

T.C.  
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME PROGRAMI

**TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA MUHASEBE  
DÜZENSİZLİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE  
MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

ERDOĞAN CEYLAN

TEZ DANIŐMANI

DOÇ. DR. MERAL EROL FİDAN

BİLECİK, 2020

10215171

T.C.  
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME PROGRAMI

**TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA MUHASEBE  
DÜZENSİZLİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE  
MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

ERDOĞAN CEYLAN

TEZ DANIŐMANI

DOÇ. DR. MERAL EROL FİDAN

BİLECİK, 2020

10215171

## BEYAN

Türk Vergi Hukuku Kapsamından Muhasebe Düzensizliklerinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma adlı doktora tezi yazımı sırasında bilimsel ahlak kurallarına uyduğumu, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, tezin herhangi bir kısmının Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Bu çalışmanın, Bilimsel araştırmalar projeleri (BAP), TÜBİTAK veya benzeri kuruluşlarca desteklenmesi durumunda; projenin ve destekleyen kurumun adı proje numarası ile birlikte beyan edilmelidir.			
<b>DESTEK ALINMIŞTIR</b>			<b>DESTEK ALINMAMIŞTIR</b>
Destek alındı ise;			
<b>Destekleyen Kurum:</b>			
<b>Desteğin Türü</b>		<b>Proje Numarası</b>	
<b>1- BAP (Bilimsel Araştırma Projesi)</b>			
<b>2- TÜBİTAK</b>			
<b>Diğer; .....</b>			

**Erdoğan CEYLAN**

**05/10/2020**

**İMZA**

## ÖN SÖZ

Bu tez çalışmasının hazırlanması sırasında bana inanan ve destekleyen, yol gösteren, çalışmamı sahiplenerek özveriyle takip eden, yorulduğum ve zorlandığım zamanlarda cesaretlendirerek motive eden ve en önemlisi çalışmalarım da beni her zaman özgür hissettiren değerli hocam ve danışmanım Sayın, Doç. Dr. Meral EROL FİDAN'a vermiş olduğu tüm katkı ve emekleri için teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Tez izleme sürecinde tecrübeleri ile çalışmama yön veren ve beni destekleyerek çalışmanın tamamlanmasında değerli katkılarını esirgemeyen Sayın, Prof. Dr. Rifat YILMAZ ve Sayın, Doç. Dr. Nevran KARACA hocalarıma teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Savunma sınavımda yer alan değerli jüri üyeleri Sayın, Doç. Dr. Şerife SUBAŞI ve Sayın, Doç. Dr. Rabia AKTAŞ hocalarıma çalışmamın son haline gelmesindeki değerli katkıları adına teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Son olarak, bu süreç zarfında en sevdikleri oyun arkadaşları olan babalarından mahrum kalmalarına rağmen sabırla tez çalışmasının bitmesini bekleyen sevgili kızlarım Ece ve Elif'e ve aylar süren çalışmalarım süresince evde yokluğumu hissettirmeyen, varlığını, desteğini ve sabrını esirgemeyen sevgili eşim Ceren CEYLAN'a sevgilerimi sunar tüm kalbimle teşekkür ederim.

Erdoğan CEYLAN

05/10/2020

## ÖZET

### TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Türk vergi hukukunda vergi beyan usulüne göre alınmaktadır. Vergi beyanları mükellef adına muhasebe meslek mensupları tarafından yapılmaktadır. Meslek mensupları, ücret bakımından mükellefe bağımlı olmasından dolayı az vergi ödemek isteyen mükelleflerin talep ve beklentilerini yerine getirmek zorunda kalabilmektedir. Ayrıca karmaşık vergi kanunları, yasal çelişki ve boşluklar, denetim yetersizliği, düşük cezalar, ağır vergi yükü ve vergi adaleti gibi vergilendirme sisteminden kaynaklanan bir takım unsurlar da meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine motive edebilecek haklı sebepler ve fırsatlar yaratabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe düzensizliklerinin sebebini, vergi uyumunu etkileyen faktörleri ve Türk vergi hukuku kapsamında muhasebe hata ve hilelerini teorik olarak incelemek ve muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörleri belirlemektir. Çalışmada ayrıca meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre muhasebe düzensizliklerine sebep olan faktörlere yönelik algıları arasındaki farklılıkların belirlenmesi de amaçlanmıştır. Bu amaçlarla vergi uyumuna ve bireyleri hileye yönlendiren sebeplere yönelik teoriler derinlemesine incelenmiş ve bu teorilerden yola çıkılarak hazırlanan anket İzmir'deki 401 bağımsız meslek mensubuna uygulanmıştır.

Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etki eden ve onları muhasebe düzensizliklerine yönlendiren 7 faktör belirlenmiştir. Bu faktörler sırasıyla; mükellef ve ücret baskısı, vergi düzenlemeleri, düşük cezalar, denetim yetersizliği, vergi ahlakı, mesleki görev algısı ve meslek etiği olarak isimlendirilmiştir. Meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren ilk ve en önemli faktör mükellef ve ücret baskısı, en önemli boyut ise fırsat olarak tespit edilmiştir. Araştırmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, yaş, gelir düzeyi, hissedilen pozisyon değişkenlerine göre belirlenen faktörlerle aralarında istatistikî farklılıklar tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Düzensizlikleri, Hata ve Hile, Hile Üçgeni, Vergi Uyumu, Vergi Suçları.

## ABSTRACT

### EXAMINATION OF ACCOUNTING IRREGULARITIES UNDER TURKISH TAX LAW AND A RESEARCH ON ACCOUNTING PROFESSIONALS

Tax, in Turkish tax law, is collected based on tax declarations. Tax returns are prepared on behalf of the taxpayers by professional accountants. As members of the accounting profession are paid by taxpayers, they sometimes may have to fulfil the demands and expectations of taxpayers who want to pay less tax. In addition, some factors stemming from the taxation system such as complex tax laws, legal contradictions and gaps, insufficient supervision, low penalties, heavy tax burden and tax justice can also create justified reasons and opportunities that can lead professionals to resort to accounting irregularities.

The study aims to theoretically examine the causes of accounting irregularities, factors affecting tax compliance and accounting mistakes and frauds within the scope of Turkish tax law and to determine the factors that motivate accounting professionals to accounting irregularities in terms of tax. In the study, it was also aimed to determine the differences between the perceptions of accounting professionals about the factors that cause accounting irregularities in terms of their demographic characteristics. To this end, theories regarding tax compliance and the reasons that lead individuals to fraud were examined in depth and the questionnaire prepared based on these theories was applied to 401 independent accounting professionals in İzmir.

Results of the research helped determine 7 factors that affect the tax compliance of accounting professionals and direct them to accounting irregularities. These factors, in order of importance, are taxpayer and wage pressure, tax regulations, low penalties, insufficient supervision, tax ethics, professional duty perception and professional ethics. The first and most important factor that motivates professionals to accounting irregularities is taxpayer and wage pressure, while the most important dimension is opportunity. The study revealed statistical differences among accounting professionals in terms of the factors determined by the variables of gender, age, level of income and felt position.

**Key Words:** Accounting Irregularities, Mistakes and Fraud, Fraud Triangle, Tax Compliance, Tax Crimes.

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖN SÖZ .....	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
TABLolar LİSTESİ .....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xii
KISALTMALAR .....	xiii
GİRİŞ .....	1
1. MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ - HATA ve HİLE .....	3
1.1. Muhasebe Hataları .....	4
1.1.1. Hata Kavramı .....	4
1.1.2. Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hatalar .....	4
1.1.3. Muhasebe Hatalarının Nedenleri .....	5
1.1.3.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik .....	5
1.1.3.2. Özensizlik ve Dikkatsizlik .....	6
1.1.3.3. Diğer Nedenler .....	7
1.1.4. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması .....	7
1.1.4.1. Muhasebe Hatalarının İçerikleri Bakımından Sınıflandırılması .....	7
1.1.4.2. Muhasebe Hatalarının Sonuçları Bakımından Sınıflandırılması .....	7
1.1.4.3. Muhasebe Hatalarının Yaratacağı Etkileri Bakımından Sınıflandırılması ..	8
1.1.5. Muhasebede Hata Türleri .....	9
1.1.5.1. Matematiksel Hatalar .....	9
1.1.5.2. Kayıt Hataları .....	9
1.1.5.3. Nakil (Devir-Aktarma) Hataları .....	10

1.1.5.4. Unutulma Hataları .....	10
1.1.5.5. Tekrarlanma Hataları .....	10
1.1.5.6. Bilanço Hataları .....	11
1.1.6. Muhasebe Hatalarının Düzeltilmesi .....	12
1.1.6.1. TMS 8'e Göre Muhasebe Hataların Düzeltilmesi .....	12
1.1.6.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Muhasebe Hatalarının Düzeltilmesi .....	12
1.2. Muhasebe Hileleri .....	13
1.2.1. Hile Kavramı .....	13
1.2.2. Hile Türleri .....	15
1.2.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması .....	15
1.2.2.2. Yolsuzluk .....	15
1.2.2.3. Finansal Tablo Hileleri .....	16
1.2.3. Hile Nedenleri .....	16
1.2.3.1. Baskı (Teşvik, Motivasyon, Dürtü, Özentisi) .....	19
1.2.3.2. Fırsat .....	20
1.2.3.3. Haklı Gösterme Çabaları .....	20
1.2.4. Hile Yapan Kişilerin Çeşitli Özellikleri .....	21
1.2.5. Hile Belirtileri .....	21
1.2.6. Hilenin Tespiti ve Ortaya Çıkartılması .....	22
1.2.7. Hileye Karşı Önlemler .....	24
1.3. Geçmişten Günümüze Muhasebe Düzensizlikleri .....	26
1.3.1. Uluslararası Alanda Yaşanmış Muhasebe Skandalları .....	28
1.3.1.1. Enron Skandalı .....	31
1.3.1.2. WorldCom Skandalı .....	31
1.3.1.3. Parmalat Skandalı .....	32
1.3.2. Türkiye'de Yaşanmış Muhasebe Düzensizlikleri .....	33

<b>1.4. Muhasebe Düzensizliklerini Önlemeye Yönelik Çabalar .....</b>	<b>34</b>
<b>1.4.1. Dünya’da Hileli Finansal Raporlamayı Önleme Çabaları .....</b>	<b>34</b>
<b>1.4.1.1. ABD’ de Hileli Finansal Raporlamaya İlişkin Düzenlemeler .....</b>	<b>34</b>
<b>1.4.1.2. Hileli Finansal Raporlamayı Önlemeye Yönelik Diğer Uluslararası             Düzenlemeler .....</b>	<b>37</b>
<b>1.4.2. Türkiye’de Hileli Finansal Raporlamayı Önleme Çabaları .....</b>	<b>40</b>
<b>1.4.2.1. Meslek Yasası Kapsamındaki Düzenlemeler .....</b>	<b>41</b>
<b>1.4.2.2. Sermaye Piyasasına Yönelik Düzenlemeler .....</b>	<b>41</b>
<b>1.4.2.3. Bankacılık ve Sigortacılık Alanına Yönelik Düzenlemeler .....</b>	<b>42</b>
<b>1.4.2.4. Enerji Piyasasına Yönelik Düzenlemeler .....</b>	<b>43</b>
<b>1.4.2.5. Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri .....</b>	<b>43</b>
<b>1.4.2.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)             Düzenlemeleri .....</b>	<b>44</b>
<b>1.4.2.7. Vergi Usul Kanunu Düzenlemeleri .....</b>	<b>44</b>
<b>2. TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ .....</b>	<b>45</b>
<b>2.1. Vergiye Yönelik Tutumları Etkileyen Faktörler .....</b>	<b>45</b>
<b>2.1.1. Vergi Kavramı ve Kısa Tarihçesi .....</b>	<b>45</b>
<b>2.1.2. Vergi Uyumunu ve Vergi Uyumunu Açıklayan Teoriler .....</b>	<b>47</b>
<b>2.1.2.1. Vergi Uyumunu .....</b>	<b>47</b>
<b>2.1.2.2. Vergi Uyumunu Açıklamaya Çalışan Ekonomik Teoriler .....</b>	<b>47</b>
<b>2.1.2.3. Vergi Uyumunu Açıklamaya Çalışan Sosyal ve Psikolojik Teoriler .....</b>	<b>48</b>
<b>2.1.3. Vergiye Karşı Tutumları Etkileyen Faktörler .....</b>	<b>49</b>
<b>2.1.3.1 Vergiye Karşı Tutumları Etkileyen Demografik Faktörler .....</b>	<b>50</b>
<b>2.1.3.2. Vergiye Karşı Tutumları Etkileyen İdari Faktörler .....</b>	<b>51</b>
<b>2.1.3.3. Vergiye Karşı Tutumları Etkileyen Sosyal ve Psikolojik Faktörler .....</b>	<b>53</b>
<b>2.1.4. Vergiye Karşı Tepkiler .....</b>	<b>54</b>

2.1.4.1. Vergi Suçu Kapsamında Olmayan Pasif Tepkiler .....	54
2.1.4.2. Vergi Suçu Kapsamında Olan Aktif Tepkiler .....	55
2.2. Çeşitli Kanunlar Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri .....	56
2.2.1. Türk Ceza Kanunu Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri .....	56
2.2.2. Kabahatler Kanunu Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri .....	57
2.2.3. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri .....	57
2.2.4. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri .....	59
2.2.5. Vergi Hukuku Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri .....	59
2.3. Türk Vergi Hukukunda Muhasebeye Yönelik Düzenlemeler .....	60
2.3.1. VUK Kapsamında Muhasebe Uygulamalarına Yönelik Düzenlemeler .....	60
2.3.1.1. Defter Tutma (VUK, m. 171-226) .....	60
2.3.1.2. Vesikalar (VUK, m. 227-243) .....	61
2.3.1.3. Muhafaza ve İbraz (VUK, m. 253-Mükerrer 257) .....	61
2.3.1.4. Değerleme ve Amortisman (VUK, m. 258-330) .....	61
2.3.2. İdarenin Muhasebeye Yönelik Yaptığı Düzenlemeler .....	62
2.3.2.1. Muhasebe Usulünü Seçmede Serberstlik (VUK, m. 175) .....	62
2.3.2.2. Bakanlığa Verilen Diğer Yetkiler (VUK, m. Mükerrer 257) .....	62
2.3.2.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği .....	63
2.4. VUK Kapsamındaki Hatalar .....	63
2.4.1. VUK Kapsamında Vergi Hataları ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....	64
2.4.1.1. Hesap Hataları (VUK, m. 117) .....	64
2.4.1.2. Vergilendirme Hataları (VUK, m. 118) .....	66
2.4.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması, Düzeltilmesi ve Sonuçları .....	67
2.4.2.1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması .....	68
2.4.2.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi .....	69
2.4.2.3. Vergi Hatalarının Sonuçları .....	71

<b>2.5. VUK Kapsamında Yapılan Düzenlemelere Yönelik Aykırılıklar .....</b>	<b>74</b>
<b>2.6. Kabahatler Kapsamında Vergi Suçları ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....</b>	<b>76</b>
<b>2.6.1. Vergi Ziyayı ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....</b>	<b>76</b>
2.6.1.1. Vergi Ziyayı .....	76
2.6.1.2. Vergi Ziyayı Cezası .....	76
2.6.1.3. Vergi Ziyayı ve Cezasının Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....	78
<b>2.6.2. Usulsüzlükler ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....</b>	<b>79</b>
2.6.2.1. Birinci Derece Usulsüzlük ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....	80
2.6.2.2. İkinci Derece Usulsüzlük ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....	81
2.6.2.3. Özel Usulsüzlük ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....	82
<b>2.7. Ceza Hukuku Kapsamında Vergi Suçları ve Muhasebe Hileleriyle İlişkisi .....</b>	<b>84</b>
2.7.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu .....	84
2.7.2. Mükelleflerin Özel İşini Yapma Suçu .....	84
2.7.3. Kaçakçılık Suçları .....	85
2.7.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Muhasebe Hileleriyle İlişkisi .....	87
2.7.4.1. Doğrudan Muhasebe Defter ve Kayıtlarıyla İlişkili Kaçakçılık Suçları ....	89
2.7.4.2. Muhasebe Belgeleriyle İlişkili Kaçakçılık Suçları .....	94
2.7.4.3. Muhasebe Hileleriyle İlişkili Olmayan Kaçakçılık Suçları .....	98
<b>2.8. Türkiye’de Vergiye Yönelik Muhasebe Düzensizlikleri Bakımından Muhasebe</b>	
<b>Meslek Mensuplarının Durumu .....</b>	<b>101</b>
<b>2.8.1. Muhasebe Düzensizliklerinin Meydana Gelmesinde Muhasebe Meslek</b>	
<b>Mensuplarının Rolü .....</b>	<b>101</b>
<b>2.8.2. Vergi Hukuku Kapsamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe</b>	
<b>Düzensizliklerine Karşı Sorumluluğu .....</b>	<b>103</b>
<b>2.8.3. Muhasebe Düzensizlikleri Karşısında Meslek Mensuplarına Yönelik</b>	
<b>Yaptırımlar .....</b>	<b>104</b>

<b>3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI VERGİYE YÖNELİK MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİNE YÖNLENDİREN FAKTÖRLERİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: İZMİR ÖRNEĞİ .....</b>	<b>105</b>
<b>3.1. Literatür İncelemesi .....</b>	<b>105</b>
<b>3.1.1. Uluslararası Alanda Yapılan Araştırmalar .....</b>	<b>105</b>
<b>3.1.2. Ulusal Alanda Yapılan Araştırmalar .....</b>	<b>107</b>
<b>3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....</b>	<b>113</b>
<b>3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları .....</b>	<b>115</b>
<b>3.4. Araştırma Hipotezleri .....</b>	<b>116</b>
<b>3.5. Araştırma Yöntemi .....</b>	<b>117</b>
<b>3.6. Ölçme Aracının Tasarlanması .....</b>	<b>120</b>
<b>3.7. Araştırma Bulguları ve Verilerin Analizi .....</b>	<b>122</b>
<b>3.7.1. Güvenilirlik Testi .....</b>	<b>122</b>
<b>3.7.2. Tanımlayıcı İstatistikler .....</b>	<b>123</b>
<b>3.7.3. Faktör Analizi .....</b>	<b>130</b>
<b>3.7.3.1. Faktör Analizinde Koşullar .....</b>	<b>130</b>
<b>3.7.3.2. Açımlayıcı Faktör Analizinin Uygulanması .....</b>	<b>134</b>
<b>3.7.3.3. Faktör Sonuçlarının Değerlendirilmesi .....</b>	<b>142</b>
<b>3.7.4. Hileye Sebep Olan Faktörlere İlişkin Korelasyon Analizi .....</b>	<b>148</b>
<b>3.7.5. Hipotezlerin Testi .....</b>	<b>150</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>158</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>164</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>183</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>186</b>

## TABLULAR LİSTESİ

	Sayfa
<b>Tablo 1.1.</b> Yıllar İtibariyle Hile Modelleri .....	18
<b>Tablo 1.2.</b> Türlerine Göre Kırmızı Bayraklar ve İçerdiği Riskli Durumlar .....	22
<b>Tablo 1.3.</b> Eski Çağlarda Hileyi Önleme Yöntemleri .....	24
<b>Tablo 1.4.</b> Eski Çağlardan 20'nci Yüzyıl Sonuna Kadar Ortaya Çıkmış Finansal Skandallar ..	27
<b>Tablo 1.5.</b> 21'inci Yüzyıl İle Birlikte Yaşanan Muhasebeye Bağlı Şirket Skandalları .....	29
<b>Tablo 1.6.</b> ABD'de Hileli Finansal Raporlamayı Önlemeye Yönelik Düzenlemeler .....	35
<b>Tablo 1.7.</b> Hileli Finansal Raporlamaya Karşı IFAC Tarafından Yapılan Düzenlemeler .....	37
<b>Tablo 1.8.</b> Avrupa Birliği'nde Muhasebe ve Denetime Yönelik Yayımlanan Yönergeler .....	38
<b>Tablo 1.9.</b> Alman On Adım Programı'nda Yer Alan Yasal Düzenlemeler .....	40
<b>Tablo 2.1.</b> Birinci Derece Usulsüzlükler ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....	80
<b>Tablo 2.2.</b> İkinci Derece Usulsüzlükler ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....	81
<b>Tablo 2.3.</b> Özel Usulsüzlükler ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi .....	82
<b>Tablo 2.4.</b> VUK Kapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları .....	85
<b>Tablo 3.1.</b> Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralıkları .....	118
<b>Tablo 3.2.</b> Demografik Bilgilere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler .....	123
<b>Tablo 3.3.</b> Diğer Sorulara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler .....	125
<b>Tablo 3.4.</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hileye Yönelik İfadelere Katılım Düzeylerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler .....	128
<b>Tablo 3.5.</b> İlk KMO ve Bartlett Testi Sonuçları .....	133
<b>Tablo 3.6.</b> KMO Değeri Sonuçlarına Göre Yorumlar .....	134
<b>Tablo 3.7.</b> Son KMO ve Bartlett Testi Sonucu .....	137
<b>Tablo 3.8.</b> Toplam Açıklanan Varyanslar .....	137
<b>Tablo 3.9.</b> 27 İfadeye İlişkin Döndürülmüş Faktör Matrisi .....	139
<b>Tablo 3.10.</b> Faktörler ve İçerdikleri İfadeler .....	140

## TABLULAR LİSTESİ - Devamı

	Sayfa
<b>Tablo 3.11.</b> Muhasebe Düzensizliklerine Sebep Olan Faktörlerin Gücü .....	142
<b>Tablo 3.12.</b> Hileye Sebep Olan Faktörlere İlişkin Korelasyon Testi Sonuçları .....	149
<b>Tablo 3.13.</b> Cinsiyet Değişkenine Göre T-Testi Analiz Sonuçları .....	150
<b>Tablo 3.14.</b> Unvan Değişkenine Göre T-Testi Analiz Sonuçları .....	151
<b>Tablo 3.15.</b> Yaş Değişkenine Göre Anova ve Scheffe Testi Sonuçları .....	152
<b>Tablo 3.16.</b> Deneyim Değişkenine Göre Anova ve Scheffe Testi Sonuçları .....	153
<b>Tablo 3.17.</b> Gelir Düzeyi Değişkenine Göre Anova ve Scheffe Testi Sonuçları.....	154
<b>Tablo 3.18.</b> Hissedilen Pozisyon Algısına göre Anova ve Scheffe Testi Sonuçları .....	156

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1.1. Hile Üçgeni .....	19
Şekil 2.1. Vergi Uyumunun Belirleyicileri .....	47
Şekil 2.2. Vergi Uyumunda Başlıca Ekonomi Dışı Faktörler .....	49
Şekil 2.3. Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Vergi Kabahat ve Suçları .....	75
Şekil 2.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Muhasebe Hileleriyle Olan İlişkisi .....	88
Şekil 3.1. Hileye Sebep Olan Faktörler ve Alt Boyutları .....	116
Şekil 3.2. Serpilme Diyagramı (Scree Plot) .....	138
Şekil 3.3. Meslek Mensuplarını Muhasebe Düzensizliklerine Yönlendiren Faktörler .....	141

## KISALTMALAR LİSTESİ

**AB:** Avrupa Birliği

**ABD:** Amerika Birleşik Devletleri

**ACFE:** Association of Certified Fraud Examiners (Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği)

**AICPA:** American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)

**BDDK:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

**IFAC:** International Federations of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

**ISA:** International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)

**KDV:** Katma Değer Vergisi

**KK:** Kabahatler Kanunu

**KMO:** Kaiser-Meyer-Olkin

**m.** Madde

**No:** Numara

**PCAOB:** Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)

**SAS:** Statements on Auditing Standards (Denetim Standartları Açıklamaları)

**SM:** Serbest Muhasebeci

**SMMM:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu

**SPKn:** Sermaye Piyasası Kanunu

**SPKt:** Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)

**TCK:** Türk Ceza Kanunu

**TDK:** Türk Dil Kurumu

## **KISALTMALAR LİSTESİ - Devamı**

**TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları

**TTK:** Türk Ticaret Kanunu

**TÜRMOB:** Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

**vb. :** Ve benzeri

**VUK:** Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Muhasebe hata ve hileleri genel olarak, muhasebeye özgü kavram, ilke ve kurallara uygun olmayan düzensizlikleri ifade etmektedir. Muhasebe hataları genellikle kasıtlı olmadan yapılan ve finansal tablo sonuçlarını etkileyen yanlışlıklardır. Muhasebe hileleri ise, muhasebe defter, kayıt ve belgelerinde kasıtlı olarak yapılan ve etkisi finansal tablolara yansıyan olağanüstü düzensizlikler, gizlemeler ve yolsuzluklardır. Hata ve hile kavramını birbirinden ayıran temel fark kasıt unsurundan ortaya çıkmaktadır. Çoğu hileli işlemlerin veya eylemlerin, ortaya çıktıklarında hatalı olarak yapıldıkları öne sürülebilmektedir. Muhasebe hilelerinde belirlenmiş bir amaç olduğundan finansal bilgiler önemli düzeyde etkilenmektedir. Muhasebe hatalarının ise finansal tablolara etkisi hileye nazaran daha önemsiz düzeydedir.

Hata ve hilelere bağlı muhasebe düzensizlikleri, işletme kârlılığını daha yüksek ya da düşük göstermek, daha yüksek kredi sağlamak veya daha az vergi ödemesi gerçekleştirmek gibi çeşitli amaçlarla yapılabilmektedir. Ancak, muhasebe meslek mensupları açısından bakıldığında özellikle daha az vergi ödemesi çıkarmak amacıyla yapıldığı görülmektedir.

Günümüzde vergi ağırlıklı olarak iktisadi işlemler üzerinden alınmakta ve vergilendirmeye yönelik kurallar Türk vergi hukuku kapsamında düzenlenmektedir. Ancak, toplum yapısına, değerlerine ve hassasiyetine uygun olmayan bazı vergi düzenlemeleri bireyleri ekonomik, sosyal ve psikolojik olarak olumsuz etkilemektedir. Bu etkiler bireylerin vergi uyumunu da olumsuz etkilemekte ve vergiden kurtulmak isteyen mükellefleri vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan bir takım davranışlara yönlendirebilmektedir. Verginin muhasebe aracılığı ile belirlenmesi sebebiyle vergi kaçırmak isteyen mükellefler en çok muhasebe düzensizliklerine başvurmaktadır. Mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin muhasebeciler tarafından yerine getiriliyor olmasından dolayı da muhasebe düzensizliklerinin ağırlıklı olarak muhasebe meslek mensupları aracılığı ile gerçekleştirildiği görülmektedir.

Devlet, vereceği hizmetlerin finansmanı olarak yüksek miktarda vergi geliri elde etmek isterken mükellefler daha az vergi ödemek istediğinden aralarında kaçınılmaz bir çatışma çıkmaktadır. Muhasebe meslek mensupları vergi dairesi ile mükellef arasında köprü vazifesi gördüğünden bu çatışmanın tam ortasında kalmaktadır. Kazancını mükelleften elde eden meslek mensupları üzerlerinde hissettikleri ücret baskısı ve ekonomik kaygı sebebiyle mükellef çıkarlarını ön planda tutarak etik dışı davranışlar sergileyebilmektedir. Ancak, meslek mensuplarının etik dışı davranışlarını yalnızca baskı unsuruna bağlamak yeterli olmamaktadır. Nitekim, hile bir suç olup bireyleri bu suça iten çeşitli amaçlar ve nedenler bulunmaktadır.

Muhasebe literatüründe genel kabul görmüş hile üçgeni teorisine göre, amacı ne olursa olsun bireyleri hileye yönlendiren faktörler baskı unsurunun yanı sıra fırsat ve haklı gösterme unsurlarına da bağlanmaktadır. Hile üçgeni teorisi kapsamında değerlendirildiğinde, karmaşık kanunlar, yasal boşluklar, denetim yetersizliği ve düşük cezalar gibi vergilendirme sisteminden kaynaklanan birtakım sebepler hileye uygun ortam hazırlayarak, hileye yönelik çeşitli fırsatlar sunmaktadır. Ayrıca, ağır vergi yükü, vergi afları, vergi adaletsizliği ve mesleki sorunlar gibi birtakım sebepler de etik dışı davranışları haklı göstermekte ve meşrulaştırmaktadır. Sonuç olarak gerek mükellef ve ücret baskısı, gerek vergi sisteminden kaynaklanan fırsatlar ve haklı sebepler muhasebecilerin tutum ve davranışlarını etkilemekte ve muhasebe düzensizliklerinin meydana gelmesinde meslek mensuplarını önemli bir unsur haline getirmektedir.

Bu çalışmada amaç, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu etkileyen ve meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörleri belirlemek ve değerlendirmektir. Tez çalışması iki teori ve bir uygulama bölümü olmak üzere toplam üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe hata ve hilelerine bağlı muhasebe düzensizlikleri teorik olarak ele alınmıştır. Bölüm kapsamında muhasebe düzensizliklerinin türleri ve nedenleri incelenmiş, bireyleri hileye yönlendiren sebepler hile üçgeni teorisi kapsamında açıklanmıştır. Bölüm kapsamında ayrıca geçmişten günümüze uluslararası şirketlerde yaşanmış önemli muhasebe skandalları ve muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik ulusal ve uluslararası düzenlemeler açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe düzensizlikleri vergisel boyutuyla incelenmiştir. Bölüm kapsamında öncelikle vergi uyumu ekonomik, sosyal ve psikolojik teoriler kapsamında ele alınmış, bireylerin vergi uyumunu etkileyen faktörler ve vergiye karşı tepkiler ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bölüm kapsamında ayrıca Tük vergi hukuku kapsamında muhasebeye yönelik düzenlemelere yer verilmiş ve bu düzenlemelere yönelik aykırılıklar muhasebe hata ve hileleriyle ilişkilendirilerek ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde öncelikle hile üçgeni ve vergi uyumu kapsamında muhasebe meslek mensuplarına yönelik yapılmış ampirik çalışmalar incelenmiştir. Sonrasında meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendirebilecek baskı, fırsat ve haklı gösterme algılarını ölçmek amacıyla hazırlanan ve İzmir’de faaliyet gösteren bağımsız meslek mensuplarına uygulanan anket sonuçları SPSS 21 programıyla analiz edilmiş ve elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

## 1. MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ - HATA ve HİLE

Muhasebe, kökü Arapça olan “hesap” sözcüğünden türetilmiştir (Yazıcı, 1998: 10). Basit anlamı ile muhasebe, “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme” şeklinde tanımlanabilir (TDK, 2011: 1705). Muhasebe süreci; çeşitli değerlendirmelerin yapılarak gerekli kararların verilebilmesi amacıyla işletme ve çevresiyle ilgili ekonomik bilgilerin tanımlanması, ölçülmesi ve anlamlı çıktılar halinde ilgili kişilere iletilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Sterling, 1967: 104). Muhasebe, parayla ölçülebilen ekonomik olayları esas alarak gerçeğe uygun bilgi üretip raporlayan bir bilim dalı olarak objektif gerçeklerle ilgilenmenin yanı sıra sosyal bir bilim dalı olarak yargılar ve sübjektif davranışlarla da ilgilenmektedir (Marşap ve Ökten, 2016: 346).

Muhasebe düzensizlikleri, muhasebe sürecinde ortaya çıkan hata ve hileler olarak tanımlanmaktadır (Varıcı, 2014: 12). Türk Dil Kurumu’na (TDK) göre düzensizlik kelimesi, “düzensiz olma, düzeni bozuk, karışık, tertipsizlik, nizamsızlık” (TDK, 2011: 747) şeklinde tanımlanmaktadır. Muhasebe hata ve hileleri genel olarak, muhasebeye özgü kavram, ilke ve kurallara uygun olmayan düzensizlikleri ifade etmektedir. Her iki düzensizliği birbirinden ayıran temel fark ise kasıt unsurudur. Yapılan bir yanlışlığın hata veya hile olarak ayırt edilebilmesi için kastın varlığının ortaya çıkarılabilmesi gerekmektedir (Kaymak, 1996: 63).

Kasıt unsurunu belirlemek ve hata ve hile arasında ayırım yapmak oldukça güçtür. Nitekim, çoğu hileli işlemler veya eylemler ortaya çıktıklarında hatalı olarak yapıldığı öne sürülebilmektedir. Bunun sebebi ise, hileli işlemlerin çoğunun hatalı işlemler yardımıyla yapılması ya da hatalı işlemlerle gizlenmeye çalışılmasıdır (Hatunoğlu vd., 2012: 176). Bu nedenle, yapılan bazı çalışmalarda hata ve hile kavramlarının her ikisini de kapsayan muhasebe düzensizlikleri ifadesinin kullanıldığı görülmektedir (Varıcı, 2014: 12).

Hata ve hile kavramı, muhasebe organizasyonundan kaynaklı ortaya çıkabilecek diğer aksaklık, bozukluk, çarpıklık ve nizamsızlık gibi<sup>1</sup> unsurları da tam olarak açıklayamamaktadır. Bu bağlamda, kastın varlığını ortaya koymadaki zorluğun yanı sıra hata ve hile kavramlarının tam olarak ortaya koyamadığı düzensizlikler sebebiyle, bu çalışmada da hata ve hile kavramı yerine “muhasebe düzensizlikleri” ifadesinin kullanılmasının daha doğru olacağı düşünülmüştür. Bu bölümde muhasebe düzensizlikleri literatüre bağlı kalınarak hata ve hile olarak ayrıntılı şekilde incelenmiştir. Hata ve hile dışında hukuki sonuçları olan diğer düzensizlikler ise vergi hukuku kapsamında ikinci bölümde ele alınarak incelenmiştir.

---

<sup>1</sup> Vergi beyannamelerinin süresi içinde verilememesi, bildirimlerin zamanında yapılmaması, kayıt ve belgelerin denetim ve incelemelere engel olacak biçimde karmaşık olması, hesap ve işlemlerin doğruluğunu bozmayacak şekilde bazı vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi vb. durumlar.

## **1.1. Muhasebe Hataları**

### **1.1.1. Hata Kavramı**

Türk Dil Kurumu sözlüğünde hata; “istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı” şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2011: 1058). Tanım incelendiğinde, istenmeyerek yapılan yanlış denilerek, hatanın temel ayırt edici özelliği olan kasıt unsuru ortaya konulmaktadır. Bilmeyerek yapılan yanlış tanımında ‘bilmeme’ iradenin oluşum şeklini etkilemekte ve iradenin hatalı doğmasına sebep olmaktadır (Güleç, 2008: 60).

Muhasebede hata kavramı; “muhasebe sisteminde kasıtlı olmayan fiiller sonucu ortaya çıkan durumlar” şeklinde tanımlanmaktadır (Baskan, 2013: 21). Muhasebe hataları finansal tablolardaki kasdi olmayan yanlışlıklardır. Bu yanlışlıklar, kaydedilmesi gereken bilgilerin finansal tablolara yansıtılmaması veya ait olduğu dönemde yansıtılmaması şeklinde olabileceği gibi yanlış bir bilginin finansal tablolara dahil edilmesi şeklinde de olabilir (Güredin, 2010: 132-133). Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Principles Board) 1971/20 sayılı beyannamesinde muhasebe hataları; “matematiksel hatalardan, muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yapılan yanlışlıklardan, işlem ve olayların finansal tabloların hazırlaması sırasında gözden kaçırılmasından ve bilgilerin yanlış veya kötüye kullanılmasından kaynaklanan sonuçlar” olarak tanımlamaktadır (DeFond ve Jiambalvo, 1991: 643).

Muhasebe hataları; bilgisizlik, dikkatsizlik, unutkanlık, ihmal veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe hesap ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklardır (Bayraklı vd., 2012: 20). Bu bakımdan, yapılan yanlışlığın istenmeyerek ve bilmeyerek yapılması, diğer bir ifade ile kasıt unsuru olmadan gerçekleşmesi esastır. Aksi halde hata yerine hileden sözedilmesi gerekmektedir. Yapılan yanlışlıkta kastın olduğu ispat edilemiyorsa, o yanlışlık muhasebe hatası olarak kabul edilmektedir (MHUD, 2004: 152).

### **1.1.2. Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hatalar**

Uluslararası muhasebe standartları muhasebe uygulamalarına yön vermede önemli bir konuma sahiptir. Genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hatalar; matematiksel hatalardan, muhasebe ilkelerinin uygulanmasından veya finansal bilgilerin yanlış kullanılmasından kaynaklanmaktadır (Demir, 2006: 5). Bu eylemler; yorumlama ve gözden kaçırmaya bağlı yanlış tahmin, hesaplama işlemlerinde yanlışlık, ihmal, muhasebe tahminlerindeki farklılıklar şeklinde gerçekleşebilir (Myddelton, 2009: 7-8).

Türkiye’de, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı, 8 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı’ na uygun olarak, 31 Aralık 2005 tarihinden

sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) No. 8, Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel olarak sürekli güncellenmektedir. Standart, esas itibarıyla muhasebe politikaları ve muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve bu değişikliklerin yanısıra diğer çeşitli sebeplerle ortaya çıkabilecek hatalar ile bu hataların finansal tablolarda nasıl düzeltilmesi gerektiğine ilişkin bir çerçeve çizmektedir.

Standarda göre hatalar; finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkmakta (TMS 8, m. 41) ve matematiksel hatalardan, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki hatalardan, yolsuzluktan kaynaklanan hatalardan ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan hatalardan oluşmaktadır (TMS 8, m. 5). Açıklamadan anlaşılacağı üzere TMS 8'e göre hataların kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır (Küçük, 2011: 115). Bu hatalar, yolsuzlukları ve bilgilerin kasıtlı olarak yanlış beyan edilmesinden kaynaklanan sonuçları da içermektedir (DeFond ve Jiambalvo, 1991: 643). Hatta kasıt unsuru taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın tüm hataların düzeltilmesinde aynı yöntemler uygulanmaktadır (Zimbelman, 1997: 76). Ancak hata ve hile ayırımı muhasebe ve denetim literatürü açısından oldukça önemli bir yere sahip olup (Küçük, 2011: 115) gerek türleri gerekse ortaya çıkma nedenleri açısından ayrıntılı sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır.

### **1.1.3. Muhasebe Hatalarının Nedenleri**

Muhasebeyle ilgili işlem, kayıt, hesap, sunum ve açıklamalara yönelik kasıtlı olmadan yapılan hatalar bilgisizlik, tecrübesizlik, dikkatsizlik, özensizlik veya unutkanlık gibi nedenlerle gerçekleşmektedir. Bu nedenler birbirine benzemekle birlikte, bilgi ve tecrübe muhasebe meslek mensubu olabilmeye<sup>2</sup>, özenli, dikkatli ve titiz davranma ise mesleki faaliyetin yürütülmesine<sup>3</sup> esas yeterlilik ve sorumluluklardandır.

#### **1.1.3.1. Bilgisizlik ve Tecrübesizlik**

Muhasebe sürecinin işleyişi kanun, yönetmelik, yönerge vb. yasal düzenlemelerin yanı sıra muhasebeye yönelik kavram, ilke, standart vb. unsurların birlikteliği ile gerçekleşir. Bu sebeple muhasebe süreci, sürekli kendini yenileyen ve güncelleyen bir faaliyettir. Finansal

---

<sup>2</sup> Muhasebe meslek mensubu olabilmek için, 3568 sayılı muhasebe meslek yasasının 5/a maddesine göre belirtilen alanlarda lisans veya lisansüstü mezunu olmak, 5/b maddesine göre meslek mensubu yanında veya belirtilen yerlerde en az 3 yıl staj yapmak ve 5/c maddesine göre ilgili yasal mevzuat ve muhasebeye ilişkin diğer alanlarla ilgili konularda yapılan sınavda başarılı olmak şarttır.

<sup>3</sup> SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı, 8'nci maddesine göre; meslek mensupları mesleki hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği gösterme ve yanlarında çalıştırdıkları personelinde gerekli özen ve titizliği gösterip göstermediklerini gözetip denetleme zorunluluğu bulunmaktadır.

bilgilerin gerçeği yansıtabilmesi için bu düzenlemelerin iyi bilinmesi ve değişikliklerin sürekli takip edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile muhasebe meslek elemanlarının sürekli ve yeterli bilgiye sahip olması gerekmektedir. Yetersiz veya güncel olmayan bilgi muhasebe hatalarının kaçınılmaz sebeplerinden biridir.

Ancak yeterli bilgiye sahip olmanın yanı sıra bu bilgilerin doğru ve ustalıkla kullanılması gerekir ki bu da tecrübeyi gerektirmektedir. Tecrübe, kimi zaman şüpheli alacaklar karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, amortisman hesaplanması gibi işlemlere ilişkin tahminlerde (Güredin, 2010: 133) kimi zaman yasal mevzuat ile muhasebe kavram, ilke ve standartların çeliştiği durumlarda ön plana çıkmaktadır. Doğru yapılmayan tahminler ve yorumlar hatalı finansal bilgilerin ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir.

### **1.1.3.2. Özensizlik ve Dikkatsizlik**

Kişinin mesleki bilgiye ve tecrübeye sahip olması hatanın meydana gelmemesi için tek koşul değildir (Batı, 2017: 54). Dikkat eksikliği, yetersiz ilgi, özensiz davranışlar gibi mesleki sorumlulukların yerine getirilmesi sırasında ortaya çıkan bir takım ihmaller neticesinde yapılan muhasebe işlem ve kayıtları, finansal bilgilerde yanlışlıklara sebebiyet verebilmektedir. Genellikle bu tür hatalar etkin kontrollerle ve/veya hatalardan etkilenen ilişkili tarafların ikaz ve bilgilendirmesiyle farkedilebilmekte ve düzeltme yoluna gidilebilmektedir (Kirik, 2007: 40).

### **1.1.3.3. Diğer Nedenler**

Literatür incelendiğinde, muhasebe hatalarının genel olarak bilgisizlik, tecrübesizlik, dikkatsizlik, özensizlik, ihmal veya unutkanlık gibi nedenlerle ortaya çıktığı belirtilmektedir. Ancak sayılan bu sebepler dışında, gerek muhasebe meslek elemanlarına bağlı olarak gerekse dış faktörlerden kaynaklı bir takım unsurlar da muhasebe hatalarına sebep olabilmektedir. Bu sebepleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Yoğun iş yükü ve temposu,
- Belirli bir iş planı ve programı çerçevesinde çalışılmaması,
- Esnek çalışma saatleri, fazla mesai ve yorgunluk,
- Stres ve tükenmişlik,
- Yazılım, donanım, ekipman ve diğer teknolojik yetersizlikler,
- Fiziki açıdan olumsuz ve düzensiz çalışma ortamı,
- Yüksek maliyet sebebiyle yetersiz iş gücü ile çalışılması,
- Angarya olarak tabir edilen muhasebe dışı iş yükünün fazlalığı,
- Diğer fiziksel, duygusal, psikolojik, ekonomik ve sosyal nedenler.

Sayılan bu hataların genel olarak doğrudan kişiye bağlı olmadığı görülmektedir. Bu sebeple, sistemli ve planlı bir iş düzeni oluşturulması, sağlıklı ve işe uygun bir çalışma ortamı sağlanması, yeterli iş gücü ile çalışılması, çalışma günleri içinde ve tatil günlerinde yeterli dinlenme sürelerinin ayrılması, yüksek motivasyon sağlanması, çalışanlar arasında etkin bir iletişim kurulması gibi bir takım önlemlerle bu hatalar mümkün olduğunca ortadan kaldırılabilir.

#### **1.1.4. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması**

Muhasebe hatalarını genel olarak, içerikleri bakımından, sonuçları bakımından ve yaratacağı etkileri bakımından çeşitli sınıflara ayırmak mümkündür (Bayraklı vd., 2012: 22).

##### **1.1.4.1. Muhasebe Hatalarının İçerikleri Bakımından Sınıflandırılması**

Muhasebe hataları içeriklerine göre nitel ve nicel hatalar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Gürbüz, 1990: 62-63).

###### ***a) Nitel Muhasebe Hataları***

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili yasaların koymuş olduğu usullerin tam olarak uygulanmamasıdır. Örnek olarak ticari belgelerde şekil ve/veya içerik şartlarına uyulmaması verilebilir. Bu hatalara usul hataları da denilmektedir. Bu tür hatalar hesap kalanlarını ve finansal sonuçları etkilemez ancak sık yapılması başka düzensizliklerin belirtisi olabilir.

###### ***b) Nicel Muhasebe Hataları***

Bu tür hatalar hesap kalanlarını ve dolayısıyla finansal sonuçları etkiler. Çeşitli türleri olmakla birlikte genel olarak hesap kalanlarının eksik veya fazla gösterilmesine sebep olmaktadır. Finansal sonuçlara etki ettiğinden nitel hatalara göre daha önemlidir.

##### **1.1.4.2. Muhasebe Hatalarının Sonuçları Bakımından Sınıflandırılması**

Muhasebe hataları yaratacağı sonuçları bakımından önemli ve önemsiz muhasebe hataları olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Gürbüz, 1990: 63-64). Muhasebede hataların önemli veya önemsiz olduğuna ilişkin niceliksel ve niteliksel belirlemeler yapılmakta ve 'önemlilik düzeyi' denilen bir tutar belirlenmektedir. Önemlilik, finansal tabloyu oluşturan kalemler ve tutarlardaki yanlışlıkların, finansal tablolardan faydalanarak karar alacak kesimin kararlarını etkileme olasılığı olarak tanımlanmaktadır. Yapılan bir yanlışlık, finansal tablodan yararlanılarak verilecek bir kararı olumsuz yönde etkileyebiliyorsa, bu yanlışlık önemli görülmemekte, olumsuz yönde etkilemiyorsa önemsiz görülmektedir (İnaltong ve Taş, 2015: 76).



gösterilebilir. Bu tür yanlışlıklarla yalnızca ilgili dönem gelir tablosu ve bilanço hatalı düzenlenmiş olacaktır. Ancak yanlışlıklar düzeltilmediği takdirde gelecek dönemlere ait bilançolarda geçmiş dönem hataları gösterilmeye devam edecektir.

### **1.1.5. Muhasebede Hata Türleri**

Günümüzde muhasebe kayıt ve işlemlerinin bilgisayar sistemleriyle yapılması, finansal verilerin entegre programlar yardımıyla hazırlanması, fatura, defter ve beyannamelerin elektronik ortamda düzenlenmesi gibi teknolojik yenilik ve dönüşümlerle birlikte, bir kısım muhasebe hataları büyük ölçüde azalmış, bazı hatalar ise tamamen ortadan kalkmıştır. Buna karşılık, özellikle manuel olarak girilen finansal verilerde ve ölçüm ve değerlemelerde halen bir takım hatalı kayıt ve hesaplamalar yapılabilmektedir. Literatürde hata türlerine yönelik genellikle birbirine benzer sınıflandırmalar yapılmaktadır. Buna göre hatalar, matematiksel hatalar, kayıt hataları, nakil hataları, unutulma hataları, takrarlanma (mükerrerlik<sup>4</sup>) hataları, değerlendirme hataları ve diğer hatalar olmak üzere çeşitli sınıflara ayrılmaktadır.

#### **1.1.5.1. Matematiksel Hatalar**

Muhasebe işlemlerine yönelik aritmetik işlem ve hesaplamalarda yapılan hata sonucu işlemlerin defterlere yanlış tutarlarda kaydedilmesi şeklinde meydana gelir (Ece, 1998: 7). Hesap toplamları, reeskont hesaplama, faiz hesaplama, karşılık ayırma gibi hesap ve işlemler nedeniyle muhasebe kayıt süreci dışında yapılan yanlışlıklar bu tip hatalara örnek gösterilebilir. (Bayraktaroğlu, 2016: 191). Bu tür hesaplama hatalarının kayıtlar üzerinden tespit edilmesi oldukça güç olup daha çok dökümanlar üzerinden yapılacak aritmetik testler ve incelemeler ile ortaya çıkarılabilmektedir (Irmak vd., 2002: 33).

#### **1.1.5.2. Kayıt Hataları**

Ekonomik işlem ve olayların muhasebeleştirilmesi sırasında muhasebe kayıtlarında kullanılan hesaplarda, rakamlarda (Bayraklı vd., 2012: 26) veya borç-alacak taraflarında yapılan yanlışlıklardır. Bu tür hatalar, parasal değerlerin deftere yanlış kaydedilmesi, işlemlerin yanlış yorumlanarak kaydedilmesi, hesapların borç ve alacağının karıştırılması veya yanlış hesaplar kullanılması suretiyle yapılan hatalardır (Ece, 1998: 9). Kayıt hataları genel olarak rakam hataları, hesap hataları ve borç ve alacak taraflarının karıştırılması şeklinde üçe ayrılmaktadır.

---

<sup>4</sup> Sözlük anlamına göre mükerrer; tekrarlanmış, yinelenmiş anlamına gelmektedir (TDK, 2011: 1725). Uygulamada, muhasebe kaydı ve belge düzenlenmesi gibi işlemlerde aynı kaydın veya işlemin kasıt unsuruna bakılmaksızın birden fazla kez yapılması durumunda bu terim kullanılmaktadır.

### ***a) Rakam Hataları***

Bu tür hatalar, belgelerdeki miktar ve tutarların kayıtlara yanlış girilmesi, tutarlardaki sıfırların noksan ya da fazla kaydedilmesi veya takdim tehir olarak bilinen, rakamların sehven yerlerinin değiştirilerek kaydedilmesi şeklinde kendini gösterir (Zeytin, 2007: 89).

### ***b) Hesap Hataları***

Muhasebe işlemlerinin yanlış algılanarak ilgili mevzuata ve muhasebe usul ve esaslarına uygun yorumlanmaması sonucunda ait olduğu hesap yerine başka bir hesaba kaydedilmesidir (Ece, 1998: 9).

### ***c) Borç ve Alacak Taraflarının Karıştırılması***

Muhasebeyle ilgili işlem ve olayların kaydedilmesi sırasında, ilgili hesapların borç veya alacak taraflarının karıştırılarak diğer tarafa kayıt yapılması şeklinde ortaya çıkan hatalardır (Bayraklı vd. 2012: 32).

#### **1.1.5.3. Nakil (Devir-Aktarma) Hataları**

Muhasebe işlemlerine ilişkin tutarlara ait sayfa toplamlarının takip eden sayfalara yanlış geçirilmesi, bir defterdeki tutarın diğer bir deftere yanlış aktarılması, günlük deftere kaydı yapılan bir hesabın büyük deftere kaydedilmesi sırasında yanlış işlem yapılması şeklinde meydana gelen hatalardır. Bu yanlışlıklar, rakamsal hatalar ve hesap hataları olarak ortaya çıkmaktadır (Ece, 1998: 10-11). Manuel yapılan işlemler dışında, bilgisayar destekli muhasebe programları sayesinde günümüzde bu hatalar tamamen ortadan kalkmıştır.

#### **1.1.5.4. Unutulma Hataları**

İşlemlerin ilgili bulunduğu dönemlerde kaydedilmemesi unutulma hatalarını ortaya çıkarmaktadır (Kirik, 2007: 48). Unutulma hatası, işletmenin faaliyette bulunduğu döneme ait işlem ve olayların muhasebe kayıtlarının hiç yapılmaması veya birden fazla döneme ilişkin tutarların tek bir yılda kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır (Bayraklı vd. 2012: 35). Unutulma şeklinde yapılan muhasebe hatalarının büyük bir kısmının, hesap mutabakatları yardımıyla (Ece, 1998: 12) ve işletme içinde yapılacak inceleme ve kontrollerle ortaya çıkarılması mümkündür.

#### **1.1.5.5. Tekrarlanma Hataları**

Bir muhasebe işleminin birden fazla kez deftere kaydedilmesi şeklinde ortaya çıkan hatalardır (Ece, 1998: 12). Uygulamada mükerrer kayıt olarak adlandırılan bu tip hatalar

çoğunlukla ödemesi sonradan yapılan işlemlerin hem belge aslı ile hem de ödeme sırasında belge sureti ile çifte kayıt yapılması şeklinde meydana geldiği görülür. Bu hatalar proforma fatura kullanılan işletmelerde daha sık görülür (Topsak, 2009: 51).

#### **1.1.5.6. Bilanço Hataları**

Bilanço düzenlenirken ilgili mevzuat hükümlerine ve muhasebe ilke, usul ve esaslarına uygun davranılmaması sonucunda bir takım hatalar meydana gelebilmektedir. Ayrıca bilançonun açık, sade ve anlaşılır olma ilkelerine aykırı hareket edilerek düzenlenmesiyle ortaya çıkabilecek bu hataları (Baskan, 2013: 8) genel olarak değerlendirme hataları, bilançonun açıklayıcılığını bozan unsurlar ve hesapların birleştirilmesi şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

##### ***a) Değerleme Hataları***

İşletmenin varlıkları, alacakları ve borçları diğer bir ifadeyle bilanço hesaplarının kayıtlı defter değerlerinde, ekonomik ve teknik nedenlerle birtakım değişimler meydana gelmektedir (Ece, 1998: 14). Bu hesapların gerek yasal mevzuat gerekse muhasebe usul ve esasları çerçevesinde güncel değerlerinin bulunması gerekmektedir. Değerlemeyi yapacak olan kişinin muhasebeye ilişkin bilgi yetersizliğinden dolayı, ilgili bilanço kalemlerinin yanlış esaslara göre değerlemeye tabi tutulması değerlendirme hatalarını ortaya çıkarmaktadır (Erol, 2008: 231). Dönem sonu stok mevcudunun olması gerekenden yüksek veya düşük değerlendirilmesi, bilançoya alınarak amortisman tabi tutulması gereken bir harcamanın doğrudan cari dönem giderine yazılması, amortisman, itfa payı ve karşılıkların hatalı hesaplanması gibi yanlışlıklar belli başlı değerlendirme hatalarıdır (Zeytin, 2007: 91). Muhasebe çalışanlarının mevzuata olan hakimiyeti, muhasebe usul ve esasları hakkında bilgisi, mesleki yeterliliği ve tecrübesi bu hataların hem meydana gelmesinde hem de önlenmesinde önemli rol oynamaktadır (Batı, 2017: 49).

##### ***b) Bilançonun Açıklayıcılığını Bozan Unsurlar***

Muhasebede tam açıklama kavramı gereği, mali tablolar işletme faaliyetlerine ait tüm işlemleri içerecek şekilde detaylı olarak sunulmalıdır. Mali tablolardaki bilgiler açık, sade, anlaşılır ve yeterli düzeyde olmalıdır (Batı, 2017, s. 50). Bunlar sağlanamıyorsa bilançonun açık ve anlaşılır olma ilkesine uymaz (Bayraklı vd. 2012: 37). Şarta bağlı varlık ve borçlar, değerlendirme yöntemleri ve önemli muhasebe politikaları, bilanço sonrası olaylar, sözleşmeye bağlı finansman anlaşmaları (Cemalcılar ve Önce, 1999: 105) gibi işletmeye ait önemli bilgilerin muhasebede tam açıklama kavramına uymayan şekilde sunulması da bilanço hatalarını oluşturan unsurlar arasında yer almaktadır. Bu sebeple dipnot ve açıklamalarla

finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek bilgiler muhasebe ilke ve kuralları çerçevesinde tam, açık ve anlaşılır bir şekilde sunulmalıdır.

### ***c) Hesapların birleştirilmesi***

İşletmenin gerek alacak ve borç kalemlerinin gerekse geçici hesaplarının birbirine mahsup edilmesi sonucu bazı hesapların bilançoda gösterilmemesi şeklinde ortaya çıkan hatalardır (Ece, 1998: 16). Ancak muhasebede önemlilik kavramı gereği hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususlar mali tablolarda ayrı ayrı yer almalıdır (Batı, 2017: 50). Yapılan bu hataların faaliyet sonucuna hiçbir etkisi olmamakla beraber, hem bilanço ilkelerine aykırılık teşkil eder hem de bilanço analizini güçleştirerek yanıltıcı sonuçlara neden olur (Bayraklı vd. 2012: 37).

## **1.1.6. Muhasebe Hatalarının Düzeltilmesi**

### **1.1.6.1. TMS 8'e Göre Muhasebe Hatalarının Düzeltilmesi**

Muhasebe hatalarında düzeltme işlemi hatanın farkedilmesine bağlıdır (Küçük, 2011: 116). Muhasebe kuramında düzeltilmesi gereken hataların raporlanmasında geriye dönük uygulama, cari uygulama ve geleceğe yönelik uygulama olmak üzere üç yöntem bulunmaktadır (Kieso vd., 2007: 1153). Bir hata cari dönem finansal tabloları onaylanmadan önce farkedilirse cari dönemde, sonraki dönemlerde fark edilirse geriye doğru düzeltilmelidir (TMS 8, m. 41). Geriye dönük düzeltme işleminde hata, ortaya çıktığı dönemde karşılaştırmalı tutarların yeniden düzenlenmesi veya sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilir (TMS 8, m. 42). Bir hatanın tüm önceki dönemlere uygulanmasının kümülatif etkisinin belirlenmesi mümkün değilse, mümkün olan en erken tarihten itibaren karşılaştırmalı bilgiler ileriye dönük olarak yeniden düzenlenir (TMS 8, m. 45).

### **1.1.6.2. Vergi Usul Kanunu'na Göre Muhasebe Hatalarının Düzeltilmesi**

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, gerçeğe uygun olmayan işlemler ve hatalar, yalnızca açıklama veya dipnotlarla düzeltilemez. Düzeltmeler muhasebe kayıtlarıyla yapılarak finansal tablolara yansıtılır (Demir, 2006: 7). Yevmiye defterinde ve diğer defterlerde düzeltme işleminin nasıl yapılacağı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre yevmiye defterinde yapılan herhangi bir hata veya yanlışlık muhasebe esaslarına göre düzeltme kayıtları yardımıyla düzeltilir. Diğer defterlerde kayıt ve rakamlara ilişkin düzeltmeler ise, hatalı kaydın okunmasına engel olmayacak şekilde üzeri çizilerek, üstü çizilen kaydın üstüne, altına veya yan kısımlarına doğrusunu yazmak suretiyle yapılır (VUK, m. 217).

## 1.2. Muhasebe Hileleri

### 1.2.1. Hile Kavramı

Türk Dil Kurumu sözlüğünde hile; “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika” şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, 2011: 1101). İngilizce ‘fraud’ sözcüğünün karşılığı, hile olarak çevrilmesine rağmen bu terim, yolsuzluk, usulsüzlük, dolandırıcılık ve sahtekarlık gibi kavramları da içermektedir (Şengür, 2010: 3). Literatür incelendiğinde hilenin çok kapsamlı ve farklı şekilleri olması sebebiyle tek bir tanımı yapılamayıp çeşitli yönleri ele alınarak tanımlanmaya çalışılmıştır.

Hile, başkasına ait varlıklara ya da kaynaklara el koyarak veya haksız menfaat sağlayacak biçimde kullanarak haksız kazanç sağlama eylemidir (Pehlivanlı, 2011: 3). Hile, kandırma, sahtekarlık, dolandırıcılık, çalma, zimmete geçirme, suistimal etme, kötü amaçla kullanım, rüşvet alma, gizleme, gerçekleri saptırma gibi birbirinden farklı tutum ve davranışlarla, bir başkasının zararına yol açacak şekilde menfaat sağlamak amacıyla bilerek ve isteyerek yapılan eylemlerdir (Bozkurt, 2016: 60). Çalışanlar açısından hile ise, çalışanların hırsızlığı, etik olmayan davranışları, varlıkların ve işletme fonlarının zimmete geçirilmesi, kaynakların kötüye kullanılması ve hileli finansal raporlama gibi çeşitli şekillerde gerçekleşmektedir (Soltani, 2014: 259). Hileyi hatadan ayıran temel özellik kasıt unsurudur. Bir eylemin hile olarak değerlendirilebilmesi için kasıtlı olarak yapılmasının yanı sıra gizlice yapılması, hile yapanın kendine veya anlaşmalı olduğu birine menfaat sağlaması, hileye maruz kalanın aldatılması veya zarara uğratılması gerekmektedir (Bozkurt, 2016: 60).

Hile, insanlığın ve ticaret hayatının ilk zamanlarından beri var olan ve günümüzde de işletmelerin önemli boyutlarda zarara uğramasına ve hatta iflas etmesine sebep olan bir takım etik dışı davranışlar olarak ortaya çıkmaktadır (Pehlivanlı, 2011: 3). Hileye yönelik davranışlar özellikle işletmeler açısından küresel anlamda büyük bir problem olarak görülmekte ve hem ortaya çıkma sıklığı hem de tutar açısından her geçen gün artış göstermektedir (Bozkurt, 2016: 4). Hileli işlemler sonucu işletmeler yalnızca parasal olarak zarara uğramamaktadır. Müşteri ve tedarikçiler ile yaşanan sorunlar, kilit personelin görevine son verilmesi, itibar kaybı gibi olumsuzluklar hilenin ölçülemeyen zararlarındandır (Pehlivanlı, 2011: 31).

Muhasebe hilesi ise, muhasebe kayıtlarında yapılan ve bunun doğal sonucu olarak finansal tablolara yansıyan olağanüstü düzensizlikler, gizlemeler ve yolsuzluklar olarak ortaya çıkmaktadır (Yardımcıoğlu vd., 2015: 178). Muhasebe hileleri, muhasebe kayıtlarına dayanak olan ve destekleyen belgelerin tahrifatı, değiştirilmesi veya manipülasyonu şeklinde ortaya

çıkabileceği gibi muhasebe standart ve ilkelerine aykırı şekilde, bilerek yapılan yanıltıcı kayıtlar, yanlış beyanlar veya geçek dışı işlemler şeklinde de ortaya çıkabilmektedir (Nazlıoğlu ve Özerhan, 2012: 106).

Muhasebe kayıtlarının temel dayanağını belgeler oluşturur. İşlemler kaydedilirken, gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun şekilde düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekir<sup>5</sup>. Aksi durumda, kayıt altına alınan işlemler gerçek dışı bir takım yazı ve rakamlardan ibaret olur ki bunun da kanunen kabulü mümkün değildir (Demir, 2014: 180). Muhasebe hilelerinin de ağırlıklı olarak belgeler üzerinde yapıldığı görülmektedir (Açık, 2012, s. 355). Ancak, kayıtlar üzerinde yapılan hilelerin tespit edilmesinin, belgeler üzerinde yapılan hilelere nazaran daha zor olduğu söylenebilir. Nitekim, muhasebe literatüründe kayıtlar üzerinde yapılan hilelerin sınırının belirlenmesinde bazı güçlüklerin yaşandığı görülmektedir. Bu durumu temelde iki sebebe dayandırmak mümkündür. Bunlardan ilki muhasebe hilelerini muhasebe hatalarından ayırmanın güçlüğüdür. Esasen hem hatada hem de hilede hesap işleyişleri ve kayıt düzeninde muhasebe standart ve ilkelerine aykırı durumlar söz konusudur. Diğer bir ifadeyle her ikisinde de maddi unsur aynıdır. Ancak aralarındaki temel fark yapılan eylemin manevi unsuru olan niyettir ancak bu niyeti net olarak tespit etmek kolay değildir (Gürsoy, 2009: 7).

Hilenin sınırının belirlenmesinde ortaya çıkan diğer bir sorun ise, hileyi yaratıcı muhasebe uygulamalarından ayırmada yaşanan zorluklardır. Amerikan literatürü incelendiğinde yaratıcı muhasebenin hileyi de içeren bir kavram olduğu görüşü varken İngiliz literatüründe bu uygulamaların hileyi içermediği ve yasal düzenlemelerin esnekliklerinden yararlanma biçiminde yapılan uygulamalar olduğu görüşleri bulunmaktadır (Özçelik, 2018: 495). Ülkeler arasında farklı görüşler bulunmasına rağmen hilenin ayırt edici dört unsurunun bulunduğunu söylemek mümkündür. Bunlar; yasal düzenlemeleri ve muhasebe standart ve ilkelerini ihlal ederek yanıltıcı sunum yapma, kasıt unsuru bulunma, eylemi yapanın inancı ve üçüncü kişilere verdiği zarardır (Golden vd., 2011: 2). Muhasebe kapsamında ortaya çıkan hileler, bugün dahi ortaya konulamayan çeşitli yöntem ve tekniklerle yapılmaktadır. Bunları kasıtlı olarak yapılan hatalar, kayıt dışı işlemler, zamanından önce ya da sonra yapılan kayıtlar, uydurma hesaplar, belge sahteciliği ve finansal tabloların maskelenmesi şeklinde sıralamak mümkündür (Açık, 2012: 356-357).

---

<sup>5</sup> 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete.

### **1.2.2. Hile Türleri**

Hileler işletme içinden veya dışından, doğrudan veya dolaylı şekilde, kayıtlı veya kayıt dışı, bir kereye mahsus veya devamlı olarak, gizli veya açık bir şekilde başta işletme çalışanları ve yöneticileri olmak üzere yatırımcılar, satıcılar ve müşteriler tarafından çeşitli şekillerde yapılabilir (Bozkurt, 2016: 64-68). Denetim Standartları Beyanı (SAS- Statements on Auditing Standarts) No. 99: “Mali Tablo Denetiminde Sahteciliğin Değerlendirilmesi” ve “Uluslararası Denetim Standartları No. 240” (ISA- International Standards on Auditing), hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılması olmak üzere iki dolandırıcılık türünden bahsetmektedir (Gullkvist ve Jokipii, 2013: 49). Ancak, literatürde genel kabul görmüş üç grup hile türü vardır. Bunlar; varlıkların kötüye kullanılması, yolsuzluk ve hileli finansal tablolar düzenlemektir (Wells ve Gill, 2007: 63).

Uluslararası Suistimal İnceleme Uzmanları Birliği (Association of Certified Fraud Examiners-ACFE) 2018 raporunda, ortaya çıkma sıklıklarına göre hileli eylemler şu şekilde sıralanmıştır (ACFE, 2018: 10).

- Varlıkların Kötüye Kullanılması (zimet, hırsızlık) %89
- Yolsuzluk (çıkar çatışması, rüşvet, haraç) %38
- Finansal Tablo Hileleri (finansal ve finansal olmayan) %10

#### **1.2.2.1. Varlıkların Kötüye Kullanılması**

İşletme varlıklarının çalınması ya da amacı dışında kullanılmasıdır. Genellikle işletme çalışanları (ortaklar, yöneticiler ve diğer personel) tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu tür hileler nispeten küçük ve önemsizdir (Güredin, 2010: 134). Ancak, gerçekleşme sıklıklarına göre %89 ile en fazla karşılaşılan hile türüdür (ACFE, 2018: 10). Varlıkları kötüye kullanma, işletme çalışanları tarafından çeşitli hilelerle nakit, stok veya benzeri varlıkların çalınması, zimmete geçirilmesi ya da işletme kaynaklarının çeşitli şekillerde kötüye kullanılmasını ifade etmektedir (Baskan, 2013: 23).

#### **1.2.2.2. Yolsuzluk**

Yolsuzluk, işletmede çeşitli görevlerde bulunan çalışanların kendine ve/veya bir başkasına fayda sağlamak amacıyla içinde bulunduğu pozisyonu kötüye kullanmasıdır (Baskan, 2013: 20). Bu tür fiiller genellikle işletme çalışanlarının işletme dışından birileriyle iş birliği ile gerçekleşmektedir. Bu tür davranışlar rüşvet, yasal olmayan hediyeler, çıkar çatışmaları ve

ekonomik suistimallerdir (Bozkurt, 2016: 9). Bu tür hileler ACFE'nin 2018 hile raporuna göre toplam hileler içinde %38 dolayında gerçekleşmektedir.

### **1.2.2.3. Finansal Tablo Hileleri**

Finansal tablo hileleri, maddi gerçeklerin, finansal tablo okuyanların kararını etkileyecek ve değiştirecek şekilde, yanıltıcı muhasebe kayıtları, kasıtlı yanlış beyanlar veya ihmallerle bilinçli olarak olduğundan farklı gösterilmesidir (Rezaee, 2002: 2). Finansal tablo hileleri genellikle, üst yöneticiler veya orta kademe yöneticiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Hile yapanlar, kredi alabilmek, işletme değerini haksız yükseltmek, daha düşük kâr dağıtmak veya daha az vergi ödemek gibi amaçlarla hileli finansal tablo beyanlarına başvurabilirler (Şengür, 2010: 47). Bu amaçlarla yapılan hilelerde finansal tablolarda yer alması gereken bilgiler eksik ya da fazla gösterilmekte veya hiç gösterilmemektedir (Güredin, 2010: 137). 2018 yılı ACFE raporuna göre finansal raporlama hilelerine, toplam hile vakaları içerisinde %10 gibi düşük bir oranda karşılaşılmamasına rağmen vaka başına ortalama hile boyutu \$ 800.000 civarındadır (ACFE, 2018: 10).

Finansal tablolarda yapılan hileler gerek yasal düzenlemelere gerekse muhasebe standart ve ilkelerine uygun olmayan işlemler olarak karşımıza çıkmasına rağmen, ülkeden ülkeye değişen yasal düzenlemeler ve muhasebe uygulamaları, birtakım işlemlerin bazı ülkelerde hile olarak adlandırılmasına karşın bazı ülkelerde hile kapsamında değerlendirilmemesine sebep olabilmektedir (Ocak ve Güçlü, 2014: 126). Bu duruma en temel örnek, muhasebe ilke, standart ve kurallarına aykırı olmadığı savunularak yapılan mali tablolara ilişkin kârın yönetilmesi, algının yönetilmesi gibi manipülasyonlar ve yaratıcı muhasebe olarak adlandırılan uygulamalardır (Durmuş, 2017: 99). Ancak, muhasebeye ilişkin genel kabul görmüş ilkeleri açık bir şekilde ihlal eden manipülasyonların doğrudan finansal hile içerdiğini söylemek mümkündür (Lev, 2003: 34).

### **1.2.3. Hile Nedenleri**

Hile, işletme içi ve dışı çeşitli kişiler ve farklı yöntemlerle yapılmaktadır. Yapılan araştırmalar hilenin çoğunlukla işletme çalışanları ve yöneticileri tarafından gerçekleştirildiğini ortaya koymaktadır. Çalışanları, hile yapmaya iten sebepler üzerine yapılan bir çalışmada, çalışanların %75'inin uygun bir fırsat bulduğunda hile yapabilecekleri, %10'luk bir kısmın ise her durumda hile yapabileceği ve %15'inin ise hiçbir ortam ve fırsatta hile yapmayacağı sonucu ortaya çıkmıştır. Benzer diğer bir çalışmada ise bu oranlar sırasıyla %60, %20 ve %20 olarak ortaya çıkmıştır (Bozkurt, 2016: 96). Hile alanında çok sayıda çalışması bulunan Joseph T.

Wells, hile yapma nedenini ya açgözlülük ya da ihtiyaç olarak en kısa ve net şekilde özetlemiştir (Wells, 2001: 89).

Hile sebeplerini tek bir koşula bağlamak mümkün görünmemektedir. Nitekim hile bir suç olup insanları bu suça iten nedenlerin incelenmesinde fayda vardır. Suç teorilerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2016: 101-103).

- Klasik suç bilimi teorisine göre; açıklanan fayda-menfaat/maliyet tercihi,
- Alışılmış faaliyet teorisine göre; uygun hedefler, güvenlik zafiyeti ve motivasyon,
- Biyolojik teoriye göre; suça eğilim,
- Psikolojik teoriye göre; zihinsel sürecin ürünü,
- Sosyal yapı teorilerine göre; içinde bulunulan sosyal çevre ve yapı,
- Farklılaşma teorisine göre ise; suça yönelik davranışların öğrenilmesi olarak açıklanmaktadır.

Hile denetimi üzerine çok sayıda çalışması bulunan Cressey'in yaptığı bir araştırmada katılımcıların çoğunun finansal yükümlülüklerini yerine getirmek amacıyla hileye başvurdukları ortaya çıkmıştır (Mengi, 2012: 115). Hileye başvuranların bu hileleri yapabilmek ve gizleyebilmek için bir fırsat doğması gerekmekte ve ayrıca yaptıkları hileyi haklı gösterecek bir mazeretlerinin olması gerekmektedir. Bunlar da hile nedenlerini oluşturan unsurlardır (Wells, 2001: 89)

Araştırmacılar, sahtekarlık yapan çalışanların fırsatla daha az ilgisinin olduğunu, daha çok motivasyonla çalıştıkları sonucuna varmışlardır. Çalışanların memnuniyetsizliği, hileye başvurma olasılığını daha da yükseltmektedir. Bir kriminolog bu fenomeni "aynı ücretler" olarak nitelendirmiştir. Kişi, kendisine yeterince değer verilmediğine veya hakkını tam olarak alamadığına inandığında, kendince hakkı olanı almaya çalışacağından işletme açısından hile olasılığı riski oluşmaktadır (Wells, 2001: 89).

Geçmişten günümüze hilenin neden yapıldığına ilişkin birçok araştırma yapılmış ve çeşitli modeller oluşturulmuştur. Bu çalışmalar neticesinde oluşturulan ilk ve en çok kabul gören model, 1953 yılında Cressey tarafından ortaya konulan "hile üçgeni" teorisidir. Zaman içerisinde hile üçgenine ilaveler veya değişiklikler yapılarak çeşitli modeller oluşturulmuştur. Bu modeller ve kavramsal açıklamaları Tablo 1.1.'de kronolojik sırasıyla verilmiştir.

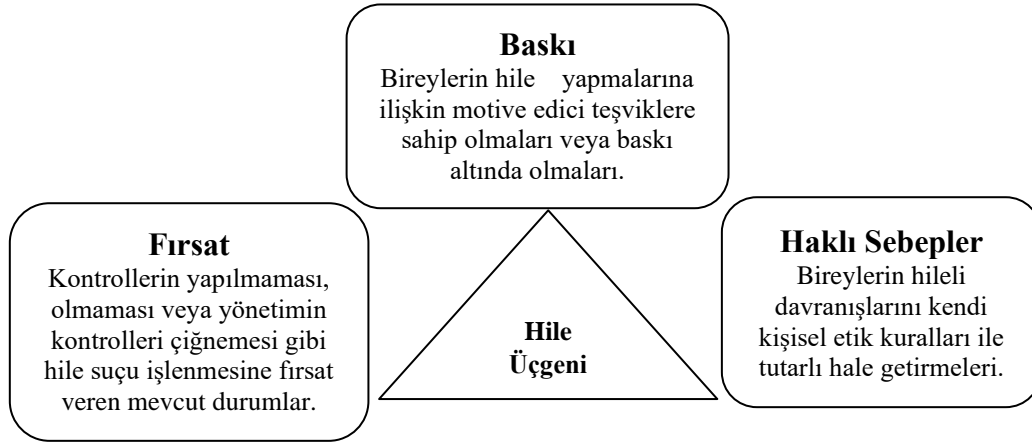
**Tablo 1.1. Yıllar İtibariyle Hile Modelleri**

Yıl	Yazar	Model	Kavram
1953	Cressey	Hile Üçgeni	Bireyleri hileye iten sebepler üç boyutta ele alınmaktadır. Bunlar; bireyin algıladığı baskı veya hileye teşvik edilme, hileye uygun ortam veya fırsat, meşrulaştırma veya haklı sebebe dayandırmadır.
1984	Albrecht, Howe, Romney	Hile Ölçeği (1)	Hile üçgeninde yer alan meşrulaştırma çabası yerine, bireyin hileye yaklaşımı dikkate alınmıştır.
1990	Doost	Hile Küpü	Bilgisayar suçlarıyla ilgili üç temel unsurdan bahsedilmiştir. Bunlar; bireyin çevreyle olan ilişkisi, alanında uzmanlık ve harekete geçebilmesi için gerekli içgüdüdür.
2004	Wolfe ve Hermanson	Hile Elması	Hile üçgeninden sonra en çok kabul gören modeldir. Hile üçgenine ilave olarak dördüncü bir unsur olan “beceri-yetenek” eklenmiştir. Diğer unsurlar oluşsa dahi potansiyel hilekarda hile yapabilecek kabiliyetin olması gerekmektedir.
2005	Carpenter ve Reimers	Planlanan Davranış Teorisi	Dört boyuttan oluşmaktadır. Bireyin iradesine bağlı olan bu unsurlar; bireysel tutum, öznel normlar, davranışların kontrolü ve ahlaki boyuttur.
2007	Bressler ve Bressler	Hile Karesi (1)	Hile elmasında yer alan unsurların dışında farkındalık ve kabullenme boyutu yer almaktadır.
2007	Free, Stein ve Macintosh	Örgütsel Hile Üçgeni	Örgütsel hile ortamına değinen bu modeldeki unsurlar; performans baskıları, yönetsel kontroller ve örgütsel kültürdür.
2008	Ramamoorti	ABC Modeli	Bu modelde hileye iten unsurlar A, B, C, harfleri ile ifade edilmektedir. “A” kişiyi hileye sevk eden bireysel özellikler, “B” ortak grup davranışları (hileleri) ve “C” ise hileye sebep olan toplumsal faktörler olarak ele alınmaktadır.
2009	Marks	Hile Beşgeni (1)	Hile elmasına ek olarak “kibir” beşinci boyut olarak eklenmiştir. Kibir, hilekarın kendini diğerlerinden üstün görme anlayışıdır.
2010	Cieslewicz	Hile Karesi (2)	Hile üçgenine “sosyal etki” boyutunun eklenmesiyle oluşturulan modelde, hileli davranışlarda toplumsal etkinin önemi vurgulanmaktadır.
2010	Goldman	Hile Beşgeni (2)	Hile üçgenine “kişisel açgözlülük” ve “çalışanları haklarından mahrum bırakma” boyutlarının eklenmesiyle oluşturulan modeldir.
2012	Dorminey, Fleming, Kranacher ve Riley	Hile Eylemi Üçgeni	Hile üçgeni, hilenin doğmasına sebep olan unsurları açıklarken, hile eylemi üçgeni, hilenin sürdürülmesi için gerekli unsurları ele almaktadır. Bu unsurlar, temsili hareket, zimmete geçirme ve gizlemedir.
2012	Dorminey, Fleming, Kranacher ve Riley	MICE	Bu modelde “M” parayı, “I” ideolojiyi, “C” zorlamayı “E” ise egoyu ifade etmektedir. Bireyin egosu ve para hırsı hileye sebep olan en önemli faktördür. İdeolojiden kasıt, hileli davranışla uyumlu ahlaki değerlere sahip olmadır. Zorlama ise baskıları ifade etmektedir.
2013	Mackevicius ve Giriunas	Hile Ölçeği (2)	Hile ölçeği modelinin unsurları; motivasyon, koşullar, kapasite ve farkındalık-kabullenme olmak üzere dört boyuttan oluşmaktadır.
2015	Mailley	Suç Üçgeni	Hile üçgeninin bir tamamlayıcısı olarak tanımlanmıştır. Hile üçgeni, hilenin mikro boyutuyla ilgilenirken suç üçgeni ise makro boyutlarını ele almaktadır.
2016	Raval	Karaktere Dayalı Hile Modeli	Bu model hileyi bir eylem olarak çerçeveler. Hilekarın karakteri, ahlaki yapısı ve çevresel etki bireyi hileye yönlendiren bileşenlerdir.

**Kaynak:** (Vassiljev ve Alver, 2016: 478; Gökten, 2018: 659-664)

Hilenin çok çeşitli yapıları vardır. Bu sebeple tanımlarında da farklılıklar ortaya çıkmıştır. Her araştırmacı, hilenin farklı boyutlarını ortaya koymuş ve çeşitli hile modelleri oluşturmuştur (Vassiljev ve Alver , 2016: 479). Tablo 1.1. incelendiğinde hilenin gerçekleşme

sebeplerine yönelik ortaya konulan paradigma sayısının oldukça fazla olduğu görülmektedir. Buna rağmen literatürde, Cressey'in "hile üçgeni" olarak adlandırdığı ve Şekil 1.1.'de de gösterilen baskı, fırsat ve haklı gösterme boyutlarından oluşan teori temel alınmakta ve genel kabul görmektedir.



**Şekil 1.1.** Hile Üçgeni

**Kaynak:** (Ramos, 2003: 28)

### 1.2.3.1. Baskı (Teşvik, Motivasyon, Dürtü, Özenti)

Hile eylemine yönelik dürtü ilk olarak kişinin iç dünyasında oluşan baskı ile ortaya çıkmaktadır. Kişinin hileye yönelik eylemi özenti ve baskı grupları vasıtasıyla bilinçaltında yer etmektedir (Batı, 2017: 36). Baskı, kişinin finansal sıkıntısı şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, işini kaybetme korkusu şeklinde de ortaya çıkabilir. Finansal baskılar gerçekte var olup olmaması veya ihtiyaç şiddeti ile ilgili olmayıp, kişinin kendi duyguları ve hissettikleri doğrultusunda kişisel özellikler gösterebilir ve genel olarak aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Küçük, 2008: 22):

- Daha yüksek yaşam standartlarına sahip olma isteği,
- Açgözlülük ve para hırsı,
- Yüksek tutarlarda kişisel borçlar,
- Sağlık sorunları ile ilgili harcama ihtiyaçları,
- Olağandışı ve beklenmedik finansal ihtiyaçlar,
- Kumar alışkanlığı, uyuşturucu madde veya alkol bağımlılığı,
- İşletme çalışanlarının ücret, terfi, itibar gibi beklentilerinin karşılanmamış olması.

### **1.2.3.2. Fırsat**

Fırsat, çalışanlar tarafından işletme içerisinde hileyi gerçekleştirebilecek uygun bir ortamın mevcut olduğunun algılanmasıdır. Etkin işlemeyen bir iç kontrol yapısı, işletme çalışanlarını hileye motive eden en büyük fırsattır (Şengür, 2010: 7). İşletmeler istemeyerek ve farkında olmadan, çalışanların hile yapabilecekleri birçok fırsat ve uygun ortam sağlayabilirler (Küçük, 2008: 21). Hileye uygun ortam hazırlayabilecek fırsatları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2016: 117-120):

- İç kontrol sisteminin zayıf olması veya hiç olmaması,
- Görevlerin ayrılığı ilkesine uyulmaması,
- Ahlak politikalarının zayıf olması,
- Üçüncü şahıslarla ve ortaklarla yapılan gizli anlaşmalar,
- Çalışanların yaptıkları işlerin kalitesini değerlemede yetersizlik,
- Hileye karşı caydırıcı cezalandırmaya ilişkin bir disiplin oluşturulamaması,
- İşletme çalışanları arasında bilgi akış sürecinin yetersiz kalması,
- Üst yönetimin umursamazlığı, bilgi ve yeteneğinin eksik olması,

### **1.2.3.3. Haklı Gösterme Çabaları**

Yapılan hilelerin haklı sebeplerle yapıldığının öne sürülmesi haklı gösterme çabalarıdır. Finansal zorluk nedeniyle çalışanların parayı ödünç aldığını, maddi durumu düzelir düzelmez iade edeceğini ve haklı bir sebebinin olduğunu savunması en çok karşılaşılan örneklerdendir. Çalışanlar, hak ettiğinden az ücret aldığı algısı ile bunu telafi etme ve hakkı olanı alma düşüncesiyle ürettiği bahanelerle yaptığı eylemi meşrulaştırmaktadır (Ertikin, 2017: 76). Kişinin, yaptığı hileleri veya dürüst olmayan davranışları haklı gösterme gerekçelerinden bazılarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2016: 123):

- Borç olarak almıştım, en kısa zamanda geri verecektim,
- Bu tutum ve davranışım işletmeye yaptıklarımın dolay hakkettiğim karşılıktır,
- Bu olay sonucunda kimseyi incitmedim,
- Paraya ihtiyacım vardı,
- Aldığımı iyi bir amaç için kullanacaktım,
- Bu eylemin suç olduğunu bilmiyordum,
- İşyerim bunu çoktan hak etmişti,
- Herkesin yaptığını yaptım,
- İşletme vergi kaçırıyor, zaten kendi parası değildi.

#### **1.2.4. Hile Yapan Kişilerin Çeşitli Özellikleri**

Hile yapan kişilerin bazı genel ortak özellikleri bulunmaktadır. Ancak, kişinin bu özelliklere sahip olması, onun mutlaka hile yaptığı veya yapacağı anlamına gelmemektedir (Şengür, 2010: 9). Bu özellikler hile konusunda araştırma yapmak isteyen veya hileye ilişkin inceleme yapacak olan kişilere bir belirti olmakta ve ışık tutmaktadır. Yapılan ampirik çalışmalar neticesinde ortaya çıkan ve hile potansiyeline sahip tipik bir çalışanın ağırlıklı özelliklerini; erkek, evli, iyi eğitilmiş, zeki, egoist, meraklı, stresli, hırslı, risk alabilen, sıkı çalışan, kural tanımaz, maddi sıkıntı çeken, kötü alışkanlıkları olan, yönetici konumunda, iyi yaşamayı ve bol para harcamayı seven, kişisel kazanç beklentisi olan, işletme dışındakiler ile yakın ilişkiler kuran kişiler olarak sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2016: 94).

#### **1.2.5. Hile Belirtileri**

Hile araştırmaları genellikle hilenin varlığına dair belirtilerin ortaya çıkmasıyla başlamaktadır. Bu belirteçler literatürde kırmızı bayraklar olarak anılmaktadır. Kırmızı bayraklar, faaliyetlerin normal akışı dışında meydana gelen ve dikkate alınarak incelenmesi gereken olağan dışı durumlar olarak ortaya çıkmaktadır (Gürsoy, 2018: 30). Yapılan araştırmalar hilenin çoğu kez ipuçlarıyla tespit edildiğini (Vona, 2008: 1) ve hilenin ayırım olmaksızın, coğrafi konumu, büyüklüğü, sektörü ne olursa olsun tüm kamu ve özel kuruluşları, kâr amacı gütmeyen vakıf, dernek vb. kuruluşları etkilediğini göstermektedir (Stamler vd., 2014: 1). Kuruluşlar hile karşısında varlıklarıyla birlikte itibarlarını da kaybedebilmektedir. Bu durum özellikle yatırımcılar açısından ciddi güven kaybı yaratmakta ve maddi kayıplardan daha büyük finansal sıkıntılara sebep olabilmektedir (Stamler vd., 2014: 3).

Kırmızı bayrakların, diğer bir ifadeyle hile belirteçlerinin önemini anlamak için öncelikle hilenin varlığını, gerçekleşme olasılığının yüksek olduğunu ve yol açabileceği zararların farkında olmak gerekmektedir. Avustralyalı kriminologlar Grabosky ve Duffield kırmızı bayrakları, davranışsal, istatistiksel ve organizasyonel olmak üzere üç sınıfa ayırmışlardır (Gürsoy, 2018: 30). Bu sınıflandırmada davranışsal kırmızı bayraklar hile yapanların kişisel durumlarındaki anormallikleri, istatistiksel kırmızı bayraklar kurum ve kuruluşların finansal verilerindeki anormallikleri ve organizasyonel kırmızı bayraklar ise organizasyon yapısı ve faaliyetlerindeki anormallikleri ifade etmektedir.

Kırmızı bayraklar, işletme çalışanları, yöneticileri, muhasebe sistemi, örgüt yapısı ve üçüncü kişiler için farklılık gösterebilmektedir. Hile belirtilerini üçlü sınıflandırmaya tabi tutarak özet olarak Tablo 1.2.'de verilen şekilde sıralamak mümkündür.

**Tablo 1.2.** Türlerine Göre Kırmızı Bayraklar ve İçerdiği Riskli Durumlar

Türü	Hile Belirtileri
Davranışsal Kırmızı Bayrak	<ul style="list-style-type: none"><li>- Bireyin normal kazancının üzerinde lüks yaşam biçimi,</li><li>- Finansal zorluklar,</li><li>- Müşterilerle veya tedarikçilerle olağan dışı samimiyet,</li><li>- Ailevi sorunlar,</li><li>- Asabi tavırlar ve sürekli stresli olma,</li><li>- Alkol, uyuşturucu vb. madde bağımlılığı,</li><li>- Kumar ve şans oyunları oynama alışkanlığı,</li><li>- Adli sicil kaydının bulunması,</li><li>- Maaş, konum vb. durumlarda memnuniyetsizlik,</li><li>- Yasal izinlerini dahi uzun süre kullanmama,</li><li>- Önceki çalışma yerlerinde yaşanmış sorunlar,</li><li>- Başarılı olma konusunda yakın çevresinden gelen baskı.</li></ul>
İstatistiksel Kırmızı Bayrak	<ul style="list-style-type: none"><li>- Açıklanması olanaksız finansal tablo tutarları,</li><li>- Yıl boyunca zarar ederken son aylarda kâra geçilmesi veya tersi durum,</li><li>- Yüksek borçlanma tutarları ve faiz ödemeleri,</li><li>- Yüksek tutarlı satışlar,</li><li>- Stoklardaki aşırı artış,</li><li>- Yetersiz özkaynak yapısı,</li><li>- Alacak tahsilatlarında olağan dışı sıkıntılar,</li><li>- Gelirlerden daha hızlı artış gösteren gider kalemleri</li><li>- Sektör ortalamasının altında açıklanan kârlar,</li><li>- Muhasebe hesaplarına (alacak, stok, borç, gider vb.) ilişkin anormallikler.</li></ul>
Organizasyonel Kırmızı Bayrak	<ul style="list-style-type: none"><li>- İşletme kültürüne uymayan faaliyetler,</li><li>- Yüksek riskli faaliyetler,</li><li>- Kârın vazgeçilmez hedef olması,</li><li>- Karmaşık işletme yapısı,</li><li>- Kurumsallaşmanın olmaması,</li><li>- Hızlı büyüme,</li><li>- Baskıcı yönetim yaklaşımı,</li><li>- Üst yönetimin sıkça değişmesi,</li><li>- Üst yönetimin gerçekçi olmayan verimlilik attırma çabası ile iç kontrolleri aşması,</li><li>- İç kontrol sisteminin üst yönetimin kontrolünde olması,</li><li>- İç denetim veya iç kontrollerin kısıtlanması veya hiç yapılmaması,</li><li>- Görevlerin ayrılığı ilkesine uyumsuzluklar,</li><li>- Yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmemiş olması,</li><li>- Primli ücret ödemelerinin uygulanması.</li><li>- Bağımsız denetçinin sıkça değiştirilmesi.</li></ul>

**Kaynak:** (Pehlivanlı, 2011: 36-44; Gürsoy, 2018: 30-31)'den uyarlanarak hazırlanmıştır.

### 1.2.6. Hilenin Tespiti ve Ortaya Çıkartılması

Dolandırıcılığın temel sonuçlarından biri finansal kayıptır. Bu nedenle, özellikle yatırım yapanların zihninde muhasebe ve denetim mesleğinin en önemli görevi, hilenin önlenmesi, tespiti ve ortaya çıkarılmasıdır (Golden, 2011: 42). Hilenin ortaya çıkarılması hile denetimi sürecinde yer alan aşamalardan biridir. Hilenin niteliği, kapsamı, miktarı veya tutarı bilinmemektedir. Bu sebeple özel bir araştırma gerektirmektedir. Hile genellikle gizli olduğundan bulunması için özel çaba, yöntem ve teknikler gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle hile bir olasılık olduğundan ortada mevcut görünen bir suç yoktur.

Hilenin ortaya çıkarılmasında kullanılabilir yöntemleri iki ana gruba ayırabiliriz. Bunlar, geleneksel yaklaşımlar ve aktif yaklaşımlardır. Geleneksel yaklaşımda hileler genellikle; şikâyet, ihbar, tesadüfen, gözlem ve duyular ile ortaya çıkarılırken aktif yöntemlerde ise işletme sürekli olarak hile olasılığına karşı analiz edilmekte ve olasılıklar değerlendirilmektedir (Bozkurt, 2016: 172). Diğer bir açıdan hileyi ortaya çıkarma yaklaşımları teknoloji temelli ve teknoloji temelsiz olarak iki gruba ayrılmaktadır. Teknolojik olmayan yaklaşımlar; şans eseri, şikâyet, ihbar vb. yollarla hileyi bulma yöntemleridir. Teknolojik temelli yaklaşımlar ise bilgisayar destekli yöntemler ve stratejik (insan ve işlem odaklı) yöntemlerdir (Bozkurt, 2016: 172-173). ACFE 2018 raporuna göre dünya genelinde hileleri ortaya çıkartma yöntemleri ve oransal dağılımı aşağıdaki şekildedir (ACFE, 2018: 17):

- Şikayetler (%40)
- İç Denetim (%15)
- Yönetim incelemeleri (%13)
- Tesadüfen (%7)
- Muhasebe Mutabakatları (%5)
- Belge incelemeleri (%4)
- Bağımsız denetim (%4)
- Gözetim/İzleme (%3)
- Kamu Kurumlarının tespiti (%2)
- Bilgi teknolojileri kullanımı (%1)
- İtiraf (%1)
- Diğer (%6)

Görüldüğü üzere hilelerin %40'lık büyük bir kısmı ihbar ve şikayetler üzerine ortaya çıkmaktadır. Yine ACFE 2018 raporuna göre, yapılan ihbar ve şikayetlerin kaynağı sırasıyla aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir (ACFE, 2018: 17):

- Çalışan ihbarları (%53)
- Müşteri şikayetleri (%21)
- İsimsiz ihbarlar (%14)
- Satıcılar (%8)
- Rakipler (%3)
- Pay sahipleri (%2)
- Diğer (%5)

Bu veriler incelendiğinde de, ihbar ve şikayetlerin %53 gibi yüksek bir oranının çalışanlar tarafından yapıldığı görülmektedir.

### 1.2.7. Hileye Karşı Önlemler

Hile, tarihin her döneminde ortaya çıkmıştır. Buna karşın hileyi önleme çabaları da tarihin her döneminde farklılaşmıştır. Cezalandırma da insanlık tarihi kadar eskidir. Birçok sosyal ve ekonomik gelişmeyle birlikte gelişen cezalandırma sistemi önemli birikimlerle birlikte günümüz modern ceza hukuk sistemine ulaşmıştır (Bayar, 2010: 27). Geçmişte hileyi önlemeye yönelik cezalandırma yöntemleri Tablo 1.3.'de kısaca özetlenmiştir.

**Tablo 1.3.** Eski Çağlarda Hileyi Önleme Yöntemleri

Dönem	Ticaret Hayatı ve İşletme Yapısı Özellikleri	Hileyi Önleme Yöntemleri
Antik Çağ	<ul style="list-style-type: none"><li>- Tarımsal faaliyetler</li><li>- Küçük aile işletmeleri</li><li>- İşletme sahipleri aynı zamanda işletme yöneticisi</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Ölüm dahil fiziksel cezalandırmalar</li><li>- Hapis cezası</li><li>- Sürgün edilme</li></ul>
Orta Çağ	<ul style="list-style-type: none"><li>- İşletmeler hala küçük</li><li>- Ticaretin gelişmesi</li><li>- İşletme sahipleri aynı zamanda işletme yöneticisi</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Antik çağ yöntemlerinin uygulanmaya devam edilmesi</li></ul>
Erken Modern Çağ	<ul style="list-style-type: none"><li>- Endüstriyel devrim</li><li>- Kapitalizmin yükselişi</li><li>- Aydınlanma</li><li>- Keşifler</li><li>- İşletme yapısının karmaşıklaşması</li><li>- İşletme yönetiminin sahiplerinden ayrılması</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Hileyi önlemede etkin yöntemlere ihtiyaç duyulması</li><li>- Denetim ve kontrollerin yapılmaya başlanması</li><li>- Kontrollerin yöneticilere geçmeye başlaması</li></ul>

**Kaynak:** (Gürsoy, 2018: 43)'ten uyarlanarak hazırlanmıştır.

Günümüzde de işletmelerin işlem hacimlerinin artması ve karmaşıklaşması, bilgi teknolojilerinin yaygın bir biçimde kullanılması, güvenlik sistemlerini aşan ve suistimal eden kişilerin varlığı, rüşvet alma, illegal kazançlar, zimmet ve bunlara benzer suçların çoğalması beraberinde hileli işlemlerin de artmasına neden olmuştur (Bekçioğlu vd., 2013: 2). İşletmeler bu hileleri önlemek için, hem iyi bir denetim sistemi kurmalı hem de birtakım prosedürler geliştirerek olası hileleri en az seviyeye indirmeye çaba göstermelidir. İşletmeler ayrıca hilelere engel olmada, bilgisayar temelli programlardan, hileyi ortaya çıkarmaya yönelik birimlerden ve ihbar hatlarından yararlanmalıdır (Yıldız ve Baskan, 2014: 6).

Şikâyet ve ihbarlar da dahil olmak üzere hile belirtisi ortaya çıktıktan sonra, hile şüphesine ilişkin durumun incelenmeye başlanması ve soruşturulması reaktif bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır. Reaktif yaklaşımda herhangi bir hile belirtisi veya şüphesi

olmadan hileyi araştırmaya yönelik bir eyleme başlanılmaz (Ertikin, 2017: 78). Bu yaklaşım hilenin önlenmesinden ziyade var olan hilenin ortaya çıkarılması amacıyla benimsenmektedir. Oysa hileye yönelik uygun ortamları ve olası tehditleri daha doğmadan öngörebilmek ve gerekli önlemleri almak gerekir. Bu bağlamda, hilenin doğmadan önlenebilmesi amacıyla kullanılan yöntem ve teknikler ise proaktif yaklaşımlardır (Ertikin, 2017: 78). İşletme yönetimi hileyi önlemek amacıyla proaktif yaklaşım prosedürlerini benimsemelidir. Bununla beraber, temsil teorisine göre üst yönetimin, finansal tabloları kendi avantajına olacak şekilde manipüle edebileceği de unutulmamalıdır. Bu sebeple işletmede özellikle kurumsal yönetim ilkelerinin benimsenmesi ve uygulanması finansal hilelerin önlenmesi açısından önem arz etmektedir (Rezaee, 2002: 129).

İşletmelerin kullandıkları hile önleme araç ve yöntemleri genel olarak güvenlik açığı incelemeleri, hileyi ve haksız kazancı önleme prosedürleri çerçevesinde oluşturulmaktadır. Hileye yönelik güvenlik açığı incelemeleri hem periyodik olarak hem de sürekli olarak yapılmalıdır. İşletmeler, gerek çalışanlar ve iç denetçiler gibi işletme içinden gerekse müşteriler ve tedarikçiler gibi işletme dışından kişilerce fark edilen hileler ya da olası riskler için ihbar hatlarını devreye almalı, ortaya çıkartılan hileli eylemleri raporlamalı ve adli muhasebe tekniklerini kullanmalıdır (Rezaee, 2002: 65).

Hileyi ve haksız kazancı önleme programı, adli muhasebeciler, iç denetçiler, müfettişler, avukatlar ve insan kaynakları personelinde oluşan uzman bir grup tarafından, güvenlik açığı incelemeleri sonucunda işletmede olası tüm hileler göz önünde bulundurularak tasarlanmalı ve uygulanmalıdır. Hileyi önleme politikaları ve prosedürleri yönetim dahil tüm çalışanlar için geçerli olmalıdır. Finansal raporların güvenilirliğini ve kalitesini azaltacak şekilde, hilekarlar arasında gizli anlaşmanın da olabileceği göz önünde bulundurularak finansal kararlar, eylemler ve etik değerler sürekli gözden geçirilmelidir (Rezaee, 2002: 65).

Hile eylemlerinin ortaya çıkarılabilmesi için uygulanan yöntemler aynı zamanda hilenin önlenmesine de katkı sağlamaktadır. Hilenin ortaya çıkarılabilmesi için geleneksel olarak uygulanan yöntemleri; iç denetim, iç kontrol sistemi, bağımsız denetim, ihbar hatları, hileyi incelemeye yönelik özel birimler kurulması, habersiz denetimler, gözlem ve fiziki incelemeler, banka mutabakatları, bordro kontrolleri vb. şeklinde sıralamak mümkündür (Yıldız ve Baskan, 2014: 6-8; Pehlivanlı, 2011: 45). Bu yöntemlerin dışında özellikle bilgisayar destekli modern ve teknolojik birtakım yöntemler de bulunmaktadır. Bu yöntemlerden bazıları ise sayısal dijital analizler, finansal rasyo analizleri, veri madenciliği, istatistiki analizler, elektronik haberleşme gözetimleri ve bilgi sistemleri güvenliği incelemesi olarak sıralanabilir (Pehlivanlı, 2011: 46).

### 1.3. Geçmişten Günümüze Muhasebe Düzensizlikleri

Dolandırıcılık ve hile herhangi bir şekilde binlerce yıldır yaşamın bir gerçeği olmuştur (Golden, 2011: 47). Finansal hileler de muhtemelen ticaret hayatının başlangıcından bugüne dek var olmuştur (Gürsoy, 2018: 21). Eski çağlara ait ulaşılabilen en eski muhasebe hilesi, milattan önce üç bin yılına ait Mezopotamya’da Sippar şehrindeki “Cruciform (haçlı) Anıtı” örneğidir (Jones, 2011: 116). Anıtın üzerinde tapınağın tadilatı ile ilgili kayıtlar ile tapınağın kraldan aldığı yüksek miktartlı gelirlerin kayıtları bulunmaktadır ve kayıtlara göre gelirlerle ilgili sahtecilik yapıldığı düşünülmektedir (Parker, 1991: 10).

Tarihin en eski ve en iyi korunmuş yazılı kanunlarından biri olan ve bulunan ilk örnekleri M.Ö. 1800 yıllarına dayanan Hammurabi'nin Babil Yasalarında, dolandırıcılık suçu ve suça verilecek cezalardan açıkça bahsedilmektedir (Golden, 2011: 48). Hammurabi kanunları incelendiğinde çeşitli hile ve suistimallere de yer verildiği görülmektedir (Saygılı, 2015: 4). Geçmişte tüccarların, çobanların, çiftçilerin, kölelerin veya hizmetçilerin yapacakları hilelere ve verilecek cezalara yer veren bu kanunlar hilenin yüzyıllardır var olduğunu ortaya koymaktadır.

Parker (1991) tarafından yapılan bir çalışma, hem sahte işlemlerin hem de yaratıcı muhasebenin zaman içinde sık rastlanan olaylar olduğunu göstermektedir. Sistematik bir yaratıcı muhasebenin ilk örneği, ortaçağ İtalyan tüccarlar tarafından uygulanan yöntemlerdir. İtalyan tüccarlar, esasen faiz yasağı anlamına gelen israfı yasaklayan Hristiyan kilisesin yasaklarını farklı yöntemlerle bir şekilde delmeyi başarmışlardır (Jones, 2011: 117). Dorminey vd., (2012: 556) halka açık şirketlerde ilk mali tablo hilesinin 15. yüzyıl sonlarında British East India adlı şirkette yapıldığını ve ayrıca Adam Smith’in 1776’da yayımlanan “Wealth of Nations” adlı kitabında hile ve varlıkların kötüye kullanımını nedeniyle hisse değerlerinin düşmesine neden olduğuna değindiğini belirtmiştir.

17. ve 18. yüzyılda Fransa’da Mississippi skandalı ve İngiltere’de South Sea (Güney Pasifik) skandalı belgelendirilmiş finansal skandallar olarak karşımıza çıkmaktadır (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013: 45). Fransa’da Mississippi işletmesinin hisseleri spekülasyon sebebiyle aşırı değerlenmiş ve 1720 yılında hisselerini toplu olarak paraya çevirmek isteyenlere ödenecek yeterli para olmadığına ortaya çıkmasıyla ani bir düşüş göstermiştir (Gray vd., 2007: 861-866). İngiltere’de ise Güney Pasifik işletmesinin yöneticileri, aşırı değerlenen işletme hisselerinden, kendi paylarını satmaya başlamasıyla oluşan panik havası hisse değerlerinin aniden düşmesine sebep olmuştur (Gray vd., 2007: 860-861). Jones, (2011)’deki çalışmasında,

geçmişten modern zamana dek yaşanan yaratıcı muhasebe ve hileye bağlı finansal skandalları kronolojik sıraya koyarak tarihin her döneminde hile ve dolandırıcılık vakalarının varlığını ortaya koymuştur.

**Tablo 1.4.** Eski Çağlardan 20'nci Yüzyıl Sonuna Kadar Ortaya Çıkmış Finansal Skandallar

FİRMA	ÜLKE	YIL
Haçlı Anıtı	Mezopotamya	MÖ 3. bin yıl
Ortaçağ Tüccarları	İtalya	14.yy
Cely Ailesi	İngiltere	15. yy sonu
İskoç Afrika ve Hindistan Şirketi	İskoçya	1695
Mississippi Balonları	Fransa	1719-1720
South Sea (Güney Pasifik) Balonları	İngiltere	1720
Demiryolu Skandalları	İngiltere	1840-1860
Glasgow İl Bankası	İskoçya	1878
P&O	Yeni Zelanda	1917-1936
Charles Ponzi (Ponzi Vakası)	ABD	1920
Royal Mail Steam Packet Company	İngiltere	1931
Kreuger & Toll Inc. (The Swedish Match King)	ABD	1932
McKesson & Robbins	ABD	1937
Reid Murray	Avustralya	1963
H.G. Palmer	Avustralya	1965
Associated Electrical Endüstrisinin, General Electric tarafından satın alınması	İngiltere	1967
Equity Funding Corporation of America	ABD	1973
Minisec	Avustralya	1974
Cambridge Credit	Avustralya	1974
Lockheed Corporation	ABD	1976
Renouf & Judge Corporations	Yeni Zelanda	1980'ler
Nugan Hand Bank	Avustralya	1980
ZZZZ Best	ABD	1986
Barlow Clowes	ABD	1988
Co op AG	Almanya	1988
MiniScribe	ABD	1989
Polly Peck	İngiltere	1990
Bank of Credit and Commerce International	İngiltere	1991
Bank of Crete	Yunanistan	1992
Phar-Mor	ABD	1992
Balsam AG	Almanya	1994
Informix Corporation	ABD	1996
Sybase	ABD	1997
Cendant	ABD	1998
Waste Management Inc.	ABD	1999

**Kaynak:** (Jones, 2011: 116-132; Yardımcıoğlu ve Ada ,2013: 48)

Günümüzde de dolandırıcılık ve hile, ticaret hayatının önlenemez bir gerçeği olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu suçlardan yarattığı etki bakımından en önemli olanları ise hiç şüphesiz muhasebe hileleridir. Muhasebe, işletmelerin finansal durumunu belli standart ve kurallar çerçevesinde ortaya koymaktadır. Ancak bu standart ve kuralların kasıtlı veya kasıtsız

olarak yanlış bir şekilde uygulanmasıyla işletmelerin finansal durumları hakkında başta yatırımcılar ve hissedarlar olmak üzere kredi verenler, devlet, işletme çalışanları ve diğer karar alıcılar yanlış yönlendirilebilmektedir (Baskan, 2013: 76).

Muhasebe hile ve suistimalleri işletme fonlarının yanlış kullanımı veya yönlendirilmesi, finansal borçların vadelerinin olduğundan uzun gösterilmesi, varlık değerlerinin yüksek gösterilmesi, giderlerin veya gelirlerin olduğundan düşük veya yüksek gösterilmesi ve buna bağlı olarak kâr veya zararın olduğundan farklı gösterilmesi (Toraman, 2002: 84) vb. çeşitli işlemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçeği yansıtmayan bu bilgiler sebebiyle işletme paydaşları büyük zararlar görebilmektedir. Nitekim yakın geçmişte de gerek ulusal gerekse uluslararası alanda, muhasebe hata ve hilelerinden kaynaklanan birçok finansal skandalın meydana geldiği görülmektedir.

### **1.3.1. Uluslararası Alanda Yaşanmış Muhasebe Skandalları**

21'inci yüzyılın başlamasıyla birlikte dünyanın önde gelen birçok firmasında yaratıcı muhasebe ve hilelere bağlı birtakım muhasebe skandalları patlak vermiştir. Skandallar arka arkaya ortaya çıkarken işletme yöneticileri ile birlikte muhasebeci ve denetçilerin de etik olmayan davranışlar sergilediği, hileli işlemlere başvurdukları, görev ve sorumluluklarını yerine getirirken ihmalkâr davrandıkları veya yetkilerini suistimal ettikleri görülmüştür. Bu skandalların etkisi öyle büyüktü ki küresel anlamda finansal krizlere yol açacak boyutlara ulaşmış ve sermaye piyasaları önlemez bir düşüşe sahne olmuştur. Bu skandallarla birlikte yatırımcılar milyarlarca dolar zarar etmiş, ülke ekonomileri de büyük yıkıma uğramıştır. Tarihteki en büyük şirket iflaslarına sahne olan bu skandallar muhasebe ve denetim açısından da dönüm noktası olmuştur.

Yaşanan bu skandalların birçoğu özellikle muhasebe uygulamalarında etkinliğiyle örnek olarak gösterilen Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) ortaya çıkmıştır (Tiscini ve Donato, 2006: 1). Muhasebe skandalları özellikle kurumsal yönetimin ve iç kontrolün etkin biçimde uygulanmadığı işletmelerde ortaya çıkmıştır. Bu skandalların meydana gelmesinde finansal tablo hilelerinin önemli rol oynadığı görülmektedir (Rezaee, 2005: 288). Muhasebeye bağlı ortaya çıkan seri skandallar, dünyanın en büyük işletmelerinden biri olan ABD'li enerji devi Enron'un 2001 yılında, 1997-2000 yılları arasında beyan etmiş olduğu net kâr rakamlarını, muhasebe hataları nedeniyle düzelttiğini beyan etmesiyle başlamıştır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 42). Enron dışında küresel çapta faaliyet gösteren pek çok işletmede de muhasebe düzensizliklerine bağlı çeşitli skandallar ortaya çıkmıştır. Ortaya çıkan bu muhasebe

skandalları, yatırımcıların güvenini sarsmış ve skandallara karışan şirketlerin çoğu özkaynak değerlerinin önemli bir kısmını kaybetmiş ve iflaslara sürüklenmiştir (Agrawal ve Chadha, 2005: 371).

Tablo 1.5.'te muhasebe hileleriyle anılan işletmelere yer verilmiş olup, bu işletmelerde muhasebe hileleri dışında da birtakım usulsüzlükler meydana gelmiştir. Ancak araştırma konusu kapsamında yalnızca muhasebe usulsüzlüklerine yer verilmiştir.

**Tablo 1.5. 21'inci Yüzyıl İle Birlikte Yaşanan Muhasebeye Bağlı Şirket Skandalları**

Ülke	Yıl	Firma	Sektör	Yaşanan Muhasebe Sorunları
ABD	2000	Xerox	Teknoloji	Gelirin yüksek gösterilmesi
ABD	2001	Enron	Enerji	Bilanço makyajlanması
ABD	2002	Kmart	Perakende	Finansal tabloların yanıltıcı beyanı
ABD	2002	HomeStore.com	Finansal hizmetler	Satışların hatalı kaydedilmesi
ABD	2002	Global Crossing	Telekomünikasyon	Gelirin yüksek gösterilmesi, belge imhası
ABD	2002	Qwest Com. International	Telekomünikasyon	Gelirin yüksek gösterilmesi, hileli muhasebe kayıtları
ABD	2002	WorldCom	Telekomünikasyon	Nakit akışının fazla gösterilmesi
ABD	2002	Adelphia Com.	Telekomünikasyon	Bilanço dışı gizli borçlanma
ABD	2002	Halliburton	Enerji	Fazla maliyetin hileli muhasebe kaydı
ABD	2002	Reliant Energy	Enerji	Gelirin yüksek gösterilmesi
ABD	2002	El Paso Corporation	Enerji	Gelirin yüksek gösterilmesi
ABD	2002	CMS Energy	Enerji	Gelir ve giderlerin yüksek gösterilmesi
ABD	2002	Dynegy Inc.	Enerji	Gelir ve giderlerin yüksek gösterilmesi
ABD	2002	J.P. Morgan, Goldman Sachs vd.	Bankacılık	Yanıltıcı hisse analizi ve aracılık uygulamaları
ABD	2002	Peregrine Systems	Teknoloji	Satışların yüksek gösterilmesi
ABD	2002	Merck & Co.	İlaç Sanayi	Toplanmayan sigorta primi kesintilerinin muhasebe kaydı
ABD	2002	AOL Time Warner	Medya ve eğlence	Satışların ve gelirin yüksek gösterilmesi
ABD	2002	Bristol-Myers Squibb	İlaç Sanayi	Malların gizlenmesi, satış rakamlarının yüksek gösterilmesi
ABD	2002	Duke Energy	Enerji	Gelir ve giderlerin yüksek gösterilmesi
ABD	2002	Mirant	Enerji	Varlık ve borçların fazla gösterilmesi
ABD	2002	Nicor Energy LLC	Enerji	Varlıkların fazla, borçların düşük gösterilmesi
ABD	2002	Sunbeam	Elektrik, Elektronik	Yanlış satış rakamlarıyla giderlerin düşük, gelirlerin yüksek gösterilmesi
ABD	2002	Federal Home, Loan Mortgage Corp.	İpotekli Konut Finansmanı	Gelirin düşük gösterilmesi
ABD	2002	ImClone	Sağlık	Piyasa değerinin düşürülmesi
ABD	2003	Health South	İlaç Sanayi	Gelirin olduğundan fazla gösterilmesi
ABD	2004	Fannie Mae	Finansal Hizmet	Kârın düşük gösterilmesi
ABD	2005	American Int.Group	Sigorta, finans	Zarar karşılığının yükseltilmesi
ABD	2008	Lehman Brothers	Bankacılık	Riskli ipotekli konut finansman sistemi
ABD	2008	Bernard Madoff	Bankacılık	Vergi kaçakçılığı ve hisse senedi piyasasına hileli finansal bilgi sunulması
ABD	2008	General Motors	Otomotiv	Zararın kâr gibi gösterilmesi
ABD	2011	DHB Industries	Askeri Malzeme Üretimi	Hileli finansal raporlama, varlıkların kötüye kullanılması
ABD	2012	Autonomy Corp.	Teknoloji	Finansal bilgilerin yanlış gösterilmesi
Almanya	2000	Flowtex	İnşaat ve Üretim	Mükerrer satışlar ile haksız kazanç
Almanya	2001	ComRoad	Lojistik	Hileli finansal raporlama

**Tablo 1.5.** Devamı

Ülke	Yıl	Firma	Sektör	Yaşanan Muhasebe Sorunları
Avustralya	2001	HIH Insurance	Sigorta	Yanılıcı finansal bilgi sunulması
Avustralya	2001	One. Tel	Telekomünikasyon	Yanılıcı finansal bilgi sunulması
Çin	2000	Zhengzhou Baiwen	Perakende	Kârın yüksek gösterilmesi
Çin	2011	Sino-Forest Corp.	Ormancılık	İşletme değerinin yüksek gösterilmesi
Fransa	2001	Vivendi	Medya, Telekom.	Finansal tabloların yanlış beyan edilmesi
G.Kore	2003	SK Global	Enerji	Gelirin yüksek gösterilmesi
Hindistan	2009	Satyam	Bilişim	Varlık ve gelirlerin fazla gösterilmesi
İsveç	2003	Aea Brown Boveri	Enerji-Teknoloji	Özsermayenin şüpheli kullanımı
İsveç	2003	Skandia	Sigorta	Varlıklarının kötüye kullanılması
İsviçre	2002	Tyco Inc.	Endüstri, Finans	Hileli muhasebe uygulamaları
İtalya	2003	Parmalat	Gıda	Sahte muhasebe belgeleri
Japonya	2003	Kanebo	Tekstik, Kozmetik	Hileli finansal tablo düzenlenmesi
Japonya	2006	Livedoor	Teknoloji	Yanılıcı finansal bilgi sunulması
Japonya	2006	Nikko Cordial	Finans	Kârın fazla gösterilmesi
Japonya	2011	Olympus Corp.	Teknoloji	Düzensiz ödemeler ve zararın gizlenmesi
Kanada	2002	Livent Inc.	Eğlence	Faaliyet gelirlerinin yüksek gösterilmesi
Kanada	2003	Nortel Networks	Telekomünikasyon	Gelirin yüksek gösterilmesi

**Kaynak:** (Thapa ve Brown 2004: 105; Grant ve Visconti, 2006: 369-372; Giroux, 2008: 1206-1207; Low vd., 2008: 226; Yardımcıoğlu ve Ada 2013: 50-51)

Doğası gereği, hilenin boyutunu ve finansal etkilerini kesin olarak belirlemek mümkün değildir (Gürsoy, 2018: 23). İşletmeler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin büyük kısmında hata ve hileye rastlanmamaktadır. Ortaya çıkartılmayan hilenin boyutu ve finansal etkisi hiç bilinmemektedir Ortaya çıkarılan düzensizliklerin ise gerçek boyutu hakkında kesin bir sonuca ulaşılammıştır (Button, 2012: 67). Tablo 1.5.'te her ne kadar geçmişte yaşanmış muhasebe hilelerine yer verilmiş olsa da, ortaya çıkmayan muhasebe hata ve hilelerinin boyutunun çok daha fazla olabileceği şüphesizdir. Yıllar itibariyle bakıldığında 2000-2003 yılları arasının tam bir skandallar zincirine sahne olduğu görülmektedir. Tablodan da görüleceği üzere, ülke bazında muhasebe skandallarının birçoğu ABD'de ortaya çıkmıştır. Bu durum başta ABD olmak üzere birçok ülkenin muhasebe hilelerine karşı düzenlemeler yapmasına sebep olmuştur. Bu çalışmalara bölümün ilerleyen kısımlarında ayrıntılı olarak yer verilecektir.

Sektör bazında bakıldığında ise sırasıyla enerji, telekomünikasyon, bankacılık ve finansal faaliyetler gibi hizmet işletmeleri göze çarpmaktadır. Muhasebeye bağlı sorunların çoğunda ise finansal tabloların yanlış beyanı, gelirlerin ve kârların yüksek, gider ve zararların düşük gösterilmesi gibi muhasebe hileleri görülmektedir. Bu bölümde çalışmanın gereksiz uzamaması adına, skandallara karışmış tüm işletmeler yerine, yarattığı küresel etki bakımından literatür kapsamında oldukça önemli yer tutan Enron, WorldCom ve Parmalat gibi şirketlerde yaşanan muhasebe hilelerine kısaca değinilecektir.

### **1.3.1.1. Enron Skandalı**

Enron, ABD’de doğalgaz iletimi piyasasının serbest bırakılmasının ardından iki doğalgaz şirketinin birleşimiyle Houston (Texas) merkezli bir şirket olarak 1985 yılında kurulmuştur (Türel, 2011: 13). Enron, 1980’li yılların ortalarında basit bir gaz iletimi işletmesi iken 2000 yılında 70 milyar dolarlık piyasa değeri, 65,5 milyar dolarlık varlığı, 100 milyar doları aşan geliri, 1,3 milyar dolar kârı<sup>6</sup> ve toplam 19.000 çalışanıyla dünyanın en büyük enerji firması ve ABD’nin yedinci büyük şirketi durumundaydı (Giroux, 2008: 1208). Bugün, Enron ve muhasebe sahtekarlığı kelimeleri ayrılmaz bir şekilde birbirine bağlıdır. Şirketin, bilanço dışı yükümlülükleri, şişirilmiş gelirleri ve yanlış beyan edilen borçları inanılmaz büyük oranlardaydı (Jones, 2011: 420). Enron, borç ve zararlarının önemli bir kısmını yatırımcılardan gizlemek ve finansal performans ve durumunu olduğundan iyi göstermek amacıyla özel amaçlı girişimler ve gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamalarını suistimal ederek kullanmıştır. Şirketin, özellikle değeri düşen sorunlu varlıkları planlı olarak kurulmuş olan özel amaçlı girişimlere transfer etmek suretiyle, yaklaşık 40 milyar dolarlık borcunu sakladığı ortaya çıkmıştır (Süer, 2004: 61).

Enron’un bağımsız denetçisi olan Arthur Andersen, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’nun (The U.S. Securities and Exchange Commission) soruşturma başlatması nedeniyle Enron’un 1997-2000 yılları arası finansal tablolarını yeniden düzenlemiş ve dönem faaliyetlerinin yaklaşık bir milyar dolar zararla sonuçlandığını ve şirketin çok ciddi bir borç yükünün altında olduğunu açıklamıştır. Bu açıklamayla birlikte önceki yıl 83 dolar seviyesinde işlem gören şirket hisseleri bir doların bile altına düşmüştür. Enron toplamda 16,8 milyar dolarlık borç ve 0,26 dolar hisse değeriyle 2 Aralık 2001 tarihinde iflasını istemiştir (Thomas, 2002: 41; Healy ve Palepu, 2003: 12). Bu iflasla birlikte yaratıcı muhasebe adı verilen muhasebe düzensizliklerine karşı küresel anlamda önlem alınması gerektiği anlaşılmıştır. Enron skandalı finansal krizlerin tetikleyicisi konumunda olmuştur. Nitekim ardından pek çok küresel büyüklükte işletmede de bu ve buna benzer skandallar ortaya çıkmaya başlamıştır.

### **1.3.1.2. WorldCom Skandalı**

1983 yılında uzun mesafe iletim hizmetleri satıcısı olarak Long Distance Discount Service (LDDS) adıyla kurulan şirket ilk kez 1989’da halka açılmıştır. LDDS resmi olarak 1995 yılında WorldCom adını almıştır (Kuhn ve Sutton, 2006: 63). Şirket çok hızlı bir şekilde büyüyerek 1993 yılında ABD’deki en büyük dördüncü uzun mesafe taşıyıcı haline gelmiştir.

---

<sup>6</sup> 2001 yılında geriye dönük olarak düzeltme beyan edilmeden önceki raporlanan kâr tutarı.

1997 yılında 79.000 çalışana ve yıllık 27 milyar dolarlık gelire sahip dev bir firmaya dönüşmüştür (Türel, 2011: 32-33). 2000 yılında sektördeki artan rekabet sonucu pazarda daralma meydana gelmiş gerek gelir ve fiyat baskıları gerekse taahhüt edilmiş hat giderleri, işletme karlılığını her dönem düşürmeye başlamıştır (Lyke ve Jickling, 2002: 1). Bu çöküşü gizlemeye çalışan şirket, gider ve zararları düşürmek ve hedeflenen performansa ulaşılmış gibi göstermek için bir takım yaratıcı muhasebe uygulamaları tasarlamış ve muhasebe hilelerine başvurmuştur. Yaratıcı muhasebe hilelerine yönelik önemli bazı uygulamalar şunlardır (Lyke ve Jickling, 2002: 1; Türel, 2011: 52):

- Giderlerin düşük raporlanması,
- Faaliyet giderlerinin (hat kiralalarının) sermaye harcaması olarak aktifleştirilmesi,
- Hayali gelirler yaratılması,
- Satın alınan şirketlerin finansal durumlarının olduğundan kötü raporlanması,
- Şüpheli alacak karşılığı hesaplamalarında aşırı iyimser tahminler yapılması.

Haziran 2002’de WorldCom’un geçmiş finansal raporlarının düzeltilmesiyle ikinci bir Enron vakası ortaya çıkmıştır. Şirketin 1999 ve 2000 yıllarında, hileli olarak toplam 3,8 milyar dolar tutarında giderini az gösterdiği, yaklaşık 800 milyon dolar hat giderini aktifleştirdiği, çeşitli yöntemlerle gelirini 9 milyar dolar yüksek gösterdiği ve bunları gizlemek için karmaşık varlık hesapları kullandığı ortaya çıkmıştır (Giroux, 2008: 1228; Wells, 2011: 370). Ortaya çıkan bu skandalın ardından şirket 0,09 dolara düşen hisse değeri ve 30 milyar dolar borcu ile Temmuz 2002’de iflas başvurusunda bulunmuştur (Türel, 2011: 93-94).

### **1.3.1.3. Parmalat Skandalı**

Merkezi İtalya’nın Parma şehri olan Parmalat, 30 ülkede faaliyet gösteren, 36.400 çalışanı ve 7 milyar dolar geliri ile dünyanın en büyük 10. gıda firmasıydı. 2003 yılı sonunda iflas korumasına başvurduğunda, Avrupa tarihinin en büyük mali çöküşü olarak kabul edildi ve “Avrupa’nın Enron’u” olarak adlandırılmıştır (Buchanan ve Yang, 2005: 28). Parmalat tıpkı Enron ve WorlCom gibi karmaşık finansal işlemlerle mali tablolarında hile yapmıştır. Şirkette aynı belgeler birden fazla düzenlenmiş, geçersiz muhasebe hesapları açılmış ve pek çok usulsüz muhasebe işlemleri yapılmıştır. Şirketin mevcut borçlarını aktif hesaplarla mahsup ettiği ve 15 yıldan daha uzun bir süre muhasebe hesaplarında oynamalar yaptığı tespit edilmiştir (Göçen, 2010: 117).

Sayılan şirketler dışında küresel çapta faaliyette bulunan birçok firmada daha benzer muhasebe skandalları ortaya çıkmıştır. Türkiye’de de özellikle bankacılık sektöründe muhasebe hilelerine bağlı finansal skandallar ortaya çıkmıştır.

### **1.3.2. Türkiye’de Yaşanmış Muhasebe Düzensizlikleri**

Literatürde muhasebe hile türlerine yönelik Türkiye’de yapılmış kapsamlı bir araştırma olmamakla birlikte, konuya ilişkin yapılan bir çalışmada Türkiye’de karşılaşılan muhasebe düzensizlikleri aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (Elitaş, 2012: 109):

- Gider ve pazarlama hesaplarının uygunsuz kullanımı,
- Etik olmayan alıcı ve satıcı ilişkileri,
- Şişirilmiş veya sahte faturalar aracılığı ile vergi yükünün indirilmesi,
- Şişirilmiş veya sahte faturalar ile nakit suistimalleri,
- Ulusal ve Uluslararası anlaşmaların rüşvet yolu ile bozulması,
- Özellikle ekonomik kriz dönemlerinde finansal tabloların çarpıtılması,
- Şirket varlıklarının kişisel kullanım için zimmete geçirilmesi,
- Kayıt dışı işlemler (özellikle maaş ödemeleri ve satışlar gibi).

Dünyada yaşanan skandallarla aynı dönemde Türkiye’de de gerek muhasebe hileleri aracılığı ile gerekse diğer yöntemlerle birtakım şirket skandalları meydana gelmiştir. Bu skandallar sonucunda Türk bankacılık sektörü 1999-2001 yılları arasında önemli bir kriz yaşamıştır (Kiefer, 2014: 33). Bu skandalların zamanlaması ve uygulanan yönetimlerin uluslararası skandallarla benzer olması dikkat çekmektedir. Bu olaylardan en önemlisi hiç şüphesiz İmar Bankası olayıdır. Bunun dışında Pamukbank, Egebank, Etibank ve Bank Kapital gibi birçok Türk bankasında benzer skandalların meydana geldiği görülmektedir.

Uzan ailesine ait İmar Bankası’nda yaşanan skandal, Türkiye Cumhuriyeti tarihindeki en önemli yolsuzluk vakalarından biridir. Banka yöneticileri uzun süre denetçilere yanıltıcı finansal raporlar sunmuş olup yapılan incelemeler sonucunda, işlemlerin kayıt dışı bırakıldığı veya eksik beyan edildiği, önemli miktarda mevduat hesabının bankanın mali tablolarında rapor edilmeyerek gizlendiği, beyan edilen borçların ise on kat daha fazla olduğu anlaşılmıştır (Fort ve Hayward, 2019: 4). Çukurova Grubu’na ait Pamukbank’ın, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) incelemeleri sonucunda uzun yıllar ortaklarının grup şirketlerine kredi kullandırdığı, grup kredilerinin faiz tahakkuku ve tahsilatını yapmadığı, yalnızca faiz reeskontu hesapladığı ve bu kredilerin kur farkı ve reeskontlarını tek düzen hesap planı ve izahnamesine aykırı olarak krediler altında alt hesaplarda ve diğer aktifler içinde geçici

hesaplarda izlediği ortaya çıkmıştır (Bayraktar, 2007: 78). Bankanın zarar etmesine karşın, yapılan bu usulsüz işlemlerle kârlı gösterildiği anlaşılmıştır (Aytekin, 2017: 129). İmar Bankası ve Pamukbank dışında bu skandallarla aynı dönemde Bank Kapital, Egebank ve Etibank'ın, paravan ya da yandaş şirketler kurularak, kıyı bankacılığı ve daha birçok farklı usulsüz yollarla içinin boşaltıldığı ve zarara uğratıldığı ortaya çıkmıştır (Bayraktar, 2007: 72-77).

#### **1.4. Muhasebe Düzensizliklerini Önlemeye Yönelik Çabalar**

Geçmişten günümüze yaşanan şirket skandallarının çoğunda muhasebe ve denetimin başrol oynaması, tüm ekonomik çevrelerin bu sisteme odaklanmasına neden olmuştur. Yetersiz olduğu kabul edilen ve etkinliği tartışılan mevcut düzenlemeler gözden geçirilerek, muhasebe ve denetimin etkinliğini artırmak amacıyla yeni düzenlemeler için harekete geçilmiştir. ABD ve Avrupa Birliği (AB) nezdinde, skandalların ortaya çıkardığı ihtiyaçlar göz önünde bulundurularak yeni düzenlemeler yapılmış ve/veya mevcut düzenlemelerde iyileştirmelere gidilmiştir. Türkiye'de de küresel gelişmelere paralel olarak benzer düzenlemeler hayata geçirilmiştir.

##### **1.4.1. Dünya'da Hileli Finansal Raporlamayı Önleme Çabaları**

Bu bölümde öncelikle, küresel skandalların merkezi ABD'de alınan önlemlere değinilecek olup, sonrasında ABD'de yapılan düzenlemelerin etkisi ile uluslararası düzeyde alınan önlemlere yer verilecektir.

###### **1.4.1.1. ABD' de Hileli Finansal Raporlamaya İlişkin Düzenlemeler**

Tarihsel gelişim incelendiğinde ABD'de 1920'lerin sonunda hileli finansal bilgiler sebebiyle ortaya çıkan ekonomik buhran, devleti birtakım önlemler almaya zorlamış ve ABD Sermaye Piyasası Kurulu' na (Securities and Exchange Commission) muhasebe standartları oluşturma ve yürütme yetkisi verilmiştir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA -American Institute of Certified Public Accountants) ise bu alanda kamudan bağımsız bir şekilde faaliyetini sürdürmektedir. AICPA meslek mensuplarının eğitimi, etik davranışlarının gözlemlenmesi ve mesleki faaliyetlerin yürütülmesi aşamalarında, yol gösterici ve bağlayıcı tavsiyelerde bulunmaktadır (Küçük, 2008: 39-40).

Her iki kurumun da ABD'de hileli finansal raporlama ile mücadele kapsamında çalışmaları bulunmaktadır. Bu çalışmaların dışında hile ile mücadelede küresel anlamda milat sayılabilecek Sarbanes-Oxley Yasası çıkarılmıştır. Finansal raporlarda hilenin önlenmesi, tespit edilmesi ve incelenmesi konularında ABD'de yapılan düzenlemeler Tablo 1.6.'da gösterilmektedir.

**Tablo 1.6.** ABD’de Hileli Finansal Raporlamayı Önlemeye Yönelik Düzenlemeler

Yıl	Düzenleme/Çalışma	Düzenleme/Çalışmanın İçeriği ve/veya Amacı
1933	Menkul Kıymetler Yasası (The Securities Act)	Halka açılan şirketlerin menkul kıymetlerinde olası hileli işlemler karşısında yatırımcıların güvenliği ve korunması amaçlamıştır.
1934	Menkul Kıymetler Borsası Yasası (The Securities Exchange Act)	İhraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı sırasında yatırımcıların korunması amacı ile yürürlüğe girmiştir.
1977	Dış Ülkeler Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act)	Haksız kazanç ile mücadele etmek amacıyla, yolsuzluklara engel olunması ve muhasebe uygulamalarına yönelik kurallar geliştirilmiştir.
1978	Cohen Komisyonu Raporu (Cohen Commission Report)	Komisyon, AICPA tarafından kurulmuştur. 1978 yılı raporunda, kamuoyunun ihtiyaç ve beklentileri ile denetçi faaliyetleri arasındaki sapmalar ortaya konmuştur.
1987	Treadway Komisyonu Raporu (Treadway Commission Report)	Komisyon, ABD’de 1985-1987 yılları arasında finansal raporlama uygulamalarıyla ilgili çalışmalar yapmış ve 1987 Ekim ayında sonuç ve öneri içeren bir tavsiye raporu yayımlamıştır.
1992	İç Kontrol Bütünlük Çerçeve (Internal Control-Integrated Framework),	İç kontrol sistemine ilişkin uluslararası tanım yapılmış ve beş temel unsur belirtilmiştir. Bunlar; 1-Kontrol ortamı, 2-Risk değerlemesi 3-Kontrol faaliyetleri, 4-Bilgi ve iletişim, 5- İzleme.
1999	Hileli Finansal Raporlama 1987-1997: ABD Halka Açık Şirketler Analizi	ABD’de 1987-1997 yılları arasında hileli finansal raporlama yapan işletmelerin iç yapıları ve yönetim özellikleri araştırılarak finansal raporlama sisteminin geliştirilmesi için öneriler sunulmuştur.
2002	Sarbanes Oxley Yasası (Sarbanes Oxley Act)	Kurumsal yönetim, işletme yönetimi dürüstlük ve etik değerleri, denetim firmalarının hileleri ortaya çıkarmada etkinliğinin artırılması ve kamuoyunun güveninin tekrar kazanılması amacıyla, Sarbanes Oxley Yasası yürürlüğe girmiştir.
2002	SAS No. 99 Finansal Tablo Denetiminde Hilelerin Göz Önünde Bulundurulması Standardı	AICPA tarafından, finansal tablo denetiminde hile ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmelerinde bağımsız denetçilere rehber olması amacıyla hazırlanan denetim standartıdır.

**Kaynak:** (Şengür, 2010: 136)

Bu çalışmalardan en önemlileri hiç şüphesiz Sarbanes-Oxley Yasası ve denetçiler için hilenin daima göz önünde bulundurulmasına yönelik olan denetim standartları açıklamalarıdır. Bu bölümde yalnızca hile alanında önemli görülen bu iki düzenlemeye kısaca yer verilecektir.

#### *a) Sarbanes-Oxley Yasası (SOA)*

Enron’un yarattığı şok ve yaklaşık altı ay sonra WorldCom’da meydana gelen skandalların ardından, gelecekte ortaya çıkabilecek diğer skandalların önüne geçebilmek umuduyla finansal alanda reform sayılan SOA, 2002 yılında ABD meclisinde kabul edilmiştir (Giroux, 2008: 1208, 1231). 1933 ve 1934 tarihli “Menkul Kıymetler” ve “Menkul Kıymetler Borsası” yasalarından sonra yasama düzeyindeki en kapsamlı şirket reformu sayılan SOA, şeffaflığı, dürüstlüğü ve kamuya açık şirketlerin açıklama sorumluluğunu artırmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 52). Bu kanun hükümleri halka açık şirketler ile bu şirketlerin denetimini yapacak olan denetim firmalarına yönelik olarak düzenlenmiştir. SOA, işletmelerde etik değerlerin geliştirilmesi ve hileli finansal raporlamanın önlenerek güvenilir ve kaliteli bir sunum gerçekleştirilmesine yönelik, finansal işler sorumlusu ve yönetim kademesindeki tüm

personelin sorumluluklarını artırmaktadır (Şengür, 2010: 147). SOA ile denetim firmalarının, muhasebe sistemleri tasarımı, geliştirilmesi ve diğer yönetim faaliyetleri yasaklanmış, denetim hizmeti verilen müşterilerin muhasebesine ilişkin diğer hizmetlerin verilmesinin önüne geçilmiştir (Aytekin, 2017: 131). SOA ile ayrıca, denetçi bağımsızlığının güçlendirilmesi ve denetim firmalarının kamu adına denetlenmesi amacıyla, Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board) oluşturulmuştur (Comunale vd., 2006: 52). PCAOB ile bağımsız olarak faaliyetlerini sürdüren denetim firmalarının, kamu denetimi ve gözetimi mümkün olmuştur.

### ***b) Denetim Standartları Açıklamaları***

ABD’de muhasebe alanında kamudan bağımsız olarak çalışmalarını sürdüren AICPA’ya bağlı olan Denetim Standartları Kurulu (Auditing Standards Board), 1972 yılından buyana Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları’ nın (Generally Accepted Auditing Standards) bir yorumu niteliğinde olan “Denetim Standartları Açıklamaları” adı altında standartlar yayımlamaktadır (Küçük, 2008: 41). 1972’den buyana hile ile ilgili yayımlanan SAS’lar aşağıdaki gibidir.

- SAS No. 16 (1977) Bağımsız Denetçinin Hata ve Düzensizlik Tespit Etme Sorumluluğu.
- SAS No. 53 (1988) Denetçinin Hata ve Düzensizlikleri Tespit ve Rapor Etme Sorumluluğu.
- SAS No. 82 (1997) Finansal Tablo Denetiminde Hilelerin Göz Önünde Bulundurulması.
- SAS No. 99 (2002) Finansal Tablo Denetiminde Hilelerin Göz Önünde Bulundurulması.

Yayımlanan her bir standart önceki standardın yerini almıştır. Standartlar incelendiğinde, “hata ve düzensizlik” kavramlarının 82 no’lu SAS’la birlikte 1997 yılı itibariyle yerini “hile” kavramına bıraktığı görülmektedir. SAS No. 82 ile denetçilerin hata ve düzensizlikleri bulma görevlerinin yanı sıra, hileyi gözetme ve hile olasılığının denetim üzerindeki etkilerini belgeleme sorumluluğu önemli ölçüde artırılmaktadır. SAS No. 99 standardı, yaşanan skandallar neticesinde 82 nolu standardın yeniden gözden geçirilmesiyle 15 Aralık 2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımlanmıştır. SAS No. 99, denetçinin hile ile ilgili sorumluluğunda bir değişikliğe gitmemiştir. Ancak finansal tablo denetiminde denetçilere, hileye karşı sorumluluklarını yerine getirmede denetimin planlanması ve uygulanmasında yardımcı olacak ayrıntılı bir kılavuz sunmuştur (Casabona ve Grego, 2003:16). Hileli finansal raporlama ve varlıkların suistimaliyle ilgili risk faktörleri standardın ekinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ayrıca standardın ekinde, hilenin önlenmesi ve tespit

edilebilmesine yönelik uygulanabilecek program ve kontrollerle ilgili bir kılavuz da bulunmaktadır (Şengür, 2010: 152).

#### **1.4.1.2. Hileli Finansal Raporlamayı Önlemeye Yönelik Diğer Uluslararası Düzenlemeler**

Hileli finansal raporlamaya yönelik ABD’de yaşanan gelişmelerin diğer ülkelere de etkisi olmuştur. Öncülüğünü ABD’nin yaptığı hilenin önlenmesine yönelik düzenlemeler bir bakıma küresel çerçeve oluşturmuştur. Bu çerçeve kapsamında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu nezdinde ve ayrıca başta AB olmak üzere İngiltere ve Almanya’da benzer düzenlemeler yapılmıştır.

##### ***a) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Düzenlemeleri***

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC - International Federations of Accountants) 130 ülkede 175’ten fazla üye, ortak kuruluş ve yargı yetkilisinden oluşan, yaklaşık 3 milyon profesyonel muhasebeciyi temsil eden küresel bir mesleki organizasyondur (ifac.org, 2019). IFAC bünyesinde kurulmuş olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board) Uluslararası Denetim Standartları’nı (International Accounting Standards) düzenlemektedir. Çıkarılan her yasal düzenlemenin yaygın olarak mevcut düzenlemelerle entegrasyonu sağlanarak, yasalar arası mutabakat gözetilerek çıkarıldığı bilinmektedir. Bu şekilde yasalar arası tutarsızlıklar önlenmiş ve muhtemel tartışmaların da önüne geçilmiş olmaktadır (Elitaş, 2012: 101). Nitekim IFAC tarafından finansal hileye karşı çıkarılan düzenlemeler de ABD Denetim Standartları Kurulu tarafından çıkarılan SAS No. 99’un harmanizasyonu durumundadır. IFAC ilk olarak 2004 yılında SAS No. 99’a uyumlu olarak 240 No’lu denetim standardını yayımlamış, 2009 yılında da yine SAS No.99’da yapılan değişikliklere paralel olarak standardın daha açık ve anlaşılır olması amacıyla metninde ve içeriğinde değişiklikler yapmıştır. IFAC tarafından yayımlanan 240 No’lu denetim standardı ve içeriğine ilişkin bilgiler Tablo 1.7.’de gösterilmiştir.

**Tablo 1.7.** Hileli Finansal Raporlamaya Karşı IFAC Tarafından Yapılan Düzenlemeler

<b>Yıl</b>	<b>Düzenlemenin Adı</b>	<b>Düzenlemenin Amacı veya İçeriği</b>
2004	ISA-240: Finansal Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyi Göz Önünde Bulundurma Sorumluluğu	Standardın amacı, finansal tablo denetimi sırasında, hata ve hileleri göz önünde bulundururken sorumluluklarının neler olduğu konusunda denetçilere yol göstermektir.
2009	ISA-240: Finansal Tablo Denetiminde Denetçinin Hileye İlişkin Sorumluluğu	IFAC tarafından, açıklık projesi çerçevesinde standardın daha anlaşılır olması amacı ile metninde ve ifadelerinde değişiklik yapılmıştır.

**Kaynak:** (Şengür, 2010: 154)

ISA-240 standardının amacı SAS No. 99'da olduğu gibi, finansal tablo denetimi sırasında karşılaşılabilecek hata ve hileleri göz önünde bulundururken sorumlulukların neler olduğu konusunda denetçilere detaylı bir şekilde yol göstermektir (ISA-240, 2009: m. 1). Standardın ekinde denetçiye ayrıntılı rehberlik etme amacıyla, hile risk faktörü örnekleri, hileye yönelik muhtemel denetim prosedürlerine ilişkin örnekler, hileye bağlı önemli yanlışlık riskleri ve muhtemel hile durumlarına ilişkin örnekler yer almaktadır (ISA-240, 2009: ek.1, 2, 3).

### ***b) Avrupa Birliği'nde Yapılan Düzenlemeler***

AB tarafından üye ülkelerin muhasebe, denetim ve finansal raporlamayla ilgili uyumlaştırma çabaları kapsamında Tablo 1.8.'de yer alan yönergeler hazırlamıştır (Memiş ve Güner, 2011: 151).

**Tablo 1.8.** Avrupa Birliği'nde Muhasebe ve Denetime Yönelik Yayımlanan Yönergeler

<b>Tarih</b>	<b>Yönerge (Direktif) Adı</b>	<b>Yönergenin Konusu-Amacı</b>
25.07.1978	4. Direktif	Belli büyüklükteki şirketlerin hazırlayacakları yıllık finansal tablolarda standardın sağlanması.
13.07.1983	7. Direktif	Konsolide finansal tablolarda standart sağlanması.
10.04.1984	8. Direktif	Bağımsız denetçilerin sahip olması gereken asgari yeterliliklerin belirlenmesi.
25.04.2006	8. Direktif (Revize)	Uluslararası denetim standartlarına uyum, kalite güvencesi ve denetimde kamu gözetiminin oluşturulması.

**Kaynak:** (Memiş ve Güner, 2011: 151)

AB' nin 1978 tarihli 4. yönergesi (78/660/EEC), 1983 tarihli 7. yönergesi (83/349/EEC) ve 1984 tarihli 8. yönergesi (84/253/EEC) AB bünyesindeki işletmelerin finansal bilgilerinin sunumu, raporlanması ve denetim konusunda esasları düzenlemektedir (Şengür, 2010: 158). AB, 8. yönerge bağımsız denetimde etkinliği büyük ölçüde artırmayı amaçlamıştır. Bu yönerge ile, bağımsız denetçilerin nitelikleri ve uyması gereken standartlar saptanmıştır. Ayrıca denetim ile genel kabul görmüş denetim standartlarının uyumlu hale getirilmesi amaçlanmıştır (Baskan, 2013: 115). 1984 yılında kabul edilen 8. yönerge uzun yıllar değişmeden uygulamada kalmıştır. Yönerge, uygun denetim alt yapısına sahip olmadığı, denetim standartları, bağımsızlık ve etik kodlardan söz etmediği gerekçeleriyle 2006 yılında revize edilmiştir (Süer, 2004: 96). Revize edilen 8. direktif (2006/43/EC) ile, daha önce yaşanan şirket skandallarının tekrarlanmaması amacıyla, denetimde kamu gözetimi (ABD'de PCAOB benzeri), kalite güvencesi, halka açık şirketlerde denetim komitesi, denetim firmalarında şeffaflık, denetçi bağımsızlığı ve rotasyonu, müşteri bilgilerinin gizliliği, denetimde uluslararası standartlara uyum gibi konularda önemli değişiklikler yapılmıştır (Şengür, 2010: 161-162; Memiş ve Güner, 2011: 151).

### *c) İngiltere’de Yapılan Düzenlemeler*

İngiltere’de hilenin önlenmesi, tespit edilmesi ve incelenmesi çabaları üç başlık altında ele alınarak düzenlenmiştir. Bunlar; kurumsal yönetimle ilgili düzenlemeler, Hile Kanunu ve Denetim Uygulamaları Kurulu tarafından yapılan düzenlemelerdir. Kurumsal yönetimin iyileştirilmesi için yapılan düzenlemeler ve hazırlanan raporlar; Cadbury Raporu (1992-Kurumsal yönetimle ilgili öneriler), Greenbury Raporu (1995-Halka açık şirketler için ücret komitesi), Hampel Raporu (1998-Kurumsal yönetim ilkeleri), Turnbull Raporu (1999-Yönetim kurulunun sorumlulukları), Higgs Raporu (2003-İcra görevi olmayan yöneticilerin kurumsal yönetime daha fazla katılımının sağlanması), Smith Raporu (2003-Denetim komitesi) ve Tyson Raporu (2003-İcra görevi olmayan yöneticilerin kurumsal yönetime daha fazla katılımı)’dur (Şengür, 2010:162,163).

İngiltere’de Hile Kanunu (Fraud Act 2006) 1968, 1978 ve 1996 tarihli Hırsızlık Kanunu yerine çıkarılmıştır. Hırsızlık Kanunu uygulamadaki zorluklar, adli ve akademik eleştiriler sonucu Hile Kanunu olarak değiştirilerek önemli yeniliklerle birlikte 15.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Summers, 2008: 10). 2006 tarihli Hile Kanunu yürürlükten kaldırılan kanuna göre yeni suçlar ortaya koymasına karşın eski dolandırıcılık ve suistimal suçlarının birçok unsurunu da paylaşmaktadır (Withey, 2007: 221). Hile Kanunu’nda hile suçunun ortak özelliklerinin kasıt ve dürüst olmama olduğu belirtilmiş ve hilelerle ilgili suçlar; yanlış beyanda bulunma yoluyla hile, hileyi ifşa etmeme ve görevi kötüye kullanma yoluyla hile olmak üzere üçe ayrılmıştır. Bu suçlarla ilgili 10 yılı geçmeyen hapis cezası verilebileceği öngörülmüştür (Withey, 2007: 221). İngiltere’de ayrıca Denetim Uygulamaları Kurulu (The Auditing Practices Board) 2004 yılında, SAS No. 99 ve ISA-240’a paralel olarak aynı isimle denetim standardı yayımlamış ve ileri tarihlerde uluslararası düzenlemelere paralel olarak küçük değişiklikler yapmıştır (Şengür, 2010: 169).

### *d) Almanya’da Yapılan Düzenlemeler*

Alman muhasebe sisteminde muhasebe ilkeleri Alman Ticaret Kanunu’nda yer almaktadır. 1985 yılında düzenlenen Muhasebe Direktifleri Kanunu ile AB 4’üncü, 7’nci ve 8’inci yönergeleri Ticaret Kanunu’na dahil edilmiş ve muhasebe mevzuatı AB ile uyumlu bir şekilde yeniden yapılandırılmıştır (Şengür, 2010: 171). Alman şirketler hukukunda önemli bir aşama 1998 yılında çıkarılan, Şeffaflık ve Kontrol Kanunu’dur. Bu kanunla birlikte şirketlerde gözetim komitesi oluşturulması esas alınmıştır (Elitaş, 2012: 92). Almanya’da 2000’li yılların başında yaşanan muhasebe hilelerinin ABD’ye kıyasla çok daha az olması mevcut önlemlerin ve yasal sistemin daha sıkı olmasına bağlanmıştır. Nitekim, muhasebe hileleri önceden dikkate

alınarak 1998 yılında harekete geçildiği görülmektedir. Oysa SOA büyük şirket skandallarından sonra 2002 yılında yürürlüğe girmiştir (Elitaş, 2012: 98-99).

Almanya'daki uygulamalar proaktif bir özellik gösterse de bu alanda yapılan en köklü düzenleme, dünyada yaşanan finansal raporlama skandalları ile birlikte 2003 yılında kabul edilen "On Adım Programı" dır. Bu program ile muhasebe ve denetimde hile ve yolsuzlukların önlenmesi amaçlanmış ve birbirine entegre kanunlar yürürlüğe konulmuştur (Elitaş, 2012: 93). On Adım Programı'nda yer alan yasal düzenlemelere Tablo 1.9'da yer verilmiştir.

**Tablo 1.9.** Alman On Adım Programı'nda Yer Alan Yasal Düzenlemeler

Tarih	Yapılan Düzenleme	Amaç/İçerik
27.04.1998	Şeffaflık ve Kontrol Kanunu	Temel nokta şirketlerin risk yönetim sistemi çerçevesinde hareket etmeleridir.
13.02.1998	Sermaye Yeterliliği Kanunu	Amaç uluslararası rekabeti artırmak ve hisse devirlerini kolaylaştırmaktır. Bu düzenleme ile Kurumsal Yönetim İlkeleri'ne geçişe katkı sağlanmıştır.
26.07.2002	Şeffaflık ve Açıklama Kanunu	Hedef sermaye piyasasını daha güçlü kılmaktır.
28.10.2004	Yatırımcıyı Koruma Kanunu	Kıymetli Evraklar Kanunu, Güvenli Satış Kanunu, Borsa Kanunu, İhale Kanunu, Arsa ve Arazi Kanunu'nda değişiklik yapılmıştır.
04.12.2004	Bilanço Reform Kanunu	Bilanço ve dönem sonu denetimini güçlendirerek küreselleşmeyi yakınsamak hedeflenmiştir.
15.12.2004	Bilanço Kontrol Kanunu	Yasalara uygun denetim ve dönem sonu işlemleri yapılması ve piyasalarda yaşanması muhtemel hilelerin önüne geçilmesi istenmiştir.
27.12.2004	Dönem sonu İşlemleri Denetim Kanunu	Denetçilerin denetimi komisyonu kurulmuştur. Denetçi bağımsızlığı, denetimde etkinlik ve şeffaflık esaslı hükümler yer almaktadır.
03.08.2005	Yönetim Kurullarının Tazminat Yükümlüğü Hakkında Kanun	Yönetim kurullarının, sorumlulukları içerisinde olan bir konuda hatalı işlem yapmışlarsa tazminat ile yükümlü kılınacaklarına dair düzenlemedir.
16.08.2005	Sermaye Yatırımcıları İçin Örnek Yöntem Kanunu	Mevcut hissedar ve potansiyel yatırımcıların bilgisizliğini ortadan kaldırmayı ve hissedarları korumayı esas almıştır.
22.09.2005	Modernizasyon ve İşletme Dürüstlüğü Kanunu	İşletme hissedarları ve yönetim kurulu üyeleri bağlamında şeffaflık ve tam açıklama ilkelerinin yükseltilmesi amaçlanmıştır.
2005	Yanlış Sermaye Piyasası Bilgilendirmesine Karşı Düzenleme Sorumluluğu Kanunu	Hedefi asimetrik bilgi akışından işletmeleri ve yatırımcıları korumak, manipülatif veya spekülatif bilgi yayılımını azaltmak, bilgi kirliliğini düzeltmektir.
25.05.2009	Bilanço Modernizasyonu Kanunu	Alman bilanço yapısı ve Ticaret Kanunu'nun uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırılması amaçlanmıştır.

**Kaynak:** (Elitaş, 2012: 93-96)'dan uyarlanarak hazırlanmıştır.

#### 1.4.2. Türkiye'de Hileli Finansal Raporlamayı Önleme Çabaları

ABD'de ve AB'de yaşanan muhasebe skandalları ve bunlara bağlı düzenlemeler Türkiye'deki ilgili kurumları harekete geçirmiş, hilenin önlenmesine yönelik küresel düzenlemelere paralel olarak düzenlemeler yapılmış veya mevcut düzenlemelerde

iyileştirmelere gidilmiştir. Yapılan bu düzenlemeler genel olarak bağımsız denetim odaklı olmuştur. Türkiye’de hileli finansal raporlamaya yönelik düzenlemelerin farklı alanlarda ve farklı otoriteler tarafından yapıldığı görülmektedir. Bunlar; muhasebe mesleği kapsamında düzenlemeler, sermaye piyasası alanında düzenlemeler, bankacılık ve sigortacılık alanında düzenlemeler, enerji piyasası alanında düzenlemeler, ticaret hukuku kapsamında düzenlemeler ve vergi hukuku kapsamında düzenlemelerdir.

#### **1.4.2.1. Meslek Yasası Kapsamındaki Düzenlemeler**

Türkiye’de bağımsız denetim konusunda yapılan en önemli düzenleme şüphesiz 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve onu izleyen yönetmelik ve tebliğlerdir (Akgül, 2000: 5). 3568 sayılı yasa kapsamında kurulan mesleki birlik Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından, meslek mensuplarının yapacakları denetimlerle ilgili çalışma usul ve esasları hakkında çıkarılan yönetmeliğin üçüncü bölümünde bağımsız denetime yönelik usul ve esaslara ayrıntılı olarak yer verildiği görülmektedir (m. 48-60). Mesleki anlamda bir diğer önemli gelişme 22.01.2003 tarihinde TÜRMOB tarafından Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun (TÜDESK) kurulmasıdır. TÜDESK’in amacı, denetim faaliyetlerinin disiplinli bir şekilde yürütülebilmesi için Ulusal Denetim Standartlarının belirlenmesi ve yayımlanmasıdır. TÜDESK, 2004 yılında IFAC tarafından yayımlanan ISA-240’ın Türkçe çevirisini yaparak yayımlamıştır (Şengür, 2010: 178).

#### **1.4.2.2. Sermaye Piyasasına Yönelik Düzenlemeler**

Sermaye piyasalarında ilk olarak yürürlükten kaldırılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile sermaye piyasalarında bağımsız denetim alanında düzenleme yapma yetkisi Sermaye Piyasası Kurulu’na (SPK) verilmiştir (SPKn, m. 22/d-e). SPK, dünyadaki gelişmelere paralel olarak, sermaye piyasasında bağımsız denetim uygulamasının temeli olan Seri: X, No: 16 sayılı, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’i, ISA ve AB ilgili yönergeleriyle uyumlu hale getirmek amacıyla yeniden düzenlemiştir. Yenilenen Seri: X, No: 22 sayılı, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, 2006 yılında yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Finansal tabloların bağımsız denetimine yönelik en önemli düzenleme olan bu tebliğ ile önceki yıllarda yapılan düzenlemeler tek çatıda toplanmıştır. SPK’nın muhasebe hilelerini önlemeye yönelik yaptığı düzenlemeleri, genel olarak SOA’ya dayandırarak (Elitaş, 2012: 107) ve ISA’ları benimseyerek hazırladığı görülmektedir (Bayraklı, 2012: 95). Nitekim, SOA’da mevcut üst düzey yöneticilerin beyan doğruluğu (SOA, 906),

halka açık şirketler denetim komitesi kurulması zorunluluğu (SOA, 301), denetim dışı faaliyet yasağı (SOA, 201), denetçi ve denetim firması rotasyonu (SOA, 203, 207), iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi (SOA, 404), denetim çalışma kağıtlarının saklanması (SOA, 103) ve halka açık şirketlerde hile ve yolsuzlukları gizlemeye ilişkin verilecek cezalar, Seri: X No: 22 sayılı SPK tebliğinde de benzer şekilde düzenlenmiştir (Elitaş, 2012: 108).

Finansal raporlardaki hile ve usulsüzlükler, tebliğin altıncı kısmında ele alınmıştır. Tebliğde hile ve usulsüzlük tanımı yapılarak özellikleri açıklanmış (m. 4), hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde işletme yönetiminin ve bağımsız denetçinin sorumlulukları belirtilmiştir (m. 5-7). Denetçinin göz önünde bulundurması gereken hususlar (m. 8-14), önemli yanlışlık risklerini belirlemek amacıyla uygulanacak bağımsız denetim teknikleri (m. 15-24) ve denetim çalışmalarının belgelendirilmesi (m. 29) gibi hususlar detaylı şekilde açıklanmıştır.

### **1.4.2.3. Bankacılık ve Sigortacılık Alanına Yönelik Düzenlemeler**

Bankalar, finansal piyasalarda denetime ve gözetime tabi olan ilk alan olmuş ve bağımsız denetim zorunluluğu ilk kez 1987 yılında bankaların denetimiyle gündeme gelmiştir (Akgül, 2000: 5). Geçmişte Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın denetiminde ve Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı gözetiminde olan bankalar, BDDK'nın kurulmasıyla birlikte bağımsız bir otorite tarafından denetim ve gözetime tabi tutulmaya başlanmıştır (Kavut vd., 2009: 59). Türkiye'de 1994 ila 1999 yılları arasında yaşanan bankacılık krizlerinden sonra tek bir düzenleyici ve denetleyici kurum olan BDDK 19 Aralık 1999 tarih 4491 sayılı kanunla kurulmuş ve Ağustos 2000'de faaliyetlerine başlamıştır. BDDK tarafından 2006'da yayımlanan, Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, ISA'ların çevirisi olmamakla birlikte SPK'nın bağımsız denetime ilişkin tebliği ile temel olarak örtüşmektedir (Kavut vd., 2009: 60).

Yönetmeliğin amacı; bankalarda bağımsız denetim yapacak olan bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve faaliyetlerine ilişkin usul ve esasları belirlemektir. Yönetmelikte, suistimal detaylı bir şekilde tanımlanmış gerekli önlemlerin alınması ve bunların ortaya çıkarılması bakımından gerekli tedbirlere değinilmiştir (Şengür, 2010: 179). Sigorta ve reasürans şirketlerine yönelik, Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ise, 2008 yılında yayımlanmıştır. Yönetmeliğin amacı; sigorta ve reasürans ve emeklilik şirketlerinin denetimine ilişkin ilkeleri ve denetim faaliyetini yürütecek olan denetim kuruluşlarının ve denetçilerin niteliklerine ilişkin usul ve esasları belirlemektir (Kavut vd., 2009: 61). Bu yönetmelikte de diğer ilgili düzenlemelere paralel olarak hile ve suistimal detaylı

bir şekilde tanımlanmış, denetim sürecinde ortaya çıkabilecek hata ve suistimal risklerine ilişkin önlemlerin alınması ve düzensizliklerin ortaya çıkarılması bakımından gerekli tedbirlere yer verilmiştir (Şengür, 2010: 181-182).

#### **1.4.2.4. Enerji Piyasasına Yönelik Düzenlemeler**

Enerji piyasasında bağımsız denetime yönelik düzenlemeler, 3 Ekim 2003 yürürlük tarihli, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik ile yapılmıştır (Selimoğlu vd., 2011: 55). Yönetmeliğin amacı; enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin faaliyetleri, uygulamaları, işlem, hesap ve mali tablolarının bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi, denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkilerin kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir (Şengür, 2010: 182). Yönetmelikte hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki sorumluluktan bahsedilmiş, SPK tebliğinde olduğu gibi denetim dışı faaliyetlerin yasaklanması (Şengür, 2010: 183) ve denetim kuruluşları için rotasyon süresi tanımlanmıştır (Kavut vd., 2009: 62). Yönetmelikte ihtiyaçlar dahilinde zaman içerisinde uluslararası düzenlemelere paralel olarak birtakım değişiklikler yapılmıştır.

#### **1.4.2.5. Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri**

2011 yılında yayımlanan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ticari yaşama birçok yenilik getirdiği gibi muhasebe ve denetim alanına daha önce kanun kapsamına olmayan birçok yenilik getirmiştir. Muhasebe ve denetim alanında yapılan bu yenilikler kurumsal yönetim, kamuyu aydınlatma, bağımsız denetim ve Kamu Gözetimi Kurumu olarak sıralanabilir. Kanun, özellikle finansal raporlama açısından, şeffaflığın ve açıklığın bir gereği olarak uluslararası finansal raporlama ve denetim standartlarını esas almıştır (Arıkan, 2006: 12).

Muhasebe uygulamaları açısından bakıldığında TTK'da, işletmelerin tutacakları yasal defterlere (m. 64), bu defterlerin açılış ve kapanış onaylarına (m. 64/3) ve modern envanter işlemlerine (m. 67/1-2) detaylı olarak yer verilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetime tabi şirketler için muhasebe standartlarına, muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara 2013 yılı başından itibaren uyulması zorunluluğu getirilmiştir (m. 88). Denetim açısından bakıldığında ise önceki ticaret kanununda yer almayan bir çok düzenleme yapılmıştır. TTK, 397-406'ncı maddeleri denetime birçok yenilik getirmiş, denetime tabi şirketlerin finansal tablo denetiminin bağımsız denetçiler tarafından yapılması öngörülmüştür. Yeni düzenlemeyle birlikte bağımsız denetimin tabana yayılması amaçlanmış ve belirli ölçekteki tüm işletmelere bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Kanunda bağımsız denetim dışında, özel denetim

müessesesi (m. 406) ve şirket bünyesinde oluşturulacak denetim komitesi hususları ele alınmıştır (m. 378).

#### **1.4.2.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri**

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile oluşturulan kurum, bağımsız denetimde uygulama birliği sağlamak, muhasebe ve denetim standartlarını belirlemek, denetçi ve denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere kurulmuştur (m. 1/1). Kurumun görev ve yetkileri özetle, muhasebe ve denetim standartlarını yayımlamak, denetim yapacakları belirlemek, yetkilendirmek, denetçilerin faaliyetlerini gözetlemek ve denetlemek, disiplin soruşturması yapmak ve mevzuat gereği verilen diğer görevleri yerine getirmektir (m. 9). KGK verilen yetki çerçevesinde, bağımsız denetimde rehber niteliğinde olan, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ni 2012 yılında yayımlamıştır. Bu yönetmelikle birlikte, denetçilerin sorumluluk ve yükümlülükleri, kurumca yapılacak inceleme, denetim ve yaptırımlar belirlenmiştir.

#### **1.4.2.7. Vergi Usul Kanunu Düzenlemeleri**

Türkiye'de vergilendirmenin yasal zeminini oluşturan VUK, 1961 yılında yayımlanmış ve birçok değişiklikle birlikte günümüze dek varlığını korumuştur. VUK kapsamında vergiye yönelik düzensizlikleri önlemek amacıyla bir takım yaptırımlar öngörülmüştür. Bu yaptırımlar idari para cezasının yanı sıra hapis cezası olarak da belirlenmiştir. Çalışmanın sonraki bölümde ayrıntılı olarak açıklanacak olan vergi ziyayı, usulsüzlük ve vergi kaçakçılığı olarak belirlenen hileyi önlemeye yönelik düzenlemelerin çoğunun, muhasebe hata ve hilelerini ilgilendirdiği görülmektedir. Bu bakımdan, yapılan bu düzenlemelerin esasen muhasebe düzensizliklerini ve hileli finansal raporlamayı da önlemeye yönelik çabalar olduğu anlaşılmaktadır.

## **2. TÜRK VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİ**

Devletlerin elde ettikleri gelirlerin başında vergi gelmektedir. Vergi, genel olarak kamusal hizmetlerin karşılığı olsa da vergi yükümlülükleri, faydalanacakları kamu hizmetlerinden ziyade, ödemek zorunda oldukları vergilerin kendi üzerlerindeki olumsuz etkilerini düşünmektedir. (Ömercioğlu, 2018: 50). Verginin kişiler üzerindeki olumsuz etkisi, onları vergiden kurtulmak üzere yasal veya yasal olmayan bir takım yollara sevk etmektedir. Mükelleflerin vergiden kurtulmak için en yoğun şekilde başvurdukları yöntemlerin başında vergi kaçakçılığı gelmektedir (Dayıoğlu, 2018: 127-128). Vergi, modern vergilendirme sisteminde ağırlıklı olarak iktisadi işlemler üzerinden belirlenmektedir. İktisadi işlemlerin sonuçları ise muhasebe aracılığı ile tespit edilmektedir. Bu durumda vergi kaçırmak isteyenlerin en çok başvurduğu yöntemlerin başında muhasebe düzensizlikleri gelmektedir (Özçelik, 2018: 499). Türkiye’de muhasebe düzensizliklerinin en önemli sonuçlarından biri devletin vergi gelirlerini olumsuz yönde etkilemesidir (Açık, 2012: 352).

Çalışmanın bu bölümünde Türk vergilendirme sisteminin temelini oluşturan Vergi Usul Kanunu kapsamında vergi kaybının önlenmesine yönelik düzenlemeler incelenecek ve bu düzenlemelerin muhasebe hata ve hileleriyle olan ilişkisi ayrı ayrı açıklanmaya çalışılacaktır. Bu kapsamda öncelikle, muhasebe düzensizliklerin temel amaçlarından birinin vergi kaçakçılığı olduğu varsayımıyla, bireylerin vergiye yönelik tutumlarını ve tepkilerini açıklayan teoriler açıklanacaktır.

### **2.1. Vergiye Yönelik Tutumları Etkileyen Faktörler**

#### **2.1.1. Vergi Kavramı ve Kısa Tarihçesi**

Vergi, sosyal boyutu sebebiyle tarih boyunca çeşitli anlamlar kazanmıştır. Vergiye yüklenen anlamlar zamanın şartlarına göre farklılıklar göstermiş ve etki alanının genişlemesiyle vergiye yönelik bir çok tanım yapılmıştır (Bedir vd. 2016: 3-4). Günümüzde genel kabul görmüş tanımı ile vergiyi, “kamu hizmetlerinin ve görevinin yerine getirilmesini finanse etmek amacıyla, gerçek veya tüzel kişilerden, hukuken, zorunlu olarak (Çelikkaya, 2013: 4), doğrudan, karşılığı olmaksızın ve egemenlik gücüne dayanarak devlet tarafından alınan ekonomik değerlerdir” (Pehlivan, 2018: 20) şeklinde tanımlamak mümkündür.

Verginin bilinen en eski tarihi Mezopotamya ve Mısır uygarlıklarına dayandırılmaktadır. Milattan önce 3500’lerde Sümer tabletlerinde vergiyle ilgili kayıtlar bulunmaktadır (Çelikkaya, 2013: 5). Bugün bildiğimizden kısmen farklı olarak, eski çağlarda vergiler, toplumsal ihtiyaçların bir gereği olarak ve gönüllülük esasına dayanarak, takas, hediye,

bağış, mal veya hizmet (kölelik) vb. ödemeler şeklinde ortaya çıkmıştır. Eski çağlardaki vergiye gönüllü katılım, zamanla çoğalan nüfus, toplumsal ihtiyaçların artması, doğal kaynaklardaki azalma, savaşlar vb. sebeplerle yerini zorunlu katılıma bırakmıştır (Sirkeci ve Abdula, 2015: 1240-1242). Verginin, bilinen dört büyük dini inancın yanısıra diğer birçok farklı inanç içerisinde de yer bulunduğunu söylemek mümkündür. Eski çağlara ait bulunan belgelerde, elde edilen ürünlerin, kazançların veya savaş ganimetlerinin bir kısmının din adamlarına, din görevlilerine veya dini tapınaklara verilmesi hususu yer almaktadır. Bunun yanısıra şimdiki Irak bölgesinde bulunan 4000 yıl öncesine ait belgelerde ağır vergi uygulamalarının olduğu ancak genel olarak dini tapınakların bu vergilerden muaf tutulduğu görülmektedir (Schmedel, 1994: 6).

Tarihte ortaya çıkan bir çok halk devriminin ve savaşın da vergiler sebebiyle meydana geldiği bilinmektedir. Ağır vergiler karşısında başta halk olmak üzere vergiye tabi tutulanların isyanları ve savaşlar neticesinde kimi zaman vergi reformları ortaya çıkmış kimi zamansa hükümdarlıklar yok olmuş veya el değiştirmiştir. Vergiye yönelik en önemli düzenlemenin, merkezi yönetim anlayışının ortaya çıkmaya başlamasıyla, Mezopotamya’da, Hammurabi Kanunları ile ortaya çıktığı görülmektedir. Hammurabi kanunlarına göre, vergi sisteminin belli bir düzene konulması ve verginin kişilerin ödeme gücüne göre alınması öngörülmüştür (Sirkeci ve Abdula, 2015: 1243).

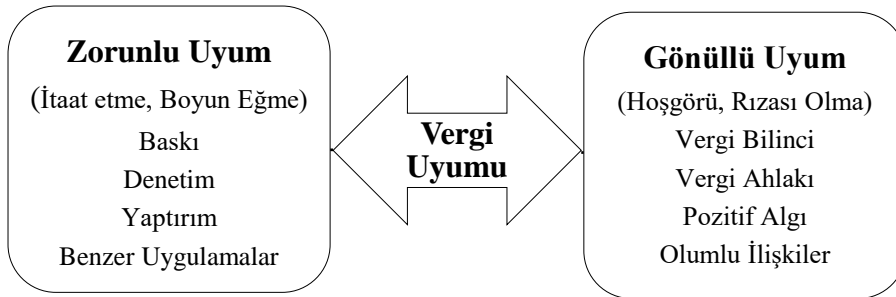
Feodal dönemde, eski çağlarda uygulanan ayni vergiler ve çalışmaya dayalı vergiler dışında, mal satışlarından da vergi alınmaya başlanmıştır. Bu dönemde, yürürlüğe konulan vergilerin halk tarafından kabul edilebilir olması ilkesi gelişmiştir (Çelikkaya, 2013: 5). Bu ilke ile birlikte kralın koyduğu vergilere karşı ilk modern tepkiye 1215 yılında İngiltere’de rastlanmaktadır. Bu tepki sonucu imzalanan ve “Magna Carta” olarak bilinen, Büyük Özgürlük Fermanı’na göre kralın sınırsız vergilendirme yetkisine, soyluların ve din adamlarının onay vermesi şart koşulmuş ve vergide tarihte bilinen ilk sınırlama getirilmiştir (Öncel vd., 2014: 8). Vergiye ilişkin bilinen bu en eski kanunlar, vergiye yönelik diğer düzenlemelerin de temelini oluşturmaktadır. Ancak, toplum yapısına, değerlerine ve hassasiyetine uyumlu olmayan vergi uygulamaları, kimi zaman toplum tarafından benimsenmeyip çeşitli tepkilere sebep olmuş kimi zamansa vergiye karşı direnme olarak ortaya çıkmıştır (Dayıoğlu, 2018: 41-42).

Muhasebe düzensizliklerinin temelinde de aslında bu tepkilerin yattığı söylenebilir. Nitekim, vergi yükünün ağırlığı, vergi adaletsizliği, vergiye ilişkin algılar vb. bir takım sosyal, ekonomik ve psikolojik faktörler bireyleri vergi ödememeye veya daha az vergi ödemeye iterek vergi uyumuna aykırı çeşitli eylemlere yönlendirebilmektedir.

## 2.1.2. Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Açıklayan Teoriler

### 2.1.2.1. Vergi Uyumu

Vergi uyumu, vergiye tabi mükelleflerin vergiyle ilgili düzenlemelere uygun hareket etmeleri olarak ifade edilebilir (James ve Alley, 2002: 32). Literatürde bu kavramla ilgili birtakım çelişkiler bulunmaktadır. Zira buradaki uyum, itaat etme ve boyun eğme anlamında mı yoksa razı olma, gönüllü olma ve hoşgörü anlamında mı kullanıldığı terminolojik sorun olarak çokça tartışılmıştır (Saygın, 2013: 4-5). Nitekim, vergi uyumu vergiye ilişkin sorumlulukların yerine getirilmediğinde uygulanan yaptırımlar nedeniyle, hem yerli hem de yabancı literatürde zorunlu uyum ve gönüllü uyum olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.



**Şekil 2.1.** Vergi Uyumunun Belirleyicileri

**Kaynak:** (Dayıoğlu, 2018: 18)'den uyarlanarak hazırlanmıştır.

Vergi uyumundan söz edilebilmesi için gelirlerin, giderlerin ve vergiyi etkileyen diğer durumların tam ve doğru beyanı, vergi beyannamelerinin doğru ve süresinde verilmesi ve vergilerin zamanında ve eksiksiz ödenmesi gibi unsurların var olması gerekir (Saruç, 2013: 37). Ancak, vergi kaçırmanın vergi tarihi kadar eski ve sık görülen bir olgu olduğu bilinmektedir. Suçun olmadığı bir toplum bulunmadığı gibi vergi kaçırılmayan bir toplum da yoktur (Saruç, 2013: 43). Buna rağmen vergi uyumuna yönelik araştırmalara 1970'li yıllardan itibaren başlanıldığı ve bazı modellerle vergi uyumunun açıklanmaya çalışıldığı görülmektedir. Buna göre mükellefler vergiyi ya kendi istekleriyle öderler ya da yaptırım risklerini göze alarak eksik öderler veya hiç ödemezler. Literatürde vergiye gönüllü uyum konusunda ekonomik ve psikolojik olmak üzere başlıca iki teori bulunmaktadır (Aktan, 2012: 168).

### 2.1.2.2. Vergi Uyumunu Açıklamaya Çalışan Ekonomik Teoriler

Allingham ve Sandmo vergi kaçırma girişimlerini ekonomik yönüyle ele alarak inceleyen öncü araştırmacılarıdır (Saruç, 2013: 46). Bu kuram, genel ekonomik suç ve cezaları ele alarak inceleyen Becker (1968) ile Tulkens ve Jacquemin (1971)'den etkilenecek

geliştirilmiş olup (Allingham ve Sandmo, 1972: 323) “beklenen fayda modeli” veya “rasyonel tercih yaklaşımı” olarak da adlandırılmaktadır. Teoriye göre mükellefler, fayda maksimizasyonu yaklaşımıyla hareket etmektedir. Vergi oranı, denetim olasılığı ve ceza miktarı mükelleflerin vergi uyumu ve vergi kaçırma davranışını etkilemektedir (Saruç, 2013: 46). Bu teoride yaptırım korkusu ön planda tutulduğundan vergiye gönüllü uyum söz konusu bulunmamaktadır (Dayıoğlu, 2018: 44). Mükellefler gelirlerini, yaptırım korkusuyla ya tam beyan etmekte ya da farklı alternatifleri değerlendirerek beklenen faydayı en yüksek seviyede tutacak şekilde eksik beyan etmektedir (Allingham ve Sandmo, 1972: 324).

Beklenen fayda kuramına ilk eleştiri Yitzhaki (1974) tarafından yapılmıştır. Allingham ve Sandmo'ya göre mükellefler beyan etmedikleri gelirler üzerinden ceza ödemektedir. Yitzhaki, cezanın gelire değil de kaçırılan vergi miktarına uygulanması gerektiğini ve böylece vergi oranının artırılmasıyla kaçırılan verginin azalacağını savunmuştur (Yitzhaki, 1974: 201).

Vergi uyumu alanında çığır açan ekonomik yaklaşımlar, yapılan bir çok ampirik araştırmada vergi uyumuna etkiyi açıklamada yetersiz kaldığı gerekçesiyle pek çok yazar tarafından eleştirilmiştir (Torgler, 2003: 3). Ekonomik yaklaşımların vergi kaçırma'yı açıklamada yetersiz kalmasıyla psikolojik ve davranışsal tutumlar dikkate alınarak yeni modeller geliştirilmeye çalışılmıştır.

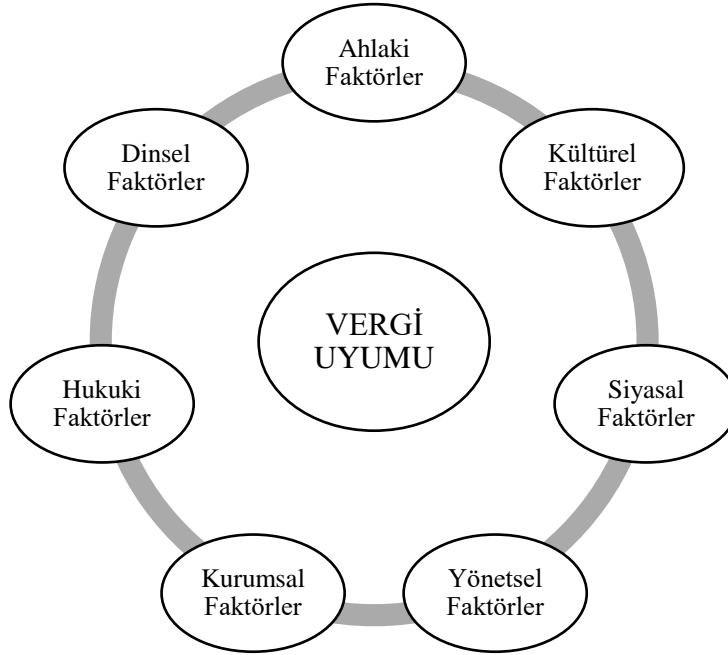
### **2.1.2.3. Vergi Uyumunu Açıklamaya Çalışan Sosyal ve Psikolojik Teoriler**

Ekonomik yaklaşımlar vergi uyumunda etik, sosyal ve psikolojik davranışları ihmal etmiştir (Torgler, 2003: 3-4). Vergi uyumuna etki eden bu davranışsal faktörler içsel motivasyondan ortaya çıkmaktadır (Ömercioğlu, 2018: 49). Psikolojik davranışların da vergiye karşı tutumları etkilediğine dair ilk teori, Kahneman ve Tversky (1979) tarafından ileri sürülmüştür. “Beklenti Teorisi”, “Tutumusal Model” ya da “Ahlaki Duygular Teorisi” olarak adlandırılan yaklaşıma göre, bireyler başlangıç servetlerini referans olarak alıp, psikolojik ve etik etkenler çerçevesinde vergi ödeme ya da ödememeye yönelik karar almaktadır (Kahneman ve Tversky, 1979: 286). Teoride ileri sürülen modele ilişkin, daha sonra yapılan bir çok ampirik çalışma, algılar, tutumlar, ahlaki değerler, vicdan, kin-nefret, ait olunan grup gibi sosyal ve psikolojik değişkenlerin bireyin vergi kaçırma eğilimini etkilediğini ortaya koymaktadır (Saruç, 2013: 48-49).

Beklenti teorisi dışında vergi uyumunu ekonomik faktörler dışında inceleyen bir diğer öncü çalışma, Song ve Yarbrough (1978) tarafından yapılmıştır. Yazarlara göre, yasal düzenlemeler, vergi ahlakı ve diğer durumsal değişkenler vergiye gönüllü uyumu

etkilemektedir. Ayrıca bireyin gelir düzeyi, vergi oranı ve idarenin etkinliği de vergi uyumunu etkileyen faktörlerdir (Song ve Yarbrough, 1978: 442-444).

Ekonomik ve psikolojik etkenler dışında da vergi uyumunu etkileyen faktörler bulunmaktadır. Bunların başlıcaları ahlak, kültür, din, hukuk, siyaset, idare ve kurumlardır (Aktan, 2012: 54-57).



**Şekil 2.2.** Vergi Uyumunda Başlıca Ekonomi Dışı Faktörler

**Kaynak:** (Aktan, 2012: 174)'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

### 2.1.3. Vergiye Karşı Tutumları Etkileyen Faktörler

Vergi uyumunu etkileyen unsurlar temelde ekonomik ve psikolojik yaklaşımlarla açıklanmaya çalışılsa da bunların dışında ve bu yaklaşımlar temel alınarak çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Yapılan çalışmalarda genel olarak, demografik faktörler, ekonomik faktörler, vergi sistemi ve fırsatların kişisel algı ve tutumlarla birleşerek vergi uyumunu etkilediği belirtilmektedir (Fischer, 1992: 1-29).

Vergi uyumunu etkileyen faktörler, tez çalışması kapsamında hazırlanan anket uygulamasında, muhasebe düzensizliklerine yol açan faktörler arasında yer almaktadır. Bu açıdan, ilgili faktörlerin kısaca açıklanmasının yapılacak analiz ve yorumlar açısından faydalı olacağı düşünülmektedir. Ancak, vergi uyumuna etki eden tüm faktörlerin ayrıntılı olarak incelenmesi çalışma konusundan uzaklaşılmasına sebep olabileceğinden, yalnızca tez

kapsamında değerlendirilecek olan demografik, ekonomik ve sosyo-psikolojik faktörler kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

### **2.1.3.1 Vergiye Karşı Tutumları Etkileyen Demografik Faktörler**

Literatür incelendiğinde, vergi mükelleflerinin yaşı, cinsiyeti, eğitim düzeyi, gelir seviyesi, medeni durumu, mesleği, dini inancı vb. faktörlerin vergi uyumuna etki eden önemli unsurlar olduğunu göstermektedir. Bu unsurlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

#### ***a) Yaş***

Genel olarak gençlere kıyasla yaşlıların gelir düzeylerinin daha iyi olması veya birikmiş tasarruflarından dolayı ödeme güçlerinin daha yüksek olması, yaş ilerledikçe sosyal ihtiyaçların artması, kamu hizmetlerine olan ihtiyaçların artması ve bunlarla beraber vergi bilincinin de artması gibi sebeplerle yaşlıların vergiye karşı tutumları gençlere göre daha olumlu göstergeler sergilemektedir (Hofmann vd., 2017: 64).

#### ***b) Cinsiyet***

Cinsiyetin vergiye karşı tutumlar üzerindeki etkisine yönelik tam bir fikir birliği olmamakla birlikte (Bedir vd., 2016: 39), yapılan ampirik araştırmalarda kadınların vicdani sorumluluğu daha fazla hissettiği, erkeklerin vergi ödememeye daha meyilli olduğu, kadınların daha itaatkar olduğu (Chung ve Trivedi, 2003: 136), denetim ve cezaların kadınlar tarafından daha şiddetli ve tehditkar hissedildiği (Hofmann vd., 2017: 64) sonuçlarına ulaşıldığından, kadınların vergi uyumunun erkeklere kıyasla daha yüksek olduğunu söylemek mümkündür.

#### ***c) Eğitim Düzeyi***

Eğitim düzeyi yüksek olan bireylerin vergi uyumu, aldıkları yüksek eğitimlerde öğrendikleri vergi yasaları ve vergi bilinci nedeniyle düşük eğitimli bireylere göre daha yüksek olduğu söylenebilir. Ancak diğer taraftan aldıkları eğitimlerle birlikte vergiden kaçınma fırsatlarını da daha iyi öğrenebildiklerinden vergi uyumlarını azaltıcı bir etki gösterebilmektedir (Torgler ve Schneider, 2004: 8-9). Yapılan araştırmalarda da sayılan nedenlerle eğitim düzeyine bağlı olarak vergi uyumunda farklılıklar meydana gelmekte ve belirsizlikler ortaya çıkmaktadır.

#### ***d) Gelir Düzeyi-Ödeme Gücü***

Düşük gelir gruplarının ödeme gücü zayıflığından dolayı yüksek gelir gruplarından daha az vergiye uyumlu olduğu varsayılmaktadır. Ancak, yüksek gelir elde eden bireylerin, gelirlerine bağlı olarak vergi miktarları da artacağından vergi ödememe olasılığı daha yüksek olacaktır (Hofmann vd., 2017: 64). Bu konuda yapılan çalışmalarda farklı sonuçlar ortaya

çıkmiş olsa da, sıklıkla gelir arttıkça fayda maksimizasyonu yaklaşımıyla kaçırılan vergi miktarının da arttığı tespit edilmiştir (Saruç, 2013: 51).

#### *e) Diğer Faktörler*

Yapılan ampirik çalışmalar, evli olanların bekarlara göre daha yüksek vergi uyumuna sahip olduğunu göstermektedir (Alm ve Torgler, 2006: 237). Ayrıca vergi mükelleflerinin, vergi kaçırmanın yaygın olduğu bir meslek ya da alanda faaliyet göstermesi vergiye uyumunu azaltmaktadır (Scholz, 1994'ten aktatan, Bişgin, 2018: 15). Yine yapılan ampirik çalışmalarda, bireyin dini inancı ile vergi ahlakı ve uyumu arasında olumlu yönde ve sıkı bir ilişki tespit edilmiştir (Torgler, 2006: 95). Bunların dışında, günümüzde pek geçerliliği olmadığı savunulmakla birlikte, Anglo-Sakson kültüründe vergi bilincinin daha yüksek olması dolayısıyla diğer ırklara göre daha yüksek vergi uyumuna sahip oldukları belirtilmektedir (Bedir vd., 2016: 41).

#### **2.1.3.2. Vergiye Karşı Tutumları Etkileyen İdari Faktörler**

Vergi uyumuna yönelik idari faktörleri, vergi oranları, denetim sıklığı, yaptırımlar, aflar ve mevcut vergi sistemi olarak sıralamak mümkündür. Genel olarak iyi vergi yönetimi ile vergi ödeme ya da ödememe arasında sıkı bir ilişki olduğu bilinmektedir (Aktan, 2012: 177).

#### *a) Vergi Oranları*

Vergi oranlarının vergi uyumunu artırdığı veya azalttığı yönünde kesin bir delil veya sonuç olmamakla birlikte, yapılan araştırmaların bir çoğu yüksek vergi oranlarının düşük vergi uyumuna sebep olduğunu ortaya koymaktadır (Saruç, 2013: 51). Laffer'in ileri sürdüğü, vergi oranlarının optimal seviyenin üzerine çıkması durumunda vergi kayıp ve kaçaklarının artacağı görüşü, vergi uyumunun vergi oranlarıyla doğrudan ilişkili olduğunu göstermektedir (Bedir vd., 2016: 49). Nitekim Alm vd. (1990: 27) yaptıkları bir ampirik araştırmada, bireylerin düşük vergi oranları karşısında daha fazla vergiye uyum gösterdiklerini tespit etmişlerdir.

#### *b) Denetim Olasılığı ve Cezalar*

Genel olarak denetim ve ceza gibi caydırma yöntemlerinin vergi uyumunu olumlu yönde etkileyebileceği şüphesizdir. Akademik görüşler de bu yönde olsa da yapılan ampirik araştırmalarda ağırlıklı olarak bu sonuçlar elde edilememiştir (Dolbun, 2019: 81). Denetim oranlarındaki artış, vergi kaçırmayı azaltmak yerine belli gelir düzeyindeki gruplarda vergi uyumunu azaltabilmektedir (Dubin ve Wilde, 1988). Nitekim, Fisher vd., (1992) yaptıkları araştırmada denetleme sıklığı ile vergi uyumu arasında uyumsuzluk tespit etmişlerdir (Fischer

vd., 1992: 1-29). Bu sonuçların yanısıra, yapılan bir çalışmada denetim olasılığının kişisel denetlenme olasılığı olarak algılanmasının vergiye uyumu artırdığı gözlemlenmiştir (Kirchler vd., 2008: 210-225).

Yüksek vergi cezalarının da, denetim olasılığıyla birlikte mükellefleri tedirgin edebileceği ve vergi kaçırmaya yönelik davranışları azaltabileceği belirtilmektedir (Dubin ve Wilde, 1988: 70-71). Allingham ve Sandmo'nun (1972) beklenen fayda teorisinde ileri sürdüğü gibi, vergi oranı, denetim olasılığı ve ceza miktarı mükelleflerin vergi uyumu ve vergi kaçırma davranışını etkilemekte ve belirlemektedir. Bu bakımdan vergi cezalarının kesin, istisnasız ve katı bir şekilde uygulanması denetim sıklığının fazla olmasından daha etkili olabilmektedir (Bişgin, 2018: 18). Ancak, yaptırımlar ne kadar ağır olursa olsun, mükellefin yakalanma ihtimali zayıfsa caydırıcılığı da o derece zayıflayacaktır. Bu yönüyle denetim, cezalardan daha önemli hale gelmektedir (Üstün, 2013: 10-11).

Sonuç olarak, caydırıcı yöntemlerle istenilen neticeye hedeflenen oranda ulaşılamama durumu olsa da, etkin bir denetim ve yaptırım sisteminin, vergi uyumu konusunda dürüst mükelleflerin algılarını olumlu etkileyerek, vergiye gönüllü uyumunu pekiştirmek, vergi kaçıran mükelleflerin ise vergiye zorunlu uyumunu sağlamak adına önemli bir rol oynayacağı söylenebilir.

### ***c) Vergi Afları***

Vergi aflarının vergi uyumuna etkisi konusunda bir çok teorik ve ampirik çalışma yapılmış ve vergi aflarının faydaları ve zararları hakkında farklı görüşler ortaya çıkmıştır (Bişgin, 2018: 20). Vergi aflarının, vergi gelirlerinde hızlı artış sağlama, takip ve yargı maliyetlerini azaltma, kayıt dışılığı kayıt altına alma, bunalımlı dönemleri atlatabilme, rehabilitasyon görevi üstlenme konularında faydaları olabilmektedir. Ancak, dürüst mükellefler nezdinde oluşturacağı adaletsizlik duygusu, suçların ve suçluların teşvik edildiği düşüncesi, tekrar af çıkabilme beklentisi vb. nedenlerle vergi uyumunda negatif etkiler şeklinde zararları da olabilmektedir (Alm ve Rath, 1998: 1-10).

### ***d) Vergi Sistemi***

Vergi sistemi vergiye uyumda önemli bir faktördür. Vergi uygulamalarının doğru, eksiksiz ve zamanında yürütülmesi, vergi düzenlemelerinin açık, anlaşılır ve kolaylıkla uygulanabilir olmasını gerektirmektedir (Bedir vd., 2016: 48). Vergi kanunlarında sıkça değişiklik yapılması karmaşıklığa yol açmakta ve istikrarsızlığı da beraberinde getirmektedir (Bişgin, 2018: 21). Nitekim, yapılan bir ampirik araştırmada, Türkiye'de vergi

düzenlemelerinin yüksek karmaşıklık düzeyine sahip olduğu ortaya konmuştur (Karabacak, 2013: 50). Bu durum vergi kaçırmaya yönelik birtakım yasal boşluklar doğurabilmekte ve kanunlar arasında uyumsuzluklara sebep olabilmektedir. Sonuç olarak, karmaşık bir vergi sistemi, idare, vergi memurları, mükellefler ve muhasebeciler açısından vergilendirme sürecini olumsuz yönde etkilemekte ve vergi uyumu maliyetini artırmaktadır (Bişgin, 2018: 21).

### **2.1.3.3. Vergiye Karşı Tutumları Etkileyen Sosyal ve Psikolojik Faktörler**

Ekonomik yaklaşımlarla açıklanamayan vergi uyumunun algı ile açıklanmaya çalışıldığı sosyo-psikolojik faktörler subjektif bir yapı göstermekte olup bireylerin iç motivasyonu ile farklı davranış biçimleri olarak ortaya çıkmaktadır. Sosyal ve psikolojik faktörleri vergi bilinci, vergi adaleti ve vergi ahlakı olmak üzere üç ana başlıkta incelemek mümkündür.

#### ***a) Vergi Bilinci***

Vergi bilinci, kısaca bireyin ödediği vergi ile aldığı kamu hizmetlerinin ilişkilendirilmesi olarak tanımlanabilir. Vergi bilincinin oluşabilmesi için kamusal mal ve hizmetlerin vergilerle karşılandığının bilinmesi gerekmektedir (Kitapçı, 2011: 84). Vergi bilincini etkileyen başlıca faktörler ise verginin nerede, nasıl harcandığının bilinmesi, şeffaf ve hesap verilebilir bir yönetim anlayışı ve adil bir vergileme sistemi şeklinde sıralamak mümkündür (Bişgin, 2018: 23). Yapılan ampirik çalışmalarda bireylerin vergi bilincinin artmasıyla birlikte, vergiye uyumlarında da artış tespit edilmiştir (Hofmann vd., 2017: 64).

#### ***b) Vergi Adaleti***

Bireylerin verginin adil olup olmadığına ilişkin algısı vergi uyumunda önemli bir etkidir. Yapılan araştırmalarda, algılanan adaletsizlik ile vergi uyumu arasında negatif bir ilişki tespit edilmiştir (Saruç, 2013: 51). Gelir dağılımındaki eşitsizlik, vergi yükünün adil olmadığına yönelik inanış, kamu harcamalarında mükellefi tatmin etmeyen ve önceliği olmayan alanlara yönelme, etkin olmayan vergi yönetimi ve devlete karşı duyulan güvensizlik gibi etkenler bireysel algıda vergi adaletini zedelemekte ve vergi uyumunu azaltmaktadır (Dayıoğlu, 2018: 126). Bireyler kendilerini ve içinde bulunduğu grubu, aynı düzeydeki diğer bireylerle ve gruplarla karşılaştırarak kendi vergi yükünün ağır olduğunu hissediyorsa, bireyin vergi adaleti algısı etkilenmekte ve vergi uyumu azalmaktadır. Bunun dışında keyfi uygulamalar ve ölçüsüz cezalar da bireyler üzerinde olumsuz etki yaratarak vergi uyumunu negatif yönde etkilemektedir (Dolbun, 2019: 113-114).

### ***c) Vergi Ahlakı***

Vergi ahlakı, vergi bilincinin ve vergi adaletinin bir sonucu olarak bireyin iç dünyasında vergiye karşı oluşan bir güdüdür. Vergi ahlakı üzerine yapılmış bir çok tanım olmakla birlikte bu tanımların genel olarak vergi uyumuna benzer olduğu görülmektedir. Vergi ahlakını, Schmolders (1976) vergi görevlerinin zamanında ve noksansız yapılması, Song ve Yabrough (1978) vergi mükellefi ile devlet arasındaki davranış normları (Bedir vd., 2016: 35), Torgler ve Murphy (2004) vergi yükümlülüğünde içsel motivasyon, Kornhauser (2008) baskı ve zorlama olmaksızın vergi ödemede istekli olma şeklinde tanımlamaktadır (Kitapçı, 2011: 81). Vergi ahlakı çoğu ülkede vergi uyumunu ölçmede en önemli faktör olarak görülmektedir (Martinez-Vazquez ve Torgler, 2007: 4-5). Yapılan bir çalışmada vergi bilincinin yüksek olduğu ülkelerde vergi ahlakının yüksek olduğu, vergi kaçırmanın yaygın olduğu ülkelerde ise vergi ahlakının düşük olduğu ortaya çıkmıştır (Frey ve Torgler, 2007: 136-159). Vergi ahlakı zayıf olan ülkelerde, özellikle beyana dayalı bildirimlerde yalan beyanların fazlalığı sebebiyle, dolaylı vergiler büyük önem kazanmaktadır (Kitapçı, 2011: 86).

#### **2.1.4. Vergiye Karşı Tepkiler**

Vergi uyumuna ya da uyumsuzluğuna etki eden faktörlere yönelik yukarıda genel olarak açıklanan yaklaşımlarda da belirtildiği üzere, gerek ekonomik gerekse sosyo-psikolojik nedenlerden dolayı bireyler vergiye dair çeşitli tepkiler koyabilmekte ve farklı dirençler sergileyebilmektedir. Vergi, belirli bir sınırı aştığı durumlarda bireyler üzerinde baskı oluşturabilmekte ve bu baskıdan kurtulmak isteyen bireyler farklı davranışlara yönelebilmektedir (Bedir vd., 2016: 23). Bu tepkilerin bir kısmı, vergiden kaçınma olarak adlandırılan, yasalara aykırı olmayan davranışlar olup suç unsuru oluşturmazken bir kısmı ise vergi kaçırma şeklinde, yasa ve kurallara aykırı davranışlar olarak gerçekleşmekte ve suç unsuru teşkil etmektedir (Saruç, 2013: 41).

##### **2.1.4.1. Vergi Suçu Kapsamında Olmayan Pasif Tepkiler**

Bu davranışsal tepkiler, yasalara uyumsuzluk olmayacak biçimde vergi ödememeye yönelik davranışlardır. Bu tepkiler genel olarak vergiden kaçınma olarak adlandırılmaktadır (Yurdakul, 2013: 90). Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran işlem ve olay öncesinde, kanunlara aykırı hareket etmeksizin verginin doğmasına engel olacak davranışlarıdır (Batı, 2017: 97).

Tüketimleri ya da yatırımları azaltma, öteleme veya vazgeçme<sup>7</sup>, gelirden vazgeçme<sup>8</sup>, tahakkuk etmiş vergi borçlarını zamanında ödememe, vergi yükünü ekonomik, teknik ve yasal olarak imkan bulunması halinde başka kişilere yansıtma<sup>9</sup>, vergi maliyeti yüksek faaliyet veya bölgeler yerine vergi maliyeti düşük faaliyet veya bölgelere yönelme gibi tutum ve davranışlar vergiden kaçınma eylemlerine örnek olarak verilebilir.

Tez kapsamında değerlendirilecek olan muhasebe düzensizlikleri, yasalara, muhasebe usul ve esaslarına aykırı tutum ve davranışlar olduğundan, bu düzensizlikler vergiden kaçınma davranışları ile değil vergi kaçırma eylemleri ile ilişkilendirilebilir.

#### **2.1.4.2. Vergi Suçu Kapsamında Olan Aktif Tepkiler**

Vergi ödememeye yönelik meydana gelen bu tepkiler mevcut yasaların ihlal edilmesiyle ortaya çıkmakta (Sandmo, 2005: 645) ve vergi suçu kapsamına girmektedir. Vergi ödememeye yönelik toplu direniş<sup>10</sup>, hukuka uygun olmayan şekilde gerçekleştirilen sivil itaatsizlik<sup>11</sup> ve vergi kaçırma gibi tutum ve davranışlar aktif tepkilere örnek olarak verilebilir. Vergi isyanları<sup>12</sup> ve sivil itaatsizlik<sup>13</sup> tarihte yalnızca belli dönemlerde gerçekleşmiştir. Oysa vergi kaçakçılığı vergiler kadar eski bir tarihe sahiptir ve az ya da çok vergi kaçırmayan ülke bulunmamaktadır (Saruç, 2013: 43). Vergilemenin ilk zamanlarında vergi kaçakçılığı çok da önemli sayılmazdı, zira vergiler genel olarak topraktan alınmaktaydı. Ancak, zamanla vergi konusuna giren olayların çoğalması ve vergilerin kamu gelirlerinde ilk sırada yer almasıyla birlikte vergi kaçakçılığı da ön plana çıkarmıştır (Mutluer, 1979: 38).

---

<sup>7</sup> Sigara veya alkol kullanan birinin ağır vergi yükü sebebiyle bunların tüketimini azaltması ya da tamamen bırakması, otomobil almak isteyen birinin ağır vergi yükü sebebiyle bu isteğini ileri bir tarihe ertelemesi, yatırım yapmak isteyen bir girişimcinin yüksek vergi maliyetlerinden dolayı bu girişim isteğinden vazgeçmesi gibi birçok tutum ve davranış vergiden kaçınma eylemleridir.

<sup>8</sup> Artan vergi oranı sebebiyle, çok çalışarak daha fazla gelir elde etme isteğinden vazgeçilerek boş zamanın tercih edilmesi.

<sup>9</sup> Vergi yansıtması, salınan vergiye tepki olarak mükellefin, vergi yükünün tamamını veya bir kısmını başkasına aktarmasıdır (Saruç, 2013: 40). Örneğin, kira geliri elde eden birey vergi oranı artırıldığı veya irattan indirilebilecek kabul edilen giderlerin düşürülmesiyle artan vergi yükünü, kira artışı ile telafi etmeye çalışabilir.

<sup>10</sup> Verginin reddi veya vergi isyanı olarak da adlandırılmakta olup, ekonomik, mali ve siyasi nedenlerle genellikle devlet otoritesinin zayıfladığı zamanlarda ortaya çıkmaktadır (Yurdakul, 2013: 102-104).

<sup>11</sup> Yönetim ya da düzene yönelik bir durumu protesto etmek amacıyla, yasanın özüne uygun ancak yasaya itaat etmeme biçiminde, kamuya açık, başkasının hakkını ihlal etmeden, şiddet içermeyen ve barışçıl şekilde yapılan eylemlerdir (Anbarlı, 2001: 320).

<sup>12</sup> İngiltere’de Wat Tyler İsyanı (1381), İngiltere’de Hampden Hareketi (1624-1629), Fransa’da Poujade Hareketi (1953), İngiltere’de Baş Vergisi (1990), ABD’de Pul Vergisi İsyanı (1765), ABD’de Boston Çay Partisi İsyanı (1773), ABD’de Viski İsyanı (1794), ABD’de Büyük Depresyon Vergi Direnişi (1929 ile Osmanlı İmparatorluğu’nda meydana gelen, Celali İsyanları (1519-1598), Patrona Halil İsyanı (1730), Niş İsyanı (1841), Kastamonu, Sinop ve Erzurum İsyanları (1906) (Yurdakul, 2013: 102).

<sup>13</sup> Henry David Thoreau (1848), Mohandas K. Gandhi (1900’lü yıllar), Martin Luther King (1956-1963), (Yurdakul, 2013: 105-106).

Vergi kaçırma, verginin konusuna giren, işlem, olay, faaliyet veya kaynakla ilgili, vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra, vergi düzenlemelerine uygun olmayan biçimde, vergi idaresinin bilgisi dışına çıkarma, vergi ödememe veya vergi yükünü azaltma sonucunu doğuracak tüm davranış ve faaliyetlerdir (Kirchler vd., 2003: 535). Vergi kaçırma, vergi yükünde azalmaya sebep olduğundan, kasten yapılan hilelerle birlikte ihmal, bilmeme, yanlış yorumlama ve kasıtlı olmadan yapılan hataları da kapsamaktadır (Saruç, 2013: 42). Ancak, vergi kaybına sebep olan hata ve hileler kasıt unsurunun varlığından dolayı bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Bu ayırım hukuk sistemi içinde kendini göstermektedir. Şöyle ki, kasten yapılan eylemler hile olarak değerlendirilmekte ve suç kabul edilmekte, istemeden yapılan eylemler ise hata olarak değerlendirilmekte ve kabahat olarak kabul edilmektedir.

## **2.2. Çeşitli Kanunlar Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri**

Hukukun bir çok alanını ilgilendiren ve hakkında pek çok düzenleme ve yargı kararı olan hata ve hile (Saban, 2006: 59) özellikle vergi hukuku kapsamında önemli bir yere sahiptir. Muhasebe düzensizliklerine yönelik en önemli düzenlemeler vergi hukuku kapsamında ele alınmış olsa da, bunun dışında diğer hukuk dalları kapsamında da önemli bazı düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler içinde muhasebe hileleri ile doğrudan ilişkilendirilebilecek kanunlar, Türk Ceza Kanunu, Kabahatler Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu'dur. Bu kanunların muhasebe düzensizlikleriyle ilişkisi olan kısımları çalışmasının özünden uzaklaşmaması amacıyla yalnızca yüzeysel olarak aşağıda açıklanmıştır.

### **2.2.1. Türk Ceza Kanunu Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri**

Türk Ceza Kanunu'nun (TCK) "dolandırıcılık" başlıklı 157/1'inci maddesinde; kendine veya bir başkasına yarar sağlamak amacıyla hileli davranışlara başvurulması denilmek suretiyle hileli işlemlere değinilmiştir. Bu maddenin muhasebe hilelerini genel olarak kapsadığı düşünülebilir. Bu madde kapsamında, hileli davranışlara bir yıldan beş yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası verileceği hükme bağlanmıştır. Bu madde dışında muhasebe düzensizlikleriyle daha sıkı ilişki kurulabilecek diğer bir madde ise, "nitelikli dolandırıcılık" başlıklı 158'inci maddedir. Maddenin "e" bendinde; kamu kurum ve kuruluşlarına zararına olması, "h" bendinde; tacir veya şirket yöneticileri veya şirket adına hareket eden kişiler tarafından yapılması ve "i" bendinde; serbest meslek sahiplerinin, bu sıfatlarından dolayı kendilerine olan güvenin kötüye kullanması hususları belirtilmek suretiyle, bahsedilen bu nitelikteki, muhasebe mesleğini ve uygulamalarını da içine katabileceğimiz özellikte olan hileler, nitelikli dolandırıcılık olarak tanımlanmıştır. Bu şekilde ortaya çıkan

hileli davranışlara ise üç yıldan on yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası verileceği hükme bağlanmıştır. Muhasebe düzensizliklerinden kaynaklı vergi kayıplarının, kamuya karşı oluşan zarar olması, bu durumun muhasebe meslek mensuplarının serbest meslek faaliyetlerinden ve sözleşmeyle tacir adına hareket etmesiyle ortaya çıkmasından dolayı doğrudan muhasebe hileleriyle ilişki kurulabilmesine sebep olmaktadır.

Dolandırıcılık başlıkları dışında, “özel belgede sahtecilik” başlıklı TCK, 207/2’nci maddesinde; sahte olan bir özel belgenin bu özelliği bilinerek kullanılması suç sayılmış ve bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunmuştur. VUK hükümlerine göre düzenlenen muhasebe belgeleri de özel belge sayılacağından, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bu özellikleri bilinerek vergi kaçırma niyetiyle defter ve kayıtlara intikal ettirilmesi, yapılan eylemin bu madde kapsamında değerlendirilmesi durumunu ortaya çıkarmaktadır.

### **2.2.2. Kabahatler Kanunu Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri**

Kabahatler Kanunu (KK) yürürlüğe girmeden önce vergi suçları idari ve adli olmak üzere ikiye ayrılmış ve öğretilerde her ikisi için de farklı kavramlar kullanılmıştır (Cengiz, 2014: 27). İdari vergi suçları idare tarafından ekonomik yaptırımla cezalandırılan ve kabahat olarak nitelendirilen aykırılıklardır. KK, “tanım” başlıklı, 2/1’inci maddesinde; kabahatten kastın, kanun kapsamında idari yaptırım uygulamasını doğuracak durumlar olduğu belirtilmiştir. Bu hükümle birlikte VUK’ta düzenlenen ve karşılığında vergi idaresince idari yaptırımlar uygulanan usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyana sebep olunan fiiller vergi kabahatleri niteliği kazanmaktadır (Cengiz, 2014: 34).

Anayasa’nın 38’inci maddesinde, cezalar ancak kanunla konulur hükmü gereği, idare tarafından konulan cezalarda da kanunilik ilkesi olması gerektiği anlaşılmaktadır. KK, kanunilik ilkesinin yerine getirilebilmesi amacıyla ele alınmış ve tüm idari aykırılıklara ilişkin genel bir düzenleme olmuştur (Cengiz, 2014: 34). Bu nedenle muhasebe düzensizlikleriyle ilişkili vergi kabahatleri için VUK’ta bir düzenleme olmaması halinde KK hükümleri geçerli olmaktadır (KK, m. 4/1).

### **2.2.3. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri**

Ticaret hukuku, ticari hayatın en önemli unsurlarından olan tacir ve ticaret şirketlerinin ekonomik hayatına ilişkin süreçte, tüm ekonomik işlemlere ait uygulamaları belli kurallara bağlamıştır. Muhasebeyle ilgili olan kuralları, yasal defter tutma, belge düzeni, defter ve belgelerin onayı, muhafaza edilmesi, ibraz edilmesi, beyan ve değerlemeler şeklinde sıralanabilir. TTK’da muhasebe hilelerini doğrudan önlemeye yönelik bir düzenleme

bulunmamasına karşın, hilenin önlenmesine katkısı bakımından oldukça önemli hükümler yer almaktadır (Kaya, 2013: 132). TTK ikinci kitap, dördüncü kısım, “cezaî sorumluluk” başlıklı on ikinci bölüm, “suçlar ve cezalar” başlıklı 562’nci maddesinde, genel olarak muhasebeyi ilgilendiren aykırılıklarla ilgili suç unsurlarından ve uygulanacak cezalardan bahsedilmiştir.

TTK 64/1’inci maddesinde; her tacirin kanunda belirlenmiş defterlerini, işletmenin ekonomik durumunu gerçeğe uygun biçimde gösterecek şekilde tutması gerektiğinden bahsetmiştir. Aynı maddenin 2’nci fıkrası ile; tacire her türlü muhasebe belgesini saklama yükümlülüğü getirilmiştir. 3’üncü fıkrada ise; kanunun belirttiği yasal defterlere ilişkin açılış ve kapanış tasdiklerinin, yetkilendirilmiş makamlarca yaptırılması yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yükümlülükleri yerine getirmeyenler için idari yaptırımlar öngörülmüştür (TTK m. 562/1-a,b,c). TTK 65’inci maddesinde yasal defterlerin tutulmasına, 66’ncı maddesinde envanter çıkarılmasına, 86’ncı maddesinde yazılı belge dışında belge ve dökümanların saklanması ve ibrazına yönelik usul ve esaslara değinilmiş ve belirlenen bu usul ve esaslara aykırı davranış ve uygulamalara idari yaptırımlar öngörülmüştür (TTK, m. 562/1-d,e,f). Ayrıca ticari defterlerin olmaması, hiç kayıt yapılmamış olması veya kanuna uygun şekilde saklanmaması durumlarında adli para cezası öngörülmüştür (TTK, m. 562/6).

TTK’nın, “belgelerin ve beyanların kanuna aykırı olması” başlıklı 549’uncu maddesi, muhasebe hilelerini doğrudan ilgilendirecek bir hüküm getirmiştir. Madde hükmüne göre, şirket kuruluşu, birleşme, bölünme, sermaye artırımı veya azaltımı gibi işlemlerde belge, beyan veya izahların hileli, sahte, gerçeğe aykırı olmasından dolayı, belgeleri düzenleyenlerle birlikte beyanda bulunanlar da sorumlu tutulmuştur. Bahse konu belgeleri sahte olarak düzenleyenler ile kasıtlı olarak ticari defterlere kaydedenler hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür (TTK, m. 562/8).

TTK’nın, “sermaye hakkında yanlış beyanlar ve ödeme yetersizliğinin bilinmesi” başlıklı 550/2’nci maddesi; sermaye taahhüdüne ilişkin ödeme yeterliliğinin olmadığı bilinmesine rağmen, buna onay verenleri, oluşacak zararlardan sorumlu tutmuştur. Madde hükmüne aykırı hareket edenler üç aydan iki yıla kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılmaktadır (TTK, m. 562/9). Bilindiği üzere sermaye yeterliliğine ilişkin rapor Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’ler (SMMM) tarafından hazırlanmaktadır.

TTK’nın, “değer biçilmesinde yolsuzluk” başlıklı 551’inci maddesi, değerlendirme esnasında, değerlendirilecek olan aynın niteliğini veya durumunu farklı gösterenleri, emsaline göre yüksek fiyat biçenleri veya diğer bir şekilde yolsuzluk yapanları, oluşacak zararlardan sorumlu

tutmaktadır. Bu maddeye aykırı fiiller ise doksan günden az olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılmaktadır (TTK, m. 562/10).

#### **2.2.4. Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri**

VUK dışında vergisel açıdan muhasebe hilelerine yönelik en kapsamlı düzenlemenin Sermaye Piyasası Kanunu'nda (SPKn) yer aldığı görülmektedir (Oral, 2010: 60). Kanunun 112'nci maddesinde, kasıtlı olmak üzere, yasal defterleri usulüne uygun tutmayanlar (SPKn, m. 112/1-a) ile defter ve belgeleri yasal saklama süresi boyunca saklamayanlar için (SPKn, m. 112/1-b) altı aydan iki yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası öngörülmüştür. Yine kasıtlı olmak suretiyle, finansal raporları gerçeğe aykırı düzenleyenler (SPKn, m. 112/2-a), gerçek dışı hesap açanlar (SPKn, m. 112/2-b), muhasebe kayıtlarında hile yapanlar (SPKn, m. 112/2-c), yanıltıcı bağımsız denetim beyanı ve değerlendirme raporu hazırlayanlar (SPKn, m. 112/2-ç) hakkında TCK'nın ilgili hükümleri gereği adli cezalar öngörülmüştür.

Kanun maddesinden açıkça anlaşılacağı üzere, “kasıtlı olarak” demek suretiyle, kasıt olmaksızın yapılan işlemler ayrılarak, doğrudan hileli işlemlere atıf yapıldığı görülmektedir. Ayrıca, SPKn'de bağımsız denetime ilişkin 14'üncü, 36'ncı, 62'nci ve 128/1-c maddeleri uyarınca SPK tarafından yayımlanan, Seri X, 22 numaralı tebliğ (SPKt) ile bağımsız denetime ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bağımsız denetimde rehber niteliğinde olan bu tebliğin altıncı kısmı, muhasebe hilelerini ayrıntılı olarak ele almaktadır. Altıncı kısım, birinci bölümünde genel olarak hile ve usulsüzlükler tanımlanmış (SPKt, m. 3) hile ve usulsüzlüklerin özellikleri sıralanmıştır (SPKt, m. 4). İkinci bölümde, hile ve usulsüzlüklerin tespitindeki sorumluluk (SPKt, m. 5-7), üçüncü bölümde, hile ve usulsüzlüklerin tespitinde dikkat edilecek hususlar (SPKt, m. 8-14), dördüncü bölümde ise, hile ve usulsüzlüklere ilişkin denetim teknikleri, yapılacak işlemler ve değerlendirmelerden bahsedilmiştir (SPKt, m. 15-24).

#### **2.2.5. Vergi Hukuku Kapsamında Muhasebe Düzensizlikleri**

Vergi hukukunda muhasebe hata ve hilelerini ilgilendiren konular genel olarak VUK “vergi ziyarı” başlıklı 341'inci, “usulsüzlük” başlıklı 351'inci ve “kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı 359'uncu maddeleri kapsamında düzenlendiği görülmektedir. Bunların dışında, 116-126'ncı maddelerinde düzenlenmiş bulunan vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesine ilişkin hükümlerin kısmen de olsa muhasebe hataları ile ilişkili olduğunu söylemek mümkündür.

Tez çalışmasının temelini oluşturan vergi kapsamında muhasebe düzensizlikleri ilerleyen kısımlarda ayrıntılı olarak açıklanacak ve VUK kapsamında değerlendirilecektir. Bu

açıklama ve değerlendirmelerden önce vergi hukukunda muhasebeye yönelik düzenlemelerin incelenmesinin faydalı olacağı düşünülmüş ve öncelikle belirtilen bu husular aşağıda genel olarak açıklanmıştır.

### **2.3. Türk Vergi Hukukunda Muhasebeye Yönelik Düzenlemeler**

Muhasebe düzensizliklerinin meydana gelebilmesi için, öncelikle bu düzensizliklerin hangi durumlarda ortaya çıkabileceği konusunda belirli sınırların çizilmesi gerekir. Vergi hukuku incelendiğinde, bu sınırların VUK kapsamında belirlendiği görülmektedir. O halde, muhasebe düzensizliklerinden söz edilebilmesi için, muhasebe uygulamalarına yönelik VUK kapsamında belirlenen kuralların ihlal edilmesi gerektiği şüphesizdir. Bu bağlamda, çalışmanın bu kısmında öncelikle, VUK kapsamında muhasebe uygulamalarına yönelik düzenlemelerden kısaca bahsedilecektir.

#### **2.3.1. VUK Kapsamında Muhasebe Uygulamalarına Yönelik Düzenlemeler**

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yönelik kurallar ağırlıklı ve baskın bir şekilde vergi hukuku kapsamında düzenlenmiştir. Nitekim, 213 sayılı VUK muhasebe uygulamalarına da temel oluşturmaktadır. VUK, finansal tabloların hazırlanmasına yönelik kurallar içermemesine rağmen<sup>14</sup> vergilendirme amacıyla düzenlenmiş olması sebebiyle defter tutma, belge düzenleme, değerlendirme ve amortisman gibi muhasebe uygulamalarına yönelik uyulması gereken bir çok kural belirlemiştir. VUK, muhasebe uygulamalarına yönelik bu kuralları “mükellefin ödevleri” başlıklı ikinci kitabında ve “değerleme” başlıklı üçüncü kitabında ele almıştır.

##### **2.3.1.1. Defter Tutma (VUK, m. 171-226)**

Tutulmuş defterler herşeyden önce vergiye esas muamelelerin delili niteliğindedir (Şenyüz, 2013: 112). VUK, ikinci kitabının defter tutma başlıklı ikinci kısmında, tutulacak defterler ve bu defterlere ilişkin genel esaslar, defterlerde kayıt nizamı ve defter tasdiklerine ilişkin esasları 171-226’ncı maddeler kapsamında düzenlemiştir. VUK, 173’üncü madde kapsamında sayılan istisnalar dışında, 172’nci maddede sayılan mükelleflerin<sup>15</sup>, mali yıl dönemlerini dikkate alarak, vergi ile ilgili servet, sermaye faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek ve vergiye yönelik işlemleri belli etmek amacıyla defter tutması gerektiğini belirtmiştir

---

<sup>14</sup> VUK 175’inci maddesi ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’na, TTK’nın ticari defterlere ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla, muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına, uygulamaya ve diğer usul ve esasları belirlemeye yönelik yetki verilmiştir.

<sup>15</sup> Ticaret ve sanat erbabı, ticari şirketler, kamu iktisadi işletmeleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler.

(VUK, m. 171). Tutulacak bu defterlerin, vergiye yönelik muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu haliyle defter tutmaya ilişkin hükümler, muhasebe uygulamalarının vergi sistemi ile bir bütünlük oluşturması gerektirdiğinin adeta bir gerekçesi niteliğindedir (Öz ve Çevikcan, 2010: 119).

### **2.3.1.2. Vesikalar (VUK, m. 227-243)**

VUK, ikinci kitabının, vesikalar başlıklı üçüncü kısmında, bu kanuna göre tutulan defterlere yapılan kayıtlara konu muamelelerin, 228'inci madde kapsamındaki istisnalar<sup>16</sup> dışında, tevsikini (belgeye dayandırılmasını) şart koşmuştur (VUK, m. 227). Maddenin açık hükmünden de anlaşılacağı üzere muhasebe kayıtlarına esas işlem ve olayların belgelendirilmesi yasal zorunluluktur. Hangi işlem ve şartlar altında, hangi belgelerin düzenleneceği konusu, kanunda ismen ve içerik olarak belirtilmiştir (Şenyüz vd., 2013: 106). Bu bağlamda, kanunun aynı kısmında, ilgili belgelerden<sup>17</sup> ve belge düzeninden ayrıntılı olarak bahsedilmiştir (VUK m. 229-242).

### **2.3.1.3. Muhafaza ve İbraz (VUK, m. 253-Mükerrer 257)**

VUK, ikinci kitabının, muhafaza ve ibraz ödevleri başlıklı altıncı kısmında, bu kanun kapsamında tutulacak defterlerin ve kayıtlara konu muamelelere ait belgelerin, ilgili yılı izleyen beş yıl boyunca muhafaza edilmesi yükümlülüğü getirmiştir (VUK, m. 253). Ayrıca, ilgili defter ve belgelerin, yukarıda belirtilen süreler zarfında, kanunda belirtilen yetkili makam ve memurların talebi üzerine incelenmek üzere ibraz edilmesi zorunluluğu da getirmiştir (VUK, m. 256).

### **2.3.1.4. Değerleme ve Amortisman (VUK, m. 258-330)**

Muhasebe uygulamalarını ilgilendiren en önemli hususlardan biri değerlemedir. VUK üçüncü kitabı bu konuya ayrılmıştır. Kanun, her iktisadi kıymet için bir değerlendirme ölçüsü belirlemiştir (VUK, m. 269-312). Ancak, burada belirtmek gerekir ki, kanunda sayılan değerlendirme ölçütleri<sup>18</sup> ile TTK ve muhasebe standartları çerçevesindeki değerlendirme ölçütleri ve yöntemleri arasında farklılık bulunmaktadır. Bu farklılıklar, VUK kapsamında vergi matrahının tayin edilmesine ve finansal tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmemektedir (TTK, m.

---

<sup>16</sup> İşin genişliğine ve konusuna uygun olmak kaydıyla, örf ve adetlere göre vesikaya bağlanması alışılmış olmayan giderler, teminine imkan olmayan belgeler, götürü olarak tespit edilen giderler.

<sup>17</sup> Fatura ve fatura yerine geçen belgeler, perakende satış belgeleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler, muhabere evrakları, elektronik ortamda düzenlenen belgeler vb. diğer belgeler.

<sup>18</sup> Maliyet bedeli, borsa rayıcı, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti.

64/5). Muhasebe uygulamalarını yakından ilgilendiren ve değerleme kapsamında yer alan amortismanlar da, VUK üçüncü kitabında yer almaktadır. Aynı kitabın üçüncü kısmında, işletmelerde bir yıldan uzun süre kullanılan (boş arazi ve arsa dışında) varlıklara amortisman ayırma yükümlülüğü getirilmiştir (VUK, m. 313). Bu kapsamda, muhasebe uygulamalarına konu olan amortisman hesaplamalarına yönelik esaslar ve yöntemler kanunda ayrıntılı olarak açıklanmıştır (VUK, m. 315-330).

### **2.3.2. İdarenin Muhasebeye Yönelik Yaptığı Düzenlemeler**

VUK, muhasebeyi ilgilendiren kuralları da içeren mükelleflerin üzerine düşen ödevleri ikinci kitabında, değerleme usul ve esaslarını ise üçüncü kitabında düzenlemiştir. Ancak VUK, özü itibariyle vergilemeye yönelik düzenlemeleri içerdiğinden muhasebeyi ilgilendiren usul, esas ve kuralları ayrıntılı olarak tek tek ele almamıştır. Bunun yerine sayılan bu kuralları belirlemesi için, 175'inci ve mükerrer 257'nci madde hükümleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir. Bakanlık ilgili madde hükümleri ile kendisine verilen yetki kapsamında muhasebeye yönelik ayrıntılı düzenlemeler gerçekleştirmektedir.

#### **2.3.2.1. Muhasebe Usulünü Seçmede Serberstlik (VUK, m. 175)**

VUK, "muhasebe usulünü seçmekte serberstlik" başlıklı 175'inci maddesi ile mükelleflere, kanunun defter tutmaya ilişkin belirlediği esaslara uymak koşulu ile yasal defterlerini diledikleri gibi tutma serberstliği getirmiştir. Ancak, aynı maddeye 3762 sayılı kanunla eklenen hüküm<sup>19</sup> ile, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na muhasebe standartları, muhasebe hesap planı ve finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasları belirleme, bu usul ve esasları işletme türlerine göre uygulatma ve bunlarla ilgili diğer düzenlemeleri yapma yetkisi verilmiştir. Yine 4108 sayılı kanunla eklenen hüküm<sup>20</sup> ile, muhasebe kayıtlarının bilgisayar ortamına kaydedilmesi ve izlenmesi, bilgisayar programlarını üretecek olanların uyacakları kuralları ve programların içeriğiyle ilgili usul ve esasları belirleyebilmesi hakkında bakanlığa yetki verilmiştir.

#### **2.3.2.2. İdareye Verilen Diğer Yetkiler (VUK, m. Mükerrer 257)**

VUK, "yetki" başlıklı mükerrer 257'inci madde hükümleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na, muhasebe uygulamalarına yönelik usul ve esasları belirleme, kanunda sayılan defterler dışında defter tutulmasını isteme, tutulacak bu ilave defterlerin içerik ve şartlarını belirleme, defterlerin basımı, dağıtımı, tastik ve ibrazına yönelik yükümlülük getirme veya

<sup>19</sup> 28.08.1991 tarihli 3762 Sayılı Kanun 1. maddesi ile eklenen hüküm. 20984 sayılı Resmi Gazete.

<sup>20</sup> 25.05.1995 tarihli 4108 Sayılı Kanun 4. maddesi ile eklenen hüküm. 22301 sayılı Resmi Gazete.

kaldırma, defter ve belgelerin elektronik ortamlarda düzenlemesi veya saklanması, beyanname ve bildirimlerin elektronik ortamda yapılması ve bunlarla ilgili usul ve esasları belirleme hususlarında yetki vermiştir.

### **2.3.2.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**

Hazine ve Maliye Bakanlığı, VUK'un 175'inci ve mükerrer 257'nci madde hükümlerince kendisine verilen yetkiye dayanarak ilk olarak, 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni yayımlamıştır. Tebliğ ile, muhasebe temel kavramları, muhasebe politikaları, mali tablolara ilişkin ilkeler, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tek düzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Belirlenen bu usul ve esaslara uymayanlara VUK'un ilgili hükümleri uyarınca cezai işlemler uygulanacağı öngörülmüştür. Çıkarılan tebliğ halen Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmakta olup, bakanlıkça sonradan çıkarılan tebliğlerle<sup>21</sup> de muhasebe uygulamalarına ilişkin kurallar belirlenmeye veya güncellenmeye devam edilmiştir.

### **2.4. VUK Kapsamında Muhasebe Hataları**

Muhasebe literatürü incelendiğinde, muhasebe hata ve hilelerinden kaynaklı muhasebe düzensizliklerine yönelik bir çok tanımlama yapılmıştır. Yapılan tanımlamalarda muhasebe hataları genel olarak, "finansal bilgilerin; kaydedilmesi, ölçülmesi, sunumu veya açıklaması sırasında, yasal düzenlemeler ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olmayan şekilde, kasıt unsuru içermeden yapılan yanlışlıklar" şeklinde tanımlanmaktadır. Hatalar bilinçsiz yapıldığından ve ulaşılmak istenen bir sonuç olmadığından belirli bir amaçla ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Çalışmanın bu kısmında ilk olarak muhasebe literatüründe genellikle muhasebe hatalarıyla birlikte ele alınan vergi hataları incelenecek ve vergi hatalarının muhasebe hatalarıyla ilişkisi tartışılacaktır. Sonrasında vergi hatalarının sonuçlarına ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

---

<sup>21</sup> 16.12.1993 tarih 21790 sayılı Resmi Gazete ile 2 Sıra No'lu, 18.09.1994 tarih 22055 sayılı Resmi Gazete ile 3 Sıra No'lu, 18.03.1995 tarih 22231 sayılı Resmi Gazete ile 4 Sıra No'lu, 20.04.1995 tarih 22264 sayılı Resmi Gazete ile 5 Sıra No'lu, 07.03.1996 tarih 22573 sayılı Resmi Gazete ile 6 Sıra No'lu, 21.12.1996 tarih 22854 sayılı Resmi Gazete ile 7 Sıra No'lu, 28.04.1998 tarih 23326 sayılı Resmi Gazete ile 8 Sıra No'lu, 27.12.1998 tarih 23566 sayılı Resmi Gazete ile 9 Sıra No'lu, 19.12.2000 tarih 24265 sayılı Resmi Gazete ile 10 Sıra No'lu, 31.07.2003 tarih 25185 sayılı Resmi Gazete ile 11 Sıra No'lu, 05.05.2004 tarih 25453 sayılı Resmi Gazete ile 12 Sıra No'lu, 06.10.2004 tarih 25605 sayılı Resmi Gazete ile 13 Sıra No'lu, 28.12.2004 tarih 25684 sayılı Resmi Gazete ile 14 Sıra No'lu ve 26.12.2008 tarih 27092 sayılı Resmi Gazete ile 15 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmıştır.

### 2.4.1. VUK Kapsamında Vergi Hataları ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi

Vergi uygulamalarında sıkça yapılan değişiklikler, vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir. Bu uyumsuzluklar bazen vergi kaybı olarak bazen de usule aykırılıklar şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Vergi miktarına ve vergilemeye ilişkin işlemlere etkisi olmayan hataları vergi hatası olarak değerlendirmek mümkün değildir (Biniş, 2012: 142). VUK'ta vergi miktarına ve vergilemeye ilişkin işlemlere etkisi olan hatalar ve bunlara ilişkin düzeltme işlemleri 116-126'ncı maddeler kapsamında ele alınmaktadır.

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilemede yapılan yanlışlıklar sebebiyle haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır (VUK, m. 116). Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, vergi hatası verginin tarhi aşamasında ortaya çıkabileceği gibi tahsili aşamasında da ortaya çıkabilmektedir (Öncel vd., 2014: 175). VUK kapsamında vergi hataları, hesap hataları (VUK, m. 117) ve vergilendirme hataları (VUK, m.118) olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Birbiriyle kıyaslanacak olunursa, hesap hatalarının genellikle mükelleften kaynaklandığını, vergilendirme hatalarının ise idareden kaynaklandığını söylemek mümkündür (Biniş, 2012: 142). Ancak, VUK açısından hatanın kimden kaynaklandığının önemi bulunmamaktadır. Bu açıdan, bir vergi hatasından söz edilebilmesi için sözü edilen durumun VUK, 117'nci ve 118'inci maddelerinde tanımlanan hata türlerinden olması yeterlidir.

#### 2.4.1.1. Hesap Hataları (VUK, m. 117)

Hesap hataları kolay ortaya çıkarılabilen basit aritmetik yanlışlıklardan doğmaktadır. VUK, 117. maddesi hesap hatalarını, matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde üç başlık altında ele almaktadır.

##### *a) Matrah Hataları*

Matrah hataları, beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli<sup>22</sup> ve kararlarda vergi matrahına ilişkin rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK, m. 117/1). Matrah hataları madde hükmünde belirtilen belgelerle sınırlı değildir. Yukarıda sayılanlar dışında düzenlenen bir takım belgelerde de verginin yanlış hesaplanmasına sebep olan hatalar, matrah hatası niteliğindedir (Bati, 2017: 119). Örneğin, ikmalen, re'sen<sup>23</sup> veya idarece tarh edilen vergilerde düzenlenen ihbarname, takdir komisyonu kararları, vergi inceleme ve teftiş raporları, yoklama fişi ve tutanakları veya mahkeme kararlarına dayanarak

<sup>22</sup> Tapu kadastro kayıtlarına göre tahrir dayanan tarhda yıllık vergiler, vergi dairesince mahalle ve köy itibariyle doldurulan tekalif cetvellerinde gösterilir.

<sup>23</sup> Araçça kökenli ve eskimiş bir kelime olan re'sen, kendi başına, kendiliğinden, bağımsız olarak, kimseye bağlı olmaksızın anlamında gelmektedir (TDK, 2011: 1975).

hazırlanır. O halde sayılan bu belge, rapor ve kararlarda yapılan hatalar da vergi hatası kapsamına girmektedir (Biniş, 2012: 40).

Yukarıda sayılan belgelerde matrah hatasının oluşmasında, muhasebe defter ve kayıtlarında yapılan hataların da dolaylı olarak etkisi bulunmaktadır. Nitekim, muhasebe defter, kayıt ve belgeleri matrahın tespitinde ana kaynaktır. Muhasebe kayıt süreci sonunda ortaya çıkan bilgiler ışığında beyannameler hazırlanmakta ve mükellefin beyanı üzerine vergi tarh edilip tahakkuk fişi düzenlenmektedir. Ancak, kanunda vergi hatalarının hangi belgelerde ortaya çıkabileceği açıkça belirtilmiştir. Bu belgelerin dayanağı olan defter, kayıt ve muhasebe belgelerindeki hatalar vergi hataları kapsamı dışında tutulmaktadır (Hatipoğlu, 2013: 100). Muhasebeden kaynaklı bir hata söz konusu ise bu durumda, bu hatanın belirlenmesine yönelik bir vergi incelemesi gerekmektedir. Vergi incelemesi sonucunda, muhasebe hatası tespit edilmişse yetkili makamlarca inceleme raporuna dayanarak düzeltme fişi hazırlanması gerekmektedir (Hatipoğlu, 2013: 101). Sonrasında, düzeltme fişine istinaden VUK ve muhasebe kuralları çerçevesinde muhasebe kayıtlarında da gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

#### ***b) Vergi Miktarında Hatalar***

VUK, bu hata türünü vergi oranlarında ve tarifelerinde yanlış uygulamalar ile mahsup işlemlerinde yapılan yanlışlıklar nedeniyle matrah hatalarında sayılan belgelerde, verginin eksik ya da fazla hesaplanması veya gösterilmesi olarak tanımlanmıştır (VUK, m. 117/2). Vergi miktarında hatadan söz edilebilmesi için, vergilemeye ilişkin işlemlerin eksiksiz ve doğru şekilde yapılması gerekmektedir. Aksi durumda, vergi miktarında hatadan ziyade, vergi incelemesini gerekli kılacak bir vergilendirme olayı ortaya çıkacaktır (Hatipoğlu, 2013: 104). Matraha uygulanacak vergi oranının yanlış tarifeden veya vergi diliminden uygulanması, tevkifat suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmaması, önceki dönem ödenen geçici vergilerin mahsubunun yapılmaması veya ödenmeyenlerin mahsup edilmesi gibi durumlar, diğer vergisel işlem ve olaylar eksiksiz ve doğru olsa da vergi miktarını haksız yere azaltan ya da çoğaltan nedenlerdir.

Miktar hataları genel olarak verginin hesaplanması sırasında, beyanname hazırlanırken ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, vergi miktarında ortaya çıkan hatalar defter, kayıt ve muhasebe süreciyle ilişkisi bulunmayan hatalardır. Ancak, vergi miktarında yapılan hatalar sonucunda hesaplanan vergi, muhasebe kayıtlarına geçirileceğinden dolayı, bu hatalar ortaya çıkarılıp düzeltilmediği takdirde muhasebe kayıtlarının da hatalı gerçekleşmesine sebep olacaktır.

### ***c) Verginin Mükerrer Olması***

Verginin mükerrer olması, aynı vergilendirme dönemi için, aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, m. 117/3). Bu hata türü, yalnızca mükellef aleyhine gerçekleşebilecek niteliktedir (Batı, 2017: 120). Bu tür hatalar genellikle kolayca tespit edilebilen yanlışlıklardan kaynaklanmaktadır (Biniş, 2012: 45). Hatanın düzeltilmesi için vergilendirme döneminin, matrahın ve vergi türüne ilişkin kanunun aynı olması gerekmektedir. Aksi durumda mükerrerlikten söz edilemez (Hatipoğlu, 2013: 106).

Mükerrerlik (tekrarlanma) muhasebe hatalarında da ortaya çıkabilen bir durumdur. Aynı işlemin birden fazla kez deftere kaydedilmesi mükerrer kayıt olup bu kayıtlar muhasebe hatası kapsamındadır (Ece, 1998: 12). Ancak, mükerrer vergi, aynı matrah üzerinden birden fazla vergi hesaplanmasını ifade etmektedir. Mükerrer vergide, matrahın doğru veya hatalı olmasından ziyade, aynı matrah üzerinden aynı verginin ikinci bir kez hesaplanması durumu söz konusudur. Dolayısıyla, muhasebede yapılan tekrarlanma hataları vergi matrahını etkilediğinden matrah hataları kapsamında ele alınmaktadır. Bu hataların düzeltilmesi, mükelleflerin talebi üzerine idare tarafından yapılacak vergi incelemesi raporuna dayanarak düzeltme fişi ile gerçekleştirilir (Hatipoğlu, 2013: 100, 101).

#### **2.4.1.2. Vergilendirme Hataları (VUK, m. 118)**

Vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde yapılan yanlışlıklar şeklinde tanımlanabilecek olan bu hatalar, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olayla ilgili olup, genel olarak idari işlemlerden kaynaklanmaktadır ve hesap hatalarına nazaran hukuki uyumsuzluk konusuna daha yatkın bir niteliktedir (Öncel vd., 2014: 179). VUK, 118'inci maddesinde vergilendirmeye ilişkin hatalar, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere dört başlık altında ele alınmaktadır. Bu tür hatalar genellikle vergi idarelerinin yanlış işlem ve değerlendirmeleri neticesinde ortaya çıkmaktadır (Biniş, 2012: 46). Dolayısıyla, bu tür hataların muhasebe süreciyle, defter, kayıt ve belgelerle bir ilişkisi bulunmamaktadır.

#### ***a) Mükellefin Şahsında Hata***

Şahısta hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasını ifade etmektedir (VUK, m. 118/1). Kişisel vatandaşlık ve kimlik numaralarının çıkmasıyla, uygulamada artık pek görülmeyen bu hatalar, genellikle isim benzerliklerinden dolayı ortaya çıkmaktaydı.

### ***b) Mükellefiyette Hata***

Bu hata türü, vergiye tabi bulunmayan veya muaf tutulan kimselerden vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmaktadır (VUK, m. 118/2). Mükellefiyette ortaya çıkan hata ile mükellefin şahsında ortaya çıkan hata birbiriyle karıştırılabilecek durumdadır (Hatipoğlu, 2013: 112). Mükellefiyette hatada, mükellef sayılmayan kimseden vergi alınması söz konusu iken, şahısta hatada ise vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan kimseden vergi istenmesi veya alınması söz konusudur (Biniş, 2012: 50).

### ***c) Mevzuda Hata***

Mevzuda hata, açık olarak vergi konusuna girmeyen veya istisna edilen unsurlardan vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK, m. 118/3). Burada bahsedilen hata, mükellefin kişiliğinden değil, gelir, servet, kıymet, evrak ve işlemler gibi ekonomik unsurdan ortaya çıkmaktadır (Batı, 2017: 121). Tahsil edilmeyen veya istisna edilen mesken kirası üzerinden gelir vergisi istenmesi, yurtdışına ihraç edilen mallar üzerinden katma değer vergisi alınması, iktisadi olmayan dernek ve vakıf faaliyetlerinden kurumlar vergisi hesaplanması gibi unsurlar mevzuda hataya örnek olarak verilebilir.

### ***d) Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata***

Vergilendirme veya muafiyet döneminin hatalı gösterilmesi sonucu yanlış dönem için vergi ödenmesidir (Şenyüz vd., 2013: 262). Emlak vergisinde geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması, gelirin ilgili yıl dışında yanlış bir zamanda vergilendirilmesi, kıst dönem uygulamasında yapılan hatalar, zamanaşımı konusunda uygulama yanlışlıkları bu hata kapsamında yer alan bazı örneklerdir (Öncel vd., 2014: 180).

## **2.4.2. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması, Düzeltilmesi ve Sonuçları**

Hatalar nitelikleri itibariyle fark edilmesi kolay yanlışlıklardır. Vergilendirme hataları genel olarak mükellef aleyhine olsa da, matrah hataları hem idare hem de mükellef aleyhine gerçekleşebilmektedir. Bu sebeple yapılan hatalar gerek mükellefler ve mali işlerini yürüten muhasebeciler tarafından gerekse vergi idaresi tarafından sonradan farkedilebilmektedir. VUK, sonradan farkedilen ve ortaya çıkarılan hataların niteliklerine göre, doğrudan veya vergi idaresince yapılacak olan incelemeler sonucunda düzeltilebilmesine imkan sağlamaktadır. Hatalar ortaya çıkarılıp düzeltilse de hem idare hem de mükellef açısından gerek iş yükü gerekse vergi uyum maliyetleri açısından bir takım sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

### 2.4.2.1. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkarılması

Türkiye’de vergilendirme kural olarak beyan usulüne dayanmaktadır. Beyan usulü, vergiye tabi tutulacak unsurların en doğru şekilde mükellef tarafından bilinebileceği varsayımına dayanmaktadır. Beyan usulünde, mükelleflerin gerçek vergi ödeme gücüne ve dolayısıyla vergi adaletine ulaşılması hedeflenmektedir (Üstün, 2013: 13- 14). Beyan usulünde ayrıca, vergi bilincinin ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması da amaçlanmaktadır (Özker, 2002: 176). Ancak mükellefler, vergi düzenlemelerine tam hakim olamadıkları, bilgi eksiklikleri, yorumlama yanlışlıkları veya sürekli değişen düzenlemeleri takip edememeleri gibi nedenlerle vergi matrahı tespitinde sıkça hata yapabilmektedirler (Biniş, 2012: 58).

Beyan usulünün uygulanması, vergi idaresinin bu beyanların doğruluğunu kontrol etmeyeceği anlamına gelmemektedir. Aksine, beyan usulü, mükellefler üzerinde kontrol, denetim ve incelemenin var olabildiği sürece uygulanabilmektedir. Denetim ve kontroller beyan usulünün tamamlayıcı bir unsuru özelliğindedir (Üstün, 2013: 16).

Mükelleflerin beyanı üzerine tarh edilen vergiler dışında da, vergi idaresi tarafından özellikle, şahısta, mükellefiyette, verginin konusunda veya döneminde bir takım hatalar meydana gelebilmektedir. Gerek mükellef gerekse idare tarafından yapılan bahse konu vergi hatalarının ortaya çıkarılma yolları ise VUK, 119’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre hatalar, idare tarafından, ilgili memurların hatayı farketmesiyle, üst memurların incelemeleriyle, teftiş sırasında ve vergi incelemeleri esnasında ortaya çıkarılabilir (VUK, m. 119/1-4). İdare dışında, mükelleflerin farketmesi ve müracaatı üzerine de hata ortaya çıkarılabilmektedir (VUK, m. 119/5). VUK, vergi idaresinin yapabileceği yoklama, denetim, inceleme ve aramaları 127-152/A maddeleri kapsamında ele almaktadır. İlgili maddeler kapsamında yoklama<sup>24</sup> ve yoklamanın kapsamı<sup>25</sup>, yoklamaya yetkililer<sup>26</sup>, vergi incelemeleri<sup>27</sup>, incelemeye yetkili olanlar<sup>28</sup> ve arama<sup>29</sup> ayrı ayrı ele alınarak düzenlenmiştir.

---

<sup>24</sup> Mükellefler ve mükellefiyetle ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve mevzuların araştırılması ve tespit edilmesi (VUK, m. 127).

<sup>25</sup> Günlük hasılatların kontrol edilmesi, ödeme kaydedici cihaz kontrolleri, yasal defterlerin fiziki kontrolleri, ticari malların faturalarının kontrolü, bulundurulması zorunlu levhaların kontrolü, ticari taşıtların ve taşıdığı yolcu veya eşyaların kontrolü ve gerekli hallerde taşıtın trafikten alıkonulması veya eşyaların bekletilmesi ve muhafaza edilmesi (VUK, m. 127/a-e).

<sup>26</sup> Vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, ilgili makamlarca yoklamayla görevlendirilenler, vergi inceleme yetkisi bulunanlar (VUK, m. 128).

<sup>27</sup> Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılıp tespit edilmesi ve sağlanmasıdır (VUK, m. 134).

<sup>28</sup> Vergi müfettişleri ve yardımcıları, ilin en büyük mal memuru ve vergi dairesi müdürleri (VUK, m.135).

<sup>29</sup> Bir ihbar veya inceleme neticesinde, mükelleflerin vergi kaçırdığına işaret eden bulguların varlığı halinde, bu mükellef veya ilgili diğer kişiler nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılması (VUK, m. 142).

Hataların, genel olarak vergi idaresi tarafından ortaya çıkarılabileceği belirtilmişse de, en yaygın şekilde mükellefin başvurusu ile ortaya çıktığı görülmektedir (Biniş, 2012: 56). Bunun temel sebebinin beyana dayalı vergilendirme sistemi olduğunu söylemek mümkündür. Bunun dışında, vergi inceleme ve denetim oranlarının düşük olmasının ve önemsiz hataların incelemeyle ortaya çıkarılabilmenin güç olmasının da etkili olduğu düşünülebilir.

#### **2.4.2.2. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**

Vergi hukukunda düzeltme, vergi hatasının idari aşamada çözüm bulmasını sağlayan bir hakttır. Diğer bir ifadeyle düzeltme, yargı yoluna gidilmeksizin hatanın giderilmesi ve gerçek durumun ortaya konulmasıdır (Hatipoğlu, 2013: 128). Hataların düzeltilmesi bakımından kanunda iki yol gösterilmiştir. Buna göre hatalar ya vergi idaresince re'sen ya da mükellefin başvurusu üzerine yine vergi idaresi incelemesi sonucunda düzeltilebilmektedir (Öncel vd., 2014: 182).

##### ***a) Hataların Re'sen Düzeltilmesi***

Hataların re'sen düzeltilmesine ilişkin düzenleme VUK, 121'inci maddesinde yapılmıştır. İlgili maddeye göre, tereddüt edilmeyecek kadar açık ve mutlak vergi hatalarının idarece kendiliğinden düzeltilebileceği hükme bağlanmıştır. Madde hükmünde belirtilen açık ve mutlak hata söylemi ile önemli bir kısıtlayıcı koşul öngörülmektedir (Doğrusöz, 1999: 72). Bu sebeple tartışmaya açık hukuki uyuşmazlıklar (yoruma bağlı uyuşmazlıklar) düzeltme kapsamı dışında kalmaktadır (Biniş, 2012: 62).

Vergi idaresince yapılacak olan re'sen düzeltme mükellefin lehine veya aleyhine gerçekleşebilir (Bilmen, 2010: 86). Düzeltme işlemi mükellefin lehine olması durumunda, yeni veya ilave bir vergi ortaya çıkmayacağından, yapılan işlem onaylı düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edilmesiyle sonuçlandırılır (Doğrusöz, 1999: 73). Aleyhinde re'sen düzeltme işlemi yapılan kimseler, yapılan düzeltme işlemine karşı vergi mahkemesine dava açabilir (VUK, m. 121). Mükellef, aleyhine tarh edilen ek vergi borcuna karşı, dava açma süresi içinde mahkemeye başvuru yapmazsa, vergi borcu düzeltme işlemine ilişkin ihbarnamenin mükellefe tebliğ tarihini takip eden bir ay sonunda tahakkuk eder. Dava açılması halinde ise, verginin tahakkuku mahkemenin vereceği karara kadar ertelenir (Doğrusöz, 1999: 74).

Muhasebe hataları açısından bakıldığında, bu tür hatalar, tereddüte yer olmayacak kadar açık ve kesin olsa dahi, muhasebe defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi neticesinde ortaya çıkarılabilir. Vergi idaresinin bu hataları doğrudan farketmesi ve re'sen düzeltilmesi, kendiliğinden yapacağı teftiş, inceleme ve denetimlerle imkan bulabilir (Hatipoğlu, 2013: 255).

### ***b) Mükelleflerin Talebi Üzerine Hataların Düzeltilmesi***

Mükellefler, farkettileri hataların düzeltilmesi için vergi dairesine yazılı olarak başvuru yapabilir (VUK, m. 122). Vergi idaresinin düzeltmeye yetkili makamı, düzeltme başvuru talebini inceler ve yerinde görmesi halinde düzeltme işlemini gerçekleştirir. Bu şekilde yapılan düzeltme işlemi ile mevcut hatalar yargı yoluna gidilmeksizin çözümlenmiş olur. Düzeltmeyi gerektiren bir durumun olmadığına dair kanaat getirilirse keyfiyet talepte bulunan mükellefe yazılı olarak bildirir (VUK, m. 123). Bu durumda mükellef yargı yoluna başvurabilir. Dava açma süresinin geçmesinden dolayı, yaptıkları düzeltme talebi reddedilen mükellefler, şikayet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuru yapabilir (VUK, m. 124). Mükellefler, bakanlıkça düzeltme isteminin reddedilmesi durumunda yine yargı yoluna gidebilir.

Muhasebe düzensizlikleri açısından bakıldığında, genel olarak matrah hataları şeklinde ortaya çıkan muhasebe hataları, büyük oranda mükellefler veya muhasebe işlerini yürüten meslek mensupları tarafından farkedilmektedir. Bu tür hatalar hesaplanan vergi miktarı açısından mükellefin lehine (az vergi hesaplanması) veya aleyhine gerçekleşebilmektedir. Bu tür hataların düzeltilebilmesi için mükellefin VUK, 122'nci maddesine göre vergi idaresine yazılı olarak talepte bulunması gerekir. Yapılan bu talep üzerine, vergi idaresinin, hatanın ortaya çıkarılmasına yönelik vergi incelemesi başlatması gerekmektedir. Ancak, yapılacak olan inceleme yalnızca hatanın belirtilen kaynağına ilişkin belge ve kayıtlarda değil, genel hukuki sorunlara ilişkin olmak üzere (Hatipoğlu, 2013: 100) tüm belge ve kayıtları kapsayacak şekilde yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle incelemede ayrıntılı ve derinlemesine bir araştırma faaliyeti yürütülmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 181). Özellikle idare aleyhine meydana gelen muhasebe hatalarında vergi ziyayı ortaya çıktığından, vergi idaresinin, hem hatanın düzeltilmesi hem de vergi ziyayı cezasının hata üzerine tesisi için kasıt unsurunun olmadığına kanaat getirmesi gerekmektedir. Aksi halde durum muhasebe hileleri kapsamında değerlendirilebilmekte, idari cezaların yanı sıra adli cezalar da doğurabilmektedir. Hesaplanan vergi miktarı açısından, vergi idaresi lehine ortaya çıkan muhasebe hatalarının düzeltilmesi de inceleme sonucunda yapılabilmektedir. Bu nedenle mükellefin, lehinde veya aleyhinde ortaya çıkabilecek hataların düzeltilmesi için talepte bulunması halinde defter, kayıt ve belgeleri her durumda incelemeye tabi tutulacaktır.

Uygulamada, muhasebe hatalarının düzeltilmesine yönelik yapılacak bir başvuruda, ilgili defter, kayıt ve belgelerin tümüyle incelemeye tabi tutulacağını bilen mükellefler ve meslek mensupları, incelemeye bağlı muhtemel olumsuz sonuçların yarattığı tedirginlikten dolayı, tüm muhasebe işlemlerine güvenseler dahi, önemli kayıpları olmadığı müddetçe

düzeltilme talebinde bulunmak istemezler. Nitekim, defter ve belgelerin bütününe yapılacak olan inceleme sonucunda, kendilerinin de farkedemedikleri hataların ortaya çıkma ihtimali de bulunmaktadır. Hatta, bu çekince ve tedirginliklerini teyit edebilecek bir durum, sıkça çıkarılan vergi ve matrah artırımlarına yapılan yüksek oranda başvurular gösterilebilir. Genellikle geriye dönük beş yıllık dönemler itibariyle çıkarılan vergi ve matrah artırımlarına başvuruda bulunanlar, artırıma konu vergiler itibariyle vergi incelemesine tabi tutulmamaktadırlar. Bu şekilde çıkarılan matrah ve vergi artırımlarına, 2011 yılında<sup>30</sup> 376.000 mükellef, 2016 yılında<sup>31</sup> 764.000 mükellef (memurlar.net, 2016) ve 2017 yılında<sup>32</sup> 721.500 mükellef (netgazete.com, 2017) başvuru yapmıştır<sup>33</sup>.

### **2.4.2.3. Vergi Hatalarının Sonuçları**

Vergi idaresinden veya mükelleften kaynaklı olması farketmeksizin hatalar verginin eksik, fazla ya da yersiz hesaplanmasına veya hiç hesaplanmamasına sebep olmaktadır. Hataların farkedilip ortaya çıkarılmasından sonra ilgili makamlarca yapılacak incelemeler sonucunda gerekli düzeltme işlemleri yapılır. Yapılan hata sonucunda eksik hesaplanan veya hiç alınmayan vergiler tarh edilir ve tahakkuku gerçekleştirilir. Yapılan hata sonucunda yersiz veya fazla tahakkuk ettirilen vergilere terkin veya düzeltme, fazla alınan vergilere ise iade (veya diğer vergi borçlarına mahsup) işlemi gerçekleştirilir. İdare tarafından yapılacak bu düzeltme işlemlerinin dışında, gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından hataların bir takım sonuçları bulunmaktadır. Bahsedilen bu sonuçları genel olarak, ilave iş yükü, muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi, vergi uyum maliyetlerinin artması ve vergi ziyayı sıralamak mümkündür.

#### ***a) İlave İş Yükü***

Vergi hataları vergilendirmeye ilişkin hangi aşamada ortaya çıkarsa çıksın, bu hatanın düzeltilmesine ilişkin işlemler belirli bir süre almaktadır. Bu süreçte gerek ilgili vergi dairesi personeli gerekse düzeltmeye yetkili diğer çalışanlar için ek bir iş yükü ortaya çıkmaktadır

---

<sup>30</sup> 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. 27857 mükerrer sayılı Resmi Gazete.

<sup>31</sup> 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun. 29806 sayılı Resmi Gazete.

<sup>32</sup> 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. 30078 sayılı Resmi Gazete.

<sup>33</sup> Vergi ve matrah artırımını 2018 yılında da çıkarmıştır. 30425 sayılı Resmi Gazete ile çıkarılan “7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” kapsamında, matrah ve vergi artırımına başvuru yapanların sayısına ulaşamamıştır.

(Biniş, 2012: 147). Vergi incelemesi, takdir komisyonu kurulması, inceleme raporlarının hazırlanması, ilave vergi tarhi, iade ve mahsup işlemleri, sayılabilecek iş yüklerinden bir kaçıdır.

Hatanın düzeltilmesinde idarenin yanı sıra mükelleflere de iş yükü çıkmaktadır. Düzeltme veya pişmanlık talepli olanlarda dahil olmak üzere ek beyannamelerin düzenlenmesi, mahsup veya iade taleplerinin yapılması, bunların kanuni süreler içinde takip edilmesi ve ayrıca muhasebeye bağlı ortaya çıkan hatalarla ilgili gerekli muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların düzeltilmesi mükellefler açısından oldukça zaman alıcı iş yükleridir. Ayrıca, hukuki uyumsuzluk niteliğindeki yoruma bağlı hatalar için mükellefin dava yoluna gitmesi ile yargılama süreci başlamakta ve bu durum hem mükellef hem idare açısından oldukça zahmetli ve zaman alıcı bir iş yüküne dönüşmektedir.

### ***b) Muhasebe Kayıtlarının Düzeltilmesi***

Muhasebede yapılan hatalar matrah farklarının ortaya çıkmasına sebep olmakta ve verginin yanlış hesaplanması sonucunu doğurmaktadır. Vergi hatalarının farkedilip düzeltilmesiyle birlikte ortaya çıkan değişikliklerin muhasebe kayıtlarına da yansıtılması gerekmektedir (Biniş, 2012: 154) .

VUK, muhasebeden kaynaklanan hataların yalnızca finansal tablo açıklamaları ve dipnotlarıyla düzeltilemeyeceğini belirtmektedir. Düzeltmeler muhasebe kayıtları aracılığı ile yapılarak finansal tablolara yansıtılır (Demir, 2006: 7). Yasal defterlerde yapılacak düzeltme işlemlerinin uygulama şekli VUK'ta düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre yevmiye defterinde yapılacak bir değişiklik muhasebe esaslarına göre düzeltme kayıtları yardımıyla düzeltilir. Diğer defterlerde kayıt ve rakamlara ilişkin düzeltmeler ise, hatalı kaydın okunmasına engel olmayacak şekilde üzeri çizilerek, üzeri çizilen kaydın üstüne, altına veya yan kısımlarına, doğrusunu yazmak suretiyle yapılır (VUK, m. 217). Ancak Vergi Usul Kanunu'nda geçmiş yıllara ilişkin hataların ve bu hataların etkilerinin nasıl düzeltileceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Muhasebe standart ve kurallarına göre hatanın düzeltilmesi ise hatanın farkedilme zamanına göre değişiklik göstermektedir. Buna göre, hataların düzeltilmesinde geriye dönük uygulama, cari uygulama ve geleceğe yönelik uygulama olmak üzere üç yöntem bulunmaktadır (Kieso vd., 2007: 1153) Bir hata cari dönem finansal tabloları onaylanmadan önce farkedilirse cari dönemde, sonraki dönemlerde fark edilirse geriye doğru düzeltilmelidir (TMS 8, m. 41). Geriye dönük düzeltme işleminde hata, ortaya çıktığı dönemde karşılaştırmalı tutarların

yeniden düzenlenmesi veya sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilir (TMS 8, m. 42). Bir hatanın tüm önceki dönemlere uygulanmasının kümülatif etkisinin belirlenmesi mümkün değilse, mümkün olan en erken tarihten başlamak suretiyle karşılaştırmalı bilgiler ileriye dönük olarak yeniden düzenlenir (TMS 8, m. 45).

### ***c) Vergi Uyum Maliyetinin Artması***

Vergi uyumu, mükelleflerin vergiyle ilgili düzenlemelere uygun hareket etmeleri anlamına gelmektedir (James ve Alley, 2002: 32). Mükellefler vergi uyumu için hali hazırda emek, zaman, personel çalıştırma, profesyonel danışmanlık alma, yazılım, donanım gibi bir takım ekonomik maliyetlerin yanısıra, sinir, stres, kaygı gibi psikolojik maliyetlere de katlanmaktadır (Evans, 2001: 5). Mükellef açısından bakıldığında, ortaya çıkan bir hata sonrasında, gerek bu hataların düzeltilmesi sürecinde gerekse vergi kaybı gibi durumlarda hesaplanacak ve uygulanacak ilave vergiler, vergi cezaları ve gecikme faizleri sebebiyle, vergi uyum maliyetlerinin daha da artması kaçınılmaz olacaktır.

Mükellefler dışında vergi idaresi de vergi uyumunda bir takım maliyetlere katlanmaktadır. Verginin belirlenmesi ve toplanması aşamalarında katlanılan her türlü maliyetler idari maliyetlerdir. Bu maliyetler, mevcut çalışan ve emekli olmuş personel maaşları, bina, taşıt ve donanım gibi fiziki maliyetler, yazılım, seyahat, konaklama gibi hizmet maliyetlerinden vb. diğer maliyetlerden oluşmaktadır (Allers, 1994: 19). Rutin vergilendirme sürecinde ortaya çıkan maliyetlerin yanı sıra, inceleme ve denetim faaliyetleri kapsamında ortaya çıkan maliyetler de idari maliyetler kapsamındadır. Vergi idaresi açısından bakıldığında, gerek hataların ortaya çıkarılması gerekse ortaya çıkan hataların düzeltilmesi sürecinde ilave iş gücünün yanı sıra idari maliyetlerde de önemli bir artış gerçekleşmektedir.

### ***d) Vergi Kaybının Ortaya Çıkması***

Vergi kaybı, idare açısından vergi hatalarının en önemli sonuçlarından biridir. Vergi idaresi, vergilemede yapılan hatalardan dolayı vergiyi tam, doğru ya da zamanında elde edememekte ve temel gelir kaynağında kayıplar yaşamaktadır. Vergi kaybı olarak da adlandırılan vergi ziyayı, mükelleften kaynaklanan sebeplerle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi (VUK, m. 341) sonucunda ortaya çıkmaktadır. Vergiler, hata sebebiyle eksik veya fazla hesaplanabilmekte ancak, vergi ziyayından

bahsedilebilmesi için verginin eksik hesaplanması gerekmektedir. Vergi ziyayı sonucunda eksik hesaplanan vergi, idare tarafından tarh ve tahakkuk ettirilir.

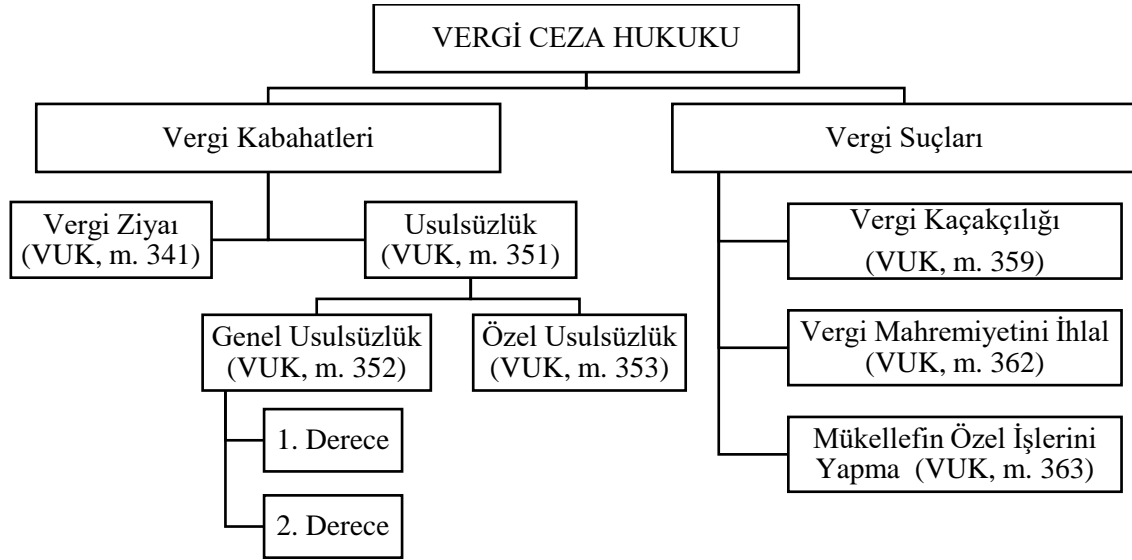
İkmal edilen verginin yanı sıra, vergi kaybına mükellefin hatasından dolayı sebebiyet verilmesi (vergi ziyayı) durumunda idare tarafından mükellefe bir takım cezalar da öngörülmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ve düzeltmenin doğuracağı sonuçlar bakımından en karmaşık süreç, vergi ziyayı cezası olarak ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, vergi ziyayı hata sonucunda ortaya çıkabileceği gibi kasıt unsuru içeren bir takım hile ve usulsüz fiillerle de ortaya çıkabilmektedir. Bu sebeple hata sonucu ortaya çıkan vergi kayıplarına uygulanacak olan vergi ziyayı cezalarıyla, hile ve usulsüzlük sonucunda ortaya çıkan vergi kayıplarına uygulanacak cezalar farklılık göstermektedir.

Muhasebe düzensizlikleri açısından bakıldığında vergi kaybı, muhasebe hatalarının yanı sıra muhasebe hilelerinden de kaynaklanan önemli bir sonuçtur. Çalışmanın devamında muhasebeden kaynaklanan vergi ziyayı ayrıntılı şekilde incelenecek ve muhasebe hata ve hileleri kapsamında değerlendirilecektir.

## **2.5. VUK Kapsamında Yapılan Düzenlemelere Yönelik Aykırılıklar**

Muhasebe düzensizliklerinin ve özellikle hilenin, vergi açısından en temel sonucu vergi kaybıdır. Hata, sonucu önceden bilinmeyen bir durum olduğundan olası vergi kaybının yanında, verginin fazla hesaplanması veya ödenmesi şeklinde de ortaya çıkabilmektedir. VUK kapsamında muhasebe uygulamalarına yönelik aykırılıklarda da daima vergi kaybının ortaya çıkması gibi bir durum söz konusu bulunmamaktadır. Nitekim, belge düzenine uymama, defter ve belgeleri belirlenen kurallar çerçevesinde muhafaza ve ibraz etmeme gibi, vergi matrahına ve verginin tutarına etkisi olmadan ortaya çıkabilecek bazı aykırılıklar da söz konusu olabilmektedir.

VUK, vergiye yönelik ortaya çıkabilecek aykırılıkları “ceza hükümleri” başlıklı dördüncü kitabında ele almaktadır. Ceza hükümleri, ceza hukukunun alanına girmekte olup, vergi hukukunun suç ve cezalarla ilgili alt dalına vergi ceza hukuku adı verilmektedir. Ceza hukuku açısından kanuna aykırılıkların bir kısmı ağır ihlal sayılırken bir kısmı ise hafif ihlal sayılmaktadır. Hafif ihlaller kabahat, ağır ihlaller ise suç olarak nitelendirilmektedir (Şenyüz vd., 2013: 223). VUK’ta, kabahat ve suçlara ilişkin hükümler birlikte yer aldığından, hem kabahat hukuku hem de suç hukukunun birleştiği bir noktada yer almaktadır.



**Şekil 2.3.** Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Vergi Kabahat ve Suçları

**Kaynak:** (Şenyüz vd., 2013: 225)'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Şekil 2.3.'de görüleceği üzere vergi ceza hukuku kapsamında, vergi uygulamalarına yönelik aykırılıklar, vergi kabahatleri ve suçları olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Vergi kabahatleri, vergi ödevlerinin ihlalini içeren ve ortaya çıkması durumunda idari para cezası veya diğer idari tedbirlerle cezalandırılan hafif nitelikli fiillerdir. Vergi suçları da vergi düzenlemelerine aykırı hareketler içermekte ancak fiilin ağırlığı nedeniyle adli cezalar ile de cezalandırılmaktadır (Şenyüz, 2017: 349). VUK kapsamında bakıldığında, kanuna aykırılıklarla ilgili kabahat ve suç diye doğrudan bir ayrım yapılmadığı görülmektedir. Bu bakımdan, vergi düzenlemelerine karşı ortaya çıkan ihlalleri, ihlal neticesinde hükmolunan idari veya adli cezaları dikkate alarak, mali nitelikteki suçlar ve ceza hukuku alanına giren suçlar (Öncel vd., 2014: 210) olarak ayırmanın daha doğru olabileceği söylenebilir.

Muhasebe hata ve hilelerini, kasıt unsurunun belirsizliği nedeniyle birbirinden ayırmak zordur. Bu açıdan bakıldığında, vergi suçlarında idari ve adli cezalar dikkate alınarak yapılacak olan ikili bir ayrım, VUK kapsamında, muhasebe hata ve hile ayrımının daha anlaşılabilir bir şekilde yapılabilmesine yardımcı olabilir. Bu bakımdan vergi kabahatlerinin hem muhasebe hatası hem de muhasebe hilesi sonucunda ortaya çıkabileceği söylenebilir. Ancak, vergi suçlarının kasten yapılan eylemlere bağlı olarak ortaya çıktığı varsayımıyla, muhasebe hilelerinin vergi suçu doğurduğunu söylemek mümkündür.

Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus, vergi açısından muhasebe hata ve hilelerinden bahsedilebilmesi için, muhasebeleştirme süreci kapsamında yer alan bir eylemin varlığının gerektiğidir. Muhasebeleştirme süreci kaydetme, sınıflandırma, özetleme, raporlama,

analiz ve yorumlamayı içeren bir döngü olduğuna göre, vergi kapsamında hata ve hilelerin de bu döngü içerisinde yer alan işlevlerin yerine getirilmesi aşamalarında ortaya çıkması gerekmektedir.

Bu bağlamda çalışmanın devamında, VUK'un vergi aykırılıklarına ilişkin düzenlemeleri, ilgili madde hükümlerinde belirtilen fiiller ayrı ayrı ele alınarak, kabahat ve suç ayrımı çerçevesinde, muhasebe hata ve hileleri kapsamında incelenecektir.

## **2.6. Kabahatler Kapsamında Vergi Suçları ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi**

VUK'ta düzenlenmiş bulunan bazı hükümlere karşı aykırılıkların yaptırımını, yalnızca parasal tutar olarak, idare tarafından gerçekleştirilir. Kabahatler kapsamına giren ve mali nitelikte olan bu suçlar, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarıyla cezalandırılmaktadır (VUK, m. 331).

### **2.6.1. Vergi Ziyayı ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi**

#### **2.6.1.1. Vergi Ziyayı**

Vergi ziyayı, VUK, dördüncü kitabı, birinci kısmında “vergi ziyayı” başlıklı 341'inci madde kapsamında düzenlenmiştir. Vergi ziyayı, mükellefin veya vergi sorumlusunun vergi ödevlerini<sup>34</sup> yerine getirmedeki eksiklikleri sebebiyle, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir (VUK, m. 341/I). Vergi idaresinden kaynaklanan hatalar sebebiyle de vergi kayıpları ortaya çıkabilmektedir. Ancak, vergi ziyayında dikkat edilmesi gereken husus, vergi kaybına mükellefin sorumluluğunda olan ödevlerdeki aykırılıklar neticesinde sebep olunmasıdır. Vergi ziyayının tanımında, şahsi, medeni haller ve aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar veya diğer farklı şekillerle verginin eksik tahakkuku ve haksız olarak iadesine sebebiyet verilmesi de, vergi ziyayı olarak nitelendirilmektedir (VUK, m. 341/II).

#### **2.6.1.2. Vergi Ziyayı Cezası**

Vergi ziyayına ilişkin cezalar VUK, dördüncü kitabı, ikinci kısım birinci bölümünde, “vergi ziyayı cezası” başlıklı 344'üncü maddesi kapsamında ele alınmaktadır. Vergi ziyayına sebep olan fiiller, bu fiiller karşılığında öngörülen cezalar bakımından, ağır nitelikteki fiiller (VUK, m. 359) ve hafif nitelikteki fiiller (VUK, m. 344/III) olmak üzere ikiye ayrılmakta ve fiillerin hareket unsurları tek tek sayılarak ele alınmaktadır. Kanunda açıkça sayılan bu fiiller

---

<sup>34</sup> Mükelleflerin, bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenine uyma, muhafaza ve ibraz, değerlendirme ve amortisman gibi vergisel ödevleri, VUK ikinci ve üçüncü kitabında (VUK, m.153-330) ele alınmaktadır.

dışında<sup>35</sup>, vergi ziyana sebep olan diğer fiilleri, serbest hareketli olmak üzere orta nitelikteki fiiller şeklinde sınıflandırmak mümkündür (Şenyüz, 2017: 116).

Vergi ziyayı suçunun cezası, kayba uğratılan verginin mükellef veya vergi sorumlusundan ayrıca alınmasına ilaveten (Öncel vd., 2014: 211) kayba uğratılan verginin bir katı olarak uygulanmakta (VUK, m. 344/I) olsa da, fiilin ağırlık derecesine göre farklı cezalar da öngörülmektedir. Ayrıca, ortaya çıkan haksız durumların giderilmesi durumunda dahi ceza uygulamasına mani olunmayacağı madde hükmüne bağlanmıştır (VUK, m. 341/III).

#### ***a) Vergi Ziyana Sebep Olan Ağır Nitelikli Fiiller ve Cezası***

Vergi ziyana sebep olan bu hareketler VUK, 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Ağır nitelikli fiiller kasıt unsuru içermektedir. Temel amacı vergi kaçırmak olup hile kapsamında ele alınmaktadır (Şenyüz, 2017: 90). Bu tür fiillerin cezası ziyaa uğratılan verginin üç katı kadardır (VUK, m. 344/II). İdari para cezasının yanı sıra çeşitli sürelerde hürriyeti bağlayıcı adli cezalar da öngörülmektedir (VUK m. 359). Bu sebeple, ağır nitelikli fiiller ceza hukuku alanına girmektedir. Ceza hukuku alanına giren ve muhasebe hilelerini ilgilendiren bu fiiller çalışmanın devamında ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

#### ***b) Vergi Ziyana Sebep Olan Hafif Nitelikli Fiiller ve Cezası***

Vergi ziyana sebep olan hafif nitelikteki fiillerin, vergi ziyasının hafifletici hali olduğu söylenebilir (Şenyüz, 2017: 114). Kanun koyucu belirli koşulların sağlanması halinde, vergi ziyayı cezasının yüzde elli oranında uygulanmasını öngörmektedir (Torunoğlu, 2010: 493). Buna göre herhangi bir vergi inceleme işlemine başlamadan veya takdir komisyonu sevk işlemi gerçekleşmeden önce, beyanname verme son tarihi geçmiş olsa dahi, bu tarihten sonra verilen beyannamelerde vergi ziyayı ortaya çıkmışsa, kayba uğratılan vergi miktarının yarısı vergi ziyayı cezası olarak uygulanmaktadır (VUK, m. 344/III). Burada hafifletici sebep kapsamında iyi niyetli vergi mükelleflerinin korunmak istendiği görülmektedir. Nitekim, kanuni süresi içerisinde verilmesiyle birlikte eksik tahakkuk ettirilen vergilerin tamamlanması maksadıyla mükellefin kendi isteğiyle ek beyanname vermesi ve kanuni süresinde verilen beyanname ile haksız yere iade edilen verginin düzeltilmesi amacıyla verdiği beyannameler için de vergi ziyayı cezası yüzde elli olarak uygulanmaktadır (Pehlivan, 2018: 103).

VUK, 371'inci maddesine istinaden pişmanlık talebiyle verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve pişmanlık zammının süresi içerisinde ödenmemesiyle madde

---

<sup>35</sup> VUK, m. 341/II. paragrafında "...veya sair suretlerle..." demek suretiyle kanunda sayılan fiiller dışında da vergi ziyana sebebiyet verilebileceğini belirtmektedir.

hükmünün ihlal edilmesi halinde, beyannamenin mükellef tarafından kendi isteği ile verilen beyanname olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bunların dışında, diğer bir hafifletici unsur ve indirimli ceza uygulaması, izaha davet sonucu verilen beyannameler olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK, 370'inci maddesine istinaden idarece izaha davet kapsamında verilen beyannameler veya düzeltmeler sonucunda hesaplanan gecikme zammı ve ziyaa uğratılan verginin yüzde yirmisi vergi ziyayı cezası olarak uygulanmaktadır (Şenyüz, 2017: 114-115).

### ***c) Vergi Ziyayına Sebep Olan Orta Nitelikli Fiiller ve Cezası***

Vergi ziyayına sebep olan orta nitelikli hareketlerin neler olduğuna dair kanunda açık bir ifade bulunmamaktadır. Ancak, VUK'ta vergi ziyayının ağır nitelikli halleri (VUK, m. 359) ve hafifletici halleri (VUK, m. 344/III, 370/2, 371) açıkça belirlenmiş bulunmaktadır. Buradan hareketle, açıkça belirtilen bu fiiller dışındaki hareketlerin orta nitelikli fiiller olduğu söylenebilir. Nitekim, VUK'un vergi ziyayını tanımladığı 341/II'inci maddesinde, "sair suretlerle" şeklinde yapılan tanımlama ile vergi ziyayının birçok biçimde ortaya çıkabilecek serbest hareketler olduğu öngörülmüştür. Burada fiillerin tek tek belirlenmesi yerine, hareket sonucu ortaya çıkacak olan vergi ziyayı dikkate alınmıştır (Şenyüz, 2017: 115).

Beyannamenin hiç verilmemesi, süresinde verilmesiyle birlikte eksik matrah bildirilmesi, kayıt hataları, değerlendirme hataları, indirimlerin fazla gösterilmesi, vergi matrahının gösterilmemesi, verginin yanlış hesaplanması, aile durumu hakkında yanlış bilgi verilmesi gibi gösterilebilecek daha birçok örnek orta nitelikli fiiller olarak değerlendirilmektedir. Orta nitelikli fiiller ile vergi ziyayına sebep olunması durumunda kayba uğratılan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilmektedir (VUK, m. 344/I).

### **2.6.1.3. Vergi Ziyayı ve Cezasının Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi**

Vergi ziyayı, kasıtlı olarak ya da kasıt unsuru olmadan meydana gelebilmektedir. Muhasebe düzensizlikleri açısından değerlendirildiğinde vergi ziyayı, muhasebe hata ve hile kapsamına giren fiillerin sonuçlarını birlikte barındırmaktadır. Muhasebe hataları açısından bakıldığında, kasıt unsuru olmadan gerçekleşen matematiksel hataların, rakam hatalarının, hesap hatalarının, borç ve alacak taraflarının karıştırılmasının, nakil ve devir hatalarının, unutulma veya tekrarlanma gibi kayıt hatalarının, vergi ziyayı kabahati kapsamına girdiğini söylemek mümkündür.

Vergi ziyayı cezası açısından bakıldığında, muhasebe defter, kayıt ve belgelerinde, idare açısından vergi kaybına sebep olacak her türlü yanlışlık vergi ziyayı cezasını gerektirmektedir. Ancak, yine dikkat edilmesi gereken husus, bu yanlışlıkların kasıt unsuru olmadan

gerçekleşmesidir. Aksi takdirde bu hareketler ağır nitelikli fiiller kapsamına girer ve ceza hukuku kapsamında değerlendirilir. Muhasebe hatalarıyla meydana gelen orta nitelikli fiiller, mükellefin hafifletici hallerden yararlanması sonucu hafif nitelikli vergi ziyayı fiilleri kapsamına girmektedir.

Vergi ziyayının neticesi daima idare açısından vergi kaybının ortaya çıkmasıdır. Vergi ziyayı cezasından söz edilebilmesi için de, ağırlığı ne olursa olsun, her fiilin vergi ziyayına sebep olması gerekmektedir. Nitekim, vergi ziyayının ortaya çıkmasında kasıt unsuru aranmaz. Kasıt, suçun manevi unsurunu oluşturmakta ve bu unsur vergi ziyayının ortaya çıkmasında değil cezalandırılmasında dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, vergi ziyayının ortaya çıkması bakımından istenmeden yapılan muhasebe hatalarının niteliğinin aranmasının bir anlamı kalmamaktadır. Sonuç olarak, muhasebe hatalarından kaynaklanan bir vergi kaybının cezası, manevi unsurdan dolayı kayba uğratılan verginin bir katı, hafifletici hallerden yararlanılması halinde ise yüzde elli oranında uygulanmaktadır.

### **2.6.2. Usulsüzlükler ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi**

Usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin düzenlemelerine uyulmaması durumunu ifade etmektedir (VUK, m. 351). Ceza hukukunda hareket, kanunun suç saydığı bir sonuca sebep olan fiiller olarak anlaşılmaktadır (Mutluer, 1979: 142). Usulsüzlükte, vergi kaybının varlığından ziyade hareketin varlığına bakılmaktadır. Vergi kaybının ortaya çıkabileceği bir tehlike yarattığı gerekçesiyle, hareketin varlığı, kabahatin oluşması için yeterli görülmektedir (Şenyüz vd. 2013: 231).

Usulsüzlükler ağırlıklarına göre, birinci derece usulsüzlük, ikinci derece usulsüzlük ve özel usulsüzlük olarak sınıflandırılmaktadır. Usulsüzlüklerde cezalar, birinci ve ikinci derece usulsüzlükler için maktu, özel usulsüzlüklerde ise bazı hareketler için nispi bazı hareketler içinse maktu para cezaları olarak düzenlenmiştir (VUK, m. 353). Usulsüzlükler, kanunda belirtilen derecelerine ve kanuna ekli cetvele göre her yıl güncellenen miktar üzerinden cezalandırılmaktadır. Ancak, usulsüzlüğün re'sen takdir edilmesi durumunda kanuna ekli cetvele yazılı cezalar iki kat olarak uygulanmaktadır (VUK, m. 352).

Usulsüzlükler, şekil ve usul aykırılıkları olması nedeniyle nitel özellik taşımaktadır. Muhasebe literatüründe vergisel usulsüzlükler muhasebe hataları kapsamında değerlendirilmemektedir. Zira, şekil ve usule aykırı fiillerin doğrudan muhasebe defter ve kayıtlarıyla ilişkisi bulunmamaktadır. Önceden belirtildiği üzere usulsüzlük, vergi kaybını ortaya çıkarabilecek tehlikeli hareketler olarak görülmektedir. Bu sebeple, usulsüzlük fiillerinin

vergi kayıplarına sebep olabilecek fiiller olarak değerlendirilmesi ve bu kapsamda muhasebe hata ve hileleri ile ilişkilendirilmesi daha doğru olacaktır.

### 2.6.2.1. Birinci Derece Usulsüzlük ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi

VUK 352. madde hükmünde, birinci derece usulsüzlük kapsamında sayılan dokuz farklı fiil bulunmaktadır. Aşağıda sırasıyla verilen bu usulsüz hareketler genel olarak mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından gerçekleştirilebilir niteliktedir.

**Tablo 2.1.** Birinci Derece Usulsüzlükler ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi

Sıra No	Birinci Derece Usulsüzlük Fiilleri	Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi
1	Vergi ve harçlara ilişkin beyannamelerin süresinde verilmemesi.	Yok
2	Tutulması zorunlu defterlerin herhangi birinin tutulmamış olması.	Yok
3	Defter kayıtlarının ve kayıtlara dayanak olan belgelerin vergi incelemelerini imkansız kılacak şekilde eksik, usulsüz ve karmaşık olması.	Var
4	Çiftçilerin, ekim sayım beyanında bulunulmasına dair muhtarlıkça yapılan çağrıya uymaması.	Yok
5	Defter kayıt nizamına uyulmaması.	Var
6	İşe başlama bildirimlerinin zamanında yapılmaması.	Yok
7	Tasdiki zorunlu defterlerin süresi içinde onay yaptırılmaması.	Yok
8	Diğer ücret gelirlerindeki verginin, tarh zamanı geçmesine rağmen tarh ettirilmemesi.	Yok
9	Veraset ve inkikal vergisine ilişkin beyannamenin ikinci on beş günlük ek süre içinde verilmesi.	Yok

Tablo 2.1. incelendiğinde sayılan usulsüz hareketlerin yalnızca ikisinin, muhasebe hatalarıyla ilişkisi olabileceği görülmektedir. Bunlardan ilki, defter kayıt ve belgelerin incelemeye imkan vermeyecek şekilde eksik, usulsüz ve karmaşık olmasıdır. Bunlar hem kayıt sisteminde hem de defterler üzerinde yapılabilecek fiiller olarak düzenlenmiştir. Örnek olarak, belgelerin tarih sırasına uyulmaksızın karmaşık bir şekilde defterlere kaydedilmesi verilebilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, defterlerin incelenmesine engel olacak biçimde düzensizliklerin olmasıdır. İncelemeye engel teşkil etmeyen küçük hatalar kabahat olarak değerlendirilmemektedir.

Muhasebe hatalarıyla ilişkili olan ikincisi fiil ise defter kayıt nizamına uyulmamasıdır. Kayıt nizamına ilişkin, defterlerin Türkçe yazılma zorunluluğu, kayıt zamanı, kayıt ortamı, yanlışların düzeltilmesi, kullanılacak para birimi vb. hükümler VUK, 215-219'uncu maddeleri kapsamında ayrıntılı şekilde belirlenmiştir. Sayılan bu hükümlere uygunsuz hareketler şekle ve usule ilişkin aykırılıklar içermektedir. Bu fiillerin kabahat sayılması için vergi kaybının ortaya çıkma şartı bulunmamaktadır. Örneğin hesap kalanlarına etkisi olmayan ve finansal sonuçları etkilemeyen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumsuzluklar, usul aykırılıklarıdır.

Vergi kaybına sebep olmaz. Ancak, sıkça yapılması başka düzensizliklerin belirtisi olabilir (Gürbüz, 1990: 62-63).

Usulsüz fiillerin birinci sırasında sayılan vergi ve harçlara ilişkin beyannamelerin süresinde verilmemesi, muhasebeye ilişkin bir hata gibi görünse de, bu fiil bir süre ihlali olup literatürde sayılan muhasebe hataları içerisinde bulunmamaktadır. İkinci sırada sayılan zorunlu defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması muhasebeyle ilişkili hareketlerden olabileceği düşünülebilir. Nitekim, yasal defterlerin tutulmamış olması bir suistimal olma olasılığını akla getirebilmektedir. Ancak, muhasebe düzensizlikleri defter, kayıt ve belgelerde meydana geldiğinden, tutulmayan defterleri muhasebe hatalarıyla ilişkilendirmek veya tutulmayan bir defterde muhasebe hatası aramak anlamlı olmayacaktır.

### 2.6.2.2. İkinci Derece Usulsüzlük ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi

VUK, 352'nci madde hükmünde, ikinci derece usulsüzlük kapsamında sayılan yedi farklı fiil bulunmaktadır. Aşağıda sırasıyla verilen bu usulsüz hareketler birinci derece usulsüzlüklere göre daha hafif nitelikte fiillerdir. Bu fiillerin de genel olarak mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından gerçekleştirilebilir nitelikte olduğu görülmektedir.

**Tablo 2.2.** İkinci Derece Usulsüzlükler ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi

Sıra No	İkinci Derece Usulsüzlük Fiilleri	Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi
1	Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin kanunda belirtilen ek süreler içinde verilmiş olması.	Yok
2	Ekim sayım beyanlarının kanunda belirtilen süre içinde veya doğru olarak yapılmaması.	Yok
3	İşe başlama dışında kalan diğer vergisel bildirimlerin zamanında yapılmaması.	Yok
4	Vergi karnesinin belirtilen süre sonundan başlayarak on beş gün içinde alınmamış olması.	Yok
5	Tasdiki zorunlu defterlerin, kanuni süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yapılması.	Yok
6	Beyanname, bildirim ve vesikalarda şekil ve içerikle ilgili diğer şartlara uyulmaması.	Var
7	Hesap ve işlemlerin doğruluk ve açıklığını bozmamak kaydıyla bazı vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.	Yok

Tablo 2.2. incelendiğinde, sayılan usulsüz hareketlerden yalnızca altıncı sırada belirtilen, beyanname, bildirim ve vesikalarda şekil ve diğer içerik şartlarına uyulmaması fiilinin muhasebe hatalarıyla ilişkili olabileceği görülmektedir. Örneğin, fatura düzenlerken tarih kısmının yazılmaması veya yanlış yazılması gibi fiiller şekil ve usul aykırılıklarıdır. Bu tür hataların muhasebe hesap kalanlarını ve finansal sonuçları etkileyecek nitelikte olmadığı düşünülebilir. Ancak, vergi açısından bakıldığında, muhasebe kayıtlarına dayanak olan

belgelerde yapılan tarih hataları, ilgili işlem ve olayların farklı dönemlere kaymasına sebep olabilecek niteliğe sahiptir. Verilen örneğe göre, belge düzenlenirken tarih kısmında ocak yerine şubat yazılması durumunda, bu yanlışlık muhasebe kayıtlarına da yansiyacak ve ilgili işlemde kaynaklanan, varsa vergi indirimi veya ödemesi bir sonraki aya ya da vergi dönemine ertelenecektir. Yapılan bu hata beraberinde hem cari dönemde hem de sonraki dönemde muhasebe hatası olarak ortaya çıkacak ve verginin yanlış hesaplanmasına sebep olabilecektir. Usulsüzlüklerin vergi kaybını ortaya çıkarabilecek tehlikeli hareketler olduğu verilen bu örnekte daha açık bir şekilde görülmektedir.

### 2.6.2.3. Özel Usulsüzlük ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi

Özel usulsüzlük fiilleri yukarıda sayılan birinci ve ikinci derece usulsüzlüklerden farklı özelliğe sahiptir. Bu fiiller kanun koyucunun özel önem attığı hareketler olup usulsüzlük fiillerinin nitelikli hali olarak değerlendirilebilir (Şenyüz, 2017: 162). VUK, 353'üncü maddesinde “fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması” yan başlığı ve devam eden maddeler ile ele alınan özel usulsüzlükler sırasıyla aşağıdaki fiillerden oluşmaktadır (Pehlivan, 2018: 106, 107).

**Tablo 2.3.** Özel Usulsüzlükler ve Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi

Sıra No	Özel Usulsüzlük Fiilleri	Muhasebe Hatalarıyla İlişkisi
1	Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya gerçek tutarlarıyla düzenlenmemesi, elektronik ortamda düzenlenmesi gerekirken kağıt ortamda düzenlenmesi veya gerekli şekil ve usul şartlarını sağlamadığından düzenlenmemiş sayılması.	Var
2	Perakende satış fişi, yazarkasa fişi, bilet, irsaliye, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ve düzenlenme zorunluluğu bulunan diğer belgelerin düzenlenmemesi ya da gerçeğe aykırı düzenlenmesi ve kullanılmaması.	Var
3	Tüketicilerin fatura ve benzeri belgeleri almaması.	Yok
4	İşlem ve olayların süresi içinde defterlere kaydedilmemesi, defterlerin işyerinde bulundurulmaması, yetkililere istendiği zaman ibraz edilmemesi ve levha bulundurma ve asma zorunluluklarına uyulmaması.	Var
5	Muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uyulmaması.	Var
6	Kullanımı zorunlu olan durumlarda vergi kimlik numarasının kullanılmaması.	Yok
7	Anlaşmalı matbaaların belge basımına ilişkin bildirim mecburiyetini yerine getirmemeleri.	Yok
8	Vergi kimlik numarası kullanma mecburiyeti olan işlemlerin bildirilmemesi.	Yok
9	Vergi yoklaması yapan özel işaretli görevlilerin ikazına rağmen araçların durmaması.	Yok

**Kaynak:** (Pehlivan, 2018: 106-107)' den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Özel usulsüzlükler, sıkça yapılan ilave ve değişikliklerle karmaşık bir hale gelmiş ve uygulama açısından kötü örnek teşkil edebilecek bir nitelik kazanmıştır. Özel usulsüzlük cezasının manevi unsuru kast veya taksir olarak düzenlenmiştir (Şenyüz, 2017: 162-163). Ancak, yukarıda sayılan bazı hareketlerin vergi ziyana sebep olmasıyla birlikte, kasten mi yoksa ihmal sonucu mu meydana geldiğini ayırt etmek oldukça zordur. Dolayısıyla, yukarıda sayılan ve kasıt unsuru içeren bir fiilin, vergi ziyana da sebep olması durumunda hatadan ziyade hile kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülebilir.

Tablo 2.3. incelendiğinde, sayılan usulsüz hareketler arasında, birinci, ikinci, dördüncü ve beşinci sırasındaki fiiller ile muhasebe hataları arasında ilişki kurulabileceği görülmektedir. Dördüncü sırada sayılan hükmün, işlem ve olayların süresi içinde defterlere kaydedilmemesi kısmı, günü gününe tutulması gereken defterlerle ilgili olup, hali hazırda serbest meslek kazanç defterlerini kapsamaktadır.<sup>36</sup> Ancak, işlemlerin süresi içinde defterlere kaydedilmemesi, hatadan ziyade bir ihmal veya suistimal olma niteliğine haizdir. Nitekim, burada defter kayıt ve belgelerde bir hata veya yanlışlık bulunmamaktadır.

Beşinci sırada sayılan hükmün, muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması kısmı ise hatalarla daha sıkı ilişkilendirilebilecek bir fiildir. Nitekim, muhasebe hataları literatüründe, bilgisizlik, tecrübesizlik, dikkatsizlik, özensizlik vb. sebeplerle muhasebe hatalarının ortaya çıkabileceği belirtilmektedir. Muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına, mali tablolara ait usul ve esaslara vb. düzenlemelere tam olarak hakim olunmaması, dikkatsiz ve özensiz davranılması, gerek tahmin, yorum ve değerlendirmelerde gerekse muhasebe kayıt sürecinde bir takım hatalara sebep olabilmektedir (Güredin, 2010: 133). Ancak, değerlemeler, karşılıklar, amortisman hesaplamaları gibi uygulamalarla vergi kaçırmak için yapılan kasıtlı hareketler hile kapsamında değerlendirilmektedir.

Tablo 2.3.'te ilk iki sırada sayılan, VUK kapsamında sayılan belgelerin verilmemesi, alınmaması, düzenlenmemesi, kullanılmaması veya gerçeği yansıtmayacak biçimde düzenlenmesi gibi fiillerin, muhasebe hatası olarak değerlendirilebilecek nitelikte olmadığı görülmektedir. Bu fiiller ihmalden ziyade doğrudan kasıt unsuru içermektedir. Dolayısıyla muhasebe hatası değil hile kapsamında değerlendirmek gerekmektedir. Gerek muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslara uyulmaması

---

<sup>36</sup> Bu özel usulsüzlük fiilinde, bahsedilen defterler kapsamına serbest meslek kazanç defteri girmekle birlikte, VUK, 257/1'inci maddesine istinaden verilen yetkiye dayanarak, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenebilecek diğer defterleri de kapsamaktadır.

gerekse VUK kapsamında sayılan belgelerin yanıltıcı olarak düzenlenmesine yönelik fiiller, VUK'un "kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359/a maddesiyle hüküm bulmakta ve ceza hukuku kapsamında ele alınmaktadır.

VUK, 353'üncü madde dışında, 355'inci madde hükmü ile damga vergisinde yapılan usulsüz fiilleri ve mükerrer 355'inci madde hükmü ile bilgi vermektan kaçınmayı da özel usulsüzlük kapsamına sokmakta ve cezalandırmaktadır. Sayılan bu fiiller muhasebe hatalarıyla ilişkisi olmayan fiiller olarak değerlendirilmiş ve ayrıca incelenmemiştir.

## **2.7. Ceza Hukuku Kapsamında Vergi Suçları ve Muhasebe Hileleriyle İlişkisi**

Ceza hukuku kapsamına giren ve karşılığında adli cezalar öngörülen vergi suçları, kaçakçılık suçları (VUK, m. 359), vergi mahremiyetini ihlal suçu (VUK, m. 362) ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu (VUK, m. 363) olmak üzere üç sınıfa ayrılmaktadır. Vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükelleflerin özel işlerini yapma suçu mali suç kapsamında değerlendirilmemektedir. Çünkü mali suç tanımına bakıldığında devleti mali anlamda kayba uğratmanın söz konusu olduğu görülmektedir (Şenyüz, 2017: 348). Anılan vergi suçları içerisinde, vergi mahremiyetini ihlal suçunun ve mükelleflerin özel işini yapma suçunun muhasebe düzensizlikleriyle bağlantılı olmadığı anlaşılmaktadır. Ancak aşağıda açıklanacağı üzere kaçakçılık suçlarının genel olarak muhasebe düzensizlikleriyle bağlantılı suçlar olduğu görülmektedir.

### **2.7.1. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu**

Vergi gizliliğinin ihlal edilmesi görevden doğan bir suçtur (Pehlivan, 2018: 114). VUK, 362'nci maddesine göre, vergiyle ilgili ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı mahiyetindeki bilgi ve belgelerin, VUK, 5'inci maddesinde sayılan ve gizliliğe uymak zorunda olanlar tarafından, üçüncü kişilerle paylaşılması durumunda, TCK'ya atıfta bulunularak, 239'uncu madde kapsamında bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı öngörülmüştür. Muhasebe düzensizlikleri açısından bakıldığında, madde hükmünün meslek mensuplarının mesleki faaliyet ve görevleriyle ilgili olabileceği ancak muhasebe hata ve hileleriyle ilişkili olmadığı görülmektedir.

### **2.7.2. Mükelleflerin Özel İşini Yapma Suçu**

Mükelleflerin özel işlerini yapma suçu görevden doğan bir diğer suçtur (Pehlivan, 2018: 115). VUK, 6'ncı maddesinde sayılan vergi memurlarının, mükelleflerin vergiyle ilgili hesap, yazı ve benzeri özel işlerini ücretsiz de olsa takip etmeleri durumunda yine TCK'ya atıfta bulunularak, 257'nci madde kapsamında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ve ayrıca vergi ziyayı

ortaya çıkmışsa, vergi ziyayı cezası ile cezalandırılacağı öngörülmektedir (VUK, m. 363). Muhasebe düzensizlikleri açısından bakıldığında, bu madde hükmünün de muhasebe hata ve hileleriyle ilişkili olmadığı görülmektedir.

### 2.7.3. Kaçakçılık Suçları

Kaçakçılık suçları ve bu suçlara ilişkin cezalar VUK 359'uncu maddesinde ele alınmıştır. Tablo 2.4'ten de görüleceği üzere madde hükmü kapsamında çeşitli fiiller bir arada toplanarak sınıflandırılmış ve ağırlıklarına göre farklı cezalar öngörülmüştür.

**Tablo 2.4.** VUK Kapsamında Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Cezaları

Madde No	Suç Fıili	Ceza
359/a	Vergi yasalarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu bulunan; 1- I. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak. II. Gerçek olmayan veya ilişkisi bulunmayan kişiler adına hesaplar açmak. III. Vergi matrahında azalmaya sebep olacak şekilde başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kayıt yapmak.	On sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası,
	2- I. Defter, kayıt ve belgeleri tahrip etmek. II. Defter, kayıt ve belgeleri gizlemek. III. Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.	
359/b	Vergi yasalarına göre tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı mecbur bulunan; I. Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarının yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak. II. Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.	Üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası
359/c	Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, bakanlık ile anlaşma olmadığı halde basmak veya basılan bu belgeleri bilerek kullanmak.	İki yıldan beş yıla kadar hapis cezası

**Kaynak:** (VUK, m. 359)'dan uyarlanarak hazırlanmıştır.

Kaçakçılık kelimesinin kökü kaçaktan gelmektedir. Kaçak kelimesinin birçok anlamı olmakla birlikte çalışma konusu kapsamında kaçak, yasalara ve kurallara uymadan gizlice, kaçırılmış olan mal veya madde şeklinde, kaçakçılık kelimesi ise, gizli olarak sezdirmeden kaçırma işi olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2011: 1254). Kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin neredeyse tamamı vergi ziyayı suçunun ağır nitelikli fiilleri ile örtüşmektedir. Aralarındaki temel fark ise kaçakçılık suçunda vergi ziyayının ortaya çıkmasının aranmamasıdır (Şenyüz, 2017: 399-400). Kaçakçılıkta vergi ziyayının aranmaması, bir taraftan suçu vergisel boyutta sınırlamaktan uzaklaştırmakta diğer taraftan kamu düzeninin korunmasına yakınlaştırmaktadır (Bayar, 2010: 133). Suçun oluşmasında vergi ziyayının aranmaması, zarar suçundan ziyade

tehlike suçunun varlığına işaret etmektedir. Vergi kaybının ortaya çıkması koşulu aranan ve VUK, m. 359/a-1’de belirtilen fiilerin sonuncusu olan “vergi matrahında azalmaya sebep olacak şekilde başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kayıt yapılması” dışındaki tüm fiilerin tehlike suçu niteliğinde olduğu görülmektedir (Bayar, 2010: 164).

Ceza yargılama hukukunda, bir suçun cezalandırılabilmesi için suç unsurlarının tamamının oluşması gerekmektedir (Somuncu ve Esmeray, 2018: 318). Bu kapsamda suçun meydana gelmesi için kanunda açıkça belirtilmesi ve objektif ve subjektif unsur olarak da anılan maddi ve manevi unsurun birlikte oluşması gerekmektedir (Bayar, 2010: 112). Bir fiilin suç teşkil edebilmesi için, onun kanunda açık bir biçimde belirtilmesinin yanı sıra karşılığında bir cezanın öngörülmüş olması da gerekmektedir (Mutluer, 1979: 30). Buna kanunilik ilkesi denir.

Maddi unsur, suça ilişkin hareket olup, bunlar madde hükmünde ayrı ayrı sınıflandırılarak belirlenmiştir. Bu şekilde yapılan bir sınıflandırma ile her bent kapsamında ele alınan suç fiilleri seçimlik hareketli suç<sup>37</sup> olarak kabul edilmektedir. (Şenyüz, 2017: 402). Manevi unsur ise, suçun oluşumundaki kastın varlığıdır. Kast, suçun kanuni tanımında belirtilen unsurların bilerek ve isteyerek gerçekleştirilmesidir (TCK, m. 21/1). Her fiilin bir faili vardır ancak faile ceza verilebilmesi için işlediği fiili kendisine kastın varlığına istinaden yüklemek gerekmektedir (Mutluer, 1979: 31). 4369 Sayılı Kanun ile vergi suçlarına ilişkin kast belirtisi olan “bilerek” ifadesi madde metninden çıkarılmıştır<sup>38</sup>. Ancak, madde hükmünde belirtilen vergi kaçakçılığı suç fiillerinin bilmeden ve istemeden yapılması mümkün görünmemektedir. Aslında bu ifadenin varlığı veya yokluğu kastın aranmasında önem arz etmemektedir. Nitekim, sayılan fiillerin taksirli halinin cezalandırılabilmesi, kanunda açıkça belirtilmiş olmasına bağlıdır (TCK, m. 22/1). Diğer bir ifadeyle, anılan fiilin kasıt olmadan meydana gelebileceğinin belirtilmesi veya açıkça anlaşılması gerekmektedir.

Muhasebe uygulamaları açısından bakıldığında, VUK, mükellefin ödevleri başlıklı ikinci kitabında hem defter kayıt nizamına hem de belgelere ilişkin usul ve esasları açıkça belirlemiştir. Önceki kısımlarda da açıklandığı üzere, VUK, 171-226’ncı maddeler kapsamında, tutulacak defterlerle ilgili uyulacak kuralları, 227-243’üncü maddeler kapsamında muhasebe kayıtlarına esas işlem ve olayların belgelendirilmesini ve bu belgelerle ilgili şekil ve içerik şartlarını açıkça belirlemiştir. Ayrıca, 175’inci ve mükerrer 257’nci maddelere istinaden, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca çıkarılan tebliğlerle de muhasebe usul ve esasları ayrıntılı

<sup>37</sup> Suçun ortaya çıkması için birden çok hareketin belirtildiği ancak sayılanlardan sadece birinin icrası durumunda neticenin gerçekleşeceği kabul edilen suça seçimlik hareketli suç denir (Centel vd., 2006: 253).

<sup>38</sup> Yalnızca VUK, 359/c maddesinde yer alan Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunmayan kişilerin bastığı belgelerin kullanılması fiilinde “bilerek” ibaresi bulunmaktadır.

olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu kurallara aykırılıkların ağır ihlaller içermesi vergi suçu kapsamında değerlendirilmektedir. Vergi suçu fiilleri incelendiğinde de çoğunun muhasebe hileleriyle ilişkili olduğu görülmektedir. Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçlarının çıkış noktasının genel olarak muhasebe aykırılıkları olduğunu söylemek mümkündür.

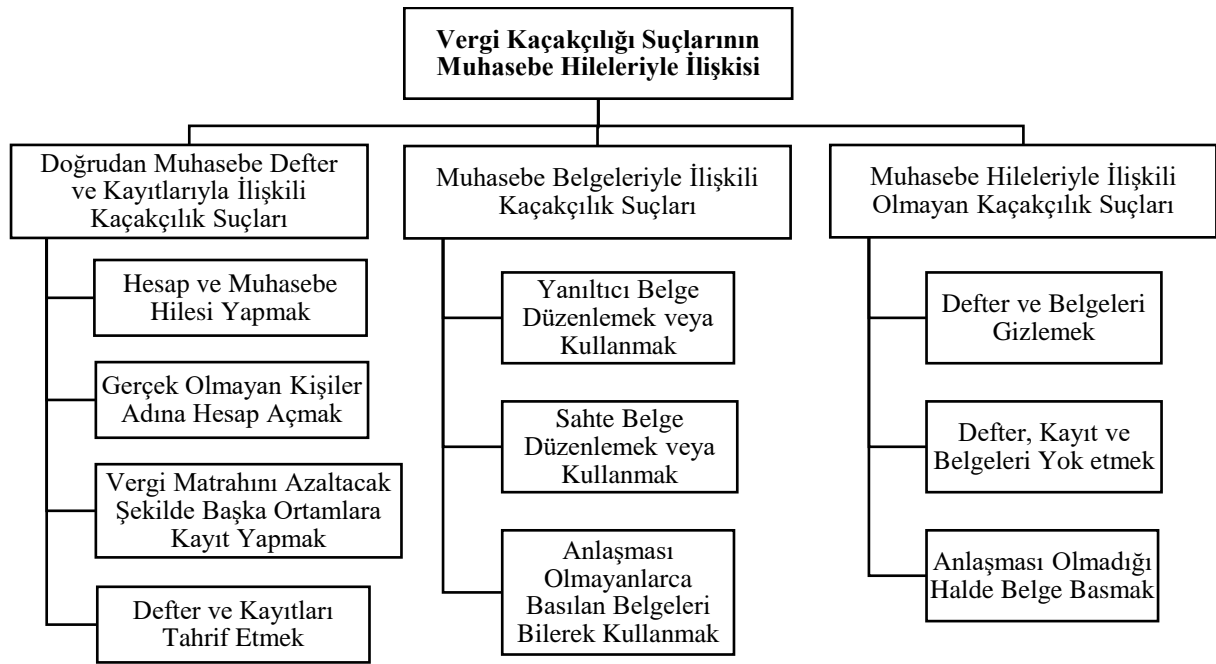
Vergi kaçakçılığı suçunun meydana gelmesi için vergi kaybının ortaya çıkma koşulunun aranmadığı önceden belirtilmişti. Ancak kaçakçılık, bir mal veya maddenin yasa ve kurallara uyulmaksızın kaçırılması şeklinde tanımlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, vergi kaçakçılığı suçu başlığında bir kavram karmaşıklığının olduğu görülmektedir. Vergi kaçakçılığı suç fiilleri incelendiğinde, suç fiillerinin neredeyse tamamının muhasebe uygulamalarını ilgilendirdiği düşünüldüğünde ve bu suçlarda vergi kaybının da aranmaması sebebiyle, bu suç fiillerine kaçakçılık suçu yerine, “hileli işlemler suçu” veya doğrudan “muhasebe hileleri suçu” denilmesinin daha doğru olabileceği düşünülebilir.

#### **2.7.4. Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Muhasebe Hileleriyle İlişkisi**

Muhasebe hileleri, finansal bilgilerin kaydedilmesi, ölçülmesi, sunumu veya açıklaması sırasında, yasal düzenlemeler ile muhasebe ilke ve kurallarına uygun olmayan şekilde, kasıtlı olarak yapılan yanlışlıklardır. Kasıt, bilinçli iradeyi içermektedir. Bilinçli irade ise haksız sonucun beklenen biçimde ortaya çıkmasının kabulüdür (Batı, 2017: 117). Muhasebe literatüründe hilenin nedeni genel olarak, baskı, fırsat ve haklı sebepler şeklinde sınıflandırılmakta ise de burada asıl nedenin baskı ve teşvik olduğu söylenebilir. Hilede amaç, baskı oluşturan veya teşvik edilen unsurlara ulaşma, hafifletme ya da ortadan kaldırma isteğidir. Muhasebe hileleri daha çok düşük vergi ödemek amacıyla gerçekleştirilmektedir. Nitekim, muhasebe alanında yapılan bazı çalışmalarda muhasebe hilesi; işletme içi muhasebe hileleri ve vergi kaçırma amacıyla yapılan muhasebe hileleri şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutularak ele alınmaktadır (Somuncu ve Esmeray, 2018: 313). Bu yönüyle vergiye yönelik muhasebe hileleri ayrı bir fenomen olarak diğer hilelerden ayrılmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde vergi kaçakçılığı suçları muhasebe hileleriyle ilişkilendirilecektir. Kaçakçılık suçları, içerdiği kasıt unsurundan dolayı, vergi düzenlemelerine karşı ağır ihlaller kapsamına girmektedir. Madde hükmünde, izinsiz belge basma ve kullanma gibi muhasebe dışında da bazı suçlar tanımlanmıştır. Ancak defter, kayıt ve hesaplarda hile yapılması, defter, kayıt ve belgelerde tahrifler yapılması, yanıltıcı belge düzenlenmesi ve kullanılması gibi fiillerin muhasebe hileleri ile ilişkili olduğu görülmektedir.

Maliye ve hukuk alanlarında yapılan çalışmalarda vergi kaçakçılığı suçları, genel olarak madde hükmündeki sırası ile gruplandırılmış veya karşılığında öngörülen cezalar göz önünde bulundurularak sınıflandırılmış ve incelenmiştir. Muhasebe hileleriyle olan ilişkisi bakımından ise bugüne kadar yapılmış herhangi bir sınıflandırmaya rastlanmamıştır. Çalışma kapsamında bu suçlar, muhasebeyle ilişkisi bakımından üç gruba ayrılarak incelenmiştir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı suçları, doğrudan muhasebe defter ve kayıtlarıyla ilişkili kaçakçılık suçları, muhasebe belgeleriyle ilişkili kaçakçılık suçları ve muhasebe hileleriyle ilişkili olmayan kaçakçılık suçları olarak sınıflandırılmıştır.



**Şekil 2.4.** Vergi Kaçakçılığı Suçlarının Muhasebe Hileleriyle Olan İlişkisi

**Kaynak:** (VUK, m. 359)'dan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Şekil 2.4.'ten görüleceği VUK, m. 359/a-1 kapsamındaki defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak, uydurma hesaplar açmak ve vergi matrahını azaltacak şekilde başka defter ve kayıt ortamlarına kayıt yapmak fiilleri ile VUK, m. 359/a-2-I kapsamındaki defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek fiillerinin doğrudan muhasebe defter ve kayıtlarıyla ilişkili eylemler olduğu görülmektedir.

Bu fiillerin dışında, VUK, m. 359/a-2-III kapsamındaki muhteviyatı itibariyle yanılıcı belge düzenleme veya kullanma, VUK, m. 359/b-II kapsamındaki sahte belge düzenleme veya kullanma ve VUK, m. 359/c kapsamındaki Maliye Bakanlığı'nca anlaşması olmayanlar tarafından basılan belgeleri kullanma fiillerinin doğrudan muhasebe defter ve kayıtlarıyla ilişkisi olmamakla birlikte muhasebe kayıtlarına dayanak olan belgelere ilişkin oldukları ve

finansal sonuçları etkileme niteliğine sahip bulduklarından, muhasebe hilesi olarak değerlendirilmesi gerektiği söylenebilir.

Ancak, VUK, m. 359/a-2-II kapsamındaki defter kayıt ve belgeleri gizleme, VUK, m. 359/b-I kapsamındaki defter, kayıt ve belgeleri yok etme ve VUK, m. 359/c kapsamındaki yetkisiz belge basma fiillerinin muhasebeyle ilişkisi olmayan eylemler olduğu görülmektedir.

Çalışmanın devamında VUK, 359'uncu madde kapsamındaki vergi kaçakçılığı suçları yapılan bu üçlü ayrıma göre incelenecek ve muhasebe hileleriyle ilişkisi değerlendirilecektir.

#### **2.7.4.1. Doğrudan Muhasebe Defter ve Kayıtlarıyla İlişkili Kaçakçılık Suçları**

VUK, vergi kaçakçılığı suçlarını tanımladığı 359'uncu madde kapsamında, hileli fiillerden kaynaklanan suçları ceza hukuku alanına giren ağır ihlaller olarak kabul etmiş ve doğrudan muhasebe hilelerinden bahsederek de bir bakıma bu tür hilelerinin vergi açısından ne denli önemli olduğunu vurgulamıştır. Vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin düzenlenen ilgili maddede gereği, vergi kanunlarına istinaden tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı gereken; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapanlar, gerçek olmayan veya ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar, hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak biçimde tamamen veya kısmen başka defter, belge ve diğer ortamlara kaydedenler ve defter ve kayıtları tahrif edenler on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır (VUK, m. 359/a). Madde hükmü incelendiğinde, yapılan düzenlemenin tamamen muhasebe hileleriyle ilişkili olduğu görülmektedir.

Muhasebe hile belirtileri genellikle belge, işlem ve defter kayıtlarında ortaya çıkmakta ancak bu belirtilerin olması suç fiilinin varlığını kesin olarak kanıtlamamaktadır. Bunun için suç unsurlarının birlikte meydana gelmesi ve vergi incelemesine yetkili olanlarca delillerle ortaya konularak ispat edilmesi gerekmektedir (Demir, 2014: 182). Kanunda belirtilen ve muhasebe defter ve kayıtlarıyla doğrudan ilişkili olduğu görülen dört suç fiilini aşağıda şekilde sıralamak mümkündür:

- a- Hesap ve muhasebe hileleri yapmak (VUK, m. 359/a-1-I),
- b- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak (VUK, m. 359/a-1-II),
- c- Vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kayıt yapmak (VUK, m. 359/a-1-III),
- d- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek (VUK, m. 359/a-2-I).

### *a) Hesap ve Muhasebe Hileleri Yapmak*

Hesap ve muhasebe hileleri yapmak suçunun konusunu kanun kapsamında tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu defter ve kayıtlar oluşturmaktadır (VUK, m. 359/a). Anılan bu defterlerin varlıklarının noter tasdik kayıtları ve diğer şekillerde kanıtlanmış bulunması gerekmektedir. Kanunda sayılan tutulması zorunlu defterler dışındaki, isteğe bağlı defterler suç konusuna girmemektir (Somuncu ve Esmeray, 2018: 319).

Muhasebe literatüründe muhasebe hilelerine ilişkin birçok çalışma bulunmasına karşın bu hilelerin vergi boyutunu ele alan çalışmalara çok rastlanmadığı ve konunun genellikle maliye alanında incelendiği görülmektedir. İşletmelerin vergi idarelerine karşı yaptıkları hilelerin başında vergi matrahlarını düşük gösterme suretiyle ödeyecekleri vergi tutarlarını azaltma veya hiç vergi ödememe gelmektedir (Özçelik, 2018: 495). Bunların dışında işletmeler vergi idarelerine hak kazanabilmek ve yasal teşviklerden yararlanabilmek amacıyla da hilelere başvurabilmektedir. Genel olarak sahte veya yanıltıcı belgelerle ya da muhasebe uygulama teknikleri yardımıyla gerçek durumun gizlenmesi şeklinde yapılan bu hileler, normal bir vergi incelemesi esnasında ortaya çıkarılması kolay olmayan işlemlerdir (Oral, 2010: 37). Muhasebe hilesi teknik bir uygulama olarak kabul edildiğinde, suça ait unsurlar, muhasebeye ilişkin tekniklerin, kasıtlı bir şekilde, aldatmaya yönelik kullanılması ile meydana gelen işlem ve olaylara dayalı vergi kaçırma faaliyeti şeklinde belirlenebilir (Saban, 2006: 59).

Vergi kaçakçılığı suçları başlıklı VUK, 359'uncu madde kapsamında ilk belirtilen suç fiili, defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmaktır. Yapılan eylem sonucunda vergi kaybının ortaya çıkması şartı bulunmamaktadır. Kanun koyucunun bu suç fiiline ilişkin açık bir tanım yapmadığı ve genel bir başlık altında belirttiği görülmektedir. Bunun sebebi bugün dahi muhasebe hilelerinin sınırının çizilemeyecek kadar geniş olması, çok sayıda yöntem ve farklı tekniklerle yapılabilmesidir (Şenyüz, 2017: 91). Günümüzde yüzlerce muhasebe hilesi var olmakla birlikte bunlara her geçen gün yenileri eklenmektedir. Bu sebeple muhasebe alanında dahi hesap ve muhasebe hileleri konusunda tam bir tanım yapabilmek mümkün olmamaktadır (Mutluer, 1979: 166).

Hesap ve muhasebe hilelerinin ne olduğunun kanunda ayrı ayrı tanımlanmamış olmasını hukuki belirsizlik sebebiyle yerinde bulmayan bazı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre, kanun koyucu bu fiili tanımlayamamış ve bu sebeple hukukta tam yerini bulamamıştır (Ok ve Gündel, 2002: 337). Konuya hukuki nitelendirme ve teknik kavramlar açısından yaklaşan Saban'a göre, muhasebe hilesi genel kabul görmüş muhasebe ve denetim standartlarına aykırılık olarak

tanımlanıyorsa ve bu kavramlar da ilgili kanunda yer alıyorsa, bu fiilin muhasebe hilesi değil kanuna karşı hile olarak tanımlanması gerekmektedir (Saban, 2006: 61). Bayar, kanun koyucunun vergi ziyayı olmaksızın bu fiili davranış unsuru olarak belirlemiş olmasını, hali hazırda tanımının yapılmamış olmasının yarattığı belirsizlik sebebiyle yerinde bulmamıştır (Bayar, 2010: 131).

Bu suç fiilinin dinamik bir yapısı olduğunu gerekçe gösteren bazı görüşler ise, kanunda bu fiile ilişkin açık bir tanımın yapılmamış olmasını yerinde bulmaktadır (Bayar, 2010: 129). Böylece kanunda tek tek belirlenen kurallara karşı alınabilecek önlemler engellenebilecek (Bayraklı, 2006: 243) ve öngörülemeyen bazı fiillerin cezalandırma dışında kalmasının önüne geçilebilecektir. Diğer bir ifadeyle, kanun koyucu suç fiillerini ayrı ayrı saymanın imkansızlığı sebebiyle bu hareketleri genel başlık altında toplayarak suç ve cezaya yönelik açık kapı bırakmak istememiştir (Mutluer, 1979: 167).

Çalışmanın birinci bölümünde açıklanan ve muhasebe literatüründe genel kabul gören hile üçgeni teorisine göre baskı, fırsat ve haklı gösterme çabaları hileye sebep olan üç temel boyuttur. Konuya hile üçgeni teorisi açısından bakıldığında, kanunda hesap ve muhasebe hilesi yapmak başlığı yerine, suç kapsamına girecek fiiller tek tek sayılmaya ve tanımlanmaya çalışılsa, muhtemelen birçok suç tanımlanamayacak ve hile yapılmasına imkan verecek fırsatlar ortaya çıkaracaktır. Ayrıca, “kanunsuz suç olmaz” ilkesiyle, yapılan hileli eylemlerin haklı gösterilmeye çalışılacağı da şüphesizdir. Bu bakımdan bu fiilin genel bir başlık altında toplanması kanaatimizce de isabetli olmuştur. Nitekim, günümüzde yasal olarak düzenlenmemiş birçok konu, yoruma açık hükümler, tahmin ve takdire bağlı hususlar ve serbest seçimli muhasebe yöntemleri gibi kanunda yasaklanmamış uygulamalar, bilinçli olarak düşük vergi matrahı çıkarmak amacıyla profesyonel bir şekilde uygulanmaktadır (Özçelik, 2018:494).

Diğer bir taraftan, yapılan hareket sonucunun vergi ziyasına bağlanmamış olmasının, hile amacının özü ve kasıt unsurunu belirlemek açısından isabetli olmadığı düşünülebilir. Ancak muhasebe hilelerinin vergi kaybına bağlanmaksızın suç unsuru teşkil ediyor olmasındaki amacın, muhasebe kayıtlarına ve yasal defterlere duyulan güveni daimi kılmak olduğu da unutulmamalıdır (Bayar, 2010: 133).

#### ***b) Gerçek Olmayan veya İlgisi Bulunmayan Kişiler Adına Hesaplar Açmak***

Var olmayan kimseleri alacaklı veya borçlu göstermek, bu kimselere mal satmış veya onlardan mal almış gibi, gerçeğe ilgili olmayan durumları muhasebe kayıtlarına geçirmek suç konusunu oluşturur (Mutluer, 1979: 166). Vergi yasalarına göre tutulması, düzenlenmesi,

saklanması ve ibrazı mecbur bulunan, defter ve kayıtlarda, gerçekte bulunmayan veya defter kayıtlarına konu işlem ve olaylarla ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak (VUK m. 359/a-1) olarak tanımlanan fiil, suçun maddi unsurudur. Suçun manevi unsuru kast olup, suçun oluşumunda vergi kaçırma amacının olup olmadığına önemi bulunmamaktadır (Ok ve Gündel, 2002: 340). Kanun metninden anlaşılacağı üzere suçun oluşabilmesi için bahse konu hesapların yasal defter ve kayıtlarda gösterilmesi gerekmektedir. Ayrıca, gerçekte olmayan kişiler adına veya gerçekte olup da kayda konu işlemle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması fiilleri seçimli hareket olup bunlardan birinin gerçekleşmesi suçun oluşması için yeterli kabul edilmektedir.

Muhasebe uygulamaları ile gerçekleştirilebilecek olan bu fiilin muhasebe hilesinin bir çeşidi olduğu görülmektedir (Bayraklı, 2006: 244). Bu bağlamda, aşağıda belirtilen muhasebe kayıt işlemleri ilgili suç fiiline örnek olarak verilebilir (Şimşek, 2007: 92):

- İşletme ile ticari ilişkisi bulunmayan bir kişiyi işletmeden alacaklı olarak göstermek,
- İşletmede çalışmayan bir personele ücret tahakkuk ettirmek,
- Bir stok kalemini işletme stoklarında bulunduğu halde gerçekte olmayan bir kişiye müşteriymiş gibi satılmış olarak göstermek,
- Yüksek bedelle yapılan satışları, gerçekte olmayan veya gerçekte olup da kendisine satış yapılmayan kişiler adına düşük fiyatla satış göstermek.

Verilen bu örneklerden bazıları, gerçek dışı hesap açmanın yanı sıra sahte ya da muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunun da unsurlarını oluşturmaktadır. Bu suç unsurları ileride ayrıca açıklanacaktır.

***c) Vergi Matrahının Azalması Sonucunu Doğuracak Şekilde Başka Defter, Belge ve Diğer Kayıt Ortamlarına Kayıt Yapmak***

Genellikle çift defter tutmak olarak da tabir edilen bu durum, vergi kanunları kapsamında tutulması zorunlu bir deftere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin bir başka defter ya da kayıt ortamına kaydedilmesidir (Bayar, 2010: 135). İdarece yapılan incelemelerde, uygulamada bazı mükelleflerin vergi kaçırmak amacıyla bir takım işlemleri yasal defterler yerine ajanda, özel defter ya da dijital ortamlarda takip ettikleri tespit edilmektedir (Ok ve Gündel, 2002: 341-342). Bu suçun oluşabilmesi için öncelikle kanunda tutulması zorunlu olan, noterden tasdik ettirilmiş veya diğer şekillerde varlığı kanıtlanmış defterlerin olması

gerekmektedir<sup>39</sup>. Aksi halde, başka defter ve kayıt ortamlarına aktarılan işlemlerin suç oluşturması mümkün olmamaktadır.

Bahsedilen fiile ceza verilebilmesi için vergi matrahını azaltıcı bir sonucun ortaya çıkması gerekmektedir. Bu haliyle bu fiilin, vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasında vergi ziyanının aranmaması hükmünün bir istisnası olduğu görüşü (Şenyüz, 2017: 410-411). bulunmakla birlikte, vergi matrahının azalmasının her zaman vergi ziyanının ortaya çıkmasına sebep olmayabileceği gerçeği de unutulmamalıdır (Bayraklı, 2006: 245). Örneğin, hali hazırda zarar beyan eden bir işletme, yasal defter kayıtlarında gelirlerini düşük ya da giderlerini yüksek göstermek suretiyle vergi matrahını azaltsa dahi vergi kaybı oluşmayacaktır. İzleyen yıllarda da bu matrah farkını kârlarından mahsup edemezse vergi ziyayı hiç doğmayacaktır.

Vergi ziyayı, kanunda tanımlanmış hukuksal bir kavramdır. Vergi ziyanının ortaya çıkması için, ilgili vergi döneminin geçmesi, beyan edilmesi ve vergi idaresince kanunda sayılan biçimlerde tespit edilmesi gerekmektedir. Oysa, matrahı azaltan fiillerin tespiti için dönemin geçmesi ve beyan edilmesi önem arz etmemekte olup dönem içinde herhangi bir şekilde tespit edilmesi yeterli bulunmaktadır (Bayar, 2010: 138-139). Kanunun, niçin vergi ziyayı yerine matrahın azalması sonucunu şart koştuğu bu örnek ve açıklamayla daha iyi anlaşılmaktadır. Zira, dönem içinde çift defter tutulmasına yönelik tespit edilecek bu fiile karşı fail, dönemin geçmediğini veya henüz beyanname vermediğini ve dolayısıyla vergi ziyanının ortaya çıkmadığını bahane edebilecek ve hukuki anlamda suç oluşmadığını ileri sürebilecektir.

#### ***d) Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek***

Tahrif kelimesi bir şeyin aslını bozma, kalem oynatma ve değiştirme anlamına gelmektedir (TDK, 2011: 2244). Kanun kapsamında belirtilen tahrifatın konusu; tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi gereken defter, kayıt ve belgelerdir (VUK m. 359/a). Kanunda tahrif biçimlerinin sayılmaması nedeniyle bu fiil serbest hareketli bir suç niteliği kazanmışsa da (Ok ve Gündel, 2002: 331) kanunda defter ve kayıtlarda yapılacak yanlışlıklarda düzeltme işlemlerine ilişkin hükmün, tahrifat biçimlerine ışık tutabileceği düşünülebilir. İlgili madde hükmünde defterlere geçirilen bir kaydın, kazınması, çizilmesi ve silinmesi suretiyle okunamayacak hale getirilmesi yasaktır (VUK, m. 217/son) demek suretiyle tahrifat biçimlerine atıf yapıldığı görülmektedir.

Başlangıçta özgün ve doğru olarak üretilen defter, kayıt ve bunlara dayanak olan belgelerin, içeriğini oluşturan rakam ve yazılarının kazınması, silinmesi, bozulması, yerine

<sup>39</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 20.06.2001 tarih ve E. 2001/6284, K. 2001/7059 sayılı kararı.

yanıltıcı bilgilerin yazılarak değiştirilmesi veya okunamayacak hale getirilmesi ile tahrifat gerçekleşmiş olur (Kocayılmaz ve İstemi, 2015: 50). Burada suçun oluşması için tahrif edilen belgenin asıl veya suret olması, kâğıt veya dijital ortamda olması, kullanılıp kullanılmaması ya da mükellefin kendisinin veya ticari ilişkisi gereği başkalarından aldığı belge olmasının önemi bulunmamaktadır (Şenyüz, 2017: 411). Burada dikkat edilmesi gereken bir husus, defter ve kayıtlarda yapılan yanlışlıkların nasıl düzeltilmesi gerektiğine dair VUK'ta yer alan düzenlemedir. VUK'un defter nizamına ilişkin 217'nci madde hükmüne göre defter ve kayıtlarda yapılan bir yanlışlık, yevmiye defteri ise düzeltme kaydı ile diğer defter ve kayıtlarda ise yanlış yazılan rakam veya yazının okunacak şekilde üzeri çizilmesi suretiyle yanına, üstüne veya altına doğru bilginin yazılması şeklinde düzeltilmektedir.

Muhasebe hilesi açısından bu fiil genel olarak belgelerin aslını bozmak suretiyle gelirleri düşük, giderleri fazlaymış gibi gösterip kaydederek, vergi matrahını azaltmak ve dolayısıyla vergi kaçırmak şeklinde ortaya çıkmaktadır (Kocayılmaz ve İstemi, 2015: 50). Ancak bu fiilin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme eylemi ile karıştırılmaması gerekmektedir. Tahrifatta doğru düzenlenmiş bir belge üzerindeki bilgilerin usulsüz değiştirilmesi söz konusu iken yanıltıcı belge düzenlemede belge üzerinde herhangi bir tahrifat söz konusu değildir. Burada belgenin düzenlenmesi ile suç fiili kendiliğinden meydana gelmektedir.

#### **2.7.4.2. Muhasebe Belgeleriyle İlişkili Kaçakçılık Suçları**

Bu kapsamda yer alan suçlar; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma, sahte belge düzenleme ve kullanma ve Maliye Bakanlığı'nca anlaşmalı olmayanlar tarafından basılan belgeleri bilerek kullanma fiilleridir. Bu fiiller birbirine benzer suçlar olup, nihayetinde bu belgeler muhasebe kayıtlarına dayanak olduklarından finansal bilgileri ve sonuçları etkilemektedir. Bu açıdan, sayılan bu üç fiilin muhasebe hileleriyle önemli bir ilişkisi olduğu görülmektedir.

Kanun koyucu yukarıda sayılan fiilleri niteliklerine göre ayrı ayrı ele almış ve Tablo 2.4.'te de görüldüğü üzere suçun ağırlığına göre on sekiz aydan beş yıla kadar farklı ağırlıkta cezalar öngörmüştür. Bahse konu bu fiiller aşağıda genel olarak açıklanmıştır.

##### ***a) Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak***

Yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma, uygulamada sahte belge düzenleme ve kullanma suçu ile birlikte vergi matrahını ve ödenecek vergiyi azaltmak amacıyla başvuru yöntemlerin başında gelmektedir (Aydoğdu, 2009: 71). VUK, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı

belge fiilini, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bunların mahiyet ve miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlamaktadır (VUK, m. 359/a-2). Tanımda yalnızca belgeden söz edildiğinden yasal defterlerin yanıltıcı olarak düzenlenmesi bu bu suç fiili kapsamına girmemektedir (Şimşek, 2007: 100). Yanıltma hareketinin belgenin aslında ya da suretinde yapılmasının bir farkı olmayıp belge düzenlenmesiyle suç fiili gerçekleşmiş olmaktadır (Şenyüz, 2017: 414). Bu fiil aynı madde bendinde sayılan gizleme ve tahrif etme fiilleriyle seçimlik hareketi olarak düzenlenmiştir (Donay, 2008: 142).

Bu fiilin belge tahrifatıyla karıştırılmaması gerekir<sup>40</sup>. Belgede tahrifat suçunun doğru düzenlenen bir belge üzerinde yapılan usulsüz değişiklikler sonucu ortaya çıktığı önceden belirtilmişti. Yanıltıcı belgede ise hali hazırda düzenlenen belgede herhangi bir değişiklik yapılmamaktadır. Belge doğrudan yanlış içerikle düzenlenmektedir. Ancak 01.08.1988 tarihli “28 Seri No’lu Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Tebliği” ile yanıltıcı belgenin tahrifat suretiyle ortaya çıkacağı belirtilmiş, literatürde de bu tanıma dikkate alan bazı çalışmalar sebebiyle bir kavram karışıklığına neden olunmuştur.

Diğer bir taraftan yanıltıcı belge, belgede sahtecilik suçlarının bir türü olarak değerlendirilmekte (Donay, 2008: 143) olsa da, öğretilerde sahtecilik suçunda maddi ve fikri olarak yapılan ikili ayrımın yanıltıcı belge ve sahte belgeyi birbirinden ayırdığı görülmektedir. Maddi sahtecilik belgenin maddi varlığıyla ilişkili iken, fikri sahtecilik ise belgenin özüyle ilişkilidir (Bayar, 2010: 149). Yanıltıcı belge düzenlemede, gerçek bir işlem ve gerçek bir belge olmasına karşın, işlem mahiyetinin gerçeği yansıtmaması durumu söz konusu olduğundan fikri sahtecilik suçu kapsamında değerlendirilmesi gerektiği şüphesizdir.

Bunların dışında, VUK, m. 359/a-1 incelendiğinde, belgedeki yanıltıcı bilginin, mahiyet ve miktar itibariyle ortaya çıkacağı belirtilmekte ise de 28 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nde de belirtildiği şekliyle, öğretilerde “değer” itibariyle aykırı bilgilerle düzenlenen belgenin de yanıltıcı belge olduğu görüşü (Akgüner, Sektür, 2004:7’den aktaran (Cengiz, 2014: 102) ve bu görüşü destekleyen yargı kararları bulunmaktadır<sup>41</sup>. Ancak VUK, usulsüzlükler bölümünde, fatura ve benzeri belgelerin tutarlarının farklı gösterilmesinin özel usulsüzlük kapsamında

---

<sup>40</sup> VUK’ta muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımı yapılmamış olmakla birlikte, 19886 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “28 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği” ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre, şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmiş, ancak mal veya hizmetin miktar veya değerini gerçeğinden daha az veya daha çok gösteren, alıcı veya satıcısı, tarihi, seri numarası "tahrif" suretiyle değiştirilmiş gerçek durumu göstermeyen belgeler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak kabul edilecektir, denilmektedir.

<sup>41</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi’nin, 5.4.2001 Tarih E:2001/2209, K:2001/2975 Sayılı Kararı ve Yargıtay 3. Ceza Dairesi’nin 2.11.1993 Tarih E:1992/2378, K:1993/3009 Sayılı Kararı.

değerlendirildiği (VUK, m. 353/1) belirtilmiştir. Bu bakımdan, belgedeki içerik ve miktarların gerçeğe aykırı olması durumunda vergi kaçakçılığı, değer itibariyle gerçeğe aykırı olması durumunda ise özel usulsüzlük kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu haliyle bakıldığında, vergi kaybı açısından daha önemli unsur olabilecek tutar aykırılıklarının usulsüzlükle, mahiyet ve miktar aykırılıklarının ise kaçakçılık suçuyla cezalandırılmasının cezanın orantılı olma ilkesiyle çeliştiği söylenebilir.

Kanunda yanıltıcı belgenin vergisel işlemlerde kullanılması seçimlik hareketi olarak düzenlenmiştir. Bazı görüşe göre yanıltıcı belgenin kullanılması fiilinin gerçekleşmesi için kullananın lehine bir fayda yaratması gerekmektedir (Ok ve Gündel, 2002: 316). Ancak, vergi kaçakçılığı suçlarında esas olarak vergi kaybının aranmaması, bu davranış içinde geçerli olup belgenin kullanılması fiilinin gerçekleşmesinde mükellef açısından vergi avantajının olup olmaması önem arz etmemektedir (Bayar, 2010: 151). Burada belgenin kullanılması denilmesindeki kasıt ilgili vesikanın yasal defterlere kaydedilmesi olarak düşünülmelidir.

Muhasebe uygulamalarıyla ilişkisi bakımından bakıldığında, yanıltıcı belge düzenlemenin doğrudan muhasebe usul ve esaslarıyla ve muhasebe hileleriyle bir ilgisi bulunmamaktadır. Ancak, düzenlenen bu belgeler, muhatapları tarafından kullanılması halinde, finansal bilgileri ve sonuçları etkileyebilecek nitelik kazanmaktadır. Bu bakımdan, ekonomik bir işleme taraf olan kişilerin, bu işlemi tevsik eden belgenin mahiyeti ve miktarı konusunda bilgi sahibi olması gerektiği (Bayar, 2010: 152) yaklaşımıyla, bu belgenin muhasebe kayıtlarına geçirilmesinin suistimal dahilinde ve dolaylı da olsa muhasebe hilesi olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmelidir. Örneğin, toptancının fatura toplam tutarını değiştirmeden, satılan mal miktarını düşük göstererek belge düzenlemesi ve alıcının bu belgeyi kayıtlara işlemesi hem düzenleme hem de kullanma olmak üzere iki suç fiili birden ortaya çıkaracaktır. Böyle bir durumda malın birim fiyatı yükselecek ve nihayetinde perakendeci malı yüksek fiyattan satsa dahi birim kâr tutarı düşük hesaplanacaktır. Sonuç olarak doğrudan bir muhasebe işlemi olmasa dahi yapılan bu hareket, finansal bilgilerin yanlış sonuçlanmasına sebep olacak ve bu fiili dolaylı da olsa muhasebe hilesi olarak değerlendirmek gerekecektir.

***b) Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Bu Belgeleri Kullanmak***

Sahte belge düzenlenmesi ve kullanılması uygulamada oldukça yaygın şekilde görülmektedir. Sahte belgeden ne anlaşılması gerektiği, bu harekete ilişkin suç fiilinin tanımlandığı madde metninden anlaşılmaktadır. Madde metnine göre sahte belge; kanun

kapsamında sayılan belgelerin, gerçek bir işlem veya durum olmadığı halde bunların varmış gibi gösterilerek asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlenmesi, şeklinde tanımlanmıştır (VUK m. 359/b).

Sahte belge, genel olarak vergi matrahını azaltmak suretiyle daha düşük vergi ödemesi gerçekleştirmek, ihracat taahhütlerini sağlamak, vergi iadelerinden ve teşviklerinden yararlanmak amacıyla kullanılmaktadır. Sahte belge düzenlemenin amacı da genel olarak belli bir bedel karşılığında bu belgeleri kullanacak olanlara satılmasıdır (Aydoğdu, 2009: 74-75). Sahte belge, kanunda belirtilen biçimsel şartlara uymakla birlikte, gerçek olmayan hukuki veya ekonomik durumu içeren belgedir. Biçimsel şartları taşımayan belgeler ise hiç düzenlenmemiş sayılacağından suçun unsurları da oluşmamaktadır (Şenyüz, 2017: 416).

Belgenin asıl veya suretinin tamamen ya da kısmen sahte olması hareket unsuru olarak yeterli kabul edilmektedir. Ancak, kısmen sahte düzenlenen belgenin genellikle muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile karıştırıldığı durumlar vardır (Bayar, 2010: 154). Tamamen sahte belgede, belge mahiyetine ilişkin muameleler hiçbir şekilde gerçekleşmemiştir. Ancak kısmen sahte belgede gerçekte var olan bir durumla birlikte var olmayan bir işlem de yer almaktadır (Ok ve Gündel, 2002: 224). Örneğin, bir satış faturasında alınan on pantolon yerine yirmi yazılması ve hiç alınmadığı halde gömlek yazılması farklı nitelikte suçlardır. İlgili belge, pantolon açısından muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge, gömlek açısından ise sahte belge niteliği kazanmaktadır (Şenyüz, 2017: 417).

Muhasebe uygulamalarıyla ilişkisi açısından bakıldığında, sahte belge düzenleme suçunun doğrudan muhasebe usul ve esaslarıyla ve muhasebe hileleriyle bir ilgisi bulunmamaktadır. Ancak sahte belge kullanılması halinde finansal bilgileri ve sonuçları etkileyebilecek nitelik kazanmaktadır. Sahte belge kullanma fiiliyle vergi kaçakçılığı suçunun oluşması için belgenin vergi muamelelerinde kullanılması gerekir (Şimşek, 2007: 105). Bu suça örnek olarak, mal veya hizmet satan mükellefin, herhangi bir ekonomik işlemle ilgili olmayan bir kişi adına, çıkarı olsun veya olmasın fatura düzenlemesi ve bu kişinin faturayı kullanarak defter kayıtlarına işlemesi verilebilir. Burada hem düzenleme hem de kullanma olmak üzere iki suç fiili birden ortaya çıkacaktır. Sonuç olarak bu belgenin yasal defterlere kaydedilmesini dolaylı da olsa muhasebe hilesi kapsamında değerlendirmek gerekecektir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, sahte belgeyi kullanma suçunun, belgenin yasal defterlere kaydedilmesi (Şenyüz, 2017: 417), vergi idaresine ibraz edilmesi (Bayar, 2010: 155) ve vergilendirmeye esas tutulması (Önal, 2016: 24) durumlarında ortaya çıkacağı şeklinde görüşler

bulunmakla birlikte ağırlıklı görüş ilgili belge ile yarar sağlandığı andan itibaren suçun oluşacağı yönündedir (Ok ve Gündel, 2002: 225). Ancak yararın sağlandığı anın ne zaman olduğunu belirlemek oldukça güç görünmektedir. Nitekim, suçun oluşmasında vergi kaybının aranmaması, bu belgeden sağlanan yararın da tam olarak ne olduğu konusunda tartışma yaratabilecek durumdadır.

### ***c) Maliye Bakanlığı'nca Anlaşması Olmayanlar Tarafından Basılan Belgeleri Bilerek Kullanmak***

Vergi Usul Kanunu kapsamında sayılan belgeler, VUK, mükerrer 257'nci maddesi hükmü gereği yalnızca Maliye Bakanlığı'nca anlaşması olanlar tarafından basılabilmektedir. Bu hükme uymayarak anlaşmasız ve dolayısıyla yetkisiz belge basanlar vergi kaçakçılığı suçu işlemektedir. VUK, 359/c madde bendinde belirtilen bu fiil muhasebe hileleriyle ilişkisi bulunmayan vergi suçları kapsamında ayrıca açıklanacaktır.

Aynı madde bendinde belirtilen bir diğer fiil ise kanuna aykırı basılan bu belgelerin bilerek kullanılmasıdır. Burada sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanma suçuna benzer bir durum söz konusudur. Bu suç fiilinin yaptırımını iki yıldan beş yıla kadar hapis cezasıdır. Ancak, burada suçun manevi unsuru olan kastın var olması gerektiği şüphesizdir. Diğer bir ifadeyle, yetkisi olmayanlarca basılan belgelerin, bu durumu bilenler tarafından kullanılması halinde suç fiili oluşmaktadır (Aydoğdu, 2009: 79). Örneğin, kanuna uygun bir şekilde yapılan ticari işlem karşılığında yetkisi olmayan kişilerce basılan bir belgeyi alan kişi, bunun gerçekte kim tarafından basıldığını bilemeyebilir. Böyle bir durumda kastın varlığının aranması gerekmektedir. Nitekim, madde hükmündeki suç tanımında, basılan belgelerin “bilerek” kullanılması koşulu aranmaktadır.

### **2.7.4.3. Muhasebe Hileleriyle İlişkisi Olmayan Kaçakçılık Suçları**

Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında, muhasebe hileleriyle ilişkisi olmamakla birlikte hileli işlemlerin varlığına şüphe uyandıran birtakım hareketler de bulunmaktadır. Bu fiiller, yasal olarak tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibrazı zorunlu defter, kayıt ve belgeleri gizleme, yok etme ya da defter sayfalarını yok etme veya yerine başka sayfalar koyma ve Maliye Bakanlığı'nca anlaşması olmadığı halde kanunda sayılan belgeleri basma eylemleridir. Görüldüğü üzere bu fiiller muhasebe uygulamalarından ziyade şahsın davranışından kaynaklanan hareketlerdir. Bu nedenle bu fiillerin doğrudan muhasebe hileleriyle ilişkisi olmadığını söylemek mümkündür.

Kanun koyucu yukarıda sayılan bu fiilleri niteliklerine göre ayrı ayrı ele almış ve Tablo 2.4.'te de görüldüğü üzere suçun ağırlığına göre on sekiz aydan beş yıla kadar adli cezalar öngörmüştür. Bahse konu bu fiiller aşağıda genel olarak açıklanmıştır.

***a) Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizlemek***

Kanunda tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi gereken defter ve belgelerin, varlığı noter tasdiki veya diğer şekillerle kanıtlanmış bulunduğu halde, vergi incelemesine yetkisi olanlara ibraz edilmemesi (VUK, m. 359/a-2) gizleme olarak tanımlanmakta ve suç fiilini oluşturmaktadır.

VUK, 253'üncü maddesinde kanun kapsamında sayılan defter ve belgelerin ait olduğu yılı izleyen yıldan başlayarak beş yıl boyunca saklanması ve yetkili makamlarca istenmesi durumunda ibraz edilmesi yükümlülüğü bulunmaktadır. Madde metnine göre bu suçun, kanunda belirtilen beş yıllık sürenin dolmasına kadar geçen sürede ortaya çıkabileceği açıkça anlaşılmaktadır. Ayrıca suçun oluşabilmesi için saklanması gereken bir defter veya belgenin olması ve bunların kanunda belirtilen incelemeye yönelik esas ve usullere göre vergi incelemesine yetkili olanlarca (Ok ve Gündel, 2002: 160) ve yine kanunda belirtilen süreler zarfında istenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla inceleme niteliğine haiz olmayan arama ve yoklama gibi denetim esnalarında defter ve belgeleri ibraz etmeme, gizleme suçu kapsamında değerlendirilmemektedir (Bayar, 2010: 145).

Ancak burada özellikle belirtmek gerekir ki, defter tutma sorumluluğunu yerine getirmekle birlikte bu defterleri gizleyen ya da ibraz etmeyen mükellefe ağırlaştırılmış idari para cezası ve hapis cezası öngörülürken, bu defterleri hiç tutmayan bir mükellefe birinci derece usulsüzlük kapsamında yalnızca idari para cezasının öngörülmesi (VUK, m. 352) benzer suçlar arasındaki cezalandırma politikasındaki yanlışlığı açıkça ortaya koymakta ve cezanın orantılı olma ilkesiyle çelişmektedir.

Muhasebe hileleri açısından değerlendirildiğinde, bu suç fiilinin muhasebe uygulamalarına yönelik bir unsur içermediği ve dolayısıyla muhasebe hileleriyle bir ilişkisinin olmadığı görülmektedir. Ancak, suç fiilinin doğasından kaynaklanan bir sonuç olarak ibraz edilmeyen defter ve belgelerde muhasebe hilesi olma olasılığının yüksek olabileceği düşünülebilir. Zira bu suç fiili ile korunmak istenen hukuki yarar, kamu güvenliğidir (Şenyüz, 2017). Vergilendirme açısından, ibraz edilmeyen defter ve belgelerle bu güvenliğin sağlanamayacağı unutulmamalıdır.

***b) Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etmek, Defter Sayfalarının Yerine Başka Yapraklar Koymak veya Hiç Yaprak Koymamak***

Defter ve belgeleri yok etme kavramı bunların maddi varlıklarına son verme şeklinde tanımlanabilir. Yok etmek yakmak, yırtmak, atmak, parçalara ayırmak (Mutluer, 1979: 168) veya suya atmak (Aydoğdu, 2009: 73) gibi farklı biçimlerde ortaya çıkabilir. Defter sayfalarının yok edilmesiyle de aynı suç işlenmiş olur. Defter sayfalarının yok edilmesinden sonra yerine başka sayfaların konulması veya hiç sayfa konulmaması suçun seçimlik hareketleridir. Yok etme suçunun oluşabilmesi için gizleme suçunda olduğu gibi varlığı kanıtlanmış defter ve belgelerin bulunması (Şenyüz, 2017: 415) ve saklanma süresi içinde yok edilmiş olması (Şimşek, 2007: 103) gerekmektedir. Yangın, deprem, su baskını gibi mücbir sebepler dışında, yaşamın doğal akışına uygun olmayan bir biçimde yok olan defter ve belgeler yok etme fiilini oluşturmaktadır<sup>42</sup>.

Muhasebe hileleri açısından değerlendirildiğinde, bu fiillerin de gizleme suçunda olduğu gibi muhasebe uygulamalarına yönelik bir eylem içermediği ve dolayısıyla muhasebe hileleriyle bir ilişkisinin olmadığı görülmektedir. Ancak, yine suç fiilinin doğasından kaynaklanan bir sonuç olarak, yok edilen defter, belge veya defter sayfalarının muhasebe hilesi olma olasılığını güçlendirdiği ve hile belirtisi olarak algılanabileceği şüphesizdir.

***c) Maliye Bakanlığı İle Anlaşması Olmadığı Halde Belge Basmak***

Muhasebe hileleriyle ilişkisi olmayan bu suç fiilinde, sahte belge üretimini daha başından önlemeye yönelik bir düzenleme söz konusudur. Belge basımı vergi idaresinin gözetimi ve denetimi altında yürütülmektedir. VUK, mükerrer 257'nci maddesine göre kanun kapsamında sayılan ve suçun konusunu oluşturan belgelerin basım ve dağıtımını ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan matbaalar yapabilmektedir. Bunun dışında basım veya dağıtım yapanlar<sup>43</sup> vergi ziyasının ortaya çıkıp çıkmamasına bakılmaksızın hapis cezası ile cezalandırılmaktadır (VUK, m. 359/c).

Muhasebe hileleri açısından değerlendirildiğinde, bu fiillerin de gizleme ve yok etme suçunda olduğu gibi muhasebe uygulamalarına yönelik bir eylem içermediği ve dolayısıyla muhasebe hileleriyle bir ilişkisinin olmadığı görülmektedir.

---

<sup>42</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2001/10948, K. 2001/11640, T. 24.12.2001 sayılı kararı (Bayar, 2010: 153).

<sup>43</sup> Basım işini matbaaların yapması şart değildir. Bunun dışında fotokopi, tarayıcı, elektronik yazıcılar ve benzeri araçlarla basılan belgeler de madde kapsamında ele alınmaktadır.

## **2.8. Türkiye’de Vergiye Yönelik Muhasebe Düzensizlikleri Bakımından Muhasebe Meslek Mensuplarının Durumu**

Türkiye’de muhasebe ve muhasebeci denilince akla öncelikle vergi gelmektedir. Hatta muhasebeci ve vergi sözcükleri o kadar özdeşleşmiştir ki “en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir” sözü ticari yaşamda yaygın kullanılan bir deyim haline gelmiştir. Muhasebe ve vergi kelimesi bir araya geldiğinde ise bir çok kişinin aklına karmaşık sistem ve uygulamalar gelmektedir. Esasen bu algının çok da yanlış olduğu söylenemez. Zira, muhasebeye yönelik esnek standart, ilke ve kurallar ile vergiye yönelik karmaşık, sürekli değişen ve takip edilmesi çok zor olan kanun ve yönetmelikler, muhasebecileri işlerini hatasız yapma konusunda zorlamaktadır. Bu durum muhasebe meslek mensuplarını hataya yönlendirdiği gibi kimi zaman mükellef beklenti ve çıkarları doğrultusunda hileye de yönlendirebilmektedir.

### **2.8.1. Muhasebe Düzensizliklerinin Meydana Gelmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü**

Vergi yasalarının mükelleflere yüklemiş olduğu yükümlülükler, kendilerine genellikle üstesinden gelemeyecekleri ağırlıkta sorumluluk yüklemektedir. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi ancak profesyonel destek yardımıyla sağlanabilmektedir. Kanun koyucunun özellikle defter tutmaya ve belge düzenine yönelik getirdiği kurallar beraberinde etkin bir muhasebe sistemi ve bu sistemi yönetecek olan muhasebe meslek düzenini de gerekli kılmıştır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 59). Nitekim, yapılan bazı ampirik çalışmalarda muhasebe meslek elemanlarının birincil görevinin vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi olduğu sonucunun ortaya çıkması (Yegen, 2013: 75) mesleki düzenin bir neticesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye’de vergi sisteminin özü beyan esasına dayanmaktadır. Günümüzde gerçek vergi matrahını en doğru biçimde mükellefin kendisinin bileceği ilkesinden yola çıkan beyan sistemi modern bir vergileme yöntemi olarak kabul görmektedir (Şenyüz vd., 2013: 116). Vergiye ilişkin matrah beyanları mükellef açısından faaliyet sonuçlarına ilişkin bir iddia ya da itiraf niteliği taşımaktadır (Öncel vd., 2014: 96). Ancak, beyana dayalı vergileme yöntemi vergi kaçakçılığı açısından büyük bir risk taşımaktadır. Bu riskin tamamen ortadan kaldırılması da mümkün görünmemektedir. Vergi kaçakçılığı riskinin yüksek seviyelerde seyretmesinin nedenlerinden biri olarak meslek mensupları görülmektedir. Ancak, vergi kaçakçılığı riskinin olabilecek en düşük seviyeye indirilmenin yolu da muhasebe meslek mensuplarından geçmektedir (Taştan, 2006: 98). Nitekim, muhasebecilerin bir taraftan vergisel işlevleri gereği mükelleflerin vergi uyumunu artırmakta olduğu diğer taraftan ise yasal avantaj ve boşluklardan

yarar sağlayarak mükelleflerin vergi uyumunu azaltmakta olduğu düşünülmektedir (Biniş, 2012: 154)

Devlet, sağlayacağı hizmetlerin finansmanı olarak büyük miktarda vergi toplamak isterken mükellefler ise harcanabilir gelirine olumsuz etkisinden dolayı daha az vergi ödemek ister ve bu durum kaçınılmaz olarak bir çatışmaya dönüşür (Bedir vd., 2016: 6). Meslek mensupları konumları itibariyle vergi idaresi ve mükellef arasında köprü vazifesi gördüğünden bu çatışmanın tam ortasında kalmaktadır. Mesleki niteliği gereği bağımsız ve tarafsız olması gereken meslek mensupları hizmetinin karşılığı olan ücreti mükelleften aldığından, doğal olarak mükellefin ücretli memuru konumuna girmekte (Taştan, 2006: 110) ve bu çatışmada tarafsızlığını yitirmek zorunda kalabilmektedir.

Muhasebe standart ve ilkelerindeki esneklikler meslek mensupları arasında yorum farkına sebep olmakta ve seçenek uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu esneklikle beraber, vergi yasalarındaki çelişki ve boşlukların doğal sonucu olarak mesleki faaliyet, mükellefin de arzu ettiği şekilde vergi matrahının düşürülmesi ve verginin az çıkarılabilmesine yönelik mesleki bir sanata dönüşebilmektedir (Batı, 2017: 44-45). Yasaya uygun olmayan bu davranışlar muhasebe düzensizlikleri olarak ortaya çıkmaktadır. Muhasebe düzensizlikleri devletin vergi gelirleri açısından büyük öneme sahiptir. Nitekim, muhasebe hilelerinin temel amacının vergi matrahını düşürme ve vergi kaçırma olması bu tür davranışların önemini ortaya koymaktadır.

Meslek mensupları yasal düzenlemelerdeki belirsizlikleri ve boşlukları bularak mükellef lehine yarar sağlama gayretindeyken, vergi idaresi ise sürekli olarak bu olumsuz durumları ortadan kaldırma çabasıdadır (Taştan, 2006: 100). Ancak sürekli yapılan mevzuat değişiklikleri, vergi idaresi ve meslek mensupları arasındaki çatışmayı ve uygulamadaki belirsizlikleri daha da artırarak durumu içinden çıkılmaz bir hale getirebilmektedir. Nihayetinde verginin beyan esasına dayanması, beyanların mükellef adına meslek mensupları tarafından yapılması ve meslek mensuplarının da müşterisine ücret bakımından bağımlı olması, onları istemese de mükelleflerin taleplerini yerine getirme zorunluluğunda bırakabilmektedir. Bununla beraber muhasebe ilkelerindeki bazı esneklikler ve yasal bir takım boşluklar vergi uzmanı meslek mensuplarını müşteri tatmini açısından muhasebe düzensizliklerine motive edebilecek fırsatlar yaratabilmektedir. Sonuç olarak muhasebe düzensizliklerinin meydana gelmesinde bazı yapısal unsurlarla birlikte meslek mensuplarının da önemli bir rolü olduğunu söylemek mümkündür.

## 2.8.2. Vergi Hukuku Kapsamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Düzensizliklerine Karşı Sorumluluğu

Beyana dayalı vergi sisteminde mükellefin beyanı esas olmakla birlikte yapılan beyanlar vergi idaresi tarafından her zaman denetlenebilir (Öncel vd., 2014: 96). Yapılan inceleme ve denetim neticesinde, mükellef adına bildirimde bulunan muhasebe meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerdeki bilgilerin defter, kayıt ve belgelere uygun olmamasından kaynaklı ortaya çıkan vergi ziyayı, vergi cezası ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen<sup>44</sup> sorumlu tutulmaktadır (VUK, Mükerrer m. 227).

Yasa koyucu bu düzenleme ile meslek mensuplarının bir nevi vergi denetimi yardımcısı olmasını amaçlamış ve uygunluk bildirimine anlamına da gelen, beyanname, defter, kayıt ve belge ilişkisinin uyumlu olduğunu güvence altına almaya çalışmıştır (Bişgin, 2018: 57). Bu sorumlulukla birlikte meslek mensupları mükelleflerin beyannamelerini hazırlarken bir ön denetim işlevini yerine getirmiş olmaktadır (Taştan, 2006: 99).

Meslek mensuplarının müşterilerine karşı olan sorumluluğu hizmet sözleşmesi kapsamında ortaya çıkmakta iken, vergi idaresine karşı sorumluluğu ise kamu hukukundan kaynaklanmaktadır. Bunun gereği olarak meslek mensupları, mükelleflerin kendilerine sundukları ticari belgeleri muhasebe usul ve esaslarına uygun biçimde ve süresinde yasal defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludur. Bu aşamada sahte, yanıltıcı veya ticari teamüllere uygun olmayan belgeler de meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamına girmektedir. Meslek mensubunun bu tür bir belgenin varlığından emin olması halinde durumu ilgili vergi idaresine bildirme sorumluluğu ve yükümlülüğü de bulunmaktadır. Ancak, meslek mensuplarının imzaladıkları beyannameler kapsamında herhangi bir rapor hazırlama zorunluluğu bulunmamaktadır (Somuncu ve Esmeray, 2018: 326-327).

Vergi kaybının genel olarak usulsüz, hileli veya kayıt dışı işlemlerden ortaya çıktığı varsayılsa da, vergi ziyasının önemli bir kısmı meslek mensuplarının yaptığı hatalardan kaynaklanabilmektedir. Mükellef her ne kadar eksiksiz bir şekilde yükümlülüklerini yerine getirirse de muhasebe ve müşavirlik hizmetindeki ihmal, özensizlik, bilgisizlik, tecrübesizlik veya diğer kusurlarla vergi ziyayı ortaya çıkabilmektedir (Taştan, 2006: 113). Meslek mensupları bu tür hatalara istinaden vergi idaresince salınan vergi ve bu vergiye bağlı ceza ve faizlerden de mükellefle birlikte müşterek ve müteselsilen sorumludur.

---

<sup>44</sup> Müteselsil sorumluluk, ortaya çıkan bir zararın giderilmesi amacıyla birden çok kişinin ayrı ayrı veya tamamının zincirleme olarak bu zarara ilişkin sorumlu tutulmasıdır (TDK, 2011: 1738).

### **2.8.3. Muhasebe Düzensizlikleri Karşısında Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Yaptırımlar**

Muhasebe düzensizlikleri şeklinde ortaya çıkan hatalar kabahatler kapsamına girmekte ve mali suçlar kapsamında idari para cezası ile cezalandırılmakta, hileler ise ceza hukuku kapsamında ele alınarak adli yaptırımlar ile cezalandırılmaktadır. Meslek mensupları, imzaladıkları beyannamedeki bilgilerin defter kayıt ve belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyai ve buna bağlı ceza ve faizlerde müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmaktadır. Meslek mensuplarına bununla ilgili ayrıca bir idari yaptırım söz konusu bulunmamaktadır (VUK, mükerrer m. 227). Vergi ziyasına VUK 359. maddesinde sayılan fiillerle ceza verilmesi durumunda ise kesilecek ceza üç kat, iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır (VUK, m. 344/II). Meslek mensuplarının müşterek ve müteselsil sorumluluğu bu idari yaptırımlar için de söz konusudur.

Muhasebe mesleğinin kamu hizmeti özelliği taşıyor olması sebebiyle, meslek mensupları, görevleriyle ilgili ortaya çıkan suçlardan dolayı kamu görevlisi olarak yargılanır. Bu durum suçun ağırlaştırıcı bir sebebidir (Batı, 2017: 42). Vergi kaçakçılığı suçları (VUK, m. 359) kapsamında belirtilen fiillere ve iştirak edenlere, fiilin ağırlığına göre adli cezalar öngörülmektedir. Bu fiillerin genel olarak hesap ve muhasebe hileleri yapmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek, vergi matrahını azaltmaya çalışmak, sahte ve yanıltıcı belgeler düzenlemek ve kullanmak olduğu önceden açıklanmıştır. Özellikle teknik bilgi ve tecrübe isteyen muhasebe kayıtları ve bu kayıtlarda yapılacak hilelerin, öncelikle muhasebeciler tarafından yapılabilecek bir eylem olduğunu düşünmek yersiz olmayacaktır (Somuncu ve Esmeray, 2018: 325). Ancak meslek mensuplarının bu suçtan yargılanabilmesi için vergi suçu raporunun yazılması ve görüş verilmesi gerekmektedir. Bir işletmenin sözleşmeli muhasebecisi olmak ya da işletme bünyesinde muhasebe görevini üstlenmek tek başına suça iştirak göstergesi olmayacağı gibi iştirak sabit olsa dahi bu durumda kesin menfaat sağlandığı sonucu çıkarılamaz. Suça iştiraktan söz edilebilmesi için normal ücret dışında bir yarar sağlanması beklenmelidir ki bu ispatlanmadıkça suç fiiline VUK, 360'ıncı madde hükmü gereği yüzde elli ceza indirimi uygulanması gerekmektedir (Şenyüz, 2017: 463-464).

Muhasebe meslek mensupları idari ve adli yaptırımların yanı sıra, mesleki disiplin yönetmeği kapsamında, yapılan hata ve hilelerin niteliğine göre; uyarı (m. 5), kınama (m. 6), geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulma (m. 7) ve meslekten çıkarılma (m. 9) yaptırımlarıyla karşılaşabilmektedir.

### **3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI VERGİ AÇISINDAN MUHASEBE DÜZENSİZLİKLERİNE YÖNLENDİREN FAKTÖRLERİN BELİRLENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: İZMİR ÖRNEĞİ**

#### **3.1. Literatür İncelemesi**

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine yönelik algı, tutum, davranış ve düşüncelerinin genel olarak etik kapsamında ele alındığı görülmektedir. Yapılan ampirik çalışmalarda meslek mensuplarını muhasebe hata ve hilelerine yönlendiren sebepler araştırılmış, gerek mesleki sorunlar gerekse muhasebe ve vergi sisteminden kaynaklanan bir takım uygulamalar sebebiyle hata ve hilelerin ortaya çıktığı veya bu durumların meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendirdiği sonuçlarına ulaşılmıştır. Muhasebe alanında yapılan bu uygulamalı çalışmalarda, hata ve hilelerin Türkiye'deki en önemli sebeplerinden olan vergisel boyutun derinlemesine incelenmediği görülmektedir. Vergi boyutu daha çok hata ve hilelerin sebeplerinden olan bir faktör olarak değerlendirilmiştir. Muhasebe literatüründe bir eksiklik olan bu durumun bazı çalışmalarla maliye alanında ele alındığı görülmektedir. Vergisel hata ve hilelerin maliye alanında incelenmesi doğal olmakla birlikte bu alanda yapılan çalışmalarda da muhasebe literatüründe önemli bir yaklaşım olan hile üçgeni veya diğer benzer teoriler kapsamında değerlendirilmediği görülmektedir.

Bu çalışmada, gerek muhasebe gerek maliye literatüründe, meslek mensuplarının hata ve hileye karşı algı, tutum, düşünce ve davranışlarının araştırıldığı yerli ve yabancı çalışmalar incelenmiş ve tez çalışmasına yön verilmesinde faydalanılmıştır.

#### **3.1.1. Uluslararası Alanda Yapılan Araştırmalar**

Finn vd. (1988), meslek mensuplarının vergi sisteminde karşılaştığı etik sorunların doğasını ve kapsamını incelemek amacıyla yapmış olduğu çalışmada, Amerika'da 332 profesyonel muhasebe çalışanı ile anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Yapılan araştırma sonucunda, meslek mensuplarının vergiye yönelik en çok karşılaştığı etik sorunların başında müşterilerin mali tablolarını değiştirme, vergi beyanlarını değiştirme ve vergi sahtekarlığı yapma talepleri gelmektedir. Meslek mensuplarının da kişisel mesleki sorunlar ve ücret problemleri nedeniyle bağımsızlık sorunu hissettiği ve bununla birlikte çıkar çatışması yaşadıkları ortaya çıkmıştır (Finn vd., 1988: 613).

Ward vd. (1993), meslek mensuplarının etik ve etik dışı davranışlarını belirlemek ve değerlendirmek amacıyla, Amerika' da Sertifikalı Kamu Muhasebecileri arasından 197 meslek mensubu ile anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Yapılan araştırma sonucunda, vergiye yönelik

etik dışı tutumlar özellikle kadınlar tarafından kabul edilemez olarak nitelendirilmiştir. Meslek mensupları kendilerini yüksek oranda etik görmekle birlikte, neyin etik olup olmadığı konusundaki belirsizliklerin evrensel bir kural yerine duruma özgü bir temel oluşturacağından etik endişe yaratacağı görüşünde oldukları belirlenmiştir (Ward vd., 1993: 603-609).

Eynon vd. (1997), muhasebe meslek mensuplarının ahlaki muhakeme yeteneklerini etkileyen faktörleri araştırmak amacıyla, Amerika'da 121 muhasebe meslek çalışanıyla anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda meslek mensuplarının kamu ile ücret aldığı müşterileri arasında sadakat anlamında ikilem yaşadıkları belirlenmiştir. Meslek mensuplarının vergi beyannamelerinde vergileri en aza indirmeye çalışan müşterilerinin taleplerini bu kişilerden ücret aldıkları için karşılımları gerektiği görüşü ortaya çıkmıştır (Eynon vd., 1997: 1306).

Emerson vd. (2007), muhasebe uygulayıcılarının etik tutumlarını ölçmek amacıyla, Güney Amerika'da 520 meslek çalışanı ve 613 üniversite öğrencisi ile yapmış olduğu anket çalışması sonucunda, meslek çalışanlarının belirlenen etik dışı senaryolara öğrencilere nazaran daha çok etik tutum sergiledikleri ancak, meslek mensuplarının etik dışı davranışlara bağlı muhtemel zararları normal karşılımla birlikte yasal ihlalleri daha az benimsedikleri belirlenmiştir (Emerson vd., 2007: 80).

Stuebs ve Wilkinson (2010), vergi mesleğini rahatsız eden etik sorunların temel nedenlerini araştırdığı çalışmasında, muhasebe mesleğinin güçlü bir kamu yararı kavramına sahip olsa da, vergi uygulamalarında müşteriye hizmet vermek ile vergi sistemi bütünlüğünü korumak arasında bir gerilim yaşandığını belirlemiştir (Stuebs ve Wilkinson, 2010: 13). Çalışmada ayrıca kişisel çıkar arayışına odaklanan muhasebe mesleği içinde kamu yararı vurgusunun kaybedildiği ve hizmet odaklı meslek anlayışının doğru anlaşılmasının baskı ve fırsatları sınırlayacağı sonucuna ulaşılmıştır (Stuebs ve Wilkinson, 2010: 33).

Dellapotas (2013), muhasebecileri hileye yönlendiren faktörleri incelemek ve hilenin ortaya çıkmasında mesleki rollerin işlevini araştırmak amacıyla, Avustralya'da mahkum olan 10 meslek mensubuyla yapılandırılmamış grup tartışmaları yöntemiyle yüz yüze mulakat şeklinde uygulama gerçekleştirmiştir. Yapılan araştırma sonucunda, katılımcıların başvurduğu hilelerin başında mali beyan sahtekarlığı ve vergilendirme suçlarının geldiği belirlenmiştir. Hileye başvuru sebebi olarak finansal baskılar ön plana çıkmıştır. Ancak, hileye yönlendiren asıl faktörün motivasyonda değil, karmaşıklığı henüz tam olarak araştırılmamış olan, kişinin

muhasebe meslek mensubu olarak ayrıcalıklı konumunun yarattığı fırsatlarda yatmakta olduğu ortaya konmuştur (Dellaportas, 2013: 37).

Takril ve Sanusi (2014), vergi uygulayıcılarının etik karar vermelerini etkileyen faktörleri araştırmak amacıyla Malezya'da 121 muhasebe meslek çalışanıyla anket çalışması gerçekleştirmiştir. Araştırmada meslek çalışanları, vergiden kaçınmanın uygunsuz bir davranış olduğunu buna karşın yasadışı olmadığını belirtmişlerdir. Ancak, katılımcılar bu tutumun yasadışı davranıştan daha büyük bir sorun olduğunu düşünmektedirler. Sonuçlar, vergi uygulayıcılarının müşterilerin ihtiyaçlarını mı yoksa toplumun ihtiyaçlarını mı karşılayacakları konusunda ikilem içerisinde olduklarını göstermektedir (Takril ve Sanusi, 2014: 227).

Borrego (2014), vergi uygulayıcılarının, vergi karmaşıklığı ve vergi uyumu algılarını belirlemek amacıyla, Portekiz'de 994 vergi uygulayıcısı ile anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan analizler sonucunda vergi karmaşıklığının vergi uyumunu olumsuz yönde etkilediği, vergi uygulayıcılarının uzmanlık bilgileri ile vergi karmaşıklığını fırsata çevirerek müşterilerinin lehine kullandıkları, bu davranışlarını ise yaratıcı muhasebe, vergi planlaması ve vergiden kaçınma şeklinde üç farklı tutum şeklinde gerçekleştirdikleri belirlenmiştir (Borrego, 2014: 117).

Plecnik (2015), kurumların, vergi mükelleflerinin ve vergi hazırlayıcılarının vergi uyumu ve vergi kaçakçılığına yönelik algılarını ölçmek amacıyla, Amerika'da 94 katılımcıyla bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda, katılımcıların dörtte üçünün vergi kaçakçılığına karışan arkadaşlarını yargılamadıkları ortaya çıkmıştır. Ayrıca katılımcıların yarısının fırsat ortaya çıktığında vergi kaçırabilecekleri belirlenmiştir (Plecnik, 2015: 110).

Brown vd. (2016), muhasebecilerin önemli finansal muhasebe hilelerini bildirme niyetini etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla, Amerika'da 284 profesyonel muhasebe çalışanı ile yaptığı anket çalışması sonucunda, fırsat gibi çevresel faktörlerin ve meşrulaştırma ve bireysel tutum gibi faktörlerin muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hilelerini ihbar etmeye yönelik tutumlarını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır (Brown vd., 2016: 49).

### **3.1.2. Ulusal Alanda Yapılan Araştırmalar**

Zeytin (2007), bağımsız çalışan meslek mensuplarını hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren nedenleri ortaya koymak amacıyla, İstanbul, Bursa, Bilecik, Eskisehir, Kütahya illeri örneğinde 360 bağımsız meslek mensubu ile anket çalışması yapmıştır. Yapılan analiz ve değerlendirmeler sonucu, mevzuatın sürekli değişmesinin hata yapmaya sebep olduğu ancak hatanın nadiren yapıldığı, mevcut vergi sisteminin adil görülmemesinin meslek mensuplarının

müşterileri lehine ve devlet aleyhine etik dışı davranışlara yönelttiği, meslek mensuplarının müşteri kaybetme kaygısına rağmen etik dışı davranışlara yönelmedikleri ve müşterilerin lehine veya aleyhine etik dışı davranışta bulunma konusunda ihtiyatlı davrandıkları ortaya çıkmıştır (Zeytin, 2007: 129-130).

Kirik (2007), hata ve hileleri eğitim ve etik boyutuyla ele aldığı çalışmasında Afyonkarahisar merkez ilçesinde 71 meslek mensubu ile anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan araştırma sonucunda, hata ve hilelerin yoğun olarak var olduğu, bu durumun da meslek mensuplarında etik sapmalara sebep olduğu ortaya çıkmıştır. Etik sapmaların temelinde vergi uygulamalarının önemli yer tuttuğu, vergi oranlarının yüksekliği ve yasal boşlukların hileye sebep olduğu, mükelleflerin muhasebecilerden verginin az çıkarılmasına yönelik istek ve baskıları olduğu, mükelleflere olan ücret bağımlılığı sebebiyle bu baskıların arttığı, sayılan sebeplerle meslek mensuplarının da etik dışı davranışlara başvurabileceği belirlenmiştir (Kirik, 2007: 94).

Kutlu (2008) muhasebe meslek mensuplarının etik ikileme düşmelerine sebep olan faktörleri belirlemek amacıyla Kars ve Erzurum illerinde faaliyet gösteren 136 meslek çalışmanı ile anket çalışması yapmıştır. Araştırma bulgularına göre, yaş, gelir ve müşteri sayısı gibi değişkenlerde farklılık göstermekle birlikte, meslek mensuplarının başlıca sebebi müşteri kaybetme kaygısı olmak üzere etik ikilem yaşadıkları ortaya çıkmıştır. Defter sayısı ve gelir düzeyi düşük olanların daha çok etik ikilemde kaldıkları belirlenmiştir (Kutlu, 2008: 166-167).

Topsak (2009), meslek mensuplarının, hata ve hile ile etik dışı davranışlara yönelik tutumlarını ölçmek amacıyla, Balıkesir ve Ankara illerinde 212 meslek mensubu ile anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, meslek mensuplarının mükellef baskıları sebebiyle mesleki sorumluluklarını yerine getiremedikleri ve mükelleflerin vergi kaçırmaya yönelik taleplerine göre işlem yaptıkları ortaya çıkmıştır. Kazancını mükelleflerden elde eden meslek mensupları için meslek etiğinin kendi beklentilerinin önüne geçemediği belirlenmiştir (Topsak, 2009: 108-109).

Çelik (2010), muhasebecilerin hata ve hileye yönelik algılarını incelemek amacıyla, Gaziantep ilinde 326 meslek mensubu ile anket uygulaması yapmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, muhasebe hatalarının mükelleflerden gelen hatalı ve yanlış bilgilerden meydana geldiği ve genel olarak unutmama, dikkatsizlik gibi sebeplerle kayıt esnasında yapıldığı görüşü ortaya çıkmıştır. Hilelerin ise vergi kaçırmak, bankalardan daha fazla kredi alabilmek ve benzer amaçlarla yapıldığı ortaya çıkmıştır (Çelik, 2010: 152).

Okay (2011), meslek mensuplarını hata ve etik dışı davranışlara yönlendiren faktörleri belirlemek amacıyla, Diyarbakır ilinde 170 bağımsız meslek mensubu ile yüz yüze anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren sebeplerin başında adil bir vergi sisteminin olmadığı görüşü ortaya çıkmıştır (Okay, 2011: 111).

Kaya ve Yanık (2011), meslek mensuplarının meslek etiğine ve müşteri memnuniyetine ilişkin yaklaşımlarını ölçmek amacıyla, Erzurum ilinde 75 meslek mensubuna ulaşarak yüz yüze anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Yapılan değerlendirmeler neticesinde, meslek mensuplarının müşteri memnuniyetini esas aldığı, finansal tabloların düzenlenmesinde müşterilerin etik dışı davranışlara yönelik isteklerde bulunduğu ve meslek mensuplarının müşteriyi kaybetme kaygısıyla hareket ettiği sonuçlarına ulaşılmıştır. Ayrıca vergi çeşitliliğinin çokluğu ve vergi oranlarının yüksek oluşu mükellefleri vergi kaçırmaya yönlendirdiği belirlenmiştir (Kaya ve Yanık, 2011: 305).

Güney ve Çınar (2012), meslek mensuplarının etik görüşlerini araştırmak amacıyla, Erzurum ilinde 102 meslek mensubu ile anket uygulaması yapmıştır. Yapılan araştırma sonucunda, mükelleflerin muhasebeciyi kendilerinin seçtiği bu sistemde meslek mensuplarına baskı yapmaları açısından bir fırsat yaratıldığı ortaya konmuştur. Vergi denetimlerinin yetersizliği meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten önemli bir neden olarak belirlenmiştir (Güney ve Çınar, 2012: 104).

Biniş (2012), muhasebe hatalarını vergi hataları kapsamında ele alarak meslek mensuplarının ve vergi idaresi çalışanlarının bakış açısıyla incelediği çalışmada, İzmir ilinde 399 muhasebe meslek mensubu ve 331 vergi idaresi çalışanı ile bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışma neticesinde, hem vergi idaresi çalışanları hem de meslek mensupları vergi kanunlarının karmaşıklığı ve sık değişikliğe uğraması vergi hatalarının başlıca sebebi olduğu görüşünde birleşmişlerdir (Biniş, 2012: 243).

Kısacık (2013), meslek mensuplarının hata ve hilelerle ilgili görüşlerini tespit etmek amacıyla, Çorum ilinde 134 meslek çalışanına ulaşarak anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda, mükelleflerin muhasebe evraklarını zamanında getirmemesinden kaynaklı, zamanından önce ya da sonra yapılan kayıtların en sık karşılaşılan hile türü olduğu belirlenmiştir. Mükelleflerin en çok vergi matrahının düşük olmasını buna karşın kârın yüksek gösterilmesini istedikleri ve bazı meslek mensuplarının müşteri kaybetme kaygısıyla bu hileli işlemleri kabul ettikleri ortaya çıkmıştır (Kısacık, 2013: 103-104).

Keskin (2014), meslek mensuplarının hata ve hile karşısında etik tutumlarını incelemek amacıyla, Antalya, Isparta ve Burdur illerinde toplam 400 meslek mensubu ile anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Yapılan araştırma sonucunda, mükelleflerin az vergi ödemek için meslek mensuplarından talepte buldukları ancak meslek mensuplarının genel olarak etik kurallara uygun hareket ettikleri belirlenmiştir (Keskin, 2014: 132-134).

Akkılıç (2015), bağımsız meslek mensuplarını hata ve hile yapmaya iten faktörleri belirlemek amacıyla, İstanbul ilinde 90 bağımsız meslek mensubu ile anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda, meslek mensuplarının özellikle mükellef baskısıyla ve kendi ekonomik menfaatleri için daha az vergi çıkması amacıyla çeşitli hilelere başvurabildikleri belirlenmiştir. Denetim yetersizliği, yasal boşluklar ve müşteri kaybetme kaygısı hileye sebep olan faktörler olarak ortaya çıkmıştır (Akkılıç, 2015: 81)

Aytekin vd. (2015), meslek mensuplarının hata, hile ve hile belirteçlerine ilişkin görüşlerini belirlemek amacıyla, Balıkesir ilinde 117 meslek çalışanı ile anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda, hilelerin vergi kaçırmak, işletmenin gerçek durumunu gizlemek, işletmenin imajını güçlendirmek ve kredi imkanlarının artırılması amaçlarıyla, sahte belgeler düzenlemek ve kullanmak suretiyle yapıldığı görüşü ortaya çıkmıştır (Aytekin vd., 2015: 86-87).

Akatak (2015), muhasebe meslek mensuplarını hata ve hilelere yönlendiren nedenleri ve etik dışı tutumları incelemek amacıyla, Mardin ve Şırnak illerinde 127 meslek çalışanı ile anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren öncelikli unsurun mükellef baskısı olduğu görüşü ortaya çıkmıştır. Hatalar ağırlıklı olarak iş yoğunluğu sebebiyle, hilelerin ise vergi adaletsizliği ve az vergi ödeme isteği sebebiyle ortaya çıktığı belirlenmiştir. Ayrıca, sürekli mevzuat değişikliği, denetim yetersizliği ve yüksek vergi oranları meslek mensuplarını etik dışı işlemler yapmaya yönelttiği belirlenmiştir. Bununla birlikte meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemelerin yetersiz olduğu görüşü ortaya çıkmıştır (Akatak, 2015: 124-125).

Anuk (2015), meslek mensuplarının hata, hile ve etik kavramları konusundaki düşüncelerini belirlemek amacıyla, İstanbul ilinde 108 muhasebe çalışanı ile anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, muhasebe hilelerinin daha çok vergi kaçırmak amacıyla yapıldığı, mükelleflerin vergi ödememek istemesi meslek mensuplarına etik ikilem yaşattığı belirlenmiştir. Ayrıca katılımcıların, meslek odalarının etik konusundaki faaliyetlerini yeterli bulmadıkları görüşü ortaya çıkmıştır (Anuk, 2015: 92-94).

Gümüş ve Gögebakan (2016), meslek mensuplarının meslek etiğine bakışları ve muhasebe hata ve hilelerini inceledikleri çalışmada, Aydın ilinde 71 meslek çalışanı ile anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda, uygulamada hata ve hilelerin yoğun olarak var olduğu, önemli boyutta etik sapmaların yaşandığı, meslek mensuplarının hem kendi hem de mükellef çıkarları uğruna etik dışı davranışlarda bulunduğu ortaya çıkmıştır. Mükelleflerin az vergi ödemek için muhasebecilere baskı yaptıkları, meslek mensuplarının da bu baskılan sebebiyle yasal boşluklardan faydalanarak hileli işlemlere giriştiği belirlenmiştir. Vergi oranlarının yüksekliği, yasal boşlukların olması, denetim yetersizliği ve muhasebe ücretlerinin müşteriler tarafından ödeniyor olması, mükellef baskısını artırdığı belirlenmiştir (Gümüş ve Gögebakan, 2016: 26).

Özçelik vd. (2017), meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri karşısındaki tutumlarını incelemek amacıyla, Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren 400 meslek mensubunun katılımıyla bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan analiz ve değerlendirmeler sonucunda, demografik değişkenlerde fark olmaksızın, muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerden gelen kârın düşük çıkarılması isteği karşısında etik ikilemde kaldıkları ortaya çıkmıştır (Özçelik vd., 2017: 212).

Aytekin (2017), muhasebe meslek mensuplarının hata ve hileler karşısındaki etik tutumlarını ortaya koymak amacıyla, Gaziantep, Adıyaman ve Kilis illerinde faaliyet gösteren 408 meslek mensubu ile anket çalışması yapmıştır. Araştırma sonucunda, meslek etiği çerçevesinde yapılan düzenlemelerin ve eğitimlerin yetersiz olduğu ortaya çıkmıştır. Mesleki kurallara uyulmamasının giderek normal karşılandığı belirlenmiştir. Mükellefler arasında, en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebeci anlayışının hakim olduğu ve bu yönde talep ve baskıların olduğu, meslek mensuplarının da ücret bağımlılığı sebebiyle etik dışı davranışlara yönelebildikleri tespit edilmiştir. Etik eğitimi alanların ise hile yapmaktan kaçındıkları belirlenmiştir (Aytekin, 2017: 278-279).

Öztoprak (2017), hata ve hile bağlamında meslek mensuplarının davranışlarını araştırdığı çalışmasında, İstanbul ilinde 415 meslek mensubu ile anket yapmıştır. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının yoğun şekilde hata ve hile belirteçleri ile karşılaştığı belirlenmiştir. Kanun ve yönetmeliklerin yetersizliği, caydırıcı olmayışı ve müşteri kaybetme kaygısı hata ve hilelerin ortaya çıkmasında önemli rol oynadığı görüşü ortaya çıkmıştır (Öztoprak, 2017: 192-193).

Cural vd. (2018), meslek mensuplarının vergi bilinç düzeyleri ve vergiye bakış açılarını belirlemek amacıyla, Zonguldak ilinde 171 meslek mensubu ile anket çalışması yapmıştır. Araştırma sonucunda, vergi hilelerinin önlenmesi için vergi sisteminin adil hale getirilmesi, yasaların sürekli değiştirilmemesi ve vergi aflarının sıkça çıkarılmaması gerektiği, bunların dışında vergi denetim ve cezalarının caydırıcılığının yeterli düzeye getirilmesi gerektiği algısının olduğu belirlenmiştir (Cural vd., 2018: 59-60).

Korucu (2018), meslek mensuplarının hata ve hile eğiliminin nedenlerini araştırdığı çalışmada, İstanbul ili, Kartal ilçesinde 230 meslek mensubuna anket uygulamıştır. Araştırma sonucunda, meslek mensuplarının vergi kanunlarının sürekli değişmesi ve sürekli afların çıkması nedenleriyle hileye başvurdukları belirlenmiştir. Bunun dışında vergi oranlarının yüksek oluşu da hilenin meydana gelmesinde etkili olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca yeterli etik eğitimlerinin verilmediği sonucu ortaya çıkmıştır (Korucu, 2018: 66-67).

Ömürbek ve Durgunböcü (2018), meslek mensuplarının etik algılarını ölçmek amacıyla, Isparta ilinde faaliyet gösteren 98 meslek mensubu ile anket çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, mükelleflerin bilançolarını maskeleyerek daha yüksek tutarda kredi almayı ve kârlarını değiştirerek daha düşük vergi ödemeyi planladıkları belirlenmiştir. Mükelleflerin bu beklenti ve istekler doğrultusunda meslek mensuplarına baskı yaptıkları ortaya çıkmıştır (Ömürbek ve Durgunböcü, 2018: 1263).

Aslan vd. (2018), muhasebe meslek mensuplarını hata ve hilelere yönlendiren faktörleri tespit etmek amacıyla, Yalova ilinde 46 meslek mensubuna ulaşarak anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda, hataların, dikkatsizlik, tecrübesizlik ve iş yoğunluğuna bağlı sebeplerle ortaya çıktığı sonucuna ulaşılmıştır. Vergi uygulamalarının, vergi oralarının, denetim yetersizliğinin muhasebe hata ve hilelerinde etkili olduğu saptanmıştır. Yapılan hilelerin çoğunlukla kredi sağlamak amacıyla gerçekleştirildiği belirlenmiştir (Aslan vd., 2018: 1136).

Bayrakdar (2019), meslek mensuplarını hata ve hileye yönlendiren nedenleri belirlemek amacıyla, Sivas ilinde 142 meslek mensubuna ulaşarak anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda, kişileri hileye iten nedenlerin belirlenmesinde muhasebe literatüründe genel kabul görmüş hile üçgeni teorisindeki üç boyutun yalnız başına yetersiz kaldığı, başta özgüven olmak üzere, rakebet, adaletsizlik ve denetim yetersizliğinin de hile nedenlerine ilişkin unsurlara eklenmesi gereken faktörler olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda “altı köşeli özgüven hile sembolü” ismiyle yeni bir hile modeli önermiştir (Bayrakdar, 2019: 153).

Kutlu (2020), muhasebe hata ve hilelerine karşı meslek mensuplarının algı ve tutumlarını incelemek amacıyla, Osmaniye ilinde 115 meslek mensubuna anket uygulamıştır. Araştırma bulgularına göre, hataların genellikle vergi mevzuatının karışıklığından meydana geldiği, denetim yetersizliğinin hileli işlemler için fırsat yarattığı, mükelleflerin daha az vergi ödemek için meslek mensuplarına baskı uyguladığı, müşteri kaybetme kaygısıyla özellikle genç meslektaşların etik dışı davranışlara yönelebildikleri belirlenmiştir (Kutlu, 2020: 78-80).

### **3.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Bu araştırmada amaç, muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörleri ve bu faktörlerin gücünü belirlemektir. Araştırma kapsamında ayrıca meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre muhasebe düzensizliklerine sebep olan faktörlere yönelik algıları arasındaki farklılıkların belirlenmesi de amaçlanmıştır.

Araştırma konusu kapsamında alan yazın incelendiğinde, muhasebe düzensizliklerinden kaynaklı vergi kayıp ve kaçığının önemli boyutlarda olduğu görülmüştür. Konuyla ilgili maliye bilim dalı çalışmaları da araştırılarak, gerek mükelleflerin gerekse muhasebe meslek mensuplarının vergiye yönelik bilinç, tutum ve davranışlarına yönelik yapılan ampirik çalışmalar analiz edilmiştir. Yapılan incelemelerde mükelleflerin vergiye uyumlarının genel olarak düşük olduğu ortaya konmuştur. Meslek mensuplarının ise özellikle düşük vergi ödemesi çıkarma bakımından mükellef lehine bir takım muhasebe düzensizliklerine başvurduklarının belirlendiği görülmüştür.

Bu tespitler ışığında, vergi ödemesiyle birlikte harcanabilir gelirleri düşen ve refah seviyeleri azalan mükelleflerin vergiye karşı olumsuz tutumlarına anlam verilebilir olduğu düşünülmüştür. Nitekim, konu hakkında yapılan akademik çalışmalar bu sonucu desteklemektedir. Ancak, meslek mensuplarının muhasebe düzensizliklerine iştirak boyutu düşünüldüğünde, kendilerinden çıkmayacak vergi ödemesi için hangi sebeplerle etik dışı davranışlarda buldukları konusunda bir sonuç ortaya koyan çalışmanın eksikliği farkedilmiştir.

Konuya ilişkin literatür incelendiğinde, meslek mensuplarının etik algı ve tutumları kapsamında çeşitli araştırmalar yapıldığı görülmüştür. Ancak meslek mensuplarının vergi açısından muhasebe düzensizlikleri karşısındaki algılarının ölçüldüğü bir çalışmanın olmayışı ve meslek mensuplarını vergi kaybına sebep olacak hata ve hilelere yönlendiren faktörlerin

neler olduğunun belirlenmesine yönelik kapsamlı bir çalışmanın olmayışı, açıklanması gereken bir problem olarak görülmüştür.

Muhasebe literatüründe hilenin nedenlerine ilişkin baskı, fırsat ve haklı sebepler boyutlarından oluşan “hile üçgeni” teorisi ortaya konmuş ve işletme çalışanlarının neden hile yaptıkları üzerine araştırmalar yapılmıştır. Bu noktada konuya, vergi beyannamelerinin hazırlanmasında ve verginin hesaplanmasında önemli bir rol oynayan bağımsız çalışan meslek mensuplarının çalışma konumları itibariyle bakmak gerektiği düşünülmüştür. Muhasebe meslek mensupları her ne kadar serbest ve bağımsız çalışıyor olsa da hizmet sektöründe faaliyet gösteriyor ve ücretlerini mükelleflerden alıyor olmaları, onları bir nevi bağımlı çalışan konumuna getirmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine bu açıdan bakılarak aşağıda belirtilen bazı sorulara cevap aranmıştır. Bu sorulara verilecek cevapların, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde hissettikleri baskı durumunun belirlenmesi açısından önem arz ettiği düşünülmektedir.

- Meslek mensuplarının unvanlarının başında “serbest” ibaresi olmasına karşın kendilerini gerçek anlamda serbest hissediyor mu?
- Meslek mensupları zorunlu mesleki etik şartlarından olan bağımsızlık niteliğine uygun hareket edebiliyor mu?
- Meslek mensupları kendilerini mükelleflerin muhasebe işlemlerini ve vergisel yükümlülüklerini yerine getiren ve karşılığında ücret alan bir işletme çalışanı olarak mı konumlandırıyor?

Vergilendirme sistemi ağırlıklı olarak mükelleflerin beyanına dayalı olmakla birlikte mükellefler bu yükümlülüklerini muhasebe meslek mensupları aracılığı ile yerine getirmektedir. Bu bağlamda vergi beyannamelerinin hazırlanması sürecinde meslek mensuplarının üzerindeki muhtemel baskılar dikkate alınarak aşağıda belirtilen bazı sorulara da cevap aranmıştır. Bu sorulara verilecek cevapların, meslek mensupları üzerindeki muhtemel baskıların vergisel sonuçlarının belirlenmesi açısından önem arz ettiği düşünülmüştür.

- Meslek mensupları, mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken, müşterilerinin verginin az çıkarılmasına yönelik talep ve beklentileri oluyor mu?
- Meslek mensupları mükelleflerin talep ve beklentilerini mesleğin bir gereği olarak kabullenip dikkate alıyor mu?

- Meslek mensupları mükelleflerin talep ve beklentileri karşısında baskı hissederek mükellef çıkarına göre hareket ediyor mu?

Meslek mensuplarının, mükelleflere ait vergisel yükümlülükleri yerine getirirken müşteri beklentilerini dikkate alacak şekilde etik dışı davranış sergilediği varsayılsa dahi, bu durumu yalnızca baskı unsuruyla açıklamanın yetersiz kalacağı, vergilendirme sistemi içinde kendilerini böyle bir tutum içine sokabilecek uygun bir ortamın olup olmadığı ve baş vurabilecekleri etik dışı hareketlerin motivasyon kaynağının ne olduğuna dair de aşağıda belirtilen sorulara cevap aranmıştır. Bu sorulara verilecek cevapların, vergilendirme sisteminden kaynaklanan ve muhtemel hata ve hilelere fırsat veren unsurların ve meslek mensuplarının hata ve hileyi rasyonel görebilme sebeplerinin belirlenmesi bakımından önem arz ettiği düşünülmüştür.

- Mevcut vergi kanunları meslek mensuplarının kolaylıkla anlayabileceği biçimde açık ve anlaşılır mı?
- Mevcut vergi kanunlarında hata ve hileye fırsat verecek boşluklar var mı?
- Vergi denetimi ve cezalandırma sistemi uygun ve yeterli mi?
- Vergilendirme sistemi ve vergi oranları adaletli mi?

Sonuç olarak, vergi matrahını etkileyen muhasebe hata ve hilelerinin, devletin temel gelir kaynağı olan vergi gelirleri açısından önemli bir sorun olduğu gerçeğiyle, bu sorunun başrolünde olan muhasebe meslek mensuplarının, mesleki faaliyetleri kapsamında kendilerini hangi konumda gördüğü, hata ve hileye karşı algıları ve kendilerini hileli işlemlere yönlendiren nedenlerin belirlenip ortaya konulmasına yönelik önceden yapılmış kapsamlı bir çalışmaya rastlanılmadığından yapılan bu çalışmanın gerek muhasebe bilimi gerekse maliye bilimi alanyazın içerisinde önemli bir yere sahip olacağı düşünülmektedir.

### **3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları**

Araştırmanın kapsamı belirlenirken çeşitli zaman ve maliyet kısıtları dikkate alınarak gerçekçi evren<sup>45</sup> belirlenmiştir. Bu bağlamda araştırma evrenini, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı bağımsız meslek mensupları oluşturmaktadır. 2018 yılı itibariyle odaya kayıtlı bağımsız çalışan meslek mensubu sayısı 3565'tir. Evren büyüklüğü dikkate alındığında %95 güvenilirlik düzeyinde en az 346 örnek büyüklüğüne ulaşılması gerekmektedir (Coşkun vd., 2015: 137). Araştırma kapsamında, 2019 yılı şubat-nisan ayları

---

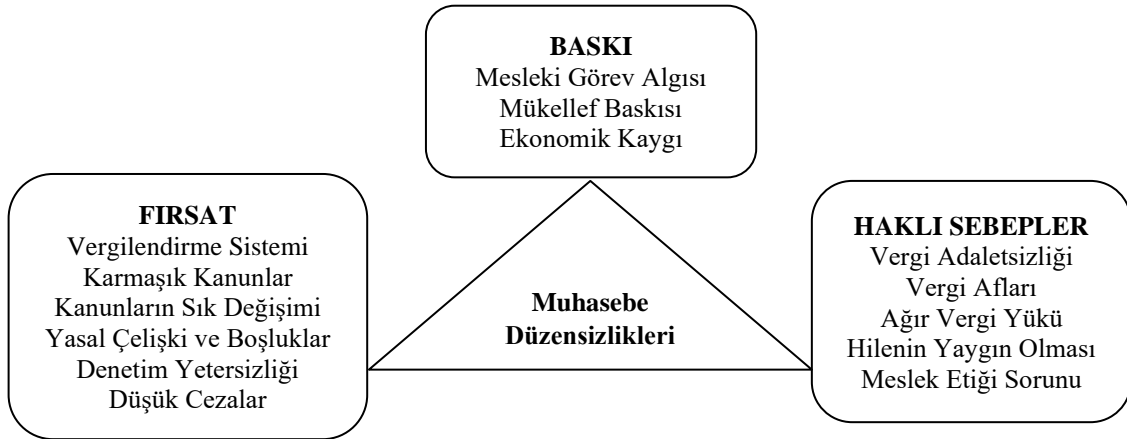
<sup>45</sup> Gerçekçi evren, belli kısıtlar dikkate alınarak oluşturulan evrendir (Coşkun vd., 2015: 133).

içerisinde odaya kayıtlı 312 bağımsız meslek mensubuna ulaşılmıştır. Ayrıca mevcut anket, Google anket uygulaması ile online olarak hazırlanarak, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası aracılığı ile meslek mensuplarına elektronik posta olarak gönderilmiş ve 107 adet geri dönüş sağlanmıştır. Bu şekilde toplamda 419 katılımcı sayısına ulaşılmış ve veri toplama süreci sonlandırılmıştır. Toplanan anketler gözden geçirilerek eksik ve geçersiz olanlar analizden çıkarılmıştır. Yapılan incelemeler sonucu yüz yüze toplanan anketlerden 17 adet, elektronik anketlerden ise 1 adet olmak üzere toplamda 18 anket dikkate alınmamış ve kalan 401 anketin analize uygun olduğu tespit edilmiştir. Ulaşılan 401 katılımcı sayısı ile %95 güvenilirlik düzeyinde istenen örnek büyüklüğüne erişildiği görülmektedir.

Araştırma sonuçları, seçilen örneklem, katılımcılara yöneltilen sorular, katılımcıların sorulara vereceği cevapların dürüstlüğü ve şeffaflığı ile sınırlı olup çalışmanın en önemli kısıtıdır ve Türkiye’deki meslek mensuplarının tamamını bağladığı ifade edilemez.

### 3.4. Araştırma Hipotezleri

Araştırmada, literatür kapsamında hileye sebep olduğu ortaya konulan, gerek muhasebe gerekse vergiye ilişkin unsurlardan hareket edilerek, hileye sebep olan faktörlere yönelik alt boyutlar Şekil 3.1.’de gösterildiği biçimde belirlenmiştir.



**Şekil 3.1.** Hileye Sebep Olan Faktörler ve Alt Boyutları

Araştırma sonucunda Şekil 3.1.’de gösterilen tüm alt boyutların hileye sebep olan faktör olarak ortaya çıkması beklenmemektedir. Yapılacak olan istatistiki analizler sonucunda muhasebe meslek mensuplarını hileye yönlendiren ve hilenin meydana gelmesinde diğer sebeplerden ayrıışan ve kendi başına bir faktör olarak ortaya çıkacak olan unsurlar araştırmanın nihai sonucunu oluşturacaktır. Meslek mensuplarını hileye yönlendiren sebepler olarak ortaya çıkacak olan faktörler, Şekil 3.1.’de belirtilen alt boyutlar arasından oluşabileceği gibi farklı değişkenlerin oluşturduğu ve farklı anlam ifade eden bir faktör olarak da ortaya çıkabilir.

Araştırma kapsamında demografik özelliklere göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere yönelik algı düzeyleri arasındaki farklılıkları belirleyebilmek amacıyla aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

H0<sub>1</sub>: Cinsiyet değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H0<sub>2</sub>: Unvan değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H0<sub>3</sub>: Yaş değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H0<sub>4</sub>: Deneyim değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H0<sub>5</sub>: Gelir düzeyi değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H0<sub>6</sub>: Hissedilen pozisyon algısına göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

### **3.5. Araştırma Yöntemi**

Araştırmada veri toplama yöntemi olarak yüz yüze anket tekniği kullanılmıştır. Ayrıca elektronik posta aracılığı ile de katılımcılara ulaşılmıştır. Anket formu kolayda örnekleme yöntemi ile seçilen katılımcılara uygulanmıştır. Oldukça yaygın şekilde başvurulan bu örnekleme yöntemi, belirli kriterlere sahip evrenden cevap alınabilecek herkesin örneğe dahil edilmesi şeklinde olup istenilen örnek sayısına ulaşıncaya kadar katılımcı bulma işlemi devam etmektedir (Coşkun vd., 2015: 142). Giderek yaygınlaşan internet, elektronik posta ve mobil telefon aracılığı ile yapılan anket çalışmalarında da bu yöntem kullanılmaktadır.

Anket formunun ilk sayfasında 7 adet demografik bilgi, 3 adet evet-hayır şeklinde hazırlanan soru ve 5 adet yalnızca tek tercihin yapılabileceği üç seçenekli çoktan seçmeli soru bulunmaktadır. Anket formunun ikinci sayfasında 5'li likert ölçeği ile hazırlanmış 48 ifade yer

almaktadır. İfadelere katılım düzeyine yönelik cevaplar, “1-Kesinlikle Katılmıyorum”, “2-Katılmıyorum”, “3-Kararsızım”, “4-Katılıyorum” ve “5-Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde belirlenmiştir. En düşük ve en yüksek katılım düzeyi değeri arasındaki aralık farkı 4’tür ( $5-1=4$ ). Katılım düzeyleri arasındaki aralıkların eşit olduğu varsayılmış ve aritmetik ortalamalar için puan aralığı 0,80 olarak hesaplanmıştır ( $4/5=0,80$ ). Belirtilen şekilde yapılan hesaplama ile aritmetik ortalamaların değerlendirme aralığı Tablo 3.1.’de gösterildiği biçimde oluşmuştur. İfadelere katılım düzeylerine ait yorumlar bu aritmetik ortalama değerlendirme aralıklarına göre yapılmıştır.

**Tablo 3.1.** Aritmetik Ortalamaların Değerlendirme Aralıkları

Aralık	Katılım Düzeyi
1,00-1,80	Kesinlikle Katılmıyorum
1,81-2,60	Katılmıyorum
2,61-3,40	Kararsızım (Kısmen Katılıyorum)
3,41-4,20	Katılıyorum
4,21-5,00	Kesinlikle Katılıyorum

Verilerin analizi sürecinde SPSS-21 programı kullanılmıştır. Anket formunda bulunan her bir soru kendi bölümü içerisinde ayrı ayrı frekans ve yüzde analizine tabi tutulmuştur. Anket formunda yer alan soruların tutarlılığı ve anket uygulamasının güvenilirliğini test etmek amacıyla pilot uygulama ile güvenilirlik analizi yapılmıştır. Araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren sebeplerin belirlenebilmesi amacıyla faktör analizi tekniği uygulanmıştır. Faktörler arasındaki ilişkilerin incelenmesi için korelasyon analizi tekniği kullanılmıştır. Araştırma hipotezlerinin sınanması içinse t-testi ve One-Way ANOVA analiz tekniklerinden yararlanılmıştır.

Bazı durumlarda, değişkenler arasındaki ilişkiler incelenirken değişkenlerin belli gruplara ayrılması yoluna gidilmektedir. Faktör analizi bu tür yöntemlerden biridir (Coşkun vd., 2015: 263). Faktör analizi, aralarında ilişki bulunan çok sayıda değişkeni bir arada toplayarak az sayıda anlamlı değişkenler ortaya çıkarmayı hedefleyen çok değişkenli bir istatistikî analiz yöntemidir (Büyüköztürk, 2002: 472). Araştırmalarda kullanılan değişken sayısının artması ve bu değişkenlerin yorumlanmasında ortaya çıkan olumsuz durumlar, çok değişkenli analizlerde faktör analizinin kullanımını da yaygınlaştırmıştır. Bu analiz yönteminin esası, karmaşık bir olguyu daha az faktör yardımı ile açıklayabilme düşüncesine dayanmaktadır (Coşkun vd., 2015: 263-264). Temel amaç, değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya koyarak bu değişkenleri sınıflandırmak ve değişken sayısını azaltmaktır (Kalaycı, 2018: 321).

Faktör analizi ile varlığı bilinmekle beraber gözlem yoluyla doğrudan belirlenemeyen gizli boyutlar ortaya çıkarılmaktadır (Karagöz ve Kösterelioğlu, 2008: 84). Faktör analizi, açımlayıcı (keşfedici-açıklayıcı) ve doğrulayıcı (onaylayıcı) olmak üzere iki temel yönetime ayrılmaktadır. Açımlayıcı faktör analizinde, bir araya getirilen çok sayıdaki değişken, birbiriyle olan ilişkilerinden hareketle sınıflandırılmakta ve yeni bir değişken grup türetilmektedir. Burada türetilen az sayıdaki değişkenler grubuna faktör adı verilmektedir. Doğrulayıcı faktör analizinde ise keşfedilen faktörler ile önceden belirlenen hipotezler test edilmektedir (Büyüköztürk, 2002: 472). Faktör analizinin uygulanmasına yönelik detaylı bilgiler araştırma bulguları kısmında ayrıca açıklanacaktır.

Faktör analizi sonucunda ortaya çıkan, hileye sebep olan faktörler arasındaki ilişki düzeyleri korelasyon analizi ile test edilmiştir. Korelasyon analizi, değişkenler arasındaki ilişki durumunu ve şiddetini gösteren bir analiz tekniğidir. Analiz sonucunda korelasyon katsayısı olarak adlandırılan ve “r” ile ifade edilen -1 ile +1 arasında bir değer ortaya çıkmaktadır (Kalaycı, 2018: 115). Bu değer  $\pm 1$ 'e ne kadar yakınsa değişkenler arasındaki ilişki o derece güçlü demektir. Korelasyon katsayısının işareti pozitif (+) ise değişkenler arasında doğrusal yönde bir ilişki, negatif (-) ise ters yönlü bir ilişki söz konusudur. Katsayı değerinin sıfır veya sıfıra yakın olması değişkenler arasında ilişkinin olmadığı veya çok zayıf olduğu sonucunu verir (Can, 2014: 347-348). Sosyal bilimler alanında yapılan araştırmalarda korelasyon katsayısının  $\pm 0,1$  düzeyinde olması durumunda değişkenler arasında düşük bir ilişkinin olduğu kabul edilmektedir. Bu oran  $\pm 0,3$  düzeyine olursa orta düzeyde bir ilişki,  $\pm 0,5$  düzeyinde olursa yüksek düzeyde bir ilişki olduğu yaygın olarak kabul edilmektedir (Field, 2009: 173). Korelasyon analizinde veri setinin normal dağılım gösterdiği durumlarda Pearson korelasyon katsayısı kullanılmaktadır. Ancak veri setinin sıralı (örneğin; Likert ölçeği) olduğu durumlarda Spearman sıra korelasyonu kullanılmaktadır (Kalaycı, 2018: 117). Bu çalışmada ifadelere katılım düzeyi Likert ölçeği ile ölçüldüğünden Spearman sıra korelasyonu uygulanmıştır.

Araştırma hipotezlerinin sınanmasında, t-testi çeşitlerinden, incelenen bir değişken açısından bağımsız iki grup arasında anlamlı farkın olup olmadığını test etmeye yarayan bağımsız iki-grup arası farkların testi için kullanılan “independent samples t-testi” uygulanmıştır. T-testi yalnızca iki grubu karşılaştırmaya imkan vermektedir. Bu test için verinin aralık seviyesinde ölçülmüş bulunması gerekmektedir. Burada karşılaştırılması yapılan iki grubun normal dağılım sergileyen iki farklı evren içinden tesadüfi şekilde seçilmiş ve gözlemlerin birbirinden bağımsız olması gerekmektedir. Her iki grubun varyanslarının eşit olma zorunluluğu bulunmamakla birlikte, varyansların eşit olup olmaması durumuna göre farklı

t değerleri hesaplanmaktadır. Sonuçların yorumlanması da bu farklılık dikkate alınarak yapılmaktadır (Coşkun vd., 2015: 188-189).

Hipotezlerin sınanmasında uygulanan diğer parametrik analiz tekniği One-Way ANOVA'dır. Bu test ikiden fazla grubun karşılaştırılmasında uygulanmaktadır. Bu tekniğe varyans analizi de denmektedir. Bu testin ön şartlarından biri bütün grupların normal dağılım sergileyen bir ana kütleden tesadüfi olarak seçilmiş örnekler olmasıdır. ANOVA testinde, karşılaştırma yapılan gruplar arasında bir farkın olup olmadığı belirlenebilirken, bu farklılığa sebep olan grubun hangi grup olduğu tespit edilememektedir. Bu aşamada farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunun tespit edilebilmesi için One-Way ANOVA testi uygulanması gerekmektedir (Coşkun vd., 2015: 200-201). Çalışma kapsamında One-Way ANOVA analiz tekniklerinden Scheffe testi uygulanmıştır.

### **3.6. Ölçme Aracının Tasarlanması**

Anket sorularının seçiminde önceden yapılmış ampirik araştırmalara bağlı teorik altyapı esas alınmıştır<sup>46</sup>. Araştırmanın temel amacı muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından hata ve hileye yönlendiren sebeplerin belirlenmesidir. Bu kapsamda öncelikle, vergiye karşı tutumları etkileyen faktörleri tespit edebilmek amacıyla maliye bilimi alanında yapılmış olan ampirik çalışmalar taranmış ve vergi uyumunu etkilediği tespit edilen faktörler belirlenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda bireylerin, yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi ve gelir düzeyi gibi özellikleri vergi uyumunu etkileyen demografik faktörler olarak ortaya çıkmıştır. Demografik özelliklere göre algı ve tutum farklılıkları, hali hazırda çoğu ampirik araştırmada incelenmektedir. Bu çalışmada da demografik özellikler araştırma sorularına dahil edilmiş ve bunlara ilave olarak muhasebe meslek mensupların mesleki faaliyetlerine özgü unvan, bağımsız denetim yetkisi ve mükellef sayısı gibi demografik özelliklere ilişkin sorular da ankete eklenmiştir<sup>47</sup>.

Vergiye karşı uyumu etkileyen faktörler arasında, vergi sistemi, vergi oranları, vergi denetim ve cezaları ve vergi afları gibi idari faktörler de sayılmaktadır. Araştırma konusu kapsamında değerlendirildiğinde, bu faktörler meslek mensuplarını hata ve hileye yöneltebilecek fırsat ve motivasyon kaynağı olabileceği düşünülmüştür. Bu bağlamda hata ve

---

<sup>46</sup> Pilot anket formu da aynı kriterler dikkate alınarak hazırlanmıştır. Ancak burada yalnızca asıl anket uygulaması soruları dikkate alınarak açıklama yapılacaktır.

<sup>47</sup> Demografik özellikler kapsamında, katılımcılara anket formunun ön sayfasında yer alan, 1., 2., 3., 4., 5., 6., 7. ve 8. sorular sorulmuştur.

hileye etkisini tespit edebilmek adına belirtilen bu faktörler de araştırma sorularına eklenmiştir<sup>48</sup>.

Vergi bilinci, vergi adaleti ve vergi ahlakı faktörleri de sosyal ve psikolojik unsurlar olarak vergi uyumunu etkileyen en önemli faktörler arasında sayılmaktadır. Algı ve tutumları genellikle sosyal ve psikolojik faktörler etkilemektedir. Bu faktörler çoğu ülkede vergi uyumunu ölçmede en önemli faktör olarak görülmektedir (Martinez-Vazquez ve Torgler, 2007: 4-5). Bu bağlamda hata ve hileye etkisini tespit edebilmek adına belirtilen bu sosyal ve psikolojik faktörler de araştırma sorularına dahil edilmiştir<sup>49</sup>.

Vergi uyumuna etki eden faktörler dışında, muhasebe literatüründe hileye sebep olduğu ileri sürülen faktörler incelendiğinde, Cressey'in (1953) "hile üçgeni teorisi" adı altında ortaya koyduğu baskı, fırsat ve haklı sebepler boyutlarının öne çıktığı ve genel kabul gördüğü görülmektedir. Fırsat ve haklı gösterme unsurları vergi uyumunda belirtilen idari, sosyal ve psikolojik faktörlerle ilişkilendirilmiştir. Baskı unsuru ise, önceden yapılmış ampirik çalışmalarda, meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren en önemli sebepler arasında gösterilmektedir. Baskı boyutu içinde genel olarak mükellef talepleri, ücret baskısı, rekabet koşulları ve ekonomik kaygılar gibi faktörlerin sayıldığı belirlenmiştir. Bu nedenle hata ve hileye etkisini tespit edebilmek adına belirtilen bu faktörler de araştırma sorularına eklenmiştir<sup>50</sup>.

Araştırma kapsamında öncelikle pilot uygulama yapılmıştır. Pilot uygulama, ankette olası hataların önceden giderilmesi amacıyla asıl uygulamaya geçilmeden önce belirli sayıda kişiye uygulanmaktadır (Coşkun vd., 2015: 92). Anket sorularının hazırlanması aşamasında, yukarıda açıklanan teorik altyapı dikkate alınmış ve araştırmada kullanılacak 170 soru tespit edilmiştir. Bu sorular dışında 90 soru daha hazırlanmış ve anket için toplamda 260 soruluk soru havuzu oluşturulmuştur. Sorular kendi içinde incelenerek birbirini tekrarlayan veya benzer sorular ile konu kapsamını genişletecek ve/veya yönünü değiştirebilecek sorular elenmiştir. İlk etapta 120'ye düşürülen soru sayısı, anketin uygulanabilir uzunlukta olabilmesi açısından ayrıntılı bir inceleme ile 94 soruya kadar düşürülmüştür.

---

<sup>48</sup> Vergi uyumunu etkileyen idari faktörler kapsamında, katılımcılara anket formunun ön sayfasında yer alan 12. ve 15. sorular ile arka sayfada yer alan 16., 17., 18., 19., 20., 21., 22., 23., 24., 25., 26., 27., 28., 29., 30., 31., 36., 38., 39., 40. ve 41. ifadeler sorulmuştur.

<sup>49</sup> Vergi uyumunu etkileyen sosyal ve psikolojik faktörler kapsamında katılımcılara anket formunun ön sayfasında yer alan 13. ve 15. sorular ile arka sayfada yer alan 32., 33., 34., 35., 37., 42., 43., 44., 45., 46., 47. ve 48. ifadeler sorulmuştur.

<sup>50</sup> Baskı unsuru kapsamında katılımcılara anket formunun ön sayfasında yer alan 9., 10., 11., 12., 13., 14. ve 15. sorular ile arka sayfada yer alan 1., 2., 3., 4., 5., 6., 7., 8., 9., 10., 11., 12., 13., 14. ve 15. ifadeler sorulmuştur.

Anket sorularını belirleme ve eleme aşamasında, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye bölümünde görevli Prof. Dr. unvanlı bir öğretim üyesi, bağımsız çalışan bir Serbest Muhasebeci (SM) ve iki Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile istişare edilerek gözden geçirilmiştir. Alınan görüş ve tavsiyeler neticesinde ankete 4 soru daha eklenmiş ve 8 soru çıkartılmıştır. Sonuç olarak pilot uygulama için, demografik bilgiler ve çoktan seçmeli sorular kısmında 18, ifadeler kısmında 72 olmak üzere, toplamda 90 soruluk bir anket formu hazırlanmıştır.

Pilot uygulamasında veri toplama yöntemi olarak yüz yüze anket tekniği kullanılmıştır. Veriler kolayda örnekleme yöntemi ile ulaşılan katılımcılara uygulanmıştır. Pilot anket uygulaması 2019 yılı ocak ayı içerisinde İzmir SMMM Odası üyesi bulunan 56 meslek mensubuna ulaşılarak gerçekleştirilmiştir. Toplanan anketler gözden geçirilerek eksik ve geçersiz olanlar tespit edilmiş, araştırmayı olumsuz etkileyecek olan 5 anket elenmiş ve toplamda 51 anket analize tabi tutulmuştur.

Araştırma kapsamında hazırlanan ifadelerin güvenilirliğini test etmek için SPSS 21 programı yardımıyla Alpha ( $\alpha$ ) katsayısına bakılmıştır. Yapılan güvenilirlik testi sonucunda ankette yer alan soruların türdeş bir yapıyı açıklamak ya da sorgulamak üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarını sorgulamayı sağlayan (Kayış, 2018: 405) Cronbach's Alpha değeri=0,895 olarak tespit edilmiştir. Alpha katsayısına bağlı olarak, ölçeğin güvenilirlik aralıkları aşağıdaki şekildedir (Kayış, 2018: 405).

$0,00 \leq \alpha \leq 0,40$  ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha \leq 0,60$  ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha \leq 0,80$  ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha \leq 1,00$  ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Alpha katsayısının değerlendirilmesinde uyulan yukarıdaki kriterlere göre, hazırlanan ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğu görülmektedir. İstatistiksel yöntemlerle yapılan analizler neticesinde anket formu son halini almıştır. Sonuç olarak, anket formu demografik ve çoktan seçmeli sorular kısmında 15, ifadeler kısmında 48 adet olmak üzere toplam 63 sorudan oluşmuştur.

### **3.7. Araştırma Bulguları ve Verilerin Analizi**

#### **3.7.1. Güvenilirlik Testi**

Sosyal bilimler alanında yapılan araştırmalarda güvenilirlik düzeyinin 0,70 seviyesinde olması kabul görmektedir. Araştırma kapsamında hazırlanan ankette yer alan 48 ifadenin

Cronbach's Alpha güvenilirlik katsayısı  $\alpha=0,902$  olarak tespit edilmiştir. Bu sonuç araştırma anketinin güvenilirlik düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir.

### 3.7.2. Tanımlayıcı İstatistikler

Çalışma kapsamında hazırlanan ölçüğe ait katılım düzeylerinin yanı sıra, katılımcıların demografik özellikleri ve yöneltilen diğer sorulara ait tanımlayıcı istatistikler ayrı ayrı açıklanmıştır.

**Tablo 3.2.** Demografik Bilgilere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

<b>Cinsiyet</b>	<b>f</b>	<b>%</b>	<b>Mesleki Unvan</b>	<b>f</b>	<b>%</b>
Kadın	91	23	Serbest Muhasebeci	17	4
Erkek	310	77	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	384	96
<b>Yaş</b>	<b>f</b>	<b>%</b>	<b>Mesleki Deneyim</b>	<b>f</b>	<b>%</b>
35 ve altı	93	23	0-10 yıl arası	106	26
36-45 arası	169	42	11-20 yıl arası	162	40
46 ve üzeri	139	35	21 yıl ve üzeri	133	33
<b>Eğitim Düzeyi</b>	<b>f</b>	<b>%</b>	<b>Mükellef Sayısı</b>	<b>f</b>	<b>%</b>
Lise ve Öncesi	14	3	1-25 arası	132	33
Ön Lisans	12	3	26-50 arası	133	33
Lisans	325	81	51-75 arası	70	17
Lisansüstü	50	12	76 ve üzeri	66	16
<b>Gelir Düzeyi</b>	<b>f</b>	<b>%</b>	<b>Bağımsız Denetim Yetkisi</b>	<b>f</b>	<b>%</b>
4.000 TL ve altı	81	20	Var	87	22
4.001-8.000 TL arası	165	41	Yok	314	78
8.001-12.000 TL arası	89	22			
12.001 TL ve üzeri	66	16			

Tablo 3.2.'den de görüleceği üzere ankete katılan 401 meslek mensubunun %23'ünü (91 kişi) kadın ve %77'sini (310 kişi) erkekler oluşturmaktadır. Oransal olarak kadın meslek mensuplarının düşük katılım göstermiş olduğu görülse de İzmir SMMM Odası 2018 faaliyet raporuna göre toplam üye sayısının %33'ü kadın %67'si erkek meslek mensuplarından oluştuğu<sup>51</sup> (2.445 kadın ve 4956 erkek) dikkate alındığında bu oransal farkın istatistiksel anlamda olumsuz bir etki yaratmayacağı anlaşılmaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarının %4'ü (17 kişi) Serbest Muhasebeci ve %96'sı (384 kişi) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'dir. Burada SM unvanlı meslek mensuplarının katılım düzeyinin oldukça düşük olduğu görülmektedir. Ancak, 2018 yılında bağımsız çalışan

<sup>51</sup> Bu oran hem bağımlı hem bağımsız meslek mensupları toplamından oluşmaktadır. Meslek mensuplarının bağımlı ve bağımsız olarak cinsiyet farklılığına ilişkin verilere ulaşılamadığından toplam sayılar dikkate alınmıştır.

toplam üye sayısının yalnızca %9'unun SM unvanlı olduğu dikkate alındığında bu oranın da istatistiksel anlamda olumsuz bir etki yaratmayacağı anlaşılmaktadır.

Uygulamada meslek mensuplarına yönelik yapılan anketlerde yaş sıralamasının genellikle 30 yaş ve altı şeklinde başladığı görülmektedir. Ancak, staja giriş sınavı, mevcut staj süreleri, uzun ve zorlu mesleki yeterlilik sınavları sebebiyle mesleğe giriş yaşı artmakta ve 30'lu yaşları geçebilmektedir. Bunun dışında meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinin ilk yıllarında genellikle bağımlı çalıştıkları düşünüldüğünde, bağımsız çalışan 30 yaş altı meslek mensubuna ulaşılmasının oldukça zor olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim, yapılan pilot uygulamasında da 30 yaş altı meslek mensubu sayısı oldukça düşük kalmıştır. Bu durum yapılacak analizler için istatistiksel olarak anlamsız sonuçlar verebileceğinden, ankette yaş sıralaması 35 yaş olarak başlatılmıştır. Sonuç olarak ankete katılanların %23'ü (93 kişi) 35 yaş altı, %42'si (169 kişi) 36-45 yaş arası, %35'i (139 kişi) ise 46 yaş ve üzeri bağımsız meslek mensubundan oluşmaktadır.

Katılımcıların %3'ü (14 kişi) lise ve öncesi, %3'ü (12 kişi) ön lisans, %81'i (325 kişi) lisans ve %12'si (50 kişi) lisans üstü eğitim derecesine sahiptir. %3'er orana sahip olan lise ve ön lisans mezunları, yapılacak analizlerde istatistiksel olarak anlamlı sonuçlar veremeyeceğinden birleştirilerek analizlere tabi tutulmuştur.

Ankete katılanların %26'sı (106 kişi) 10 yıl ve daha az, %40'ı (162 kişi) 11-20 yıl arası ve %33'ü (133 kişi) 21 yıl ve üzeri deneyime sahiptir. Bu sonuçlar ankete katılanların çoğunun tecrübeli meslek üyelerinden oluştuğunu göstermektedir. Bu durumun, hata ve hile fırsatlarına ilişkin analizlerde ortaya çıkacak sonuçların verimliliği açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Ankete katılan meslek mensuplarından 132'sinin (%33) 25 ve altı mükellefi, 133'ünün (%33) 26-50 arası mükellefi, 70'inin (%17) 51-75 arası mükellefi ve 66'sının (%16) 76 ve üzeri sayıda mükellefi bulunmaktadır. Dağılımlara bakıldığında düşük mükellef sayısına sahip olan meslek mensuplarının oransal yüksekliği dikkat çekmektedir. Bu durum her geçen yıl artan meslek üyesi sayısına ve azalan mükellef sayısına bağlanabilir. Bunun dışında mükellef beklentilerinin yükselmesi ve meslek mensuplarının iş yüklerinin artmasının da mükellef sayısının düşük kalmasında etkili olduğu düşünülebilir.

Anket formunda gelir düzeyi 4.000 TL ve katları olarak belirlenmiştir. Gelir seviyeleri belirlenirken Gelir İdaresi Başkanlığı'nca belirlenen 2019 yılı muhasebe meslek mensuplarına

yönelik ücret tarifesindeki, 1. Grup İller<sup>52</sup> başlıklı tabloda yer alan, küçük işletmelerin ve küçük şirketlerin muhasebe ücretleri ortalamaları dikkate alınmıştır<sup>53</sup>. Katılımcıların kazanç düzeylerinin belirlenmesinin meslek mensupları üzerindeki ücret baskısı etkisinin tespiti açısından önem arz ettiği düşünülmektedir. Verilere göre katılımcıların %20'si (81 kişi) 4000 TL ve altı, %41'i (165 kişi) 4001-8000 TL arası, %22'si (89 kişi) 8001-12 000 TL arası ve %16'sı (66 kişi) 12 001 TL ve üzeri kazanç düzeyine sahiptir. Ayrıca ankete katılanların %22'sinin (87 kişi) denetim yetki belgesine<sup>54</sup> sahip olduğu, %78'inin (314 kişi) ise denetim yetki belgesine sahip olmadığı görülmektedir.

**Tablo 3.3.** Diğer Sorulara İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

SORULAR	f	%
Hizmetiniz karşılığı elde ettiğiniz kazancı yeterli görüyor musunuz?		
Evet	62	15
Hayır	339	85
Muhasebe ücretlerinde tahsilat sorunu yaşıyor musunuz?		
Evet	346	86
Hayır	55	14
Sizce, meslek mensuplarının hak ettiği ücretler kim tarafından ödenmelidir?		
Devlet Tarafından	231	58
TÜRMOB Tarafından	39	10
Mükellefler Tarafından	131	33
Sizce muhasebe hata ve hilelerinin en önemli sebebi aşağıdakilerden hangisidir?		
Mükellefler	188	47
Vergi Düzenlemeleri	172	43
Meslek Mensupları	41	10
Bir mükellefinizin hata ve hileye yönelik olumsuz davranışına şahit olduğunuzda ne yaparsınız?		
Kendisini uyarırım	370	92
İhbarda bulunurum	24	6
Hiçbir şey yapmam	7	2
Mesleki faaliyetiniz kapsamında, kendinizi hangi pozisyonda hissediyorsunuz?		
Ücret aldığı mükelleflere bağlı hizmet erbabı	132	33
Toplum yararına çalışan kamu görevlisi	93	23
Serbest ve tam bağımsız çalışan meslek erbabı	176	44
Sizce muhasebe meslek mensuplarını muhasebe hilelerine yönlendiren en önemli sebep hangisidir?		
Baskı	251	63
Fırsat/Uygun Ortam	92	23
Haklı Bir Nedenin Olması	58	14

<sup>52</sup> 1.Grup İller: Adana, Ankara, Antalya, Balıkesir, Bursa, Denizli, Eskişehir, Gaziantep, Mersin, İstanbul, İzmir, Kayseri, Kocaeli, Konya, Muğla, Sakarya, Samsun, Tekirdağ'dır.

<sup>53</sup> Muhasebe ücretleri, işletmelerin türüne ve işçi sayısına göre değişmekte olup piyasada yaşanan tahsilat sıkıntıları da dikkate alınarak nispeten düşük ortalama ücret hesaplanmıştır.

<sup>54</sup> Meslek mensubunun denetim yetki belgesine sahip olması fiilen denetim yaptığı anlamına gelmemektedir.

Tablo 3.3.'te meslek mensuplarının faaliyetleri kapsamında mesleki kazanç yeterliliği, tahsilat sorunu, ekonomik kaygı ve ücret baskısı ile hata ve hilelere sebep olan faktörlere ilişkin algılarını belirlemeye yönelik hazırlanan sorulara ait tanımlayıcı istatistikler yer almaktadır. Verilere göre ankete katılan meslek mensuplarının %85 (339 kişi) gibi büyük bir kısmı elde ettiği kazançtan memnuniyetsizlik duymaktadır. Yalnızca %15'lik (62 kişi) bir kısım elde ettiği kazancı yeterli görmektedir. Katılımcıların %86'lık (346 kişi) büyük bir kısmı ücret tahsilatında sıkıntı yaşadığını, yalnızca %14'lük (55 kişi) küçük bir kısım tahsilat sorunu yaşamadığını belirtmiştir. Bu sonucun kazanç yeterliliğine ilişkin verilerle yüksek bir uyum gösterdiği görülmektedir. Ortaya çıkan bu benzer durum, hata ve hilede ücret baskısının incelenmesi açısından önemli görülmektedir.

Anket kapsamında katılımcılara hak edilen mesleki kazancın kim tarafından ödenmesi gerektiği sorulmuştur. Katılımcıların %58'i (231 kişi) ücret ödemelerinin devlet tarafından yapılması gerektiğini beyan etmiştir. %10'u (39 kişi) TÜRMOB tarafından, %33'ü (131 kişi) ise mükellefler tarafından ödenmeye devam edilmeli şeklinde cevap vermiştir. Ücret tahsilatlarında yaşanan sıkıntıların oldukça yüksek olması "ücretler devlet tarafından ödenmeli" cevabının oransal olarak yüksek çıkmasına sebep olabileceği düşünülecek olsa da bu oranın yetersiz olduğu görülmektedir. Bu sonucu ise, mükelleflerden alınan ücretlerin az vergi ödemek için düşük beyan edilebilmesi amacına bağlamak da mümkün olabilir. Nitekim, tahsilat sorunu yaşamayan meslek mensubu oranı yalnızca %14 iken, katılımcıların %33'ü ücretler mükellefler tarafından ödenmeye devam edilsin şeklinde cevap vermiştir. Bunun dışında dikkat çeken diğer bir husus ise meslek mensuplarının yalnızca %10'luk bir kısmının kendi meslek odalarından ücret alınmayı tercih etmekte olmasıdır.

Muhasebe hata ve hilelerinin sebebine ilişkin soruda, katılımcıların %47'si (188 kişi) mükellefler, %43'ü (172 kişi) vergi düzenlemeleri ve %10'u (41 kişi) meslek mensupları cevabını vermiştir. Katılımcılar, hata ve hilede kendi paylarının oldukça düşük olduğunu belirtmiştir. Sorunu öncelikle mükelleflere sonrasında vergi düzenlemelerine bağlamıştır. Burada mükellefler denilerek baskıya, vergi düzenlemeleri denilerek fırsat ve haklı sebeplerin varlığına işaret edilmiş olduğu düşünülebilir.

Verilere göre, hata ve hileye karışan bir mükellef karşısında meslek mensuplarının %92'lik (370 kişi) büyük bir kısmı mükellefini uyarmakla yetinmektedir. Yalnızca %6'sı (24 kişi) ihbarda bulunurken %2'si (7 kişi) ise hiçbir şey yapmam cevabını vermiştir. Kamu hizmeti mi, özel sektör hizmeti mi şeklinde asıl görevi sürekli tartışılan muhasebe mesleği üyelerinin, öncelikle mükellefini uyarmasını, müşteri kaybetme kaygısına bağlamak mümkündür. Ancak

bu uyarının düzeltme amaçlı mı yoksa bir daha yapılmaması yönünde mi olduğu oldukça önemlidir. Nihayetinde düzeltilmeyen bir hata ve hileden meslek mensubu da sorumlu tutulmakta ve bu etik olmayan davranışın bir parçası olabilmektedir.

Meslek mensuplarına, mesleki faaliyetleri kapsamında kendilerini hangi pozisyonda hissettiklerine dair sorulan soruya ilişkin veriler incelendiğinde, katılımcıların %23'ü (93 kişi) kendisini toplum yararına çalışan bir görevlisi olarak tanımlamaktadır. Meslek mensupları kendini en çok %44 (176 kişi) ile serbest ve bağımsız çalışan meslek erbabı olarak tanımlamış olsa da bu oranın oldukça yüksek olması beklenmelidir. Nitekim, mesleğin vazgeçilmez unsuru olan bağımsızlık ilkesi böyle gerektirmektedir. Katılımcıların %33'ü (132 kişi) kendisini ücret aldığı mükelleflere bağlı hizmet erbabı olarak tanımlamaktadır. Diğer bir ifadeyle meslek mensuplarının %33'ü kendisini bağımsız meslek erbabı olarak görmemektedir. Bu oranın da meslekte bağımsızlık ilkesi gereği düşük çıkması beklenmelidir. Nitekim, kendini mükellefe bağımlı hisseden bir meslek mensubunu, mükellefin istek ve beklentilerini göz ardı edecek şekilde hareket etmesini veya hileye karışan mükellefini ihbar etmesini düşünmek oldukça zordur. Çıkan bu sonucun, mükelleflerin hata ve hileye yönelik davranışlarına karşı meslek mensuplarının onları yalnızca uyarmakla yetinmelerinin sebebini de dolaylı olarak açıkladığı düşünülebilir.

Araştırma anketinde ayrıca meslek mensuplarını muhtemel hata ve hilelere yönlendiren sebepler hile üçgeni kapsamında baskı, fırsat ve haklı gösterme boyutları kapsamında ele alınarak sorulmuştur. Veriler incelendiğinde, katılımcıların %63 (251 kişi) gibi önemli bir kısmı, meslek mensuplarının baskı nedeniyle hileli işlemlere yöneldiklerini belirtmiştir. Katılımcıların %23'ü (92 kişi) fırsat ve uygun ortam, %14'ü (58 kişi) ise haklı sebepler dolayısı ile meslek mensuplarının hileli işlemlere yöneldiklerini belirtmiştir. Katılımcılardan dolaysız olarak alınan bu cevaplar meslek mensuplarını muhasebe hata ve hilelerine yönlendiren en önemli sebebin baskı algısı olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Baskı boyutunu sırası ile fırsat ve haklı sebepler izlemektedir. Bu sonuç, meslekte yaşanan tahsilat sorununun, ücretlerin devlet tarafından ödenmesi isteğinin, hata ve hile sebebinin mükellef kaynaklı gerçekleştiği düşüncesinin, hata ve hile karşısında mükellefleri uyarmakla yetinmenin ve meslek mensuplarının kendini bağımsız meslek erbabı hissetme oranının beklenenden düşük çıkma sebebinin tezahürü olarak düşünülebilir.

**Tablo 3.4.** Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata ve Hileye Yönelik İfadelere Katılım Düzeylerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

İFADELER	Ort.	SS
1.Mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için müşteri beklentilerini karşılayabilmek önemlidir.	3,81	1,164
2.Meslek mensuplarının görevlerinden biri müşterilerinin çıkarlarını üst düzeyde tutmaktır.	3,19	1,153
3.Türkiye’de vergi için muhasebe anlayışı geçerlidir.	3,92	1,182
4.Mükellefler “en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir” anlayışına sahiptir.	3,97	1,351
5.Türkiye’de mükellefler vergi kaçırmanın yaygın olduğunu düşünmektedir.	4,23	,901
6.Mükellefler sektördeki emsal işletmelerden daha fazla vergi ödemekten rahatsız olur.	4,26	,872
7.Mükelleflerime, ödeyecekleri vergi miktarı arttığı zamanlarda, bahse konu artışın açıklamasını yapmakta zorlanırım.	3,23	1,294
8.Mükellefler az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadır.	3,91	1,106
9.Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranmalarına sebep olmaktadır.	3,57	1,143
10.Vergilendirme sürecinde mükellef ile muhasebeci çatışması vardır.	3,80	1,040
11.Sahte veya yanıltıcı belgelerle işlem yapılmasını isteyen mükellefler vardır.	3,47	1,175
12.Müşteri kazanma/kaybetme kaygısıyla tarifenin altında ücret alan meslektaşlar vardır.	4,52	,794
13.Ekonomik kaygı hileye yönlendiren önemli bir sebeptir.	3,89	1,065
14.Müşteri kaybetme kaygısıyla, etik dışı müşteri isteklerini kabul eden meslektaşlar vardır.	4,12	,882
15.Muhasebe ücretleri mükellefler tarafından ödendiği için hata ve hileye karşı tutum ve davranışlar mükellef lehine olmaktadır.	3,80	1,089
16.Mevcut vergilendirme sistemi ekonomik gelişme ve şartlara yeterli uyumu sağlamamaktadır.	4,15	,881
17.Meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hilelerin temel sebebi vergilendirme sistemidir.	3,65	1,060
18.Beyana dayalı vergi sistemi, hata ve hile yapma olasılığını arttırmaktadır.	3,46	1,174
19.Vergi kanunlarımız karmaşık bir yapıya sahiptir.	4,22	,926
20.Karmaşık vergi sistemi muhasebe hata ve hilelerine sebep olmaktadır.	4,07	,974
21.Vergi kanunlarımız sık değişikliğe uğramaktadır.	4,55	,716
22.Vergi kanunlarının sık değişmesi takip edilmesini zorlaştırarak hata ve hileye sebep olmaktadır.	4,33	,890
23.Vergi kanunlarında suistimale açık çelişki ve boşluklar vardır.	4,03	,912
24.Vergi kanunlarındaki çelişki ve boşluklar hata ve hileye uygun ortam hazırlamaktadır.	4,01	,914
25.Türkiye’de vergi denetimleri yeterli değildir.	4,07	1,064
26.Vergi denetimlerinin yetersiz olması vergi kaçırma cesaretlendirir.	4,04	1,056
27.Türkiye’de vergi kaçırmanın birinin yakalanma ihtimali düşüktür.	3,56	1,114
28.Sık vergi denetimleri muhasebe hata ve hilelerini azaltıcı etki gösterir.	3,97	,961
29.Vergi suçları için uygulanan cezalar yeterli değildir.	3,20	1,300
30.Düşük vergi cezaları hileye teşvik eder.	3,56	1,234
31.Ağır vergi cezaları daha dikkatli davranılmasını sağlayarak hata ve hileleri azaltır.	3,60	1,257
32.Kanunda açıkça belirtilmeyen muhasebe hata ve hilelerinin suç olduğunu düşünmüyorum.	3,42	1,166
33.Yasal boşlukları mükellef lehine kullanmak doğaldır.	3,33	1,184
34.Türkiye’de adil bir vergi sistemi yoktur.	4,35	,911
35.Adil olmayan bir vergi sistemi hileye teşvik eder.	4,27	,883
36.Vergisini düzenli ödeyenler vergi aflarıyla cezalandırılmaktadır.	4,29	,985
37.Vergi afları nedeniyle vergi ahlakı olumsuz etkilenmektedir.	4,25	,941
38.İşletmeler üzerindeki vergi yükü oldukça ağırdır.	4,31	,872
39.Ağır vergi yükü hileli işlemlere sebep olmaktadır.	4,12	,959
40.Vergi yükünün azalmasıyla birlikte, muhasebe hilelerinin de azalacağını düşünüyorum.	4,14	,939
41.Mükelleflerin ağır vergi yükü nedeniyle, vergi kaçırma isteklerini normal karşılıyorum.	3,13	1,235
42.Vergi kaçırmanın mükellefler diğer mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkiler.	4,13	,832
43.Yolsuzluk haberleri vergi kaçırma teşvik etmektedir.	3,80	1,057
44.Vergi kaçırmanın yaygınsa, vergi ödememek etik dışı davranış olarak kabul edilmemelidir.	3,28	1,241
45.Bazı meslek mensuplarına göre yasal boşlukları mükellef lehine kullanmak normaldir.	3,47	1,118
46.Bazı meslek mensuplarının hileye yönelik etik dışı davranışlarının yaygın olduğunu düşünüyorum.	3,57	1,017
47.Meslektaşları etik dışı davranışları, hata ve hileye karşı tutum ve davranışlarını olumsuz etkilemektedir.	3,45	1,163
48.Muhasebe meslek mensuplarına etik ile ilgili daha fazla eğitim verilmelidir.	4,07	1,057

Tablo 3.4.'te görüleceği üzere katılım düzeyi en yüksek çıkan ifade “vergi kanunlarımız sık değişikliğe uğramaktadır” şeklinde sorulan 21’inci ifade olmuştur. Bu ifadeye 4,55 ortalama ile meslek mensuplarının neredeyse tamamının katılmakta olduğu görülmektedir. Katılım düzeyinin yüksek çıkması, bu ifadeye ilişkili olarak hazırlanan “vergi kanunlarının sık değişmesi takip edilmesini zorlaştırarak hata ve hileye sebep olmaktadır” şeklinde sorulan 22’nci ifadenin yorumu açısından da önemlidir. Nitekim bu ifadeye katılım düzeyi ortalaması 4,33 olarak tespit edilmiş ve meslek mensuplarının vergi kanunlarının sık değişmesini hata ve hilenin ortaya çıkmasında önemli bir sebep olarak gördüğü sonucu ortaya çıkmaktadır. Katılım düzeyi en yüksek çıkan ikinci ifade ise “müşteri kazanma/kaybetme kaygısıyla tarifinin altında ücret alan meslektaşlar vardır” şeklinde sorulan 12’nci ifade olmuştur. Katılım düzeyi ortalaması 4,52 olan bu ifadeye de meslek mensuplarının neredeyse tamamının katılmakta olduğu görülmektedir. Katılım düzeyinin yüksek çıkması bu soruyla ilişkili olarak hazırlanan “ekonomik kaygı hileye yönlendiren önemli bir sebeptir” ve “müşteri kaybetme kaygısıyla, etik dışı müşteri isteklerini kabul eden meslektaşlar vardır” şeklinde sorulan 13’üncü ve 14’üncü ifadelere verilecek cevabın yorumu açısından önemli görülmektedir. Nitekim, bu ifadelere sırasıyla 3,89 ve 4,12 katılım düzeyi ortalaması tespit edilmiştir. Bu sonuçlar, ekonomik kaygının meslek mensuplarını hileye yönlendiren önemli bir faktör olduğunu ve meslek mensuplarının ekonomik kaygıyla etik dışı davranışlara yönelebileceğini göstermektedir.

Diğer taraftan katılım düzeyi en düşük çıkan ifade 3,13 ortalama ile “mükelleflerin ağır vergi yükü nedeniyle, vergi kaçırma isteklerini normal karşılıyorum” şeklinde sorulan 41’inci ifade olmuştur. Çıkan sonuca göre, katılım düzeyi düşük olmasına karşın meslek üyelerinin, vergi yükü nedeniyle mükelleflerin vergi kaçırma isteklerini kısmen de olsa kabul görmekte olduğu ortaya çıkmaktadır. Nitekim, bu ifadeyle ilişkili olarak hazırlanan “ağır vergi yükü hileli işlemlere sebep olmaktadır” şeklinde sorulan 39’uncu ifade ile “vergi yükünün azalmasıyla birlikte, muhasebe hilelerinin de azalacağını düşünüyorum” şeklinde sorulan 40’inci ifadeye katılım düzeyleri ortalaması sırasıyla 4,12 ve 4,14 olarak tespit edilmiştir. Yine bu sonuçlara göre, meslek mensuplarının, muhasebe hilelerinin meydana gelmesinde ağır vergi yükünü önemli bir unsur olarak gördüğü sonucu ortaya çıkmaktadır.

Katılım düzeyi en düşük çıkan ikinci ifade ise 3,19 ortalama ile “meslek mensuplarının görevlerinden biri müşterilerinin çıkarlarını üst düzeyde tutmaktır” şeklinde sorulan 2’nci ifade olmuştur. Çıkan sonuca göre katılımcılar, meslek mensuplarının görevlerinden birinin kısmen de olsa müşteri çıkarlarını gözetmek olduğunu düşünmektedir. Bununla beraber 3’üncü, 4’üncü, 5’inci ve 6’nci ifadelerdeki katılım düzeylerine ilişkin ortaya çıkan sonuçlara göre,

mükelleflerin vergiye ilişkin ödeme yapmak istemediği ve muhasebeciden az vergi ödemesi çıkartmasını istediği ortaya çıkmaktadır. Bu isteklere karşılık “mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için müşteri beklentilerini karşılayabilmek önemlidir” şeklinde sorulan 1’inci ifadeye verilen cevapların ortalamasının 3,81 olması, esas itibariyle meslek mensuplarının mükellef beklentilerini karşılama ve çıkarlarını gözetme hususuna katıldıklarını göstermektedir. Bu ilişkiyel kıyaslama ile 2’nci ifadeye olan katılım düzeyinin düşük kaldığı söylenebilir.

### **3.7.3. Faktör Analizi**

#### **3.7.3.1. Faktör Analizinde Koşullar**

Faktör analizinde karşılanması gereken önemli varsayımlar bulunmaktadır. Bunlar, örneklem büyüklüğünün yeterliliği, kayıp ve aşırı uç değerler ve veri setinin normal dağılımdan gelmesidir (Aksu vd., 2017: 24). Bunların dışında veri setinin faktör analizine uygulanabilir olabilmesi için uygunluk testleri sonucu istenen değerleri karşılaması gerekmektedir.

##### ***a) Örneklem Büyüklüğü***

Her veri seti faktör analizine uygun olmayabilir. Veri setinin faktör analizine uygunluğunun ön koşulu örneklem ve değişken sayısı kriterleridir. Bu bağlamda literatür incelendiğinde örneklem büyüklüğü yeterliliğine ilişkin doğrudan örneklem sayısı ve birey-madde oranı olmak üzere iki yaklaşımın olduğu görülmektedir. Doğrudan örnek sayısını ele alan yaklaşımlarda, örnek sayısının; Lawyer ve Maxwell (1971)’e göre değişken sayısından en az 51 fazlası olması, Kline (1979) ve Gorsuch (1983)’e göre en az 100 olması, Hatcher (1994)’e göre değişken sayısının en az beş katı olması, Guilford (1954)’e göre en az 200 olması, Cattell (1978)’e göre en az 250 olması, Norusis (2005)’e göre en az 300 olması önerilmektedir. Birey-madde oranını ele alan yaklaşımlarda ise; Hair, Anderson, Tatham and Black (1995)’e göre her değişkenin en az 20 katı denek olması gerektiği önerilmekle beraber bu oranın değişken sayısının 10 katı, 5 katı, 3-6 katı veya 2 katı olması gerektiğini öneren yazarlar da bulunmaktadır (Aksu vd., 2017: 25-26). Araştırma kapsamında, ölçekte yer alan 48 ifadeye karşılık 401 katılımcıyla, doğrudan örnek sayısını ele alan yaklaşımlarda belirtilen en üst örneklem büyüklüğü olan 300 sayısına ulaşıldığı, ayrıca birey-madde oranı  $(401/48=8)$  hesaplandığında  $8:1^{55}$  oran ile önerilen örneklem büyüklüğü oranına ulaşıldığı görülmektedir.

---

<sup>55</sup> Normallik testi sonucunda çıkarılan 14 ifade sonrasında birey-madde oranının  $(401/34)$  ise yaklaşık  $12:1$  olarak gerçekleştiği görülmektedir.

### ***b) Kayıp Veriler ve Uç Değerler***

Yapılan ampirik çalışmalarda kayıp verilerle sıklıkla karşılaşılabilen ve bu durum güvenilirlik katsayısını ve diğer analiz sonuçlarını önemli ölçüde etkileyebilmektedir (Aksu vd., 2017: 27). Bu sebeple veri setinde eksik verilerin olup olmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, kayıp verilerin varlığına ilişkin inceleme yapılmış ve herhangi bir kayıp veri tespit edilmemiştir.

Veri setinin analiz öncesinde incelenmesinde bir diğer aşama uç değer araştırmasıdır. Bu araştırma, cevaplar arasındaki çelişkilerin incelenmesi, cevap aralığı dışında kalan değerlerin bulunması ve aşırı değere sahip verilerin temizlenmesi veya sebeplerinin araştırılması amacıyla gerçekleştirilmektedir. Uç değerler veri setine ilişkin bazı problemlerin işareti olabileceği gibi her zaman sorun olmayabilir (Coşkun vd., 2015: 157-158). Şöyle ki, algı ve tutum ölçeklerinde bu tür değerler, farklılıkların belirlenebilmesi açısından da önemli olabilmektedir.

Uç değer analizi SPSS programı yardımıyla yapılabilmektedir. Yapılan uç değer araştırması ile veri setiyle kıyaslandığında az sayıda uç değer tespit edilmiştir. En çok uç değere sahip örneklerin çıkarılmasıyla yeniden yapılan analizler ile güvenilirlik, geçerlik, normallik, çarpıklık ve basıklık değerlerinde araştırma sonuçlarını olumsuz etkileyecek bir durumun ortaya çıkmadığı tespit edildiğinden ilgili anketler uygulama kapsamından çıkarılmamıştır.

### ***c) Normallik Testi***

Faktör analizinde tüm değişkenlerin normal dağılımdan (çoklu değişkenli normal dağılım) geldiği varsayılmaktadır (Büyüköztürk, 2002: 480). Bu bakımdan öncelikle verilerin çok değişkenli normal dağılımlı olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir. Veri setinin çoklu normal dağılımdan geldiği Bartlett testi ile sınımlanmaktadır (Polat, 2012: 21). Ancak çok değişkenli normalliği incelemeye önce tek değişkenli normalliğin incelenmesi gerektiği önerilmektedir (Aksu vd., 2017: 40). Ayrıca, araştırmada açılımlayıcı faktör analizi yapılacağından normallik testinin yanı sıra çarpıklık ve basıklık değerlerine de bakılması gerekmektedir (Dalgakıran ve Öztürkoğlu, 2017: 152). Bu bağlamda araştırma kapsamında sorulan her bir ifadeye ait normallik test sonuçları ile çarpıklık ve basıklık değerleri ayrı ayrı incelenmiştir.

Veri setinin normallik testi, örneklem sayısına göre Kolmogorov-Smirnov (Lilliefors) veya Shapiro Wilk testleri yardımıyla yapılabilir. Shapiro Wilk normallik varsayımını test eden en güçlü test olarak kabul edilmektedir (Aksu vd., 2017: 41). Ancak gözlem sayısı 30 ve

üzerinde olduğu durumlarda Lilliefors testinin yapılması daha anlamlı sonuçlar vermektedir (Kalaycı, 2018: 10). Normallik test sonuçlarının 0,05 anlamlılık düzeyinden küçük çıkması durumunda verilerin normallik koşulunu ihlal ettiği varsayılmaktadır (Coşkun vd., 2015: 166). Çalışma kapsamında veri seti her iki test ile de sınanmıştır. Ek-2’de görüleceği üzere hem Lilliefors hem de Shapiro Wilk ile yapılan test sonucunda ölçekte yer alan tüm ifadeler için normal dağılım değeri 0,05 anlamlılık düzeyinden küçük çıkmış ve veri setinin normallik koşulunu ihlal ettiği belirlenmiştir. Ancak bu durum veri setinin analize uygun olmadığı anlamına gelmemelidir. İfadelere katılım düzeyinin ikili ya da sıralı (örneğin; Likert ölçeği) olması normal dağılıma engel olmakta ve yanıltıcı sonuçlar ortaya koymaktadır (Schmitt, 2011: 307). Bu bakımdan normallik testinin yapılamadığı veya normal dağılıma engel olan durumların varlığı halinde verilerin normal dağılımdan gelip gelmediğinin tespit edilebilmesi için çarpıklık ve basıklık katsayılarına bakılması gerekmektedir (Polat, 2012: 21).

Ek-2’de Likert ölçekli sorulan her bir ifadeye ait ortalama değer, standart sapma, varyans, normallik testi sonuçları, çarpıklık ve basıklık katsayılarının özeti yer almaktadır. Analize tabi tutulacak ifadelerin likert ölçekli olması normallik testini etkilediğinden dolayı her bir ifadeye ait normal dağılımın göstergesi olan çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) katsayıları incelenmiştir. Çarpıklık ve basıklık katsayısı,  $-\infty$  ile  $+\infty$  arasında değerler alabilmektedir. Bu değerlerin sıfıra yakın olması verilerin normal dağıldığının bir göstergesidir. Bu bağlamda 1’in üzerinde değerlere sahip olan değişkenlerin istatistiksel yöntemlerle dönüştürülmesi gerektiği belirtilmektedir. Ancak sosyal ve davranışsal bilimlerdeki uygulamalarda normal dağılım gösteren veri bulmak oldukça zordur (Coşkun vd., 2015: 165-166). Bu sebeple uygulamada çarpıklık ve basıklık değerlerine ilişkin bazı yazarlara göre  $\pm 1,5$  (Tabachnick ve Fidell, 2013) bazılarına göre  $\pm 2$  (Dalgakıran ve Öztürkoğlu, 2017: 152; Kalaycı, 2018: 6) bazılarına göre ise  $\pm 3$ ’e kadar (Shao ve Zhou, 2002) çeşitli katsayıların 0,05 güven aralığı düzeyinde normal kabul edildiği görülmekle birlikte bu çalışmada 1’e en yakın değer olan  $\pm 1,5$  katsayısı esas alınmıştır.

Ek-2’den de görüleceği üzere, 5’inci, 6’ncı, 12’nci, 19’uncu, 21’inci, 22’nci, 34’üncü, 35’inci, 36’ncı, 37’nci, 38’inci, 39’uncu, 40’uncu ve 42’nci ifadeler olmak üzere, toplamda 14 ifade 0,05 güven aralığında  $\pm 1,5$  normal dağılım değerlerinin dışında kalmıştır. Bu ifadeler faktörleştirme kapsamında yapılacak olan analizlere ve faktör boyutlarına olumsuz etki edeceğinden analiz kapsamı dışında tutulmuştur. Çıkarılan ifadeler sonrasında analize tabi tutulacak 34 ifade kalmıştır.

#### ***d) Faktör Analizi Uygunluk Testleri***

Veri setinin faktör analizine uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde; korelasyon matrisi, Bartlett testi ve KMO testleri olmak üzere üç yöntem kullanılır. İlk olarak değişkenler arasındaki korelasyon katsayıları incelenir. Burada istenen, değişkenler arasındaki korelasyonların yüksek çıkmasıdır. Değişkenler arasındaki korelasyon ne kadar yüksek ise aralarında ortak faktör çıkarma olasılığı da aynı oranda artmaktadır (Kalaycı, 2018: 321). İşaretine bakılmaksızın 0,30-0,59 arası yük değeri orta, 0,60 ve üstü yük değeri ise yüksek düzeyde kabul edilir ve değişken çıkarmada dikkate alınır (Büyüköztürk, 2002: 474). Ancak, korelasyonların katsayılarının önemli kısmının 0,30'dan düşük çıkması kural olarak veri setinin faktör analizine uygun olmadığını gösterir (Yaşlıoğlu, 2017: 75). Korelasyon katsayılarının incelenmesi amacıyla yapılan analiz sonucunda veri setinde yer alan değişkenlerin uygun sayıda kısmının 0,30 yük değerinden yüksek çıktığı ve faktör analizine uygun olduğu tespit edilmiştir.

Faktör analizine devam edilebilmesi için verilerin çoklu normal dağılımdan gelmiş olması gerekir. Bunun tespit edilebilmesi için Bartlett küresellik testi yapılır. Bartlett testi gözlenen değişkenler arasında yeterli düzeyde doğrusal ilişki olup olmadığını sınımlamaktadır (Bektaş, 2015: 132). Sıfır hipotezi, değişkenler arasında ilişkinin olmadığını gösterir. Korelasyon matrisi birim matristir test sonucunda sıfır hipotezi reddedilmezse faktör analizine devam edilemez (Karagöz ve Kösterelioğlu, 2008: 86). Test sonucunda elde edilen değerlerin %95 güven aralığında 0,05'ten küçük çıkması istenmektedir (Aksu vd., 2017: 47). Tablo 3.5.'te görüleceği üzere yapılan Bartlett küresellik testi sonucunda elde edilen ki-kare değerinin 0,01 düzeyinde anlamlı olduğu ve verilerin çok değişkenli normal dağılıma sahip olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.5.** İlk KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

<b>KMO ve Bartlett Testi</b>		
Kaiser-Meyer-Olkin Örnekleme Yeterliliği Testi		,845
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	3925,484
	Serbestlik Derecesi	561
	Anlam	,000

Bartlett testi örneklem büyüklüğüne duyarlı olduğundan değişkenler arasındaki korelasyon düşük olsa da özellikle büyük örneklerde ( $n > 50$ ) genellikle temel hipotez reddedilebilmektedir (Yaşlıoğlu, 2017: 80). Dolayısıyla bu testin yanı sıra diğer kriterlerin de

değerlendirilmesi gerekmektedir (Bektaş, 2015: 45). Bu bağlamda faktör analizinin uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi aşamasında dikkate alınması gereken diğer bir kriter ise KMO örneklem yeterliliği ölçütüdür. KMO değerinin 0,50'nin altında olması veri setinin faktör analizine uygun olmadığını göstermektedir (Coşkun vd., 2015: 268). Bu oran ne kadar yüksek olursa faktör analizine uygunluk o derecede artmaktadır (Kalaycı, 2018: 322). KMO değerleri ve yorumları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.6.** KMO Değeri Sonuçlarına Göre Yorumlar

KMO Değeri	Yorumu
0,90 ve üzeri	Mükemmel
0,80-0,89 arası	Çok iyi
0,70-0,79 arası	İyi
0,60-0,69 arası	Orta
0,50-0,59 arası	Zayıf
0,50'nin altında	Kabul Edilemez

**Kaynak:** Kaiser ve Rice, (1974: 112).

Tablo 3.6.'da görüleceği üzere normallik testleri neticesinde analiz kapsamında değerlendirilen 34 ifade için, KMO örneklem yeterliliği testi sonucu %84,5 (0,845) olarak belirlenmiş ve beklenen en düşük değerden (0,50) yüksek çıktığı için faktör analizine uygun olduğu tespit edilmiştir. Bu oranın Tablo 3.6.'daki yorumlar dikkate alındığında çok iyi bir sonuç olduğu düşünülmektedir. Gerek Bartlett testi sonuçlarının gerekse KMO oranının faktör analizi yapılabilmesi için gerekli değerlere sahip olduğunun tespit edilmesiyle birlikte faktör analizinin uygulanmasına geçilmiştir.

### 3.7.3.2. Açımlayıcı Faktör Analizinin Uygulanması

Analiz sürecinin başladığı aşama korelasyon matrisinin oluşturulmasıdır. Korelasyon matrisi değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktadır (Coşkun vd., 2015: 271). Bir değişken, diğer tüm değişkenler ve önemli faktörler ile düşük düzeyde ilişkili ise ilgili değişkenler arasında bir uç değer olarak yorumlanmaktadır (Büyüköztürk, 2002: 482). Bu bağlamda, korelasyon matrisine bakılarak diğer değişkenlerle ilişkisi olmayan veya ilişki düzeyi zayıf ve istatistiksel olarak anlamsız bulunan değişkenler analizden çıkarılmaktadır (Polat, 2012: 20). Ancak, değişkenler arasındaki korelasyon katsayılarının yüksek olmasının da faktörleştirme için uygun olduğu söylenemez. Şöyle ki, yüksek ikili korelasyon diğer değişkenler sabit tutulduğunda düşük korelasyon değerleri verebilir (Büyüköztürk, 2002: 481). Çalışma kapsamında gözlem yoluyla yapılan incelemede değişkenler arasındaki korelasyonların yeterli düzeyde bulunduğu ve analize uygun olduğu tespit edilmiştir.

Faktörleştirmede kullanılan pek çok teknik bulunmaktadır. Bu teknikler, klasik faktör çıkartma teknikleri ve temel bileşenler analizi olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Temel bileşenler analizi her bir bileşenle veri setinden maksimum varyans elde etmektedir (Aksu vd., 2017: 50). Temel bileşenler analizi faktör çıkarmada görece olarak daha kolay olduğundan en çok tercih edilen istatistiki yöntemdir (Coşkun vd., 2015: 273). Tez çalışması kapsamında da bu yöntem tercih edilmiştir.

Faktör çıkarmada diğer bir aşama, değişkenler arasındaki ilişkiyi en yüksek düzeyde temsil edecek az sayıda faktör sayısı elde etmektir. Kaç faktör elde edileceği çeşitli kriterlere göre belirlenmektedir. Bunları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür. (Kalaycı, 2018: 322).

- Özdeğer (eigenvalues) istatistiği; bu yönteme göre, özdeğeri 1'den büyük olan faktörler anlamlı kabul edilmektedir. Özdeğeri 1'den küçük olan faktörler dikkate alınmamaktadır.
- Serpilme diyagramı (scree test); grafiğin yatay şekil aldığı noktaya kadar olan faktörler anlamlı kabul edilmekte ve dikkate alınmaktadır.
- Açıklanan varyans kriteri; varyansın belirli yüzdesini açıklayan faktörlerin<sup>56</sup> yeterli kabul edildiği yöntemdir.
- Çalışmanın amacına göre, faktör sayısına araştırmacının karar vermesidir.

Uygulama en çok tercih edilen yöntemin özdeğer (eigenvalues) istatistiği olduğu görülmektedir. Bu çalışma kapsamında da özdeğer yöntemi tercih edilmiş olup özdeğeri 1'in altında olan faktörler faktör sayısının belirlenmesinde dikkate alınmamıştır.

Faktör analizinde diğer bir aşama ise başlangıç faktör çözümüne ulaştıktan sonra ortaya çıkan faktörlerin rotasyona (döndürmeye) tabi tutulmasıdır (Coşkun vd., 2015: 277). Başlangıç faktörleri araştırmacı tarafından bağımsızlık, yorumlanabilirlik ve anlamlılık elde etmek amacıyla bir eksen döndürülebilir. Döndürme, faktör çözümünün temel özelliklerini değiştirmez. Eksenlerin rotasyonu sonucunda değişkenlerin bir faktördeki yükü artarken diğer faktörlerdeki yükü azalmaktadır. Böylece faktörler, kendisiyle yüksek ilişkisi bulunan değişkenleri bulur ve faktörler daha kolay yorumlanabilir (Büyüköztürk, 2002: 476).

Rotasyon yöntemleri dik (orthogonal) döndürme ve eğik (oblique) döndürme şeklinde iki temel gruba ayrılmaktadır. Dik döndürmeyle elde edilen faktörler birbirinden bağımsız olacaktır. Eğik döndürmeyle elde edilen faktörler ise birbirinden tamamen bağımsız

---

<sup>56</sup> Sosyal bilimler alanı dikkate alındığında, toplam açıklanan varyansın kabul edilebilir oranı, bazı yazarlara göre %40-%60 arası olması (Karagöz ve Kösterelioğlu, 2008: 87), bazı yazarlara göre asgari %50 olması (Coşkun vd., 2015: 275), bazı yazarlara göre ise %90 olması (Kalaycı, 2018: 322) gerekmektedir.

olmayacaktır (Polat, 2012: 69). Her iki döndürme yönteminde de sonuçlar birbirine benzer çıkmakla birlikte, genel kural sonuçların genelleştirilebilmesi ve en uygun çözüme ulaşılabilmesi istendiğinde dik döndürmenin tercih edilmesidir (Büyüköztürk, 2002: 477). Bu çalışmada daha anlamlı faktörler elde edilebilmesi ve yorumlamada sağladığı kolaylık sebebiyle dik döndürme yöntemi tercih edilmiştir.

Dik döndürme yöntemi kendi içinde farklı teknikler kullanılarak yapılabilmektedir. Bu tekniklerden en yaygın olarak bilinenleri varimax, equamax ve quartimax'dir. Uygulamada en çok tercih edilen teknik ise varimax'tir (Kalaycı, 2018: 323). Varimax döndürme tekniği daha az değişkenle açıklanan faktör varyanslarının maksimum olmasını sağlar (Karagöz ve Kösterelioğlu, 2008: 88). Uygulama kapsamında faktörlerin basitleştirilmesi ve uygulamada kullanım yaygınlığı sebebiyle varimax yöntemi tercih edilmiştir.

Faktör analizi için, temel bileşenler analizi tekniği, özdeğer (eigenvalues) istatistiği yöntemi, dik (orthogonal) döndürme yöntemlerinden varimax tekniği tercih edildikten sonra, normallik testleri sonrasında kalan 34 ifade analize tabi tutulmuştur. Analiz kapsamında sırasıyla aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Ölçeğe ilişkin başlangıç faktör çözümü toplam %60,4 açıklanan varyans ile makul varyans oranı olan %50'den yüksek çıkmış ve analiz çözümü 10 faktör olarak ortaya çıkmıştır. Bu aşamada faktör yük değerleri incelenmiştir. Faktör yük değerleri, ilgili değişkenlerin faktörlerle ilişkisini açıklayan bir katsayıdır. Katsayıların faktör içindeki değerlerinin yüksek olması beklenir ki bu değerlerin en az 0,30 olması gerekir. Bir değişkene ait 0,30'luk faktör yükü faktörün açıkladığı varyansın %9'unu oluşturmaktadır. Bu oran oldukça dikkat çekicidir. Ayrıca, faktörlere yüklenen değişkenler yalnızca bir faktöre yüksek değer ile yüklenirken, diğer faktörlere düşük değer ile yüklenmesi, faktörü daha anlamlı yapmakta ve yorumlamayı da kolaylaştırmaktadır (Büyüköztürk, 2002: 473-476). İncelenen faktör yük değerleri sonucunda 32'nci ifadenin iki faktörde birden 0,30 yük değerinden yüksek değere sahip olduğu ve yüklenen katsayılar arasında 0,10'dan daha düşük bir fark olduğu saptanmıştır. 3'üncü, 4'üncü, 14'üncü, 28'inci, 45'inci ve 47'nci ifadelerin ise üç faktöre birden 0,30'dan yüksek faktör yük değeriyle yüklendiği ve çoklu ilişki problemi yaşandığı belirlenmiştir. Faktör analizini bozan bu ifadeler analizden çıkarılarak kalan 27 ifade tekrar faktör analizine tabi tutulmuştur.

Kalan 27 ifade için KMO örneklem yeterliliği oranı ve Bartlett küresellik testi sonuçlarına tekrar bakılmıştır. Tablo 3.7.'de görüleceği üzere yapılan test sonucunda KMO örneklem yeterliliği oranı 0,831 olarak makul seviye olan 0,50'den büyük çıkmış ve veri setinin

faktör analizine uygun olduğu belirlenmiştir. Ayrıca Bartlett küresellik test sonucunun ise 0,01 düzeyinde anlamlı olduğu ve verilerin çok değişkenli normal dağılıma sahip olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 3.7.** Son KMO ve Bartlett Testi Sonucu

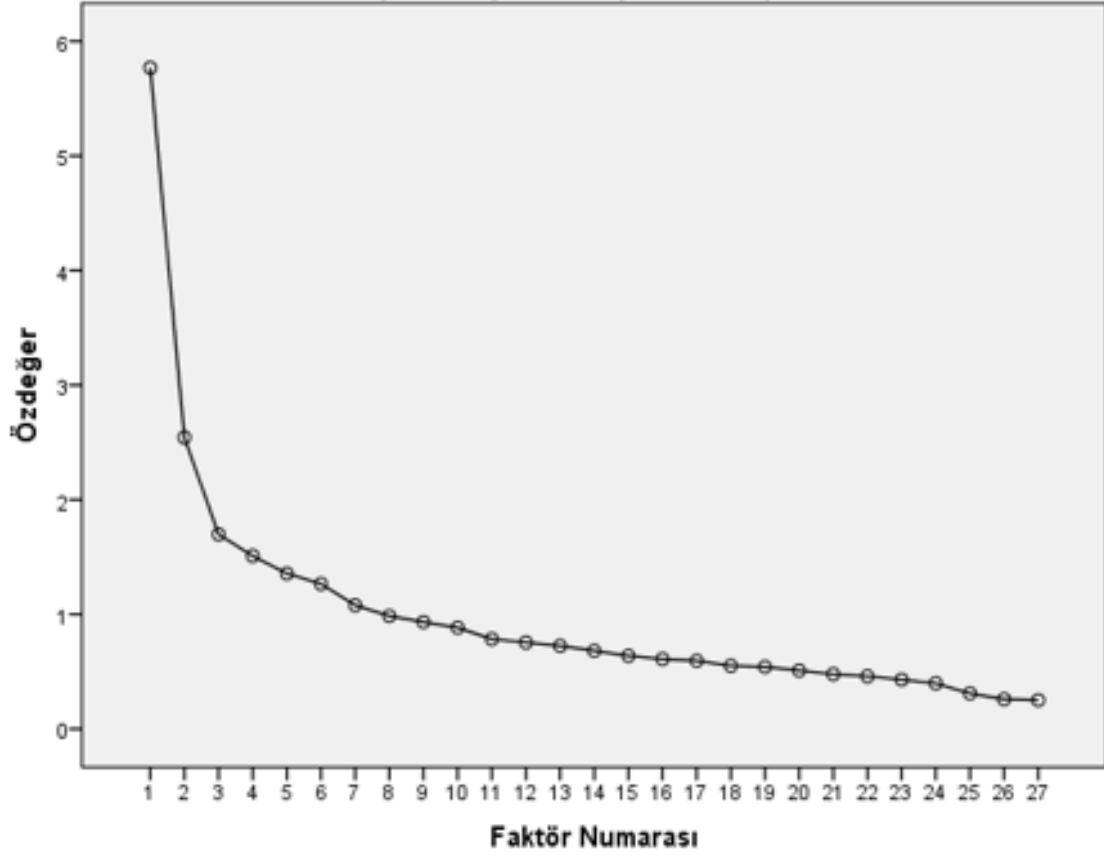
<b>KMO ve Bartlett Testi</b>		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Testi		,831
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare	3013,042
	Serbestlik Derecesi	351
	Anlam	,000

Değişkenlere ilişkin başlangıç faktör çözümü toplam %56,3 açıklanan varyans ile makul varyans oranı olan %50'den yüksek çıkmış ve 7 faktör olarak ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak Tablo 3.8.'de görüleceği üzere varimax yöntemi ile döndürülmüş faktör yükleri neticesinde ölçeğin 27 ifadeden ve 7 boyuttan oluştuğu tespit edilmiştir.

**Tablo 3.8.** Toplam Açıklanan Varyanslar

Toplam Açıklanan Varyans									
Faktör	Başlangıç Özdeğerler			Faktörleştirme Sonrası Değerler			Rotasyon Sonrası Değerler		
	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %	Toplam	Varyans %	Birikimli Varyans %
1	5,769	21,367	21,367	5,769	21,367	21,367	3,086	11,428	11,428
2	2,543	9,420	30,787	2,543	9,420	30,787	3,020	11,187	22,615
3	1,698	6,291	37,077	1,698	6,291	37,077	2,283	8,457	31,073
4	1,509	5,591	42,668	1,509	5,591	42,668	2,088	7,735	38,807
5	1,356	5,024	47,692	1,356	5,024	47,692	1,908	7,065	45,872
6	1,265	4,686	52,377	1,265	4,686	52,377	1,423	5,271	51,144
7	1,079	3,997	56,375	1,079	3,997	56,375	1,412	5,231	56,375

Özdeğerler, döndürmeye tabi tutulacak faktör sayısının saptanması açısından önemli rol oynamaktadır. Şekil 3.2'de faktörlere yüklenen değişkenlere ait özdeğerlerin görsel olarak incelenebilmesi amacıyla serpilme diyagramı gösterilmiştir. Şekilden de görüleceği üzere özellikle birinci sıradaki faktör olmak üzere ilk iki sıradaki faktörün diğer faktörlerden önemli düzeyde ayrıldığı anlaşılmaktadır. Bu faktörlerin toplam çözümün yarıdan fazlasını açıkladığı görülmektedir.



**Şekil 3.2.** Serpilme Diyagramı (Scree Plot)

Tablo 3.9.'da varimax yöntemiyle yapılan döndürme ile elde edilen sonuçlar yer almaktadır. Tablo incelendiğinde birinci faktöre 7, ikinci faktöre 6, üçüncü ve dördüncü faktöre 3, beşinci faktöre 4, altıncı ve yedinci faktöre ise 2 ifadenin yüklendiği görülmektedir. Analiz sonucunda elde edilen son iki faktörde yalnızca iki ifade bulunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus, birbiriyle ilişkisi bulunan değişkenlerle faktör elde etmek için en az üç değişkene ihtiyaç duyulduğu görüşüdür. Ancak, bu durum araştırma tasarımına göre farklılık gösterebilir (Aksu vd., 2017: 5). Genel bir ilke olarak iki ya da daha az değişkenle etiketlenen bir faktör yüksek varyans açıklayabiliyorsa bilimsel yararlılık amacıyla ve ihtiyatlı olmak kaydıyla dikkate alınıp yorumlanabilir (Büyüköztürk, 2002: 482).

Çalışma kapsamında iki ifade ile açıklanan altıncı ve yedinci faktörün açıkladığı varyans değerlerinin yüksek olması ve meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendirebilecek önemli faktörler olduğu düşünülmüştür. Sonuç olarak bu iki faktör kapsam dışında tutulmamıştır.

**Tablo 3.9.** 27 İfadeye İlişkin Döndürülmüş Faktör Matrisi

Döndürülmüş Faktör Matrisi							
İfade No	Faktör Numarası						
	1	2	3	4	5	6	7
8	,765						
9	,713						
10	,664						
15	,573						
11	,559						
13	,556						
7	,543						
23		,794					
24		,744					
20		,729					
17		,640					
16		,491					
18		,466					
30			,868				
31			,794				
29			,766				
25				,864			
26				,804			
27				,562			
33					,713		
41					,676		
44					,602		
43					,441		
1						,819	
2						,727	
48							,827
46							,621

Analizin devamında faktörlere yüklenen ifadeler tek tek incelenerek faktörlerin her birine bir isim verme aşamasına geçilmiştir. Uygulamada genellikle, özellikleri birbirinden farkı bir çok değişken ile oluşabilecek faktörlere isim bulma konusunda zorlanılmaktadır. Ancak bu aşamada, faktörü oluşturan değişkenlerin ortak özellikleri, ortaya çıkan boyutların vurgulamak istediği anlam veya her boyutun en yüksek değere sahip değişkeni, faktörlere isim verilirken ipucu olarak değerlendirilebilir (Coşkun vd., 2015: 281-282).

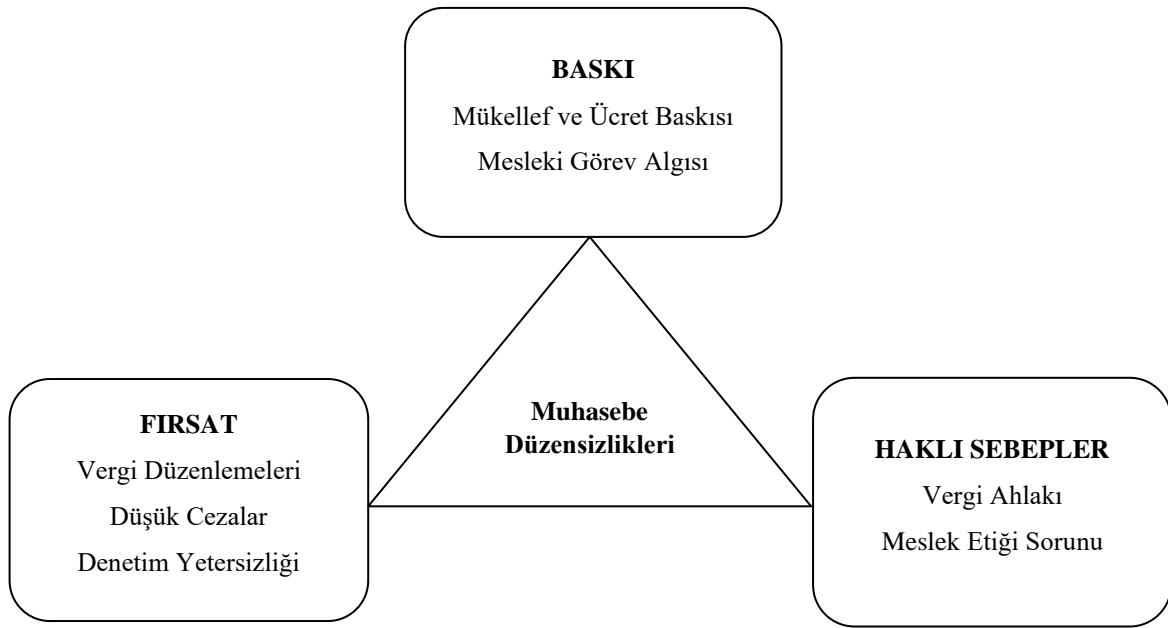
Analiz sonucunda bu ip uçlarından hareketle, döndürülmüş faktör yüklerinden yararlanarak ve değişkenlerin faktörlere yükledikleri anlamlar da göz önünde bulundurularak elde edilen yedi faktöre, Tablo 3.10.'dan da görüleceği üzere sırasıyla; mükellef ve ücret baskısı, vergi düzenlemeleri, düşük cezalar, denetim yetersizliği, vergi ahlakı, mesleki görev algısı ve meslek etiği isimleri verilmiştir. Tabloda ayrıca her bir faktörün kendi içinde

güvenilirlik testi sonuçlarına yer verilmiştir. 27 ifadeden oluşan ölçeğin tamamı için Cronbach's Alfa güvenilirlik kat sayısı ise 0,845 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç oluşturulan ölçeğin güvenilirlik düzeyinin yüksek olduğunu göstermektedir.

**Tablo 3.10.** Faktörler ve İçerdikleri İfadeler

Faktör İsmi	Alpha Güvenilirlik Katsayısı	Faktör Yük Değeri
<b>1. Faktör: Mükellef ve Ücret Baskısı</b>		
8.Mükellefler az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadır.	0,778	0,765
9.Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranmalarına sebep olmaktadır.		0,713
10.Vergilendirme sürecinde mükellef ile muhasebeci çatışması vardır.		0,664
15.Muhasebe ücretleri mükellefler tarafından ödendiği için hata ve hileye karşı tutum ve davranışlar mükellef lehine olmaktadır.		0,573
11.Sahte veya yanıltıcı belgelerle işlem yapılmasını isteyen mükellefler vardır.		0,559
13.Ekonomik kaygı hileye yönlendiren önemli bir sebeptir.		0,556
7.Mükelleflerime, ödeyecekleri vergi miktarı arttığı zamanlarda, bahse konu artışın açıklamasını yapmakta zorlanırım.		0,543
<b>2. Faktör: Vergi Düzenlemeleri</b>		
23.Vergi kanunlarında suistimale açık çelişki ve boşluklar vardır.	0,775	0,794
24.Vergi kanunlarındaki çelişki ve boşluklar hata ve hileye uygun ortam hazırlamaktadır.		0,744
20.Karmaşık vergi sistemi muhasebe hata ve hilelerine sebep olmaktadır.		0,729
17.Meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hilelerin temel sebebi vergilendirme sistemidir.		0,640
16.Mevcut vergilendirme sistemi ekonomik gelişme ve şartlara yeterli uyumu sağlamamaktadır.		0,491
18.Beyana dayalı vergi sistemi, hata ve hile yapma olasılığını arttırmaktadır.		0,466
<b>3. Faktör: Düşük Cezalar</b>		
30.Düşük vergi cezaları hileye teşvik eder.	0,796	0,868
31.Ağır vergi cezaları daha dikkatli davranılmasını sağlayarak hata ve hileleri azaltır.		0,794
29.Vergi suçları için uygulanan cezalar yeterli değildir.		0,766
<b>4. Faktör: Denetim Yetersizliği</b>		
25.Türkiye'de vergi denetimleri yeterli değildir.	0,753	0,864
26.Vergi denetimlerinin yetersiz olması vergi kaçırma cesaretlendirir.		0,804
27.Türkiye'de vergi kaçırma birinin yakalanma ihtimali düşüktür.		0,562
<b>5. Faktör: Vergi Ahlakı</b>		
33.Yasal boşlukları mükellef lehine kullanmak doğaldır.	0,576	0,713
41.Mükelleflerin ağır vergi yükü nedeniyle, vergi kaçırma isteklerini normal karşılıyorum.		0,676
44.Vergi kaçırmak yaygınsa, vergi ödememek etik dışı davranış olarak kabul edilmemelidir.		0,602
43.Yolsuzluk haberleri vergi kaçırma teşvik etmektedir.		0,441
<b>6. Faktör: Mesleki Görev Algısı</b>		
1.Mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için müşteri beklentilerini karşılayabilmek önemlidir.	0,492	0,819
2.Meslek mensuplarının görevlerinden biri müşterilerinin çıkarlarını üst düzeyde tutmaktır.		0,727
<b>7. Faktör: Meslek Etiği</b>		
48.Muhasebe meslek mensuplarına etik ile ilgili daha fazla eğitim verilmelidir.	0,504	0,827
46.Bazı meslek mensuplarının hileye yönelik etik dışı davranışlarının yaygın olduğunu düşünüyorum.		0,621

Araştırmada hile üçgeni teorisinde yer alan baskı, fırsat ve haklı gösterme ana boyutları temel alınarak, literatür kapsamında hileye sebep olan gerek muhasebe gerekse vergiye yönelik tutumlar tespit edilerek alt boyutlar belirlenmiştir. Yapılan faktör analizi sonucunda muhasebe meslek mensuplarını hileye yönlendiren ve hilenin meydana gelmesinde diğer sebeplerden ayrışan ve ayrı bir faktör olarak ortaya çıkan unsurlar araştırmanın nihai sonucunu oluşturmuştur. Sonuç olarak, muhasebe düzensizliklerine sebep olan faktörler Şekil 3.3.'te gösterildiği biçimde tespit edilmiştir.



**Şekil 3.3.** Meslek Mensuplarını Muhasebe Düzensizliklerine Yönlendiren Faktörler

Tablo 3.11.'de meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlerin gücü, toplam açıklanan varyanslar aracılığı ile açıklanmaya çalışılmıştır. Tablodan da görüleceği üzere baskı ana boyutunu oluşturan faktörlerin (mükellef ve ücret baskısı %11,4, mesleki görev algısı %5,2) muhasebe düzensizliklerine sebep olmada % 16,7 açıklanan varyans ile etkili olduğu, fırsat ana boyutunu oluşturan faktörlerin (vergi düzenlemeleri %11,18, düşük cezalar %8,45, denetim yetersizliği %7,73) muhasebe düzensizliklerine sebep olmada %27,4 açıklanan varyans ile etkili olduğu ve haklı sebepler ana boyutunu oluşturan faktörlerin (vergi ahlakı %7,06, meslek etiği %5,23) muhasebe düzensizliklerine sebep olmada % 12,3 açıklanan varyans ile etkili olduğu görülmektedir.

**Tablo 3.11.** Muhasebe Düzensizliklerine Sebep Olan Faktörlerin Gücü

Faktör Adı	Faktörlerin Açıkladığı Varyans	Ana Boyutların Açıkladığı Varyans	Yüzdesel Oran Karşılığı
<b>Baskı</b>		<b>16,699</b>	<b>29,622</b>
Mükellef ve Ücret Baskısı	11,428		(20,272)
Mesleki Görev Algısı	5,271		(9,350)
<b>Fırsat</b>		<b>27,379</b>	<b>48,567</b>
Vergi Düzenlemeleri	11,187		(19,844)
Düşük Cezalar	8,457		(15,002)
Denetim Yetersizliği	7,735		13,721
<b>Haklı Sebepler</b>		<b>12,296</b>	<b>21,811</b>
Vergi Ahlakı	7,065		(12,532)
Meslek Etiği	5,231		(9,279)
<b>Topam</b>	<b>56,374</b>	<b>56,374</b>	<b>100,000</b>

Tablo 3.11.'de görüleceği üzere açıklanan varyansların toplamı muhasebe düzensizliklerine sebep olan unsurların %56,37'sini açıklamaktadır. Bu oranlar kendi içinde yüzdesel ifadeye çevrildiğinde ise, meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren sebeplerin %29,6'sı baskı, % 48,5'i fırsat ve %21,8'i ise haklı sebeplerden kaynaklandığı ortaya çıkmaktadır. Veriler değerlendirildiğinde, meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren en önemli faktörün %20,27'lik oran ile mükellef ve ücret baskısı olduğu görülmektedir. Tüm faktörler açısından bakıldığında ise %48,56'lık oran ile fırsat boyutunun hileye sebep olan en önemli boyut olduğu ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada vergi uyumunu etkileyen faktörler arasında, literatürde önemli yeri bulunan vergi oranları, vergi afları, vergi bilinci ve vergi adaleti ayrı bir faktör olarak ortaya çıkmamıştır. Ancak, bu faktörlerin analizde ortaya çıkmaması meslek mensuplarının vergi uyumunda etkisinin olmadığı anlamına gelmemelidir. Yapılan analizde, seçilen örnekleme sınırlı olmak üzere, vergi uyumuna yönelik etkiyi en çok açıklayan faktörler tespit edilmiştir.

### 3.7.3.3. Faktör Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Faktör analizi sonucunda muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren 7 faktör elde edilmiştir. Elde edilen bu faktörler gerek vergi uyumunu açıklayan teoriler gerekse hile üçgeni teorisi kapsamında sırasıyla aşağıda değerlendirilmiştir.

- **Mükellef ve Ücret Baskısı**

Muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren birinci ve en önemli faktör mükellef ve ücret baskısı olarak tespit edilmiştir. Bu faktörün içerdiği değişkenler incelendiğinde mükelleflerin az vergi ödemek için muhasebecilere baskı yaptığı, meslek mensuplarının bu istekler karşısında müşteri ile çatışma yaşadığı ancak ücretini mükelleften aldığı için ekonomik kaygı yaşayarak bu istekleri yerine getirebildikleri sonucu ortaya çıkmıştır.

Cressey'in (1953) ortaya koyduğu hile üçgeni teorisinde, bireyleri hileye yönlendiren sebeplerin başında baskı unsurunun geldiği ileri sürülmektedir. Hileye başvuranların da çoğunun finansal baskılar sebebiyle bu tür davranışlara yöneldikleri ortaya konmaktadır. Araştırma kapsamında hileye sebep olan en önemli faktör olarak ortaya çıkan mükellef ve ücret baskısının bu teoriyi desteklediği görülmektedir. Bu açıdan bakıldığında, meslek mensuplarının ücretlerini mükelleften almaları dolayısıyla, mükelleflerin az vergi ödemesi çıkarılmasına yönelik talep ve beklentilerini karşılamak adına üzerlerinde baskı hissetmesi ve bu baskı sonucu etik dışı eylemlere yönelmesi hile üçgeni teorisinde baskı boyutu kapsamında beklenen bir tutum ve davranış olarak kabul edilebilir.

Vergi uyumuna yönelik ortaya konulan teorilerde ise doğrudan baskı unsurundan bahsedilmediği görülmektedir. Mükellef ve ücret baskısıyla vergi kaçırmaya yönelik davranışlar, meslek mensuplarının gelirlerini koruma ve yükseltme amacıyla yapıldığı düşüncesiyle, Allingham ve Sandmo'nun (1972) fayda maksimizasyonu teorisi ile ilişkilendirilebileceği düşünülebilir. Ancak, bu teori vergi oranları, denetim olasılığı ve ceza miktarı kıyaslamasıyla, vergi kaçırma ile kaçırma arasında muhtemel faydadan yola çıkmaktadır. Kahneman ve Tversky (1979) tarafından ortaya konulan psikolojik faktörlerde ise algı ve tutumların vergi uyumunu etkilediği açıklanmaktadır. Mükellef ve ücret kaygısının da muhasebeci üzerinde psikolojik baskı yaratmakta ve vergi uyumunu etkilemekte olduğu düşünüldüğünde bu teori kapsamında değerlendirebileceğini söylemek mümkün olabilir.

Sonuç olarak, konu hakkında yapılan bir çok yerli ve yabancı ampirik çalışmada<sup>57</sup> mükellef ve özellikle de ücret baskısının yarattığı sonuçlar neticesinde meslek mensuplarının

---

<sup>57</sup> Finn, Ckonko ve Hunt (1988); Eynon, Hill ve Stevens (1997); Stuebs ve Wilkinson (2010); Dellapotas (2013); Kirik (2007); Kutlu (2008); Topsak (2009); Kaya ve Yanık (2011); Güney ve Çınar (2012); Kısacık (2013); Keskin (2014); Akkılıç (2015); Akatak (2015); Gümüş ve Gögebakan (2016); Özçelik, Arabacı ve Keskin (2017); Aytekin (2017); Öztoprak (2017); Ömürbek ve Durgunböcü (2018); Kutlu (2020).

etik dışı davranışlara yönelebildiği sonuçlarının ortaya çıkması bu faktörün hileye sebep olan en önemli faktör olarak ilk sırada yer almasını açıklayabileceği düşünülebilir.

- ***Vergi Düzenlemeleri***

Muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren ikinci önemli faktör vergi düzenlemeleri olarak tespit edilmiştir. Bu faktörün içerdiği değişkenler incelendiğinde karmaşık vergi kanunlarının çelişki ve boşluklar yarattığı, beyana dayalı vergi sistemiyle birlikte bu durumun meslek mensupları tarafından fırsata dönüştürüleceği sonucu ortaya çıkmıştır.

Cressey'in (1953) hile üçgeni teorisinde, hile yapabilmek ve gizleyebilmek için bir fırsat doğması gerektiği ortaya konmaktadır. Vergi düzenlemeleri kapsamında karmaşık ve çelişkili kanunların, yasal boşlukların ve beyana dayalı vergilendirme sisteminin hata ve hileye yönelik uygun bir ortam hazırladığı söylenebilir. Meslek mensuplarının da müşteri beklentilerini karşılamak adına bu fırsatları değerlendirmesi hile üçgeni teorisinde fırsat boyutu kapsamında beklenen bir tutum ve davranış olarak kabul edilebilir.

Vergi uyumunu sosyal ve psikolojik açıdan ele alan öncü yazarlar Song ve Yarbrough (1978) yasal düzenlemelerin vergi uyumunu önemli ölçüde etkilediğini savunmuştur. Yazarlara göre yasal düzenlemelerin sıkça değişmesi ve karmaşık kanunlar vergi kaçırmak için uygun bir zemin hazırlayarak bu yönde bir fırsat yaratmaktadır. Bunun dışında, Scholz'a (1994) göre bireylerin vergi kaçırmanın yaygın olduğu bir meslek ya da alanda faaliyet göstermesi vergiye uyumunu azaltmaktadır. Dellaportas'ın (2013) vergilendirme sisteminde, vergi kaçırmaya yönelik mevcut fırsatların değerlendirilmesi noktasında, meslek mensuplarının vergi uzmanlıklarından kaynaklanan önemli bir fırsat unsurunun daha olduğu ve bunun da vergi uyumunu doğrudan etkilediğini ortaya koyduğu çalışma da bu görüşü desteklemektedir.

Sonuç olarak, konu hakkında yapılan bir çok yerli ve yabancı ampirik çalışmada<sup>58</sup> meslek mensuplarının, mükellefin vergi kaçırmaya yönelik beklentileri doğrultusunda vergilendirme sisteminden kaynaklanan bu tür fırsatları değerlendirerek etik dışı tutum ve davranışlara yönelebildiği sonuçlarının ortaya çıkması bu faktörün hileye sebep olan önemli bir unsur olarak tespit edilmesini açıklayabileceği düşünülebilir.

---

<sup>58</sup> Borrego (2014); Plecnik (2015); Brown, Hays ve Stuebs (2016); Zeytin (2007); Kirik (2007); Biniş (2012); Akkılıç (2015); Akatak (2015); Gümüş ve Göğebakan (2016); Cural, Pekkaya ve Albayrak (2018); Korucu (2018); Aslan, Kızıl ve Din (2018); Kutlu (2020).

- ***Düşük Cezalar***

Muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren üçüncü faktör düşük cezalar olarak tespit edilmiştir. Faktörün içerdiği değişkenler incelendiğinde vergi suçlarına yönelik cezaların yetersiz olduğu bu durumun bireyleri vergi hilelerine teşvik ettiği, yüksek cezaların ise vergi hilelerini azalttığı sonucu ortaya çıkmıştır.

Hile üçgeni teorisinde, hile yapabilmek için uygun bir ortamın olması gerektiği ortaya konmaktadır. Vergi suçlarına karşı düşük ve caydırıcı olmayan cezaların vergi kaçırmaya yönelik uygun bir ortam hazırladığı söylenebilir. Meslek mensuplarının vergi uzmanlıklarına bağlı olarak, vergi kaçırmaya yönelik her bir fiile karşılık uygulanacak cezalar hakkında bilgi sahibi oldukları varsayımıyla, kaçırılan vergi ve uygulanan cezalar arasında fayda maksimizasyonu yaparak düşük cezalardan kaynaklanan fırsatları değerlendirebileceği düşünülebilir. Bu nedenle düşük cezaların meslek mensupları tarafından müşteri beklentilerini karşılamak adına değerlendirilmesi, hile üçgeni teorisinde fırsat boyutu kapsamında beklenen bir tutum ve davranış olarak kabul edilebilir.

Düşük cezaların meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendirmesi, Allingham ve Sandmo'nun beklenen fayda teorisinde ileri sürdüğü, ceza miktarının bireylerin vergi uyumunu etkilediği görüşüyle de örtüşmektedir. Dubin'de (1988) yaptığı araştırmalarda yüksek vergi cezalarının bireyleri tedirgin ederek vergi uyumunu artırabildiğini belirlemiş ve bu görüşü desteklemiştir.

Literatürde cezaların şiddetinden çok yakalanma olasılığının daha etkili olduğu görüşleri bulunmaktadır. Bu çalışmada düşük cezaların, denetim olasılığına göre daha önemli bir unsur olarak ortaya çıkmasının sebebi meslek mensuplarının cezayı diğer bireylere göre daha şiddetli algıladığı şeklinde yorumlanabilir. Muhasebe meslek mensuplarının ceza türleri ve miktarlarına ilişkin daha bilinçli olmaları, verilecek cezaların yalnızca adli veya para cezasıyla sınırlı olmayışı, mesleki faaliyetleriyle ilgili uyarı, kınama veya ruhsat iptali gibi mesleki cezaların da var olması meslek mensuplarının ceza algısını yükselttiği düşünülebilir.

- ***Denetim Yetersizliği***

Muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren dördüncü faktör denetim yetersizliği olarak tespit edilmiştir. Faktörün içerdiği değişkenler incelendiğinde vergi denetimlerinin yetersiz olduğu ve vergi kaçıran birinin yakalanma olasılığının çok düşük olduğu bu durumun da vergi kaçırmayı cesaretlendirdiği sonucu ortaya çıkmıştır.

Hile üçgeni teorisi kapsamında, düşük cezalar için geçerli olan fırsat algısının denetim yetersizliği için de geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Nitekim, hile yapan birinin yakalanma olasılığının çok düşük olduğu bir ortam hileye yönelik en uygun ortamdır. Bu araştırma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının ağırlıklı görüşü vergi denetimlerinin yetersiz olduğu yönündedir. Bu bağlamda meslek mensuplarının, düşük cezalar faktöründe olduğu gibi vergi kaçırmaya yönelik her bir fiil için yakalanma olasılığını da hesaba katarak fayda maksimizasyonu yapacağı ve denetim yetersizliğinden kaynaklanan fırsatları değerlendireceği söylenebilir. Bu nedenle denetim yetersizliğinin meslek mensupları tarafından müşteri beklentilerini karşılamak adına fırsat olarak değerlendirmesi, hile üçgeni teorisinde fırsat boyutu kapsamında beklenen bir tutum ve davranış olarak kabul edilebilir.

Denetim yetersizliğinin meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendirmesi, Allingham ve Sandmo'nun beklenen fayda teorisinde ileri sürdüğü, denetim olasılığının bireylerin vergi uyumunu etkilediği görüşüyle de örtüşmektedir. Yapılan ampirik araştırmalarda bazı farklı sonuçlar ortaya çıkmış olmakla birlikte genel olarak denetim olasılığının artması vergi uyumunu da artırdığı gözlemlenmiştir<sup>59</sup>.

Sonuç olarak hem teorik yaklaşımlar hem de yapılan ampirik araştırma bulguları, denetim yetersizliğinin meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yöneltebildiği sonuçlarını desteklemektedir. Bu çalışmada da denetim yetersizliği faktörü hileye sebep olan önemli bir faktör olarak ortaya çıkmıştır.

- ***Vergi Ahlakı***

Muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren beşinci faktör vergi ahlakı olarak tespit edilmiştir. Faktörün içerdiği değişkenler incelendiğinde ağır vergi yükünün, vergi kaçırmanın yaygın olmasının ve yolsuzlukların bireyleri vergi kaçırmaya yönlendirdiği ve sayılan bu sebeplerle yasal boşlukların mükellef lehine kullanılmasının meslek mensuplarınca doğal karşılandığı sonucu ortaya çıkmıştır.

Hile üçgeni teorisinde hileye başvuranların, yaptıkları hileyi haklı gösterecek bir mazeretlerinin olması gerektiği ileri sürülmektedir. Yapılan araştırmalar, bireylerin haksızlığa uğradıklarını hissettiklerinde hileye başvurma olasılıklarının da arttığını göstermektedir (Wells, 2001: 89). Çalışma kapsamında değerlendirildiğinde vergi yükünün ağır olması, vergi

---

<sup>59</sup> Dubin ve Wilde (1988); Fischer, Wartick ve Mark (1992); Kirchler, Hoelzl ve Wahl (2008); Güney ve Çınar (2012); (Dolbun, 2019, s. 81); Akkılıç (2015); Gümüş ve Gögebakan (2016); Öztoprak (2017); Cural, Pekkaya ve Albayrak (2018); Aslan, Kızıl ve Din (2018); Bayrakdar (2019); Kutlu (2020).

kaçırmanın yaygın olması ve yolsuzluklar, bireylerin vergi kaçırmaya yönelik davranışlarını kendilerince haklı mazeretler olarak kabul edebileceğini göstermektedir. Sayılan nedenlerle vergi ahlakı olumsuz etkilenen meslek mensuplarının, müşteri beklentilerini karşılamak adına vergi kaçırmaya yönelik muhasebe düzensizliklerini haklı bir sebep olarak görmesi, hile üçgeni teorisinde haklı gösterme boyutu kapsamında beklenen bir tutum ve davranış olarak kabul edilebilir.

Vergi uyumunu ekonomik sebepler dışında ele alan Song ve Yarbrough'un ortaya koyduğu sosyal ve psikolojik teoride, vergi ahlakının vergi uyumunu önemli ölçüde etkilediği belirtilmiştir. Vergi ahlakı, vergi bilincinin bir sonucu olarak bireyin iç dünyasında vergiye karşı oluşan bir güdü olup çoğu ülkede vergi uyumunu ölçmede en önemli faktör olarak görülmektedir (Martinez-Vazquez ve Torgler, 2007: 4-5). Esasen sebebi ne olursa olsun vergi kaçakçılığının normal görülmesi vergi bilincinin düşük olduğunun göstergesidir. Yapılan ampirik çalışmalarda vergi bilincinin artmasıyla birlikte vergiye uyumun da arttığı tespit edilmiştir (Hofmann vd., 2017: 64). Vergi ahlakının zayıf olduğu ülkelerde ise yalan beyanın ve vergi kaçırmanın yaygın olduğu tespit edilmiştir (Frey ve Torgler, 2007: 136-159).

Sonuç olarak, meslek mensuplarının vergiye yönelik muhasebe düzensizliklerini kendilerince geçerli mazeretlerle içselleştirerek etik dışı tutum ve davranışlara yönelebildikleri tespit edilmiş ve vergi ahlakının hileye sebep olan önemli bir faktör olduğu belirlenmiştir.

- **Mesleki Görev Algısı**

Muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren altıncı faktör mesleki görev algısı olarak tespit edilmiştir. Faktörün içerdiği değişkenler incelendiğinde mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için müşteri beklentilerinin karşılanması gerektiği ve bu sebeple meslek mensuplarının müşteri çıkarlarının ön planda tutulması gerektiğine yönelik algısının olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Hile üçgeni teorisinde, bireyleri hileye yönlendiren sebeplerin başında baskı unsurunun geldiği ileri sürülmektedir. Meslek mensuplarının, ücretlerini mükelleften almaları dolayısıyla, mükelleften herhangi bir talep gelmese dahi, müşteri beklentilerini karşılamak için mesleki bir görev olduğu algısıyla oluşan içsel bir baskı sonucu etik dışı eylemlere yönelmesi, hile üçgeni teorisinde baskı boyutu kapsamında beklenen bir tutum ve davranış olarak kabul edilebilir.

Bu faktörü vergi uyumu açısından mükellef ve ücret baskısıyla ilişkilendirmek mümkündür. Şöyle ki, ücret bakımından mükellefe bağlı olan meslek mensubu mükellefi kaybetme ve ekonomik kaygı sebebiyle kendisini mükellefin vergi kaçırma istek ve beklentisini

karşılama zorunda hissedebileceğini söylemek mümkündür. Ayrıca bu faktörün, uygulamada sıkça duyulan “en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir” anlayışından dolayı ayrı bir öneme sahip olduğu da düşünülebilir.

- **Meslek Etiği**

Muhasebe meslek mensuplarını vergi açısından muhasebe düzensizliklerine yönlendiren yedinci ve son faktör meslek etiği olarak tespit edilmiştir. Faktörün içerdiği değişkenler incelendiğinde meslek mensuplarının, etik dışı davranışların yaygın olduğu ve etik eğitimlerinin yeterli düzeyde gerçekleştirilmediği algısının olduğu ortaya çıkmıştır.

Hile üçgeni teorisinde hileye başvuranların, yaptıkları hileyi haklı gösterecek bir mazeretlerinin olması gerektiği ileri sürülmektedir. Meslek etiği faktörünün hile üçgeni teorisi kapsamında haklı sebepler boyutuyla ilişkili olduğunu söylemek mümkündür. Şöyle ki, yapılan bu çalışmada meslek mensuplarının müşteri kazanmak veya kaybetmemek adına mükelleflerin etik dışı istek ve taleplerini yaygın bir şekilde yerine getirdiği algısının olduğu ortaya çıkmıştır. Bu durumu haksız rekabet unsuru olarak algılayan meslek mensuplarının, muhasebe düzensizliklerine yönelik etik dışı eylemlerini haklı sebep olarak görmesi, hile üçgeni teorisinde haklı gösterme boyutu kapsamında beklenen bir tutum ve davranış olarak kabul edilebilir.

Yapılan ampirik çalışmalarda meslek mensupları kendilerini yüksek oranda etik görmekle birlikte, neyin etik olup olmadığı konusunda çelişkiler yaşadıkları belirlenmiştir. (Ward vd., 1993: 609). Ayrıca meslek etiği kapsamında yapılan düzenlemelerin ve verilen eğitimlerin yetersiz olduğu görüşleri de ortaya çıkmıştır (Akatak, 2015: 124-125; Anuk, 2015: 92-94; AYTEKİN, 2017: 278-279). Meslek etiği faktörünün vergi uyumuna yönelik teorilerde açıklanmamış olmasını, yalnızca muhasebe mesleğine özgü bir özellik taşımasına bağlamak mümkündür. Bu faktörün esas olarak mesleki açıdan vergi uyumunu etkileyen tüm faktörlerin bir sonucu olarak ortaya çıktığı söylenebilir. Bu bakımdan yalnızca iki değişkenle açıklanmasına rağmen önemli bir faktör olarak ortaya çıktığı görülmektedir.

#### **3.7.4. Hileye Sebep Olan Faktörlere İlişkin Korelasyon Analizi**

Çalışmanın bu bölümünde hileye sebep olan faktörler arasındaki ilişki düzeyleri korelasyon analizi ile test edilmiştir. Korelasyon analizinde veri setinin normal dağılım gösterdiği durumlarda Pearson korelasyon katsayısı kullanılmaktadır. Ancak veri setinin sıralı (örneğin; Likert ölçeği) olduğu durumlarda Spearman sıra korelasyonu kullanılmaktadır (Kalaycı, 2018: 117). Bu çalışmada ifadelere katılım düzeyi Likert ölçeği ile ölçüldüğünden Spearman sıra korelasyonu uygulanmıştır.

**Tablo 3.12. Hileye Sebep Olan Faktörlere İlişkin Korelasyon Testi Sonuçları**

		Spearman Korelasyon Testi						
		Mükellef ve Ücret Baskısı	Vergi Düzenlemeleri	Düşük Cezalar	Denetim Yetersizliği	Vergi Ahlakı	Mesleki Görev Algısı	Meslek Etiği
Mükellef ve Ücret Baskısı	Korelasyon Katsayısı	1,000	,477**	,176**	,221**	,267**	,153**	,294**
	Anlamlılık		,000	,000	,000	,000	,002	,000
Vergi Düzenlemeleri	Korelasyon Katsayısı	,477**	1,000	,237**	,309**	,328**	,099*	,258**
	Anlamlılık	,000		,000	,000	,000	,048	,000
Düşük Cezalar	Korelasyon Katsayısı	,176**	,237**	1,000	,460**	,231**	,169**	,294**
	Anlamlılık	,000	,000		,000	,000	,001	,000
Denetim Yetersizliği	Korelasyon Katsayısı	,221**	,309**	,460**	1,000	,284**	,110*	,313**
	Anlamlılık	,000	,000	,000		,000	,027	,000
Vergi Ahlakı	Korelasyon Katsayısı	,267**	,328**	,231**	,284**	1,000	,144**	,267**
	Anlamlılık	,000	,000	,000	,000		,004	,000
Mesleki Görev Algısı	Korelasyon Katsayısı	,153**	,099*	,169**	,110*	,144**	1,000	,075
	Anlamlılık	,002	,048	,001	,027	,004		,131
Meslek Etiği	Korelasyon Katsayısı	,294**	,258**	,294**	,313**	,267**	,075	1,000
	Anlamlılık	,000	,000	,000	,000	,000	,131	

\* Korelasyon 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

\*\* Korelasyon 0,01 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 3.12.'de hileye sebep olan faktörlerin karşılıklı ilişkilerine ait korelasyon katsayıları ve istatistiksel anlamlılık düzeyleri yer almaktadır. Tablodan da görüleceği üzere “mesleki görev algısı” ve “meslek etiği” faktörleri dışında kalan tüm faktörler arasında karşılıklı ve doğrusal yönde bir ilişki söz konusu bulunmaktadır. Veriler incelendiğinde “mesleki görev algısı” ile “vergi düzenlemeleri” ve “denetim yetersizliği” faktörleri arasındaki ilişki düzeyi  $p < 0,05$  olarak hesaplanmıştır. Kalan diğer tüm faktörler arasındaki ilişki düzeyi ise  $p < 0,01$  olarak hesaplanmıştır.

Bu sonuçlar, muhasebe hilelerine sebep olan faktörler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. İlişki düzeyi en yüksek olan boyutlar “mükellef ve ücret baskısı” ile “vergi düzenlemeleri” arasında ortaya çıkmıştır. Bu iki boyut arasında korelasyon katsayısı  $r = 0,477$  olarak gerçekleşmiştir. Korelasyon katsayısının 0,3 düzeyinde orta, 0,5 düzeyinde yüksek olduğu düşünüldüğünde iki değişken arasında yüksek düzeye yakın bir ilişkinin varlığı söz konusudur. Diğer bir ifade ile mükellef ve ücret baskısındaki artış vergi düzenlemelerine yönelik algılanan fırsatlardaki artışın %47'sini açıklayabilmektedir. Çıkan bu

sonuçlar meslek mensupları üzerindeki mükellef ve ücret baskısı unsurunun artmasının vergi düzenlemelerinden kaynaklanan hileye yönelik fırsat algısında da artış meydana getirdiğini göstermektedir.

Aralarında ilişki düzeyi en yüksek olan diğer boyutlar ise “denetim yetersizliği” ve “düşük cezalar” olarak ortaya çıkmıştır. Bu iki boyut arasında korelasyon katsayısı  $r=0,46$  olarak gerçekleşmiştir. Diğer bir ifade ile denetim yetersizliğindeki artış düşük cezalar algısındaki artışın %46’sını açıklamaktadır. Tespit edilen korelasyon katsayısına göre bu iki değişken arasında yüksek düzeye yakın bir ilişkinin varlığı söz konusudur. ıkan bu sonuçlar denetimlerin yetersiz olduğuna ilişkin algının artmasının düşük cezalardan kaynaklanan hata ve hileye yönelik fırsat algısında da artış meydana getirdiğini göstermektedir.

### 3.7.5. Hipotezlerin Testi

Araştırma hipotezlerinin sınanmasında, bağımsız iki grup arasındaki anlamlı farklılıkların olup olmadığını test etmek amacıyla independent samples t-testi, ikiden fazla grubun karşılaştırılmasında ise ANOVA testi teknikleri kullanılmıştır. Ayrıca ikiden fazla gruplar arasında ortaya çıkan bir farkın hangi gruplar arasında olduğunun tespit edilebilmesi amacıyla Scheffe testinden yararlanılmıştır. Cinsiyet, unvan, yaş, deneyim, gelir düzeyi ve hissedilen pozisyon algısı değişkenlerine göre oluşturulan hipotezlerin test sonuçlarına ilişkin tablolar, tablolara ait açıklamalar ve analiz sonuçları aşağıda ayrı ayrı gösterilmiştir.

**Tablo 3.13.** Cinsiyet Değişkenine Göre T-Testi Analiz Sonuçları

Faktör	Cinsiyet	N	$\bar{x}$	SS	t	p	Hipotez Kabul/Ret																																																																				
Mükellef ve cret Baskısı	Kadın	91	3,63	,622	-,563	,574	Kabul																																																																				
	Erkek	310	3,68	,774				Vergi Düzenlemeleri	Kadın	91	3,85	,566	-,670	,503	Kabul	Erkek	310	3,91	,709	Düşük Cezalar	Kadın	91	3,30	1,002	-1,537	,125	Kabul	Erkek	310	3,50	1,081	Denetim Yetersizliği	Kadın	91	3,74	,891	-1,899	,058	Kabul	Erkek	310	3,93	,876	Vergi Ahlakı	Kadın	91	3,25	,657	-2,048	,042*	Ret	Erkek	310	3,42	,814	Mesleki Görev Algısı	Kadın	91	3,38	,947	-1,386	,167	Kabul	Erkek	310	3,53	,946	Meslek Etiği	Kadın	91	3,87	,767	,619	,541	Kabul
Vergi Düzenlemeleri	Kadın	91	3,85	,566	-,670	,503	Kabul																																																																				
	Erkek	310	3,91	,709				Düşük Cezalar	Kadın	91	3,30	1,002	-1,537	,125	Kabul	Erkek	310	3,50	1,081	Denetim Yetersizliği	Kadın	91	3,74	,891	-1,899	,058	Kabul	Erkek	310	3,93	,876	Vergi Ahlakı	Kadın	91	3,25	,657	-2,048	,042*	Ret	Erkek	310	3,42	,814	Mesleki Görev Algısı	Kadın	91	3,38	,947	-1,386	,167	Kabul	Erkek	310	3,53	,946	Meslek Etiği	Kadın	91	3,87	,767	,619	,541	Kabul	Erkek	310	3,81	,867								
Düşük Cezalar	Kadın	91	3,30	1,002	-1,537	,125	Kabul																																																																				
	Erkek	310	3,50	1,081				Denetim Yetersizliği	Kadın	91	3,74	,891	-1,899	,058	Kabul	Erkek	310	3,93	,876	Vergi Ahlakı	Kadın	91	3,25	,657	-2,048	,042*	Ret	Erkek	310	3,42	,814	Mesleki Görev Algısı	Kadın	91	3,38	,947	-1,386	,167	Kabul	Erkek	310	3,53	,946	Meslek Etiği	Kadın	91	3,87	,767	,619	,541	Kabul	Erkek	310	3,81	,867																				
Denetim Yetersizliği	Kadın	91	3,74	,891	-1,899	,058	Kabul																																																																				
	Erkek	310	3,93	,876				Vergi Ahlakı	Kadın	91	3,25	,657	-2,048	,042*	Ret	Erkek	310	3,42	,814	Mesleki Görev Algısı	Kadın	91	3,38	,947	-1,386	,167	Kabul	Erkek	310	3,53	,946	Meslek Etiği	Kadın	91	3,87	,767	,619	,541	Kabul	Erkek	310	3,81	,867																																
Vergi Ahlakı	Kadın	91	3,25	,657	-2,048	,042*	Ret																																																																				
	Erkek	310	3,42	,814				Mesleki Görev Algısı	Kadın	91	3,38	,947	-1,386	,167	Kabul	Erkek	310	3,53	,946	Meslek Etiği	Kadın	91	3,87	,767	,619	,541	Kabul	Erkek	310	3,81	,867																																												
Mesleki Görev Algısı	Kadın	91	3,38	,947	-1,386	,167	Kabul																																																																				
	Erkek	310	3,53	,946				Meslek Etiği	Kadın	91	3,87	,767	,619	,541	Kabul	Erkek	310	3,81	,867																																																								
Meslek Etiği	Kadın	91	3,87	,767	,619	,541	Kabul																																																																				
	Erkek	310	3,81	,867																																																																							

\* 0,05 düzeyinde anlamlı farklılık.

Tablo 3.13.’te cinsiyet değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörler arasındaki farklılıklara yönelik t-testi analiz sonuçları

verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere, meslek mensuplarının cinsiyeti ile, vergi ahlakı faktörü arasında  $p \leq 0,05$  hesaplanmıştır. Vergi ahlakı faktörü haklı sebeplerle vergi kaçırma davranışlarına yönelik algıları ölçen bir faktördür. Kadın meslek mensuplarının 3,25 ortalama ile bu tür davranışlara kısmen katılmakta oldukları, erkek meslek mensuplarının ise 3,42 ortalama ile daha yüksek düzeyde katılmakta oldukları görülmekte ve aralarında istatistiksel olarak anlamlı bir fark ortaya çıkmaktadır. Cinsiyet değişkeni ile muhasebe düzensizliklerine sebep olan diğer faktörlere katılım düzeyleri arasında  $p > 0,05$  olarak hesaplandığından aralarında istatistiksel anlamda bir farklılık belirlenmemiştir. Diğer bir ifadeyle, meslek mensuplarının cinsiyeti ile muhasebe düzensizliklerine sebep olan diğer faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Sonuç olarak “ $H0_1$ : Cinsiyet değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezi vergi ahlakı faktörü için reddedilmiş diğer altı faktör için kabul edilmiştir.

**Tablo 3.14.** Unvan Değişkenine Göre T-Testi Analiz Sonuçları

Faktör	Unvan	N	$\bar{x}$	SS	t	p	Hipotez Kabul/Ret
Mükellef ve Ücret Baskısı	SM	17	3,71	,676			Kabul
	SMMM	384	3,66	,746			
Vergi Düzenlemeleri	SM	17	4,02	,517			Kabul
	SMMM	384	3,89	,686			
Düşük Cezalar	SM	17	3,76	,762	1,227		Kabul
	SMMM	384	3,44	1,08			
Denetim Yetersizliği	SM	17	3,92	,870			Kabul
	SMMM	384	3,89	,884			
Vergi Ahlakı	SM	17	3,24	,511	-1,191		Kabul
	SMMM	384	3,39	,793			
Mesleki Görev Algısı	SM	17	3,35	1,042			Kabul
	SMMM	384	3,51	,944			
Meslek Etiği	SM	17	3,88	,911			Kabul
	SMMM	384	3,88	,843			

Tablo 3.14.’te unvan değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörler arasındaki farklılıklara yönelik t-testi analiz sonuçları verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere, unvan değişkeni ile muhasebe düzensizliklerine sebep olan faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında  $p > 0,05$  hesaplanmış ve aralarında istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilememiştir.

Çıkan sonuçlara göre “ $H_0$ : Unvan değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezi tüm faktörler için kabul edilmiştir.

**Tablo 3.15.** Yaş Değişkenine Göre Anova ve Scheffe Testi Sonuçları

Faktörler	ANOVA Testi Sonuçları						Scheffe Testi Sonuçları			Hipotez Kabul/Ret
	Yaş* Grupları	N	$\bar{x}$	SS	F	p	Karşılaştırmalı Gruplar	Ort. Fark	p	
Mükellef ve Ücret Baskısı	1.Grup	93	3,73	,744	4,751	,009	1.Grup-2.Grup	-,018	,981	Ret
	2.Grup	169	3,75	,726			1.Grup-3.Grup	,226	,074	
	3.Grup	139	3,51	,741			2.Grup-3.Grup	,243**	,016	
Vergi Düzenlemeleri	1.Grup	93	3,90	,600	3,509	,031	1.Grup-2.Grup	-,078	,673	Ret
	2.Grup	169	3,98	,629			1.Grup-3.Grup	,127	,375	
	3.Grup	139	3,78	,771			2.Grup-3.Grup	,204**	,031	
Düşük Cezalar	1.Grup	93	3,63	,050	2,407	,091	1.Grup-2.Grup	,178	,429	Kabul
	2.Grup	169	3,46	,058			1.Grup-3.Grup	,312	,092	
	3.Grup	139	3,32	,074			2.Grup-3.Grup	,133	,548	
Denetim Yetersizliği	1.Grup	93	3,86	,916	1,377	,253	1.Grup-2.Grup	-,109	,635	Kabul
	2.Grup	169	3,97	,867			1.Grup-3.Grup	,056	,895	
	3.Grup	139	3,81	,876			2.Grup-3.Grup	,164	,268	
Vergi Ahlakı	1.Grup	93	3,46	,850	0,911	,403	1.Grup-2.Grup	,065	,815	Kabul
	2.Grup	169	3,39	,791			1.Grup-3.Grup	,140	,414	
	3.Grup	139	3,32	,727			2.Grup-3.Grup	,075	,707	
Mesleki Görev Algısı	1.Grup	93	3,62	,849	1,741	,177	1.Grup-2.Grup	,103	,701	Kabul
	2.Grup	169	3,52	,912			1.Grup-3.Grup	,232	,189	
	3.Grup	139	3,39	1,04			2.Grup-3.Grup	,129	,494	
Meslek Etiği	1.Grup	93	3,84	,870	0,818	,442	1.Grup-2.Grup	-,031	,960	Kabul
	2.Grup	169	3,87	,819			1.Grup-3.Grup	,091	,727	
	3.Grup	139	3,75	,861			2.Grup-3.Grup	,122	,455	

\* 1.Grup: 35 yaş ve altı, 2.Grup: 36-45 yaş arası, 3.Grup: 46 yaş ve üzeri.

\*\* Aralarında anlamlı farklılık olan gruplar.

Tablo 3.15.’te yaş değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörler arasındaki farklılıklara yönelik ANOVA ve Scheffe testi analiz sonuçları verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere meslek mensuplarının yaşları ile, muhasebe düzensizliklerine sebep olan “mükellef ve ücret baskısı” faktörüne ilişkin algı düzeyi arasında  $p \leq 0,01$  ve “vergi düzenlemeleri” faktörüne ilişkin algı düzeyi arasında  $p \leq 0,05$  olarak hesaplanmış ve aralarında istatistiksel anlamda farklılıklar tespit edilmiştir.

Bunların dışında kalan diğer faktörlerde  $p > 0,05$  olarak hesaplanmış ve yaşa bağlı olarak aralarında istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilememiştir. Yaş grupları arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla yapılan Scheffe testi sonucunda ise, hem “mükellef ve ücret baskısı” hem de “vergi düzenlemeleri” faktöründe 36-45 yaş grubu ile 46 yaş ve üzeri yaş grubu arasında 36-45 yaş grubu lehine  $p \leq 0,05$  olarak hesaplanmış ve bu yaş grupları arasında

istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilmiştir. Her iki faktör için diğer yaş grupları arasında ise anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Mükellef ve ücret baskısı faktörü, ekonomik kaygı ve diğer mükellef baskıları sebebiyle, vergi düzenlemeleri faktörü ise mevcut vergilendirme sistemi, yasal boşluklar ve karmaşık kanunlar gibi fırsatlar sebebiyle muhasebe düzensizliklerine yönelik algıları ölçen bir faktördür. 46 yaş ve üzeri grupta olanlar 3,51 katılım düzeyi ortalaması ile mükellef baskısını diğer yaş gruplarına göre en az algılayan yaş grubu, 36-45 yaş grubu ise 3,75 ortalama ile bu baskıyı en yüksek düzeyde algılayan yaş grubu olarak belirlenmiştir. Yine 46 yaş ve üzeri grupta olanlar 3,78 katılım düzeyi ortalaması ile vergi düzenlemelerinden kaynaklanan fırsatları diğer yaş gruplarına göre en az algılayan yaş grubu, 36-45 yaş grubu ise 3,98 ortalama ile bu fırsatları en yüksek düzeyde algılayan yaş grubu olarak belirlenmiştir.

Sonuç olarak “ $H_0_3$ : Yaş değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezi mükellef ve ücret baskısı” ve “vergi düzenlemeleri” faktörleri için reddedilmiş diğer beş faktör için kabul edilmiştir.

**Tablo 3.16.** Deneyim Değişkenine Göre Anova ve Scheffe Testi Sonuçları

Faktörler	ANOVA Testi Sonuçları						Scheffe Testi Sonuçları			Hipotez Kabul/Ret
	Gruplar *	N	$\bar{x}$	SS	F	p	Karşılaştırmalı Gruplar	Ort. Fark	p	
Mükellef ve Ücret Baskısı	1.Grup	106	3,73	0,744	2,226	,109	1.Grup-2.Grup	,010	,994	Kabul
	2.Grup	162	3,72	0,739			1.Grup-3.Grup	,171	,207	
	3.Grup	133	3,56	0,738			2.Grup-3.Grup	,161	,177	
Vergi Düzenlemeleri	1.Grup	106	3,93	0,598	1,143	,320	1.Grup-2.Grup	-,004	,999	Kabul
	2.Grup	162	3,94	0,649			1.Grup-3.Grup	,106	,487	
	3.Grup	133	3,82	0,770			2.Grup-3.Grup	,111	,381	
Düşük Cezalar	1.Grup	106	3,55	1,109	1,384	,252	1.Grup-2.Grup	,204	,311	Kabul
	2.Grup	162	3,35	1,037			1.Grup-3.Grup	,050	,938	
	3.Grup	133	3,50	1,062			2.Grup-3.Grup	-,154	,466	
Denetim Yetersizliği	1.Grup	106	3,85	0,863	,592	,554	1.Grup-2.Grup	-,100	,666	Kabul
	2.Grup	162	3,95	0,874			1.Grup-3.Grup	-,003	1,000	
	3.Grup	133	3,85	0,910			2.Grup-3.Grup	,096	,648	
Vergi Ahlakı	1.Grup	106	3,42	0,826	,161	,851	1.Grup-2.Grup	,029	,956	Kabul
	2.Grup	162	3,39	0,766			1.Grup-3.Grup	,058	,852	
	3.Grup	133	3,36	0,776			2.Grup-3.Grup	,029	,953	
Mesleki Görev Algısı	1.Grup	106	3,66	0,812	1,987	,138	1.Grup-2.Grup	,199	,243	Kabul
	2.Grup	162	3,46	0,961			1.Grup-3.Grup	,227	,183	
	3.Grup	133	3,43	1,021			2.Grup-3.Grup	,028	,968	
Meslek Etiği	1.Grup	106	3,90	0,801	,588	,556	1.Grup-2.Grup	,097	,657	Kabul
	2.Grup	162	3,80	0,840			1.Grup-3.Grup	,111	,605	
	3.Grup	133	3,79	0,886			2.Grup-3.Grup	,014	,991	

\*1.Grup: 0-10 yıl arası deneyim, 2.Grup: 11-20 yıl arası deneyim, 3.Grup: 21 yıl ve üzeri deneyim.

Tablo 3.16.'da deneyim değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörler arasındaki farklılıklara yönelik ANOVA ve Scheffe testi analiz sonuçları verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere meslek mensuplarının deneyimleri ile, muhasebe düzensizliklerine sebep olan faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında  $p>0,05$  olarak hesaplanmış ve aralarında istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilememiştir.

Deneyim sürelerine ilişkin gruplar arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla yapılan Scheffe testi sonucunda da tüm gruplar arasında  $p>0,05$  olarak hesaplanmış ve deneyim sürelerine ilişkin gruplar arasında da istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilememiştir.

Sonuç olarak " $H0_4$ : Deneyim değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur" hipotezi tüm faktörler için kabul edilmiştir.

**Tablo 3.17.** Gelir Düzeyi Değişkenine Göre Anova ve Scheffe Testi Sonuçları

Faktörler	ANOVA Testi Sonuçları						Scheffe Testi Sonuçları			Hipotez Kabul/Ret
	Gruplar *	N	$\bar{x}$	SS	F	p	Karşılaştırmalı Gruplar	Ort. Fark	p	
Mükellef ve Ücret Baskısı	1.Grup	81	3,82	,704	2,791	,063	1.Grup-2.Grup	,156	,299	Kabul
	2.Grup	165	3,67	,758			1.Grup-3.Grup	,239	,063	
	3.Grup	155	3,58	,736			2.Grup-3.Grup	,083	,603	
Vergi Düzenlemeleri	1.Grup	81	3,93	,585	0,296	,744	1.Grup-2.Grup	,019	,979	Kabul
	2.Grup	165	3,91	,684			1.Grup-3.Grup	,064	,788	
	3.Grup	155	3,87	,723			2.Grup-3.Grup	,046	,837	
Düşük Cezalar	1.Grup	81	3,20	1,129	3,211	,041	1.Grup-2.Grup	-,364**	,042	Ret
	2.Grup	165	3,57	1,062			1.Grup-3.Grup	-,257	,211	
	3.Grup	155	3,46	1,019			2.Grup-3.Grup	,107	,664	
Denetim Yetersizliği	1.Grup	81	3,79	,937	0,876	,417	1.Grup-2.Grup	-,103	,692	Kabul
	2.Grup	165	3,89	,934			1.Grup-3.Grup	-,160	,417	
	3.Grup	155	3,95	,794			2.Grup-3.Grup	-,057	,845	
Vergi Ahlakı	1.Grup	81	3,41	,796	0,074	,929	1.Grup-2.Grup	,041	,929	Kabul
	2.Grup	165	3,37	,790			1.Grup-3.Grup	,025	,973	
	3.Grup	155	3,39	,775			2.Grup-3.Grup	-,016	,984	
Mesleki Görev Algısı	1.Grup	81	3,68	,864	2,116	,122	1.Grup-2.Grup	,185	,354	Kabul
	2.Grup	165	3,49	,955			1.Grup-3.Grup	,266	,123	
	3.Grup	155	3,41	,974			2.Grup-3.Grup	,081	,745	
Meslek Etiği	1.Grup	81	3,75	,856	1,343	,262	1.Grup-2.Grup	,029	,969	Kabul
	2.Grup	165	3,78	,856			1.Grup-3.Grup	-,160	,388	
	3.Grup	155	3,91	,825			2.Grup-3.Grup	-,131	,385	

\* 1.Grup: 4000 TL ve altı, 2.Grup: 4001-8000 TL arası, 3.Grup: 8001 TL ve üzeri.

\*\* Aralarında anlamlı farklılık olan gruplar.

Tablo 3.17.'de gelir düzeyi değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörler arasındaki farklılıklara yönelik ANOVA ve Scheffe testi analiz sonuçları verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere meslek mensuplarının gelir düzeyi ile, muhasebe düzensizliklerine sebep olan “düşük cezalar” faktörüne ilişkin algı düzeyleri arasında  $p \leq 0,05$  olarak hesaplanmış ve aralarında istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilmiştir. Bunların dışında kalan diğer tüm faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında  $p > 0,05$  olarak hesaplanmış ve gelir düzeyine bağlı olarak aralarında istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilememiştir.

Gelir düzeyi grupları arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla yapılan Scheffe testi sonucunda ise “düşük cezalar” faktörüne ilişkin olmak üzere, 4000 TL ve altı gelir düzeyi olan meslek mensupları ile 4001-8000 TL gelir düzeyi olan meslek mensupları arasında 4001-8000 TL gelir düzeyi grubu lehine  $p \leq 0,05$  olarak hesaplanmış ve bu gelir grupları arasında istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilmiştir. Diğer gelir düzeyi grupları arasında ise istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilememiştir. Düşük cezalar faktörü dışında kalan diğer altı faktöre ilişkin gelir düzeyi grupları arasında da  $p > 0,05$  olarak hesaplanmış ve aralarında istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilememiştir.

Düşük cezalar faktörü, caydırıcı olmayan cezalardan kaynaklanan fırsatlar sebebiyle muhasebe düzensizliklerine yönelik algıları ölçen bir faktördür. 4000 TL ve altı gelir düzeyine sahip olan meslek mensupları 3,20 katılım düzeyi ortalaması ile düşük cezaların muhasebe düzensizliklerine sebep olan faktör olduğuna kısmen katılmaktadır. 4001-8000 TL gelir düzeyine sahip olan meslek mensuplarının ise 3,57 ortalama ile bu algıya daha yüksek düzeyde sahip oldukları görülmektedir.

Sonuç olarak “ $H_05$ : Gelir düzeyi değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezi “düşük cezalar” faktörü için reddedilmiş diğer altı faktör için kabul edilmiştir.

Tablo 3.18.'de hissedilen pozisyon algısına göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörler arasındaki farklılıklara yönelik ANOVA ve Scheffe testi analiz sonuçları verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere meslek mensuplarının kendilerini konumlandıkları pozisyonları ile, muhasebe düzensizliklerine sebep olan “mükellef ve ücret baskısı” faktörüne ilişkin algı düzeyleri arasında  $p \leq 0,01$  ve “mesleki görev algısı” faktörüne ilişkin algı düzeyleri arasında  $p \leq 0,05$  olarak hesaplanmış ve aralarında

istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilmiştir. Bunların dışında kalan diğer faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında  $p>0,05$  olarak hesaplanmış ve meslek mensuplarının hissedilen pozisyona bağlı olarak algı düzeyleri arasında istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilememiştir.

**Tablo 3.18.** Hissedilen Pozisyon Algısına Göre Anova ve Scheffe Testi Sonuçları

Faktörler	ANOVA Testi Sonuçları						Scheffe Testi Sonuçları			Hipotez Kabul/Ret
	Gruplar *	N	$\bar{x}$	SS	F	p	Karşılaştırmalı Gruplar	Ort. Fark	p	
Mükellef ve Ücret Baskısı	1.Grup	132	3,83	,712	5,116	0,006	1.Grup-2.Grup	,199	,137	Ret
	2.Grup	93	3,63	,747			1.Grup-3.Grup	,267**	,007	
	3.Grup	176	3,56	,745			2.Grup-3.Grup	,068	,771	
Vergi Düzenlemeleri	1.Grup	132	3,93	,604	1,890	0,152	1.Grup-2.Grup	-,049	,867	Kabul
	2.Grup	93	3,98	,607			1.Grup-3.Grup	,107	,390	
	3.Grup	176	3,83	,761			2.Grup-3.Grup	,156	,200	
Düşük Cezalar	1.Grup	132	3,37	,049	0,727	0,484	1.Grup-2.Grup	-,165	,519	Kabul
	2.Grup	93	3,53	1,156			1.Grup-3.Grup	-,109	,677	
	3.Grup	176	3,48	1,029			2.Grup-3.Grup	,057	,917	
Denetim Yetersizliği	1.Grup	132	3,85	,960	2,497	0,084	1.Grup-2.Grup	-,220	,184	Kabul
	2.Grup	93	4,07	,749			1.Grup-3.Grup	,021	,979	
	3.Grup	176	3,83	,879			2.Grup-3.Grup	,240	,104	
Vergi Ahlakı	1.Grup	132	3,43	,685	0,488	0,614	1.Grup-2.Grup	,105	,616	Kabul
	2.Grup	93	3,33	,813			1.Grup-3.Grup	,049	,862	
	3.Grup	176	3,38	,837			2.Grup-3.Grup	-,055	,859	
Mesleki Görev Algısı	1.Grup	132	3,59	,881	3,420	0,034	1.Grup-2.Grup	,315**	,048	Ret
	2.Grup	93	3,28	,982			1.Grup-3.Grup	,049	,902	
	3.Grup	176	3,55	,964			2.Grup-3.Grup	-,266	,090	
Meslek Etiği	1.Grup	132	3,69	,830	2,359	0,096	1.Grup-2.Grup	-,156	,392	Kabul
	2.Grup	93	3,85	,850			1.Grup-3.Grup	-,207	,103	
	3.Grup	176	3,90	,847			2.Grup-3.Grup	-,051	,894	

\* 1.Grup: Ücret aldığı mükelleflere bağlı hizmet erbabı, 2.Grup: Toplum yararına çalışan kamu görevlisi, 3.Grup: Serbest ve tam bağımsız çalışan meslek erbabı.

\*\* Aralarında anlamlı farklılık olan gruplar.

Hissedilen pozisyona ilişkin gruplar arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacıyla yapılan Scheffe testi sonucunda, “mükellef baskısı” faktöründe 1. grup (ücret aldığı mükelleflere bağlı hizmet erbabı) ile 3. grup (serbest ve tam bağımsız çalışan meslek erbabı) arasında ve 1. grup lehine  $p\leq 0,01$  olarak hesaplanmış ve bu gruplar arasında istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilmiştir. “Mesleki görev algısı” faktöründe ise 1. grup ile 2. grup (toplum yararına çalışan kamu görevlisi) arasında ve 1. grup lehine  $p\leq 0,05$  olarak hesaplanmış ve bu gruplar arasında da istatistiksel anlamda bir farklılık tespit edilmiştir. Her iki faktör için diğer gruplar arasında ise anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Mükellef baskısı ve meslek görev algısı faktörleri, ekonomik kaygı ve mükellef beklentileri gibi baskılar sebebiyle muhasebe düzensizliklerine yönelik algıları ölçen faktörlerdir. Verilere göre kendi pozisyonlarını mükelleflere bağlı hizmet erbabı olarak gören meslek mensuplarının 3,83 katılım düzeyi ortalaması ile 3,56 ortalamaya sahip kendilerini bağımsız hisseden meslek mensuplarına göre mükellef baskısını daha yüksek düzeyde hissettiği görülmektedir. Bu iki grubun algı düzeyleri arasında 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Yine kendi pozisyonlarını mükelleflere bağlı hizmet erbabı olarak gören meslek mensuplarının 3,59 katılım düzeyi ortalaması ile 3,28 ortalamaya sahip kendilerini toplum yararına çalışan kamu görevlisi olarak gören meslek mensuplarına göre, mükellef çıkar ve beklentilerini karşılamak gerektiği algısına daha yüksek düzeyde sahip olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak “*H0<sub>6</sub>: Hissedilen pozisyon algısına göre muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlere ilişkin algı düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur*” hipotezi “mükellef baskısı” ve “mesleki görev algısı” faktörleri için reddedilmiş diğer beş faktör için kabul edilmiştir.

## SONUÇ

Bu tez çalışması kapsamında, muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumunu etkileyen ve onları muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlerin belirlenmesi amacıyla, vergi uyumuna ve bireyleri hileye yönlendiren sebeplere yönelik teoriler incelenmiş ve bu teorilerden yola çıkarak hazırlanan anket İzmir SMMM Odası'na kayıtlı 401 bağımsız meslek mensubuna uygulanmıştır. Yapılan analizler sonucunda muhasebe meslek mensuplarının vergi uyumuna etki eden ve onları muhasebe düzensizliklerine yönlendiren 7 faktör belirlenmiştir. Bu faktörler sırasıyla; mükellef ve ücret baskısı, vergi düzenlemeleri, düşük cezalar, denetim yetersizliği, vergi ahlakı, mesleki görev algısı ve meslek etiği olarak isimlendirilmiştir. Faktörlerin içerdiği değişkenler incelendiğinde aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmıştır:

1. Mükellef ve ücret baskısı faktörü: Mükelleflerin az vergi ödemek için muhasebecilere baskı yaptığı, meslek mensuplarının bu istekler karşısında mükellef ile çatışma yaşadığı ancak ücretini mükelleften aldığı için ekonomik kaygı yaşayarak bu istekleri yerine getirebildikleri sonucu ortaya çıkmıştır.
2. Vergi düzenlemeleri faktörü: Karmaşık vergi kanunlarının çelişki ve boşluklar yarattığı ve beyana dayalı vergi sistemiyle birlikte bu durumun fırsata dönüştüğü belirlenmiştir.
3. Düşük cezalar faktörü: Vergi suçlarına yönelik cezaların yetersiz olduğu bu durumun hileye teşvik ettiği, yüksek cezaların ise hileleri azalttığı sonucu ortaya çıkmıştır.
4. Denetim yetersizliği faktörü: Vergi denetimlerinin yetersiz olduğu ve vergi kaçırmanın yakalanma olasılığının çok düşük olduğu, bu durumun da vergi kaçırmanın cesaretlendirdiği sonucu ortaya çıkmıştır.
5. Vergi ahlakı faktörü: Ağır vergi yükü, yaygın vergi kaçırma ve yolsuzlukların vergi kaçırma sebepleri olduğu, ayrıca sayılan bu nedenlerle yasal boşlukların mükellef lehine kullanılmasının doğal karşılandığı tespit edilmiştir.
6. Mesleki görev algısı faktörü: Mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için müşteri beklentilerinin karşılanması ve müşteri çıkarlarının üst düzeyde tutulması gerektiği algısının olduğu belirlenmiştir.
7. Meslek etiği faktörü: Meslek mensuplarına yönelik etik eğitimlerin yeterli olmadığı ve etik dışı davranışların yaygın olarak gerçekleştiği tespit edilmiştir.

Elde edilen faktörlerin, Cressey'in (1953) hile üçgeni teorisinde ortaya koyduğu baskı, fırsat ve haklı gösterme boyutlarıyla örtüştüğü tespit edilmiştir. Mükellef ve ücret baskısı ile mesleki görev algısının baskı boyutuyla, vergi düzenlemeleri, düşük cezalar ve denetim yetersizliğinin fırsat boyutuyla, vergi ahlakı ve meslek etiği sorununun ise haklı sebepler

boyutuyla ilişkili olduğu belirlenmiştir. Mükellef ve ücret baskısı en önemli faktör olarak ortaya çıkmıştır. Hile üçgeni teorisi kapsamında değerlendirildiğinde ise fırsat boyutu, muhasebe düzensizliklerine sebep olan en önemli boyut olarak ortaya çıkmıştır.

Ortaya çıkan faktörlerin vergi uyumuna yönelik teorilerle de örtüştüğü görülmektedir. Vergi uyumu teorileri kapsamında ele alındığında, mükellef ve ücret baskısı ile mesleki görev algısının Kahneman ve Tversky'nin (1979) beklenti teorisiyle, düşük cezalar ve denetim yetersizliğinin Allingham ve Sandmo'nun (1972) beklenen fayda teorisiyle, vergi düzenlemeleri ve vergi ahlakının Song ve Yarbrough'un (1978) sosyal ve psikolojik teorisiyle ilişkili olduğu görülmektedir. Meslek etiğinin vergi uyumunu açıklayan teorilerde açıklanmamış olması, yalnızca muhasebe mesleğine özgü bir özellik taşımasından kaynaklandığı görülmektedir. Bu faktörün vergi uyumunu etkileyen tüm faktörlerin bir sonucu olarak ortaya çıktığı söylenebilir.

Araştırmada ayrıca muhasebe meslek mensuplarının cinsiyet, yaş, gelir düzeyi, hissedilen pozisyon değişkenlerine göre muhasebe düzensizliklerine sebep olduğu belirlenen faktörler arasında istatistiki anlamda farklılıklar tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek mensupları verginin tarhi aşamasında önemli bir konumdadır. Esasen mükelleflerin tutum ve davranışlarından ziyade meslek mensuplarının tutum ve davranışları vergi kayıp ve kaçığında kilit bir role sahiptir. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlerin, vergi kayıp ve kaçığına sebep olan temel sorunlar olarak görülmesi ve bu sorunların çözümüne yönelik önlemler alınması gerekir. Şöyle ki, mükelleflerin vergi uyumunu artırmaya yönelik çabalar milyonlarca vergi mükellefini ilgilendirir. Tüm çabalara rağmen vergi uyumunun yeterli düzeye ulaşmaması gerek idari gerekse vergi kayıp ve kaçaklarıyla birlikte devlet için çok büyük maliyetlere yol açmaktadır. Meslek mensuplarının vergi uyumunu artırmaya ve etik dışı davranışları önlemeye yönelik çabalar ise yalnızca bir meslek grubunu ilgilendirdiğinden çok daha etkili, fayda maliyet açısından da çok daha verimli olabilir. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörlerin ortadan kaldırılmasına ve vergi uyumlarının artırılmasına yönelik bir takım düzenlemelerin yapılması gerekir.

Vergi idaresi vergi uyumunu artırmaya yönelik hali hazırda sürekli düzenlemeler yapmaktadır. Bu bağlamda yapılan en önemli uygulamalar ba-bs formları, ödemelere ilişkin tevsik zorunluluğu, elektronik defter, belge ve beyanname gibi dijital dönüşümler olmuştur. Yapılan bu düzenlemeler oldukça önemli olmakla birlikte mevcut vergi yapısına yönelik

iyileştirici düzenlemelerin vergi uyumuna olumlu etkisi bakımından çok daha önemli olacağı söylenebilir. Bu bağlamda, aşağıda belirtilen birtakım uygulamalar vergi uyumunu artırma konusunda oldukça faydalı olabilir.

- Yasaların sürekli olarak değiştirilmesinden vazgeçilmesi,
- Kanunların sadeleştirilerek anlaşılır hale getirilmesi,
- Beyan esas yönteminin gözden geçirilerek giderlere gelirlere oranla belirli bir sınır getirilmesi,
- Denetimin artırılarak etkinleştirilmesi ve elektronik ortamlarda yapılabilmesi,
- Cezaların suça orantılı olarak verilmesi, hileye yönelik olanların ağırlaştırılması ve vergi kaçakçılığı suçu işleyenlerin ilan edilmesi,
- Vergi afları gibi adil olmayan uygulamalara gidilmemesi,
- Vergi oranlarının düşürülmesi,
- İstisna ve muafiyetlerin daraltılarak yalnızca kalkınmada öncelikli alanlarda uygulanması,
- Tevsik zorunluluğunun genişletilmesi,
- Yeni vergi düzenlemelerine gidilirken bir paydaş olarak muhasebe meslek mensupları ile istişare edilmesi.

Vergilendirme sistemi ve yapısal unsurlar en uygun biçimde düzenlenmiş olduğu varsayılsa da muhasebe mesleğine özgü sorunlar iyileştirilmeden vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmenin zor olduğu bir gerçektir. Muhasebe mesleğine yönelik düzenlemeler yasal bir zemine oturtulmuş olsa da özellikle muhasebe ücret ödemesine yönelik mevcut düzen ve haksız rekabetle mücadelenin etkin olmaması meslek mensuplarını bir bakıma mükellefe bağımlı kılmakta ve etik dışı davranışlara yönlendirebilmektedir. Bu bakımdan mesleki sorunların çözümüne yönelik düzenlemelerin zaman kaybetmeksizin yapılması gerekmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren en önemli faktörün mükellef ve ücret baskısı olduğu düşünüldüğünde, öncelikle muhasebecilerin ücret bakımından mükelleflere bağımlılığı ortadan kaldırılmalıdır. Bu bağımlılığın ortadan kaldırılmasıyla ekonomik baskı ve kaygı yaşamayacak olan meslek mensupları kendilerini mükelleflerin talepleri doğrultusunda hareket etmek zorunda hissetmeyecektir. Bu bağlamda ücret tahsilatına yönelik alternatif öneriler aşağıda sıralanmıştır.

- Muhasebe ücretlerinin niteliği amme alacağı olarak değiştirilip, stopaj yoluyla vergi idaresi tarafından tahsilatı yapıp meslek mensuplarına ödenebilir. Bu şekilde meslek mensuplarının gelirlerinin de tam beyanı sağlanmış olur.
- Muhasebe ücretleri meslek odaları veya TÜRMOB tarafından tahsil edilip meslek mensuplarına ödenebilir. Bu şekilde ücret alınmayan mükelleflerin işlerinin yapılmasının da önüne geçilebilir.
- Ücret ödemeleri kredi kartı aracılığı ile hizmet sözleşmesinin başlamasıyla veya her dönem başında yıllık olarak taksitli şekilde mükelleflerden tahsil edilebilir. Bu şekilde meslek mensuplarının her ay ücret peşinde koşmasının önüne geçilerek işine daha çok zaman ayırması ve hizmet kalitesinin artırılması sağlanabilir.
- Meslek odaları veya TÜRMOB (veya diğer finansal kurumlar) belirli kesinti (komisyon) karşılığında ücret garanti fonu oluşturarak meslek mensuplarının tahsilat görevini üstlenebilir. Bu şekilde meslek teşekküllerine önemli bir kaynak sağlanarak mesleki eğitimler ve haksız rekabetle mücadele için kullanılması sağlanabilir.
- Muhasebe ücretleri için gecikme zammı ve erken ödeme indirimini gibi uygulamalar getirilebilir. Bu şekilde mükellefler ücret ödemeye teşvik edilebilir.
- Muhasebeci ile mükellef arasında haksız ücret uygulamasını önlemek için ödemelere tevsik zorunluluğu getirilebilir. Bu şekilde kayıt dışılığın da önüne geçilebilir.
- Muhasebe borcu belli bir sınırı aşan mükelleflerin elektronik ortamda beyanname gönderimi meslek odaları, TÜRMOB veya vergi idaresi tarafından kısıtlanabilir.

Ücret tahsilatına yönelik yapılabilecek bu alternatif uygulamalar dışında mesleki faaliyete ilişkin birtakım düzenlemelerin de yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda, yapılabilecek alternatif uygulamalara yönelik öneriler aşağıda sıralanmıştır. Yapılacak bu düzenlemelerle haksız rekabet önenebilir, hizmet kalitesi artırılabilir, meslek mensuplarının gelir düzeyleri yükseltilebilir ve mesleğin gelişmesine katkı sağlanabilir.

- Muhasebe bürolarına fiziki ve teknolojik standartlar getirilerek yalnızca belirli sayıda defter tutmalarına izin verilebilir. Bu uygulamayla küçük muhasebe bürolarının birleşerek kurumsallaşması, belirli alanlarda uzmanlaşması ve hizmet kalitesini artırması sağlanabilir. Ayrıca, bir meslek mensubunun yüzlerce defter tutmasının önüne geçilebilir ve mesleğe yeni giren meslektaşlara iş imkanı yaratılabilir.
- Mesleki performans puanına göre meslek mensuplarının belirli sayıda defter tutmasına izin verilebilir. Örneğin, vergi ve diğer incelemeler sırasında tuttıkları defterlerde muhasebe düzensizliklerine rastlanan meslek mensuplarının puanı düşürülebilir veya

bir muhasebe ya da vergi sahtekarlığını vergi dairesine bildiren meslek mensuplarının puanı yükseltilebilir.

- Mükelleflere işlerinin yoğunluğuna ve büyüklüğüne göre belirli puanlar verilerek her meslek mensubunun üstlenebileceği üst puan limiti belirlenip tutabilecekleri defter sayısı sınırlandırılabilir. Bu şekilde meslek mensuplarının aşırı defter tutmasının önüne geçilerek hizmet kalitesi artırılabilir.
- Muhasebe mesleğinin bir kamu hizmeti niteliğinde olmasından dolayı bu meslek için de yaş haddi uygulaması getirilebilir. Nitekim, ilerleyen yaşlarında fiili olarak faaliyette bulunmayan meslek mensuplarının ruhsat almamış aile bireyleri veya yakınları, meslek mensubunun ruhsatı ile faaliyete devam edebilmektedir. Bu durum öncelikle bir suç unsuru oluşturmakta ve ayrıca haksız rekabete yol açmaktadır. Yaş haddi uygulaması ile öncelikle haksız rekabetin önüne geçilebilir. Ayrıca, meslek mensubu sayısı azalacağından ve ortalama mükellef sayısı artacağından meslek mensuplarının gelir düzeyinde de artış sağlanabilir.
- Mevcut sistemde üniversitelerin herhangi bir bölümünden mezun olanlar meslek mensubu olabilmektedir. Mesleğe girişte yalnızca muhasebe ve vergi bölümünden mezun olanlara meslek mensubu olma hakkı tanınabilir. Bu şekilde mesleki bilinç düzeyi ve kalitesi daha yüksek seviyeye çıkarılabilir.
- Meslek mensuplarının sayısal yeterliliğine ilişkin analiz yapılarak ihtiyaç dahilinde meslek mensubuna ruhsat verilebilir. Bu şekilde sektördeki aşırı işgücü arzının önüne geçilerek haksız rekabete yönelik daha en başından önlem alınması sağlanabilir.
- Meslek odaları belirlenmiş bölgelerde semt temsilcilikleri açarak bu bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin yalnızca kendi bölgelerinde faaliyet gösteren meslek mensuplarından hizmet almasına izin verebilir. Bu şekilde mükelleflerin birikmiş muhasebe borçlarını ödemediği başka bölgelerdeki meslek mensuplarına gitmesinin önüne geçilebilir.
- Muhasebecilerin müşterileri ile olan samimiyetleri vergi uyumunu etkilemektedir. Bu bakımdan muhasebe meslek mensuplarına da denetçiler gibi aynı mükellef için azami hizmet süresi sınırlaması getirilebilir.

Günümüz vergilendirme anlayışında mükellef bir müşteri gibi görülmekte ihtiyaç ve talepleri karşılanması hedeflenmektedir. Devletin dahi mükellef odaklı tutum sergilediği bu sistemde ücretini mükelleften alan meslek mensuplarının bu istekleri göz ardı etmesini beklemek oldukça zordur. Yukarıda önerilen alternatif uygulamalar, meslek mensuplarının

ücret bakımından mükellefe bağımlılığını ve ekonomik kaygılarını ortadan kaldırarak mükellef odaklı hareket etmesinin önüne geçebilir. Bağımsız meslek mensupları ücret bağımlılığından kaynaklanan sorunların çözümüyle gerçek anlamda bağımsızlığına kavuşabilir.

Bu çalışmada vergi kayıp ve kaçığının en önemli unsurlarından olan muhasebe meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörler araştırılmış ve bu faktörlerin gücü tespit edilmiştir. Araştırma sonucunda vergi sisteminden kaynaklanan unsurlarla birlikte meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendiren temel faktörün mükellefler olduğu belirlenmiştir. Bu çalışmadan yola çıkılarak bundan sonraki çalışmalarda aşağıda belirtilen konular üzerinde araştırmalar yapılması alanyazına ve mesleki sorunların çözümüne yönelik önemli katkılar sunabilir.

- Bağımlı meslek mensuplarını muhasebe düzensizliklerine yönlendiren faktörler,
- Bağımlı meslek mensuplarının vergi uyumu,
- Mükelleflerin, muhasebecilerin vergi uyumuna etkisi,
- Mükelleflerin vergi uyumunda muhasebecilerin etkisi,
- Muhasebe mesleğinde tahsilat sorunu,
- Muhasebe meslek mensuplarının denetimi,
- Mükelleflerin vergi uyumunun, hile teorileri kapsamında incelenmesi,
- Mükelleflerin kendilerini meslek mensupları karşısında hangi konumda gördükleri,
- Mükelleflerin az vergi ödemek için muhasebecilerin ücret bağımlılığını fırsat olarak görüp görmedikleri,
- Mükelleflerlerin muhasebe ücretlerine yönelik algıları,
- Mükelleflerin ücret ödemesi yapmamalarının olumsuz sonuçlarına yönelik bilgi düzeyleri.

Sonuç olarak, literatüre katkı sunması amacıyla yapılan bu araştırma İzmir’de faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensupları üzerinde gerçekleştirilmiştir. Sonuçlar tüm muhasebecilere genellenemeyecek olsa da aynı ölçeğin başka örneklemeler üzerinde uygulanmasıyla bilime önemli katkılar sunacağı ve mesleki sorunların çözümünde faydalı olacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.** (1961, 4 Ocak). Resmi Gazete (Sayı:10703-10705).
- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.** (1981, 28 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı:17416).
- 28 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.** (1988, 1 Ağustos). Resmi Gazete (Sayı: 19886).
- 3568 Sayılı Serbet Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.** (1989, 1 Haziran). Resmi Gazete (20194).
- 4369 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Karanamerler Hakkında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.** (1998, 22 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 23417 (Mükerrer)).
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu.** (2004, 26 Eylül). Resmi Gazete (Sayı:25611).
- 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu.** (2005, 30 Mart). Resmi Gazete (Sayı: 25722 (Mükerrer)).
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu.** (2011, 13 Ocak). Resmi Gazete (27846).
- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.** (2012, 6 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 28513).
- 660 Sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Hükümleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.** (2011, 26 Eylül). Resmi Gazete (Sayı: 28103).
- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun.** (2016, 3 Ağustos). Resmi Gazete (Sayı: 29806).
- Açık, S.** (2012). Muhasebe Hata ve Hilelerinin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 351-366.
- Agrawal, A., & Chadha, S.** (2005). Corporate Governance And Accounting Scandals. *Journal of Law and Economics*, 371-406.
- Akatak, A.** (2015). *Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumluluğu ve Bir Araştırma.* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Akgül, B. A.** (2000). *Türk Denetim Kurumları.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Akkılıç, C.** (2015). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından Değerlendirilmesi.* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.

**Aksu, G., Eser, M. T., & Güzeller, C. O.** (2017). *Açımlayıcı ve Doğrulayıcı Faktör Analizi İle Yapısal Eşitlik Modeli Uygulamaları*. Ankara: Detay Yayıncılık.

**Aktan, C. C.** (2012). Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı. C. C. Aktan, A. Kesik, & D. Dileyici (Dü) içinde, *Yeni Maliye -Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler-* (s. 167-181). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

**Allers, M. A.** (1994). *Administrative And Compliance Costs of Taxation And Public Transfers In The Netherlands*. Groningen: Wolters-Noordhoff.

**Allingham, M. G., & Sandmo, A.** (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, (1), 323-338.

**Alm, J., & Rath, D. M.** (1998). Tax Policy Analysis: The Introduction of A Russian Tax Amnesty. GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper. *GSU Andrew Young School of Policy Studies Working Paper*, 98(6), 1-10.

**Alm, J., & Torgler, B.** (2006). Culture Differences And Tax Morale In The United States And In Europe. *Journal of Economic Psychology*, (27), 224-246.

**Alm, J., McKee, M., & Beck, W.** (1990). Amazing Grace: Tax Amnesties And Compliance. *National Tax Journal*, 43(1), 23-37.

**Anbarlı, Ş.** (2001). Bir Pasif Direnme Modeli Olarak Sivil İtaatsizlik. *Cumhuriyet Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2(1), 319-329.

**Anuk, S. A.** (2015). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

**Arıkan, Y.** (2006). Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Seçimlerden Sonraya Bırakılmamalıdır. *Mali Çözüm Dergisi*, (78), 11-17.

**Aslan, T., Kızıl, C., & Din, A.** (2018). Muhasebe Hata ve Hileleri Üzerinde Etkili Faktörlerin Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Analizi: Yalova Örneği. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 4(12), 1125-1138.

**Association of Certified Fraud Examiners (ACFE).** (2018). *Report To The Nations 2018 Global Study On Occupational Fraud And Abuse*. [Erişim: 15.09.2020, <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfepublic/2018-report-to-the-nations.pdf>]

**Aydoğdu, İ. H.** (2009). *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

**Aytekin, İ.** (2017). *SMMM ve YMM Mesleklerinde Etik Algısı ve Bunun Muhasebe Hata ve Hilelerine Etkisi: TRC 1 Bölgesi Analizi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

**Aytekin, S., Sezgin, H., & Yalçın, M.** (2015). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (44), 69-89.

**Bağımsız Denetim Yönetmeliği.** (2012, 26 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 28509).

**Baskan, T. D.** (2013). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Etkinliği: Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.

**Batı, M.** (2017). *Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı* (2 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

**Bayar, İ. N.** (2010). *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

**Bayraktar, M.** (2019). *Muhasebe Hata ve Hilelerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Üzerine Etkileri ve Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Sivas Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.

**Bayraklı, H. H.** (2006). *Vergi Ceza Hukuku*. Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları.

**Bayraklı, H. H., Erkan, M., & Elitaş, C.** (2012). *Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri*. Bursa: Ekin Basım Yayın.

**Bayraktar, A.** (2007). *Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.

**Bayraktaroğlu, H.** (2016). İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Etkin İç Denetimin Rolü ve Önemi Üzerine Bir Alan Araştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(1), 185-214.

- Becker, G. S.** (1968). Crime and Punishment: An Economic Approach. *The Economic Dimensions of Crime*, 13-68.
- Bedir, S., Özdemir, D., & Ateş, A.** (2016). *Vergi Mükelleflerinin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları TRAI Örneği* (1 b.). Ankara: İmaj Yayınevi.
- Bekçioğlu, S., Coskun, A., & Gümüş, U. T.** (2013). İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (59), 1-15.
- Bektaş, H.** (2015). *İkili Değişkenler İçin Faktör Analizi: Çalışma Yaşamı Kalitesi Üzerine Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bektaş, H.** (2015). *İkili Değişkenler İçin Faktör Analizi: Çalışma Yaşamı Kalitesi Üzerine Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Benston, G. J., & Hartgraves, A. L.** (2002). Enron: What Happened And What We Can Learn From It. *Journal of Accounting and Public Policy*, (21), 105-127.
- Bilmen, M. S.** (2010). *Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme Kurumu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Biniş, M.** (2012). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Bişgin, A.** (2018). *Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensupları İle Mükellefler Arasında Gerçekleşen Etkileşimlerin Vergi Uyumu Bağlamında İncelenmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Borrego, A. C.** (2014). *Tax compliance and tax complexity in Portugal: Essays on the perception of tax professionals*. (Unpublished Doctoral Thesis). Universidade do Minho (Portugal), ProQuest Dissertations Publishing.
- Bozkurt, N.** (2016). *İşletmelerin Kara Deliği: HİLE Çalışan Hileleri* (3. B). İstanbul: Alfa Basım Yayım.
- Brown, O. J., Hays, J., & Stuebs, M. T.** (2016). Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), 28-56.

**Buchanan, B., & Yang, T.** (2005). The Benefits And Costs Of Controlling Shareholders: The Rise And Fall Of Parmalat. *Research in International Business and Finance*, (19), 27-52.

**Button, M., Gee, J., & Brooks, G.** (2012). Measuring the cost of fraud: an opportunity for the new competitive advantage. *Journal of Financial Crime*, 19(1), 65-75.

**Büyüköztürk, Ş.** (2002). Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı. *Eğitim Yönetimi*,(32), 470-483.

**Can, A.** (2014). *SPSS ile Bilimsel Araştırma Sürecinde Nicel Veri Analizi* (3 b.). Ankara: Pegem Akademi.

**Casabona, P. A., & Grego, M. J.** (2003). SAS 99: Consideration of Fraud in Financial Statement Audit: A Revision of Statement on Auditing Standards 82. *Review of Business*, 16-20.

**Cemalcılar, Ö., & Önce, S.** (1999). *Muhasebenin Kuramsal Yapısı*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları; No. 150.

**Cengiz, A.** (2014). *Türk Vergi Hukukunda Sahte Belge Düzenleme ve Kullanma Fiilleri İle İşlenen Kaçakçılık Suçu*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

**Centel, N., Zafer, H., & Çakmut, Ö.** (2006). *Türk Ceza Hukukuna Giriş* (4. b.). İstanbul: Beta Yayınevi.

**Chung, J., & Trivedi, V. U.** (2003). The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Tax Compliance Behavior. *Journal of Business Ethics*, (47), 133-145.

**Comunale, C. L., Sexton, T. R., & Gara, S. C.** (2006). Professional Ethical Crises: A Case Study of Accounting Majors. *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 636-656.

**Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S., & Yıldırım, E.** (2015). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı* (8. b.). Sakarya: Sakarya Kitabevi.

**Cural, M., Pekkaya, M., & Albayrak, E. C.** (2018). Vergi Bilinci ve Vergiye Bakış Açıları: Zonguldak'taki Smmm'ler Üzerine Bir Uygulama. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 8(22), 46-64.

**Çelik, T.** (2010). *Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.

- Çelikkaya, A.** (2013). Verginin Tanımı, Amaçları, Tarihsel ve Teorik Gelişimi. İ. Sağbaş (Dü.) içinde, *Vergi Teorisi* (s. 2-19). Ankara: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Dalgakıran, A. B., & Öztürkoğlu, Y.** (2017). Türkiye Mobilya Sektörüne Yönelik Ölçek ve İlişki Analizi. *Business & Management Studies: An International Journal*, 5(1), 147-161.
- Dayioğlu, M. R.** (2018). *Mali Sosyoloji ve Vergi Uyumu*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- DeFond, M. L., & Jiambalvo, J.** (1991). Incidence and Circumstances of Accounting Errors. *The Accounting Review*, 66(3), 643-655.
- Dellaportas, S.** (2013). Conversations With İnmate Accountants: Motivation, Opportunity And The Fraud Triangle. *Accounting Forum*, (27), 29-39.
- Demir, Ş.** (2014). Muhasebe Hataları ve Hileleri ile Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (1), 169-193.
- Demir, V.** (2006). SPK Muhasebe Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltmesi - Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği. *Mali Çözüm*, (77), 1-14.
- Doğan, N., & Başokçu, T. O.** (2010). İstatistik Tutum Ölçeği İçin Uygulanan Faktör Analizi ve Aşamalı Kümeleme Analizi Sonuçlarının Karşılaştırılması. *Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi*, 1(2), 65-71.
- Doğrusöz, M. E.** (1999). *Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Dolbun, M.** (2019). *Vergi Uyumu Kapsamında Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Davranışları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Donay, S.** (2008). *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Basım Yayım.
- Dorminey, J., Fleming, A. S., Kranacher, M. J., & Richard, A.** (2012). The Evolution of Fraud Theory. *Issues in Accounting Education*, 27(2), 555-579.
- Dubin, J. A., & Wilde, L. L.** (1988). An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing And Compliance. *National Tax Journal*, 41(1), 61-74.
- Durmuş, A. H.** (2017). Yaratıcı Muhasebenin Sırları. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (31), 95-131.
- Ece, N. D.** (1998). *Muhasebede Hata ve Hile*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

- Elitaş, C.** (2012). *Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Sarbanes-Oxley Yasası ve Alman On Adım Programının Karşılaştırılması: Türkiye İçin Yol Haritası*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Emerson, T. L., Conroy, S. J., & Stanley, C. W.** (2007). Ethical Attitudes of Accountants: Recent. *Journal of Business Ethics*, (71), 73-87.
- Erol, M.** (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetçiden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(1), 229-237.
- Ertikin, K.** (2017, Temmuz). Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti için Kullanılan Proaktif yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman*, (75), 71-93.
- Ertikin, K.** (2017). Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti için Kullanılan Proaktif yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 71-93.
- Evans, C.** (2001). The Operating Costs of Taxation: A Review of The Research. *Economic Affairs*, 21(2), 5-9.
- Eynon, G., Hill, N. T., & Stevens, K. T.** (1997). Factors That Influence The Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications For Universities And The Profession. *Journal of Business Ethics*, (16), 1297-1309.
- Field, A.** (2009). *Discovering Statistics Using SPSS* (3 b.). London: Sage Publications.
- Finn, D. W., Ckonko, L. B., & Hunt, S. D.** (1988). Ethical Problems in Public Accounting: The View from the Top. *Journal of Business Ethics*, (7), 605-615.
- Fischer, C. M., Wartick, M., & Mark, M. M.** (1992). Detection Probability And Taxpayer Compliance: A Review of The Literature. *Journal of Accounting Literature*, 11(1), 1-29.
- Fort, J. L., & Hayward, P.** (2019, 10 03). *The Supervisory Implications of the Failure of İmar Bank*. [http://www.forecasturkey.com/Articles/Government/UT/rapor\\_20040831.pdf](http://www.forecasturkey.com/Articles/Government/UT/rapor_20040831.pdf)  
adresinden alındı
- Frey, B. S., & Torgler, B.** (2007). Tax Morale And Conditional Cooperation. *Journal of comparative economics*, 35(1), 136-159.
- Giroux, G.** (2008). What Went Wrong? Accounting Fraud and Lessons from the Recent Scandals. *Social Research: An International Quarterly*, 74(4), 1205-1238.
- Golden, T. W., Skalak, S. L., & Clayton, M. M.** (2011). *A guide to forensic accounting investigation*. <https://ebookcentral.proquest.com>.

- Göçen, C. A.** (2010). Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: PArmalat Vakası. *Mali Çözüm*, (97), 107-129.
- Gökten, P. O.** (2018). Hileli Eylemlerin Nedenlerine İlişkin Paradigma Değişimleri: Üçgen, Elmas ve Diğerleri. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(3), 655-669.
- Grant, R. M., & Visconti, M.** (2006). The Strategic Background to Corporate Accounting Scandals. *Long Range Planning*, 39(4), 361-383.
- Gray, K. R., Frieder, L. A., & Clark, G. W.** (2007). Financial Bubbles and Business Scandals in History. *International Journal of Public Administration*, 30(8-9), 859-888.
- Gullkvist, B., & Jokipii, A.** (2013). Perceived importance of red flags across fraud types. *Critical Perspectives on Accounting*, (24), 44-61.
- Güleç, S.** (2008). Türk Ceza Kanununda Haksızlık Yanılgısı (M.30/4). *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(1), 59-91.
- Gümüş, U. T., & Gögebakan, H.** (2016). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik, Aydın İlinde Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma. *International Journal of Business, Economics and Management Perspectives*, (3), 12-27.
- Güney, S., & Çınar, O.** (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (Smmm) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106.
- Gürbüz, H.** (1990). *Muhasebe Denetimi* (3 b.). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E.** (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (13 b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Gürsoy, H.** (2009). Muhasebe Hilesi. *Yaklaşım*, (203), 1-21.
- Gürsoy, K.** (2018). *Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Beden Dilinin Kullanılması*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Hatipoğlu, C.** (2013). *Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., & Kılıç, M.** (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- Hayali, A., Sarılı, S., & Dinç, Y.** (2012). Turkish Experience in Bank Shareholders' Fraud and Bank Failure: Imar Bank and Ihlas Finance Case. *The Macrotheme Review*, (1), 114-128.

- Healy, P. M., & Palepu, K. G.** (2003). The Fall of Enron. *Journal of Economic Perspectives*, 17(2), 3-26.
- Hofmann, E., Voracek, M., Bock, C., & Kirchler, E.** (2017). Tax compliance across sociodemographic categories: Metaanalyses of survey studies in 111 countries. *Journal of Economic Psychology*, (62), 63-71.
- Ifac.org.** (2019). *Who We Are*. [Erişim: 15.09.2020, <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>]
- İnaltong, C., & Taş, O.** (2015). Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama. *Vergi Dünyası*, (401), 73-89.
- International Standard on Auditing 240.** (2009). *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. [Erişim: 15.09.2020, <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>]
- Irmak, R., Kurnaz, G. A., Çağlayan, B., & Bal, B.** (2002). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri İle Bunların Tespit yöntemleri*. Ankara: Şafak Matbaacılık.
- James, S., & Alley, C.** (2002). Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 2(2), 27-42.
- Jones, M. J.** (2011). *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals*. West Sussex: JohnWiley&SonsLtd.
- Kahneman, D., & Tversky, A.** (1979). Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk. *Econometrica*, 47(2), 263-291.
- Kaiser, H. F., & Rice, J.** (1974). Little Jiffy Mark IV. *Educational and Psychological Measurement*, (34), 111-117.
- Kalaycı, Ş.** (2018). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (9. b.). (Ş. Kalaycı, Dü.) Ankara: Dinamik Akademi.
- Karabacak, Y.** (2013). Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme. *Maliye Dergisi*, (165), 38-53.
- Karagöz, Y., & Kösterelioğlu, İ.** (2008). İletişim Becerileri Değerlendirme Ölçeğinin Faktör Analizi Metodu İle Geliştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (21), 81-97.

- Kavut, L., Taş, O., & Şavlı, T.** (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İSMMMO Yayınları Yayın No: 130.
- Kaya, G.** (2013). *Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Mali Analize Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kaya, N., & Yanık, R.** (2011). Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi. *Ekev Akademi Dergisi*, (49), 293-306.
- Kayan, A.** (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. *Maliye Dergisi*, (135), 80-87.
- Kayış, A.** (2018). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri* (9. b.). (Ş. Kalaycı, Dü.) Ankara: Dinamik Akademi.
- Kaymak, C.** (1996). *Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul.
- Keskin, S.** (2014). *Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Kiefer, M. V.** (2014). Bank failures and mergers in Turkey: 1992-2014. *Journal of Economic & Financial Studies*, 2(5), 31-49.
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfi, T. D.** (2007). *Intermediate Accounting*. Hoboken, NJ : Wiley.
- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I.** (2008). Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework. *Journal of Economic Psychology*, (29), 210-225.
- Kirchler, E., Maciejovsky, B., & Schneider, F.** (2003). Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion, And Tax Flight: Do Legal Differences Matter? *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535-553.
- Kirik, Z.** (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

- Kısacık, H.** (2013). *Denetimde Hata Ve Hileler: Çorum Sahasında Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- Kitapçı, İ.** (2011). *Bir Vergi Uyumu Sorunu Olarak Vergi Etiği ve Bileşenleri*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Kocayılmaz, Ş., & İstemi, T. E.** (2015). Türkiyede Vergi Kaçakçılığı. *ABMYO Dergisi*, (39), 47-54.
- Korucu, E.** (2018). *Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kuhn, J. R., & Sutton, S. G.** (2006). Learning from WorldCom: Implications for Fraud Detection through Continuous Assurance. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, (3), 61-80.
- Kuhn, J. R., & Sutton, S. G.** (2006). Learning From WorldCom: Implications For Fraud Detection Through Continuous Assurance. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, (3), 61-80.
- Kurnaz, N., & Çetinoğlu, T.** (2010). *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kuruçay, Ç., & Serçemeli, M.** (2018). Hile Alanında Bilimsel Dergilerde Yer Alan Ulusal Makaleler: (2008-2017 Literatür Taraması). *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (55), 161-174.
- Kutlu, H.** (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri Hakkında Algı Ve Tutumlarının Belirlenmesi: Osmaniye İlinde Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye.
- Kutlu, H. A.** (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars Ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, (63-2), 143-170.
- Küçük, E.** (2011). Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablo Hatalarının Düzeltilmesi ve Raporlanması. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(30), 111-127.
- Küçük, İ.** (2008). *Finansal Raporlamada Hile-Manipülasyonlar ve Önlenmesi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Lev, B.** (2003). Corporate Earnings: Facts and Fiction. *Journal of Economic Perspectives*, 17(2), 27-50.

- Low, M., Davey, H., & Hooper, K.** (2008). Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges. *Critical Perspectives on Accounting*, (19), 222-254.
- Lyke, B., & Jickling, M.** (2002). WorldCom: The Accounting Scandal. *CRS Report for Congress*, (s. 1-6).
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği.** (2004). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- Marşap, B., & Ökten, P. O.** (2016). Davranışsal Muhasebe: Kuramsal Yaklaşım. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(4), 345-359.
- Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B.** (2007). The Evolution of Tax Morale In Modern Spain. *Journal of Economic Issues*, 43(1), 1-28.
- Memiş, M. Ü., & Güner, M. F.** (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 149-164.
- Memurlar.net.** (2016). *Matrah artırımından, Devletin kasasına 16 milyar TL girdi*. [Erişim: 15.09.2020, <https://www.memurlar.net/haber/628293/matrah-artirimindan-devletin-kasasına-16-milyar-tl-girdi.html>]
- Mutluer, M. K.** (1979). *Vergi Ceza Hukuku*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Myddelton, D. R.** (2009). *Margins of Error in Accounting*. Palgrave Macmillan.
- Nazlıoğlu, B., & Özerhan, Y.** (2012). Fraudulent Financial Reporting (FFR) Detection: A Perspective From Turkey. *World of Accounting Science*, 14(2), 99-114.
- Netgazete.com.** (2017). *Kaç kişi başvurdu: Kaç para yapılandırıldı?* [Erişim: 15.09.2020, <https://www.netgazete.com/ekonomi/kac-kisi-basvurdu-kac-para-yapilandirildi--790078>]
- Ocak, M., & Güçlü, F. C.** (2014). Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 6(3), 123-135.
- Ok, N., & Gündel, A.** (2002). *Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

**Okay, S.** (2011). *Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.

**Oral, H.** (2010). *Muhasebe Hileleri ve Vergi Usul Hukuku Açısından Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

**Ömercioğlu, A.** (2018). *Vergi Demokrasisi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

**Ömürbek, V., & Durgunböcü, Ö.** (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hileleri İle İlgili Algılarının İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(4), 1251-1265.

**Önal, A. S.** (2016). Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçları. *e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, (137), 1-30.

**Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N.** (2014). *Vergi Hukuku* (23 b.). Ankara: Turhan Kitabevi.

**Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A.** (2011). *UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları*. Ankara: ÖzBaran Ofset.

**Öz, E., & Çevikcan, F.** (2010). Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(1), 113-128.

**Özçelik, H., Arabacı, Ö. K., & Keskin, S.** (2017). Muhasebe Hata Ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4(29), 197-214.

**Özçelik, M. K.** (2018). Vergi Kaçırma Amaçlı Muhasebe Hileleri Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 493-517.

**Özel, D. Y.** (2019). *Enerji Devi Enron'un Çöküşü ve Etkileri*. [Erişim: 15.09.2020, [http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron\\_enerji\\_devi\\_cokusu.html](http://www.ekodialog.com/Makaleler/enron_enerji_devi_cokusu.html)]

**Özker, A. N.** (2002). Vergi Denetiminde Fonksiyonel yapı ve Denetime Özgü Beklentiler. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, (4), 172-185.

**Öztoprak, Y.** (2017). *Denetimde Hata ve Hile, Önleme ve Tespit Yöntemleri İle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Hata ve Hileler İle İlgili Bilinç ve Tutumları*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Parker, R.** (1991). Misleading Accounts? Pitfalls for Historians,. *Business History*, 33(4), 1-18.
- Pehlivan, O.** (2018). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Plecnik, J. M.** (2015). *Three Essays on: Ethics and Responsibility in Taxation*. (Unpublished Doctoral Thesis). The University of Memphis, ProQuest Dissertations Publishing.
- Polat, Y.** (2012). *Faktör Analizi Yöntemlerinin Karşılaştırmalı olarak İncelenmesi ve Hayvancılık Denemesine Uygulanışı*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Çukurova Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Adana.
- Ramos, M.** (2003). Auditor's Responsibility For Fraud Detection. *Journal of Accountancy*, 195(1), 28-35.
- Rezaee, Z.** (2002). *Financial Statement Fraud Prevention and Detection*. John Wiley and Sons, Inc.
- Rezaee, Z.** (2005). Causes, Consequences, And Deterrence Of Financial Statement Fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, (16), 277-298.
- Saban, N.** (2006). Bir Analiz: Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (31), 59-61.
- Sandmo, A.** (2005). The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View. *National Tax Journal*, 58(4), 643-663.
- Saruç, N. T.** (2013). Vergi Uyumu ve Kısıtları. İ. Sağbaş (Dü.) içinde, *Vergi Teorisi* (s. 36-63). Ankara: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Saygılı, T.** (2015). Babil Hukuku ve Hamurabi Kanunları. *Sosyal Araştırmalar ve Davranış Bilimleri Dergisi*, 2(2), 1-22.
- Saygın, Ö.** (2013). *Vergi Uyumu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Schedel, S. R., Morris, K. M., & Siegel, A. M.** (1994). *Guide To Understanding Yoru Taxes*. New York: Lightbulb Press.
- Schmitt, T. A.** (2011). Current Methodological Considerations in Exploratory and Confirmatory Factor Analysis. *Journal of Psychoeducational Assessment*, 29(4), 304-321.

**Scholz, J. K.** (1994). The Earned Income Tax Credit: Participation, Compliance, And Antipoverty Effectiveness. *National Tax Journal*, 47(1), 63-87.

**Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A., & Yanık, S.** (2011). *Muhasebe Denetimi* (3 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

**Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.** (1990, 3 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 20391).

**Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği.** (2000, 31 Ekim). Resmi Gazete (Sayı: 24216).

**Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı.** (2001, 18 Ekim). Resmi Gazete (Sayı: 24557).

**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22).** (2006, 12 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 26196 (Mükerrer)).

**Shao, A. T., & Zhou, K. Z.** (2002). *Marketing research: An aid to decision making*. South-Western/Thomson Learning.

**Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik.** (2008, 12 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 26934).

**Sirkeci, O., & Abdula, M. S.** (2015). Ortadoğu uygarlıklarında vergi uygulamaları. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 1(4), 1239-1252.

**Somuncu, A., & Esmeray, A.** (2018). Etik Çerçeve de Muhasebe Hukuku ve Vergi Hukukunun Hile Kavramına Bakışı ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 310-333.

**Song, Y., & Yarbrough, T. E.** (1978). Tax Ethics and Taxpayer Attitudes: A Survey. *Public Administration Review*, 38(5), 442-452.

**Stamler, R. T., Marschdorf, H. J., & Possamai, M.** (2014). *Fraud Prevention and Detection Warning Signs and the Red Flag System*. New York: CRC Press.

**Statements on Auditing Standards No.99.** (2002). *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*. [Erişim: 15.09.2020, <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00316.pdf>]

- Sterling, R.** (1967). A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article. *Journal of Accounting Research*, (5), 95-112.
- Stuebs, M., & Wilkinson, B.** (2010). Ethics And The Tax Profession: Restoring The Public Interest Focus. *Accounting and the Public Interest American Accounting Association*, (10), 13-35.
- Summers, B.** (2008). The Fraud Act 2006: Has It Had Any İmpact. *Amicus Curiae Issue*, (75), 10-18.
- Süer, A. Z.** (2004). Muhasebe Mesleğinde Enron Vak'ası ve Getirdikleri. *İSMMMÖ Yayınları*, s. 61-68.
- Şengür, E. D.** (2010). *İşletmelerde Hile, Hilenin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şenyüz, D.** (2017). *Vergi Ceza Hukuku* (10 b.). Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A.** (2013). *Vergi Hukuku* (4 b.). Bursa: Ekin Basım Yayın.
- Şimşek, E.** (2007). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S.** (2013). *Using Multivariate Statistics* (6 b.). Pearson.
- Takril, N., & Sanusi, S.** (2014). An Exploratory Study Of Malaysian Tax Practitioners Perception On The Practice Of Aggressive Tax Avoidance. *E-proceedings of the Conference on Management and Muamalah*, (s. 218-231).
- Tarhan, B.** (2012). Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu 1. *Mali Çözüm*, (114), 113-126.
- Taştan, H.** (2006). *Vergi Kayp ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tekin, F., & Çelikkaya, A.** (2018). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Thapa, S. B., & Brown, C.** (2004). Corporate Scandals, Sarbanes Oxley Act of 2002 And Equity Prices. *Allied Academies International Conference, New Orleans, Volume:9 Number:1*, s. 103-106.

**Thapa, S., & Brown, C. L.** (2007). Corporate Scandals, The Sarbanes-Oxley Act Of 2002 And Equity Prices. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 83-91.

**The Sarbanes-Oxley Act.** (2002). [Erişim: 15.09.2020, <https://www.soxlaw.com/>]

**Thomas, W. C.** (2002). The Rise and Fall of Enron. *Journal Of Accountancy*, 193(4), 41-52. [Erişim: 15.09.2020, <https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/33381188/enron.pdf>]

**Tiscini, R., & Donato, F.** (2006). The Relation Between Accounting Frauds And Corporate Governance Systems: An Analysis Of Recent Scandals. 1-16. [Erişim: 15.09.2020, <http://ssrn.com/abstract=1086624>]

**Topsak, F.** (2009). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği.* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

**Toraman, C.** (2002). Enron Olayı Ve Bu Olaydan Çıkarılması Gereken Dersler. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (15), 84-90.

**Torgler, B.** (2003). Tax Morale And Institutions (revised). *Center for Research in Economics, Management and the Arts*, (9), 1-36.

**Torgler, B.** (2006). The Importance of Faith: Tax Morale And Religiosity. *Journal of Economic Behavior & Organization*, (61), 81-109.

**Torgler, B., & Schneider, F.** (2004). Does Culture Influence Tax Morale?: Evidence From Different European Countries. *Center From Research in Economics Management and the Arts*, (17), 1-38.

**Torunoğlu, T.** (2010). Vergi Ziyai Kabahati. *Dokuz Eylöl Üniversitesi Hukuk Faköltesi Dergisi*, 12(Özel Sayı), 477-544.

**Türel, A.** (2011). *Worldcom Skandalı: Muhasebe Hileleri.* İstanbul: Türkmen Kitabevi.

**Türk Dil Kurumu.** (2011). *Türkçe Sözlük* (11. b.). Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları.

**Türkiye Muhasebe Standartları 8 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı.** (2005, 20 Ekim). Resmi Gazete (Sayı: 25972).

**Üstün, Ü. S.** (2013). *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı.* İstanbul: Beta Basım Yayım.

- Varıcı, İ.** (2014). İflas Ertelemesine Başvuran Şirketlerde Kayyımın Karşılaşabileceği Muhasebe Düzensizlikleri: Kobi'lerde Durum Değerlendirmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, 7(3), 1-26.
- Vassiljev, M., & Alver, L.** (2016). Concept and Periodisation of Fraud Models: Theoretical Review. *5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation*, (s. 473-480).
- Vona, L. W.** (2008). *Fraud Risk Assessment : Building a Fraud Audit Program*. New Jersey: John Wiley & Sons. Inc.
- Ward, S. P., Ward, D. R., & Deck, A. B.** (1993). Certified Public Accountants: Ethical Perception Skills and Attitudes on Ethics Education. *Journal of Business Ethics*, 12(8), 601-610.
- Wells, J. T.** (2001). Why Employees Commit Fraud. *Journal of Accountancy*, 191(2), 89-91.
- Wells, J. T.** (2011). *Corporate Fraud Handbook Prevention and Detection* (3 b.). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Wells, J. T., & Gill, J. D.** (2007). Assessing Fraud Risk. *Journal of Accountancy*, 204(4), 63-65.
- Withey, C.** (2007). The Fraud Act 2006—Some Early Observations and Comparisons With The Former Law. *The Journal of Criminal Law*, 220-237.
- Yardımcıoğlu, M., & Ada, Ş.** (2013). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük ve Skandallar. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3(1), 43-55.
- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y., & Kocamaz, H.** (2015). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 171-188.
- Yaşlıoğlu, M. M.** (2017). Sosyal Bilimlerde Faktör Analizi ve Geçerlilik: Keşfedici ve Doğrulamalı Faktör Analizlerinin Kullanılması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 46(Özel Sayı), 74-85.
- Yazıcı, M.** (1998). *Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayâr Eğitim Vakfı Yayın.
- Yegen, B.** (2013). *Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana İli Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

**Yitzhaki, S.** (1974). A Note On Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, (3), 201-202.

**Yurdakul, A.** (2013). *Vergi Ahlâkı ve Vergi Ahlâkını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.

**Zeytin, M.** (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

**Zimbelman, M. F.** (1997). The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions. *Journal of Accounting Research*, (35), 75-97.

## EKLER

### EK-1: ANKET FORMU



#### Değerli, Muhasebe Meslek Mensupları

Aşağıdaki anket, “Türk Vergi Hukuku Kapsamında Muhasebe Düzensizliklerinin Değerlendirilmesi ve Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma” adlı doktora tez çalışmasında kullanılmak amacıyla hazırlanmıştır.

Yapılan bu çalışma ile muhasebe meslek mensuplarının bakış açısıyla Türkiye’de mevcut vergilendirme sistemi, aksaklıkları ve muhasebe hata/hileleri değerlendirilecek olup vergi tarhında meslek mensuplarını olumsuz etkileyen unsurlar belirlenmeye çalışılacaktır.

Sorulara vereceğiniz samimi cevaplar, bilimsel çalışmanın gerçeği yansıtabilmesi açısından çok önemlidir. Anket çalışmasının bilimsel çalışma dışında herhangi bir amaçla kullanılmayacağını beyan ve taahhüt eder, katkılarınızdan dolayı teşekkür ederim.

**Öğr. Gör. Erdoğan CEYLAN**  
**Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi**  
**İşletme Doktora Öğrencisi**

- 1- Cinsiyetiniz :  Kadın  Erkek
- 2- Mesleki Unvanınız:  SM  SMMM
- 3- Yaşınız:  35 ve altı  36-45  46 ve üzeri
- 4- Eğitim düzeyiniz:  Lise ve öncesi  Ön lisans  Lisans  Lisansüstü
- 5- Mesleki deneyiminiz:  0-5 yıl  6-10 yıl  11-15 yıl  16-20 yıl  21 yıl ve üzeri
- 6- Mükellef sayınız:  1-25  26-50  51-75  76 ve üzeri
- 7- Aylık Kazancınız (TL):  4.000 ve altı  4.001-8.000  8.001-12.000  12.001 ve üzeri
- 8- Bağımsız Denetim yetki belgeniz var mı?  Evet  Hayır
- 9- Hizmetiniz karşılığı elde ettiğiniz kazancı yeterli görüyor musunuz?  Evet  Hayır
- 10- Muhasebe ücretlerinizde tahsilat sorunu yaşıyor musunuz?  Evet  Hayır
- 11- Sizce, meslek mensuplarının hak ettiği ücretler kim tarafından ödenmelidir?  
 Devlet tarafından  TÜRMOB tarafından  Mükellefler tarafından
- 12- Sizce muhasebe hata ve hilelerinin en önemli sebebi aşağıdakilerden hangisidir?  
 Mükellefler  Vergi düzenlemeleri  Meslek Mensupları
- 13- Bir mükellefinizin hata ve hileye yönelik olumsuz davranışına şahit olduğunuzda ne yaparsınız?  
 Kendisini uyarırım  İhbarda bulunurum  Hiçbir şey yapmam
- 14- Mesleki faaliyetiniz kapsamında, kendinizi hangi pozisyonda hissediyorsunuz?  
 Ücret aldığı mükelleflere bağlı hizmet erbabı  Toplum yararına çalışan kamu görevlisi  Serbest ve tam bağımsız çalışan meslek erbabı
- 15- Sizce muhasebe meslek mensuplarını muhasebe hilelerine yönlendiren en önemli sebep hangisidir?  
 Baskı (Mükellef baskısı, ekonomik kaygı, müşteri kazanma/kaybetme kaygısı vb.)  
 Fırsat/Uygun Ortam (Karmaşık ve çelişkili kanunlar, yasal boşluklar, denetimsizlik, düşük vergi cezaları vb.)  
 Haklı Bir Nedenin Olması (Vergi adaletsizliği, hilenin yaygın olması, mesleki görevin bir parçası olduğu düşüncesi vb.)

## EK-1: ANKET FORMU - Devamı

Lütfen aşağıdaki ifadelere ilişkin en yakın düşüncenizi ilgili kutucuğa işaretleyiniz.						
	1-Kesinlikle Katılmıyorum	2-Katılmıyorum	3-Kararsızım	4-Katılıyorum	5-Kesinlikle Katılıyorum	
1	Mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için müşteri beklentilerini karşılayabilmek önemlidir.	1	2	3	4	5
2	Meslek mensuplarının görevlerinden biri müşterilerinin çıkarlarını üst düzeyde tutmaktır.	1	2	3	4	5
3	Türkiye’de vergi için muhasebe anlayışı geçerlidir.	1	2	3	4	5
4	Mükellefler “en iyi muhasebeci en az vergi ödeten muhasebecidir” anlayışına sahiptir.	1	2	3	4	5
5	Türkiye’de mükellefler vergi kaçırmanın yaygın olduğunu düşünmektedir.	1	2	3	4	5
6	Mükellefler sektördeki emsal işletmelerden daha fazla vergi ödemekten rahatsız olur.	1	2	3	4	5
7	Mükelleflerime, ödeyecekleri vergi miktarı arttığı zamanlarda, bahse konu artışın açıklamasını yapmakta zorlanırım.	1	2	3	4	5
8	Mükellefler az vergi ödemek için muhasebe meslek mensuplarına baskı yapmaktadır.	1	2	3	4	5
9	Mükellef baskısı, meslek mensuplarının etik dışı davranmalarına sebep olmaktadır.	1	2	3	4	5
10	Vergilendirme sürecinde mükellef ile muhasebeci çatışması vardır.	1	2	3	4	5
11	Sahte veya yanıltıcı belgelerle işlem yapılmasını isteyen mükellefler vardır.	1	2	3	4	5
12	Müşteri kazanma/kaybetme kaygısıyla tarifenin altında ücret alan meslektaşlar vardır.	1	2	3	4	5
13	Ekonomik kaygı hileye yönlendiren önemli bir sebeptir.	1	2	3	4	5
14	Müşteri kaybetme kaygısıyla, etik dışı müşteri isteklerini kabul eden meslektaşlar vardır.	1	2	3	4	5
15	Muhasebe ücretleri mükellefler tarafından ödendiği için hata ve hileye karşı tutum ve davranışlar mükellef lehine olmaktadır.	1	2	3	4	5
16	Mevcut vergilendirme sistemi ekonomik gelişme ve şartlara yeterli uyumu sağlamamaktadır.	1	2	3	4	5
17	Meslek mensuplarının yaptıkları hata ve hilelerin temel sebebi vergilendirme sistemidir.	1	2	3	4	5
18	Beyana dayalı vergi sistemi, hata ve hile yapma olasılığını arttırmaktadır.	1	2	3	4	5
19	Vergi kanunlarımız karmaşık bir yapıya sahiptir.	1	2	3	4	5
20	Karmaşık vergi sistemi muhasebe hata ve hilelerine sebep olmaktadır.	1	2	3	4	5
21	Vergi kanunlarımız sık değişikliğe uğramaktadır.	1	2	3	4	5
22	Vergi kanunlarının sık değişmesi takip edilmesini zorlaştırarak hata ve hileye sebep olur.	1	2	3	4	5
23	Vergi kanunlarında suistimale açık çelişki ve boşluklar vardır.	1	2	3	4	5
24	Vergi kanunlarındaki çelişki ve boşluklar hata ve hileye uygun ortam hazırlamaktadır.	1	2	3	4	5
25	Türkiye’de vergi denetimleri yeterli değildir.	1	2	3	4	5
26	Vergi denetimlerinin yetersiz olması vergi kaçırma cesaretlendirir.	1	2	3	4	5
27	Türkiye’de vergi kaçırmanın yakalanma ihtimali düşüktür.	1	2	3	4	5
28	Sık vergi denetimleri muhasebe hata ve hilelerini azaltıcı etki gösterir.	1	2	3	4	5
29	Vergi suçları için uygulanan cezalar yeterli değildir.	1	2	3	4	5
30	Düşük vergi cezaları hileye teşvik eder.	1	2	3	4	5
31	Ağır vergi cezaları daha dikkatli davranılmasını sağlayarak hata ve hileleri azaltır.	1	2	3	4	5
32	Kanunda açıkça belirtilmeyen muhasebe hata ve hilelerinin suç olduğunu düşünmüyorum.	1	2	3	4	5
33	Yasal boşlukları mükellef lehine kullanmak doğaldır.	1	2	3	4	5
34	Türkiye’de adil bir vergi sistemi yoktur.	1	2	3	4	5
35	Adil olmayan bir vergi sistemi hileye teşvik eder.	1	2	3	4	5
36	Vergisini düzenli ödeyenler vergi aflarıyla cezalandırılmaktadır.	1	2	3	4	5
37	Vergi afları nedeniyle vergi ahlakı olumsuz etkilenmektedir.	1	2	3	4	5
38	İşletmeler üzerindeki vergi yükü oldukça ağırdır.	1	2	3	4	5
39	Ağır vergi yükü hileli işlemlere sebep olmaktadır.	1	2	3	4	5
40	Vergi yükünün azalmasıyla birlikte, muhasebe hilelerinin de azalacağını düşünüyorum.	1	2	3	4	5
41	Mükelleflerin ağır vergi yükü nedeniyle, vergi kaçırma isteklerini normal karşılıyorum.	1	2	3	4	5
42	Vergi kaçırmanın mükellefler diğer mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz etkiler.	1	2	3	4	5
43	Yolsuzluk haberleri vergi kaçırma teşvik etmektedir.	1	2	3	4	5
44	Vergi kaçırmanın yaygınsa, vergi ödememek etik dışı davranış olarak kabul edilmemelidir.	1	2	3	4	5
45	Bazı meslek mensuplarına göre yasal boşlukları mükellef lehine kullanmak normaldir.	1	2	3	4	5
46	Bazı meslek mensuplarının hileye yönelik etik dışı davranışlarının yaygın olduğunu düşünüyorum.	1	2	3	4	5
47	Meslektaşlarımda etik dışı davranışları, hata ve hileye karşı tutum ve davranışlarımda olumsuz etkilenmektedir.	1	2	3	4	5
48	Muhasebe meslek mensuplarına etik ile ilgili daha fazla eğitim verilmelidir.	1	2	3	4	5

**EK-2: ARAŞTIRMA ÖLÇEĞİNE İLİŞKİN NORMALLİK, ÇARPIKLIK VE  
BASIKLIK DEĞERLERİ**

İfade No	Ortalama	Standart Sapma	Varyans	Shapiro Wilk Normallik Testi Sonucu	Lilliefors Normallik Testi Sonucu	Çarpıklık (Skewness)	Basıklık (Kurtosis)
1	3,81	1,164	1,356	,000	,000	-,920	-,016
2	3,19	1,153	1,331	,000	,000	-,272	-,900
3	3,92	1,182	1,397	,000	,000	-1,046	,169
4	3,97	1,351	1,824	,000	,000	-1,151	-,037
5	4,23	,901	,812	,000	,000	-1,457	2,362
6	4,26	,872	,760	,000	,000	-1,473	2,362
7	3,23	1,294	1,674	,000	,000	-,181	-1,256
8	3,91	1,106	1,224	,000	,000	-,986	,182
9	3,57	1,143	1,306	,000	,000	-,651	-,374
10	3,80	1,040	1,082	,000	,000	-,821	,044
11	3,47	1,175	1,380	,000	,000	-,545	-,645
12	4,52	,794	,630	,000	,000	-2,313	6,650
13	3,89	1,065	1,135	,000	,000	-,847	-,087
14	4,12	,882	,778	,000	,000	-1,076	1,211
15	3,80	1,089	1,185	,000	,000	-,777	-,251
16	4,15	,881	,776	,000	,000	-1,189	1,509
17	3,65	1,060	1,124	,000	,000	-,552	-,547
18	3,46	1,174	1,379	,000	,000	-,536	-,690
19	4,22	,926	,858	,000	,000	-1,498	2,427
20	4,07	,974	,949	,000	,000	-1,161	1,012
21	4,55	,716	,513	,000	,000	-2,263	7,146
22	4,33	,890	,792	,000	,000	-1,685	3,117
23	4,03	,912	,832	,000	,000	-1,028	,916
24	4,01	,914	,835	,000	,000	-,919	,482
25	4,07	1,064	1,132	,000	,000	-1,033	,200
26	4,04	1,056	1,116	,000	,000	-1,174	,786
27	3,56	1,114	1,242	,000	,000	-,487	-,662
28	3,97	,961	,924	,000	,000	-1,068	,946
29	3,20	1,300	1,690	,000	,000	-,176	-1,153
30	3,56	1,234	1,522	,000	,000	-,643	-,590
31	3,60	1,257	1,580	,000	,000	-,668	-,600
32	3,42	1,166	1,359	,000	,000	-,384	-,733
33	3,33	1,184	1,401	,000	,000	-,351	-,836
34	4,35	,911	,829	,000	,000	-1,737	3,139
35	4,27	,883	,780	,000	,000	-1,551	2,712
36	4,29	,985	,971	,000	,000	-1,567	2,055
37	4,25	,941	,885	,000	,000	-1,378	1,634
38	4,31	,872	,761	,000	,000	-1,678	3,327
39	4,12	,959	,921	,000	,000	-1,300	1,603
40	4,14	,939	,882	,000	,000	-1,288	1,579
41	3,13	1,235	1,525	,000	,000	-,181	-1,044
42	4,13	,832	,692	,000	,000	-1,357	2,774
43	3,80	1,057	1,117	,000	,000	-,790	,066
44	3,28	1,241	1,541	,000	,000	-,285	-,968
45	3,47	1,118	1,250	,000	,000	-,554	-,522
46	3,57	1,017	1,035	,000	,000	-,530	-,287
47	3,45	1,163	1,353	,000	,000	-,541	-,599
48	4,07	1,057	1,118	,000	,000	-1,206	,904

## ÖZGEÇMİŞ

---

Adı Soyadı : Erdoğan CEYLAN  
Görevi/Unvanı : Öğretim Görevlisi  
Doğum Yeri/Yılı : İzmir / 1980  
Adres : Gölpazarı MYO / Gölpazarı – BİLECİK  
E-Posta Adresi : erdogan.ceylan@bilecik.edu.tr, erdogan.ceylan@hotmail.com.tr  
Telefon (İş) : 0 228 214 1463  
Telefon (Cep) : 0 536 481 71 01

---

### Öğrenim Bilgisi

2017 – 2020 : Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, SBE, İşletme (Doktora).  
**Tez Adı:** Türk Vergi Hukuku Kapsamında Muhasebe Düzensizliklerinin Değerlendirilmesi ve Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma. Danışman: Doç. Dr. Meral EROL FİDAN

2010 – 2013 : Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, Yöneticiler İçin İşletme (Tezli Yüksek Lisans) **Tez Adı:** Bağımsız Dış Denetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. Danışman: Doç. Dr. A. Erdal ÖZKOL

2003 – 2007 : Anadolu Üniversitesi/İşletme Fakültesi/İşletme Bölümü

---

### Deneyim

Öğretim Görevlisi : Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Gölpazarı MYO (2013-.)  
S.M. Mali Müşavir : Kendi Namına, Serbest – İzmir (2010-2013)  
SMMM Stajyeri : SMMM Ömer GÖKDEMİR- İzmir (2008-2010)  
Muhasebe Personeli : Pamukkale Turizm Şirketler Grubu – İzmir (1998-2008)

---