



IJBEMP

BUSINESS
ECONOMICS
AND
MANAGEMENT
PERSPECTIVES

International Journal of Business, Economics and Management Perspectives

Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi

ISSN: 2458-8997

Yıl: 1, Sayı: 3, Haziran 2016, s. 12-27

Yrd. Doç. Dr. Umut Tolga GÜMÜŞ
ADÜ, İİBF, Aydın.

Hatice GÖĞEBAKAN
Muh.Finansman ABD Yüksek Lisans Öğr. ADÜ, SBE, Aydın

**MUHASEBE HATA VE HİLELERİ İLE MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK, AYDIN İLİNDE
MUHASEBECİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

MUHASEBE HATA VE HİLELERİ İLE MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK, AYDIN İLİNDE MUHASEBECİLER ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Öz

Yapılan bu çalışmada, meslek olarak muhasebecilik ve meslekte bulunanların etiğe bakışları ile muhasebe işlemlerinde yapılmakta olan hile ve hata konusu incelenmiştir. Öncelikle muhasebenin tanımı ve genel yapısı ile muhasebenin tarihsel gelişimi hakkında bilgiler ifade edilmiştir. Sonrasında ise muhasebe mesleğinde etik ve bununla beraber olarak muhasebe işlemlerinde yapılan hile ve hata konuları ele alınmıştır. Daha sonrasında ise bir anket hazırlanmış ve Aydın'da bulunan mali müşavirlerin eğitim düzeyleri, tecrübe ve deneyimleri, buldukları mesleğinin etiksel çerçevesi ve meslekteki hile ve hatalarla ilgili birtakım fikirleri alınmıştır. Mali müşavirlerin eğitim düzeyleri, tecrübe ve deneyimleri, meslekte yapılan hile ve hatalarda ve dolayısıyla mesleğin etiksel çerçevesinde etkili olduğu görülmüştür.

Anahtar kelimeler: Muhasebe, Hata, Muhasebe Hileleri, Etik

OBSTACLES AND CHEATINGS IN ACCOUNTING AND THE ETHICAL SITUATIONS IN THIS CAREER : PREPARATION OF AN INQUIRY OVER CHAMBERLAINS IN AYDIN

Abstract

In this study, general construction of accounting, the work of chamberlain and chamberlain's immoral situations and the obstacles and cheatings topics were quested. Firstly it was pointed out about accounting's comprehension and technical informations. Than, the immoral situations in chamberlain and the topics related with abstacles and cheatings in this accounting were quested. The inquiry was prepared at the end of the study and different kinds of views were taken about the chamberlains educational level, their experiences in this job, the ethical situation of this career and accounting abstacles and cheatings. It was seen in this inpuiry that abstacles and cheatings were directly related with the chamberlains educational level and their experiences in that it was an impact on ethical values of this career

Keywords: Account, Error, Accounting Fraud, Ethical

GİRİŞ

Muhasebenin ilk işlevi, gerçekleşen olayların kaydedilmesidir. Fakat bu bir başına yeterli düzeyde değildir. Kaydetme sonucunda edinilen sonuçların işleme alınarak mantıklı şekil alarak bir bilgiye dönüşmesi gerekir.

Bilhassa gelişen piyasalarda halka arz işlemleri sebebiyle sermayenin tabana yayılmasıyla çok sayıda birey bu bilgilerle ilgilenmektedir. İşletme sahipleri, yöneticiler, işletme personelleri, kredi sağlayanlar, devlet ve kamu sektörü muhasebenin ürettiği güvenilir, tarafsız, ilgili ve tutarlı bilgileri dikkate almaktadır. Bu bilgileri inceleyen taraf diğer taraflara göre daha başarılı kararlar alabilme şansına sahiptir. Kaydetme ve raporlama sürecinde bilerek yada bilmeyerek yapılan hata ve hileler, hem yapılan mesleğinin saygınlığını kötü anlamda etkilemekte hem de ilk devlet olmak üzere bir takım kişi yada kurumların zarar görmelerine sebep olmaktadır. Bu sebeple Mali Müşavirler ve iş görenlerinin hem etik olarak hem de muhasebe ilkeleri gereğince uymak zorunda olduğu bir takım zorunluluklar vardır. Bunlar, Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından yayınlanmış ve Türkiye Muhasebe Standartları'nda belirtilmiştir.

Ülkemiz'de muhasebe eğitimi, ortaöğretimde ticaret liseleri ve çok programlı liselerin muhasebe bölümlerinde; üniversitelerde ise iki yıllık eğitim veren meslek yüksek okullarında ve dört yıllık eğitim veren iktisadi ve idari bilimler fakültelerinde verilmektedir.

Etik, bireyler arasındaki ilişkilerin ahlaki açısından doğru ya da yanlış, iyi veya kötü kavramlarının temelini araştırmakta olan felsefi bir düzenidir. O halde muhasebe mesleğinde etik, kanun-

lara ve genel olarak kabul edilmiş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde işlemlerin yapılması ve toplumun değer yargılarına dikkat ederek güvenilir bilgilerin topluma aktarılması olarak ifade edebiliriz. Bu meslekte etiği olumsuz olarak etkileyen en büyük faktör de muhasebe hile ve hatalarıdır.

1. Muhasebe Kavramı

Temel açıdan muhasebe, hesap yapmaktan gelmektedir. Kaynaklarda ise, “hesaplaşma, karşılıklı olarak hesap görme, hesaplarla ilgili işlerle uğraşma, hesapların tamamı, hesapların uygulandığı yer, saymanlık benzeri anlamları kapsamaktadır (Pekdemir, 1999: 19). Muhasebe, mali nitelikli olayların parayla ifade edilebilecek şekilde kaydedilmesi, sınıflandırması, özetleyecek rapor edilmesi ve sonuçları yorumlama bilimidir (Sevilengül, 2005: 11).

Mesleki bakımdan muhasebe, işletmede meydana gelen ve parasal açıdan açıklanan olayları ve işlemleri sırasıyla Toplayıp, kaydedip, sınıflandırıp, raporlar şeklinde özetleyerek ve raporları analiz edip, yorumlayarak ilgili şahıslara bilgi sağlayan bilim, sanat ve uygulamadan meydana gelmiş sistemdir (Ergin, 2005: 16).

Özünde muhasebe değişim işlemler ile, benzeri nitelikte maddi olarak ölçülebilen iktisadi faaliyetlerden meydana gelmektedir. Şüphesiz, İşletme dahilinde oluşan bazı olaylar değişim işlemi olmadıkları için işletme üzerindeki etkileri nedeniyle muhasebenin konusu olurlar. Misal, faiz tahakkukları, bazı malların zarara uğraması, giderlerin geciktirilmesine benzer olaylar işletmeyi etkileyen ekonomik durumlardır ve muhasebenin çalıştığı konulardan biridir. Bu nedenle muhasebenin hedefinin, işletmede meydana gelen bütün olayları maddi açıdan ölçmek ve çeşitli ekonomik kararlarla ilgili bilgi sağlamak olduğunu varsayabiliriz. Bu bilgiler ışığında muhasebenin sadece bir kayıt işi ve veri elde edilmesi faaliyeti olmadığını açık bir şekilde ifade etmek mümkündür (http://www.dokumanlar.com/dosya.asp?islem=gor&dosya_no=146325: 2016)

Muhasebe 3(üç) hizmet sağlamaktadır:

1. Defter Tutma
2. Asıl Muhasebe
3. Kayıtların Denetimi ve Onayı

Defter Tutma (Book-Keeping) faaliyetinin; meydana gelen olayların tespit edilmesi, bu olayların fonksiyonlarının sınıflandırılması ve kaydedilmesi işlemlerini kapsamaktadır (Marşap, 1996: 119).

Asıl Muhasebe (Accounting) ise; özetleme, yorumlama, rapor haline getirme ve bilgi verme faaliyetlerini ifade etmektedir (Marşap, 1996: 119).

Kayıt altına alınanların Denetimi ile Onayı; kayıtlar ve kayıtlara bakılarak oluşturulan raporlar (Gelir Tablosu, Bilanço) işletme tarafından görevlendirilen şahıslar tarafından kamu yetkilileri ya da görevlendirilen bağımsız uzmanlar tarafınca denetlenir ve onaylanır. Gerçekleştirilen denetim ve onaylamanın nedeni, kayıtlarla ilgili çalışan kişinin ve işletmenin muhasebe tekniğiyle ilgili olarak, sorumlu şahısların çıkarları açısından hesap verebilmelerini sağlamaktır (Marşap, 1996: 119).

Muhasebe, işletmeyle alakalı bütün şahıs ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları finansal nitelikli bilgileri tedarik edip bunları rapor şeklinde ilgililere aktarırken aynı zamanda iktisadi sosyal ve teknolojik alanlarda meydana gelen gelişmelerin etkisiyle de sağladığı faydaların alanını daha genişletmekte ve niteliklerini güçlendirmektedir (Marşap, 1996: 119).

1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Günümüzdeki muhasebenin kayıt yönteminin 14. ve 15. Yüzyıllarda İtalya ki ticaret yapan şehirlerindeki faaliyetler sonucunda ilerlediği düşünülmektedir. Sistematik açıdan muhasebenin önünü açan iki taraflı kayıt sistemini 1494 senesinde İtalyan papaz ve matematikçi Luca Pocioli yazılı şekle getirmiş ve bilimsel anlamda ilk defa muhasebe sistemini faaliyete geçirmiştir. Bu sebepten Luca Pocioli tarihte muhasebenin babası olarak nitelendirilir. 19. Yüzyılın ilk yarısına kadar Avrupa ülkelerinin büyük bir bölümünde ve Amerika Birleşik Devletleri'nde çift kayıtlı muhasebe sistemi kullanılmaya başlanmıştır. Bu dönemde gerçekleşen sanayi devrimi, teknolojik ilerlemeler, büyük işletmelerin sahneye çıkması, işletmelerde yönetimin uzmanlık halini alması ise muhasebe kavramının ve uygulamalarının daha geniş açıdan incelenmesini gerektirmiştir (Yazıcı, 1986: 17).

Günümüzdeki anlamda muhasebeye 1360'lı senelerde, bugünkü İran'da rastlanmıştır. Bu dönemdeki muhasebeciler, mesleki açıdan çok iyi gelişmiş, bilgili ve üstün kişiler tarafından oluşmaktaydı. Bu sebeplerden ülkede muhasebe mesleği saygınlığı kabul edilmiş bir meslek olarak ilgi görmekteydi.

Muhasebe ve denetleme mesleğinin, günümüz anlamda yasal şekilde düzenlenmesi faaliyetleri 1880’li senelerde başlamıştır. Özellikle 1900’lü yılların ilk dönemlerinde daha fazla görülmektedir. İlk örgütlenme ve düzenlemelerin Almanya, İngiltere, Fransa ve Amerikan Birleşik Devletlerinde uygulandığı, bunları ise diğer Dünya ve Avrupa ülkelerinin takip ettiğini bu alanda gerçekleştirilen araştırmalardan çıkan bir sonuç olarak kabul edebiliriz. Muhasebe ve Denetim mesleğine, Dünyada gerçekleşen 1929 ekonomik buhranın yaşandığı sene ve takip eden senelerde daha fazla önem verildiği ve yasal çalışmaların daha fazla bu senelerde yapıldığı bilinmektedir (Yazıcı, 1986: 17).

1.3. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin işlem ve faaliyetleri kayıt altına alırken belirli standartlara uyması şarttır. Bu şekilde, muhasebe faaliyetleri belli kurallara dayatılmış ve uygulamada meydana gelebilecek çeşitli yanlışlıklara karşı önceden tedbir elde edilmiş olur. Muhasebenin temel kavramları muhasebe bilgisinin bir esasa dayanmasını, bu bilgiyi ise kullananlara daha sağlıklı, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi elde edilmesine olanak sağlamalıdır. Muhasebeyle ilgili 12 temel kavram belirlenmiştir. Teorik bir bilgi olarak bakılmasına karşın uygulamada işletmeler bakımından muhasebeye fayda sağlayacak olması sebebiyle önem arz etmektedir. 1 sıra numaraları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde de belirtildiği şekilde finansal raporların hazırlanmasında esas alınacak 12 temel kavram aşağıdaki gibidir (Özer, 1998: 11).

- Sosyal Sorumluluk,
- Kişilik,
- İşletmenin Sürekliliği,
- Dönemsellik,
- Parayla Ölçülme,
- Maliyet Esası,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme,
- Tutarlılık,
- Tam Açıklama,
- İhtiyatlılık,
- Önemlilik,
- Özün Önceliği,

1.4. Etik

Etikle ilgili çalışmaların 2500 yıl öncesinde Yunan filozoflarınca yapıldığı bilinmektedir. Etik kavramı daha çok Aristo’nun uğraşları sonucu ortaya çıkmıştır. Aristo’nun etik anlayışı toplumsal ve tarihsel olaylardan etkilenmiştir. Etikle ilgili çalışmalar her ne kadar 2500 yıl öncesine dayansa da meslek hayatında özellikle son yıllarda araştırma konusu olmuştur (Aymanıuy ve Sarıoğlan, 2005: 26). Özellikle son 30-40 senelik zamanda birçok bilim dalı etikle ilgili çalışmalarını yakından takip etmeye başlamıştır (Sabuncuoğlu, 2011: 1).

Etik kavramı bu kadar çok kullanılmasına rağmen ortak bir tanım ortaya konulamamıştır. Etik kavramı soyut bir kavramdır ve birçok kelimenin yerine kullanılabilir. Bu yüzden çok kullanılan bir kelime olarak karşımıza çıkmaktadır (Bayram, 2005: 3). Kelime anlamı olarak “gelenek, görenek anlamına gelen etik kavramı, neyin doğru neyin yanlış olduğunu ortaya koyan bir felsefe dalıdır”. Esas olarak insan hayatında ahlaklı ve erdemli bir hayatın nasıl ortaya çıkacağını açıklamaya çalışmaktadır. Latince kökenli bir kelime olup ahlaki kuralların incelenmeye başlanması sonucu ortaya çıkmıştır (Bener, 2007: 4). Yunancada ethos biçiminde yer almaktadır. Karakter anlamına gelmektedir (Aymanıuy ve Sarıoğlan, 2005: 26).

Literatüre bakıldığında etikle ilgili çok farklı tanımlar yapılmıştır. “Etik, Toplum bireyi, toplum ve kurumlar bakımından nelerin iyi, nelerin kötü olduğu konusunda görev, moral ve zorunluluk olduğunu belirleyen bir disiplindir” (Çukacı, 2006: 91). “Etik, insanların oluşturduğu toplumsal ve bireysel ilişkilerin özünü oluşturan değerleri, normları, doğru ile yanlış, ya da iyi ile kötü gibi ahlaksal bakımdan araştıran felsefe disiplindir” (Yürütücü ve Gürbüz, 2001: 158).

Etiğin en önemli iki özelliği her alanda kendini göstermektedir. Bu özelliklerden biri etiğin dinamik bir süreç olması, diğeri ise insanlar arasında ilişkilerde etiğin kendisini somutlaştırarak göstermesidir. (Kutlu, 2011: 2).

Etik felsefesi insan davranışlarını ve hareketlerini araştırma konusu yapmaktadır. Her insanın üzerine düşen görevi tam ve insan yararı olacak şekilde yapması etiğin asıl felsefesini oluşturur. Etik insanlara yaşamlarının her anında neyin doğru neyin yanlış olduğunu gösterdiği için bütün toplumlar kendilerine göre bazı normlar ortaya koymuşlardır. Ancak bu normlar bazı toplumlar tarafından benimsenirken bazı toplumlar tarafından yadırganmıştır. Onun için neredeyse tüm toplumların kendilerine özgü bir takım etik normları mevcuttur. Bu etik normlar bazen dine bazen de meslek dallarının özelliklerine göre şekillenmektedir. Sanayi toplumuna geçişle ve küreselleşmenin artmasıyla daha açık ve belirgin normların belirlenip uygulanması gerekmektedir. Fakat günümüzde gelişmemiş toplumlarda hala etik normlarının varlığından söz edilmemektedir. Böyle toplumlarda da kurumlara olan güven duygusunu azaltmaktadır (Zeytin, 2007: 53-54). Her ne kadar etik ilkeler toplumdan topluma farklılık gösterse de aslında amaç kişilerin huzurlu bir biçimde yaşamlarını sürdürmelerini sağlamaktır. Günümüzde iş hayatında etik değerlerle bağdaşmayan hareketlerin ortaya çıkması, yapılan işlemlerin usulsüz yapılması gibi nedenlerden dolayı etiğin önemi ortaya çıkmaktadır (Saylı, 2009: 173).

Küreselleşme ile birlikte işletmeler arası rekabet artmıştır. Rekabetin artmasıyla firmalar arasında pazar paylarını korumak ve kârını maksimum düzeye çekmek için bir yarış başlamıştır. Bunun neticesinde de işletmeler insanlar gibi etik dışı yollara başvurmaya başlamışlardır (Sökmen ve Tarakçıoğlu, 2013: 19-20)

Her birey hem toplumda hem de işletme de huzurlu ve düzenli bir ortamın olmasını ister. Böyle bir ortamda insanlar nasıl davranacağını da iyi bilir. Düzenli bir ortamı oluşturmakta belirlenmiş olan etik kurallara uymakla sağlanacaktır (Küçükkaraduman, 2006: 15). Etik kavramı yasalarla ortaya çıkan bir kavram olmayıp aksine insanlar arası iletişimlerin sonucu ortaya çıkmış bir kavramdır (Özbek, 2003: 13).

1.5. Etik Davranışları Etkileyen Faktörler

Etik davranış doğruyla yanlış birbirinden ayırarak, doğru olanı seçme ve ahlaklı bir şekilde davranma biçimidir. Ahlaklı davranışta toplum bireylerinin, toplum açısından iyi, güzel, doğru olarak kabul ettikleri bazı normlarına uygun şekilde davranmaktır. Bazı şahısların toplumun bu kurallarını algılamaları farklı bir biçimde olmaktadır. Toplumun huzurunu sağlamada en önemli etken hukuki kurallara uymaktır. Mesleki davranışı etkileyen unsurların yasalardan çok daha geniş kapsamlı olduğunu kabul etmek gerekir (Sözbilir, 2000: 20).

1.5.1. Yasaların Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi

Yasalar toplum düzenini korumak için bazı yaptırımlar koymuştur. Bu yaptırımlar yapılmaya başlandıkça hukuk kuralı olarak yasaladır. İnsanların bazı davranışlarının yasaya uygun, bazılarının ise yasaya uygun olmadığı görülür. Yasaya uygun davranışlar ahlaklı, uygun olmayanlar da ahlak dışı davranışlar olarak değerlendirilir. Genel hukuk kuralları dışında meslek kuruluşlarının da mesleki saygınlıklarını arttırmak ve meslek mensupları arasında birlik ve düzeni sağlayabilmek için çıkardıkları ve uygulanmasını takip ettikleri kuralları vardır. Bu kurallara uymayan meslek mensubuna aykırılık düzeyine göre yaptırımlar (cezalar) verilmektedir. İnsanlar nelerin doğru nelerin yanlış olduğu mevzuunda görüş birliğine sahip olursa, olaylar hakkındaki bilgi daha tarafsız olarak kolayca yayılır ve kamuoyunda sağlıklı bir şekilde değerlendirilir. İstikrarı bozucu davranışlar yasalar tarafından yansız ve ödünsüz olarak uygulanarak cezalandırılmalı ve istikrarı artırıcı davranışlar ödüllendirilmelidir (Sözbilir, 2000: 23).

1.5.2. Geleneklerin Etik Davranış Üzerine Etkisi

İnsan davranışlarının bir çoğunu yasalarla düzenlemek mümkün olamaz. Yasalar da yeri olmayan fakat toplumun ahlaklı değerleri dışındaki davranışları önemsememek mümkün değildir. Buradan da mesleki ahlakla ilgili değer yargılarının yalnızca yasalara değil; aynı zamanda toplum da geleneksel olarak kabul görmüş davranışlarla oluşması gerekir. Ahlaklı olmayan davranışlar toplumun iktisadi politik ve sosyal yapısında istikrarsızlığa sebep olacağından toplum tarafından tepkilerle karşılaşır. “Doğru olanları yapmanın yasa olduğu bir toplumda” toplumun çıkarları bireylerin çıkarlarından daha önce gelmektedir (Sözbilir, 2000: 25).

İktisadi, sosyal ve politik yapılar istikrarlıdır. Ahlaki kodlar (prensipler, standartlar ve değerler) bir toplumda rahat bir şekilde eylem ilkesine dönüşebildiği için, toplumların hali hazırdaki eriştikleri ekonomik, sosyal ve politik kalkınma düzeyleri ahlaki kodlara uyan davranış şekilleri gösterip göstermediklerinin yada toplum olarak doğru olanları yapıp yapmadıklarının göstergesi olarak açıklanabilir. Bu göstergenin en büyük yararı, toplumların değişen dünyanın şartlarına ne kadar başarılı olabilecekları yönünde pratik bir değerlendirme aracı olarak değerlendirilmektedir. Küreselleşme süreci uluslararası rekabeti yoğunlaştırmaktadır. Toplumların bu süreçten olması gerektiği gibi faydalanmaları ancak ve ancak başarılı bir üretim, pazarlama ve finans teknikleri oluşturmalarına ve bilim toplumu olma niteliğine sahip olmalarına bağlıdır(Sözbilir, 2000: 25).

1.6. Muhasebe Mesleğinde Etik

Güvenilir ve doğru bilginin aktarılmasını imkan kılacak olan, meslekte faaliyet gösteren kişinin ahlaki anlayışı biçimidir. Bilgiyi aktaran meslek çalışanı olduğuna göre onun göstereceği ahlaki yada ahlaki olmayan tutum ile davranış bilgidен faydalananların verecekleri kararları olumlu bir şekilde yada olumsuz bir şekilde etkileyecektir(Uyar, 2010: 1).

Muhasebe çalışanlarının verdikleri karar ve işler kişileri, iş yerlerini ve diğer çeşitli kurum ve kuruluşları önemli derecede etkiler. Muhasebe meslek çalışanının aldığı karar ve yaptığı işler, bir iktisadi birimin ortaklarına yapacağı ödemeyi, bir yatırım dolayısıyla aktarılacak miktarı, farklı bir iktisadi ürünün başarılı olmasına yada başarısızlığını ve ödenmesi gereken vergi miktar ve oranını değiştirebilir (Larson, 1995: 4-5). Bilhassa muhasebe meslek çalışanlarının tuttıkları kayıtlarından doğan sonuçlardan direkt ve dolaylı olarak etkilenen tarafların çok büyük kesimler olması, tutulan kayıtların ülkede bulunan vatandaşların refah düzeylerini etkilemesi, muhasebe mesleğindeki uygulayıcıların meslek etiğine yaklaşımlarında daha dikkatli bir davranış ve tutum izlemelerini mecbur kılmaktadır (Ayman-kuv ve Sarıoğlan, 2000: 125).

Muhasebenin bilgi sunma fonksiyonu incelendiğinde muhasebe mesleğinde etik; meslek mensuplarınca kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulmasıdır(Uyar, 2000: 1). Muhasebe meslek mensuplarınca oluşturulan etik kurallara göre muhasebe mesleğinde etik ise genel olarak bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki özen ve titizlik, reklâm yasağı, sır saklama ve bunun gibi özelliklerden oluşmaktadır (Özoçak ve Baş, 2000: 1).

Son dönemlerde muhasebe etiğine duyulan ihtiyaç, A.B.D’ de meydana gelen Enron ve benzeri muhasebe skandalları gibi çeşitli kurumsal başarısızlıklar nedeniyle dünya çapında yeniden gündeme gelmiş ve etiğe olan ihtiyacı göstermiştir(Kılıç, 2002: 428). Küresel olarak da etik kurallar oluşturmak için meslek çalışanları tarafından faaliyetler yapılmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC) Etik Komitesi Forumu; standart belirleyicileri, düzenleyicileri, muhasebe kurumlarının önderleri ve dünyadan meslek çalışanlarından meydana gelen yaklaşık 150 katılımcıyla 11 Ekim 2005 tarihinde Brüksel’de gerçekleşmiştir.

(<http://www.turmobil.org.tr/web/bulten/T.Haber%20%20Subat06.pdf> , 2016).

Forum; IFAC Etik Komitesinin yakın tarihte yenilenen meslek çalışanları için etik kurallarının bilinirliğini bakımından güçlendirmeyi ve etik kurallarının denetçi bağımsızlığını daha iyi bir biçimde nasıl sağlayacağı konusunda girdi sağlamayı hedeflemiştir. Katılımcılar, bağımsızlıkla ilgili olarak denetçilerin beklentileri konusunda hem meslek çalışanları hem de düzenleyicilerin eğitimine olan ihtiyaç üzerinde ciddi bir biçimde durmuştur. IFAC Etik Kurallarının Dünya çapındaki bütün muhasebe çalışanlarının başvuracağı tek bir küresel etik kurallar mevzuatı olması gerektiği şeklinde önerilerde bulunmuştur: IFAC’ın yaptığı düzenlemeler, Ülkemizde 3568 sayılı yasanın ilgili maddesince tespit edilmiş ve bütün serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından uyulmaları zorunlu kılınmıştır. IFAC’ın yayınladığı “Meslek Mensupları İçin Meslek Ahlakı Kuralları” yönetmeliği ilk Evrensel düzeyde oluşturulmuş olan kurallar olmasından ötürü çok büyük bir öneme sahiptir. Yönetmelik iki ana bölüme ayrılmıştır. İlk bölüm olan (A) bölümünde mesleki icraatta bulunan tüm muhasebeci gruplarını kapsamaktadır. Diğer bölüm olan (B) bölümünde ise sadece piyasada faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından uygulanması gereken kuralları kapsamaktadır. Bu kurallar aşağıdaki gibi belirlenmiştir(IFAC, 1994: 437-438).

A) Mesleki İcraatta Bulunan Tüm Muhasebeci Gruplarına Uygulanacaklar:

- Gizlilik

- Meslek Ahlakı Çıkmazlıklarının Çözümü
- Vergi Uygulamaları
- Tarafsızlık
- Mesleki Yeterlilik
- Uluslararası Aktiviteler İlan Etme

B) Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere Uygulanacaklar:

- Bağımsızlık
- Ücretler ve Komisyonlar
- Diğer Meslek Mensupları İle İlişkiler İlan ve Teşvik
- Müşterinin Parası
- Faaliyetlerin ve Uygulamanın Birbirine Uymaması

1.6.1. Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu Temel İlkeleri

Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından oluşturulmuş ve bünyesinde bağımsız şekilde faaliyette bulunan bir standart belirleme merkezidir. Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu, muhasebe meslek çalışanları için bütün dünyada uygulanacak, devlet çıkarına yönelik yüksek kaliteli etik standartları geliştirip yayınlar. IFAC'ın Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları ve Yorumları; devlet için faaliyette bulunan, özel iş yerlerinde çalışan, eğitim alanında ve kamu sektöründe çalışanlar da dâhil olmak üzere tüm muhasebeciler için geçerlidir. IFAC'ın belirlediği temel ilkeler ışığında meslek çalışanlarının aşağıdaki 5 maddeye mensup olmaları bağlayıcıdır(<http://siteresources.worldbank.org/EXTECAADVPRO/Resources/1934187-1145894493844/IESBA.pdf>, 2016).

- **Bütünlük:** Meslek çalışanları, mesleki görevlerini icra ederken dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır.
- **Nesnellik:** Meslek mensupları, önyargılar, çıkar çatışmaları yada başka bireylerin etkisinin, nesnel olmalarına engel olmasına izin vermemelidir.
- **Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen:** Meslek çalışanı, mesleği açısından bilgi ve yeteneklerini, müşteri yada işverenin mevcut gelişmeler durumunda tecrübeli bir biçimde mesleki hizmetten faydalanmasına yardımcı olmalıdır.
- **Gizlilik:** Meslek sorumluları, mesleki ve iş ilişkileri sayesinde elde etmiş olduğu bilgileri korumak zorundadır. Yasal ya da mesleki bir hak ve yükümlülüğü olmadığı müddetçe gerekli veya özel bir yetki almadığı sürece bu bilgileri başka kişilere vermemelidir.
- **Mesleki davranış:** Meslek çalışanı, ilgili yasa ve yönetmeliklere uymak zorundadır. Bu konuda mesleğinde güvensizliğe sebep olabilecek olaylardan uzak durmalıdır.

1.7. Muhasebede Hata Kavramı

İşletme; üretim faktörlerini planlı ve sıralı bir biçimde bir araya toplayarak hizmet veya mal üretimini gerçekleştiren birime denmektedir. Diğer bakımdan ise; toplumların ihtiyaç duyduklarını karşılamak için hizmet ve mal üretiminde faaliyette bulunan ekonomik birimler olarak da tanımlanabilmektedir. İşletmenin genel açıdan 3 amacı vardır.

Bunlar; ekonomik kâr elde edebilme; işletmenin başarısının denetlenmesinde ve ölçülmesinde terazi olarak kullanılabilmesinin yanında, devlete ödenecek vergi vb. hukuki yükümlülüklerin yerine getirilmesini de amaçlayan bir araçtır. İşletmelerin en temel amacı olarak da sahneye çıkmaktadır. Topluma ve kamuya hizmet etme; işletmeler, elde ettikleri kârın belli bir kısmını devlete vergi olarak teslim ederken, diğer bir kısmını da çalışanlarına ve ortaklarına dağıtarak sosyal sorumluluklarını da yerine getirmeye çalışmaktadırlar. Bu şekilde daha başarılı ve uzun ömürlü olma avantajı elde etmeye çalışırlar. Yaşamını devam ettirme; işletmeler, kâr elde etme ve kamu ile topluma hizmet etme sorumluluklarını gerçekleştirmek için mantıklı bir denge kurmak zorundadırlar. Bu denge kurulduğu zaman işletmeler uzun süreli olurlar. İşletmeler kısa sürede aşırı kâr elde etmeyi hedefliyorsa, ya sunduğu ürün ve hizmetlerin fiyatlarını yüksek tutacak ya da topluma ucuz ve kalitesiz ürün sunacaktır. Bunun sonucunda ise işletme belli bir zaman sonra piyasadan çekilmek mecburiyetinde kalacaktır (Gökbulut, 2012: 1-2).

İşletmeler; belirli bir ölçüde kâr elde etmek ve hizmet üretmek için üretim faktörlerini tecrübeli ve düzenli olarak bir araya toplayıp tüketicilerin ihtiyaç ve istekleri doğrultusunda ürün ve hizmet veren yada pazarlayan ekonomik, teknik ve sosyal kuruluşlardır. İşletmeler var olabilmek ve hedeflerine ulaşabilmek için belli bir organizasyon şekline ihtiyaç duymaktadır. İşletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için belli sorumlulukları başarılı şekilde yerine getirmeleri gerekmektedir. Bu sorumluluklar sistematik bir biçimde paylaşılmalıdır ve işletmelerin hedeflerine ulaşması belli bir koordinasyon etrafında yapılmalıdır. İşletmelerin pazarlama, üretim, finans, muhasebe, ar-ge, halkla ilişkiler gibi fonksiyonları bulunmaktadır (Esen, 2012: 2).

1.7.1. Hata Kavramı ve Tanımı

Kelime olarak hata (Türkçe) Literatürde "yanlış, bilmeyerek ve istenmeyerek yapılan yanlış, yanlışlık, kusur, yanlış" olarak ifade edilmektedir. (www.tdk.gov.tr, 2016).

Bireylerin gerek iradesinin oluşması sırasında, gerekse iradesini beyan etmesi sırasında, tedbirsizlik, dikkatsizlik gibi istenmeyen sebepler ve herhangi bir dış etki durumu olmaksızın, gerçek iradesine uymayan bir beyanda bulunma sırasında hata gerçekleşir (Ardıç ve Ersol, 2007: 68-69). Hata, meslek mensuplarının bilmeyerek yapmış oldukları yanlışlıklardır diyebiliriz.

Muhasebede gerçekleşen hataları dikkatsizlik, unutkanlık ve bilgisizlik yüzünden muhasebeyle ilgili kayıt ve hesaplarda yapılan yanlışlıklar olarak görebiliriz. Muhasebe hataları; genel yasalara, yasal mevzuata, kabul görmüş muhasebe ilkelerine, işletmenin politikalarına, doğruluğu kabul edilmiş diğer prensip ve ilkelere aykırı fakat kasıt unsuru barındırmayan davranış olarak tanımlanmaktadır (Kirik, 2007: 39).

Statements On Auditing Standarts (SAS) hataları; mali tabloların oluşturulmasında, hesap kalemlerinde ve hesaplarda, muhasebe ilkelerinin yerine getirilmesinde ve olayların yorumlanmasında, yönetsel ve matematiksel yanlışlar olarak açıklamaktadır (Özşahin, 2000: 88).

1.7.2. Muhasebe Hatalarının Nedenleri

Muhasebe hatalarını oluşturan işlem ve olaylarda bir istek veya kasıt unsuru yoktur. Tamamen çalışanların, iş yoğunluğu, dikkatsizlik, bilgisizlik, ihmal, tecrübesizlik ve yeterli özenin gösterilmemesi gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır (Koca, 2005: 33).

1.7.2.1. Dikkatsizlik

Muhasebeye ait olaylar ve işlemler gerçekleştirilirken mesleki yeterlilik ve mesleki bilgi çok önemlidir. Fakat mesleki bilgi ve yeterlilik, hataların olmaması için tek başına yeterli değildir. Meslek mensupları dikkatsizlikten kaynaklan birçok yanlışlıklar yapmaktadır. Yapılan bu yanlışlıklar ay veya yıl sonlarında kesin mizan alımı esnasında ortaya çıkmaktadır. İç kontrol sisteminin gelişmiş olduğu işletmelerde, istenmeden yapılan bu hatalar kısa sürede ortaya çıkartılarak, daha büyük hatalara neden olmadan düzeltilebilmektedir (Kirik, 2007: 40).

1.7.2.2. Bilgisizlik

İşletmelerde muhasebe departmanında çalışan kişiler veya bağımsız olarak çalışan meslek mensupları, yeterli bilgi ve donanıma sahip olmalıdır. Meslek standartlarını veya yürürlükteki kanun, yönetmelik ve ilkeleri iyi derecede bilmeleri gerekmektedir. Yeni başlayan personelin yapmış oldukları yanlışlıklar büyük hatalara neden olabilmektedir. Bu yüzden yeni başlayan kişilere, işletme içi seminerler, konferanslar düzenlenerek personellerin yeterli bilgi ve donanıma sahip olması sağlanmalıdır (Koca, 2005: 35).

1.7.2.3. Yorgunluk

Muhasebe mesleği, yüksek tempo da ve belli bir zaman çerçevesinde yapılan meslektir. Her beyanın, son düzenlenme tarihi vardır. Bu yüzden meslek mensupları veya muhasebe mesleğiyle uğraşan kişiler, bu yoğun tempoda çalışırken yorgunluktan dolayı yanlışlıklar yapabilmektedir. Bu sebeplerden doğan hataları önlemek için, işletme içerisinde iş bölümü ve iş planı hazırlanarak, yapılan hatalar en az seviye indirilebilmektedir (Koca, 2005: 37).

1.7.2.4. Tecrübesizlik

İşletmelerde karşılaşılan sorun ve hatalar meslek mensuplarına tecrübe kazandırmaktadır. İşletmelerde, mesleğe yeni başlayan personellerden kaynaklan birçok hata ortaya çıkmaktadır. Bu hataların en aza indirilmesi için, meslek mensubu olacak kişilerin stajlarını çalışarak tamamlamalıdır. İşletmelerde yeni başlayan kişilerin işe uyum süreçlerinde partnerler görevlendirilmelidir. Bu sayede tecrübesizlikten ve bilgisizlikten kaynaklanan hatalar en az düzeye inecektir (Kirik, 2007: 39).

1.7.3. Muhasebe Hata Türleri

Küreselleşmenin ve teknolojinin her geçen gün gelişmesiyle muhasebe mesleğinde bilgisayarlı sistemlere geçilmiştir. Yeni gelişen bilgisayar donanım sistemleri muhasebede gerçekleşen hataları en az seviye indirir de bilgisizlik, tecrübesizlik, iş yoğunluğu, dikkatsizlik gibi nedenlerden kaynaklanan hataları ortadan kaldıramamıştır (Kirik, 2007: 40).

1.7.3.1. Matematiksel hatalar

Matematiksel hatalar, muhasebe işlem ve kayıtlarına ilişkin hesaplamalarda dört işlemlerden kaynaklanan hatalardır. Matematiksel hatalar, genel olarak katma değer vergisi, amortisman, yeniden değerlendirme, maliyet artış fonu gibi aritmetik işlemlerle ortaya çıkmaktadır. Örneğin; dönem sonunda sürekli envanter yöntemi kullanan bir işletme, birikmiş amortisman hesabını 100,00 TL iken, yanlışlıkla 200,00 TL toplayarak, dönem karının 100,00 TL düşük çıkmasını neden olmuştur. Bu tür olaylar mükelleflerin devlete ödeyeceği verginin daha az olmasına neden olmaktadır. Günümüzde matematiksel hatalar, bilgisayar programları sayesinde en aza inmiştir. Fakat günümüzde meslek mensuplarının, sayıları bilgisayara hatalı yazmasından kaynaklan, matematiksel hatalar ile karşılaşmaktadır (Küçük-savaş, 2006: 351).

1.7.3.2. Kayıt hataları

Muhasebe ile ilgili işlem ve olayların muhasebe defterlerine kaydı esnasında, ortaya çıkan rakam ve hesap yanlışlıklarıdır. Kayıt hataları, rakamsal hatalar, hesap hataları, hesapların borç ve alacak taraflarının karıştırılması şeklinde sınıflandırılmaktadır (Kirik, 2007: 41).

1.7.3.3. Nakil hatalar

Muhasebe meslek mensuplarının, muhasebeyle ilgili işlem ve olayları, sayfaya, deftere, mizana veya yevmiye defterine, kaydedilen bir işlemin büyük defterlere aktarırken yapılan rakamsal veya hesap yanlışlıklarıdır. Günümüzde bilgisayar paket programları kullanıldığı için bu tür hatalar azalmıştır (Kirik, 2007: 47).

1.7.3.4. Unutma ve tekrar kayıt hataları

Muhasebeyle ilgili işlemlerin ve olayların birden fazla kaydedilmesi ve dönemsellik gereği, evrakların döneminde veya hiç kaydedilmemesinden dolayı meydana gelen muhasebe hatalarıdır (Kirik, 2007: 48).

1.7.3.5. Bilanço hataları

Ticaret firmalarının belli dönemler, daha ziyade mali yıl sonunda alacak ile verecek durumlarını açık bir şekilde göstermek üzere hazırladıkları özel tablolarıdır. Bilançolar, işletmelere yatırım yapacak olan kurumlara, kredi verenlere, işletme sahiplerine, işletmelerin ilişkide olduğu kurum ve kuruluşların işletmeyle ilgili ihtiyaçlarını net ve doğru bir şekilde almaları için hazırlanır. Bilançoların belli standartlarda ve doğru şekillerde hesaplanması için bazı ilke ve kuralları vardır. Meslek mensuplarının bu ilke ve kurallara uymamasından dolayı bilanço hataları ortaya çıkmaktadır (Akdoğan ve Tanker, 2001: 60).

1.7.3.6. Telafi edici hatalar

Meslek mensuplarının veya muhasebe elemanlarının hatalarını gizlemek için yapılan hatalardır. Dürüst olmayan meslek mensupları, zorunlu olmalarına rağmen bulmak istemedikleri, bulmaya çalışmadıkları hataları gizlemek içinde kasten bu hatalara başvurabilir. Bu nedenden dolayı çok tehlikeli bir hata türüdür. Yapan kişilerin niyetlerine göre hileye dönüşebilir (Aksoy, 2006: 28).

1.7.3.7. Vergi incelemelerindeki hatalar

Vergi incelemelerindeki hatalar yapılaş amaçlarına göre KDV uygulamalarında karşılaşılan hatalar, amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamalarındaki hatalar, gider ve maliyet artırıcı hatalar, muafiyet ve istisna uygulamalarına ilişkin hatalar stopaj uygulamalarındaki hatalar, sabit kıymet yenileme fonu uygulamalarındaki hatalar, gelir ve kurumlar vergisindeki hatalar olarak sınıflandırılabilir (Küçük-savaş, 2006: 365).

1.7.3.8. TMS-8 Muhasebe hataları ve raporlamaya etkileri

Ülkemiz Muhasebe Standartları Kurulu 22.02.2004 ve 2004/6924 sayılı kararı ile finansal tabloların güvenilir, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, ihtiyaca uygun ve tutarlı finansal bilgiler oluşturulması için Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulmasını hedeflemektedir. Oluşturulacak olan bu standartların hedefi, kullanılacak olan muhasebe politikalarının seçilmesi, değiştirilmesi, muhasebe tahminlerinde ve politikalarında meydana gelen hataların ve değişikliklerin düzeltilmesine yönelik muhasebeleştirme ve açıklama durumlarını düzenlemektir. Standartlar, işletmelerin finansal cetvellerinin güvenir-

liğini artırmak ile önceki dönemlerdeki finansal tablolarla veya başka işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırabilirliğini artırmayı hedeflemektedir. (Okay, 2011: 46).

1.8. Hile Kavramı

Hile, işletme ve diğer iş faaliyetleri de dahil olmak üzere hayatın tamamını kapsayan çok genel bir kavramdır.

Hile kavramı Birini yanıltmak, aldatmak üzere yapılan düzen, dolap, oyun, entrika, desise ve çıkar sağlamak üzere bir şeye değersiz bir şey katma olarak tanımlanabilir.

Hile, kurumun veya bir kişinin varlığını haksız bir biçimde kullanma veya el koyması olarak tanımlanabilir. Diğer bir hile tanımı ise; herhangi çalışanın çalıştığı işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını kasıtlı bir şekilde uygun olmayan bir şekilde ele geçirerek veya kullanarak haksız kazanç sağlamasıdır (Pehlivanlı, 2011: 3).

Sadece işletme varlıklarının çalınması değil, özellikle yatırımcılar ve vergi daireleri gibi bilgi kullanıcıların yanıltılması amacıyla yapılan finansal bilgiler üzerinde yasadışı düzenlemeler de hile kapsamına girmektedir. Genellikle yöneticiler tarafından gerçekleştirilen bu eylemlerde her ne kadar herhangi bir varlığın hırsızlık sonucu elde edilmesi söz konusu olmasa da bilgi kullanıcıların yanıltılması sonucunda yasalara uygun olmayan bir şekilde menfaat elde edilmesi söz konusudur. Hile olarak adlandırılan bu yasadışı faaliyetlere yardımcı olanların ya da tepki göstermeyenlerin ve hile eylemlerini teşvik edici tutum sergileyenlerin bu davranışları da tıpkı hile sonucu menfaat sağlayan kişilerin davranışları gibi bir hile eylemi olarak değerlendirilmektedir(Pehlivanlı, 2011: 3).

1.9. Hile Nedenleri ve Türleri

Suç biliminin konularından biri olan hile çeşitli nedenlerden dolayı görünümü ve makamı ne olursa olsun herkes tarafından yapılabilecek bir eylemdir. Hileyi kimin yaptığını tespit etmek genel yargılar ya da tahminlerden çok daha fazla profesyonelliği gerektirmektedir. Hileyi gerçekleştiren kişiler çeşitli eğitim düzeyine, yaş grubuna ve kültürel değere sahip olabilirler(Terzi, 2012: 35).

Çalışanlar tarafından yapılan hilelerde işletme yönetimleri hedeftedir. Bu hileler, hileli finansal raporlamadan daha çok işletme varlıklarının çalınması ya da usulsüz şekilde kullanılarak kişisel menfaat elde edilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Çalışan kişi, şirkete ait nakit değerleri ya da sabit kıymetleri çalarak kendisine direkt olarak çıkar sağlayabileceği gibi üçüncü kişilere yarar sağlama yöntemiyle de çıkar sağlayabilmektedir. Örneğin, belli bir rüşvet ya da akrabalık ilişkileri nedeniyle satıcılardan yüksek bedelle mal alarak ya da alıcılara yüksek kalitede malı düşük bedelle satarak üçüncü kişiler vasıtasıyla çalışılan şirkete maddi zararlar verilmekte ve yine bu yöntemle kişisel kazanç sağlanabilmektedir. Çalışan kişilerin doğrudan hırsızlıkla şirket varlıklarına el koyması genellikle muhasebe kayıtlarında yapılan hileler ile kapatılmaya çalışılmakta ve bu hileler kayıt içi hileler olarak da adlandırılmaktadır. Rüşvet ve benzeri yöntemlerle müşteri ya da satıcılar gibi üçüncü kişiler vasıtasıyla elde edilen kazançlar ise muhasebe kayıtlarındaki usulsüzlüklerden daha çok kayıt dışı hilelere dayanmaktadır(Terzi, 2012: 35).

1.9.1. Yönetim Tarafından Yapılan Hileler

Yönetim hileleri, şirketin finansal raporlamalarında yasal olmayan düzenlemeler yapılarak şirketin finansal durumunun olduğundan daha iyi ya da daha kötü gösterilmesi suretiyle yatırımcılar, hissedarlar, kamu daireleri ve finansal kuruluşlar gibi bilgi kullanıcılarının aldatılması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Yönetim tarafından yapılan hileler, çalışanlar tarafından yapılan hilelere göre daha az görülen bir şey olsa da, bu hilelerin yıkıcı sonuçları diğerine göre oldukça fazladır. Enron skandalında tecrübe edildiği üzere, bu tür hilelerin sonucunda sadece şirketlerin çalışanları ya da hissedarları değil, sermaye piyasaları bir bütün olarak olumsuz etkilenmektedir(Kirik, 2007: 61)

Raporlama hileleri ile bilgi kullanıcılarının yanıltılması bilanço güzelleştirmesi ya da bilanço kötüleştirilmesi şeklinde olmaktadır. Bilanço güzelleştirmesinde şirketin mali durumunun dahi iyi gösterilmesi amacıyla işletmenin varlıkları ya da karının olduğundan daha yüksek gösterilmesini sağlayan müdahaleler söz konusu iken, bilanço kötüleştirilmesindeki amaç tam tersidir(Kirik, 2007: 61)

2. AYDIN UYGULAMASI

2.2. Meslek Çalışanları ile İlgili Bilgiler

Aydın ilinde faaliyette olan meslek çalışanlarından 71 kişiye anket uygulanmıştır. Anket uygulananlardan 35'i SMMM, 30'u Personel, 3'ü Stajyer bireylerden oluşmaktadır.

Çizelge 1. Meslek Unvanı Dağılımı Çizelgesi

Unvanı	Birey Sayısı	% si
SMMM	35	50%
PERSONEL	30	42%
STAJYER	6	8%
TOPLAM	71	100%

Aydın'daki meslek çalışanlarının, Çizelge 2 'deki ilk 3 sıraya göre dikkat edildiğinde %67'si 0-15 yıl aralığında meslekte faaliyette olduklarını görüyoruz. Araştırmamızda mesleğin yetiştirilen yeni nesile devredildiğini söyleyebiliriz. Belli bir yaşı geçen meslek çalışanlarından bazıları vergi yasalarının yapılarındaki değişiklikler ve yenilikler için yapılan uygulamaları takip edemediklerini belirterek mesleğin bu durumundan şikâyetçi oldukları gözlemlenmiştir.

Çizelge 2. Faaliyette Bulunma Süreleri Çizelgesi

YIL ARALIĞI	Birey Sayısı	% si
0-5 Yıl	12	17%
6- 10 Yıl	18	25%
11-15 Yıl	18	25%
16-20 Yıl	15	21%
20 Yıl Üstü	8	12%

Cinsiyet'e dikkat edildiğinde, meslek çalışanlarında erkek bireylerin daha fazla olduğu saptanmıştır. Meslek çalışanlarının dağılımına bakıldığında mesleği yapan bayan bireylerin sayısı 9'dur.

Çizelge 3. Cinsiyet Dağılımı Çizelgesi

Cinsiyet	Birey Sayısı	% si
Erkek	62	87%
Kadın	9	13%
Toplam	71	100%

Meslek çalışanlarının yaş durumuyla ilgili Çizelge 4'e bakıldığında, 45 yaşının altındaki meslek çalışanı 61 bireyden oluşmaktadır. Toplam olarak %86 oranında 45 yaşının altında olduğu tespit edilmiştir.

Çizelge 4. Meslek Mensuplarının Yaş Dağılımı Çizelgesi

Dağılımı	Birey Sayısı	% si
25 Yaş altı	4	6%
26 – 35 Arası	30	42%
36 – 45 Arası	27	38%
45 Yaş üstü	10	14%
Toplam	71	100%

Aydın'daki çalışanların öğrenim seviyeleri şu şekildedir: %89'u lisans ve üzerinde eğitim almışlardır. Önlisans ve Lise öğrenim seviyelerinde toplamda 8 meslek mensubu bulunmaktadır.

Çizelge 5. Öğrenim Durumu Çizelgesi

Öğrenim	Birey Sayısı	% si
Lise	3	4%
Ön Lisans	5	7%
Lisans	57	81%
Lisans Üstü	6	8%
Toplam	71	100%

İnsanın olduğu her yerde hata ve hile olabilir. Her insan hata yapabilir fakat hile içinde kötü niyet barındırır. Hile’de çıkar ve kötü niyet vardır. Aydın’da çalışanların karşılımlarına çıkan hata ve hilelere ilişkin durumlar şu şekildedir:

Çizelge 6. Hataların Nedeni Çizelgesi

	Birey Sayısı	% si
Bilgisizlik	15	21
Dikkatsizlik	28	39
Tecrübesizlik	4	6
İş Yoğunluğu	15	21
Özen Göstermemek	9	13
Toplam	71	100

Uygulamaya katılanlardan bir kesimi firma bünyesinde de aktif olduklarını ve buralarda ön muhasebe ve danışmanlık işleri için aktif bir rol üstelendiklerini belirtmişlerdir. Bağımsızlığı ve tarafsızlığı koruma da en önemli risk alanı, ücret bakımından bağımlılık ve muhasebe işlemleri hizmetnin yanısıra farklı işlemlere yardımda bulunmak hususunda meslek çalışanlarının %27’lik bir oranı belki de bağımsızlığı ve tarafsızlığı tehlikeye düşürmüşlerdir.

Çizelge 7. Müşteri İlişkileri Çizelgesi

	Birey Sayısı	% si
Evet	19	27
Hayır	52	73
Toplam	71	100

Çizelge 8’e bakıldığında, reel bir borç alacak ilişkisi içinde bulunan meslek çalışanları % 13 tür. Bu bireylerin bağımsız ve tarafsızlıkları da tehlike durumuna düşmüş olabilir.

Çizelge 8. Ücret Dışı Parasal İlişkiler Çizelgesi

	Birey Sayısı	% si
Evet	9	13
Hayır	62	87
Toplam	71	100

Meslek çalışanları maddi değeri yüksek hediyelerle ilgili olarak; normal ücret miktarını bile bazen almakta zorluklarla karşılaştıklarını söylemektedir. Fakat birtakım fayda sağlama durumlarında ki; bilhassa vergi cezalarının azaltılmasında elde edilen başarılar yada vergi mahkemelerinde elde edilen başarılar sebebiyle ücret dışında hediyeler teslim alındığı belirtilmiştir. Bazı meslek çalışanları “Bu elde edilen başarıların ödüllendirilmesi olarak görülebilir.” ifadesini kullanmışlardır. Bu oran Çizelge 9’a göre çalışmamızda %3 olarak belirtilmiştir.

Çizelge 9. Parasal Değeri Yüksek Hediye Alımıyla İlgili Çizelge

	Birey Sayısı	% si
Evet	2	3
Hayır	69	97
Toplam	71	100

Müşterileri ile mahkeme durumunda olan muhasebe sayısı 3, yüzdesi olarak ise %4 olarak çıkmıştır. Mahkeme sebebi ise alacak durumudur.

Çizelge 10. Müşteri ile Mahkemelik Olan Meslek Mensubu Çizelgesi

	Birey Sayısı	% si
Evet	3	4
Hayır	68	96
Toplam	71	100

Meslek çalışanları, bir takım büyük ölçekli işletmelerin muhasebe system ve programların kurulması ve meslek çalışanlarının kurulan ön muhasebe sistemlerinden fayda sağlamak istemeleri sebebiyle müşterilere yardıma bulunmuşlardır. Bu yardımın en önemli sebebi mevcut iş yükünün azaltılmaya çalışılmasıdır. Bu % 56 oranının içinde tarafsızlık ve bağımsızlığın, sır saklamayı tehlikeye düşürülmesi ihtimal dahilinde olabilir.

Çizelge 11. Diğer İşletme Fonksiyonlarında Yardıma İlişkin Çizelge

	Birey Sayısı	% si
Evet	40	56
Hayır	31	44
Toplam	71	100

Aydın'da çalışandan kaynaklanan hatalar Çizelge 12 de görüldüğü gibi %73 seviyesindedir.

Çizelge 12. Muhasebe Hatasının Kaynağına İlişkin Çizelge

	Birey Sayısı	% si
Benden kaynaklanıyor	19	27
Personelden kaynaklanıyor	52	73
Toplam	71	100

Hatayı en ağır şekilde cezalandıran bir kurum da Sosyal Sigortalar Kurumu'dur. Sosyal Sigortalar Kurumu en ufak bir hatayı bile ağır cezalar vereceğinden daha dikkatli olmak gerekiyor. Çizelge 13 de farkedileceği gibi, % 15 derecesiyle SSK cezalarının fazla olduğu farkedilmiştir.

Çizelge 13. SSK Konusunda Alınan Cezalara İlişkin Çizelge

	Birey Sayısı	% si
Evet	11	15
Hayır	60	85
Toplam	71	100

Muhasebeyi etkileyen önemli faktörlerden biride Vergi Uygulamalarıdır. Hataların nedeninin incelendiği iş yoğunluğu ve vergi uygulamaları % 63 oranında hata yapılmasında etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çizelge 14. İş Yoğunluğu ve Vergi Uygulamalarının Hataya Etkisi Çizelgesi

	Birey Sayısı	% si
Evet	45	63
Hayır	26	37
Toplam	71	100

SONUÇ

Muhasebe, hayatın kaçınılmaz unsuru olan para ile ilgili işlemlerin gerçekleştirilerek sonuçlarının üçüncü kişilere sunulmasını sağlayan bir bilim dalıdır. Muhasebe, bilgi üretme fonksiyonu gereği işlevlerinin gerçekleştirilmesinden sonra elde edilecek bilgiler sadece kendini değil; üçüncü kişileri de ilgilendirmektedir. Burada en önemlisi devlet olmakla beraber, işletmeler, işletme sahipleri, bankalar, kredi kuruluşları, yatırımcılar gibi birçok kişi veya kuruluş söz konusu olabilmektedir. Muhasebenin ürettiği bilgileri, alınacak kararlarda ekonomik olarak doğrudan etkili olduğu için, bu bilgilerin nitelikli olması gerekmektedir. Yani üretilen muhasebe bilgisi, güvenilir, tarafsız, ilgili ve tutarlı olmalıdır. Bu aynı zamanda muhasebenin sosyal sorumluluk kavramının da bir gereğidir.

Ülkemizde muhasebe eğitimi ortaöğretimde ticaret liseleri ve çok programlı liselerin muhasebe bölümlerinde başlamaktadır. Üniversite düzeyinde iki yıllık meslek yüksek okulları ve dört yıllık iktisadi ve idari birimler fakültelerinde muhasebe eğitimi verilmektedir. Muhasebe mesleğine lise hayatından sonra başlanabileceği gibi; üniversiteye devam etmek suretiyle de başlanabilmektedir. Gerekli olan staj süresini tamamlayanlar sınava girmeye hak kazanmakta ve sınavda başarılı olunması halinde serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatı alınabilmektedir.

Günümüzde ne yazık ki iyi muhasebeci denildiğinde ilk akla gelen az vergi ödeten kişi olmaktadır. Bu da muhasebe mesleğinin etiksel boyutunun hiç de iyi olmadığını göstermektedir. Aslında bu sadece muhasebe mesleği ile sınırlı değildir. Toplum hayatında önemli yeri olan mesleki etik kurallarının işlerliliği ne yazık ki ülkemizde, gelişmiş ülkelere oranla çok düşük seviyelerdedir. Son yıllarda Uluslar arası Muhasebe Federasyonu üyesi de olan TÜRMOB, bu alanda çalışmalar yapmaktadır. Meslek mensuplarının faaliyetlerinin icrası sırasında mesleki ahlak kurallarını uygulamaları, mesleğin itibarlı bir şekilde sürdürülmesine yardımcı olacaktır. Ancak meslek ahlakının yerleşmesi için her ne kadar yasal düzenlemeler yapılmış olsa da, kişilerin ahlaki değerlere dayalı olarak faaliyetlerini gerçekleştirmeleri yasal sorumluluktan öte vicdani sorumlulukları ön plana çıkarmaktadır. Zira yasal boşluklardan yararlanarak meslek itibarını zedeleyici çalışmalarda bulunmayı kesin olarak engelleyecek tek yaptırım vicdani sorumluluktur.

Gerek kanun-yönetmelikler gerekse TÜRMOB tarafından konulan kurallarla oluşturulmaya çalışılan meslek ahlakı genel olarak sadece yazıda kalmakta; uygulamaya konulamamaktadır. Mesleki ahlak kurallarını içeren kararlar, ancak uygulamada kabul gördüğü zaman meslek etiğinden bahsedilebilir. Yoksa ülkemizde pek çok konuda karar ve yasalar mevcuttur, önemli olan bunların uygulayıcılar tarafından benimsenmesi ve ilgili organ tarafından denetiminin yapılmasıdır.

Etik konusunda yapılacak mevzuat değişikliklerinden ziyade, bir zihniyet değişikliği hem toplumsal olarak hem de mesleki olarak daha yararlı olacaktır. Daha ilkokuldan itibaren çocuğa toplumsal çıkarların bireysel çıkarlardan daha önemli olduğu ve her zaman için doğruluk ve dürüstlükten ayrılınmaması gerektiği söylenirse bu zihniyet değişimini de yakalayabileceğimize inanıyorum.

Muhasebe mesleğinde etiksel boyutu etkileyen en önemli faktör muhasebe hata ve hileleridir. Özellikle muhasebecilerin vergi konularında, daha az vergi ödeyebilmek amacıyla, çeşitli hilelere başvurmaktadırlar. Bunu da ya kendi menfaatleri için yapmakta veya müşterisinin baskısına karşı gelemediği için yapmaktadırlar. Ayrıca, daha fazla kredi alabilmek için yapılan bilanço maskelemeleri, kârı daha az dağıtabilmek için yapılan kârı azaltma işlemleri, gerçeğe uygun olmayan evrakların kullanılması gibi konular da yaygın olarak yapılan muhasebe hilele-

rinin başında gelmektedir.

Muhasebecilik mesleği, yoğun dikkat ve bilgi isteyen bir meslektir. Ancak uygulamada görüyoruz ki, dikkatin yoğunluğu ve mesleki bilgi yeterli düzeyde değildir. Bu da beraberinde muhasebe hatalarını getirmekte ve belki istemeyerek de olsa mesleğin etiğini olumsuz etkilemektedir. Bunların yanında tecrübesizlik ve iş yoğunluğu da muhasebe hatlarının oluşmasındaki ana nedenler olarak göze çarpmaktadır. Her ne olursa olsun, iyi bir muhasebeci, mesleğinin gerektirdiği bilgileri eksiksiz ve doğru olarak bilmeli ve bunları dikkatli bir şekilde uygulamaya koymalıdır.

Çalışma konusuyla ilgili olarak Aydın'da muhasebe mesleği ile uğraşanlar üzerinde yapılan ankette; hata ve hilelerin yoğun olarak var olduğu ve bunun da muhasebe meslek etiğinde ciddi sapmalara sebep olduğu anlaşılmıştır. Bu sapmaların temelinde sadece muhasebeciler değil; özellikle mükellefler, hükümet politikaları, vergi uygulamaları, mesleki örgütlenme ve toplumsal yapı gibi faktörler de etkili olmaktadır.

Muhasebeciler genel olarak mesleki etik konusuna yeterli ilgiyi göstermektedirler. Zira, ankete katılan muhasebecilerin %92'lik kısmı mesleki bir etik kuruluşunun kurulmasını istemektedirler. Ancak, meslek mensupları, uygulamada karşılaşılan güçlükleri sebep göstererek, mesleki sorumluluklarını unutmaktalar ve gerek kendi çıkarları gerekse mükellef çıkarları için çeşitli ahlak dışı yollara başvurabilmektedirler.

Hile konusunda özellikle muhasebecilerin başını ağrıtan unsur mükelleflerin istek ve baskılarıdır. Zira anketimize katılan muhasebecilerin %62'lik kısmının kârın olduğundan daha yüksek gösterilmesi talebiyle karşılaşmaları bunun açık bir örneğidir. Yine aynı şekilde, %59'luk bir kısım da giderlerin azaltılması veya gelirlerin azaltılması suretiyle vergi matrahının düşürülmesi talebiyle karşılaşmıştır. Bunun yanında muhasebecilerin %45'lik bir kısmı da vergi boşluklarından yararlanmaya çalışırken; %40'lık kısım vergi oranlarının yüksekliği ve enflasyon nedeniyle hileye başvurulabileceğini ifade etmektedir.

Meslek etiğini olumsuz etkileyen diğer bir neden de, muhasebecilerin kamu çıkarı ile mükellef çıkarı arasında yaşadıkları çatışmadır. Ülkemizdeki mali denetimin yeterli olmaması ve yasal boşluklar, mükelleflerin muhasebeciler üzerindeki baskısını arttırmakta ve bu durum, meslek mensuplarının çatışma yaşamasına neden olmaktadır. Burada muhasebecilerin mükellefelerle olan parasal bağımlılıkları, baskıları arttırmaktadır. Zira bazı mükellefler muhasebecilerin ücretlerini verirken, sanki daha az vergi ödettirsin diye vermektedir. Bu da mesleki etiği temelden zedeleyen bir zihniyet yanlılığıdır.

KAYNAKLAR

- Akdoğan, N. Tanker, N. (2001). Mali Tablolar Analizi, Gazi Yayınevi : Ankara.
- Akdoğan, N. Sevilengül, O. (1994). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara. Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- Aksoy, T. (2006). Etik; Ulusal ve Uluslararası Etik İlkelerine Yönelik Karşılaştırılmalı Bir İnceleme: Muhasebe Meslek Etiği, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Aksoy, T. (2006). Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes Oxley Yasası'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler, ASMMMO Yayınları, Bülten, Sayı:165.
- Aymankuy, Y. Ve Sarıoğlu, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama , Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.14, (23-45).
- Bayram, S.S. (2015). Finansal okuryazarlık ve para yönetimi davranışları: Anadolu Üniversitesi öğrencileri üzerine uygulama. Uluslar arası İşletme ve Yönetim Dergisi, 2(2), 105-135
- Baysa, E. (2015). Finansal Okuryazarlık ve Banka Müşterisi Segmentasyonları Üzerine Bir Uygulama. Yayınlanmış yüksek lisans tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Cihangir, M. Ergin, E. (2015). Finansal okuryazarlığın temel düzeyde incelenmesi: Osmaniye ilinde ankete dayalı bir araştırma. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi,3(13), 492-511
- Çam, A.V. Barut, A. (2015). Finansal okuryazarlık düzeyi ve davranışları: Gümüşhane Üniversitesi önlisans öğrencileri üzerine bir araştırma. Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi, 4(7), 63-72

- Çukacı Y.(2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik Anlayışı ve İzmir 'de Bir Uygulama, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, S.1, (89-111).
- Er, F. Temizel, B. Özdemir, A. Sönmez, H. (2014). Lisans eğitim programlarının finansal okuryazarlık düzeyine etkisinin araştırılması: Türkiye örneği. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 14(4), 113-125
- Ergin H. (2005). Muhasebeye Giriş, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 11.Baskı Kütahya: Exspres Matbaası.
- Gökmen, H. (2012). Finansal Okuryazarlık (1.baskı).İstanbul: Hiperlink Yayınları.
- Gutnu, M.M. Cihangir, M. (2015). Finansal okuryazarlık: Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi personeli üzerine bir araştırma. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 3(10), 415-424
- Güler, E. (2015). Hane halkının finansal okuryazarlık düzeyinin belirlenmesi üzerine bir araştırma: Sakarya ili örneği. Yayınlanmış yüksek lisans tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kılıç, Y. Ata, H.A. Seyrek, İ.H. (2015). Finansal okuryazarlık: Üniversite öğrencilerine yönelik bir araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.68, 129-150
- Kirik Z, (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir Anadolu Üniversitesi.
- Kirik Z. (2007). Muhasebe Hata Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir.
- Koca N. (2010). Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Kahramanmaraş Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi),
- Kutlu, A.H. (2011). Meslek Etiği, Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Küçükkaraduman, E.(2006). İlköğretim Okul Müdürlerinin Etik Davranışlarının İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü.
- Küçüksavaş N. (2006). Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Marşap B. (1996). Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri, Yaklaşım Dergisi.
- Okay S. (2011). Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları, İstanbul: Beta Yayınları.
- Özbek, O. (2003). Beden Eğitimi Öğretmenlerinin Mesleki Etik İlkeleri ve Bu İlkelere Uyuma Düzeyleri. Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü.
- Özocak, H. Ve Baş, M. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık.(archive.ismmmo.org.tr). (2010).
- Öztürk, E. Demir, Y. (2015). Finansal okuryazarlık ve para yönetimi: Süleyman Demirel üniversitesi akademik personel üzerine bir uygulama. Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.68, 113-134
- Özer M. (1998). Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe, 1.Baskı, Ankara:Özkan Matbaacılık.
- Özşahin G. (2000) Bağımsız denetçinin Hata ve Hilelere Karşı Sorumluluğu, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi, Yeterlilik Etüdü, Ankara.
- Pehlivanlı D. (2010). Modern İç Denetim İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Pehlivanlı D. (2011). Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama İstanbul: Beta Yayıncılık
- Sabuncuoğlu, Z. (2011) . İşletme Etiği, Beta Yayıncılık: İstanbul
- Satoğlu, S. (2014). Bireysel yatırımcıları koruma aracı olarak finansal okuryazarlık ve Türkiye uygulaması. Yayınlanmış doktora tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sayılı, H. Ağca, V. Kızıldağ, V. Uğurlu, Y. (2009). Etik, Kurumsal İtibar ve Kurumsal Performans İlişkisini Belirlemeye Yönelik İlk 500 İşletmede Yapılmış Bir Araştırma , Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, S.2, 171-1809.
- Sökmen, A. ve Tarakçıoğlu, S. (2013). Mesleki Etik, Detay Yayıncılık: Ankara.
- Temizel, F. Bayram, F. (2011). Finansal okuryazarlık: Anadolu Üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi (İİBF) öğrencilerine yönelik bir araştırma. C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 12(1), 73-86