

PAPER DETAILS

TITLE: MUHASEBEDE HATA VE HILELERİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN
SORUMLULUGUNUN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARASTIRMA

AUTHORS: ZEKİ DOĞAN,ELİF NAZLI

PAGES: 195-212

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/185203>

MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞUNUN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

Zeki DOĞAN[†]
Elif NAZLI[‡]

Özet

Günümüz işletme dünyasında meydana gelen muhasebede hata ve hile skandalları başta işletme dünyası olmak üzere birçok kesme zarar vermektedir. Oluşan zararlar da muhasebe ve yönetici mesleğine olan güvenin azalmasına neden olmaktadır. Bu çalışmanın amacı da Türkiye’de muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğunun belirlenmesidir. Yapılan araştırma bulgularının hem literatüre hem de işletme yöneticilerinin çalışmalarına katkı sağlayabileceği düşünülmektedir. Bu amaca ulaşmak için ise Mersin Ticaret ve Sanayi Odası’na kayıtlı ve bu ilde faaliyet gösteren işletme yöneticilerine yönelik ankete dayalı bir araştırma yapılmıştır. Elde edilen veriler t testi ve tek yönlü varyans testi aracılığı ile analiz edilmiştir. Anketin sonuçlarının değerlendirilmesi ile muhasebe hataları, muhasebe hileleri ve muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumlulukları ile ilgili ortaya çıkan sonuçlar belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebede Hata ve Hileler, İşletme Yöneticilerin Sorumluluğu
JEL Sınıflandırması: M41, M42

AN INVESTIGATION ON THE DETERMINATION OF BUSINEES MANAGERS’ RESPONSIBILITIES FOR PREVENTING THE ACCOUNTING ERROS AND FRAUDS

Abstract

The accounting errors and fraud scandals occurring in today’s business world, have negative effects on many parts, mainly business world. The losses based on these, cause confidence reduction to the accounting profession and managers. In this context, the aim of this study is to determine accounting errors and frauds, together with the role of business managers in preventing these erros and faunds. According to this purpose, a survey-based investigation is performed containing business managers working in the corporation located in Mersin and registered Mersin Chamber of Commerce and Industry. The data is analyzed following t and ANOVA procodures. Finally the study prevents the results about accounting errors, accounting frauds together with the responsibilities of business managers for preventing the errors and frauds in accounting.

Key Words: Errors and Frauds in Accounting., The Responsibilities of Business Managers
Jel Classification: M41, M42

* Bu çalışma, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde hazırlanan ‘ Muhasebe ve Hata Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma’ Başlıklı Yüksek Lisans Tezinden Üretilmiştir.

[†] Prof. Dr., zekidogan7@hotmail.com, Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, Niğde

[‡] Öğretim Gör., elifnazli@osmaniye.edu.tr, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Bahçe MYO, Osmaniye

GİRİŞ

Muhasebenin önemli konularından biri de, yapılan tüm işlemlerin amacına uygun, doğru ve eksiksiz olarak kaydedilmesidir. Bu da ancak muhasebede yapılan hata ve hilelerin çözüme kavuşması ile mümkün olacaktır. Muhasebede hata; kanunlara, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına ve doğruluğu kabul edilen diğer ilke ve prensiplere aykırı ancak kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlar olarak tanımlanmaktadır (Güvenç, 2009:20). Muhasebede hile ise; bir çalışanın içinde bulunduğu işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlaması şeklinde tanımlanmıştır (Bozkurt, 2009:230). Muhasebede hata ve hileler sonucu ortaya çıkacak sonuçlardan sorumlu olan işletme içinde ve dışında bir çok grup bulunmaktadır. Bu guruplardan bir tanesi de işletme yöneticileridir. Başka bir deyişle muhasebede hata ve hileler ve yapılan bu hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerine önemli derecede sorumluluk düşmektedir. Bu nedenle işletme yöneticileri de, müşterilerine, devlete ve kendilerine karşı üslendikleri sorumluluklarını düşünerek kanunlar çerçevesinde yerine getirmelidir. Ancak, işletme yöneticileri bazen bu sorumlulukları göz ardı ederek diğer bir deyişle sorumlulukları dışına çıkarak kanun ve yönetmeliklerde kendine verilmeyen iş ve eylemler yapabilmektedirler. İşletme içinde görev yapan her kademedeki işletme yöneticileri, kendi çıkarlarını diğer grupların çıkarlarının üstünde görerek bilgileri çarpıtmakta, çeşitli teknik ve yöntemlerle hatalı ve hileli işlemler yaparak kendileri veya işletme için menfaat sağlama yoluna gitmektedirler. Bu tür menfaat sağlama işlemleri ise muhasebede hata ve hilelerin oluşmasına neden olmaktadır. Bu sebeplerle, muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluk düzeyi büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışmada ise, muhasebede hata, hile ve işletme yöneticilerinin yapılan hata ve hilelerin önlenmesindeki sorumluluk düzeyleri konusunda teorik açıklamalarda bulunulmuş ve işletme yöneticileri üzerinde bir anket uygulaması yapılarak ankete katılan yöneticilerin, muhasebede yapılan hata ve hileler ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ile birlikte muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

I. MUHASEBEDE HATA VE HİLELER

Muhasebe bilimi için hata, finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan matematiksel yanlışlıklar veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında gözden kaçma ve gerçek verilerin kasıtlı olmayarak yanlış beyan edilmeleridir (Okay, 2011:41). Muhasebe hilesini doğuran ana etken, yapılan işlem ve olayın kasıtlı olarak yapılmasıdır. Teknolojideki gelişmeler ile birlikte muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamlarında hazırlanması, muhasebe hatalarını büyük ölçüde azaltmış, hatta bazı hataları da tamamen yok etmiştir. Ancak, yine de uygulamalarda sıkça karşılaşılan hata çeşitleri; matematiksel hatalar, kayıt hataları, manüel kayıtlardaki nakil hataları, unutma ve tekrarlama hataları, bilanço hataları, telafi edici hatalar şeklinde sınıflandırılmaktadır (Okay, 2011:43; Kirik, 2007:41). Hataların rasyonel bir biçimde bölümlere ayrılması ve sıralanması oldukça güçtür (Dumanoğlu, 2005:350). Muhasebe hatalarının nedenleri ise, bilgisizlik ve tecrübesizlik, ihmal ve dikkatsizlik şeklinde açıklanmaya çalışılmıştır.

Muhasebe biliminde hile ise; bir işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının kasıtlı olarak yanlış kullanımı veya uygulanmasıyla bir çalışanın kişisel yarar sağlamaya çalışması hareketi olarak ifade edilmektedir (Abdioğlu, 2007:121). Muhasebede yapılan hileler, menfaat sağlamayı amaçladığından dolayı uygulamada çok farklı türlerde karşımıza çıkmaktadır. Genel olarak bakıldığında, hileleri çeşitli sınıflandırmaya tabi tutmak doğru değildir. Çünkü insan zekası ile hile

çeşitleri her geçen gün yeni bir şekil almaktadır. Ancak, belli başlı hile çeşitleri; çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri şeklinde sınıflandırılmaktadır(Bozkurt, 2009:64-66). Muhasebe hilelerine başvurma nedenlerinden en sık görüleni vergi kaçırmadır. Muhasebe hilelerinin meydana gelme nedenlerinden en önemlileri; işletme giderlerini yükseltme, özel giderleri işletmeye aktarma, arızı giderleri gizleme şeklinde açıklanmaktadır(Küçüksavaş, 2006:372-374). Hile, üç unsura bağlı olarak ortaya çıkmakta ve bu unsurlara hile üçgeni adı verilmektedir. Hilenin ortaya çıkmasını sağlayan bu unsurlar; baskı, fırsat ve haklı gösterme başlıkları altında incelenebilmektedir(Hatunoğlu v.d., 2012:178). Muhasebede yapılan hileler kendi lehlerine yarar sağlamayı amaç edindiğinden gerçekte çok değişik şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Fakat çok sık karşılaşılan muhasebe hileleri ise(Kirik, 2007:54; Okay, 2011:59-70);

- Bilinçli hatalar,
- Kayıt dışı işlemler,
- Zamanından önce ve sonra yapılan kayıtlar,
- Uydurma adlarla hesap açma,
- Sahte ve yanıltıcı belge kullanmak,
- Bilanço maskeleymesi,
- Defter ve belgeleri yok etmek ve gizlemek, şeklinde sınıflandırılmaktadır.

II. MUHASEBEDE HATA VE HİLELERİNİN ÖNLENMESİNDE İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUĞU

İşletmelerde, özellikle tepe yöneticileri tarafından yapılan muhasebeye yönelik hata ve hileleri ortaya çıkarmada, çeşitli anormal durumlardan veya çeşitli hile ipuçlarından yararlanılmaktadır. Buradaki amaç, ters giden durumu ortaya çıkarabilecek veya bunun kokusunu almaya yarayacak ipuçlarından faydalanmaktır. Genel olarak yöneticiler tarafından yapılan hata ve hile ipuçları şu şekilde sınıflandırılmaktadır(Bozkurt, 2009:132; Pazarçeviren, 2005:7):

- Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili anormallikler,
- Yöneticilerin özellikleri ile ilgili anormallikler,
- Örgütsel yapı anormallikleri,
- Üçüncü kişilerle olan ilişkilerdeki düzensizlikler,
- İşletme yöneticilerini yakından ilgilendiren çalışanlar tarafından yapılan anormallikler şeklindedir.

Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluk düzeylerine olumlu etki eden başarı ve güç unsurlarından olan; ceza yetkisine sahip olma, resmi unvanlara sahip olma, bir yöneticinin ekonomik yönden güçlü olması, yöneticinin karizmasının olması, insan psikolojisinden iyi anlaması, ahlaki değerlere önem vermesi, yöneticilik alanında iyi bir eğitim alması, astlarını ve personellerini ödüllendirebilecek yetkiye sahip olması, güvenilir ve sevilir olma, yöneticilerin uzmanlık gücüne (bilgi, beceri, deneyim) sahip olması, sempatik ve hayranlık uyandıran bir kişiliğe sahip olması gibi unsurları kendilerinde taşıyan yöneticiler, muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesine yardımcı olabileceklerdir(Bulut ve Bakan, 2012:76-79).

Hata istemeyerek yapıldığı için ve hiledeki gibi gizleme unsuru olmaması nedeni ile işletme yöneticileri tarafından yapılacak basit ya da olağan kontrollerde ortaya çıkarılabilmektedir. Ancak, hilenin ortaya çıkarılması bu derece basit değildir. Hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesinde ciddi bir çalışmanın yapılması, bazı yöntemlerden yararlanılması gerekmektedir(Güvenç, 2009:33). İşletme yöneticileri tarafından muhasebede hata ve hilelerin önlenmesi için kullanılabilecek yöntemler ise, aşağıda sunulmuştur(Güvenç, 2009: 33; Terzi, 2012: 53; Dumanoglu, 2005:356; Altıntaş, 2010:152):

Muhasebede Hata ve Hilelere Neden Olan Unsurların Ortadan Kaldırılması: İşletme yöneticilerini muhasebede hata ve hile yapmaya iten unsurlar; baskı, fırsat ve haklı gösterme şeklindedir. İşletme yöneticileri, hata ve hilelere neden olan baskı unsurunu, lüks düşkünlüğünün ve kötü alışkanlıklarının olup olmadığına bakarak; fırsat unsurunu, çalışanları izleyip değerlendirerek; haklı gösterme unsurunu ise, yanlış olan davranışları net bir şekilde tanımlayıp, çalışanın hile yapmasını haklılık kazandıracak hiçbir sebep bırakmayarak tespit edilebilir. Böylece, işletme yöneticileri tarafından bu unsurların tespit edilmesi, muhasebede hata ve hile yapılma riskinin azalmasına yardımcı olabilecektir.

İç Kontrol Sisteminin Kurulması: İç kontrol sistemi, bir işletmenin varlıklarını korumak, muhasebeye ve diğer faaliyetlere ilişkin bilgi ve raporların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, işletmenin faaliyetlerinde etkinliği artırmak, işletme yönetimince belirlenen politikalara işletme faaliyetlerinin uygunluğunu saptamak için kullanılan tüm ölçü ve yöntemleri, hesap planının ve raporlama sisteminin kurulmasını, görev, yetki ve sorumlulukların belirlenmesini ve denetime tabi tutulan işletmenin organizasyon planını kapsayan bir sistem olarak tanımlanabilmektedir (Alagöz, 2008:100). Bu nedenle, böyle bir sistemin işletmede yöneticiler tarafından kurulması muhasebede hata ve hile yapılma riskinin azalmasına yardımcı olabilecektir.

Analitik İnceleme Yönteminin Kullanılması: Analitik inceleme yöntemindeki temel amaç, işletmenin yöneticiye sunduğu veriler ile işletmeden ve işletme dışından elde edilen ilişkili verilerin çeşitli biçimlerde karşılaştırılarak ortaya konulan sonuçlar ile muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesine yardımcı olmaya çalışmaktır (Çatıkkaş, 2011:32).

Veri Madenciliğinin Kullanımı: Veri madenciliği, veri ambarlarında tutulan çok çeşitli verilere dayanarak daha önce keşfedilmemiş bilgileri ortaya çıkarmak, bunları karar vermek ve eylem planını gerçekleştirmek için kullanma sürecidir. Bu noktada kendi başına bir çözüm değil çözüme ulaşmak için verilecek karar sürecini destekleyen, problemi çözmek için gerekli olan bilgileri sağlamaya yarayan bir araç olarak da tanımlanabilmektedir (Çatıkkaş ve Çalış, 2007:147). Veri madenciliği kullanılarak yapılan muhasebe defter kontrollerinin %100'ü taranmış ve denetlenmiş olma ihtimali diğer yöntemlere göre daha az hata payı içerdiği için, muhasebede hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticileri tarafından oldukça yoğun kullanım alanı bulmaktadır (Ulucan ve Pekdemir, 2009: 72).

Benford Yasasından Faydalanılması: Benford yasası, veri kümeleri içindeki rakam tekrarının normal düzeyini tespit etmek amacıyla kullanılmaktadır. Böylece veri kümeleri içindeki anormal rakamlar belirlenebilmektedir. Doğal olarak oluşması gereken sayılar benford yasası ile bulunmakta, doğal oluşması gereken sayılar ile beyanlarda yer alan sayılar arasında fark olması durumu ise beyandaki sayıların hatalı ve hileli olarak üretilmiş olabileceği varsayımını gündeme getirmektedir (Terzi, 2012:54).

Caydırıcı Cezalar Yönteminden Faydalanılması: İşletme yöneticilerin muhasebede hata ve hile olayları karşısında taviz vermeyen kararlı bir tutum benimsemeleri, suçluların vakit kaybetmeden hem işletme içinde idari takibe alınması, hem de yetkili mercilerce bildirilerek kanuni takibin yapılması, böylelikle hata ve hile yapmaya eğilimliler açısından bir caydırıcılık oluşturacaktır. Bu cezalandırma sistemini en iyi organize edip uygulayacak taraf ise işletme yöneticileridir (Dumanoglu, 2005:356).

Diğer Yöntemlerin Kullanılması: Trend Analizi; Hata ve hilelerin önlenmesinde ve bulunmasında giderek önem kazanan bir alan da verilerdeki tekrarların incelenmesini kapsar. **Oran Analizi;** Finansal oranların işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermesi gibi, bir takım oranların incelenmesi de hata ve hilelerin olup olmadığı konusunda bilgi verebilir (Altıntaş, 2010:152).

Sonuç olarak, yukarıda sayılan veya benzeri yöntemlerin işletme yöneticilerince etkin bir şekilde kullanılması durumunda, muhasebede hata ve hile yapılma riskinin azalmasına hatta ortan kalmasına yardımcı olabilecektir.

III. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik yapılan bu araştırmanın temel amacı; 1- Muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeylerinin, 2- Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde, işletme yöneticilerinin demografik özelliklerinin bir farklılığa yol açıp açmadığının, tespit edilmesidir.

Bu araştırma, Mersin Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı ve bu ilde faaliyet gösteren işletmelerden sermayesi 3 milyon TL'den büyük olan 130 işletmede çalışan yöneticiler esas alınarak yapılmıştır.

Araştırmada verilerin toplanması amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Veriler, örneklem olarak seçilen işletme yöneticileri ile karşılıklı olarak görüşülerek yazılı anket sorularına cevap alınmak suretiyle elde edilmiştir. Anket uygulamasında ana kütleyi oluşturan 130 işletmeden, iş yoğunluğu ve işletme dışına bilgi verilmemesi gibi işletme politikası olan işletmelerden cevap alınamaması nedeniyle, anketlerden 42 tanesinden geri dönüş alınabilmiştir. Diğer bir ifade ile 130 tam sayım yapılması planlanmış ancak, % 32 (42 işletme)' sinden geri dönüş alınabilmiştir. Verilerin toplanması ise, 5 aylık bir çalışma sonucunda tamamlanabilmiştir.

Verilerin değerlendirilmesinde SPSS 16.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Çalışmada, ankette yer alan her bir soru için ayrı ayrı frekans hesapları yapılmış, bazı sorular arasında çapraz tablo oluşturularak farklılıklar araştırılmıştır. Bununla birlikte, hipotezlerin test edilmesi amacıyla t-testi (Independent-Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testinden faydalanılmış, elde edilen sonuçlar tablo halinde düzenlenerek anlamlı hale getirilmeye çalışılmıştır.

III.1. Araştırma Bulguların Değerlendirilmesi

Tablo 1'de yer alan sonuçlara göre, ankete katılan işletme yöneticilerinin % 10'unun Şube Müdürü, % 45'inin İnsan Kaynakları Müdürü, % 45'inin Mali İşler Müdürü olarak işletmede görev yaptığı; % 24'nün kadın % 76'sının erkek olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, ankete katılan işletme yöneticilerinin % 3'nün 25 yaş altı, % 57'sinin 26-35 yaş arası, % 33'ünün 36-45 yaş arası, % 7'sinin de 46-50 yaş arası olduğu; % 7'sinin lise, % 10'unun önlisans, % 83'nün lisans düzeyinde eğitim aldığı; % 12'sinin 5 yıl ve daha kısa bir süre, % 71'inin 6-15 yıl arasında, % 17'sinin 16-25 yıl arasında bir süre, mesleklerini sürdürmekte olduğu belirlenmiştir.

Tablo 1: İşletme Yöneticilerinin Demografik Özelliklerinin Dağılımı

	Sayı	Yüzde(%)
Yöneticilerin Unvanları		
Şube Müdürü,	4	10
İnsan Kaynakları Müdürü	19	45
Mali İşler Müdürü	19	45
Yöneticilerin Cinsiyetleri		
Kadın	10	24
Erkek	32	76
Yöneticilerin Yaşları		
25 yaş altı	1	3
26-35 yaş	24	57
36-45 yaş	14	33
46-50 yaş	3	7
51 ve üzeri	-	-
Yöneticilerin Eğitim Durumları		

Lise	3	7
Önlisans	4	10
Lisans	35	83
Yüksek Lisans	-	-
Doktora	-	-
Yöneticilerin Çalışma Süreleri		
0-5 yıl	5	12
6-15 yıl	30	71
16-25 yıl	7	17
25 ve üzeri yıl	-	-

Tablo 2’de işletme yöneticilerinin muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılara katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 2:İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hatalar İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

MUHASEBE HATALARI İLE İLGİLİ YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	Ortalama
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	3 (7,1)	32 (76,2)	3 (7,1)	4 (9,5)	0 (0,0)	3,80
İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir.	3 (7,1)	37 (88,1)	2 (4,8)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,02
Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılırlar.	1 (2,4)	34 (81,0)	7 (16,7)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,85
Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır.	1 (2,4)	28 (66,7)	9 (21,4)	4 (9,5)	0 (0,0)	3,61
Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır.	2 (4,8)	29 (69,0)	4 (9,5)	7 (16,7)	0 (0,0)	3,66
Hataların yetenekle ilgisi yoktur.	2 (4,8)	8 (19,0)	15 (35,7)	17 (40,5)	0 (0,0)	2,83
İşin uzmanlarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir.	2 (4,8)	35 (83,3)	2 (4,8)	3 (7,1)	0 (0,0)	3,85
İşin uzmanlarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir.	1 (2,4)	25 (59,5)	7 (16,7)	9 (21,4)	0 (0,0)	3,42
Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da yapılan hatalar engellenemez.	0 (0,0)	8 (19,0)	4 (9,5)	29 (69,0)	1 (2,4)	3,45
İşin uzmanları hata konusunda tam ve donanımlı olsa da yapılan hatayı engelleyemez.	0 (0,0)	1 (2,4)	7 (16,7)	33 (78,6)	2 (4,8)	2,19
Kişinin hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.	0 (0,0)	1 (2,4)	6 (14,3)	33 (78,6)	2 (4,8)	2,14
Hatalar bilinçli olarak meydana gelmektedir.	3 (7,1)	8 (19,5)	9 (21,4)	22 (52,4)	0 (0,0)	2,80
Çok iyi teknolojiler kullanılsa da yeteneği olmayan insanlar her zaman hata yapmaya mahkumdur.	0 (0,0)	3 (7,1)	17 (40,5)	21 (50,0)	1 (2,4)	2,52

(5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 1=Kesinlikle Katılmıyorum)

İşletme yöneticileri, muhasebedeki hatalar ile ilgili yargılardan;

“Bilgisizlik ve tecrübesizlik nedeniyle meydana gelmektedir” yargısına (ortalama 3,80 ile) “Katılıyorum”,

“İhmal ve dikkatsizlik nedeniyle meydana gelmektedir” yargısına (ortalama 4,02 ile) “Katılıyorum”,

“Yapılan muhasebe hatalarında kasıt unsuru bulunmaz. Bilinçsiz olarak yapılırlar” yargısına (ortalama 3,85 ile) “Katılıyorum”,

“Unutma ve tekrarlama ile meydana gelen hatalardır” yargısına (ortalama 3,61 ile) “Katılıyorum”,

“Matematiksel olarak meydana gelen hatalardır” yargısına (ortalama 3,66 ile) “Katılıyorum”,

“Hataların yetenekle ilgisi yoktur” yargısına (ortalama 2,83 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“İşin uzmanlarının tam ve donanımlı olmamasından dolayı meydana gelmektedir” yargısına (ortalama 3,85 ile) “Katılıyorum”,

“İşin uzmanlarının kullanmış olduğu teknolojinin yetersiz olmasından dolayı meydana gelmektedir” yargısına (ortalama 3,42 ile) “Katılıyorum”,

“Kişi ne kadar önlem alsın ve dikkatli davranırsa da yapılan hatalar engellenemez” yargısına (ortalama 2,45 ile) “Ne Katılmıyorum Ne Katılıyorum”,

“İşin uzmanları hata konusunda tam ve donanımlı olsa da yapılan hatayı engelleyemez” yargısına (ortalama 2,19 ile) “Katılmıyorum”,

“Kişinin hata yapmasının bilgi ve tecrübe ile ilgisi yoktur.” yargısına (ortalama 2,14 ile) “Katılmıyorum”,

“Hatalar bilinçli olarak meydana gelmektedir” yargısına (ortalama 2,80 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Çok iyi teknolojiler kullanılsa da yeteneği olmayan insanlar her zaman hata yapmaya mahkumdur” yargısına (ortalama 2,52 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde işletme yöneticileri, yapılan hataların çoğunlukla bilgisizlik, tecrübesizlik, ihmal, dikkatsizlik, unutma ve tekrarlama gibi nedenlerle meydana geldiğini düşünmektedirler. Yapılan hatalarda kasıt unsuru bulunmadığına, bilinçsiz olarak yapıldığına inanmaktadırlar. Ayrıca, işin uzmanlarının tam ve donanımlı bir teknoloji kullanarak yapılan hataların önüne geçilebileceğine inanmaktadırlar.

İşletme yöneticilerinin muhasebedeki hileler ile ilgili oluşturulan yargılara ise katılma düzeyleri Tablo 3’de ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 3’den de görüleceği üzere işletme yöneticileri, muhasebe hileleri ile ilgili oluşturulan yargılardan;

“Hile belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır” yargısına (ortalama 4,14 ile) “Katılıyorum”,

“Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir” yargısına (ortalama 3,90 ile) “Katılıyorum”,

“Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır” yargısına (ortalama 3,71 ile) “Katılıyorum”,

“Kişinin bulunduğu koşullar hile yapması için fırsat oluşturur” yargısına (ortalama 3,50 ile) “Katılıyorum”,

“Hilenin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur” yargısına (ortalama 3,64 ile) “Katılıyorum”,

“Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır” yargısına (ortalama 3,78 ile) “Katılıyorum”,

“Hile yapan dürüst olduğunu düşünür” yargısına (ortalama 3,16 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Hile yapan sadece kendi menfaatini düşünür” yargısına (ortalama 3,69 ile) “Katılıyorum”,

Tablo 3: İşletme Yöneticilerinin Muhasebedeki Hileler İle İlgili Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

MUHASEBE HİLELERİ İLE İLGİLİ YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	Ortalama
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
Hile belli bir kasıt taşıyan bilinçli yapılan hatalardır.	6 (14,3)	36 (85,7)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,14
Belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlemlerdir.	7 (16,7)	25 (59,5)	9 (21,4)	1 (2,4)	0 (0,0)	3,90
Hileler otorite boşluğundan yararlanılarak yapılmaktadır.	8 (19,0)	22 (52,4)	4 (9,5)	8 (19,0)	0 (0,0)	3,71
Kişinin bulunduğu koşullar hile yapması için fırsat oluşturur.	3 (7,1)	25 (59,5)	4 (9,5)	10 (23,8)	0 (0,0)	3,50
Hilenin oluşması için herhangi bir motivasyona ihtiyaç yoktur.	1 (2,4)	30 (71,4)	6 (14,3)	5 (11,9)	0 (0,0)	3,64
Vergi kaçırmak amacı ile yapılmaktadır.	4 (9,5)	29 (69,0)	7 (16,7)	2 (4,8)	0 (0,0)	3,78
Hile yapan dürüst olduğunu düşünür.	1 (2,4)	21 (50,0)	5 (11,9)	14 (33,3)	1 (2,4)	3,16
Hile yapan sadece kendi menfaatini düşünür.	8 (19,0)	16 (38,1)	15 (35,7)	3 (7,1)	0 (0,0)	3,69
Yapılan her kasıtlı hata hile değildir.	2 (4,8)	20 (47,6)	16 (38,1)	3 (7,1)	1 (2,4)	3,45
Hilede hileye maruz kalan aldatılmaktadır.	3 (7,1)	26 (61,9)	7 (16,7)	5 (11,9)	0 (0,0)	3,61
Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür.	7 (16,7)	22 (52,4)	12 (28,6)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,88
Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur.	1 (2,4)	29 (69,0)	10 (23,8)	2 (4,8)	0 (0,0)	3,69
Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve	2	16	11	12	1	3,14

işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için hileye başvurulur.	(4,8)	(38,1)	(26,2)	(28,6)	(2,4)	
İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır.	0 (0,0)	5 (11,9)	24 (57,1)	13 (31,0)	0 (0,0)	2,83
Bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır.	1 (2,4)	7 (16,7)	21 (50,0)	12 (28,6)	1 (2,4)	2,83
Hile yapan dürüst değildir.	2 (4,8)	17 (40,5)	8 (19,0)	15 (35,7)	0 (0,0)	3,14
Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur.	1 (2,4)	7 (16,7)	15 (35,7)	19 (45,2)	0 (0,0)	2,76
Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır.	0 (0,0)	3 (7,1)	19 (45,2)	20 (47,6)	0 (0,0)	2,59
Hilede kimse aldatılmaz.	1 (2,4)	3 (7,1)	3 (7,1)	35 (83,3)	0 (0,0)	2,28

(5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2= katılmıyorum, 1=Kesinlikle Katılmıyorum)

“Yapılan her kasıtlı hata hile değildir” yargısına (ortalama 3,45 ile) “Katılıyorum”,

“Hilede hileye maruz kalan aldatılmaktadır” yargısına (ortalama 3,61 ile) “Katılıyorum”,

“Hile bilinçli olarak yapılır ve gizli sürdürülür” yargısına (ortalama 3,88 ile) “Katılıyorum”,

“Hilede ekonomik yönden motivasyona ihtiyaç duyulur” yargısına (ortalama 3,69 ile) “Katılıyorum”,

“Vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için hileye başvurulur” yargısına (ortalama 3,14 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”

“İşletmenin imajını güçlendirmek için yapılmaktadır” yargısına (ortalama 2,83 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Bankalardan daha fazla kredi almak için yapılmaktadır” yargısına (ortalama 2,83 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Hile yapan dürüst değildir” yargısına (ortalama 3,14 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Hile için herhangi bir fırsat gerekmez, kendiliğinden oluşur” yargısına (ortalama 2,76 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Bir hatada kasıt varsa %100 hile vardır” yargısına (ortalama 2,59 ile) “Ne Katılmıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Hilede kimse aldatılmaz” yargısına (ortalama 2,28 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde ankete katılan işletme yöneticilerinin çoğunun hilenin kasıt unsuru taşıdığı, belgesiz bir şekilde yapılan kayıt dışı işlem olduğu, otorite boşluğundan yararlanılarak yapıldığı, hile yapmaya uygun koşulların fırsat oluşturduğu, hilenin oluşmasında motivasyona ihtiyaç olmadığı, vergi kaçırmak amacıyla yapıldığı, hile yapanın kendi menfaatini ve dürüst olduğunu düşündüğü yargılarına büyük oranda katıldığı sonucu çıkmaktadır. Ayrıca, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanmak ve işletme çalışanlarına iyi koşullar sağlamak için hileye başvurulduğu, işletmenin imajını güçlendirmek ve daha fazla kredi sağlamak için yapıldığı, hilede fırsat unsurunun gerekmediği kendiliğinden oluştuğu, hilede kimsenin aldatılmadığı yargılarına ise “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde cevap verdikleri tespit edilmiştir.

Bununla birlikte, muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik yargılar oluşturulmuş ve oluşturulan bu yargılara yöneticilerin katılma düzeyleri de Tablo 4’de ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur.

Tablo 4’den anlaşılabacağı üzere, işletme yöneticilerin;

“İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır” yargısına (ortalama 4,04 ile) “Katılıyorum”,

“İşletme yöneticisinin yeterli muhasebe eğitiminin olmaması muhasebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır” yargısına (ortalama 4,0 ile) “Katılıyorum”,

“Yöneticilerin personelini gerekli eğitime tabi tutması, seminer, panel ve konferanslar hazırlanarak bilgi düzeylerinin artırılması hata ve hilelerin azaltılmasını sağlar” yargısına (ortalama 4,09 ile) “Katılıyorum”,

“İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması muhasebedeki hata ve hile riskini artırır” yargısına (ortalama 3,69 ile) “Katılıyorum”,

“Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler muhasebedeki hata ve hile yapılma riskini azaltır” yargısına (ortalama 3,92 ile) “Katılıyorum”,

Tablo 4: Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesi İle İlgili İşletme Yöneticilerinin Sorumluluklarını Belirlemeye Yönelik Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Dağılımı

İŞLETME YÖNETİCİSİNİN SORUMLULUĞUYLA İLGİLİ YARGILAR	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)	Ortalama
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	
İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır.	4 (9,5)	37 (88,1)	0 (0,0)	1 (2,4)	0 (0,0)	4,04
İşletme yöneticisinin yeterli muhasebe eğitiminin olmaması muhasebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır.	4 (9,5)	34 (81,0)	4 (9,5)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,00
Yöneticilerin personelini gerekli eğitime tabi tutması, seminer, panel ve konferanslar hazırlanarak bilgi düzeylerinin artırılması hata ve hilelerin azaltılmasını sağlar.	4 (9,5)	38 (90,5)	0 (0,0)	0 (0,0)	0 (0,0)	4,09
İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması muhasebedeki hata ve hile riskini artırır.	3 (7,1)	28 (66,7)	6 (14,3)	5 (11,9)	0 (0,0)	3,69
Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler muhasebedeki hata ve hile yapılma riskini azaltır.	3 (7,1)	33 (78,6)	6 (14,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,92
İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır.	3 (7,1)	33 (78,6)	6 (14,3)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,92
Hata ve hilelere neden olan baskı, motivasyon ve fırsat unsurlarının yöneticiler tarafından ortadan kaldırılması hata ve hile yapılma riskini azaltır.	4 (9,5)	33 (78,6)	5 (11,9)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,97
Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır.	3 (7,1)	24 (57,1)	15 (35,7)	0 (0,0)	0 (0,0)	3,71
Yöneticilik rütbe ve ayrıcalık değil bir	5	18	19	0	0	3,66

sorumluluktur.	(11,9)	(42,9)	(45,2)	(0,0)	(0,0)	
İşletme yöneticileri personel alırken kişilerin özel hayatını da dikkate almalıdırlar.	1 (2,4)	37 (88,1)	2 (4,8)	2 (4,8)	0 (0,0)	3,88
Yapılan hatalar ve hilelerde yöneticinin hiyerarşideki yeri arasında bir ilişki yoktur.	2 (4,8)	11 (26,2)	13 (31,0)	16 (38,1)	0 (0,0)	3,97
Yapılan hata ve hilelerin önlenmesi için kişinin doğuştan lider ruhlu olması gerekir.	1 (2,4)	3 (7,1)	27 (64,3)	11 (26,2)	0 (0,0)	3,85
Yöneticilerin hile ve hatalar konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir.	1 (2,4)	31 (73,8)	6 (14,3)	4 (9,5)	0 (0,0)	3,69
Otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma riskleri azdır.	3 (7,1)	16 (38,1)	9 (21,4)	13 (31,0)	1 (2,4)	3,16
İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri artırır.	3 (7,1)	17 (40,5)	20 (47,6)	2 (4,8)	0 (0,0)	3,50
İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hileye işletmenin menfaati ve çalışanlarını düşündüğü için başvurur.	1 (2,4)	5 (11,9)	9 (21,4)	26 (61,9)	1 (2,4)	3,52
Yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur. Sadece liderlik özelliğini kullanması hata ve hileleri azaltmaya yeter.	0 (0,0)	8 (19,0)	12 (28,6)	20 (47,6)	2 (4,8)	2,61
Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olmasına gerek yoktur.	0 (0,0)	2 (4,8)	3 (7,1)	34 (81,0)	3 (7,1)	2,09
Yapılan hata ve hilelerin azaltılmasında çalışanların düşünce ve yorumlarına değer verilmesi önemli değildir.	0 (0,0)	2 (4,8)	2 (4,8)	36 (85,7)	2 (4,8)	2,09
Muhasebe hata ve hileleri çoğunlukla işletmenin tepe yöneticileri tarafından yapılmaktadır.	0 (0,0)	5 (11,9)	27 (64,3)	10 (23,8)	0 (0,0)	2,88
Yöneticilerin dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması ile yapılan hata ve hileler arasında bir bağ yoktur.	0 (0,0)	2 (4,8)	7 (16,7)	31 (73,8)	0 (0,0)	2,21
Yöneticilerin hata ve hileler konusunda bilinçli olması gerekli değildir.	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (2,4)	39 (92,9)	2 (4,8)	1,97
Yöneticilerin gerekli muhasebe eğitiminin olmasıyla yapılan hata ve hileler arasında bir ilişki yoktur.	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (2,4)	40 (95,2)	1 (2,4)	2,00
Yöneticinin personel alırken kişinin özel hayatını dikkate almasına gerek yoktur.	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (2,4)	37 (88,1)	4 (9,5)	1,92
İşletme yöneticilerinin yeniliklere ve değişikliklere açık olup olmamasının muhasebedeki hata ve hilelere etkisi yoktur.	0 (0,0)	0 (0,0)	1 (2,4)	37 (88,1)	4 (9,5)	1,92
Muhasebedeki hata ve hileleri önlenmesinde yöneticilerin gerekli eğitimi alması yeterlidir.	0 (0,0)	8 (19,0)	21 (50,0)	12 (28,6)	1 (2,4)	2,85
Personele gerekli tüm eğitimlerin verilmesi hata ve hileleri azaltmaya yetmez.	0 (0,0)	7 (16,7)	22 (52,4)	13 (31,0)	0 (0,0)	2,90
Yöneticilik bir ayrıcalıktır ve sorumluluk almak bir zorunluluk değildir.	0 (0,0)	3 (7,1)	8 (19,0)	30 (71,4)	1 (2,4)	2,57
Hata ve hilelerin azaltılması için yöneticilerin güvenilir olmasına gerek yoktur.	0 (0,0)	3 (7,1)	16 (38,1)	22 (52,4)	1 (2,4)	2,57
Muhasebedeki yapılan hata ve hilelerle, işletme yöneticilerin geçmişi arasında bir bağ kurulamaz.	0 (0,0)	3 (7,1)	16 (38,1)	22 (52,4)	1 (2,4)	2,50

(5=Kesinlikle Katılıyorum, 4=Katılıyorum, 3=Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 2= katılmıyorum, 1=Kesinlikle Katılmıyorum)

“İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır” yargısına (ortalama 3,92 ile) “Katılıyorum”,

“Hata ve hilelere neden olan baskı, motivasyon ve fırsat unsurlarının yöneticiler tarafından ortadan kaldırılması hata ve hile yapılma riskini azaltır” yargısına (ortalama 3,97 ile) “Katılıyorum”,

“Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır” yargısına (ortalama 3,71 ile) “Katılıyorum”,

“Yöneticilik rütbe ve ayrıcalık değil bir sorumluluktur” yargısına (ortalama 3,66 ile) “Katılıyorum”,

“İşletme yöneticileri personel alırken kişilerin özel hayatını da dikkate almalıdırlar” yargısına (ortalama 3,88 ile) “Katılıyorum”,

“Yapılan hatalar ve hilelerde yöneticinin hiyerarşideki yeri arasında bir ilişki yoktur” yargısına (ortalama 2,97 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yapılan hata ve hilelerin önlenmesi için kişinin doğuştan lider ruhlu olması gerekir” yargısına (ortalama 2,85 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olması gereklidir” yargısına (ortalama 3,69 ile) “Katılıyorum”,

“Otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma riskleri azdır” yargısına (ortalama 3,16 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri arttırır” yargısına (ortalama 3,50 ile) “Katılıyorum”,

“İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hileye işletmenin menfaati ve çalışanlarını düşündüğü için başvurur” yargısına (ortalama 2,52 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yöneticinin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek yoktur. Sadece liderlik özelliğini kullanması hata ve hileleri azaltmaya yeter” yargısına (ortalama 2,61 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yöneticilerin hata ve hileler konusunda yeterince bilinçli olmasına gerek yoktur” yargısına (ortalama 2,09 ile) “Katılmıyorum”,

“Yapılan hata ve hilelerin azaltılmasında çalışanların düşünce ve yorumlarına değer verilmesi önemli değildir” yargısına (ortalama 2,09 ile) “Katılmıyorum”,

“Muhasebe hata ve hileleri çoğunlukla işletmenin tepe yöneticileri tarafından yapılmaktadır” yargısına (ortalama 2,88 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yöneticilerin dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması ile yapılan hata ve hileler arasında bir bağ yoktur” yargısına (ortalama 2,21 ile) “Katılmıyorum”

“Yöneticilerin hata ve hileler konusunda bilinçli olması gerekli değildir” yargısına (ortalama 1,97 ile) “Katılmıyorum”,

“Yöneticilerin gerekli muhasebe eğitiminin olmasıyla yapılan hata ve hileler arasında bir ilişki yoktur” yargısına (ortalama 2,0 ile) “Katılmıyorum”,

“Yöneticinin personel alırken kişinin özel hayatını dikkate almasına gerek yoktur” yargısına (ortalama 1,92 ile) “Katılmıyorum”,

“İşletme yöneticilerinin yeniliklere ve değişikliklere açık olup olmamasının muhasebedeki hata ve hilelere etkisi yoktur” yargısına (ortalama 1,92 ile) “Katılmıyorum”,

“Muhasebedeki hata ve hileleri önlenmesinde yöneticinin gerekli eğitimi alması yeterlidir” yargısına (ortalama 2,85 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Personele gerekli tüm eğitimlerin verilmesi hata ve hileleri azaltmaya yetmez” yargısına (ortalama 2,90 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Yöneticilik bir ayrıcalıktır ve sorumluluk almak bir zorunluluk değildir” yargısına (ortalama 2,57 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum”,

“Hata ve hilelerin azaltılması için yöneticilerin güvenilir olmasına gerek yoktur” yargısına (ortalama 2,35 ile) “Katılmıyorum”,

“Muhasebedeki yapılan hata ve hilelerle, işletme yöneticilerin geçmişi arasında bir bağ kurulamaz” yargısına (ortalama 2,50 ile) “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde cevap verdikleri tespit edilmiştir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde ankete katılan işletme yöneticilerinin muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılardan; işletme yöneticilerinin eğitilmiş olması ve gerekli donanımları elinde bulundurması, muhasebe ile ilgili gereken bilgilere sahip olması, işletme çalışanlarına karşı anlayışlı olması, işletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olması, dürüst ve ahlaki nitelikler taşıması, çok üst düzeyde güven sağlamış olması, çalışanların düşünce ve yorumuna gereken değeri vermesi, çalışanlarının özel hayatlarını dikkate alması ile ilgili yargılara çoğunlukla katıldıkları tespit edilmiştir. Lider ruhlu yöneticilerin daha az hata yaptığı, otoriter yöneticilerin hata ve hile yapma risklerinin az olduğu, yöneticilerin hata ve hileye işletme menfaati ve çalışanlarını düşündüğü için başvurduğu, yöneticilerin teknik ve teorik işlerden anlamasına gerek olmadığı, hata ve hilelerin çoğunlukla tepe yöneticiler tarafından yapıldığı, yargılarına “Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum” şeklinde kararsız cevaplar verdikleri tespit edilmiştir.

Bununla birlikte, ankete katılan işletme yöneticilerinin; cinsiyetine, yaşlarına, eğitim durumlarına ve çalışma sürelerine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için hipotezler oluşturulmuş ve uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) analizi sonucu elde edilen bulgular aşağıda sunulmuştur.

Hipotezler:

H1a: İşletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H1b: İşletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H1c: İşletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

H1d: İşletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında fark vardır.

Tablo 5: İşletme Yöneticilerinin Demografik Özelliklerine Göre Muhasebede Hata ve Hilelerin Tespiti ve Önlenmesinde Sorumlulukları İle İlgili Oluşturulan Yargılara Katılma Düzeylerinin Değişimi

	N	Ortalama	Standart Sapma	F	p
Cinsiyetleri					
Erkek	32	93,98	5,11	1,096	0,18
Kadın	10	95,99	5,08		
Yaşları					
25 yaş altı	1	97,90	4,22	0,048	0,875
26-35 yaş	24	96,80	3,11		
36-45 yaş	14	96,32	3,16		
46-50 yaş	3	97,88	4,12		
51 ve üstü	-	-	-		
Eğitim Durumları					
Lise	3	93,04	5,21		

Önlisans	4	93,01	5,18	0,503	0,394
Lisans	35	95,97	6,13		
Yüksek Lisans	-	-	-		
Doktora	-	-	-		
Çalışma Süreleri					
0-5 yıl	5	92,92	4,16	0,825	0,522
6-15 yıl	30	93,00	3,13		
16-25 yıl	7	92,94	3,11		
25 ve üzeri yıl	-	-	-		

Tablo 5’de görüldüğü üzere, işletme yöneticilerinin **cinsiyetine** göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeylerinin değişiminden almış oldukları ortalama puanlar; erkek işletme yöneticileri için 93,98 puan, kadın işletme yöneticileri için ise, 95,99 puan olarak bulunmuştur. $p=0,18$ değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin cinsiyetine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle de H1a hipotezi reddedilmiştir.

İşletme yöneticilerinin **yaşlarına** göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar ise; yaşı 0–25 arasında olanlar için 97,90 puan, 26–35 arasında olanlar için 96,80 puan, 36–45 arasında olanlar için 96,32 puan, 46–50 arasında olanlar için 97,88 puan olarak bulunmuştur. Varyans (One-Way ANOVA) analizi sonucunda yaşı 0-25 arasında olanların en yüksek, yaşı 36-45 arası olan işletme yöneticilerinin ise en az puan ortalamasına sahip olduğu tespit edilmiştir. $F= 0,048$ ve $p= 0,875$ değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin yaşlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle de H1b hipotezi reddedilmiştir.

İşletme yöneticilerinin **eğitim durumlarına** göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar da; lise mezunları için 93,04 puan, önlisans mezunları için 93,01 puan, lisans mezunları için 95,97 puan olarak bulunmuştur. $F=0,503$ ve $p=0,394$ değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin eğitim durumlarına göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle de H1c hipotezi reddedilmiştir.

İşletme yöneticilerinin **çalışma sürelerine** göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılaşma olup olmadığını belirleyebilmek için yapılan varyans (One-Way ANOVA) analizinden almış oldukları ortalama puanlar; meslek süresi 0-5 arası olanlar 92,92 puan, 6-15 yıl arasında olanlar için 93,00 puan, 16-25 yıl arasında olanlar için 92,94 puan, olarak bulunmuştur. 26 ve üzeri yıldır çalışan yönetici ise bulunmamaktadır. $F=0,825$ ve $p=0,522$ değeri $p>0,05$ olduğu için, işletme yöneticilerinin çalışma sürelerine göre muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında yine istatistiksel olarak fark olmadığı tespit edilmiş ve bu nedenle de H1d hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmada kullanılan anket formunda işletme yöneticilerine, muhasebede hata ve hilelerdeki sorumlulukları konusunda ankette yer almayan fakat, kendilerinin muhasebede hata ve hilelerdeki sorumlulukları ile ilgili belirtmek istedikleri düşüncelerinin olup olmadığını tespit

etmek amacıyla, açık uçlu bir soru yöneltmiştir. Bu soruya verilen cevaplar ise özetlenerek aşağıda sunulmuştur.

- İşletme yöneticileri, muhasebede yapılan hata ve hilelerin en aza indirilmesi için; doğru personel seçimi, onların niteliklerini test edebilecek bir düzenin bulunması, yöneticilerin personeli ile yakın iletişim kurabilmesi için gereken eğitimlerin verilmesi gerektiğini,
- İşletmede işlerin tek düze bir şekilde yürümesi, işletme yöneticilerini yapılan hata ve hilelerin fark edilmeyeceği düşüncesine itebilmektedir. Bu sebeple işletmede belirli zamanlarda ani kontroller yapılmasının da faydalı olabileceğini,
- Uygulanan vergi oranlarının yüksek bulunması nedeniyle hata ve hileye başvurulduğunu,
- Kayıt dışı yapılan işlemlerin önlenmesi için gereken çalışmaların yapılması ve kayıt dışı işlemlere son verilmesi ile muhasebede hata ve hilelerin önüne geçilebileceğini,
- Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme içinde iç kontrol sisteminin tam olarak uygulanmasının faydalı olacağını,
- İşletme yöneticiliğinin disiplinli ve profesyonel bir şekilde yapılması ile muhasebede hata ve hilelerin önüne geçilebileceğini, belirtmektedirler.

SONUÇ VE DEĞERLENME

Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde sorumluluğu bulunanlar; işletme sahipleri, işletme yöneticileri, iç denetçiler, muhasebe meslek mensupları, işletme çalışanları gibi guruplar şeklinde sınıflandırılabilir. Özellikle işletme yöneticileri, işletmenin en üst kademelerinde çalışıyor olmalarından dolayı işletmenin tüm birimlerinin bilgilerini ellerinde bulundurmaktadırlar. Bu durum muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluk derecesini önemli ölçüde arttırmaktadır. İşletme yöneticilerinin hem işletmenin imajını hem de işletmenin uzun vadede telafisi imkânsız boyutlara ulaşan çok fazla güçlkle karşılaşmasını önlemek için, muhasebede yapılan hata ve hileler ile ilgili üzerlerine düşen sorumluluğu yerine getirmesi gerekmektedir. Bu nedenle, özellikle son yıllarda artan muhasebede hata ve hile olayları ile birlikte, muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluklarının tespitine yönelik bir araştırma yapılmıştır.

Bu araştırmanın sonucunda, işletme yöneticilerin, muhasebede hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri, verdikleri cevapların ortalamasına göre(yüksekten düşüğe doğru);

- İşletme yöneticileri tarafından oluşturulan etkin bir iç kontrol sistemi muhasebede hata ve hile yapılma riskini azaltır,
- Hata ve hilelere neden olan baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının yöneticiler tarafından ortadan kaldırılması hata ve hile yapılma riskini azaltır,
- İşletme yöneticileri muhasebede hata ve hile olayları karşısında caydırıcı cezalar uygulamalıdır,
- İşletme yöneticilerinin değişikliklere ve yeniliklere açık olmaması muhasebedeki hata ve hile riskini artırır,
- İşletme yöneticisinin yeterli muhasebe eğitiminin olmaması muhasebedeki hata ve hilelerin yapılma riskini artırır,
- Yöneticilerin personelini gerekli eğitime tabi tutması, seminer, panel ve konferanslar hazırlanarak bilgi düzeylerinin artırılması hataların azaltılmasını sağlar,
- Dürüst ve ahlaki nitelikler taşıyan yöneticiler muhasebedeki hata ve hile yapılma riskini azaltır,
- Geçmiş karanlık ve sabıkalı yöneticiler muhasebede hata ve hile riskini artırır.
- İşletme yöneticileri personel alırken kişilerin özel hayatını da dikkate almalıdır,

- İşletme yöneticilerinin doğruluk anlayışlarının körelmesi hata ve hileleri arttırır, şekilde tespit edilmiştir

Bununla birlikte çalışmada, işletme yöneticilerinin cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, ne kadar süredir meslekte görev aldığı gibi özellikleri açısından, oluşturulan hipotezlerin, t-testi (Independent- Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testi analiz edilmesi sonucu, ankete katılan işletme yöneticilerinin katılma düzeyleri arasında herhangi bir farkın olup olmadığı araştırılmış ve araştırma sonucunda;

1. Cinsiyet durumuna göre bir farkın olmadığı,
2. Yaş durumuna göre bir farkın olmadığı,
3. Eğitim durumuna göre bir farkın olmadığı,
4. Meslekte çalışma süreleri arasında herhangi bir farkın olmadığı, tespit edilmiştir.

Genel olarak bakıldığında işletme yöneticilerinin demografik özelliklerine göre; muhasebe hataları ile ilgili yargılara, muhasebe hileleri ile ilgili yargılara, muhasebedeki hata ve hilelerin tespiti ve önlenmesi ile ilgili işletme yöneticilerinin sorumluluklarını belirlemeye yönelik oluşturulan yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Farklılığa rastlamamasının nedeni olarak ankete katılan işletme yöneticilerinin çoğunluğunun aynı demografik özellikleri taşıması gösterilebilir.

Çalışmanın teorik kısmındaki açıklamalar ve araştırma kısmında ortaya çıkan sonuçlar çerçevesinde konu ile ilgili yapılabilecek öneriler ise şunlardır:

1. Ekonomideki gelişmelerle birlikte işletme faaliyetlerinde meydana gelen değer hareketlerinin sayısı ve karmaşıklığı artmakta ve işletme yöneticilerinin işletme faaliyetlerini doğrudan doğruya kontrol etmesi imkansız bir hal almaktadır. İşletme yöneticileri hata ve hileleri önleyebilmek için sürekli iç kontrol uygulaması yaparak, iç kontrol faaliyetlerini sistematik ve disiplinli olarak yürütülmelidir. Bu bakımdan işletme yöneticileri tarafından etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması muhasebede hata ve hile yapılma riskinin azalmasına yardımcı olacaktır.
2. İşletme yöneticilerini muhasebede hata ve hile yapmaya iten belli başlı unsurlar bulunmaktadır. Bunlar; baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarıdır. İşletme yöneticileri hata ve hilelere neden olan baskı unsurunu, lüks düşkünlüğünün ve kötü alışkanlıklarının olup olmadığına bakarak tespit edebilir. Hata ve hilelere neden olan fırsat unsurunu, çalışanları izleyip değerlendirerek tespit edebilir. Haklı gösterme unsurunu ise, yanlış olan davranışlar net bir şekilde tanımlanarak çalışanın hile yapmasına haklılık kazandıracak hiçbir sebep bırakmayarak tespit edilebilir. Bu unsurların tespit edilmesi muhasebede hata ve hile yapılma riskinin azalmasına yardımcı olacaktır.
3. İşletme yöneticileri tarafından yapılan hata ve hileler konusunda verilecek cezaların ağırlaştırılması hata ve hileler için caydırıcı olabilecek, yapılan hata ve hileler en düşük seviyeye indirilebilecektir.
4. Yenilik ve değişim çağında yeniliklere açık bir yönetici, kendisine yardımcı olacak her türlü teknolojik aletleri doğru ve yerinde kullanabilmelidir. Ayrıca, işletme yöneticisi kendisinin ve çalışanın teknolojik aletleri doğru ve etkin kullanabilmek için gerekli eğitimleri almasına imkan vermesi gerekmektedir. Böylelikle yapılan hata ve hilelerin daha kolay bir şekilde fark edilmesine yardımcı olur.
5. İşletme yöneticileri, sadece kendi yönetim işleriyle değil, hem muhasebe ve iç denetim hem de hata ve hileler ile ilgili kendi kendilerini eğitmeli, sürekli eksikliklerini giderebilmek için çaba sarf etmeli, araştırmalar yapmalı, muhasebe hakkında tüm açıkları, eksik yanlarını inceleyerek bunların ne gibi sebeplerden, hangi aksaklıklardan kaynaklandığı ve bu gibi durumları önleyebilmek için neler yapılması gerektiği konuları hakkında düşünmesi ve gerekli araştırmalar yapma işletmenin yararına bir davranış olabilecektir.

6. İşletme yöneticisinin kişilik özellikleri, başarısında çok büyük bir rol oynamaktadır. Dürüst ve güzel ahlaklı nitelikler taşıyan yöneticiler muhasebede hata ve hilelerin azalmasına yardımcı olacaktır.
7. İşletme yöneticilerinin kendilerine ait doğruları vardır. Bu doğruları unutulursa hata ve hile yapma riskleri artar. Bu sebeple doğrularını kaybetmemek ya da köreltmemek için ara sıra vicdan muhasebesi yapmalarını sağlayacak işletme içi seminerler, konferanslar düzenlemek hata ve hilelerin azalmasına yardımcı olacaktır.
8. İşletme yöneticilerinin sorumluluk düzeylerine olumlu etki eden başarı ve güç unsurlarından olan; ceza yetkisine sahip olma, resmi unvanlara sahip olma, bir yöneticinin ekonomik yönden güçlü olması, yöneticinin karizmasının olması, insan psikolojisinden iyi anlaması, ahlaki değerlere önem vermesi, yöneticilik alanında iyi bir eğitim alması, astlarını ve personellerini ödüllendirebilecek yetkiye sahip olması, güvenilir ve sevilir olma, yöneticilerin uzmanlık gücüne (bilgi, beceri, deneyim) sahip olması, sempatik ve hayranlık uyandıran bir kişiliğe sahip olması gibi unsurları kendilerinde taşıyan yöneticiler, muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesine yardımcı olacaktır.
9. İşletme yöneticileri tarafından yapılan hata ve hilelerin önlenmesinde ayrıca; analitik inceleme yöntemi, veri madenciliği, benford yasası gibi yöntemlerin de kullanılması büyük fayda sağlayacaktır.
10. İşletme yöneticisinin uyması gereken kurallardan bir tanesi de yönetim standartlarına uyumlu hareket etmektir. Bu sayede işletme yöneticileri, sorumluluk sahibi görevini daima yerine getiren kişilerden oluşmuş olacaktır.
11. Kanunların sadeleştirilmesi herkesin daha kolay anlamasını sağlayacak bu şekilde yapılan hataların önüne geçilmiş olacaktır.
12. İşletme yöneticileri işletmede yapılan hata ve hilelerin ortaya çıkarılması için şikayet, uyarı ve ihbarların yapılmasını teşvik edilecek şekilde çalışan, çalışanlarını ve müşterilerini cesaretlendirecek ortamlar oluşturmalıdır.
13. Üniversitelerde hile denetçiliği mesleğinin alt yapısının oluşturulması için önlisans, lisans ve yüksek lisans programlarında konu ile ilgili derslerin konulması veya bölüm ve programlarının oluşturulması için gerekli çalışmalar yapılması yerinde olacaktır.
14. İşletme yöneticilerine TÜRMOB ve üniversiteler işbirliği ile muhasebe hata ve hileleri konusunda, eğitim, konferans, sempozyum ve seminerlerin verilmesi, muhasebedeki hata ve hilelerin önlenmesine yardımcı olacaktır.

Sonuç olarak, bu çalışmada elde edilen bulgular ve bunlar doğrultusunda yapılan öneriler Mersin ilinde faaliyetlerini sürdüren işletme yöneticilerinden elde edilen anket verileriyle sınırlıdır. Bu nedenle, elde edilen sonuçların genelleştirilmesi doğru değildir. Dolayısıyla, elde edilen bulguların genelleştirilebilmesi için anketin değişik illerde, bölgelerde veya Türkiye genelinde yapılması gerekmektedir. Gelecekte yapılacak çalışmalar, bu kapsamda ele alınırsa, literatürde hem önemli bir açık giderilmiş olacak hem de her geçen gün önemi gittikçe artan muhasebede hata, hile konuları ve bu konularda işletme yöneticilerinin sorumluluğunun önemi değişik boyutlarda analiz edilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H.(2007), Hilelerin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:22, Mayıs, s.120-135.
- Alagöz, A. (2008), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri İle İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü, [www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz.../isletmelerde_ic_kontrol.pdf\(14/05/2014\)](http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz.../isletmelerde_ic_kontrol.pdf(14/05/2014)).
- Altıntaş, N. N.(2010), Denetimde Hata ve Hile, *Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:1, S:151-161, İstanbul.
- Bozkurt, N.(2009), *İşletmelerin Kara Deliği Hile Çalışan Hileleri*, Alfa Basım Yayım, İstanbul.
- Bulut, Y. & Bakan, İ.(2012), Yönetici ve Yöneticilik Üzerine Kahramanmaraş Kentinde Bir Araştırma, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Maraş.
- Çatıkkaş, Ö.(2011), İşletmelerde Mali Tablo Hileleri, *Denetim Dergisi*, Kamu İç Denetçileri Derneği, Sayı:8, s.18-30.
- Çatıkkaş, Ö. & Çalış, Y.E.(2007), İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenebilmesi İçin Hile Belirtileri, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:9, Sayı:2, Haziran, s. 187-210.
- Dumanoglu, S.(2005), Hata ve Hile Ayrımı: Hile Denetimi, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:20, Sayı:1, İstanbul.
- Elif, N. (2014), Muhasebede Hata ve Hilelerin Özlenmesinde İşletme Yöneticilerin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Güvenç, Z.(2009), Termal Turizm İşletmelerinde Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Belge Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- 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*, Cilt:9, Sayı:20, Hatay, s.169-189.
- 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.
- Küçükşavaş, N. (2006), *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*, Kare Yayınları, 10. Baskı, İstanbul.
- Okay, S.(2011), Muhasebedeki Hata ve Hilelerin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Pazarçeviren, S. Y.(2005). Adli Muhasebecilik Mesleği, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:1, Sayı:2, Zonguldak.
- Terzi, S.(2012), Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:54, Nisan, s.51-63.
- Ulucanözkuş, F. & Pekdemir, P.(2009), Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:4, Sayı:1, s.1-32.