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanmaktadır. Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan hareketin bilerek ve isteyerek yapıp yapılmadığıdır (Emir, 2008: 87-98). Hile yapan kişi ya da kişilerin amacı, kendilerinin veya başkalarının hakkı olmadığı halde kar ile çıkar elde etmesidir. Farklı bir şekilde açıklamak gerekirse, hata yapanlar birilerine zarar verirler ama kendi menfaatleri yoktur. Ancak hile yapanlar başkalarına zarar verirken menfaat elde etmek amacındadırlar (Dumanoğlu,2005: 349).

Muhasebe düzensizliklerinin hata mı yoksa hile mi olduğunun belirlenmesi kasıt unsurunun ortaya konulmasına bağlı olup, kastın olup olmadığını anlamak her zaman kolay olmamaktadır. Örneğin bir sabit kıymetin gayrimenkuller arasında yer alması gerekirken, giderler arasında gösterilmesi dikkatsizlik veya bilgisizlik kaynaklı ise hata olarak değerlendirilebilecekken, karı azaltma amacı ortaya konabilirse veya aynı sonucu doğuran başka düzensizliklerin de tespiti durumunda yapılan işlemde kasıt unsuru bulunduğu ortaya konularak muhasebe hilesinin varlığından söz edilebilecektir (Kaymak,1996: 63).

Yaratıcı muhasebe ise çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. En yaygın tanımlardan birine göre "Muhasebecilerin muhasebe kuralları bilgilerini, muhasebe raporlarının verilerini manipüle ederek kullandığı süreçtir" (Amat, Blake, Dowds, 1999: 2). Muhasebe uygulamalarının çıktısı olarak nitelendirilen aşama da raporlama sürecidir. Bu açıdan bakıldığında muhasebe uygulamalarının amaçlarından biri ise, bilgileri işleyip raporlama yani finansal tablolar oluşturma işlemi olarak isimlendirilir. Finansal tablolar şirketlerin faaliyet raporları kapsamında dönem sonunda ilan edilmektedir. Hiç şüphesiz, halka açık işletmeler finansal tablolarını yalnızca dönem sonlarında değil, üç aylık - altı aylık - dokuz aylık gibi ara dönemlerde de yayınlayıp paylaşabilmektedir. Bunun yanında, finansal tabloların oluşturulması sürecinde de hatalarla karşı karşıya kalılabilmektedir. Ancak muhasebe hatalarını, muhasebe hilelerinden ayırmak da önemlidir. Hileyi farkında olunarak yapılan hatalar olarak tanımlamak da seçenekler arasındadır. Hata ve hilelerin belirlenmesi sürecinde Türkiye'de ve Dünya'da var olan mevcut durum ele alınırsa, finansal raporlar üzerinde inceleme yapan birçok denetim kuruluşu bulunduğu vurgulanmalıdır. Denetim kuruluşlarınca saptanan hata ve hileler ise haftalık Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bültenlerinde yayınlanmaktadır. Doğal olarak belirtilen husus, SPK'ya kayıtlı firmalar için geçerlidir. Yatırımcıların firmaları değerlendirirken yayınlanan bu mali tabloları kullanması ise hata ve hilelerin önemini artırmaktadır (Uyar ve Küçükkaplan, 2011).

Bunun yanında, muhasebe hilesinin tanımı kanunda açıkça belirtilmemiştir. Muhasebe hilesi; belli amaçlarla işletmelerin işlem, kayıt, belge ve raporlarında farkında olarak değişiklikler yapılmasıdır. İşletmelerde yaşanan muhasebe hileleri günümüzde büyük bir sorun haline gelmiştir. Yapılan muhasebe hilelerinden küçük bir kesim haksız büyük faydalar sağlarken, çok geniş bir kesim de büyük zararlara uğramaktadır. Muhasebede yapılan hileler işletme ilgililerinin yanlış kararlar vermelerine yol açmakta, ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilemekte ve özellikle muhasebe mesleğine olan güveni azaltmaktadır. Muhasebe hilelerinin en önemli sonuçlarından biri de, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi tahsilatını negatif etkilemesidir. Bir şahsın hileye karışmasının birçok farklı amacı ve nedeni olabilir. Hile yapanlar, bu amaçlarını birtakım yöntemler kullanarak gerçekleştirmektedir. Bu yöntemler işletmenin türüne ve özelliklerine bağlı olarak değişebilmektedir. Genel olarak hileler, işletmeyi olduğundan iyi ya da olduğundan kötü göstermek amacıyla yapılmaktadır (Bayraktar, 2007: 9-10, 12).

Özellikle tepe yönetimi, muhasebe politikalarındaki esnekliklerden yararlanmak suretiyle, işletmelerin istedikleri hedeflere ulaşmasını sağlayabilmektedir. Yaratıcı muhasebe olarak adlandırılan bu uygulamalar

işletmelerin gerçek finansal durumlarını görmede bir engel olarak karşımıza çıkmaktadır. Kısa vadede şirkete ve yatırımcılara önemli kazançlar getirmesi sebebiyle oldukça sık kullanılan yaratıcı muhasebe teknikleri, uzun vadede telafisi zor sorunlarla karşılaşılmasına neden olmaktadır. Tepe yönetiminin kasıtlı olarak yapmış olduğu yanlış bildirimler sonucunda dünya üzerinde birçok şirket skandalı gerçekleşmiş ve bu skandallar kamuoyunda büyük yankılar uyandırmıştır (Çıtak, 2009: 81-109).

Belirtilen skandalların en önde gelenlerinden biri ‘‘Enron’’ olayıdır. Enron’un çöküşüne neden olan en önemli unsurlardan biri yaptığı yanlış muhasebe uygulamalarıdır. İçinde bulunduğu finansal pozisyonu, önemli miktardaki borcunu, zararlarını yatırımcılardan gizlemek ve onlara şirketin durumunu olduğundan daha iyi gösteren finansal tablolar sunmak için özel amaçlı girişimleri ve gerçek değer muhasebesi uygulamalarını suiistimal ederek kullanmıştır. Böylece, gerçeği yansıtmayan finansal tablolar ile kamuyu yanıltmışlardır (Süer, 2004: 64). Enron firmasının bağımsız denetçisi olan Arthur Andersen, yaptığı denetim çalışmalarında Enron’un kazançlarını yükseltmek için muhasebe kayıtlarında çok sayıda işlem yaptığını aslında tespit etmiştir. Diğer yandan, Arthur Andersen kusurlu işlemleri tespit etmesine rağmen Enron hakkında olumlu görüş bildirmiştir (Özbirecikli, 2006: 5). Belirtilen hususla ilgili olan başı çeken nedenin, Arthur Andersen’in Enron’dan aldığı aşırı yüksek denetim ücretleri gösterilmektedir.

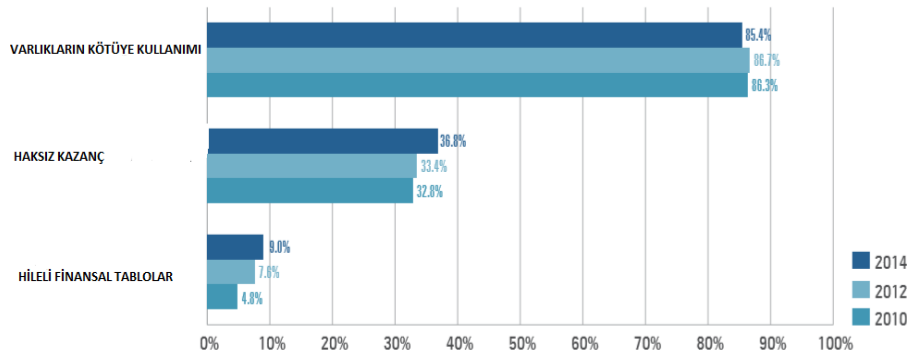
Büyük yankı uyandıran diğer bir şirket skandalı ise ‘‘Worldcom’’ vakasıdır. Worldcom CEO’su Bernard Ebbers, telekomünikasyon şirketindeki hisselerin çok yükselmesiyle zengin olmuştur. Ancak 2000 yılında Worldcom’un Sprint ile birleşme anlaşması hukuk engeline takılmıştır. Worldcom ve Sprint’in birleşmesinin çok büyük bir telekomünikasyon firması yaratacağı, bunun da piyasanın rekabetçi yapısına aykırı olduğu savunulmuştur (Romero, 2000). Dolayısıyla, Worldcom birleşme hususunda geri adım atmamak zorunda kalmıştır. O zamana kadar hisseleri değer kaybetmeye devam eden Worldcom’un CEO’su Ebbers ise bankalar tarafından ciddi bir baskı altında kalmıştır. Firmadan diğer sektörel faaliyetlerin (kereste ve yatçılık gibi) finansmanı için kullandığı hisseler üzerindeki maliyet farklarını karşılaması istenmiştir. 1999’da mütevazı bir şekilde başlayan ve 2002’ye kadar ivme kazanarak devam eden tepe yöneticilerinin hileli muhasebe yöntemleri ile sahte finansal büyüme kaydettiği tespit edilmiştir. Worldcom’un azalan karlarını gizleme ve böylece hisse fiyatlarını yapay olarak yüksek tutma eğilimi içerisinde olduğu ortaya çıkmıştır. 2002 yılında Worldcom’da yapılan denetim sonucunda 3,8 milyar dolarlık hile ortaya çıkmıştır. Kısa bir süre sonra da birçok yöneticinin görevine son verilmiştir ve SEC (Securities and Exchange Commission) resmi bir soruşturma başlatmıştır. Hileli muhasebe teknikleri kullanarak milyarlarca dolar zararın gizlendiği ve bir miktar paranın da kişisel ihtiyaçlar için kullanıldığı ortaya çıkmıştır (Yardımcıoğlu, Koca, Günay, Kocamaz, 2015: 177-193). Enron ve Worldcom başta olmak üzere Dünya’da yaşanan şirket skandallarının çıkış noktası finansal tablolardaki bilgilerin; anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmasını engelleyen yaratıcı muhasebe uygulamalarıdır (Doğan,2011:).

Türkiye’de de muhasebe hilelerinden kaynaklı birçok yolsuzluk meydana gelmiştir. Bunlara örnek olarak İmar Bankası, Etibank, Emlak Bankası, Kent Bank ve Pamukbank örnek olarak gösterilebilir. Belirtilen tüm yolsuzluklar birçok paydaşa zarar vermiş, ekonomik yapıyı negatif yönde derinden etkilemiştir (Bayraktar, 2007: 9-10, 12).

Daha detaylı incelemek ve örnek vermek gerekirse, Pamukbank bankacılık sektörü toplam aktiflerinin %5,5’ine, kredilerinin %12,7’sine, mevduatın ise %6,2’sine sahipti. Ancak, grup kredileri hariç tutulduğunda yalnızca bankanın kullandığı kredilerin sektör içindeki payı %3,9’a karşılık gelmekteydi. Yapılan denetimler sonucunda, bankanın toplam aktifleri 2001 yılı Aralık ayı itibariyle 6.273 trilyon TL olarak hesaplanmıştı. 5.478 trilyon TL olan kredi portföyünün önemli bir bölümü iç denetim sonucunda takibe aktarılarak 2.872 TL tutarındaki reeskontları (biriken ödenmemiş faiz bakiyesi) iptal edilmiş ve kalan tutar için karşılık mevzuatı hükümleri çerçevesinde teminatlar da dikkate alınarak karşılık ayrılmıştır. 2001 yılı Aralık ayı itibariyle bankanın dönem zararı 4.024 trilyon TL olup, Basel kriterlerine göre %8 asgari sermaye yeterliliğine erişmek için gereken kaynak ihtiyacı 2.963 trilyon TL olarak hesaplanmıştır. Bankanın en önemli sorunu grup firmalarına kullandırılan ve tahsil edilemeyen krediler olarak gösterilmiştir. Banka bu kredilere ilişkin olarak faiz tahakkuku ve tahsilatı yapmamış, bunun yerine sadece faiz reeskontu yapmış ve bu kredilerin kur farkı ve reeskontlarını tek düzen hesap planına aykırı olarak krediler altında alt hesaplarda ve geçici hesaplarda izlemiştir. Bu şekilde oluşan gelirle bankanın bilançosu karlı gösterilmiştir. Karşılık mevzuatına ve muhasebenin genel kavramlarından ihtiyatlık (muhafazakarlık) ilkesine uyulmayarak, gerekli karşılıklar ayrılmayıp bankanın özkaynakları olduğundan daha iyi gösterilmiştir. 2001 yılı Aralık ayı itibariyle 1.665 trilyon TL olan grup dışı kredilerin önemli bir bölümünü Fiskobirlik’e kullandırılmış krediler oluşturmuştur. 2001 yılı sonu itibariyle anaparası 1.079 milyar TL ve faiz reeskontu 591.329 milyar TL olmak üzere toplam 592.408 milyar TL’ye ulaşan bu kredinin de faiz gelir reeskontları faiz gelir ve tahakkuk reeskontları içerisinde

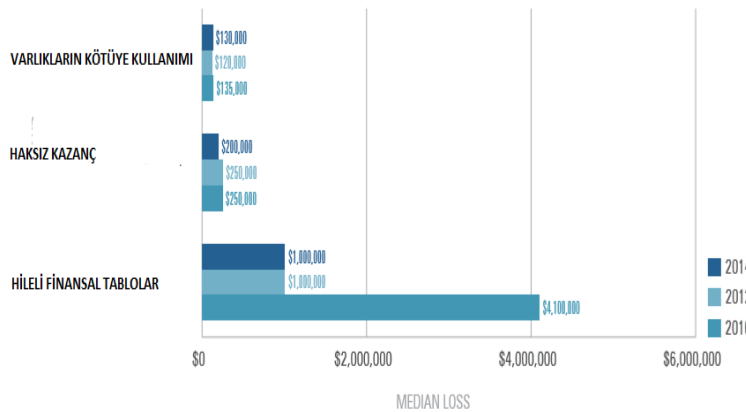
değil, krediler altında alt hesaplarda izlenmiştir. Bankanın kullandığı faiz hesaplama yöntemi, Hazine Müsteşarlığı tarafından kullanılan yöntemle paralellik arz etmemiştir. Pamukbank, dönem sonlarında grup kredilerine dönem zararını telafi edecek ve görünürde makul bir kar rakamı oluşturacak tutarda bir reeskont uygulayarak tablolarını düzenlemiştir. BDDK(Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) tarafından yapılan incelemeler sonucu, bankanın grup kredilerinin anapara ve faiz tahsilatlarının uzun yıllar gerçekleştirilemediği, bu kredilere reeskont uygulanarak anapara üstüne eklenip tekrar reeskont yapılarak gelir oluşturulduğu tespit edilmiştir. Bu yöntemlerle, gerçekte büyük miktarlarda zarar edildiği ve bu zarar katlanarak büyüdüğü halde mali tablolarının karlı gösterildiği saptanmıştır (BDDK, 2002).

Buradan hareketle, bir işletmenin mali tablolarında yapılan olağan dışı düzenlemelerin, maskelemelerin ve hilelerin küçük bir kesime yarar sağlarken büyük bir kesim üzerinde ise büyük zararlara neden olduğu vurgulanmalıdır. Dolayısıyla, belirtilen olumsuz eylemlerden yatırımcılar, borç verenler, çalışanlar, satıcılar, devlet ve kamuoyu gibi geniş bir paydaş grubu negatif etkilenmektedir. Üstelik, muhasebe hilelerinin halka açık işletme mali tablolarında yapılması durumunda ülkeler makro düzeyde çok daha büyük zararlara uğramaktadır. Maddi zararın yanında, sermaye piyasalarına duyulan güvensizlik, sermaye piyasalarının gelişmesini engellemekte ve işletmelerin özkaynak finansmanı sağlaması oldukça zorlaşmaktadır (Özeroğlu,2014: 180-196).



Şekil 1: İşletmelerdeki Hile ve Yolsuzlukların Yüzdelerle Dağılımı (2010-2014)

Kaynak: Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) Report (2014). "Fraud Headlines", <http://www.acfe.com> (Erişim Tarihi: 15 Ekim 2016).



Şekil 2: İşletmelerdeki Hile ve Yolsuzlukların Maliyeti (2010-2014)

Kaynak: Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) Report (2014). "Fraud Headlines", <http://www.acfe.com> (Erişim Tarihi: 15 Ekim 2016).

ACFE'nin 2014 raporuna bakıldığında hileli finansal tabloların hile ve yolsuzluklar kapsamında oranı diğer hile ve yolsuzluk türlerine göre daha düşük olmasına rağmen, maliyeti en yüksek olan hile ve yolsuzluk türü hileli finansal tablolardır. ACFE'nin 2014 hile ve yolsuzluklar raporuna göre, varlıkların kötüye kullanımı durumunun gerçekleşme ve gözlemlenme oranı 2014'te %85,4 ve bunun ortalama maliyeti aynı yıl için 130.000 Amerikan dolarıdır. Hileli finansal tablolara başvurulması durumunu 2014, 2012 ve 2010 yılları itibariyle analiz ettiğimizde ise, en düşük oranın %4,8 ile 2010 yılına ait olduğu görülmektedir. Ancak,

ortalama 4.100.000 Amerikan doları maliyetle hileli finansal tablolar 2010 yılında 2012 ve 2014 yıllarına göre daha çok zarara sebep olmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

2017 yılında “A Research on the Responsibility of Accounting Professionals to Determine and Prevent Accounting Errors and Frauds: Edirne Sample” isimli bir çalışma yayınlanmıştır. Belirtilen çalışma kapsamında hazırlanan anket soruları, 36 muhasebe meslek mensubu tarafından cevaplandırılmış, veriler SPSS programı ile analiz edilmiştir. Araştırma neticesinde muhasebe odalarının muhasebe hata ve hileleri hakkında yeterince seminer ve konferans organize etmediği tespit edilmiştir. Aynı zamanda, muhasebe hata ve hilelerini önleme bakımından, meslek mensuplarının en çok önem verdikleri hususlardan biri dış denetim (bağımsız denetim) olarak göze çarpmıştır. Bununla birlikte, iç denetim ve iç control konularının da kritik olduğu belirlenmiştir. Araştırma kapsamında, muhasebe hatalarında müşterilerden elde edilen bilgilerin yanlış olmasının ve kayıt esnasında yapılan yanlışlar öne çıkmıştır. Muhasebe hileleri ise daha çok bankalardan kredi temin etmek ve işletmelerin gerçek durumunu gizlemek için gerçekleştirilmektedir (Adalı ve Kızıl, 2017: 53-64).

2016 yılında “Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri ve Finansal Bilgiler Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama” isimli bir çalışma yayınlanmıştır. Belirtilen çalışmanın uygulama kısmında mülakat yöntemi kullanılmıştır. Serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve iç denetçi meslek mensuplarına yaratıcı muhasebe hileleri ve finansal bilgilerin manipülasyonu konularını kapsayan mülakat soruları yöneltilmiştir. Çalışmada muhasebe manipülasyonu sebepleri olarak iç control sistemlerinin yetersizliği, bağımsız denetim ekibinin yetersizliği, yöneticilerin çıkarları, zayıf bir yönetim yapısının olması, muhasebe mesleğini yapanların kişisel beklentileri, kariyer ve maddi kaygıları yanında, yeterli mesleki bilgi ve birikime sahip olmaması, işletmelerin üçüncü şahıslara mali tablolarını daha kabul edilebilir göstermek istemesi, işletmelerin mali kaynak bulma kaygısı gibi sonuçlar tespit edilmiştir (Kızıl, Çelik, Akman, Şener, 2016: 1-18).

2015 yılında “Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı” isimli bir çalışma yayınlanmıştır. Araştırma kapsamında Yalova’da ikamet eden 40 meslek mensubuna ulaşılmış, 32’sinden geri dönüş sağlanmıştır. Elde edilen anket verileri ise SPSS programına girilmiştir. Araştırma için uygulanan ankette 5’li Likert Ölçeği baz alınmıştır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının çoğunluğu erkek, 30-39 yaş aralığında, fakülte mezunu, SMMM, 15 yıldan fazla tecrübeli ve 50’den fazla mükellefe sahip profesyonellerdir. Araştırma sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensuplarının genel olarak etik ve meslek etiği kavramlarına duyarsız kalmadıkları ve kendilerini bu konularda sürekli geliştirmeye arzulu bir davranış sergiledikleri görülmüştür. Birçok noktada etik kurallara uyulduğu, ancak bir takım spesifik konularda etik kurallara uygun hareket edilmediği belirlenmiştir (Kızıl, Akman, Aras, Erzin, 2015: 6-31).

2014 yılında “Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kar ve İzlenim Yöntemine İlişkin Kavramsal Çerçeve” isimli bir makale yayınlanmıştır. Belirtilen makale ışığında, işletmelerin yatırımcılarına sunduğu bilgilerin doğru olması, tarafsız olması, bütünlük içinde olması çok önemlidir. Muhasebe manipülasyonu ise diğer manipülasyonlardan farklı bir durumdur. Finansal tablodaki bilgiler bu manipülasyon türünde çarpıtılır. Bu aslında bir oyundur ve bu oyunu kazananlar şunları elde ederler: Değişen hisse senedi değeri, yüksek kredi notu, düşük sermaye maliyeti, artan kurum değerleri ve vergiden kaçınma. Kar yönetimi ise, genel geçer muhasebe kuralları baz alınarak oluşturulan işlemlerle kar seviyesinin değiştirilmesi ve karın kalitesini etkilemeye yönelik uygulamalardır. Bu husus da çeşitli kollara ayrılır. Eğer kar yönetimi yeni yöneticinin eski yöneticiyi gölgede bırakmak için bilançoda düzenlemeler yaptığı durumda yapılıyorsa, bu literatürde büyük temizlik muhasebesi diye geçmektedir. Eğer işletmenin değerinin korunması amaçlanıyorsa, bu da literatürde karın düzeltilmesi olarak geçmektedir (Ocaç ve Güçlü, 2014: 123-135).

2013 yılında “Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar” adlı bir makalede eski çağlardan 21. yüzyıla kadar yapılan hilelerden ve ortaya çıkan skandallardan ayrıntılı olarak bahsedilmiştir. Makalede Michael Jones’un “Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals” isimli kitabından da söz edilmiştir. Eski çağlarda en bilinen muhasebe skandalı bir muhasebe hesabının hileli olarak değişiminin gerçekleştirildiği M.Ö. 3.000 yılına ait Mezopotamya’nın Sippar kentindeki “Cruciform Anıtı” örneğidir. Anıtta bir tapınağın yenilenmesi sırasında yüksek miktarda gelirlerin kayıtları bulunmaktadır. Ancak tapınağın gelirle ilgili iddialarını savunabilmek için tarihleriyle oynanmıştır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013: 43-55).

Aynı şekilde 2013’te yazılmış olan “Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi” isimli bir başka makalede ise muhasebe hilelerinin, muhasebenin bilgi kalite ölçütü olan “İlgililik”, “Güvenilirlik”,

“Anlamlılık” ve “Yararlılık” ölçütlerine zarar verdiği sonucuna varılmıştır. Muhasebe manipülasyonlarının muhasebe bilgi kalitesini de etkilediği vurgulanmıştır. Aynı zamanda muhasebe bilgi kalitesinin etkilenmesinin finansal sonuçları etkilediği, finansal sonuçların etkilenmesinin de bilgi kullanıcıları veya karar vericilerin kararlarını etkilediği açıklanmıştır (Elitaş, 2013: 41-54).

2013 yılında “Yaratıcı Muhasebe Stratejileri” isimli bir başka makale daha yayınlanmıştır. Belirtilen makalede yaratıcı muhasebe stratejileri beş başlık altında incelenmiştir. Bu başlıklar gelirleri artırmak, giderleri azaltmak, varlıkları artırmak, borçları azaltmak ve nakit akışını artırmak olarak sıralanmıştır. Makalede hileli muhasebe uygulamalarının ileri boyutunun hileli finansal raporlama olduğu belirtilmiştir (Aygün, 2013: 49-69).

Bunların yanında, 2013 yılında “Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması” başlıklı bir çalışma yayınlanmıştır. Belirtilen makaleye göre, işletmeler ile alakalı bilgileri içeren finansal tablolar, işletmenin sorumlu olduğu hissedarlar ile paydaşlar için çok önemlidir. Ancak, bu tablolar olumlu bir görüntü çizmek için manipülasyonla doğruluktan uzaklaştırılırlar. Bu araştırmada İMKB’ye kayıtlı 100 şirket içerisinde imalat yapan 39 tanesi incelenmiş ve 20 tanesinin bu tekniği kullandığı görülmüştür. Bu manipülasyonlar yatırımcıların ilgisini çekme ve hisselerin değerli görünmesi amaçlı yapılmıştır. Çalışma sonucunda, manipülasyonların önlenmesi için muhasebe standartlarının anlaşılması gerektiği de vurgulanmıştır. Aynı zamanda manipülasyonların kamuya negatif yönde etkisi olduğundan, denetçilerinin rolünün de çok önemli olduğundan bahsedilmiştir (Varıcı ve Er, 2013: 43-52).

2012 yılında “Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi” isimli bir makale kamu ile paylaşılmıştır. Bahse konu olan makalede, muhasebe hilelerinin en önemli sonuçlarından birinin, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergiye etkisi olduğu açıklanmıştır. Aynı zamanda, muhasebe hilelerinin muhasebe mesleğine olan güveni de ortadan kaldırdığının altı çizilmiştir. Bunların yanında, hilelerden zarar görenler devlet, alıcılar, ortaklar, pay sahipleri, borç verenler ve işletme olarak sıralanmıştır. İşletmeler tarafından yapılan hile yöntemleri de kayıt dışı işlemler, kasti hatalar, belge sahtekarlığı, işlemden önce veya sonra kayıt tutma, uydurma hesaplar kullanma ve bilançonun maskelenmesi şeklinde listelenmiştir. İşletmelerin hileye başvurmaları sonucunda devletin en önemli geliri olan verginin büyük oranda etkilendiği, şirketlerin hileler yüzünden büyük kazançlar elde ettiği, hilelerin zengin ve fakir insanlar arasındaki uçurumu giderek büyüttüğü ve sosyal dengesizliklere yol açtığı beyan edilmiştir. Son olarak, hem sosyal hem ekonomik hayata zarar veren hilelerin daha ciddiye alınıp, bunları önleyebilecek adımlar atılması gerektiği söylenmiştir (Açık, 2012: 351-366).

2012’de sunulan “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması” adlı eser kapsamında ise iç kontrol sisteminin önemi ile hata ve hileleri önlemedeki etkisine yönelik anket yönteminden yararlanılmıştır. Belirtilen anketin örnek kitlesini Türkiye’nin sekiz ilinin organize sanayi bölgelerinde faaliyet gösteren kırk beş işletme oluşturmuştur. Etkin bir iç kontrol sisteminin işletmede karşılaşılabilecek muhtemel hatalı ve hileli işlemleri azaltmada önemli bir etkisi olduğu sonucuna da varılmıştır (Hatunoğlu, Koca ve Kılıç, 2012: 169-189).

Benzer şekilde, 2012 yılında “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi” isimli bir başka makale yayınlanmıştır. Belirtilen makalede, muhasebe skandallarının ortaya çıkmasının en önemli nedenlerinin başında şirketlerin zayıf iç kontrol yapısı gösterilmiştir. İşletme yönetiminin çalışanlarını da sürece dahil ederek iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyişini sağlaması gerektiğinden de bahsedilmiştir (Atmaca, 2012: 191-205).

2010 yılında yayınlanan “Denetimde Hata ve Hile” adlı makalede, işletmelerde muhasebe hilelerinin, finansal tablolara yansımaları durumunda başta yatırımcılar ve işletme sahip ile çalışanları olmak üzere devlet, kredi verenler ve işletmeyle ticari ilişkide olanlar gibi birçok tarafın zarar gördüğünden bahsedilmiştir. Ayrıca, Türkiye’de muhasebe hata ve hileleri hakkındaki kanun ile düzenlemelerin hala yeterli olmadığı anlatılmıştır. Bunların yanında, denetçilerin muhasebe hata ve hileleri konusunda eğitimler ile Association of Certified Fraud Examiners’in (ACFE) konferanslarına katılmaları gerektiğinden bahsedilmiştir (Altıntaş, 2010: 151-161).

2010’da “The Case Analysis of the Scandal of Enron” isimli bir başka çalışma daha yayınlanmıştır. Bu makalede, Houston merkezli gelmiş geçmiş en meşhur Amerikan enerji şirketi olan Enron Şirketi’nin Ekim 2001’deki iflasından ve zamanın en büyük beş denetim şirketinden biri olarak kabul edilen (big five) Arthur Andersen’in tasfiyesinden söz edilmektedir. Makaleye göre, muhasebe manipülasyonları nedeniyle Enron tarihin en hızlı düşüş gösteren şirketleri arasına girmiştir. Bununla beraber, makalede Enron şirketinin iflas nedenleri olarak yönetim, muhasebe hileleri ve kişisel çıkarlar gösterilmiştir (Li, 2010: 37-41).

2010 yılında “Big Five Audits and Accounting Fraud” başlıklı bir makale yayınlanmıştır. İlgili çalışmada 1981 ve 2001 yılları arasındaki Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD) işletmeler tarafından yapılan muhasebe hileleri sıklığı ile beş büyük denetim firması arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Çalışma sonucunda, beş büyük denetim firması (big five) tarafından denetlenen firmaların muhasebe hilesi sıklıkları düşük bulunmuştur. Bir başka ifadeyle, beş büyük denetim firması (big five) tarafından denetlenen işletmelerde yapılan hile sayısı, diğer firmalara göre daha yüksek değildir (Lennox ve Pittman, 2010: 209-247).

2010 yılında "Financial Shenanigans: How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports" başlıklı bir kitap yazılmıştır. Belirtilen kitapta, muhasebe manipülasyonu finansal kurnazlık olarak nitelendirilmiş, yatırımcıların işletmenin finansal performansı ve ekonomik sıhhati hakkında yanıltılması olarak tarif edilmiştir. Ayrıca, muhasebe manipülasyonu yatırımcıların işletmenin sağlam bir kârlılığa, güçlü bir nakit akışına ve güvenilir bir bilanço yapısına sahip olduğu konusunda yanıltılması olarak da ele alınmıştır. Yazarlara göre, bu kurnazlıklar sadece işletmenin bilanço ve gelir tablosu üzerinde yer alan sayılarla değil, aynı zamanda nakit akış tablosu, dipnotlar ve kamuya sunulan her türlü bilgi üzerinde gerçekleştirilebilir. Bu nedenle, belirtilen kurnazlıkların ortaya çıkarılabilmesi için sadece bilanço ve gelir tablosu gibi temel finansal tablolara bakılmaması gerekir. Aynı zamanda nakit akış tablosu, dipnotlar ve faaliyet raporları gibi kamuya sunulan her türlü bilgi üzerinde de araştırılma yapılması gerektiği savunulmuştur (Schilit ve Perler, 2010).

2009 yılında “Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?” başlıklı bir başka makale yayınlanmıştır. Belirtilen makalede finansal krizler ve şirket skandallarının arkasında yatan nedenlerin başında hileli finansal raporlamanın geldiği sonucuna varılmıştır. Aynı zamanda, 1980’lerden sonra ortaya çıkan büyük şirket skandallarının finansal bilgiye olan güveni sarstığından bahsedilmiştir. Ek olarak, muhasebe skandallarının ana çıkış noktası olarak yaratıcı muhasebe uygulamaları gösterilmiştir. Son olarak, muhasebe skandallarının denetimin kritik önemini bir kez daha gözler önüne serdiği açıklanmıştır (Çıtak, 2009: 81-109).

2008’de yazılmış olan “Hile Riskinin Denetim ile İlişkisi” adlı makalede ise hileli finansal işlemlerin tarihi ve gelişimi, dolandırıcılığın özellikleri ve yolsuzluk üçgeni incelenmiştir. Hile yapılmasını etkileyen üç faktörden de bahsetmiştir. Bu üç faktör fırsat (elverişli ortam/uygun zaman), güdü ve rasyonelleştirme (tavır yanlılılığı için bir neden yaratılması) şeklinde açıklanmıştır. Bu faktörler bir araya geldiğinde kişilerin yolsuzluk yapmaya eğilimli olduğu söylenmiş, bu durumları oluşturan etmenlerin önceden devlet ve kurum tarafından tespit edilerek önlenmesi önerilmiştir (Emir, 2008: 87-98).

2008’de “Fraudulent Financial Reporting and Companies’ Characteristics: Evidence From Tax Audit” isimli bir başka makale yayınlanmıştır. Belirtilen makalede şirket büyüklüğü ve kalitesi ile hileli finansal raporlama arasındaki ilişki araştırılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda şirket büyüklüğü ve kalitesiyle hileli finansal raporlama arasında negatif bir ilişki bulunmuştur. Aynı zamanda, hileli finansal raporlamanın vergi kaçakçılığı faaliyetleri üzerine de önemli derecede etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Ahmad, Nor ve Saleh, 2008).

2008 yılında “Management Predisposition, Motive, Opportunity, and Earnings Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia” başlıklı bir çalışma yayınlanmıştır. Malezya’da yürütülen çalışmada, 1996-2006 yılları arasında hileli mali tablo düzenlemeleri açısından suçlu bulunan 47 firma incelenmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, şirket sahiplerinin mali sıkıntı seviyelerinin yüksek olması durumunda hileli mali raporlama yaptıkları, ayrıca denetim kalitesi düşük ve kurumsal yönetim yapıları zayıf olan firmaların de hileli mali raporlamaya yöneldikleri bulgusuna ulaşılmıştır (Hasnan, Rahman ve Mahenthrian, 2008).

2007’de “Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?” başlıklı bir makale yayınlanmıştır. Bu makalede 2002’de Enron firmasının çöküşüyle A.B.D’de 4.500, Dünya’da ise 85.000 kişinin işsiz kaldığı anlatılmıştır. Ayrıca, Enron olayının Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ekonomisine 64 milyon dolar maliyeti olduğu vurgulanmıştır (Sağlar ve Kandemir, 2007: 20-39).

2007 yılında “Muhasebe Manipülasyonu – Yöntemler ve Teknikler” isimli bir çalışma yayınlanmıştır. Belirtilen makalede, muhasebe manipülasyonlarının en önemli finansal bilgi kullanıcısı olan yatırımcıları daha çok yatırım yapmaya teşvik ettiğinden bahsedilmiştir. Aynı zamanda, gelir tablosu ve bilanço kalemleri üzerinde oynamalar yapıldığı aktarılmıştır (Demir ve Bahadır, 2007: 103-120).

2007’de “The Role Of Related Party Transactions In Fraudulent Financial Reporting” adlı bir makale kamuya paylaşılmıştır. Bu makalede hileli mali raporlamadaki ilişkili tarafların rolü araştırılmıştır. Araştırma sonucunda ilişkili taraflardan kiralama, ilişkili taraflarla ilgili krediler ve var olmayan hizmetler için şirket yetkililerine ödeme yapılması hileli mali raporlama üzerindeki önemli etkiler olarak ortaya konulmuştur (Henry, Gordon, Reed ve Louwers, 2007).

2005 yılında ‘‘Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi’’ isimli bir makale kaleme alınmıştır. Belirtilen makalede, önemli olanın işletmede hileyi oluşmadan yok etmek ve caydırıcı önlemler almak olduğundan bahsedilmiştir. Caydırıcı önlemlerin başında ise, güncel iç kontrol sistemi gelmektedir (Dumanoğlu, 2005: 349).

2005 yılında ‘‘Hileli Finansal Raporlama veya Pandoranın Açılan Kutusu’’ başlıklı bir başka çalışma yayınlanmıştır. Belirtilen çalışmada Kasım 2000 ve Mayıs 2002 tarihleri arasında Amerika Birleşik Devletleri’nde hileli finansal raporlama yapmakla suçlanan ve yatırımcılarını 225 milyar dolar zarara sokan sekiz işletmenin muhasebe oyunları analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucuna göre hileli finansal raporlamada en popüler metodların işletmelerin CEO’larının (Chief Executive Officer) veya CFO’larının (Chief Financial Officer)’larının teşviki ile premature (olgunlaşmamış) gelirlerin tanınması, özel bilanço dışı şirketler üzerinden gizlenmiş şarta bağlı yükümlülükler, swap anlaşmaları ve şarta bağlı satışlar gibi yaratıcı muhasebe uygulamaları vasıtasıyla gelirlerin ve/veya varlıkların şişirilmesi olduğu tespit edilmiştir (Birgili ve Tunahan: 56-67).

3. VERİ SETİ VE METODOLOJİ

Bu araştırmanın amacı, Yalova ilinde ikamet eden serbest muhasebecileri (SM) ve serbest muhasebeci mali müşavirleri (SMMM’leri) muhasebe hata ve hilelerine yönlendiren faktörleri tespit etmektir. Bununla birlikte, özellikle muhasebe hilelerinin etiksel açı ve çerçeveden değerlendirilmesi hedeflenmiştir. Bu sayede, muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik değerlere yaklaşımları da ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Serbest muhasebeciler (SM) ve serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM’ler) üzerinde araştırma yapılırken, anket metodolojisinden yararlanılmıştır. Katılımcılara anket formları yüz yüze ve e-posta yoluyla dağıtılmıştır. Yalova ilinde ikamet eden 46 serbest muhasebeci (SM) ve serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ilgili ankete katılım göstermiştir. Araştırma için yararlanılan anket, iki ana bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde katılımcı muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik 7 ifadeye, ikinci bölümünde ise muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği, hata ve hile ile ilgili olaylar ile karşılaştıkları durumları belirlemeye yönelik 23 ifadeye yer verilmiştir. Sonuç olarak, araştırma için kullanılan ve yararlanılan anket formu toplam 30 sorudan oluşmaktadır.

Tablo 1: Katılımcı Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerine İlişkin Frekans ve Yüzdeler Dağılımları

Demografik Özellikler		Frekans(n)	Yüzde(%)
Öğrenim Durumu	Önlisans	4	%8,7
	Lisans	41	%89,1
	Yüksek Lisans	1	%2,2
Cinsiyet	Kadın	6	%13
	Erkek	40	%87
Yaş	20-30	1	%2,2
	31-40	20	%43,5
	41-50	19	%41,3
	51 ve üzeri	6	%13
Mesleki Tecrübe Yılı	0-5	1	%2,2
	6-10	4	%8,7
	11-15	14	%30,4
	16-20	14	%30,4
	21-26	6	%13
	27 ve üzeri	7	%15,2
Çalıştırılan Eleman Sayısı	0	1	%2,2
	1-5	43	%93,5
	6-10	2	%4,3
Müşteri Sayısı	1-25	9	%19,6
	26-35	16	%34,8
	36-45	10	%21,7
	46-55	6	%13
	56 ve üzeri	5	%10,9
Çalışanların Öğrenim Durumu	Lise	24	%52,2
	Önlisans	20	%20,2
	Lisans	2	%4,3

Tablo 1’den de görüldüğü üzere, katılımcıların 4’ü (%8,7’si) önlisans, 41’i (%89,1’i) lisans ve 1’i (%2,2’si) yüksek lisans mezunudur. Aynı zamanda, katılımcıların 6’sının (%13’ünün) kadın ve 40’inin (%87’sinin) erkek olduğu görülmektedir. 20-30 yaş arasındaki meslek mensuplarının sayısı 1 (%2,2), 31-40 yaş arasındaki meslek mensuplarının sayısı 20 (%43,5), 41-50 yaş arasındaki meslek mensuplarının sayısı 19 (%41,3), 51 ve üzeri yaş meslek mensuplarının sayısı ise 6’dır (%13). Katılımcıları mesleki tecrübe bazında incelediğimizde ise, 0-5 yıl arası tecrübeye sahip olanların sayısı 1 (%2,2), 6-10 yıl arası tecrübeye sahip olanların sayısı 4

(%8,7), 11-15 yıl arası tecrübeye sahip olanların sayısı 14 (%30,4), 16-20 yıl arası tecrübeye sahip olanların sayısı 14 (%30,4), 21-26 yıl arası tecrübeye sahip olanların sayısı 6 (%13), 27 ve üzeri yıl arası tecrübeye sahip olanların sayısı ise 7'dir (%15,2). Aynı zamanda meslek mensuplarından 1'i (%2,2) hiç eleman çalıştırmamakta, 43'ü (%93,5) 1-5 eleman çalıştırmakta ve 2'si (%4,3) 6-10 eleman çalıştırmaktadır. Ek olarak, muhasebe meslek mensuplarının 9'u (%19,6) 1-25 müşteriye, 16'sı (%34,8) 26-35 müşteriye, 10'u (%21,7) 36-45 müşteriye, 6'sı (%13) 46-55 müşteriye ve 5'i (%10,9) 56 ve üzeri müşteriye sahiptir. Son olarak muhasebe meslek mensuplarının çalışanlarının öğrenim durumları mercek altına alındığında 24'ünün (%52,2) lise, 20'sinin (%20,2) önlisans ve 2'sinin (%4,3) lisans mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etiği, Hata ve Hilelerine İlişkin İfadelere Verdikleri Yanıtların Frekans ile Yüzdelerle Dağılımları

İfadeler	Kesinlikle katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Meslek ahlak kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket ettiğimi düşünüyorum	-	-	-	-	-	-	8	17,4	38	82,6
Teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğim olmuştur	21	45,7	19	41,3	1	2,2	4	8,7	1	2,2
Meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar yeterlidir	9	19,6	36	78,2	--	--	--	--	1	22,2
Türkiye'de meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenleme çalışmaları yeterlidir	9	19,6	23	50	9	19,6	3	6,5	2	4,3
Türkiye'de merkezi olarak bir mesleki etik kurulunun kurulmasını olumlu karşılarım	--	--	2	4,3	2	4,3	29	63	13	28,3
Vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkilidir	1	2,2	11	23,9	6	13	24	52,2	4	8,7
Denetim yetersiz ise hata ve hileler üzerinde bunun da etkisi vardır	1	2,2	1	2,2	7	15,2	22	47,8	15	32,6
Mali tablolarda tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlem yaptığım olmuştur	13	228,2	33	71,8	-	-	-	-	-	-

Tablo 2'ye analiz etmek gerekirse, "Meslek ahlakı kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket ettiğimi düşünüyorum" ifadesine katılımcıların 38'i (%82,6'sı) kesinlikle katılıyorum ve 8'i (%17,4'ü) katılıyorum şeklinde cevap vermiştir. Bunun yanında, "Teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğim olmuştur" ifadesine ise 21 kişi (%45,7) kesinlikle katılmıyorum, 19 kişi (%41,3) katılmıyorum, 4 kişi (%8,7) katılıyorum, 1 kişi (%2,2) kesinlikle katılıyorum ve yine 1 kişi (%2,2) kararsızım şeklinde yanıt vermiştir. "Meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezalar yeterlidir" ifadesine ise 36 kişi (%78,2) katılmıyorum, 9 kişi (%19,6) kesinlikle katılmıyorum ve 1 kişi (%2,2) kesinlikle katılıyorum demmiştir. "Türkiye'de meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenleme çalışmaları yeterlidir" ifadesine de 23 kişi (%50) katılmıyorum, 9 kişi (%19,6) kesinlikle katılmıyorum, 9 kişi (%19,6) kararsızım, 3 kişi (%6,5) katılıyorum ve 2 kişi (%4,3) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevap vermiştir.

"Türkiye'de merkezi olarak bir mesleki etik kurulunun kurulmasını olumlu karşılarım" ifadesine ise 29 kişi (%63) katılıyorum, 13 kişi (%28,3) kesinlikle katılıyorum, 2 kişi (%4,3) kararsızım ve yine 2 kişi (%4,3) katılmıyorum olarak cevaplamıştır. "Vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde

etkilidir” ifadesine ise 24 kişi (%52,2) katılıyorum, 11 kişi (%23,9) katılmıyorum, 6 kişi (%1) kararsızım, 4 kişi (%8,7) kesinlikle katılıyorum ve 1 kişi (%2,2) kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir.

“Denetim yetersiz ise hata ve hileler üzerinde bunun da etkisi vardır” ifadesine de 22 kişi (%47,8) katılıyorum, 15 kişi (%32,6) kesinlikle katılıyorum, 7 kişi (%15,2) kararsızım, 1 kişi (%2,2) katılmıyorum ve yine 1 kişi (%2,2) kesinlikle katılmıyorum olarak cevap vermiştir. Son olarak, “Mali tablolarda tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlem yaptığım olmuştur” ifadesine ise 33 kişi (%71,8) katılmıyorum ve 13 kişi (%28,2) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap vermiştir.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etiği, Hata ve Hilelerine İlişkin Sorulara Verdikleri Yanıtların Frekans ile Yüzdelerle Dağılımları

Muhasebe Etiği, Hata ve Hilelerine İlişkin Sorular	Verilen Cevaplar	Frekans (n)	Yüzde (%)
Sahip olmadığımız uzmanlık ve tecrübeye sahipmiş gibi davranarak ahlaki olmayan bir durum sayesinde müşteri kazandınız mı?	Evet	0	%0
	Hayır	46	%100
Muhasebe ile ilgili yapılan hataların nedenleri en çok nelerdir?	Bilgisizlik ve özen göstermemek	8	%17,4
	Dikkatsizlik ve tecrübesizlik	27	%58,7
	İş yoğunluğu ve diğer nedenler	11	%23,9
Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yalnızca tek başına yeterli midir?	Evet	5	%10,9
	Hayır	41	%89,1
Hata payı oranı işletmenizde en çok kimden kaynaklanıyor?	Şahsımdan	1	%2,2
	Çalışanlarımdan	45	%97,8
Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda dengesizliğe yol açacak bir hata yaptınız mı?	Evet	3	%6,5
	Hayır	43	%93,5
İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptınız mı?	Evet	4	%8,7
	Hayır	42	%91,3
Herhangi bir işlemin yevmiye defterlerinde tam ve doğru gösterilmesine rağmen büyük deftere aktarımı sırasında hesap ismi benzerliği veya başka nedenlerden ötürü yanlış hesaba kayıt yaptığımız oldu mu?	Evet	-	-
	Hayır	46	%100
Mesleki hizmet konusunda çalışanlarınızın mesleki tecrübeye ve bilgiye sahip olmadıkları için müşteriler lehine hatalı işlemler gerçekleştirdikleri oldu mu?	Evet	-	-
	Hayır	46	%100
Müşterilerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklı hatalı işlem yaptınız mı?	Evet	-	-
	Hayır	46	%100
Dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığımız oldu mu?	Evet	4	%8,7
	Hayır	42	%91,3
Bilançoda firmanın aktif hesaplarının daha iyi veya daha kötü gösterilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?	Evet	3	%6,5
	Hayır	43	%93,5
Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha farklı gösterilmesinin istenmesinin en büyük nedeni nedir?	Kredi kuruluşlarından kredi almak	19	%41,3
	Hisse senetlerinin fiyatını arttırmak	-	-
	Daha az kar payı dağıtmak	-	-
	Daha az vergi ödemek	27	%58,7
	Hisselerin borsa fiyatlarını düşürerek spekülasyon yaratmak	-	-
Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladınız mı?	Evet	-	-
	Hayır	46	%100
Gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?	Evet	1	%2,2
	Hayır	45	%97,8
Gelir ve giderlerdeki tahakkuk etme esasının yanlış kullanılması sonucu bilanço karının yüksek veya düşük gösterilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?	Evet	2	%4,3
	Hayır	44	%95,7

Tablo 3 merceğe altına alındığında, “Sahip olmadığınız uzmanlık ve tecrübeye sahipmiş gibi davranarak ahlaki olmayan bir durum sayesinde müşteri kazandınız mı?” sorusuna tüm katılımcıların hayır yanıtını verdiği görülmektedir. “Muhasebeyle ilgili yapılan hataların nedenleri en çok nelerdir?” sorusuna ise 27 kişi (%58,7) dikkatsizlik ve tecrübesizlik, 11 kişi (%23,9) iş yoğunluğu ve diğer nedenler, 8 kişi de (%17,4) bilgisizlik ve özen göstermemek şeklinde cevap vermiştir. “Muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada denetim yalnızca tek başına yeterli midir?” sorusunu da 5 kişi (%10,9) evet ve 41 kişi (%89,1) hayır olarak yanıt vermiştir.

Ayrıca, “Hata payı oranı işletmenizde en çok kimden kaynaklanıyor?” sorusuna ise 1 kişi (%2,2) şahsımdan ve 45 kişi (%97,8) çalışanlarımdan şeklinde cevap vermiştir. “Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda dengesizliğe yol açacak bir hata yaptınız mı?” sorusuna da 3 kişi (%6,5) evet ve 43 kişi (%93,5) hayır olarak yanıt vermiştir. “İşletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata yaptınız mı?” sorusu hususunda ise 4 kişi (%8,7) evet ve 42 kişi (%91,3) hayır şeklinde cevap verdiği görülmektedir.

Ek olarak, “Herhangi bir işlemin yevmiye defterlerinde tam ve doğru gösterilmesine rağmen büyük deftere aktarımı sırasında hesap ismi benzerliği veya başka nedenlerden ötürü yanlış hesaba kayıt yaptığınız oldu mu?” sorusunu tüm katılımcılar hayır diyerek cevaplamıştır. Aynı şekilde, “Mesleki hizmet konusunda çalışanlarınızın mesleki tecrübeye ve bilgiye sahip olmadıkları için müşteriler lehine hatalı işlemler gerçekleştirdikleri oldu mu?” sorusunu da tüm katılımcılar hayır şeklinde yanıtlamıştır. “Müşterilerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklı hatalı işlem yaptınız mı?” sorusu da bütün muhasebe meslek mensuplarıncaya hayır denilerek cevaplanmıştır.

Aynı zamanda, “Dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yaptığınız oldu mu?” sorusuna 4 kişi (%8,7) evet ve 42 kişi (%91,3) hayır şeklinde cevap vermiştir. “Bilançoda firmanın aktif hesaplarının daha iyi veya daha kötü gösterilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?” sorusuna da 3 kişi (%6,5) evet ve 43 kişi (%93,5) hayır olarak yanıt vermiştir. “Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha farklı gösterilmesinin istenmesinin en büyük nedeni nedir?” sorusuna 19 kişi (%41,3) kredi kuruluşlarından kredi almak ve 27 kişi (%58,7) daha az vergi ödemek cevabını sunmuştur. Artı olarak, “Benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağladınız mı?” sorusuna ise tüm katılımcılar hayır diyerek cevap vermiştir. İlaveten, “Gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?” sorusuna da 1 kişi (%2,2) evet ve 45 kişi (%97,8) hayır şeklinde cevap vermiştir. Son olarak, “Gelir ve giderlerdeki tahakkuk etme esasının yanlış kullanılması sonucu bilanço karının yüksek veya düşük gösterilmesini isteyen müşterileriniz oldu mu?” sorusuna 2 kişi (%4,3) evet ve 44 kişi (%95,7) hayır şeklinde cevap vermiştir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe hilelerini, muhasebe hatalarından ayıran en önemli unsur kasıt olup olmamasıdır. Bir başka şekilde ifade etmek gerekirse, muhasebe hileleri bilinçli yapılan eylemlerdir. Muhasebe hatalarında ise bilinçli eylem ve kasıt söz konusu değildir. Muhasebe hileleri, ilgili literatür ışığında muhasebe manipülasyonu ve mali tabloların maskelenmesi şekillerinde karşımıza çıkabilmektedir. İşletmelerin durumu ile ilgili paydaşları bilgilendirmesi ve aydınlatması beklenen finansal tabloların gerçeği yansıtması gerekmektedir. Finansal tablolarla ilgili yapılan hileler sonucunda Dünya’da ve Türkiye’de çok büyük tutarlı zararlara yol açan skandallar gerçekleşmiştir. Muhasebe hileleri sonucunda zarar görenler başta devlet olmak üzere alıcılar, ortaklar, pay sahipleri, kredi verenler ve işletmenin kendisi gibi geniş bir yelpazeye yayılmaktadır. Yapılan hata ve hileleri engelleme hususunda ise denetçiler ve iç kontrol sistemlerinin kritik bir önemi vardır.

Araştırma, Yalova ilinde ikamet eden 46 serbest muhasebeci (SM) ve serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) üzerinde anket metodolojisinden yararlanarak yürütülmüştür. Katılımcıların büyük çoğunluğu lisans mezunu, erkek ve 31-40 yaş arasında yer almaktadır. Aynı zamanda katılımcıların büyük bir çoğunluğu 11-15 ve 16-20 yıl arası tecrübeye sahiptir. Muhasebe meslek mensubu katılımcılardan büyük bir kesim 1-5 adet personel çalıştırmaktadır. Müşteri sayıları genelde 26-35 arasında değişmekte, çalışanların çoğunluğu lise mezunudur.

Çalışmanın sonuçlarına göre, muhasebe meslek mensubu katılımcıların çoğunluğu meslek ahlak kuralları çerçevesinde kurallara uygun hareket ettiğine kesinlikle katılmaktadır. Ayrıca, katılımcıların çoğu teknik olarak veya mesleki standartlara uymayan bir şekilde hareket ettiğine kesinlikle katılmamaktadır. Meslek ahlakına uymayan davranış veya işlem yapanlara verilen cezaların yeterli olduğuna da çoğu muhasebe meslek mensubu katılmamaktadır. Benzer şekilde, Türkiye’de meslek ahlakı çerçevesinde yapılan düzenleme çalışmalarını yeterlidir yargısına da katılımcıların büyük bir kesimi katılmamaktadır. Türkiye’de merkezi olarak

bir mesleki etik kurulunun kurulmasını olumlu karşılarım hususuna ise katılımcılar çoğunlukla katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Aynı zamanda, vergi uygulamaları ve vergi oranları yapılan hata ve hileler üzerinde etkilidir ifadesine çoğu muhasebe meslek mensubu katılıyorum diyerek cevap vermiştir. Bununla beraber, denetim yetersiz ise hata ve hileler üzerinde bunun da etkisi vardır ifadesine de çoğunluk görüş olarak katılmaktadır. İlave olarak, mali tablolarda tabloların gerçekliğini etkilemeyecek sayısal hata veya işlem yaptığım olmuştur ifadesine çoğu muhasebe meslek mensubu katılmamaktadır.

Dolayısıyla, araştırma bulgularına göre Yalova ilinde ikamet eden muhasebe meslek mensupları genel anlamda etik ilke ve prensipleri takip etmektedir. Ancak, araştırma sonuçlarına göre muhasebe etiği ve meslek ahlakına aykırı davranışlar hususunda yaptırımlar ağırlaştırılmalıdır. Benzer şekilde, son yıllarda belirli mesafe kat edilmiş olsa da, etik ve meslek ahlakı çerçevesinde düzenleme çalışmalarının hala yetersiz olduğu anlaşılmaktadır. Bu konuda hala atılması gereken adımlar ve hayata geçirilmesi gereken düzenlemeler mevcuttur. Araştırma sonuçlarına göre, vergi ile ilgili düzenleme ve reformların da yapılması gerekmektedir. Zira, muhasebe hata ve hileleri üzerinde mevcut vergi uygulama ile oranlarının etkisi olduğu görülmektedir. Özellikle, ekonominin zorda ve dar boğazda olduğu dönemlerde vergisel bir takım teşvikler yararlı olacak, işletmeleri rahatlatacaktır. Aynı zamanda, işletmelerin hata ve hileleri önlemede iç denetim ve dış denetime (bağımsız denetim) oldukça önem vermeleri gerektiği de araştırma sayesinde algılanmaktadır. Bu noktada hiç şüphesiz iç denetim ve dış denetimin danışmanlık fonksiyonu da kritiktir.

Bunların yanında, araştırma sonuçlarına göre katılımcı meslek mensupları sahip olmadıkları uzmanlık ve tecrübeye sahipmiş gibi davranarak ahlaki olmayan bir durum sayesinde müşteri kazanmamaktadır. Belirtilen husus, Yalova'da ikamet eden muhasebe meslek mensuplarının etik ilkelere ve ahlaki kurallara bağlı olduğunu göstermektedir. Araştırma kapsamında, muhasebe ile ilgili yapılan hataların en büyük nedeni ise dikkatsizlik ve tecrübesizlik olarak tespit edilmiştir. Bunu iş yoğunluğu ve diğer nedenler takip etmektedir. Gerçekten de muhasebe meslek mensuplarının zaman sınırları (deadlines) altında çalışmasından ve bir takım işletmelerin yeterince muhasebeci istihdam etmemesinden ötürü iş yoğunluğu hala önemli bir faktör olma özelliğini sürdürmektedir. Dolayısıyla, firmalar gerekli sayıda personel almaya dikkat etmelidir. Muhasebe ile ilgili yapılan hataların bir nedeni olarak da bilgisizlik ve özen göstermemek ifade edilmiştir. İş yaşamında bir takım muhasebecilerin uygulama yönleri kuvvetli olsa da teorik bilgilerinin yeterli olmaması bu noktadaki en büyük eksikliklerdir. O nedenle, muhasebe meslek mensupları teorik olarak kendilerini geliştirip yenilemeye, sürekli okumaya ve mevzuatı takip etmeye de önem vermelidirler.

Bir başka araştırma bulgusuna göre, muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada yalnızca denetim tek başına yeterli değildir. Bu aslında doğaldır. Zira, bir işletmenin iç kontrol sistemi de burada önem arz etmektedir. Aynı zamanda üst yönetimin bu konudaki tutum, davranış ve liderliği fark yaratmaktadır. Hiç şüphesiz, işletmenin tüm çalışanlarına da muhasebe hata ve hilelerini ortaya çıkarmada büyük görevler düşmektedir.

Araştırma sonuçlarına göre, işletmelerde hata payı oranı ise daha çok çalışanlardan kaynaklanmaktadır. Bir başka ifadeyle, katılımcı muhasebe meslek mensupları hatalar hususunda kendilerinden çok çalışanları bir neden olarak göstermektedir. Hesapların tutarını ve sonuçlarını gösteren mizanın bilançoya çevrilmesi sırasında, hesap sonuçlarının yanlış aktarılması şeklinde bilançoda dengesizliğe yol açacak bir hata ise katılımcı muhasebe meslek mensupları tarafından çoğunlukla yapılmamaktadır. Benzer şekilde, işletmelerin alacak ve borçlarının veya geçici aktif ve pasif hesaplarının birbirinden çıkarılması sonucu bazı hesapların bilançoda noksan olması şeklinde bir hata da genel anlamda yapılmamaktadır.

Ayrıca, herhangi bir işlemin yevmiye defterlerinde tam ve doğru gösterilmesine rağmen büyük deftere aktarımı sırasında hesap ismi benzerliği veya başka nedenlerden ötürü yanlış hesaba kayıt yapılması işlemi de katılımcı muhasebe meslek mensupları tarafından hiç yapılmamıştır. Buna paralel bir şekilde, mesleki hizmet konusunda katılımcıların çalışanlarının mesleki tecrübeye ve bilgiye sahip olmadıkları için müşteriler lehine hatalı işlemler gerçekleştirdikleri hiç olmamıştır. Bunun gibi, katılımcıların müşterilerinin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklı hatalı işlemin de hiç gerçekleşmediği rapor edilmektedir.

Bunun yanında, katılımcı muhasebe meslek mensuplarının dikkatsizlik sonucu borç ve alacak hesaplarını karıştırarak hatalı bir işlem yapmaları durumu nadiren gerçekleşmiştir. Bilançoda firmanın aktif hesaplarının daha iyi veya daha kötü gösterilmesini isteyen katılımcı muhasebe meslek mensubu müşterileri sayısı ise oldukça azdır. Müşterilerin büyük bir çoğunluğu böyle bir teklifte bulunmamıştır. Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha farklı gösterilmesinin istenmesinin en büyük nedeni ise kredi kuruluşların kredi almak olarak tespit edilmiştir. Firmalar daha çok kredi yoluyla fon ihtiyaçlarını karşılayabilmek için bu taleple gelmektedir. Ayrıca, daha az vergi ödeme istediği bir başka nedendir. Daha önce de vurgulandığı üzere,

ekonominin çarklarının dönmeye devam etmesi için işletmelere en azından zor ekonomik koşul ve dönemlerde bir takım vergisel avantajlar, teşvikler ve kolaylıklar sağlanabilir.

Son olarak, araştırma bulgularına göre hiçbir katılımcı muhasebe meslek mensubu benzer hesapların yanlış yerlerde kullanılması ile bölümler arası geçişten ötürü yanlış raporlama yapılmasını sağlamamıştır. Gelecek yıla ait gelir ve giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen müşterileri sayısı ise sadece bir olarak raporlanmıştır. Gelir ve giderlerdeki tahakkuk etme esasının yanlış kullanılması sonucu bilanço karının yüksek veya düşük gösterilmesini isteyen müşteri sayısı da benzer şekilde çok düşük olup, yalnızca iki kez tecrübe edilmiştir.

KAYNAKÇA

Açık, S. (2012), ” Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi” , Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16 (3), ss.351-366.

Adalı, S., Kızıl, C. (2017), ”“A Research on the Responsibility of Accounting Professionals to Determine and Prevent Accounting Errors and Frauds: Edirne Sample”, Emerging Markets Journal (EMAJ), University of Pittsburgh Press (USA), Vol. 7, No: 1, ss. 53-64, <http://emaj.pitt.edu/ojs/index.php/emaj/article/download/129/283>

Ahmad, N., Nor, J. M., Saleh, N. M. (2008), “Fraudulent Financial Reporting and Companies’ Characteristics: Evidence From Tax Audit”, (July 10, 2008), Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1158167> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1158167>.

Altıntaş, N.. (2010), “Denetimde Hata ve Hile”. Sosyal Bilimler Dergisi, ss.151-161.

Amat O., Blake J., Dowds J. (1999), ”The Ethics of Creative Accounting”, Journal of Economic Literature ,s.2.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) Report.. (2014), “Fraud Headlines”, <http://www.acfe.com> (Erişim Tarihi: 15 Ekim 2016).

Atmaca, M.. (2012), ”Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 1, ss.191-205.

Aygün, D. (2013), ”Yaratıcı Muhasebe Stratejileri”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2, ss. 49-69.

Bayraktar, A. (2007), “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, ss.9-10, 12.

BDDK. (2002), ”Pamukbank’ın Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna Devir Nedenleri”, <http://www.bddk.org.tr> (Erişim Tarihi: 20 Eylül 2016).

Birgili, E. ve Tunahan H. (2005), “Hileli Finansal Raporlama veya Pandoranın Açılan Kutusu”, İktisat İşletme ve Finans Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 231, ss.56-67.

Çıtak, N. (2009), ”Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 91, ss.81-109.

Demir, V. ve Bahadır, O. (2007), “Muhasebe Manipülasyonu - Yöntemler ve Teknikler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84, Yıl: 2007, ss.103-120.

Doğan Ç. Ö. (2011), ”Yaratıcı Muhasebe ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda İşlem Gören Şirketler Üzerinde Bir Uygulama”, İşletme Ana Bilimi Muhasebe Finansman Dalı Yüksek Lisans Tezi, s.2.

Dumanoglu, S. (2005), “Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi” Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt: XX, Sayı:1, s.349.

Elitaş, B. (2013), “Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, ss.41-54.

Emir, M. (2008), “Hile Riskinin Denetim ile İlişkisi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 88, ss.87-98.

Hasnan, S., Rahman, R. A. ve Mahenthrian, S. (2008), “Management Predisposition, Motive, Opportunity, and Earnings Management for Fraudulent Financial Reporting in Malaysia”, (December 15, 2008). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1321455> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1321455>.

- Hatunoğlu Z., Koca N., Kılılı M. (2012), “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 20, ss.169-189.
- Henry, E., G., Elizabeth, R., B. ve Louwers T. (2007), “The Role Of Related Party Transactions In Fraudulent Financial Reporting”, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=993532> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.993532>.
- Kaymak, C. (1996), ” Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, s. 63.
- Kızıl, C., Akman, V., Aras, S., Erzin, N.O. (2015), "Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı", Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1, ss.6-31. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/bujss/article/download/5000107378/5000105897>
- Kızıl, C., Çelik, İ. E., Akman, V., Şener, S. (2016), "Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama", Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, ss.1-18.
- Lennox, C. ve Pittman, J. (2010), “Big Five Audits and Accounting Fraud”, Contemporary Accounting Research, Vol. 7, No: 1, ss.209-247.
- Li, Y. (2010), “The Case Analysis of the Scandal of Enron”, International Journal of Business and Management, Cilt: 5, Sayı: 10, ss.37-41.
- Ocak, M. ve Güçlü, F. C. (2014), “Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kar ve İzlenim Yöntemine İlişkin Kavramsal Çerçeve”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 3, ss.123-135.
- Özbirecikli, M.. (2006), “Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, s.5.
- Özeroğlu, A. İ. (2014), “Finansal Aldatma ve İşletme Hileleri”, Akademik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, s.180-196.
- Romero, S. (2000), “Worldcom and Sprint End Their \$115 Billion Merger”, The New York Times Official Website, <http://www.nytimes.com/2000/07/14/business/worldcom-and-sprint-end-their-115-billion-merger.html>
- Sağlar J. ve Kandemir C. (2007), ”Enron Olayı Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 1, ss.20-39.
- Schilit, H. ve Perler, J. (2010), "Financial Shenanigans: How to Detect Accounting Gimmicks & Fraud in Financial Reports”, McGraw-Hill Education, 3rd edition.
- Süer, A Z. (2004), “Muhasebe Mesleğinde Enron Vakası ve Getirdikleri”, İstanbul Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, s.64.
- Temel, H. (2008),”Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, s.45.
- Türk Dil Kurumu. (2015), <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 7 Kasım 2016).
- Uyar U., Küçükkaplan İ. (2011), ”Finansal Tablolarda Yapılan Hile ve Hataların Firmaların Hisse Senedi Getirilerine Etkisi”, 3.Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı.
- Varıcı, İ. ve Er, B. (2013), “Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması”, Ege Akademik Bakış, Cilt: 13, Sayı: 1, ss.43-52.
- Yardımcıoğlu M., Ada Ş. (2013), “Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usülsüzlük ve Skandallar”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, ss.43-55.
- Yardımcıoğlu M., Koca N., Günay Y., Kocamaz H. (2015), “Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, ss.177-193.