

Muhasebe Uygulamalarındaki Hata ve Hilelerin Tespiti: Üretim İşletmelerine Yönelik Araştırma

(The Determination of Errors and Frauds in Accounting Practices: Research for Production Enterprises)

Murat KARAHAN^a, Mustafa ÇOLAK^b

^aGaziantep Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Gaziantep, Türkiye karahan@gantep.edu.tr

^bMaliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, mcolak44@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: Muhasebe Uygulamaları Muhasebe Hatası Muhasebe Hilesi Hata Hile Gönderilme Tarihi 19 Mayıs 2019 Revizyon Tarihi 17 Eylül 2019 Kabul Tarihi 20 Eylül 2019 Makale Kategorisi: Araştırma Makalesi	Amaç – Ülke ekonomilerinin büyümesinde ve kalkınmasında temel lokomotif olan üretim işletmeleri tarafından sağlanan verilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin tespiti muhasebe uygulamalarının inovatif bakış açısıyla sürekli kendini yenilemesi ile mümkün olabilir. Muhasebe uygulamaları temelini genel olarak Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ve Finansal Raporlama Standartları oluşturmaktadır. Üretim işletmelerinin muhasebe süreçlerinin karmaşık, muhasebe uygulamalarından kaynaklı tahmin ve esneklikler olması hata ve hile olguları ile sıklıkla karşılaşılmasına neden olmaktadır. Kanuna karşı hile veya hata olarak ortaya çıkan bu uygulamalar finansal tablo kullanıcılarının yanlış karar vermelerine neden olmaktadır. Bu nedenle çalışma, Gaziantep ilinde üretim yapan işletmelerdeki hata ve hilelerin tespit edilmesini amaçlamaktadır. Yöntem – Gaziantep ilinde üretim yapan işletmelerin muhasebe işlemlerini yürüten muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapılan ve bu işletmelerdeki hata/hilelerin tespit edilmesi için anket çalışması yapılmıştır. Veri değerlemede frekans yüzdeleri dikkate alınarak yapılmıştır. Bulgular – Çalışma sonucunda, hilenin yapılma gerekçesi olarak işletmedeki kontrol ve denetimlerin yetersiz veya hiç olmaması ön plana çıkarken, karşılaşılan hile türleri olarak da borçların/giderlerin düşük gösterilmesi ve gelirlerin ve giderlerin farklı dönemlere kayıt edilmesi ile karın yüksek gösterilmesi durumları ön plana çıkmaktadır. Tartışma – Araştırma sonucunda mevcut denetim sisteminin yetersizliği ve vergi affı kanunları hatalı ve hileli işlemlerin yapılmasına neden olmaktadır. Hatalı/hileli işlemlerin tespit süresinin uzaması işletmelerde sürekliliğin, karlılığın ve denetimin etkinliğinde önemli bir rol oynamaktadır.
ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Accounting Practices Accounting Error Accounting Fraud Error Fraud Received 19 May 2019 Revised 17 September 2019 Accepted 20 September 2019 Article Classification: Research Article	Purpose – The accuracy and reliability of the data provided by the production enterprises, which are the main locomotives in the growth and development of the country's economies, can be possible by the continuous self-renewal of the accounting practices from an innovative point of view. In general, accounting practices constitute the Tax Procedural Law, Accounting Practice General Communiqués and Financial Reporting Standards. The fact that the accounting processes of the manufacturing enterprises are complicated and the estimations and resilience's due to the accounting practices lead to frequent errors and fraud cases. These practices, which arise as a fraud or error against the law, cause the users of the financial statements to make a wrong decision. For this reason, the study aims to determine the errors and tricks in the enterprises producing in Gaziantep. Design/methodology/approach – A survey was conducted for the professional accountants carrying out the accounting procedures of the enterprises producing in Gaziantep and to determine the errors / tricks in these enterprises. Data were evaluated by considering frequency percentages. Findings – As a result of the study, while the insufficient or no controls and controls in the enterprise come into prominence as the rationale of fraud, the low level of debts / expenses and the high level of profit and expense are recorded as different types of fraud encountered. Discussion – Inadequate audit system and tax amnesty laws result in erroneous and fraudulent transactions. The prolongation of the detection period of fraudulent / fraudulent transactions plays an important role in the effectiveness of continuity, profitability and audit in the enterprises.

Önerilen Atf/ Suggested Citation

Karahan, M., Çolak, M. (2019). Muhasebe Uygulamalarındaki Hata Ve Hilelerin Tespiti: Üretim İşletmelerine Yönelik Araştırma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11 (3), 2290-2305.

1. Giriş

Ekonomide yaşanan gelişmeler ve teknolojik dönüşüm ve ilerleme, işletme yapılarını da değiştirirken, muhasebe uygulamaları, bu gelişim ve dönüşüme uygun olarak işletmeye etki eden parasal işlemleri kayıt altına alma fonksiyonunu sürekli revize ederek yerine getirmektedir.

Kaydedilen veriler gelişen ekonomik yapılar içerisinde tasniflenerek özetlenmekte, raporlama süreci ile muhasebe politikalarının belirlenmesinde önemli roller üstlenmekte ve bilgi kullanıcılarına veri sağlamaktadır.

İşletmelerin inisiyatif kullanarak muhasebe politikalarında oluşturulan yorumlara göre hareket etmesi muhasebe sisteminin davranışsal boyutunu ifade etmektedir (Maşrap & Gökten, 2016, s. 354). Muhasebenin davranışsal yönünün engellenemez olması özellikle üretim işletmelerinde hatalı ve yanıltıcı beyanları yasal hale getirirken, bu unsurların önüne geçmek için, denetim fonksiyonlarının etkin çalışması ve meslek mensuplarının mesleki yargılarının gelişimi ile mümkün olabilir. Ayrıca ülkemizde muhasebe uygulamalarına yönelik yasal düzenlemelerin sıklıkla vergi anlayışı içinde yapılması vergi için muhasebe anlayışının gerçeğe uygun muhasebe anlayışının önüne geçmesine neden olmuştur (Dinç & Atasel, 2016, s. 269).

Şirket tepe yönetiminin muhasebe politikalarındaki esneklikleri, kendi çıkarları doğrultusunda hareket etme olgusu ile hileli yaratıcı muhasebe uygulamalarını doğururken bu uygulamalar kısa vade beklenti öngörüsü için işletmenin sürekliliğini tehlikeye attığı skandallardan belirgin hal almaktadır (Aslan, Kızıl, & Din, 2017, s. 1127). Örnek olarak; Enron, Worldcom ve İmar Bankası gösterilebilir.

Bu çalışmada üretim işletmelerinde muhasebe uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkabilecek hatalar ve hilelerin tespitine ilişkin süreçler üzerine kavramsal inceleme ve anket çalışmaları yapılmıştır. İlk bölümde hata ve hile konularında kavramsal araştırma yapılmış, müteakiben üretim işletmelerinde karşılaşılabilecek hatalar ve hileler açıklanmıştır. İzleyen bölümde hata ve hilelerin tespit ve önlenmesine ilişkin süreçler yer almış, son olarak üretim işletmesi muhasebesi işleri ile ilgilenen meslek mensuplarına anket yapılarak sonuçlar tartışılmıştır.

2. Kavramsal Çerçeve

2.1. Muhasebe Hatası ve Hilesi

Temeli etik ilke ve esaslara dayanan muhasebe uygulamaları, işletme yönetiminin suiistimale açık davranışlarına muhasebe meslek mensuplarının etik olmayan eylemlerinin eklenmesi sonucunda hileli olarak hazırlanmış mali tabloların gözler önüne serilmesine neden olmaktadır.

2.1.1. Muhasebe Hatası

Muhasebe sürecinde hata, kasıt içermeyen muhasebe uygulamalarına etki yapabilme potansiyeline sahip genellikle kontrol araçlarıyla kolaylıkla ortaya çıkarılabilen yanlışlıklardır. Muhasebe işlemlerini yapan kişilerin tecrübesizliği ve özensiz hareket etmeleri hataları meydana getirebilmektedir.

Hatalar, finansal tablo kalemlerinin, tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkmaktadır. Eğer finansal tablolarda yapılan bir hata, İşletme'nin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik bir hata ise, önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ise, TFRS(Türkiye Finansal Raporlama Standartları)'na uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce belirlenirse cari dönemde düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilmekte ve bu geçmişe yönelik hatalar, karşılaştırmalı bilgilerle izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilmektedir. UFRS(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ve TFRS' de bir işletme; önceki döneme ait önemli hataları geçmişe dönük olarak, hataların bulunduğu dönemde yayımlanacak olan ilk finansal tablolarda aşağıdaki şekilde düzeltmeleri gerekmektedir (Greuning, 2005: 45):

- Hataların gerçekleştiği önceki dönem veya dönemlerin karşılaştırmalı değerlerini yeniden açıklayarak,
- İlk dönem sunumlarında, açılış bilançosu değerlerini yeniden açıklayarak düzeltme yapılabilir (Deloitte,2005: 24).

Muhasebe uygulamaları finansal ve teknik detaylara sahip olması yetkin personel istihdamı ve teknolojik alt yapıya sahip bilgi sistemlerinin kurulması gibi zorlukları beraberinde getirmektedir. İşletmelerin hata yönetim anlayışına sahip olması muhasebe hatalarının azalmasına ve iş performansının artmasına sebep olacaktır (Uyar, 2018, s. 143).

2.1.2. Muhasebe Hilesi

Temelinde kasıt ve aldatma güdüsü içerisinde yapılan muhasebe raporlarına etki yapabilecek unsurlar, muhasebe hileleri olarak tanımlanabilir. Muhasebe hilelerinde süreç; hileyi yapan kişinin bu fiili yapma isteğini tetikleyen menfaat duygusuna gözetiminin olmadığı varsayımı da eklenince, gerçekleştirilen olgunun zamanında tespit edilememesi riski bulunması olarak sıralanabilir (Çatıkkaş, 2011, s. 19).

İşletmelerin mali tablolarında manipüle edici işlemlerin varlığı birçok kesimi ilgilendirmekte olup mikro düzeyde yatırımcı, borç veren, satıcılar ve çalışanlar zarar görürken makro düzeyde ise devlet ve kamu zararı oluşturmaktadır (Hatunoğlu, Koca, & Kılı, 2012, s. 177).

Donald R. Cressey tarafından 1953'te geliştirilen ve daha sonra hile üçgeni olarak tanımlanan hileli işlem yapma riskini ortaya çıkaran unsurlar baskı, fırsat ve haklı göstermedir (Doğan & Kayakıran, 2017, s. 171). Hile üçgeni günümüzde yeterli olarak anlaşılmadığından dolayı geçerliliği ispatlanmamış teori olup sahtekârlık olayları karşısında kapsamı sınırlı ve yanlış yorumlanabilmektedir (Huber, 2017, s. 46). 1937'de Sutherland tarafından beyaz yakalı suçluları açıklamak için geliştirmiş olan Farklı İlişki Kuramı (Differential Association Theory) kullanılarak hile üçgeni kavramları konusundaki anlayışımızı genişletme potansiyeline sahip olabilir (Lokanan, 2018, s. 62-63). Hile üçgeninin niteliksel özelliklerinin neler olabileceğine dair açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

a) Teşvikler ve Baskılar; Hedeflenen kârlılık politikasına erişme arzusu, gerçekleştirilecek performansa bağlı ücretler (Doğan & Kayakıran, 2017, s. 171-172).

b) Fırsat; Eylemi gerçekleştirme kabiliyeti, (Lokanan, 2018, s. 65) iç kontrol sisteminin yetersizliği, varlıklar üzerindeki zayıf güvenlik önlemleri, şeffaf olmayan politika, bilgiye erişimde ihmaller (Doğan & Kayakıran, 2017, s. 172).

c) Davranışlar ve Rasyonelleştirme; Kişisel ahlak anlayışına göre hileli işlemin meşrulaştırma, yapılan eylemin akla yatkın hale getirmek ve inandırıcılığını artırma (Doğan & Kayakıran, 2017, s. 172).

Association of Certified Fraud Examiners- ACFE- (Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Birliği)'nin 2018 yılında yayımladığı rapora göre genellikle karşılaşılan hileler aşağıda yer almaktadır.

1) Hileli Raporlama: Bir kuruluşun kasten önemli yanlışlıklar veya ihmaller içerecek şekilde hazırladığı raporlar olarak tanımlanabilir (COSO 4.Kitap, 2016, s. 7). Özellikle yatırım potansiyelini yükseltmek için işletmeler başvurduğu yollardan birisi hileli işlemler neticesi manipüle edilmiş mali tabloların paydaşlara sunulmasıdır.

2) Varlıkların Korunması: İşletmenin varlıklarının yetkisiz ve kötü niyetli edimi kullanımı veya elden çıkartılmasına karşı korunması anlamına gelir (COSO 3.Kitap, 2016, s. 80). Varlık hilelerini nakit olan ve olmayan diye ikiye ayırmak mümkündür. Nakit hileleri tahsilatın kayıt öncesi sonrası ya da ödeme işlemleri ile ortaya çıkabilmektedir. Nakit olmayan varlık hileleri ise kullanma ya da çalınmasıdır (Özeroğlu, 2014, s. 184).

3) Yolsuzluk: Toplumun yapısına zarar veren, etik dışı ve kendilerine verilen görevi kötüye kullanarak yetkinin özel menfaat doğrultusunda kullanma işidir (Yardımcıoğlu, Koca, Günay, & Kocamaz, 2014, s. 172). Yolsuzluk şekilleri genellikle; çıkar çatışması, rüşvet, gayri nakdi rüşvet, ekonomik el koymadır (ACFE, 2018, s. 11).

(ACFE) nin 2018 yılında yayınladığı rapora göre genellikle yapılan hilelerden sıklıkla yapılma riskine göre varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve hileli finansal raporlama olmaktadır. Ancak bu sıralama ortanca kayıplar göz önünde bulundurulduğunda ise tam tersi bir vaziyet almaktadır (ACFE, 2018, s. 10).

Tablo 1. ACFE Genellikle Karşılaşılan Hile Türleri

Hile Türleri	Görülme Olasılığı	Medyan Kayıp
Varlıkların Kötüye Kullanılması	89%	\$114.000
Yolsuzluk	38%	\$250.000
Hileli Finansal Raporlama	10%	\$800.000

2.2. Üretim İşletmelerinde Olası Muhasebe Hata ve Hileleri

İşletmelerin temel amaçlarından kârlılık ve sürdürülebilirlik unsurlarını gerçekleştirirken değişen dünya düzeninde müşterilerine daha iyi hizmet sunabilmek adına kaliteli ve düşük maliyetli ürünleri zamanında teslim etmesi, muhasebe süreçlerinin sağlıklı işlemesi ile mümkün olabilir.

2.2.1. Yaratıcı Muhasebe

İşletmelerin muhasebe uygulamalarındaki esnekliklerden faydalanarak kararluluklarını ve/veya şirket değerini arttırmak için yönetimin tercihine bağlı olarak kullanılan yöntemler yaratıcı muhasebe olarak tanımlanır (Aygün, 2013, s. 52).

Muhasebe uygulamalarından kaynaklanan genel olarak esneklikler; stok değerlendirme yöntemleri, amortisman hesaplamalarındaki tahminler, geçici hesaplar vasıtasıyla gelir erteleme yöntemleri ve karşılık ayırma işlemlerinde yapılabilir. Gerçeğe uygun olmayan paydaşların kararlarını etkileyebilecek nitelikte olan yaratıcı muhasebe uygulamaları münasebetiyle oluşan raporlar hileli veriler halini alabilmektedir (Mulford & Comiskey, 2002, s. 8-9).

2.2.2. Stok Maliyet ve Değerlemeleri

Maliyeti belirleyen temel öge satın alınan stokun işletme envanterine dâhil olma sürecinde doğrudan ilişkili olan alış bedeli, ithalat vergileri ve nakliye gibi maliyetleri içerir. İadeler, indirimler ve benzeri diğer iskontolar satın alma maliyetinin belirlenmesinde azaltıcı hususlardır.

Stok değerlendirme işlemlerinde, gerçek parti maliyet, ilk giren ilk çıkar, ağırlıklı ortalama maliyet, tartılı ortalama maliyet yöntemleri kullanılabilirken teknolojik gelişmelere bağlı olarak işletmenin yapısına uygun kanuni esaslar çerçevesinde farklı hesaplamalar yapılabilmektedir. Stok değerlemeleri işletmelerin tercihine bırakılmış olması, değerlemenin düşük yapılması o dönem kazancın eksik takip eden dönemi ise kazancın fazla çıkması sonucunu doğurabilir (Açık, 2016, s. 360).

Emtiaların fiziki olarak bulundurulması depolama maliyetini getirirken beraberinde kısıtlı zaman diliminde sayılamayacak derecede çok çeşitli olması fiziki sayım ve gözlemi yapılamaz hale getirmekte, buna bağlı olarak hata ve hile riskini yükseltebilir.

2.2.3. Üretim Maliyeti ve Randıman Hesaplamaları

Üretim girdileri ana başlık olarak; direkt ilk madde malzeme, genel üretim gideri, diğer işçilik gideri ya da hizmet üretim maliyeti olurken üretim süreci sonucunda çıktı ise üretilen mal veya hizmet olarak anlaşılmaktadır. Randıman analizi, işletmenin üretim sürecinde girdi ve çıktı eşitliğini esas alarak analitik bir inceleme olup işletmenin vergi matrahının doğruluğuna ilişkin görüş saptamaktadır (Uzun Kocamış, 2015, s. 204).

Üretim işletmelerinde Vergi Usul Kanununun 197. maddesine göre imalat defterleri ya da 198. maddeye göre kombine imalat defter tutma zorunluluğu getirilmiş, ancak bu uygulama 1996 yılında 246 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 7/A Muhasebe Sistemine göre hesaplarını tutanlar için kaldırılmıştır. Üretim maliyetlerinin kontrol ve gözetimi olmayan düzenlemelere sahip olması beraberinde işletmelerin karmaşık üretim sürecine sahip veya çok çeşitli mamul üretmesi maliyetlerinin hesaplamasında hata ve hilelere meydan vermesi ve aynı zamanda mali tabloların yanıltıcı düzenlenmesi algısına neden olarak brüt satış karlılığında hatalı sunuma yol açabilir (Erturan & Ergin, 2017, s. 24).

İşletmeler üretim girdileri ve çıktılarında verimliliğin gizlenmesi yöntemini fire ya da telef gibi unsurları araç haline getirerek az vergi ödemek yoluna gidebilirler. Sanayi işletmeleri için kanuni yükümlülükler ile

zorunluluk haline gelmiş olan kapasite raporu randıman hesaplamalarının temel kaynağı olurken bu raporunda yanlış ya da hileli verilerden yola çıkılarak hazırlanmış olması hileli işlemlerin artmasına sebep olabilir.

2.2.4. Mevcut Denetim Sistemi

Ülkemizdeki vergi kanunlarının sıklıkla değişiklik göstermesi uygulamalarda ve denetim sisteminde aksaklıklara yol açarken, işletmeleri danışmanlık hizmeti almaya teşvik etmektedir. Bunun da beraberinde danışmanlık verme potansiyelindeki kişilerin de genellikle kamu kurumlarından istifa edip özel sektörde meslek mensubu unvanları altında çalışan kimseler olması tesadüf değildir. Bu kişiler vergiden kaçınma yollarını, daha az incelemeye girme olasılığı gibi durumları bildikleri için özel sektör tarafından genellikle tercih edilir haline gelmiştir (Ergen & Kılınçkaya, 2014, s. 301-302).

Dünya Bankası'nın Ekim 2006 tarihli Türkiye'ye ilişkin muhasebe ve bağımsız denetim alanındaki ROSC raporunun sonuç kısmında ülkemiz hakkında tavsiyelerde bulunmuştur. Bu tavsiyeler genellikle finansal raporların geliştirilmesine düzenleyici ve denetleyici sistemlerin kurulmasına, kurumsallaşması ve uluslararası standartlara uyum için gerekli altyapıya yöneliktir (ROSC, 2007, s. 30-35). Bu önerilerin birçoğunun özellikle bağımsız denetim alanında uygulanmasına rağmen (Güredin & Adiloğlu, 2018, s. 20), nedense istenilen başarıyı sağlanmadığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) 2017 Yıllık Faaliyet Raporu ve Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) 2017 Yıllık İnceleme Raporundan anlaşılabilir.

VDK'nin 2017 yılı faaliyet raporunda ülkemiz geneli mükelleflerin geriye doğru 5 yıllık inceleme oranlarına yer verilmiş olup ortalama %2,22'dir. KGK'nin 2017 yılında incelenen 58 denetim dosyalarında tespit edilen en önemli üç husus şöyledir; %72'sinde hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, %64'ünde önemli yanlışlık riskleri ve % 60'ında risklere karşı müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında eksiklikler tespit edilmiştir (KGK, 2017, s. 6). Bu sonuçlar gösteriyor ki denetimde yeterli alt yapı oluşmamış ve sürekli denetim algısı olmaması hatalı ve hileli işlemleri mahal verecek seviyeye gelmiştir.

2.2.5. Vergisel Sübvansiyonlar ve Vergi Affı Kanunları

Ekonomik siyasi ve teknik gerekçeler ile yasalaşan vergi afları vergi sistemine getirdiği düzenlemeler mükellefler tarafından yeni afların da gelecekte çıkacağı algısını yerleştirebilir. Bundan hareketle mükelleflerinin devlet olan güveninin az olacağı söylenebilir ve gönüllü uyum ilkesi benimsemiş olan Türk Vergi Hukukunun uygulamalarında giderek zafiyetlere yol açabilmektedir. Vergisini düzenli olarak ödeyen mükellef, toplum algısı münasebetiyle vergisini ödemeyen ceza almama durumları mükellef açısından haksızlığa uğradığı düşüncesini hâkim kılmaktadır (Serim & Yağanoğlu, 2011, s. 139).

2011 ile 2018 yılları arasında üç tane vergi affı içeren 6111, 6736 ve 7143 sayılı Kanunlar vasıtasıyla işletmede mevcut olup kayıtlarda yer almayan stoklar kayıt altına alınmış ancak daha önceden yüksek maliyetler verilerek stokta yokmuş gibi görünen emtialar stoklara ilave edilerek tekrar maliyet unsuru olarak değerlendirilmesinin önünü açmıştır.

01.07.2015 yürürlüğe giren 6637 sayılı Kanun 8.Madde ile 5520 sayılı Kanunun 10/1 maddesine eklenen nakdi sermaye artırımı ile işletmeler nakdi sermaye artırımı ile teşvikten faydalanabileceklerdir. Kar dağıtım yapıp sermayeye geri eklenmesi yöntemiyle işletmeye avantaj sağlamak ve bununla beraberinde işletmelerin vergi daha az ödeyeceği algısı oluşarak hataya ya da hileye müsait mali tabloların oluşmasına neden olmaktadır. Vergi idarelerinin vergiye karşı olan uyumu arttırılmak için mükelleflerin finansal ahlaki ve sosyal etki risk tutumları göz önüne alınarak müdahale yapılabilir (Romanus, 2018, s. 43-44).

2.3. Muhasebe Hata ve Hilelerinin Tespiti

Muhasebe kayıtlarına esas olan tüm olguların sistematik biçimde izlenerek kayıt altında olması hata ve hilelerin engellenmesinde önemli rol oynamaktadır. Ayrıca hilenin gerçekleşmeden önlenmeye yönelik olan süreçlerin hilenin tespit ve doğrulacağı sonuçlardan daha düşük maliyetli olması gerekmektedir (Türedi & Alıcı, 2014, s. 132).

İşletmelerin iş süreçlerinde zayıf takip politikası izlemesi hileli işlem riskini arttırabilmektedir (Gonzalez & Hoffman, 2018, s. 242). İşletme yönetimi karşılaşılabilecek olası hile risklerine karşı kapsamlı bir risk

değerlendirmesi yapar ve bu risklerin gerçekleşme olasılıkları hakkında değerlendirmelerde bulunur. Risk değerlendirmesine tabi olan konular (COSO 4.Kitap, 2016, s. 71);

- Mali tablolar da yer alan tahminler ve muhakeme derecesi,
- Özellikle hesapların kayıt ve hesaplama için kullanılan yöntemler,
- Faaliyette bulunulan sektör ve pazarlarda sık karşılaşılan hileler,
- İş yapılan coğrafik bölge,
- Hileli davranışı özendiren teşvikler,
- Otomasyon yapısı,
- Önemli yönetim etkisine maruz olan olağan dışı veya karmaşık işlemler,
- Son anda gerçekleştirilen işlemler,
- Yönetimin ihlaline açıklık ve mevcut kontrol eylemleri atlatmak için olası yöntemler.

2008-2017 yılları arasında Türkiye muhasebe hileleri üzerine yazılan makalelerde ekonomiyi olumsuz etkileri dikkat çekilerek hile önleyici mekanizmalar ile hileye karşı bilinç oluşmasında katkı sağlamıştır (Kuruçay & Serçemeli, 2018, s. 169). Hilenin tespit edilmesinden ziyade hile farkındalığının arttırılarak, önlenmesine ilişkin olarak alınacak tedbirler, işletmeler ve kamu kurumları için daha etkili olabilir.

ACFE 2018 yılı raporuna göre hile tespit yöntemleri arasında en yüksek paya sahip olan tespit yöntemi hileden bir şekilde haberdar olan kişiler tarafından yapılan ihbarlardır (%40). İhbarları, iç denetim (%15) ve şirket yönetimi tarafından yapılan teftişler (%13) sırasında ortaya çıkarılan hileler takip etmektedir (ACFE, 2018, s. 17). Hilelerin ortaya çıkma oranları incelendiğinde ihbarların yüksek olması denetim mekanizmalarının etkin çalışmadığı kanaatine varılabilir. Hileler genellikle genel müdür ya da eş değer kişiler tarafından yapılırken meslek mensupları tarafından takip edilemez ancak sahtekârlık işlemlerinde bu kişilerin çeşitli aşamalarında katkısı olabileceğinden şüphe yoktur (Lokanan, 2018, s. 61).

3. Yöntem

Çalışma, üretim yapan işletmelerdeki hata ve hilelerin tespit edilmesini amaçlamaktadır. Üretim işletmelerinde muhasebe uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkan hata ve hileli işlemlerin doğurduğu etkiler ve bu olguların nasıl tespit edileceğine ilişkin süreçleri incelemek üzere meslek mensuplarına (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) yönelik araştırma yapılmıştır. Anket soruları Ataman & Aydın (2017) ve Gümüş & Göğebakan (2016)'ın yapmış oldukları çalışmada kullandıkları anket soruları revize edilerek oluşturulmuştur.

Çalışmanın örneklemini, üretim işletmelerinde muhasebe işlemlerini yürüten muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Anket uygulamasının yapılacağı yer, zaman ve maliyet bakımından dikkate alınarak Gaziantep olarak sınırlandırılmıştır.

Örneklem büyüklüğünü belirlemek için şu formüller kullanılabilir (Özdamar, 2003, s.116-118):

N: Evren birim sayısı, n: Örneklem büyüklüğü

P: Evrendeki X'in gözlenme oranı, Q (1-P): X'in gözlenmeme oranı

Z_{α} : $\alpha=0.05, 0.01, 0.001$ için 1.96, 2.58 ve 3.28 değerleri

d= Örneklem hatası

σ = Evren standart sapması

$t_{\alpha, sd}$ = sd serbestlik dereceli t dağılımı kritik değerleridir (sd=n-1).

$t_{\alpha, sd}$ kritik değerleri sd= n-1 → 5000 olduğunda Z_{α} değerlerine eşit alınabilir.

1. Evren varyansı bilinmesi ve sadece 1.tür hatanın dikkate alınması durumunda örneklem büyüklüğü;

$$n = \frac{N \cdot \sigma^2 \cdot Z_{\alpha}^2}{(N-1) \cdot d^2}$$

2. Evren standart sapması (σ) bilinmiyorsa Z_{α} yerine t dağılımının kritik değerleri olan $t_{\alpha, sd}$ değerleri dikkate alındığında örneklem büyüklüğü;

$$n = \frac{N \cdot s^2 \cdot t_{\alpha, sd}^2}{(N-1) \cdot d^2}$$

Eğer evren varyansı bilinmiyorsa σ yerine s , Z_{α} ve Z_{β} değerleri yerine $t_{\alpha/sd}$ değerleri kullanılır.

3. Araştırmada incelenecek değişken nitel değişken olduğunda normal yaklaşımla yukarıda kullanılan formüller aşağıdaki gibi yazılmaktadır.

$$n = \frac{N \cdot P \cdot Q \cdot Z_{\alpha}^2}{(N-1) \cdot d^2}$$

$$n = \frac{N \cdot P \cdot Q \cdot t_{\alpha, sd}^2}{(N-1) \cdot d^2}$$

4. Evren birim sayısı 10000'in üzerinde olduğu durumlarda ise yukarıdaki formüller şu şekilde uygulanmaktadır.

$$n = \frac{\sigma^2 \cdot Z_{\alpha}^2}{d^2}$$

$$n = \frac{P \cdot Q \cdot Z_{\alpha}^2}{d^2}$$

Yukarıdaki formüllerden anlaşılacağı üzere örneklem büyüklüğünün hesaplanmasında bazı farklılıklar ve istatistik bilgileri gerekmektedir. Bu nedenle araştırmacılara bir kolaylık sağlaması için $\alpha = 0.05$ için $+ 0.03$, $- 0.05$ ve $+ 0.10$ örnekleme hataları için farklı evren büyüklüklerinden çekilmesi gereken örneklem büyüklükleri hesaplanarak Tablo 1'de verilmiştir. Üretim işletmelerinin muhasebe işlemlerini düzenleyen muhasebe meslek mensubu sayısı yaklaşık 1000 kişiyi bulmaktadır. Çalışmada uygulanan anket sayısı ise % 10'u bulmaktadır. Bu oran örneklemin evreni temsili açısından $\alpha = 0,10$ düzeyinde yeterli görülebilmektedir (Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2004, s.50).

Tablo 2. $\alpha = 0.10$ İçin Örneklem Büyüklükleri

Evren Büyüklüğü	+0.10 örnekleme hatası (d)		
	p=0.5 q=0.5	p=0.8 q=0.2	p=0.3 q=0.7
100	49	38	45
500	81	55	70
750	85	57	73
1000	88	58	75
2500	93	60	78
5000	94	61	79
10000	95	61	80

Ülke ekonomilerinde önemli bir konuma sahip olan üretim işletmeleri muhasebenin esnekliklerinden faydalanarak hareket etmeleri gerçek durumların gizlenmesine, hatalı işlemlerin ve kanuna karşı hileli işlemlerin artması hususları kavramsal araştırmalarda gözlenmiştir. Çalışmada hata ve hileli işlemlerin sürekli gelişen faktörlerinde etkisi altında değişimi ve sürekliliği araştırılarak tespitine yönelik yeni bakış açıları ekleyerek bu konuya ilgi duyulması ve gelecek araştırmalara örnek teşkil etmesi amaçlanmaktadır.

Araştırma Gaziantep ilinde üretim işletmesi muhasebe işlemlerini yürüten meslek mensupları (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) ile yüz yüze görüşerek anket yoluyla tesadüfi olmayan veri toplama yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın sınırlılığı Gaziantep ilindeki meslek mensuplarına yapılmış olmasıdır. SPSS v.24 istatistik programı kullanılarak veriler analiz edilmiştir. Sonuçların değerlendirilme yöntemi olarak frekans yüzdeleri dikkate alınarak yorumlanmıştır.

4. Bulgular

Tablo 3.'de görüldüğü üzere, ankete 103 kişi katılım göstermiş olup, kadın meslek mensubunun sayısının düşük olması TÜRMÖB Üye istatistiklerine benzer olarak araştırmamızda da rastlanmakta olup, %25,2'sini Kadın ve %74,8'ini Erkek Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler oluşturmaktadır. Araştırmamızı katılan meslek mensuplarının yaş dağılımı ise %23,3'ü "26-30", %34'ü "31-35", %16,5'si "36-40", %19,4'ü "41-45" ve

%6,8'i "46 ve yaş üstü"ndedir. Katılımcıların çoğunluğu 35 kişi ile "31-35" yaş aralığında olduğu görülmektedir.

Tablo 3. Örneklem Grubuna İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

		Frekans	Yüzde %
Cinsiyet	Erkek	77	74,8
	Kadın	26	25,2
Yaş	26-30	24	23,3
	31-35	35	34,0
	36-40	17	16,5
	41-45	20	19,4
	46 ve üstü	7	6,8
Mesleki Deneyim	0-5	20	19,4
	6-10	24	23,3
	11-15	25	24,3
	16-20	20	19,4
	21 ve üstü	14	13,6
Denetim Alanında Çalışma Süresi	0-5	61	59,2
	6-10	25	24,3
	11-15	8	7,8
	16-20	7	6,8
	21 ve üstü	2	1,9
Mesleki Faaliyette Bulunma Şekli	Bağımlı	44	42,7
	Bağımsız	59	57,3
Hata/Hile İle Karşılaşma Miktarı	0-10 Adet	39	37,9
	11-50 Adet	32	31,1
	51-100 Adet	14	13,6
	101-200 Adet	5	4,9
	201 ve üstü	13	12,6

Katılımcıların mesleki deneyim sürelerine bakıldığında, %19,4'ü 0-5 yıl arası, %23,3'ü 6-10 yıl arası, %24,3'ü 11-15 yıl arası, %19,4'ü 16-20 yıl arası ve %13,6'sı 21 ve üstü yıl olarak gözlenmektedir. Mesleki dağılımlar incelendiğinde ankete katılanları genellikle kısıtlı zaman aralığında benzer yüzdelerde dağılım göstermektedir. Ankete katılan meslek mensuplarının denetim alanında çalışma sürelerine bakıldığında, 61 kişi 0-5 yıl aralığında, 25 kişi 6-10 yıl aralığında 8 kişi 11-15 yıl aralığında, 7 kişi 16-20 yıl aralığında ve 2 kişi 21 ve üstü yıl deneyime sahip olduğu görülmektedir. Denetim alanında çalışma süreleri ankete katılan meslek mensupları açısından incelendiğinde 0-5 yıl deneyime sahip meslek mensubu oranı %59,2 olarak gerçekleşmiştir.

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerin icra etme şekilleri Bağımlı ve Bağımsız olarak icra etmekte olup bu konu ankete katılım gösterenler açısından, %42,7 Bağımlı, %57,3 Bağımsız olduğu görülmektedir.

Araştırmamızın konusu olan üretim işletmelerinde hata ve hile konusunda meslek mensuplarına (SMMM) sorulan, Hata/Hile ile karşılaşma miktarında ise, 39 kişi 0-10 arası, 32 kişi 11-50 arası, 14 kişi 51-100 arası, 5 kişi 101-200 arası ve 13 kişi 201 ve üstü olarak gözlenmektedir.

Anketimizin ikinci bölümünde muhasebe uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkan hata ve hileler başlıklı birden çok seçenek işaretlenebilen sorulara verilen cevaplar, meslek mensuplarının faaliyette bulunma şekillerine ve cinsiyet türüne göre dağılım frekanslarının yüzdesi ile analiz edilmiştir. Karşılaştırmalı analizler yapılırken genellikle yüksek yüzdelerdeki farklar incelenmiştir.

"Muhasebe işlemlerinde hata yapılma nedenleri nelerdir." sorusuna katılımcıların verdikleri cevap yüzdeler olarak büyükten küçüğe Tablo 4'te yer almakta olup, %64,1'i "İş yoğunluğu", %48,5'i "Dikkatsizlik", %43,7'si "Özen göstermemek", %39,8'i "Bilgisizlik" ve %35'i "Tecrübesizlik" olarak sıralanmaktadır.

Bağımlı ve Bağımsız meslek mensupları açısından verilen cevaplar Erkekler yönünden incelendiğinde birbirine yakın frekans yüzdelerine sahip olurken ancak Kadınlar yönünden farklılık bir seçenekte yüksek olup, “Bilgisizlik” seçeneği Bağımsız Kadın Meslek mensuplarında %6,8 olurken Bağımlı Kadın Meslek mensuplarında %1,9 olarak hata yapılma nedeni olarak işaretlenmiştir.

Tablo 4. Hata Yapılma Gerekçeleri Frekans Yüzdeleri

Muhasebe İşlemlerinde Hata Yapılma Nedenleri	Bağımsız			Bağımlı			Toplam Yüzde
	Bağımsız	Kadın	Erkek	Bağımlı	Kadın	Erkek	
İş yoğunluğu	34,0%	7,8%	26,2%	30,1%	5,8%	24,3%	64,1%
Dikkatsizlik	22,3%	2,9%	19,4%	26,2%	2,9%	23,3%	48,5%
Özen göstermemek	24,3%	3,9%	20,4%	19,4%	1,9%	17,5%	43,7%
Bilgisizlik	21,4%	6,8%	14,6%	18,4%	1,9%	16,5%	39,8%
Tecrübesizlik	17,5%	3,9%	13,6%	17,5%	1,9%	15,5%	35,0%

“Muhasebe işlemlerinde hilenin yapılmasının gerekçeleri sizce ne olabilir” sorusuna katılımcıların verdikleri cevapların frekans yüzleri büyükten küçüğe sıralı olarak Tablo 5’te yer almakta olup. “İşletmedeki kontrol ve denetimlerin yetersiz veya hiç olmaması sonucu fırsatlar” seçeneği %57,3 frekans yüzdesine sahip olarak ilk sırada yer almaktadır. “İşletmede gerçekleşen hileli eylemlere karşı yaptırımların olmaması” seçeneği %41,7 ile ikinci ve “Mali baskılar” seçeneği ise en çok işaretlenen hile gerekçesi olarak %38,8 ile üçüncü sırada yer almaktadır. Bağımsız Kadın meslek mensupları tarafından birinci seçenek Bağımlı Kadın meslek mensuplarına göre %3,9 daha fazla işaretlenmiştir. Bağımsız Erkek meslek mensupları tarafından birinci seçenek %4,9 ve altıncı seçenek %6,8 Bağımlı Erkek meslek mensuplarına göre daha fazla frekans yüzdesine sahip olurken Bağımlı Erkek meslek mensupları tarafından dördüncü seçenek %7,8 ve beşinci seçenek %5,8 Bağımsız Erkek meslek mensuplarına göre daha fazla frekans yüzdesine sahiptir. Bu netice ankete katılım gösteren meslek mensubu faaliyette bulunma şekli açısından zıt bir sonuç elde edilmektedir.

Tablo 5. Hilenin Yapılma Gerekçeleri Frekans Yüzdeleri

Muhasebe İşlemlerinde Hilenin Yapılmasının Gerekçeleri	Bağımsız			Bağımlı			Yüzde
	Bağımsız	Kadın	Erkek	Bağımlı	Kadın	Erkek	
1) İşletmedeki kontrol ve denetimlerin yetersiz veya hiç olmaması sonucu fırsatlar	33,0%	7,8%	25,2%	24,3%	3,9%	20,4%	57,3%
2) İşletmede gerçekleşen hileli eylemlere karşı yaptırımların olmaması	22,3%	6,8%	15,5%	19,4%	4,9%	14,6%	41,7%
3) Mali baskılar	22,3%	4,9%	17,5%	16,5%	1,9%	14,6%	38,8%
4) İş ile ilgili baskılar	13,6%	3,9%	9,7%	20,4%	2,9%	17,5%	34,0%
5) Hilelerin haklı gösterilmesi	13,6%	2,9%	10,7%	19,4%	2,9%	16,5%	33,0%
6) Kişinin kişilik yapısı veya kişilik bozukluklarından kaynaklanan nedenler	19,4%	5,8%	13,6%	10,7%	3,9%	6,8%	30,1%
7) Hile eylemini gerçekleştirebilecek gerekli yeteneğe ve bilgiye sahip olunması	10,7%	4,9%	5,8%	9,7%	1,9%	7,8%	20,4%
8) Sosyal çevre	5,8%	1,9%	3,9%	5,8%	3,9%	1,9%	11,7%
9) Kötü alışkanlıklar	4,9%	1,9%	2,9%	6,8%	3,9%	2,9%	11,7%

“Meslek hayatınız boyunca karşılaştığınız çalışan kişilerden kaynaklı hile çeşitleri nelerdir” sorusuna katılımcıların verdikleri cevapların frekans yüzleri büyükten küçüğe sıralı olarak Tablo 6’da yer almaktadır. İlk üç seçenek incelendiğinde, “Fatura hileleri” %68,9 ile birinci, “Gider hileleri” %48,50 ile ikinci, “Elden veya kasadan nakit para hırsızlığı” %44,7 ile üçüncü sıradadır. Bağımsız Kadın meslek mensupları, birinci seçeneği %5,8 ve dördüncü seçeneği %4,9 Bağımlı Kadın meslek mensuplarına göre daha çok karşılaşmışlardır. Bağımlı Erkek meslek mensupları üçüncü seçeneği %8,7 ve dördüncü seçeneği %6,8 Bağımsız Erkek meslek mensuplarına göre daha fazla karşılaşılan çalışan kişilerden kaynaklı hile türleridir. Bağımlı Erkek meslek mensuplarının bu seçeneklerde yüksek oranda karşılaşması mesailerini sürekli olarak aynı işyerinde geçirmelerinden kaynaklanabilir.

Tablo 6. Çalışan Kişilerden Kaynaklı Hile Çeşitleri Frekans Yüzdeleri

Çalışan Kişilerden Kaynaklı Hile Çeşitleri	Bağımsız			Bağımlı			Genel Toplam
	Kadın	Erkek		Kadın	Erkek		
1) Fatura hileleri	38,8%	10,7%	28,2%	30,1%	4,9%	25,2%	68,9%
2) Gider hileleri	26,2%	5,8%	20,4%	22,3%	4,9%	17,5%	48,5%
3) Elden veya kasadan nakit para hırsızlığı	18,4%	2,9%	15,5%	26,2%	1,9%	24,3%	44,7%
4) Bordro hileleri	14,6%	6,8%	7,8%	16,5%	1,9%	14,6%	31,1%
5) Çek Hileleri	14,6%	5,8%	8,7%	11,7%	4,9%	6,8%	26,2%
6) Nakdi olmayan varlıkların kötüye kullanılması veya çalınması	13,6%	2,9%	10,7%	8,7%	1,0%	7,8%	22,3%

“Fırsat, Baskı ve Haklı gösterim ilkeleri bağlamında belirlenen hile türlerinden, karşılaştığınız işlemleri belirtebilir misiniz” sorusuna katılımcıların verdikleri cevapların frekans yüzleri büyükten küçüğe sıralı olarak Tablo 7’de yer almakta olup. İlk üç seçenek incelendiğinde “Borçların-giderlerin düşük gösterilmesi” %52,4 ile birinci, “Gelirlerin veya giderlerin farklı dönemlere kaydı ile dönem karının yüksek gösterimi” ikinci, “Varlıkların-gelirlerin olduğundan düşük gösterilmesi” % 36,9 ile üçüncü sıradadır. Bağımsız Kadın meslek mensupları ikinci, dördüncü ve beşinci seçeneği %3,9 Bağımlı Kadın meslek mensuplarına göre daha yüksek frekansta karşılaşmaktadırlar. Bağımsız Erkek Meslek mensupları birinci seçeneği Bağımlı Erkek Meslek mensubuna göre %8,7 daha fazla karşılaşmaktadır. Ancak Bağımlı Erkek Meslek mensuplarına göre ikinci seçeneği %4,9 daha az karşılaşmaktadırlar. Ankete katılan Bağımlı ve Bağımsız meslek mensupları ilişkisi incelendiğinde Bağımlı Meslek Mensubuna göre üstünlük olması normal gözlenebilirken düşük bir netice elde edilmesi Bağımlı Meslek Mensubu ile Bağımsız Meslek Mensubu arasında farklı hileli işlemler ile karşılaşabileceği anlamına gelebilir.

Tablo 7. Hile Üçgeni Faktörlerine Bağlı Karşılaşılan Hile Türleri Frekans Yüzdeleri

Satır Etiketleri	Bağımsız	Kadın	Erkek	Bağımlı	Kadın	Erkek	Genel Toplam
1) Borçların-giderlerin düşük gösterilmesi	32,0%	8,7%	23,3%	20,4%	5,8%	14,6%	52,4%
2) Gelirlerin veya giderlerin farklı dönemlere kaydı ile dönem karının yüksek gösterimi	22,3%	5,8%	16,5%	23,3%	1,9%	21,4%	45,6%
3) Varlıkların-gelirlerin olduğundan düşük gösterilmesi	18,4%	2,9%	15,5%	18,4%	2,9%	15,5%	36,9%
4) İç ve dış belgelerde yapılan uygunsuzluklar ve finansal tablo açıklamalarının ihmal edilmesi	19,4%	5,8%	13,6%	16,5%	1,9%	14,6%	35,9%
5) Hayali gelir kaydedilmesi	15,5%	4,9%	10,7%	10,7%	1,0%	9,7%	26,2%
6) Varlıkların değerlemesinde yapılan uygunsuzluklar ile varlıkların olduğundan yüksek gösterilmesi	14,6%	4,9%	9,7%	10,7%	1,9%	8,7%	25,2%
7) Rüşvet, İlegal hediyeler-bahşiş	12,6%	3,9%	8,7%	7,8%	1,9%	5,8%	20,4%
8) Haraç-ekonomik gasp	5,8%	1,9%	3,9%	2,9%	1,0%	1,9%	8,7%

Anketimizin üçüncü kısmında muhasebe hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesine ilişkin süreçler ile ilgili olarak katılımcılardan önem derecesini (1 En düşük, 10 En yüksek) belirtilmesi istenen bir adet soru yöneltilmiştir. Verilen cevapların frekans yüzdelerine göre önem derecesi Tablo 8’de yer almakta olup, 7 ve üzeri olanların toplamı incelendiğinde, ilk dörtte %68 ile “Sürekli Denetim” birinci sırada, %65,1 ile “İç Kontrol” ikinci sırada, %64,2 ile “Doğrulamalar” üçüncü ve %63,2 ile “Bağımsız Denetim” dördüncü olarak yer almaktadır. Önem derecesi en düşük olan yöntem ise %17,5 ile “Tesadüfen” seçeneği, sondan ikinci ise %34,9 ile “İhbar Hattı” olmuştur. İşletmelerde hatalı/hileli işlemlerin tespitinde sırasıyla sürekli denetim, iç kontrol, doğrulamalar ve bağımsız denetimin gibi faktörlerin etkinliğine ihtiyaç oluğu ön plana çıkmaktadır. İhbar hattı seçeneğinin düşük öneme sahip olması kültür farklılığından kaynaklanabilmektedir. Çünkü ACFE 2018 raporunda ihbar hattı yüksek bir öneme sahiptir.

Tablo 8. Hatalı/Hileli İşlemlerin Ortaya Çıkarılması Önem Derecesi Yüzde (1 En Düşük – 10 En Yüksek)

Hata/Hile Tespit Yöntemleri	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	6 (%)	7 (%)	8 (%)	9 (%)	10 (%)	7 ve üzeri toplam (%)	Toplam
Sürekli Denetim	6,8	3,9	4,9	1,9	6,8	7,8	2,9	14,6	9,7	40,8	68	100,0
İç Kontrol	7,8	4,9	5,8	2,9	7,8	5,8	3,9	10,7	11,7	38,8	65,1	100,0
Doğrulamalar	2,9	4,9	10,7	4,9	6,8	5,8	6,8	14,6	11,7	31,1	64,2	100,0
Bağımsız Denetim	5,8	6,8	7,8	3,9	7,8	4,9	7,8	6,8	10,7	37,9	63,2	100,0
İzleme/Gözetim	5,8	4,9	10,7	7,8	10,7	7,8	9,7	13,6	7,8	21,4	52,5	100,0
Kamu Denetimi	9,7	8,7	5,8	3,9	14,6	12,6	5,8	7,8	6,8	24,3	37,7	100,0
İhbar Hattı	19,4	12,6	9,7	11,7	6,8	4,9	9,7	5,8	6,8	12,6	34,9	100,0
Tesadüfen	30,1	16,5	8,7	5,8	10,7	10,7	6,8	1,0	2,9	6,8	17,5	100,0

Anketimizin dördüncü kısmında üretim işletmelerinde olası muhasebe hata ve hileleri ve besleyen unsurlara ilişkin süreçler ile ilgili olarak katılımcılardan önem derecesini (1 En düşük, 5 En yüksek) belirtilmesi istenen iki adet soru ve likert ölçeğine göre hazırlanan altı soru yöneltilmiştir.

Tablo 9. Üretim İşletmelerinde Hatalı/Hileli İşlemlere Neden Olan Uygulamalar Yüzde (1 En Düşük – 5 En Yüksek)

Hileli İşlemlere Neden Olabilecek Uygulamalar	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	Toplam
Mevcut denetimin sisteminin yetersizliği	8,7	10,7	11,7	17,5	51,5	100,0
Vergi affı kanunları	12,6	5,8	20,4	20,4	40,8	100,0
Toplumsal kanuna karşı hata/hile algısı	4,9	6,8	39,8	18,4	30,1	100,0
Yaratıcı muhasebe uygulamaları	9,7	9,7	34,0	22,3	24,3	100,0
Vergisel teşviklerin varlığı	9,7	16,5	37,9	21,4	14,6	100,0

“Aşağıdaki uygulamalardan hatalı/hileli işlemlere neden olan uygulamaların önem derecesini belirtebilir misiniz” sorusuna verilen cevapların frekans yüzdelerine göre Tablo 9’da yer almakta olup, önem derecesi 4 ve üzeri olanların toplamı incelendiğinde ilk üçte sırasıyla %69 ile “Mevcut denetimin sisteminin yetersizliği”, %61,2 ile “Vergi affı kanunları”, %48,5 ile “Toplumsal kanuna karşı hata/hile algısı” yer almaktadır. Araştırmaya katılan katılımcılara göre mevcut denetim sisteminin yetersizliği ve vergi affı kanunları üretim işletmelerinde hatalı/hileli işlemlere neden olabilecek uygulamalar olduğu görülmüştür.

“İşletmelerin aşağıda yer alan hangi tür hatalı/hileli işlemleri araç olarak kullanma derecesini belirtebilir misiniz” sorusuna verilen cevapların frekans yüzdelerine göre önem derecesi Tablo 10’da belirtilmiş olup, 4 ve üzeri olanların toplamı incelendiğinde ilk üçte sırasıyla %67 “Üretim maliyetleri”, %63,1 “Stok Sayımları”, %59,2 “Stok satın alma maliyetleri” yer almaktadır. “Randıman analizi” seçeneği ise 2 ve altı önem derecesinde sıralamaya göre %38,8 ile en düşük öneme sahip olduğu belirtilmektedir. Ancak işletmelerin üretim maliyetleri, stok sayımları ve stok satın alma maliyetlerindeki gerçekleştirilecek hatalı/hileli işlemlere sebep olurken, randıman analizi uygulamasını ise kontrol aracı olarak görüldüğü için en düşük öneme sahip olduğu görülmüştür.

Tablo 10. Üretim İşletmelerinde Hatalı/Hileli İşlemlere Sebep Olan Araçlar Yüzde (1 En Düşük – 5 En Yüksek)

Üretim İşletmelerinde Hatalı/Hileli İşlemleri Sebep Olan Araçlar	1 (%)	2 (%)	3 (%)	4 (%)	5 (%)	Toplam
Üretim maliyetleri	8,7	6,8	17,5	19,4	47,6	100,0
Stok sayımları	7,8	14,6	14,6	26,2	36,9	100,0
Stok satın alma maliyetleri	7,8	6,8	26,2	25,2	34,0	100,0
Duran varlıkların amaç dışı kullanımı	4,9	16,5	34,0	25,2	19,4	100,0
Değerleme işlemleri	14,6	15,5	28,2	22,3	19,4	100,0
Randıman analizi	13,6	25,2	28,2	25,2	7,8	100,0

“Üretim işletmelerinde hatalı işlemlerin zamanında tespit edilememesi işletmenin”; “sürekliliğini etkiler”, “karlılığını etkiler”, “denetimin etkinliğini etkiler” soruları araştırmaya katılanlara yöneltilmiş olup düşüncelerini belirtilmesi istenmiştir. Tablo 11’de verilen cevap frekans değerlerinin yüzdesi yer almaktadır. Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum seçenekleri toplam olarak sırasıyla; %78,7 ile “Karlılığını Etkiler”, %75,8 “Sürekliliğini Etkiler”, %71,9 “Denetimin Etkinliğini Etkiler” olarak görülmektedir. Bu sonuçlar neticesinde üretim işletmelerinde hatalı işlemlerin geç tespit edilmesi işletmenin karlılığın, sürekliliğini ve denetimin etkinliğini olumsuz ya da olumlu yönde etkileyebileceği sonucuna ulaşılabilmektedir.

Tablo 11. Üretim İşletmelerinde Hatalı İşlemlerin Zamanında Tespit Edilememesi Yüzdeler

Üretim işletmelerinde hatalı işlemlerin zamanında tespit edilememesi işletmenin,			
	Sürekliliğini Etkiler (%)	Karlılığını Etkiler (%)	Denetimin Etkinliğini Etkiler (%)
Kesinlikle katılmıyorum	1,9	1,9	7,8
Katılmıyorum	9,7	8,7	12,6
Kararsızım	12,6	10,7	7,8
Katılıyorum	44,7	44,7	37,9
Kesinlikle katılıyorum	31,1	34,0	34,0
Toplam	100,0	100,0	100,0

“Üretim işletmelerinde hileli işlemlerin geç tespit edilebilmesi işletmenin”; “sürekliliğini etkiler”, “karlılığını etkiler”, “denetimin etkinliğini etkiler” soruları araştırmaya katılanlara yöneltilmiş olup düşüncelerini belirtilmesi istenmiştir. Tablo 12’de verilen cevap frekans değerlerinin yüzdesi yer almaktadır. Katılıyorum ve Kesinlikle Katılıyorum seçenekleri toplam olarak sırasıyla; %71,9 ile “Karlılığını Etkiler”, %70,8 “Denetimin Etkinliğini Etkiler” %68,0 “Sürekliliğini Etkiler” olarak görülmektedir. Hileli işlemin hatalı işlemde ayıran özelliği kasıt faktörü bulunmasıdır. Buna göre hileli işlemlerin ortaya çıkarılması zaman alan süreç haline gelirken üretim işletmelerinde de hileli işlemlerin varlığı işletmenin sürekliliğini, karlılığını ve denetimin etkinliğini olumlu ya da olumsuz olarak etki eden faktör haline gelmiştir.

Tablo 12. Üretim İşletmelerinde Hileli İşlemlerin Geç Tespit Edilebilmesi Yüzdeler

Üretim işletmelerinde hileli işlemlerin geç tespit edilebilmesi işletmenin,			
	Sürekliliğini Etkiler (%)	Karlılığını Etkiler (%)	Denetimin Etkinliğini Etkiler (%)
Kesinlikle katılmıyorum	7,8	6,8	8,7
Katılmıyorum	14,6	8,7	8,7
Kararsızım	9,7	12,6	11,7
Katılıyorum	34,0	44,7	48,5
Kesinlikle katılıyorum	34,0	27,2	22,3
Toplam	100,0	100,0	100,0

5. Sonuç

Üretim işletmelerinde maliyetlerin doğru hesaplanması, satış fiyatlarının ve vergi matrahlarının doğruluğu açısından önem taşımaktadır. Ülkemizdeki vergi ve muhasebe uygulamalarının karmaşık süreçlere sahip olması, işletmelerde muhasebe hatası/hilesi ile karşılaşma oranını arttırması ve bu olayların tespitinin güçleşmesi neticesinde, finansal veri kullanıcılarına yanlış beyanların sunumuna neden olmaktadır. Araştırmamız Gaziantep ilindeki üretim işletmelerinde hatalı/hileli işlemlerin nedenleri, araçları ve sonuçları hakkında bu işletmelerin muhasebe işlemlerini icra eden Muhasebe Meslek Mensuplarına yönelik yapılmıştır. Araştırmaya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanına sahip 103 kişi katılmıştır.

Muhasebe uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkan hatalar ve hileler farklı sebeplere dayanmaktadır. Araştırmamızda hata yapılma sebepleri iş yoğunluğu, dikkatsizlik, özen göstermemek, bilgisizlik ve tecrübesizlik olarak sıralanmaktadır. Hata yapılmasının önlenmesi açısından mevcut iş yükü potansiyellerine göre planlamalara sahip olunması, mesleğin gerektiği özeni ve bilgiye sahip olmak için meslek mensuplarının çaba göstermesi gerekmektedir. Hile eyleminin yapılmasında gerekçeleri incelendiğinde hile üçgenine benzer yapıda öncelik sıralamasına göre bir sonuç elde edilmiştir. İşletmelerde gerçekleşen hileli işlemlerde fırsatlar zincirinin varlığı, teşvik ve baskı faktörlerinin etkisi ile yapılan eylemler ve haklı gösterim olayları denetimsiz otoritenin kanıtlarıdır. Meslek mensubunun faaliyette bulunma şekli açısından hileli işlemin gerekçeleri değerlendirildiğinde bağımlı meslek mensuplarının mali baskılar, iş ile ilgili baskılar ve hilelerin haklı gösterimi bağımsız meslek mensuplarına göre daha fazla karşılaştıkları durumlarıdır.

Çalışan kişiler yönünden hileli işlemler incelendiğinde fatura ve gider hileleri ön plana çıkmaktadır. İşletme yöneticileri tarafından yapılan hileli işlemler göz önüne alındığında ise borçların-giderlerin düşük gösterilmesi ve gelirlerin veya giderlerin farklı dönemlerde kaydı dönem karının yüksek gösterimi ilk iki sırada yer almaktadır. Dolayısıyla yönetimin yapacağı hile türleri çalışanlarında hileli işlem yapmalarını tetikleyebilir.

Muhasebe hatalı/hileli işlemlerinin tespiti ve ortaya çıkarılmasına ilişkin anket sonuçları incelendiğinde denetim ve kontrol sistemlerinin önemi bir kez daha ön plana çıkarken, üretim işletmeleri özelinde sorulan hatalı/hileli işlemlere neden olan uygulamaların başında mevcut denetim sisteminin yetersizliği ve kanuna karşı hata/hile olgusunun kanıksanmasından ileri geldiği tespit edilmiştir.

İşletme ölçek ve sayılarında artan ekonomik faaliyetlere bağlı olarak ortaya çıkan işlem çeşitliliği ve farklılığı, vergi idaresinin bu işlemleri gözlemleyerek dışsal kontrol mekanizmalarının gelişimine katkı sunmakla beraber işletmeler arasındaki ticari ilişkilerin doğruluğunun tespiti, karşılıklı denetimi, ticari ve mali piyasalara yönelik doğru, güvenilir ve hile/hata oranı düşük bir veri ile sunulmasını da kolaylaştırdığı görülebilmektedir. Son dönemlerde artan bir ivme ile yürürlüğe konulan e-fatura, e-arşiv fatura, e-defter, e-beyanname, defter beyan sistemi gibi dijital ve birbirine ilişik sistemlerin, muhasebe hata ve hilelerini asgariye indirme hedefleri kadar, geliştirilen sistemler sayesinde doğruluk testleri ile de işletmelerin doğru veriyi kullanma ve muhasebeleştirme davranışlarını de pozitif yönde etkileme gücüne sahip oldukları açıktır.

Üretim işletmelerinde hatalı/hileli işlemlere neden olan araçlar incelendiğinde üretim maliyetleri, stok sayımları ve stok satın alma maliyetleri olaylarının %63 dolaylarında yüksek frekans yüzdesine sahip olması denetim sisteminin ne kadar aciz olduğunun göstergesi olabilir. Hatalı işlemlerin zamanında tespit edilememesi ve hileli işlemlerin geç tespit edilebilmesi üretim işletmelerinde sürekliliği, karlılığı ve denetimin etkinliğine anket sonuçlarına göre %75 dolaylarında etkiye sahip olduğu görülmektedir.

Muhasebe uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkan hatalar/hileler mevcut denetim sisteminin yetersiz olması, işletmelerde gerekli iç denetim alt yapısının kurulmamış olmaması, her geçen gün vergi/ muhasebe kanunlarındaki değişiklikler etrafında işletme sahiplerinin daha az vergi ödeme isteği içerisinde olması muhasebe olaylarının kontrol sistemlerinin dijital ortama aktarılması zorunluluk halini almıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığının mevcut dijital uygulamalarından yola çıktığımızda denetim sistemindeki en önemli eksiklik işletmelerde durum tespiti yapabilecek dijital envanter havuzuna sahip olmaması ve üretim işletmeleri için özellikle envanterin yanında dijital imalat verilerine yönelik acilen gereken tedbirlerin alınması gerekmektedir.

İşletmelerin özellikle fiziki sayım kontrolleri yapmaları gerekliliği hata/hile tespiti ve önlenmesi açısından önem arz etmektedir. Bundan sonraki muhasebe uygulamalarında stok/imalat verilerinin hem miktar hem de tutar olarak elektronik olarak kayıt altına alınması ve beyanı muhasebe hata/hile uygulamalarının önlenmesine katkı yapacağı ve sonraki bilimsel çalışmaların bu doğrultuda uygulamalar üzerine yapılarak geliştirilebileceği düşünülmektedir.

Kaynakça

- ACFE. (2018). Report To The Nations 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse. Texas: Association of Certified Fraud Examiners.
- Açık, S. (2016). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16(3), s. 351-36.
- Altıntaş, N. N. (2010). Denetimde Hata Hile. Sosyal Bilimler Dergisi(1), s. 151-161.
- Aslan, T., Kızıl, C., & Din, A. (2017). Muhasebe Hata Ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi: Yalova Örneği. Journal Of Social And Humanities Sciences Research, 4(5), s. 1125-1138.
- Ataman, B., & Aydın, R. (2017). Hile Denetimi ve Denetçilerin Hile Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Marmara Business Review, 2(1), 1-23.

- Aygün, D. (2013). Yaratıcı Muhasebe Stratejileri. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 8(2), s. 49-69.
- Bănărescu, A. (2015). Detecting and Preventing Fraud with Data Analytics. Procedia Economics and Finance, 32, s. 1827-1836.
- Corruption Perceptions Index 2017. (2018, February 21). 11 26, 2018 tarihinde https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017 adresinden alındı
- COSO 3.Kitap. (2016). İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve ve Ekler. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- COSO 4.Kitap. (2016). İç Kontrol - Bütünleşik Çerçeve Dış Finansal Raporlama Üzerine İç Kontrol: Bir Yaklaşımlar ve Örnekler Özeti. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Çatıkkaş, Ö. (2011). İşletmelerde Mali Tablo Hileleri. Denetim Dergisi(8), s. 18-30.
- Dalğar, H. (2012). İşletmelerin Muhasebe Departmanlarında Hata ve Hilelerin Önlemeye Yönelik İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması: Bir Vaka Çalışması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, s. 129-155.
- Deloitte Touch Tohmatsu: IFRS In Your Pocket, USA, 2005
- Dinç, E., & Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, s. 267-283.
- Doğan, S., & Kayakıran, D. (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. Maliye Finans Yazıları Dergisi, 31(108), s. 167-188.
- Ergen, Z., & Kılınçkaya, L. (2014). Türkiye'de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi. Sosyo Ekonomi Dergisi, 21(21), s. 282-304.
- Erturan, İ. E., & Ergin, E. (2017). Muhasebe Denetiminde Nesnelerin İnterneti: Stok Döngüsü. Muhasebe ve Finansman Dergisi(75), s. 13-30.
- Gonzalez, G. C., & Hoffman, V. B. (2018). Continuous Auditing's Effectiveness as a Fraud Deterrent. Auditing: A Journal Of Practice & Theory, 37(2), s. 225-247.
- Gümüş, U. T., & Göğebakan, H. (2016). Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi, 1(3), 12-27.
- Güredin, E. (2010). Denetim Ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Güredin, E., & Adiloğlu, B. (2018). Türkiye'de Denetimde ROSC Raporu Farkındalıkları ve Bugün. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 16(59), s. 7-21.
- Greuning Hennie Van, International Financial Reporting Standarts A Pratical Guide, Washington D.C., The World Bank, 2005.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., & Kılı, M. (2012). İç kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(20), s. 169-189.
- Huber, D. (2017). Forensic Accounting, Fraud Theory, And The End Of The Fraud Triangle. Journal of Theoretical Accounting Research, 12(2), s. 28-48.
- Kayıkçıoğlu, S. (2017). Şirketlerin İç Denetim Birimlerinde Hile Denetimi ve Bir Uygulama Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- KGK. (2017). KGK Yıllık İnceleme Raporu.
- Kuruçay, Ç., & Serçemeli, M. (2018). Hile Alanında Bilimsel Dergilerde Yer Alan Ulusal Makaleler:(2008-2017 Literatür Taraması). Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, 18(55), s. 161-174.

- Lokanan, M. (2018). Informing The Fraud Triangle: Insights From Differential Association Theory. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 14(1), s. 55-98.
- Maşrap, B., & Gökten, P. O. (2016). Davranışsal Muhasebe: Kuramsal Yaklaşım. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(4), s. 345-359.
- Mulford, C. W., & Comiskey, E. E. (2002). *The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices*. John Wiley & Sons, Inc.
- Özdamar, K. (2003). *Modern bilimsel araştırma yöntemleri*. Eskişehir: Kaan Kitabevi.
- Özeroğlu, A. İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), s. 180-196.
- Romanus, R. N. (2018). Risk Attitude: Measurement And Consequences In The Tax Compliance Context. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 14(1), s. 19-51.
- ROSC. (2007). *Türkiye Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu Muhasebe ve Denetim*. Dünya Bankası.
- Serim, N., & Yağanoğlu, N. Y. (2011). Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü. *Vergi Dünyası Dergisi*, 30(353), s. 136-147.
- Türedi, H., & Alıcı, Ü. (2014). Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 6(11), s. 119-133.
- TÜRMOB Meslek Mensubu Cinsiyet Tablosu. (2019). 4 27, 2019 tarihinde <https://www.turmob.org.tr/istatistikler/df447eb1-e8ef-4df2-a3c0-92376d568eba/meslek-mensubu-cinsiyet-tablosu> adresinden alındı
- Uyar, M. (2018). Muhasebe Hata Yönetimi ve İş Performansı Arasındaki İlişkinin Görev Karmaşıklığı Bağlamında Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(55), s. 141-160.
- Uzun Kocamış, T. (2015). Üretim Yapan İşletmelerde Randıman Analizi Yoluyla Denetim. *Business & Management Studies: An International Journal*, 3(2), s. 203-219.
- Ünkaya, G., & Deniz Dursun, G. (2018). İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Arttırmada Bilgi İfşası Modelinin Kurulması. *Muhasebe Denetimine Bakış Dergisi*, 18(55), s. 15-24.
- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y., & Kocamaz, H. (2014). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), s. 171-188.
- Yazıcıoğlu, Y. ve Erdoğan, S. (2004), *SPSS uygulamalı bilimsel araştırma yöntemleri*, Ankara, Detay Yayıncılık.
- Yılmaz, G., Ataman, B., & Ayboğa, H. (2018). Hilenin Tespit Edilmesi ve Önlenmesindeki Yöntemlerin Değerlendirilmesi: Türkiye Araştırması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(3), s. 646-664.