

**T.C.**  
**İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**



**VERGİ DENETİM PERSONELİNİN**  
**YARATICI MUHASEBE TEKNİKLERİ HAKKINDA**  
**FARKINDALIĞI VE MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİN ETKİSİ**

**DOKTORA TEZİ**

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Hakan ERKUŞ**

**HAZIRLAYAN**  
**Dilek KÜÇÜK**

**MALATYA-2022**

**T.C.  
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERGİ DENETİM PERSONELİNİN YARATICI  
MUHASEBE TEKNİKLERİ HAKKINDA FARKINDALIĞI VE  
MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİN ETKİSİ**

**DOKTORA TEZİ**

**HAZIRLAYAN**

**DİLEK KÜÇÜK**

**DANIŞMAN**

**PROF. DR. HAKAN ERKUŞ**

**MALATYA-2022**

## ONUR SÖZÜ

Prof. Dr. Hakan ERKUŞ danışmanlığında hazırladığım “**Vergi Denetim Personelinin Yaratıcı Muhasebe Teknikleri Hakkında Farkındalığı ve Mesleki Şüphecilğin Etkisi**” başlıklı doktora tez çalışmasının bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün kaynakların, hem metin içinde hem de kaynakçada kaynak gösterme yöntemlerine uygun şekilde referans göstererek yazıldığını onurumla doğrularım.

Dilek KÜÇÜK



## ÖNSÖZ

Bu çalışmada vergi denetim personelin yaratıcı muhasebe teknikleri hakkında farkındalığı ve mesleki şüpheciliğin etkisi konusu anlatılmıştır. Bu çalışmanın tüm aşamalarında her daim desteğini gördüğüm tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Hakan ERKUŞ' a teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmanın anket uygulama sürecinde anketin Türkiye geneli uygulanması için vergi denetim personeliyle gerekli irtibatın sağlanması ve yeterli yanıt sayısına ulaşmamda destek olan Vergi Müfettişleri Derneğine teşekkürlerimi sunarım.

Doktora eğitimime daha doğmadan dâhil olan, bu zorlu süreçte birlikte geçireceğimiz zamandan çaldığım canım oğlum Mehmet Cabir KÜÇÜK' e, her zaman yanımda olan ve tüm eğitim hayatım boyunca arkamda olduklarını bildiğim değerli aileme ve desteğini her zaman hissettiğim eşim Av. Davut KÜÇÜK'e teşekkürü borç bilirim.

Dilek KÜÇÜK

## ÖZET

### VERGİ DENETİM PERSONELİNİN YARATICI MUHASEBE TEKNİKLERİ HAKKINDA FARKINDALIĞI VE MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİN ETKİSİ

Muhasebe, finansal bilgi kullanıcılarına çeşitli bilgiler sunmaktadır. Öte yandan işletmeler çeşitli zamanlarda ve çeşitli gerekçelerle, finansal bilgi kullanıcılarına sunduğu finansal bilgileri doğru bir şekilde vermekten kaçınmaktadır. Eskiden çoğunlukla, muhasebe hileleri yoluyla bu kaçınma gerçekleştirilmiştir. Şimdilerde ise bu kaçınma, yasaları tam olarak ihlal etmeden bazı yöntemlerin kişiler (mükellefler) tarafından bilinçli bir biçimde ve profesyonelce kullanılması sayesinde büyük çoğunluk da yaratıcı muhasebe teknikleriyle gerçekleştirilmektedir. Yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanarak işletmeler firma değerini arttırabileceği, daha düşük maliyetle, daha yüksek tutarlarda borçlanabileceği gibi daha az vergi de ödeyebilir.

Bu çalışmada, yaratıcı muhasebe teknikleri hakkında literatürden yararlanılarak çeşitli bilgiler verilerek vergi denetiminde öneminin vurgulanmasının yanı sıra vergi denetim personelinin; yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmelerine mesleki şüpheciliğin etkisini tespit etmek amaçlanmıştır.

Çalışmada yaratıcı muhasebe teknikleri, vergi ziyayı, vergi denetimi ve mesleki şüpheciliğe ilişkin çeşitli bilgiler verilmiştir. Son olarak vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe teknikleri hakkındaki farkındalığı anket ile tespit edilmiştir. Ayrıca vergi denetim personelinin; yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmelerine mesleki şüpheciliğin etkisi anket ile tespit edilmiştir. Araştırma anketi, Türkiye genelinde vergi denetim personeli (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi, Vergi Müfettiş Yardımcısı) olarak çalışan 374 kişi ile yapılmıştır.

Araştırma anketinde, öncelikle dil geçerliliği ve kapsam geçerliliği yapılan, daha sonra açıklayıcı faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizi ile yapı geçerliliği yapılarak uyarlanmış olan yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığına ilişkin ifadelerin bulunduğu ölçek ile daha önce başka bir çalışmada çevirisi yapılmış, çalışmamız kapsamında da açıklayıcı faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizi ile yapı geçerliliği yapılan mesleki şüphecilik ölçeği kullanılmıştır. Yapılan geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinden sonra hipotezlerin test edilebilmesi için korelasyon analizleri

gerçekleştirilmiştir. Korelasyon analizinden sonra yapısal eşitlik modellemesinden yararlanılıp değişkenler arasındaki sebep-sonuç ilişkileri sınanarak, önerilen modelin elde edilen veriyi ne kadar iyi açıkladığını tespit etmek için uyum iyiliği ölçümü yapılmış ve tespit edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

Yapılan analizler neticesinde örnekleme yer alan vergi denetim personelinin mesleki şüphecilik açısından; sorgulayıcı zihne, kişilerarası anlayışa, özgüvene, karar verme yeteneğine sahip oldukları ve yargıyı askıya aldıkları tespit edilmiştir. Ayrıca genel olarak vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkında oldukları görülmüştür. Elde edilen bulgulara göre, vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerinde, mesleki şüpheciliğin ve alt boyutları olan sorgulayıcı zihin, özgüven ile kişilerarası anlayış/çözümleme karakter özelliklerinin anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Yaratıcı Muhasebe Teknikleri, Vergi Denetimi, Vergi Denetim Personeli, Mesleki Şüphecilik.

## **ABSTRACT**

### **AWARENESS OF TAX AUDIT PERSONNEL ABOUT CREATIVE ACCOUNTING TECHNIQUES AND THE IMPACT OF PROFESSIONAL SCEPTICISM**

Accounting provides a variety of information to users of financial information. On the other hand, enterprises at various times and on various grounds refrain from accurately providing financial information that they provide to users of financial information. In the old periods, this avoidance was mostly carried out through accounting tricks . Currently, this avoidance is also carried out by the vast majority with creative accounting techniques, thanks to the conscious and professional use of some methods by individuals (taxpayers) without fully violating the law. By using creative accounting techniques, businesses can increase the value of the company, borrow at a lower cost, in higher amounts, and also pay less tax.

This study, it is aimed to emphasize the importance of tax audit by providing various information about creative accounting techniques using the literature, as well as to determine the effect of professional skepticism on the ability of tax audit personnel to realize creative accounting techniques.

Various information related to creative accounting techniques, tax loss, tax audit and professional skepticism was given in the study. Finally, the awareness of the tax audit personnel about creative accounting techniques was determined by the survey. In addition, the effect of professional skepticism on the ability of tax audit personnel to realize creative accounting techniques was determined by the survey. The research survey was conducted with 374 people working as tax audit personnel (Tax Chief Inspector, Tax Inspector, Deputy Tax Inspector) throughout Turkey.

On the research survey primarily made about the validity of the validity and scope of language, then, the explanatory factor analysis and confirmatory factor analysis construct validity through creative accounting techniques that are tailored made to the expression of previously translated in another study where there is awareness of the scale, explanatory factor analysis and construct validity through confirmatory factor analysis in our study conducted in the context of professional skepticism scale was used. After the

validity and reliability analyses, correlation analyses were performed to test the hypotheses. After the correlation analysis, structural equation modeling was used and cause-effect relationships between variables were tested, the goodness of fit was measured to determine how well the proposed model deciphered the obtained data, and the detected results were interpreted.

As a result of the analyzes made, in terms of professional skepticism of the tax audit personnel in the sample; It has been determined that they have an inquiring mind, interpersonal understanding, self-confidence, ability to make decisions and suspend judgment. In addition, it has been observed that tax audit personnel, in general, are aware of creative accounting techniques. According to the results obtained, it has been determined that professional skepticism and the questioning mind, self-confidence and interpersonal understanding/analysis character traits, which are sub-dimensions, have a significant effect on the ability of tax audit personnel to realize creative accounting techniques.

**Keywords:** Creative Accounting Techniques, Tax Audit, Tax Audit Personnel, Professional Skepticism.



## İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	iii
ÖNSÖZ .....	iv
ÖZET .....	v
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	ix
TABLolar LİSTESİ .....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xvi
KISALTMALAR .....	xvii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### FİNANSAL RAPORLAMA VE MUHASEBE MANİPÜLASYONU

1.1. Finansal Bilgi Ve Finansal Raporlama .....	3
1.1.1. Finansal Bilgi .....	4
1.1.1.1. Finansal Bilginin Özellikleri.....	5
1.1.1.2. Muhasebe Süreci.....	5
1.1.2. Finansal Raporlama .....	6
1.2. Muhasebe Manipülasyonu .....	8
1.2.1. Manipülasyon Yöntemleri .....	11
1.2.1.1. Kar Yönetimi (Earnings Management).....	12
1.2.1.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing) .....	12
1.2.1.3. Agresif Muhasebe (Aggressive Accounting) .....	13
1.2.1.4. Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting) .....	13
1.2.1.5. Yaratıcı Muhasebe (Creative Accounting).....	14
1.2.1.6. Hileli Finansal Raporlama.....	15
1.2.1.6.1. Hile Unsurları.....	16

1.2.1.6.1.1. Baskı .....	17
1.2.1.6.1.2. Fırsat.....	17
1.2.1.6.1.3. Haklı Gösterme.....	17

## İKİNCİ BÖLÜM

### YARATICI MUHASEBE TEKNİKLERİ

2.1. Yaratıcı Muhasebe Kavramı.....	19
2.2. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Ortaya Çıkış Nedenleri.....	21
2.3. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarında Kullanılan Teknikler.....	26
2.3.1. Gelir Tablosuna Yönelik Teknikler.....	32
2.3.1.1. Gelirlerin Arttırılması - Azaltılması .....	34
2.3.1.2. Giderlerin Arttırılması - Azaltılması .....	36
2.3.2. Bilançoya Yönelik Teknikler.....	37
2.3.2.1. Varlıkların Arttırılması-Azaltılması.....	39
2.3.2.2. Yükümlülüklerin Arttırılması-Azaltılması .....	41
2.3.2.2.1. Bilanço Dışı Finansman.....	43
2.3.2.2.2. Borçların Öz sermaye Unsuru Olarak Yeniden Sınıflandırılması	44
2.3.3. Nakit Akış Tablosuna Yönelik Teknikler .....	45
2.4. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Modeller .....	46
2.4.1. Healy Modeli.....	48
2.4.2. DeAngelo Modeli .....	48
2.4.3. Jones Modeli .....	50
2.4.4. Düzeltilmiş Jones Modeli:.....	51
2.4.5. Endüstri Modeli.....	52
2.4.6. Beneish Modeli .....	53
2.4.7. Spathis Modeli .....	54

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ DENETİMİ VE VERGİ ZİYAI

3.1. Verginin Ve Vergi Denetiminin Tanımı, Amaçları, Özellikleri.....	56
3.1.1. Verginin Tanımı .....	56
3.1.2. Vergi Hukukunun Tanımı.....	57
3.1.3. Vergi Hukukunun Konusu .....	58

3.1.4. Verginin Amacı.....	59
3.1.5. Vergilerin Sınıflandırılması.....	60
3.1.6. Denetim Kavramı .....	61
3.1.6.1. Mali Denetim.....	63
3.1.6.2. Vergi Denetimi .....	64
3.1.7. Vergi Denetiminin Özellikleri .....	65
3.1.8. Vergi Denetiminin Amaçları .....	66
3.1.8.1. Mali Amacı .....	68
3.1.8.2. Ekonomik Amacı .....	69
3.1.8.3. Sosyal Amacı .....	70
3.1.8.4. Hukuki Amacı.....	71
3.1.9. Vergi Denetim Yöntemleri .....	71
3.1.9.1. Yoklama.....	72
3.1.9.2. Arama .....	74
3.1.9.3. Bilgi Toplama.....	75
3.1.9.4. Vergi İncelemesi.....	76
3.1.10. Vergi Denetimi Ve Etik.....	78
3.1.10.1. Vergi Denetiminde Etik İlkeler .....	78
3.1.10.1.1. Mesleki Şüphencilik Kavramı.....	79
3.1.10.1.2. Mesleki Şüphencilğin Özellikleri .....	81
3.2. Vergi Suç, Kabahat Ve Cezaları.....	85
3.2.1. Vergi Kabahatleri.....	89
3.2.1.1. Usulsüzlük Suçları .....	89
3.2.1.2. Vergi Ziyatı.....	92
3.2.1.2.1. Maddi Unsur .....	93
3.2.1.2.2. Manevi Unsur .....	94
3.2.1.2.3. Kanunilik Unsuru .....	94
3.2.1.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru .....	95
3.2.3. Vergi Ziyatı Cezası .....	95
3.2.4. Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Yumuşatması Ve Peçeleme Kavramlarının Tanımları.....	96
3.2.5. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerine İlişkin Örnekler.....	98

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**VERGİ DENETİM PERSONELİNİN YARATICI MUHASEBE TEKNİKLERİ**  
**HAKKINDA FARKINDALIĞI VE MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİN ETKİSİ**  
**ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

4.1. Araştırmanın Amacı .....	100
4.2. Araştırmanın Problemi .....	101
4.3. Araştırmanın Önemi.....	102
4.4. Araştırmanın Hipotezlerinin Geliştirilmesi.....	102
4.5. Araştırmanın Yöntemi .....	104
4.5.1. Araştırma Modeli.....	104
4.5.2. Araştırmanın Evren Ve Örneklemi.....	105
4.5.3. Araştırmanın Sınırlılıkları Ve Varsayımları .....	107
4.5.4. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Araçları .....	108
4.5.4.1. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Farkındalığı Ölçeği.....	108
4.5.4.2. Mesleki Şüphencilik Ölçeği.....	108
4.5.4.3. Demografik Özellikleri Belirleyen Sorular .....	110
4.6. Verilerin Analizi Ve Bulgular .....	110
4.6.1. Geçerlilik Ve Güvenirlik Analizi .....	111
4.6.1.1. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Fark Edebilirliği Ölçeğinin Dil ve Kapsam Geçerliliği .....	111
4.6.1.2. Pilot Çalışma .....	114
4.6.1.3. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Farkındalığı Ölçeğinin Yapı Geçerliliği .....	122
4.6.1.3.1. Açıklayıcı Faktör Analizi .....	122
4.6.1.3.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi .....	126
4.6.1.4. Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Yapı Geçerliliği .....	130
4.6.1.4.1. Açıklayıcı Faktör Analizi .....	130
4.6.1.4.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi .....	134
4.6.2. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular.....	137
4.6.3. Araştırma Değişkenlerinin Demografik Değişkenler Açısından Analizi .	143
4.6.3.1. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Farkındalığı Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi.....	143

4.6.3.2. Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi.....	145
4.6.4. Korelasyon Analizine İlişkin Bulgular .....	148
4.6.5. Yapısal Eşitlik Modeli (YEM).....	150
4.6.6. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları .....	155
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	157
KAYNAKÇA .....	166
EKLER .....	187



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 2.1:</b> Yöneticileri Yaratıcı Muhasebeye Yönlendiren Sebepler .....	23
<b>Tablo 2.2:</b> Finansal Rakam Oyunlarının Kazanımları .....	24
<b>Tablo 2.3:</b> Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Sınıflandırılması .....	27
<b>Tablo 2.4:</b> Bilanço Üzerinde Etkili Olan Yaratıcı Muhasebe Teknikleri .....	38
<b>Tablo 2.5:</b> Doğrudan ve Dolaylı Yönteme Göre Nakit Akış Tablosunun Bölümleri ....	45
<b>Tablo 2.6:</b> Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Tespit Edilme Yöntemleri .....	47
<b>Tablo 4.1:</b> Araştırmanın Hipotezleri.....	103
<b>Tablo 4.2:</b> Örneklem Büyüklükleri .....	106
<b>Tablo 4.3:</b> Davis Tekniğine Göre YMTF İlişkin İfadelerin Kapsam Geçerliliği .....	113
<b>Tablo 4.4:</b> Pilot Çalışmanın Demografik Özelliklere Göre Dağılımı .....	115
<b>Tablo 4.5:</b> YMTF İlişkin İfadelere Pilot Çalışmada Verilen Cevapların Dağılımları .	116
<b>Tablo 4.6:</b> MŞ Ölçeğine Pilot Çalışmada Verilen Cevapların Dağılımları .....	117
<b>Tablo 4.7:</b> YMTF İlişkin İfadeler Ölçeği Güvenirlik Sonuçları .....	119
<b>Tablo 4.8:</b> MŞ Ölçeği Güvenirlik Sonuçları .....	120
<b>Tablo 4.9:</b> YMTF İlişkin İfadeler Ölçeği İçin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları.....	123
<b>Tablo 4.10:</b> YMTF İlişkin İfadeler Ölçeğinin Birinci Düzey Tek Faktörlü Modele İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları.....	127
<b>Tablo 4.11:</b> YMTF Ölçeğinin Yapısal Modelin Uyum İyiliği Değerleri.....	129
<b>Tablo 4.12:</b> MŞ Ölçeğine Yönelik Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları .....	130
<b>Tablo 4.13:</b> MŞ Ölçeğinin Birinci Düzey Çok Faktörlü Modele İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları.....	135
<b>Tablo 4.14:</b> MŞ Ölçeğinin Yapısal Modelin Uyum İyiliği Değerleri .....	137
<b>Tablo 4.15:</b> Demografik Özelliklere Göre Frekans Analizi.....	137
<b>Tablo 4.16:</b> Demografik Özelliklere Göre Dağılımın Düzenlenmiş Hali.....	140
<b>Tablo 4.17:</b> YMTF İlişkin İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları.....	141
<b>Tablo 4.18:</b> MŞ Ölçeğine Verilen Cevapların Dağılımları .....	142
<b>Tablo 4.19:</b> YMTF Değişkeninin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi ..	143
<b>Tablo 4.20:</b> MŞ Değişkeninin Yaş Değişkeni Açısından İncelenmesi .....	145

<b>Tablo 4.21:</b> MŞ Değişkeninin Yaş Değişkeni Açısından İncelenmesinde Bonferroni Analizi Bulguları.....	145
<b>Tablo 4.22:</b> MŞ Değişkeninin Mesleki Tecrübe Değişkeni Açısından İncelenmesi ...	146
<b>Tablo 4.23:</b> MŞ Değişkeninin Mesleki Unvan Değişkeni Açısından İncelenmesi.....	146
<b>Tablo 4.24:</b> MŞ Değişkeninin Eğitim Düzeyi Değişkeni Açısından İncelenmesi.....	147
<b>Tablo 4.25:</b> MŞ Değişkeninin Cinsiyet Değişkeni Açısından İncelenmesi .....	147
<b>Tablo 4.26:</b> MŞ Değişkeninin Mezuniyet Alanı Değişkeni Açısından İncelenmesi ...	148
<b>Tablo 4.27:</b> YMTF, MŞ ve Alt Boyutları Arasında Korelasyon Analizi Sonuçları ...	149
<b>Tablo 4.28:</b> MŞ İle YMTF Değişkenlerinin Çarpıklık Basıklık Değerleri.....	152
<b>Tablo 4.29:</b> MŞ Değişkeninin YMTF Değişkeni Üzerindeki Etkisi.....	152
<b>Tablo 4.30:</b> MŞ Alt Boyutları İle YMTF Değişkenlerine Ait Çarpıklık ve Basıklık Değerleri .....	153
<b>Tablo 4.31:</b> MŞ Alt Boyutlarının YMTF Üzerindeki Etkisi.....	154
<b>Tablo 4.32:</b> Hipotez Sonuçları .....	155

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Muhasebe Süreci .....	6
Şekil 1.2: Hile Üçgeni .....	16
Şekil 1.3: Bir Hilekârın Düşünme Sistemi .....	18
Şekil 2.1: İşletmeleri Yaratıcı Muhasebe Tekniklerine Yönlendiren En Önemli Faktör.25	
Şekil 3.1: Konusuna Göre Vergi Sınıflandırması.....	61
Şekil 3.2: Mesleki Şüphencilik Modeli .....	83
Şekil 3.3: Vergi Kabahat ve Suçlarının Sınıflandırılması .....	86
Şekil 3.4: Suçun Unsuları Açısından Kamusal Nitelikli Vergi Suçlarının Özellikleri ..	93
Şekil 3.5: Vergi Yumuşatması, Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı Doğrusu .....	97
Şekil 4.1: Araştırmanın Modeli .....	105
Şekil 4.2: Birinci Düzey Tek Faktörlü Model .....	127
Şekil 4.3: Birinci Düzey Çok Faktörlü Model .....	135
Şekil 4.4: MŞ Değişkeninin YMTF Değişkeni Üzerindeki Etkisi .....	151
Şekil 4.5: MŞ Alt Boyutlarının YMTF Üzerindeki Etkisi .....	153



## **KISALTMALAR**

KGK: Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

TMS: Türk Muhasebe Standartları

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

KDV: Katma Değer Vergisi

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları

FİFO: First in First out (İlk Giren İlk Çıkar)

LİFO: Last in First out (Son Giren İlk Çıkar)

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

VUK: Vergi Usul Kanunu

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

GKGDS: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

ISA: Uluslararası Denetim Standartları

ISRE: Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları

ISAE: Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartlarının

Md: Madde

A.Ş: Anonim Şirket

TL: Türk Lirası

H: Hipotez

YMTF: Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Farkedebilirliği

MŞ: Mesleki Şüphencilik

YEM: Yapısal Eşitlik Modeli

İİBF: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

## GİRİŞ

Bir işletmenin finansal tablolarının doğru ve açık bir şekilde durumunu göstermek ve paydaşlarının uygun kararlar almasına yardımcı olmak amacıyla finansal muhasebe raporları üretilir. Fakat yönetsel amaçların gerçekleştirilmesi ve finansal zorlukların üstesinden gelinmesi gibi sebeplerle, geçmişte işletme ile ilgili finansal bilgi kullanıcılarına verilen bilgilerin gerçekçi bir biçimde ve açıkça sunulmasından kaçınılarak muhasebe hileleri yapılmaktaydı. Günümüzde ise çoğunlukla yoruma müsait konular, yasalarca düzenlenmemiş konular, seçenekler arasında tercihler ve subjektif (taksire bağlı) hususlar gibi uygulamaların bilinçli olarak ve profesyonel bir şekilde, kişiler tarafından kullanılmasıyla yaratıcı muhasebe tekniklerine başvurulmaktadır.

Yaratıcı muhasebe yeni bir kavram değildir. Yaratıcı muhasebe teknikleri sanayi devriminde başlamış ve bu güne kadar devam etmiştir. Ancak bu uygulamalar 1980'li yıllardan sonra artış göstermiştir.

Doğru ve gerçek sunum ile yaratıcı muhasebe teknikleri arasında ters bir ilişkinin bulunduğu, yaratıcı muhasebe tekniklerinin kullanımı arttıkça doğru ve gerçek sunumdan uzaklaştığı belirtilmektedir. Muhasebe bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin manipüle edilmesi amacıyla kullanılan yaratıcı muhasebe, özel uygulamalardır.

Hile ile yaratıcı muhasebe tekniklerinin ortak özellikleri olarak; ikisinde de kasıt unsurunun bulunması, işletmelerin finansal tablolarının gerçekten farklı şekilde sunulması veya gerçeklerin saptırılması ve bir hedefe ulaşmak için çıkarlarına göre sunumun yapılması sayılabilir.

21. yüzyıla şirketlerdeki (Enron, Parmalat, vb.) çeşitli finansal skandallar damgasını vurmuştur. 2000'li yılların başlarında yaşanmış olan muhasebe skandallarının ardından, finansal tablolarda yanıltıcı bilgi sunmaya yönelik olarak yapılan hileli finansal raporlama ve bunun ile bağlantılı olarak yaratıcı muhasebe teknikleri konusunun uygulamada olduğu kadar akademik çalışmalarda da üzerinde durulmaya başlanmıştır.

Literatürde, muhasebe uygulamalarına ilişkin çeşitli yasa ve düzenlemelerde bulunan esneklik ve eksikliklerden yararlanılarak finansal tablolarda yapılan rakamsal veya biçimsel oynamalar ile finansal tabloların gerçekte olduğundan farklı sunulmasının

sonucunda finansal durumunda gerçeğinden farklı gösterilmesi yaratıcı muhasebe olarak tanımlanmaktadır.

İşletmeler vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma yöntemlerini vergi matrahını azaltmak amacıyla kullanırlar. Vergiden kaçınmaya yönelik yapılanlar, yasal bir yol olarak büyük çoğunlukta yaratıcı muhasebe teknikleri ile eşit olarak düşünülmektedir. Vergi kaçırma ise yasal olmayan bir yol olarak hile ile eşit düşünülmektedir.

Bu çalışma, yaratıcı muhasebe tekniklerinin yasal ve yasal olmayan durumlarını anlama hususunda, literatürde farklı bir bakış açısı oluşmasında etkili olabilir. Hileli finansal raporlama ile yaratıcı muhasebe tekniklerini birbirinden ayırmanın bazen mümkün bazen mümkün olmaması konunun önemini arttırmakta, denetçilere de büyük sorumluluklar yüklenmesine sebep olmaktadır. Bu çalışmanın amacı, vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerinin ne ölçüde farkında olduklarını ve mesleki şüpheliciliklerinin buna etkisinin olup olmadığını belirlemektir. Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmelerine mesleki şüpheliciliğin etkisinin araştırıldığı çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmamızda öncelikle birinci bölümde, literatürden yararlanılarak finansal bilgi, finansal raporlama ve muhasebe manipülasyonuna ilişkin bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde, yaratıcı muhasebe kavramı, yaratıcı muhasebe uygulamaları kapsamında kullanılan teknikler ve yaratıcı muhasebe tekniklerini tespit etmeye yönelik kullanılan yöntemler yerli ve yabancı literatürden yararlanılarak açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, vergi kavramına ilişkin genel bilgiler verilerek; vergi suç ve kabahatları ile vergi denetimi ve vergi denetiminde mesleki şüphelicilik kavramları üzerinde durulmuştur.

Dördüncü bölümde ise, vergi denetim personelinin; yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmelerine mesleki şüpheliciliğin etkisi anket ile tespit edilmiştir. Çalışmada anket, vergi denetim personeline ( Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) uygulanmıştır. Elde edilen verilerin istatistiksel analizleri yapılarak yorumlanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### FİNANSAL RAPORLAMA VE MUHASEBE MANİPÜLASYONU

#### 1.1. Finansal Bilgi Ve Finansal Raporlama

Muhasebe, bilgi kullanıcılarına karar alma sürecinde fayda sağlayan bir bilgi sistemidir. Başka bir deyişle; muhasebe, finansal kararlar almak amacıyla işletmenin geleceğine ilişkin bilgilerin ortaya çıkması hususunda geçmiş bilgilerden yararlanıldığı bir süreci kapsamaktadır (Alkan, 2018: 821).

Karar alma süreci finansal ve finansal olmayan bilgiler de gerektirir. İşe ilişkin karar alma sürecinde, ihtiyaç duyulan en önemli finansal bilgiler muhasebeden gelir. Dolayısıyla muhasebenin yönetime bir hizmet fonksiyonu olduğunu söyleyebiliriz. Temelde, karar alma sürecindeki "ham verileri" işler veya toplar, inceler ve bunları uygun bilgilere dönüştürür. Muhasebe bilgilerinin temel özellikleri şunlardır (Zager ve Zager, 2006: 35):

- Muhasebe (finansal) bilgileri toplar, işler ve sunar.
- İşletmelerin faaliyetlerini dikkate alan bilgilerdir
- Farklı ilgili kullanıcılara yöneliktir.

Muhasebe bilgi sisteminin girdisi ticari belgelerdir. İşletme faaliyetleri neticesinde alınan ya da verilen ticari belgeler yevmiye defterine kaydedilir, büyük defterler aracılığıyla sınıflandırılır, mizanlar aracılığıyla da özetlenir. Kaydetme, sınıflandırma ve özetleme; muhasebe bilgi sisteminde süreç aşamalarıdır. Muhasebe bilgi sisteminin çıktısı ise finansal raporlardır. Finansal tablolar ise; bilgi kullanıcılarının, işletme faaliyetleri ile alakalı finansal performansının bilgi kullanıcılarına iletilmesinde yararlanılan kurumsal raporlardır (Yüksel ve Kayalı 2019: 3). Finansal tablolar vasıtasıyla sunulan bilgiler; tüm finansal bilgi kullanıcıları açısından aynı biçimde algılanıp anlaşılmasına rağmen, bu durum bilgilerin objektif, doğru veya gerçeğe uygun olduğunu göstermez. Finansal tabloların, bilgi kullanıcısının bilgi gereksinimini tam ve doğru bir şekilde sağlayabilmesi için bazı standartlar çerçevesinde düzenlenmesi gerektiği bilinmektedir (Tokay ve Deran, 2008: 17).

### 1.1.1. Finansal Bilgi

İşletmelerde ortaya çıkan parasal özellikli faaliyetlere ilişkin verilerin toplanarak işlenip işletmeler ile alakalı kişilerin yararına sunulması gerekmektedir. Bu görevi yapan organizasyona “Muhasebe” denilmektedir. Bir işletmenin ihtiyaç duyduğu kaynaklarının elde edilmesi, bu kaynakların ne şekilde kullanılacağı, işletmenin faaliyetleri neticesinde bu kaynaklarda ortaya çıkan artış veya azalışlar ile işletmenin finansal yönden mevcut durumunu ortaya koyan finansal bilgileri üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlara sunan bilgi sistemine muhasebe denir (Sevilengül, 2016: 3).

Küresel dünyada, kaçınılmaz bir geçek vardır ki; işletmeler faaliyetlerine devam edebilmek için rekabet edebilme özelliklerine sahip olmalıdır. İşletmelerin rekabet edebilmesi için çağın gerektirdiği modern yönetim tekniklerini, kurumsallaşmayı ve teknolojiyi öğrenmeleri şarttır. İşletmelerin bu özelliklere sahip olabilmesi için de düzenli bir bilgi akışının olması ve kullanıcıların gerek duyması halinde bu bilgilerden yararlanması gerekmektedir. İşletme yöneticilerinin en fazla gereksinim duyduğu bilgilerin başında finansal bilgiler gelmektedir. Çünkü yöneticiler finansal bilgiler sayesinde cari ve geçmiş durumlarını öğrenmekte ve sonuç olarak da kararlarını daha doğru verebilmektedir (Demir ve Coşkun, 2009: 2).

Finansal bilgi, ekonominin ve finansal piyasaların sağlıklı işleyebilmesi için büyük öneme sahiptir. Kredi verenlerin kredi tahsis kararı almaları, yatırımcıların yatırım kararı almaları, işletme ile iş yapan veya yapmayı düşünenlerin ve işletme çalışanların kararları gibi çoğu karar finansal tablolarda sunulan bilgilere göre verilmektedir. Bu sebeple bilgi kullanıcılarının kararlarında etkili olabilecek hususlar eksiksiz olarak verilmeli, anlaşılabilir, gerçeğe uygun, doğrulanabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir bir şekilde hazırlanmalı ve sunulmalıdır (Gürol, 2021: 17).

Finansal bilgilerin doğru sunulmasına bağlı olarak, kararların zamanında verilmesi ekonomideki kaynak tahsisinin verimli bir biçimde gerçekleşmesini sağlarken, ekonomik gelişmeye katkıda bulunur, eksik ya da yanlış finansal bilginin verilmesinin sonucunda da alınan kararlar ekonomide kaynak israfına sebep olmaktadır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 4).

### **1.1.1.1. Finansal Bilginin Özellikleri**

Muhasebe bilgi sisteminde verilen finansal bilgiler, işletmelerin geçmişteki faaliyetleri ile alakalı olmakla beraber, geleceğe ilişkin planlar yapılmasına ve kararlar alınmasına fayda sağlayabilecek özelliklere sahip olmalıdır. Bu nedenle, geleceğe dönük kararlar alınması açısından, muhasebe bilgi sisteminin kaliteli bilgiler üretmesi bir hayli önemlidir. Bu sebeple muhasebe bilgi sisteminin ürettiği finansal bilgilerin bazı özelliklere sahip olması gereklidir (Alkan, 2018: 822).

Ülkemizde, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGK) tarafından yayınlanan “ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ”de finansal raporlamada yer alan faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri açıklanmıştır. “ Finansal bilginin faydalı olabilmesi için, açıklamayı hedeflediği konuyu gerçeğe uygun bir biçimde vermesi ve ihtiyaca uygun olması gerekmektedir. Finansal bilgi karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, doğrulanabilir ise ve zamanında sunulmuşsa, söz konusu bilginin faydası arttırılmış olur (KGK, 2018: 11).

Finansal bilginin temel ve destekleyici niteliksel özelliklerini şu şekilde özetlemek mümkündür:

Temel Niteliksel Özellikleri;

- Gerçeğe Uygun Sunum
- İhtiyaca Uygunluktur.

Destekleyici Niteliksel Özellikleri;

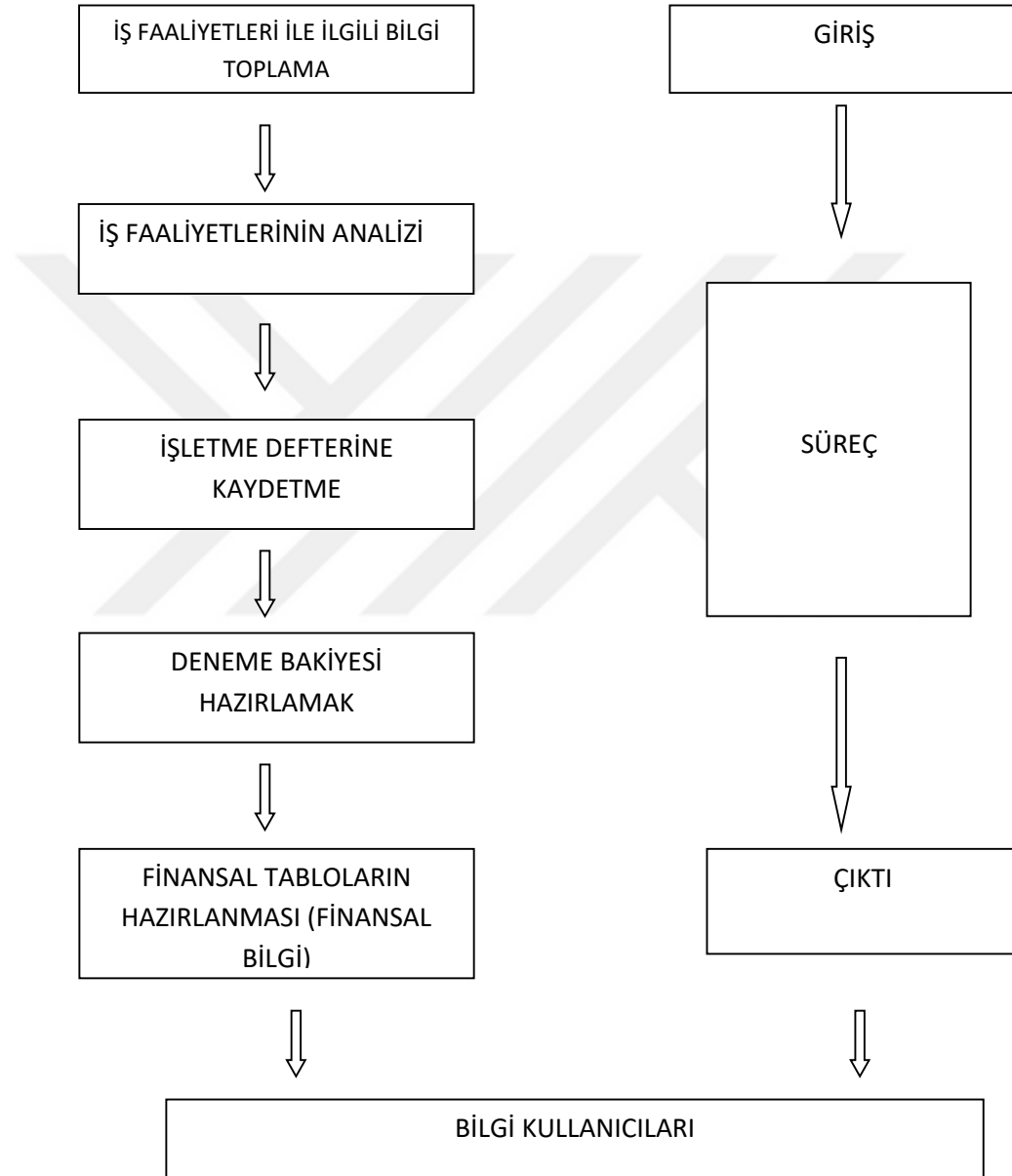
- Doğrulanabilirlik
- Karşılaştırılabilirlik
- Anlaşılabilirlik
- Zamanında Sunumdur.

### **1.1.1.2. Muhasebe Süreci**

Aşağıda gösterilen muhasebe süreci, her şeyden önce, finansal tablolar olan nihai ürünlerin olduğu finansal muhasebeye atıfta bulunur. Ancak, kullanıcı açısından ve iş kapsamı açısından finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebe gibi muhasebe türlerini diğerlerinden ayrılmaktadır. Genellikle maliyet ve yönetim

muhasebesinin; iç kullanıcılar için farklı bilgiler, finansal muhasebede; dış kullanıcılar için hazırlanan finansal tablolarda gerekli olan kaliteli bilgiyi sağladığı söylenebilir. Bununla birlikte, tümünün ölçülmesi bağlamında iş kalitesi, finansal muhasebe de iç kullanıcılara yöneliktir (Zager ve Zager, 2006: 36):

**Şekil 1.1:** Muhasebe Süreci



Kaynak: (Zager ve Zager, 2006: 36)

### 1.1.2. Finansal Raporlama

Mashkour (2020: 23)' e göre:

1. Finansal tablo, geçmiş performansı değerlendirmek ve gelecekteki performansı tahmin etmek için hazırlanmış bir tablodur.
2. Finansal tablolar ticari şirketlerin performans ve konum endeksleri olarak kabul edilir.
3. Modern muhasebede kullanılan 'Finansal tablo' terimi, bilanço adı verilen belirli bir tarihte bir ticari kuruluşun; varlıkları, borçları ve sermayeyi yansıtan durum tablosu ve diğeri ise, belirli bir dönemdeki işlemlerde işletmenin sonuçlarını gösteren kar ve zarar tablosu olarak adlandırılan iki tabloyu ifade eder.

Finansal tablolar, hem iç hem de dış paydaşların şirketlerin finansal durumu ve işletme performansı hakkında bir anlayış kazandıkları ortamlardır. Bunların doğruluğu ve güvenilirliği, uygun kararlar almak için bir şirketin tüm paydaşları için çok önemlidir (Bhasin, 2016: 143).

İşletmenin finansal performansı, finansal durumu ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda fayda sağlayacak özellikte finansal bilgi vermek finansal tabloların amaçları olarak sayılabilir. Ayrıca yöneticilerin, işletmenin kaynaklarını ne ölçüde verimli kullandıklarını gösteren bilgileri de finansal tablolar sağlar.

Tam bir finansal tablolar seti (TMS1: 4):

- (a) Dönem sonuna ait finansal durum tablosu,
- (b) Döneme ait kâr veya zarar ve diğerkapsamlı gelir tablosu,
- (c) Döneme ait öz kaynaklar değişim tablosu,
- (d) Döneme ait nakit akış tablosu,
- (e) Önemli muhasebe politikalarını ve diğeraçıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar oluşur.

Finansal raporlama ile alakalı tüm bilgi kullanıcılarına doğru bilgi verildiği takdirde azınlık haklarının korunması sağlanmakla beraber kurum içi ve kurum dışı çıkar çatışmalarının önüne geçilmiş olur. İşletme içinde iyi organize edilmiş bilgi akış süreçleri, beraberinde daha sağlıklı finansal raporlar getirir. Kurumsal yönetim ilkeleri benimsenmiş ve kurumsal yönetim sistemi kurulmuş işletmelerde bunu sağlamak daha kolay olacaktır (Pamukçu, 2011: 139).



Kurumsal yönetim sisteminin etkin bir şekilde çalışmasını sağlayan ve gerekli olan önemli unsurlardan biri de finansal raporlamadır. Mevcut muhasebe uygulamaları, ölçüm yönteminin, muhasebeleştirme kriterlerinin ve hatta muhasebe biriminin tanımının belirlenmesinde bir dereceye kadar politika seçimine ve mesleki yargıya izin verir. Bu seçimin uygulanması, bilgilerin kasıtlı olarak ifşa edilmemesini ve işi daha karlı (veya vergi açısından daha az karlı) ve finansal olarak olması gerekenden daha güçlü göstermeyi amaçlayarak muhasebe rakamlarının manipüle edilmesini içerebilir. Bununla uygulamada, muhasebe bilgilerinin kullanıcıları yanlış yönlendirilmekte ve bu kurumsal yatırım ve büyüme için bir tehdit oluşturmaktadır (Akenbor ve Ibanichuka, 2012: 24).

Nitelikli bir finansal raporlama, genel olarak şeffaf, anlaşılır, ilgili, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması gereken raporlama çerçevesinin gerekliliklerine uygun muhasebe bilgilerinin yayınlanmasını ifade eder (Balaciu vd., 2012: 213).

İşletmeler finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir ve doğru bilgi sunmak zorundadır. Ancak finansal bilgilerde bazı yanlışlıklar olduğundan dolayı tüm koşullarda ve her zaman güvenilir ve doğru bilginin varlığından söz edilemez. Bu yanlışlıkları, bilmeden ve kasit olmaksızın yapılan hatalar ile bilerek ve isteyerek yapılan hileler olarak ayırmak mümkündür.

## **1.2. Muhasebe Manipülasyonu**

Mesleki yargısını kullanması hususunda; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasal düzenlemeler ve muhasebe standartları işletmenin parasal nitelikli işlemlerini kaydeden kişiye izin vermektedir. Böyle bir durumda, bir yasal düzenleme veya muhasebe standardı yaşanan ekonomik olayın muhasebeleştirilmesinin ve raporlanmasının nasıl yapılması gerektiğine ilişkin olarak raporlamayı yapan kişiye başlangıçta seçilen politikanın değiştirilebilmesi ya da birden fazla muhasebe politikası seçebilme hususunda özgürlük tanımışsa, bu özgürlük kapsamında, muhasebeleştirmeyi yapan kişi gelir tablosu ve bilançodaki kalemleri istenilen düzeye getirebilecektir. Haliyle bunu yaparken de finansal tabloların eklerinde, seçimlerden ve değişikliklerden kaynaklanan açıklamaları ve değişikliklerin etkilerini sunacaktır (Ocak ve Güçlü, 2014: 125).

Muhasebe manipülasyonu yapan kişiler genellikle üç finansal tabloda bulunan hesaplar üzerinde değişiklikler yapmaktadırlar. Bunlar kâr - zarar tablosu, finansal durum tablosu ve nakit akış tablosudur. Muhasebe manipülasyonuna başvuran işletme yönetimi bu tablolar arasındaki ilişkiyi bildikleri için değişiklik yaparken tek bir finansal tablo üzerinde değişiklik yapmakla yetinmezler, yaptıkları muhasebe manipülasyonun farkına varılmasına engel olmak için ilişkili diğer tablolarda da değişiklik yaparlar (Gürol, 2021: 20).

Sonuç olarak muhasebe manipülasyonunu, yalnızca genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasal düzenlemeler ve standartlara aykırı işlemlerde bulunmak olarak tanımlayan bakış açısına göre, belirli olan sınırlarda ya da ölçülerde; seçenekler arasında en iyi tercihlerde bulunularak istenilen rakamları elde etmek muhasebe manipülasyonu olarak kabul edilmez. Aynı düşünceye göre istenilen rakamı elde etmek için, finansal tablolardaki rakamları değiştirmek ve finansal bir çıkar sağlamak; ilkelere, standartlara, kanunlara aykırı yapılarak; belirli olan sınırlar ya da ölçüler aşıldığı sürece, bir diğer deyişle hileli olduğu müddetçe muhasebe manipülasyonu olarak kabul edilmesi gerekmektedir (Ocak ve Güçlü, 2014: 125).

Muhasebe manipülasyonu, muhasebe bilgilerinden yararlanarak, finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmak gayesiyle yapılan kasıtlı yönlendirmedir. Muhasebe manipülasyonunun en önemli amacı olan yatırımcılara, işletmenin performansını iyi gibi göstermek hedefiyle muhasebe manipülasyonuna başvurulmaktadır (Kızıl vd., 2016: 15).

Finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu üzerindeki düşüncelerini etkilemek amacıyla muhasebe manipülasyonu yapılmaktadır. Finansal bilgi kullanıcılarının en önemlilerinden biri olan yatırımcılar, aynı zamanda manipülasyonun en önemli hedefi konumundadır. Manipülasyonun hedeflerinden biri de özellikle yatırımcıların işletmenin gelecekteki kar artışı beklentilerini artırmaktır. Yatırımcıların bu beklentisi işletmenin hisse senetlerine olan talebini artırmaktadır. Muhasebe manipülasyonları; özellikle hisse başına kazancın artırılması amacıyla, gerekli muhasebe politikalarının istenilen şekilde kullanılmasıyla yapılmaktadır. Böylece işletmenin performansını da gerçekte olduğundan farklı sunabilme imkânı ortaya çıkmaktadır (Varıcı ve Er, 2013: 51; Demir, 2013: 40).

Yatırımcıların, işletmenin ekonomik durumu ve finansal performansı hakkında yanıtılması amacı ile yönetimin çeşitli eylemlerde bulunması finansal kurnazlık olarak tanımlanmaktadır. Sonuç olarak yatırımcılar işletmenin yüksek bir kârlılığa, güvenilir bir bilanço yapısına ve güçlü bir nakit akışına sahip olduğu konusunda yanıtılır. Bazı kurnazlıklar, bir şirketin bilançosunu, gelir tablosunu ve nakit akış tablosunda sunulan sayıları dikkatlice okuyarak tespit edilebilir. Diğer kurnazlıkların kanıtı rakamlarda açıkça belirtilmemiş olabilir ve bu da dipnotlarda yer alan anlatıların, kazanç bildirimlerin ve diğer halka açık beyanların yönetim tarafından üç ayda bir incelenmesini gerektirir (Schilt ve Perler, 2010: 24).

Manipülasyon türlerinden biri, şirketin kârını daha çekici hale getirerek sermaye maliyetinin en aza indirilmesidir ve bu da şirketin daha fazla hisse ihraç etme kabiliyeti veya şirketin borçlanma politikası üzerinde etkili olacaktır. Bir diğer özel manipülasyon, politik maliyetlerin maliyetini en aza indirmek için muhasebenin kullanıldığı yöntemdir. Bu, daha az vergi ödemek için şirket karlılığını azaltma uygulamasıyla ilgilidir. Piyasa dışı finansman odaklı şirketlerde yaygındır (Al-Sharif vd., 2017: 3).

Yöneticiler işletmelerin kredibilitesini arttırmak, kredi sözleşmelerinde daha esnek finansal şartlara ulaşabilmek, daha yüksek borçlanma derecesini ve daha düşük borçlanma maliyetlerini elde etmek adına muhasebe manipülasyonlarına yönelebilmektedir. Aynı zamanda işletmeye yatırım yapma potansiyeli olan kurum ve kişilerin, kredi kurumlarının ve devletin ilgili mercilerinin işletme hakkında olumlu bir düşünce biçimine sahip olması hedeflenmektedir (Özcan, 2021: 172).

Finansal bilgi sağlayıcı unsurların tahrip edilip değiştirilmesi neticesinde karşı karşıya kaldığımız manipülasyon, hile ve hata ifadeleri birbirlerine çok eş değer kavramlar olsalar da, birbirlerinden ayrılan ince noktaları vardır. Kavramsal manada işleyişi değiştirme, yönlendirme durumlarının tümü manipülasyon faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu durum farkında olmadan veya isteyerek yapılabilir (Akman ve Bitlisli, 2021: 106).

İşletmelerce yapılan muhasebe manipülasyonları genel olarak sınıflandırıldığımızda karşımızda iki şekilde çıkar:

- Bilanço maskeleymesi
- Bilanço makyajlaması

İşletmeler, mevcut durumunu finansal tabloları sunarken gerçekte olduğundan farklı gösterebilir. Örneğin gerçekte olduğundan daha kötü olarak gösterilmesi bilanço maskeleyesi olarak kabul edilirken işletmelerde aslında iki sebeple maskeleye başvurulur. Bu sebeplerden ilki işletme ortaklarına daha az kar dağıtmak iken diğeri ise daha az vergi ödeme isteğidir. Birde işletmelerin finansal tablolarını mevcut durumundan daha iyi göstermek amacıyla farklı sunması vardır. Bu da bilanço makyajlaması olarak tanımlanmaktadır. Bilanço makyajlaması da iki sebeple yapılmaktadır. Bunlar; daha fazla kredi elde etmek ile firmanın piyasadaki değerini maksimize etmektir. Halka açık işletmelerde özellikle bu amaç daha fazla ön plana çıkarılmaktadır (Bezirci ve Karahan, 2015: 224).

Manipülasyonun başlıca sebepleri arasında işletmelerin ortaklık yapısı, işletmelerin yönetim yapılarındaki zayıflıklar, yetersiz denetim, işletme yönetimi üzerinde oluşturulan baskı, muhasebe sisteminde değerlendirme kavramının sübjektif oluşu ve tahakkuk esasının sağladığı esneklik yer almaktadır (Aydın ve Ekşi, 2019: 19).

### **1.2.1. Manipülasyon Yöntemleri**

İşletmenin riskleri ile alakalı yatırımcıların düşüncelerini değiştirmek ve işletmenin performansının iyi olduğunu vurgulamak için farklı muhasebe yöntemlerinden yararlanılarak muhasebe manipülasyonuna başvurulması mümkündür ( Varıcı ve Er, 2013: 44).

Manipülasyon yöntemleri altı başlık altında incelenmektedir. Bunlar (Kıllı ve Evcı, 2017: 70):

- Kar yönetimi
- Karın istikrarlı hale getirilmesi
- Büyük temizlik muhasebesi
- Yaratıcı muhasebe teknikleri
- Agresif muhasebe
- Hileli finansal raporlama'dır.

### **1.2.1.1. Kar Yönetimi (Earnings Management)**

Yöneticilerin belirli amaçlara ulaşmak için yasal sınırlar çerçevesinde dönem muhasebe karını yönetmelerine kar yönetimi denir. Bu yönetim, muhasebe politikalarının seçimi yoluyla gerçekleştirileceği gibi, işletme faaliyetlerinin seviyesini değiştirecek kararlar aracılığıyla veya gider ve gelirlerin sınıflandırılması yöntemiyle de yapılabilir (Adıgüzel, 2018: 64). Bu manipülasyon yöntemi yapılırken, gerçekte olan durumu değiştirdiğinden (bilgiyi hiç açıklamayıp saklayarak veya ilgili bilgiyi kasten yanlış açıklayarak) ihtiyaca uygunluk ölçütü; alınacak kararlarda ilgililiğe zarar verdiğiinden ilgililik ölçütü; finansal tablo sonuçları üzerinde gerçekleştirilen farklılıkları kasten yanlış kaydettiğinden güvenilirlik ölçütü; finansal tabloların dönemden döneme mukayese edilmesini zedelediğinden karşılaştırılabilirlik ölçütü; finansal tabloların kasıtlı değiştirilmesinden dolayı kanıtlanabilirlik ölçütü; finansal tablo neticelerini doğrudan doğruya etkilediğinden anlamlılık ölçütü; gerçekte olan bilgilerin hiç gösterilmemesi veya olduğundan farklı gösterilmesi neticesinde gerçeğe uygunluk ölçütü; muhasebe bilgisinin manipüle edilmesi finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararları etkileyeceğinden yararlılık ölçütü zedelenmektedir (Elitaş, 2013: 50).

Sonuç olarak bir işletmenin, ekonomik durumu hakkında, işletme tarafları olan finansal bilgi kullanıcılarının yanıltılması veya dönem karının olduğundan farklı açıklanması neticesinde bazı sözleşmelerin neticelerinin etkilenmesi hedefine dönük olarak, yöneticilerin finansal raporlama yaparken aldıkları kararları veya yaptıkları işlemlerle finansal neticeleri değiştirmeleri kar yönetimi olarak tanımlanır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 5).

Yapılan tanımlardan anlaşıldığı üzere kar yönetimi, finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemek amacıyla muhasebe standartları, ilkeleri ve yasal düzenlemeler dâhilinde işletme tarafından belli bir dönemde elde edilen ve raporlanan karın tutarını bilerek değiştirmeye yönelik uygulamalar olarak tanımlanabilir.

### **1.2.1.2. Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing)**

Dönem karının cari dönemde önceki döneme göre bir düşüş içinde olması, kar veya zararın birbiri ardında dönemler itibarıyla çok düşük veya yüksek olması durumunda işletme bilgi kullanıcılarının işletmeye karşı risk algısı artmaktadır. Bir başka ifadeyle bu

durum özellikle mevcut veya potansiyel yatırımcılar ile kreditorler açısından işletmenin kredibilitésinin düşük olduğunun işaretidir. Böyle bir durumda işletme fon temin etme amacıyla yüksek sermaye maliyetine katlanmak zorunda kalabilir, hatta fon bulmakta zorlanabilir. Böyle bir durumun olmaması için karın yıllar içinde istikrarlı bir biçimde artması istenir ( Yüksel ve Kayalı, 2019: 25).

Karın yıllar içinde gerçek manada artış göstermediği durumda ise işletmelerin mevcut finansal durumuna ilişkin, finansal bilgi kullanıcıları veya ilgililer yanıtılmaktadır. Karın istikrarlı hale getirilmesi (Income Smoothing) yönteminde, işletme yönetimi; net faaliyet karı, net kar, vergi öncesi kar, hisse başına kar payı veya hisse başına karı istikrarlı bir hale getirmeye çalışır (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu 2004: 5). Bu manipölasyon yöntemi kullanıldığında işletme zarar etse ya da karı az olsa da hep istikrarlı bir kârlılık içerisindeymiş gibi yansıtılmaktadır.

Bir işletmenin ticaret koşulları aslında değişkense, yatırımcıların bunu bilmeye hakkı vardır. Bu yöntemle işletme, kar eğilimindeki uzun vadeli değişiklikleri gizleyebilir (Salome vd., 2012: 10; Amat vd., 1999).

#### **1.2.1.3. Agresif Muhasebe (Aggressive Accounting)**

Yaratıcı muhasebe teknikleri çerçevesinde değerlendirilmekle beraber finansal tablolarda karın olduğundan daha yüksek gösterilmesi için çoğunlukla muhasebe standart ve ilkelerinin zorlanmasıyla muhasebe kayıtlarında yapılan manipölasyon türüne Agresif muhasebe denir (Erol ve Aslan, 2016: 26). Örneğin; “konsinye satışların ve faturası kesilmiş ancak henüz müşteriye iletilmemiş mal tutarlarının satış geliri olarak kaydedilmesi, ayrıca gelir olarak kaydedilen faaliyetlere ilişkin bazı harcama ve giderlerin sonraki dönemlere ertelenmesi” gibi uygulamalardır. Sonuç olarak bu manipölasyon yönteminde de, şirketin faaliyet sonuçları ve finansal durumu ile ilgili olarak, finansal bilgi kullanıcılarına eksik ve yanıltıcı bilgi verilmektedir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 5).

#### **1.2.1.4. Büyük Temizlik Muhasebesi (Big Bath Accounting)**

İşletmelerin yönetimlerinde değişikliğin olduğu dönemlerde, yönetime yeni geçen gider yazarak bazı verimsiz aktifleri bilançosundan çıkarması, bu suretle bir

yandan önceki yönetimin görevde bulunduğu dönemleri olduğundan daha fazla zararlı, diğer yandan sonraki dönemlerin daha karlı olduğu görünümü verilmesine yönelik yapılan uygulama ve işlemlere büyük temizlik muhasebe denir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 6). Ya da kötü bir kayıp yapan bir şirket, o yıl içinde rapor edilen zararı maksimize etmeye çalışır, böylece gelecek yıllar daha iyi görünecektir (Amat ve Gowthorpe, 2004: 5).

Sezgisel olarak, büyük temizlik muhasebesinin anlaşılması kolaydır. Hazine ve Maliye Bakanı her değiştirildiğinde; yenisi, birçok gizli masraf bulduğu için beklenen açığın önceki bakanın iddia ettiğinden daha yüksek olacağını açıklar. Kısaca, gelişinin verdiği fırsatı; bilançoyu temizleme ve önceki bakanın başarısız sonuçlarını göstermek ve onu suçlamak için kullanır. Firmalarda aynı şekilde çalışır. Yeni bir CEO atandığı zaman, gelecekteki kazançları düzeltmek, hissedarlara güven vermek ve kişisel çıkarları doğrultusunda sürekli bir gelir akışı sağlayabilmek için hesaplarını temizleyecek ve ciroyu oldukça yüksek açıklar (Stolowy ve Breton, 2000: 43).

Büyük temizlikten sonraki sonuçlar, günlük sonuçlardan önemli ölçüde uzaklaşacaktır. Büyük temizliğin, yıllarca müteakip düzleştirilmiş sabit bir kârın kapısını açmak için kullanıldığı düşünülür (Stolowy ve Breton, 2000: 44).

#### **1.2.1.5. Yaratıcı Muhasebe (Creative Accounting)**

Yaratıcı muhasebeye kavramıyla ilgili olarak bir değerlendirme yapmak gerekirse; finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin finansal durumu, finansal performansı, nakit akışı risk düzeyi hakkındaki düşüncelerini olumlu yönde değiştirme hedefiyle, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasal düzenlemeler ve muhasebe standartlarına uymayarak değil; onların esnekliklerinden ve eksikliklerinden faydalanarak yapılan; gelir tablosu, bilanço, nakit akış tablosu gibi finansal tablo kullananların takdirine bırakılmış temel ve yardımcı finansal tabloların mevcut durumundan iyi gösterilerek; onların makul ve doğru sunumdan uzaklaşmasına sebep olan uygulamalar olarak isimlendirilebilir (Ocak ve Güçlü, 2014: 128). Bu nedenle yaratıcı muhasebe, paydaşlara istenen sonuçları göstermek için muhasebe ilkelerindeki veya standartlarındaki çeşitli boşlukları kullanır (Bhasin, 2016a: 12; Bhasin, 2016b: 39).

Muhasebeciler muhasebe kayıtlarında ve finansal raporlamada herhangi bir yaratıcılık yapmaya çalıştıklarında, aslında muhasebe kayıtlarının unsurlarıyla oynuyorlar. Varlık değerini yüksek göstermek, büyük mal stoku, azalan giderler, amortisman yöntemini değiştirmek ve karşılıkları varlık olarak göstermek ve daha pek çok şey yapılmaktadır (Shahid ve Ali, 2016: 76).

Kazanç yönetimi ve gelir yumuşatmasının aksine akademik gelişmelere göre, esas olarak artışa neden olan yaratıcı muhasebe, profesyoneller tarafından ele alınan bir kavramdır (Stolowy ve Breton, 2000: 44).

Özünde, yaratıcı muhasebe, işletmenin yayınlanan bilgileri bozmak için normatif ve mevcut esnekliklerden yararlandığı anlamına gelir. Yaratıcı muhasebe ile bilerek/dolandırıcılık yasasını çiğnemek arasında açık bir fark olsa da, her ikisi de finansal oynamaların bir parçasıdır ve aldatma niyetine sahiptir (Marilena ve Corina, 2012: 349).

Yaratıcı muhasebe teknikleri, muhasebe standartlarına uyan veya uymayan ancak bu kural ve düzenlemelerden kesinlikle sapan muhasebe uygulamalarını ifade eder. Aşırı komplikasyon ve gelir, varlık ve yükümlülükleri karakterize etmenin yenilikçi yollarının kullanılması ile karakterize edilebilir. Bazen yaratıcı muhasebeyi tanımlamak için "yenilikçi" veya "agresif" gibi sözcükler de kullanılır. Yaratıcı muhasebe, şirket veya kuruluşların gerçek ve adil gelirlerinin, yükümlülüklerinin ve varlıklarının sistematik olarak yanlış tanıtılması olarak kullanılan bir terimdir (Yadav, 2014: 38; Goyal, 2012: 114).

#### **1.2.1.6. Hileli Finansal Raporlama**

Genellikle yönetim tarafından veya yönetimin bilgisi ve izniyle finansal tabloların kasıtlı olarak tahrif edilmesi hileli finansal raporlama olarak tanımlanır. Hileli finansal raporlama, işletmelere ve tüm topluma büyük zararlar verir ve diğer hile türlerine göre bağımsız denetçiler için ortaya çıkarılması daha zordur (Kaya ve Uzay, 2018: 724).

Finansal raporların hileli bir şekilde sunulduğunun ortaya çıkma sürecinin iyi kavranması finansal raporların hileli olma riskini azaltmasına ve hileli finansal raporlamanın engellenmesine katkı sağlayıcı özelliğindedir. Bu açıdan hileli finansal raporlamaya sebep olan nedenler ile hileli finansal raporlamanın amaçlarının bilinmesi



ve hileli finansal raporlamanın gerekleŖtiđi ortamın ortaya çıkarılması gerekmektedir (Küçük ve Uzay, 2009: 242).

Bir denetçinin yaptığı iŖin parçası müŖteri iŖletmesinin finansal tablolarının hileden arındırılmış olmasını sağlamaktır. Her ne kadar hile evrensel olarak bilinen bir kavram olsa da insanlar hile kelimesinin çoğunlukta gerçekten ne anlam ifade ettiğini anlayamamaktadırlar (Vona ve Kinner, 2006: 1).

Hile daha önce belirttiğimiz tanımlamalardan da göröleceği üzere; sosyal bir çevrede yapıldığı için; bireyler, firmalar ve ekonomi için çok ciddi neticeler ortaya çıkaran bir eylem olarak düşünölmektedir (Silverstone ve Sheetz, 2007: 4).

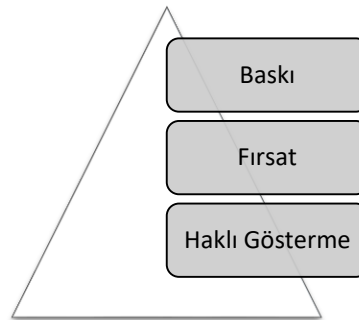
Hile eyleminin tanımlamalarından ortaya çıkan ana unsurlar Ŗöyledir [www.acfe.com](http://www.acfe.com) (20.05.2020):

- Hile gizli bir Ŗekilde yapılan eylemdir.
- Hile yapan kiŖi kendisine bir fayda sağlar.
- Kasıt unsuru kesinlikle vardır.
- Firma her koŖulda zarar görür.

#### 1.2.1.6.1. Hile Unsurları

Hile genellikle “Hile Üçgeni” olarak adlandırılan yapıyla meydana gelen baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının bir araya gelmesiyle oluŖur.

**Ŗekil 1.2:** Hile Üçgeni



Kaynak: (Wells, 2011: 8)

#### **1.2.1.6.1.1. Baskı**

Hile üçgeninin ilk basamağı baskı unsurudur. Bu suçu teşvik eden unsurdur. Birey, kanuni olarak sahip olduğu serveti ile çözülemeyen bazı finansal sorunlara sahiptir. Bundan dolayı bu sorununu çözmek için bir yol olarak gerçekte var olmayan finansal hesaplar ya da nakit hırsızlığı gibi kanun dışı yöntemler düşünmeye başlar. Finansal sorunlar şahsi veya profesyonel olabilir [www.acfe.com](http://www.acfe.com) (20.05.2020).

#### **1.2.1.6.1.2. Fırsat**

Hile için gerekli olan unsurlardan bir diğeri fırsattır. Basit bir biçimde söylemek gerekirse, suç işleme becerisidir. Çalışan eğer hileli hareketleri saklamak için ona imkân tanıyan bilgi ve varlıklara ulaşabiliyorsa fırsata sahiptir. Konumunu kullanarak hile yapma iç kontrolün zayıf olduğu veya olmadığı dönemlerde ya da yönetim hatalarının olduğu yerlerde normal olarak ortaya çıkar. Hile yapma fırsatları, iç kontrolün zayıfladığı ya da ortadan kalktığı dönemlerde işten çıkarma ve kadro kıtlığından ötürü artabilir (APA, 2011: 1).

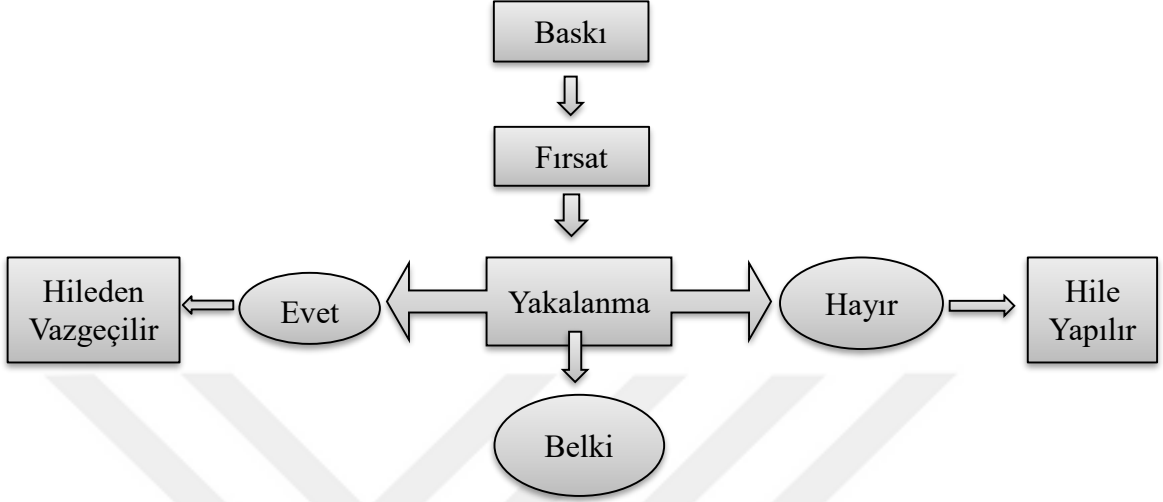
#### **1.2.1.6.1.3. Haklı Gösterme**

Hile üçgeninde son aşamada, hile yapan kişi yaptıklarının suç olduğunun farkında olmasına rağmen hem yakalanması durumunda kendini haklı gösterip savunmak için hem de vicdani olarak kendini rahatlatmak için bahaneler bulmaktadır. Bu bahanelerden bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz (Cendrowski vd., 2007: 43):

- İşletme çok fazla paraya sahip, onlar bunun eksikliğini hissetmeyecektir.
- Bu çok küçük bir miktar gerçekten hırsızlık sayılmaz.
- Herkesin evinin arabasının olduğunu biliyorum, bende bunlara sahip olmak isterim.
- Benim problemim risk alma isteğimin vazgeçmekten daha ağır basmasıdır.
- Bu hile değil, aldığımı geri ödüyorum.
- İşletme bana borçlu sayılır, bu işletme için yaptığım emeklerimin karşılığıdır.
- Ben bir suçlu değilim masumum.
- İşletme bunu hak etmişti.

Netice itibariyle hileye karşı tedbirli olmak isteyen işletmelerin bu üç unsuru dikkatli bir biçimde ele almaları gerekmektedir.

**Şekil 1.3:** Bir Hilekârın Düşünme Sistemi



Kaynak: (Wells, 2002: 3)

Anlatılanların tümü şekil 1.3’ de bulunan çizim yardımıyla özetlenebilir: şekil 1.3’e bakarak diyebiliriz ki; baskılar ve fırsatlar kişileri hile yapmaya iten şartları oluşturmakta, onları hile yapmaya teşvik etmektedirler. Böyle bir ortamda kişilerin karşısına iki seçenek çıkmaktadır. Bu seçeneklerden birincisi yakalanma olasılığının yüksek olduğunu düşünerek, bu riski göze almayıp, hile yapmaktan vazgeçmesi olmaktadır. Diğer seçenek ise, riski göze alarak diğer bir ifade ile riski düşünmeyerek hile yapmaya devam etmekte ve sonuç itibariyle hile olayını gerçekleştirilmektedir (Wells, 2002: 2).

## İKİNCİ BÖLÜM

### YARATICI MUHASEBE TEKNİKLERİ

#### 2.1. Yaratıcı Muhasebe Kavramı

Yaratıcı muhasebe, muhasebe mesleğinin kendisi kadar eskidir (Diana ve Madalina, 2007: 938). Yaratıcı muhasebe, geçtiğimiz yüzyılda İngiliz-Sakson ekonomilerinde ekonomik gerçeklikteki artan karmaşıklığın bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Comandaru, vd., 2020: 100). Yaratıcı muhasebe, muhasebe alanındaki uzmanlar, yıllar boyunca bunu anlamak ve ele almak için çeşitli araştırmalar yapmasına rağmen bir sorun olmaya devam etmektedir (Kamau vd., 2016: 255). Literatürde yaratıcı muhasebenin birçok farklı tanımı (ve ayrıca kazanç yönetimi ve hesap manipülasyonu ile ilgili diğer terimler) vardır (Nyabuti, vd. 2016: 45).

Yaratıcı muhasebe, muhasebe skandalları ve hileli uygulamalar çok eski zamanlardan bu yana muhasebe ve denetim alanında süregelen uygulamalardır. Muhasebe, bir işletmenin başarısızlığının veya başarısının anlaşılmasında bir hareket noktası olmasından ötürü işletme skandallarının ortaya çıkarılmasında çok önemli bir role sahiptir (Aygün, 2013: 49). Yaratıcı muhasebe de finansal raporlamada önemli rol oynamaktadır (Tassadaq ve Malik, 2015: 544).

Muhasebe alanındaki gerçekleri değiştirme uygulamalarını tanımlamak için birçok terim kullanılabilir. Örneğin; Agresif muhasebe, sayılara masaj yapma, vitrin giydirme, kazanç yönetimi vb. Yukarıdaki tüm tanımlar yaratıcı muhasebe tekniklerinin aldatma veya dürüst olmayan amaçlara ulaşmak için kötüye kullanımını ifade eder (Shah ve Butt, 2011: 97).

Kazanç yumuşatma gibi bazı uygulamalar, nedenlerinden ziyade yaratıcı muhasebe biçimleri olarak kabul edilmiştir (Kamau, 2016: 18). Yaratıcı muhasebe genellikle kazanç yönetimi, gelir yumuşatma, kazanç yumuşatma, agresif muhasebe, finansal mühendislik, muhasebe manipülasyonları ve kozmetik muhasebe olarak da adlandırılır. ABD'de konuyla ilgili literatürün çoğunda en çok kullanılan terim "kazanç yönetimidir". Ancak Avrupa'da en çok tercih edilen terim 'yaratıcı muhasebe' dir. Bu çalışma da her şey dâhil olduğu için yaratıcı muhasebe terimi tercih edilmiştir (Bello, 2016: 8)

Muhasebenin hazırladığı finansal tablolar ve tuttuğu kayıtlar aracılığıyla yatırımcılara ve diğer kullanıcılara işletmenin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerde ne oranda başarısız veya başarılı olduğuna dair bir bilgi sunduğu söylenebilir. Hâlbuki işletmenin finansal açıdan kötü durumda olduğu dönemlerde bazı yöneticiler, muhasebeden yararlanarak olan performansı yükseltmek ve olduğundan iyi gösterebilmek adına yatırımcıları yanlış yönlendirmeye çalışabilirler. Ayrıca işletme yönetimi, aktifleri mevcut durumundan daha yüksek göstermek veya karı artırmak gibi bazı yönetsel hedefleri yerine getirebilmek amacıyla muhasebe alanında bulunan boşluklardan faydalanma konusunda istekli olabilirler. Bu tarz uygulamalara başvurulmasının asıl sebeplerinden birinin yöneticilerin karşılaştıkları ciddi finansal zorlukların olduğu söylenebilir. Yöneticiler, söylenen bu zorluklar ile baş edebilmek için, yanlış kayıt ve sınıflandırma uygulamalarından, uygun olmayan muhasebe tekniklerinden hatta fiktif işlemlerden faydalanabilirler. Bu tarz veya buna benzer durumlarda işletmeler yaratıcı muhasebe tekniklerine yönelmeyi tercih edebilir (Aygün, 2013: 49).

Yaratıcı muhasebe muhasebe profesyonelleri tarafından; yaratıcı çalışma, tasarım, araştırma ve "teknolojik sürecin" yönetimi ile ilişkilendirilir. Ortaya çıkan bilgiler ise, ekonomik tüzel kişiliğin yönetimi tarafından ifade edilen istekler doğrultusunda finansal tablolarda sunulur (Cernusca., vd. 2016: 64).

Çoğu zaman muhasebe, firmalarda belirli ilgi alanlarına sahip muhasebe bilgi kullanıcılarına farklı kategoriler sunan firma için daha iyi bir imaj yaratma amacı ile finansal durumları kullanır. Muhasebe ilkeleri uygulanabilirlikleri ile ilgili yorum yapmaya yer bırakmış olmalarından dolayı bu hedefe ulaşmada önemli bir rol oynamaktadır. İşletmenin menfaati için finansal durumların yeniden düzenlenmesi, yaratıcı muhasebe kavramı olarak adlandırılır. Yaratıcı muhasebe kavramı, muhasebe uzmanlarının yıllık hesap rakamları bilgilerini manipüle etmek amacıyla kullanması şeklinde tanımlanır (Doina, 2012: 141).

Bu kavram karışıklığının bir sebebi de, hem finansal hile olarak değerlendirilebilen yasal olmayan uygulamalarının hem de yasal seçimlik muhasebe politikalarının yaratıcı muhasebe kapsamına girmesi olarak düşünülebilir. Yaratıcı muhasebe, sözel olarak yasal

çerçeveye uygun fakat ruhu ile aykırıdır. Yaratıcı muhasebe hileli finansal raporlamadan daha normal kabul edilmektedir (Nazlıoğlu ve Gürdal, 2020: 1043).

Anglo-Sakson ortamında kullanılan yaratıcı muhasebe kavramı, nihayetinde bilgi üreticilerinin sahip olmak istedikleri bilgileri sunarak bilgi kullanıcılarının yanıltıldığı muhasebe uygulamasını temsil eder. Yaratıcı muhasebe birçok araştırmacı için ilgi alanı olmasına rağmen, tanımıyla ilgili karşılıklı bir anlaşma yoktur (Mihaela ve Daniela, 2012: 641).

Yaratıcı Muhasebe, raporlanan rakamları etkilemek için muhasebe bilgilerinin kullanımını ifade ederken, muhasebe kurallarının ve yasalarının yetkisi dâhilinde kalmakla beraber şirketin gerçek performans veya pozisyonunu göstermek yerine, yönetimin paydaşlara anlatmak istediklerini yansıtır (Shah ve Butt, 2011: 97).

Bu nedenle, yaratıcı muhasebeyle ilgili olan eylemler yasalara aykırı işlemler olarak kabul edilememektedir. Yaratıcı muhasebe teknikleri, işletmeler tarafından yasalara aykırı eylemler yapma amacıyla yararlanılmamakta olup tam tersi kendi hedeflerine fayda sağlayacak biçimde, yasal sınırlar çerçevesinde muhasebede mevcut olan boşluklardan faydalanarak kullanılmaktadır. Öyleyse, yaratıcı muhasebeden söz edebilmek için esnekliklerin bulunması şarttır (Aygün, 2013: 51).

## **2.2. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Ortaya Çıkış Nedenleri**

Finansal tablolarının gerçek ve doğru sunumdan uzaklaşmaması finansal bilgi kullanıcıların alacakları kararlarda önemi büyüktür. Sadece işletme yöneticileri ya da ortakları değil, diğer finansal bilgi kullanıcıları da (çalışanlar, müşteriler, kredi verenler, tedarikçiler, yatırımcılar ve vergi otoriteleride ) gerçeğe uygun, güvenilir ve doğru şekilde hazırlanmış finansal tablolara ihtiyaç duyar. Finansal tabloların güvenilir kabul edilmesinin ölçütleri ise bugün evrensel boyutta genel kabul görmüş olan muhasebe ilke ve standartları ile yasalardır. Ancak işletmeler bazı sebeplerden dolayı finansal tabloları gerçekte olduğundan farklı şekilde hazırlamaktadır. Geçmişte bu muhasebe hileleriyle yapılırken günümüzde yaratıcı muhasebe teknikleri kullanılmaktadır.

Yaratıcı muhasebenin temel fikri, işletmelere pozitif bir ışık vermek ve finansal tabloları iyileştirmek amacıyla kanunlardaki ve muhasebe standartlarındaki sözde

boşlukları bulmaya dayanmaktadır. Yaratıcı muhasebe, aynı zamanda asgari kapsamda ve olumlu anlamda uygulandığında iş üzerinde olumlu bir etkiye sahip olabilir. Ancak, çoğu zaman şirketlerin asgari sınırları aşması ve bu tür uygulamaları kötüye kullanması, kötü sonuçlara yol açar. Kesin olan bir şey vardır ki buda, yaratıcı muhasebe çoğunlukla finansal raporlama üzerinde olumsuz bir etkiye sahiptir (Remenarić vd., 2018: 196).

Uzun vadede yaratıcı muhasebe teknikleri ciddi oranda zararlara sebep olmakla beraber işletmelere kısa vadede sağladığı bazı yararları da vardır. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Akdoğan ve Süklüm, 2019: 221) :

- İşletmenin hisse senetlerinin borsadaki değeri ve firma değeri artmaktadır.
- Daha yüksek tutarlarda borçlanma ve daha düşük maliyet imkânı yaratmaktadır.
- Yüksek prim, ikramiye ve yüksek tutarda kar olanağı sağlamaktadır.
- Daha az vergi ve daha fazla kar dağıtımını imkânı sunmaktadır.

Yaratıcı muhasebe, madalyonun iki yüzü gibidir; ilki tüm çıkarlara hizmet eden hedeflere ulaşmak için kullanılan, inovasyon ve yaratıcılığın yönlerini içerir. Aynı zamanda tüm taraflara hizmet etmeyen ancak yönetimle ilgili çıkarlara da hizmet eder. Bu nedenle tüm yaratıcı muhasebe tekniklerini, olumsuz yaratıcılıkla yüzleşmek ve olumlu yaratıcılığı kullanmak için ayarlamak gerekir. Bazı işletmeler temettüleri artırmak, kazancı maksimize etmek, yeni yatırımcıları çekmek gibi çeşitli hedefleri başarılı olmak için veya vergi kaçakçılığı ve hisse başına kazanç üzerindeki etkisini azaltmak gibi belirli hedefler için yaratıcı muhasebe yöntemlerini kullanır (Al-Natsheh ve Al-Okdeh, 2020: 832).

Tüm bu sonuçların akla getirdiği tek soru vardır. Acaba firma yöneticilerini yaratıcı muhasebe tekniklerini uygulamaya yönlendiren sebepler nelerdir? Yöneticileri yaratıcı muhasebeye yönlendiren sebepler tablo 2.1' de yer almaktadır (Türk ve Arslan, 2017: 95):

**Tablo 2.1:** Yöneticileri Yaratıcı Muhasebeye Yönlendiren Sebepler

<b>Kurumsal Sebepler</b>	<b>Kişisel Sebepler</b>	<b>Yasal Sebepler</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>- Firmanın ortaklık şekli</li><li>- Yönetim şekli</li><li>- Yöneticilerin yansızlığı</li><li>- Şirket yapısının zayıflığı</li><li>- Yetersiz iç denetim</li><li>- Yetersiz dış denetim</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Görevin sürekliliğini sağlama isteği</li><li>- Ücret ve primlerini artırma isteği</li><li>- Teşvik ve ödül sisteminden yüksek düzeyde yararlanma isteği</li><li>- Başarısızlık korkusu</li><li>- Baskının hissedilme yoğunluğu</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Yasal eksiklik ya da esneklik</li><li>- Piyasa düzenleyicilerinin müdahalelerinden kaçınmak</li></ul>

Kaynak: (Türk ve Arslan, 2017: 95)

Comiskey ve Mulford (2002)'e göre, “ finansal rakam oyunları” olarak adlandırdığı yaratıcı muhasebe uygulamaları sonucunda işletmelerin kazanımlarını hisse senedi fiyatı etkileri, borçlanma maliyeti etkileri, ikramiye planı etkileri ve politik maliyetler etkileri olmak üzere dört grupta incelenmiştir. Bu gruplar ve kazanımları aşağıdaki tablo 2.1’ de verilmiştir. Bu kazanımları elde etmek isteyen işletmeler yaratıcı muhasebe tekniklerine yönelmektedir.



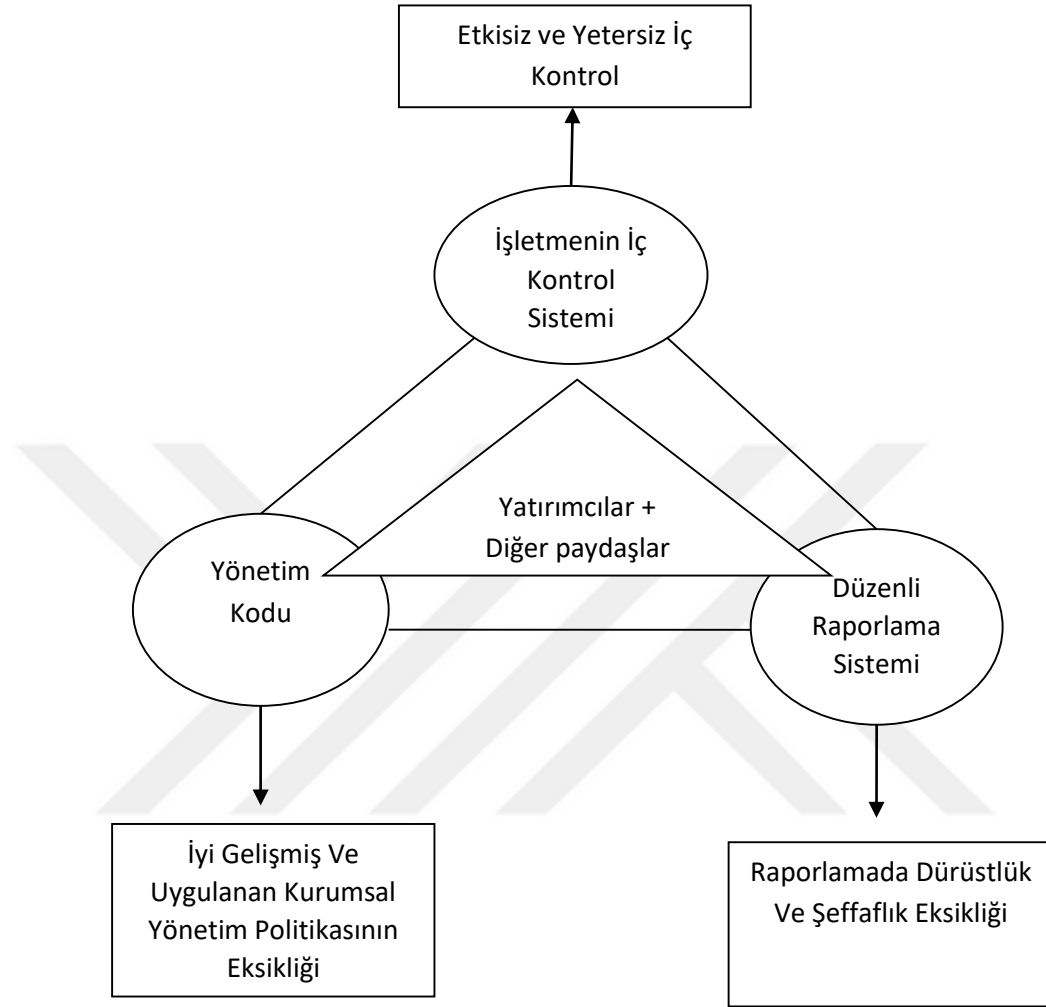
**Tablo 2.2:** Finansal Rakam Oyunlarının Kazanımları

<b>Kategori</b>	<b>Kazanımlar</b>
<b>Hisse senedi fiyatı etkileri</b>	Daha yüksek hisse senedi fiyatları Düşük hisse senedi fiyatlarında değişkenlik Kuramsal değerlemenin artması Daha düşük öz kaynak maliyeti Hisse senedi opsiyonlarının değer artışı
<b>Borçlanma maliyetleri etkileri</b>	Kredi kalitesinin artışı Daha yüksek borç derecesi Düşük borçlanma maliyeti Daha az sıkı finansal anlaşma
<b>İkramiye planı etkileri</b>	Kar esaslı ikramiye artışı
<b>Politik maliyet etkileri</b>	Azalan düzenlemeler Yüksek vergilerden kaçınma

Kaynak: (Comiskey ve Mulford, 2002: 4)

Moldovan vd., (2010) 'a göre şekil 2.1' de görüldüğü gibi, işletmeleri yaratıcı muhasebe tekniklerine yönlendiren en önemli faktör, zayıf kurumsal yönetim yapısı ve iç kontrol sistemidir. Zayıf bir kurumsal yönetim, zayıf bir iç kontrol ve işletme performansının sunulmasında dürüstlük ve şeffaflık eksikliği ile birlikte, yaratıcı muhasebeye yol açan en önemli faktördür (Moldovan vd., 2010: 58).

**Şekil 2.1:** İşletmeleri Yaratıcı Muhasebe Tekniklerine Yönlendiren En Önemli Faktör



Kaynak: (Moldovan vd., 2010: 58)

Bu açıklamalar doğrultusunda, işletmelerin yaratıcı muhasebe tekniklerine başvurma nedenlerini ve amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Yüksel ve Kayalı, 2019:51):

- İşletmenin kredibilitesini arttırmak,
- Hisse senedi fiyatını arttırmak,
- Sermaye maliyetini azaltmak,
- Dönem karından tahakkuk edecek ve ödenecek vergiyi azaltmak,
- Yasal düzenlemeler, sözleşmelerden kaynaklanan yükümlülükleri azaltmak,

- Sürdürülebilir gelir/kar artışı sağlamak,
- Yönetimde değişme,
- Karlılığa bağlı olarak yöneticilere sağlanan ücret, ikramiye artışı,
- Asimetrik bilgi problemi nedeniyle işletme paydaşlarının işletme ile ilgili bilgiye tam ve doğru bilgiye ulaşamama ihtimali,
- Kurumsal yönetim yapısındaki yetersizlik,

Firmalar yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanarak yatırımcıları ya da kendileri ile ilişki içerisinde olan her kesimi (çalışanları, kreditorleri, iş ilişkisi içinde oldukları taşeronları ve sonuç olarak tüm toplumu) kandırabilmektedirler. Yaratıcı muhasebe teknikleri ile firmalar (Genç, 2018: 1858-1859):

- Fiktif gelir tahakkuk ettirebilirler,
- Varlıkları yanlış yada fiktif değer ile raporlayabilirler,
- Kar ya da zararı gerçekte olduğundan fazla raporlayabilirler,
- Nakit akış tabloları üzerinde oynamalar yapabilirler,
- Yükümlülüklerini gizleyebilirler,
- Hâkim ortak veya çıkar ilişkisinde olduğu taraflar lehine olmak üzere, diğer işletme sahipleri ve yatırımcı aleyhine menfaat sağlayabilirler,
- Literatürde “finans mühendisliği” olarak adlandırılan özel amaçlı firmalar kurarak, hesapları bilanço dışında izleyebilirler.

### **2.3. Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarında Kullanılan Teknikler**

Muhasebe standartlarındaki esnekliklerden veya boşluklardan yararlanmak, finansal bilgi manipülasyonlarından birisi olan yaratıcı muhasebenin esasını oluşturmaktadır (Yüksel ve Kayalı, 2019: 65).

Finansal tablolarda, borç, varlık, özkaynak, gider ve gelir gibi finansal tablo unsurlarına ilişkin işlemlerin ve diğer olayların finansal etkilerinin ekonomik boyutları göz önüne alınarak sınıflandırılma ve raporlanmaları yapılmaktadır. Bu finansal tablo unsurlarının tanımı, ölçümü ve tahakkukuyla ilgili yaklaşımlarda ortaya çıkan farklılıklar, finansal tablolarda raporlanan rakamların farklılık göstermesine sebep olmaktadır (Sultanoğlu ve Özerhan, 2018: 319).

Bilanço tarafında firmalar yükümlülük veya varlık tarafında farklı uygulamalar yapmaktadırlar. Örnek olarak erken veya elde edilmeden kayıt altına alınması ve gider olarak yazılması gereken hesapların aktifleştirilmesi yoluyla karın daha fazla gösterilmesi, varlıklarda değer düşüklüğü karşılığının hiç ayrılmaması ya da düşük oranda ayrılması, piyasa değerinin daha yüksek gösterilmesi yoluyla varlıkların değerlendirilmesi, şerefîyenin artırılması, maddi duran varlıkların gerçekte olduğundan daha fazla gibi gösterilmesi, stokların fazla raporlanması, maddi olmayan duran varlıkların artırılması, değersiz varlıkların zarar gösterilmemesini varlıklara ilişkin yaratıcı muhasebe uygulamaları olarak tanımlanabilir (Eralp, 2017: 5).

İşletmelerin muhasebe standartlarındaki esnekliklerden veya boşluklardan yararlanma şekli literatürde yaratıcı muhasebe uygulamaları, yaratıcı muhasebede kullanılan teknikler başlıkları altında birçok yazar tarafından incelenmiştir. Bu çalışmaların bir kısmı aşağıdaki tablo 2.3’ de verilmiştir:

**Tablo 2.3:** Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Sınıflandırılması

<p><b>Comiskey ve Mulford (2002: 9)’ a göre</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Erken veya hayali geliri tanıma</li> <li>➤ Agresif kapitalizasyon ve genişletilmiş amortisman politikaları</li> <li>➤ Yanlış bildirilen varlıklar ve yükümlülükler</li> <li>➤ Gelir tablosu ile yaratıcı olmak</li> <li>➤ Nakit akışı tablosuyla ilgili sorunlar</li> </ul>
<p><b>Shah ve Butt (2011: 534)’ e göre</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Masrafların arttırılması</li> <li>➤ Masrafların azaltılması</li> <li>➤ Varlıkları arttırılması</li> <li>➤ Varlıkların azaltılması</li> <li>➤ Gelirlerin arttırılması</li> <li>➤ Gelirlerin azaltılması</li> <li>➤ Yükümlülüklerin arttırılması</li> <li>➤ Yükümlülüklerin azaltılması</li> </ul>

<p><b>Çıtak (2009: 29)' a göre</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Varlık ve gelirlerin fazla bildirimi</li> <li>➤ Yanlış, yetersiz veya atlanılan bildirimler</li> <li>➤ Yükümlülük ve giderlerin eksik bildirimi</li> <li>➤ Kazanç Yönetimi</li> </ul>
<p><b>Stangova ve Vighova (2016: 97) ' a göre</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Karların artması, likidite ve karlılıkta artışa neden olan pozitif öz sermayenin raporlanması.</li> <li>➤ Muhasebe kurumu için katma değer vergisinin zorunlu tescili amacıyla ciroda düşüş</li> <li>➤ KDV yasasının izin vermediği alımlarda KDV indirimi uygulaması</li> <li>➤ Gelir vergisi Kanununun öngörmediği maliyetler dâhil olmak üzere, muhasebe kuruluşunun maliyetlerindeki artış.</li> </ul>
<p><b>Yüksel ve Kayalı (2019: 68)' e göre</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Gelirin arttırılması</li> <li>➤ Giderlerin azaltılması</li> <li>➤ Varlıkların arttırılması</li> <li>➤ Yükümlülüklerin azaltılması</li> <li>➤ Faaliyetlerden nakit akışlarının arttırılması</li> <li>➤ Finansal tabloların sunumu ile ilgili yaratıcı muhasebe uygulamaları</li> <li>➤ Finansal tablolarda bulunan kalemlerle ilgili sınıflandırmanın değiştirilmesi</li> <li>➤ Özellikli işlemlerin muhasebeleştirilme politikalarından</li> </ul>

	<p>seçimle yaratıcı muhasebe uygulamaları</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Maliyet muhasebesi yöntemlerinden seçimle yaratıcı muhasebe uygulamaları</li> <li>➤ Yanlış, yetersiz veya atlanılan bildirimler.</li> </ul>
<p><b>Mihaela ve Daniela (2012: 641)' e göre</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, provizyonlar ve düzeltmeler vb. ile ilgili muhasebe sonucunun şekillendirilmesine ilişkin uygulamalar,</li> <li>➤ Bilanço üzerinde etkisi olan prosedürler, esas olarak, varlık değerinin artışını, amortisman giderlerinin artışını ve yeniden değerlemenin artırılmasıyla öz sermaye toplamının artmasını etkileyen maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesini ifade eder.</li> </ul>
<p><b>Remenaric vd., (2018: 195)' e göre</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Bilanço dışı finansman kalemlerinin manipülasyonu,</li> <li>➤ Muhasebe politikalarında ve amortisman yöntemlerinde değişiklikler,</li> <li>➤ Diğer gelir ve gider kalemlerinin manipülasyonu,</li> <li>➤ Paranın değerindeki değişiklikler,</li> <li>➤ Hayali satış gelirlerini kaydederek gelirlerin fazla tahmin edilmesi,</li> <li>➤ Alacakların iptallerinin manipülasyonu,</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Tahakkukların manipülasyonu</li> </ul>
<p><b>Bhasin (2015: 38-39)' a göre</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Erken veya Hayali Geliri Tanıma</li> <li>➤ "Büyük Temizlik" Muhasebesi</li> <li>➤ Çerez Kavanoz Rezervlerini Kullanma (Tahakkuk eden giderler için olması gerekenden fazla karşılık ayırma)</li> <li>➤ Agresif Kapitalizasyon ve Genişletilmiş Amortisman Politikaları</li> <li>➤ Envanterin Değiştirilmesi</li> <li>➤ Önemlilik Kavramının Kötüye Kullanımı</li> <li>➤ Kötü Borçlar Konusunda Cömert Olmak</li> <li>➤ Gelir Tablosu ile Yaratıcı Olmak</li> <li>➤ Nakit Akışı Raporlamayla İlgili Sorunlar</li> </ul>
<p><b>Susmuş ve Demirhan (2013: 10-11-12)'e göre</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Erken veya Hayali Geliri Tanıma</li> <li>➤ "Büyük Temizlik" Muhasebesi</li> <li>➤ Çerez Kavanoz Rezervlerini Kullanma (Tahakkuk eden giderler için olması gerekenden fazla karşılık ayırma)</li> <li>➤ Agresif Kapitalizasyon ve Genişletilmiş Amortisman Politikaları</li> <li>➤ Envanterin Değiştirilmesi</li> <li>➤ Önemlilik Kavramının Kötüye Kullanımı</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Kötü Borçlar Konusunda Cömert Olmak</li> <li>➤ Gelir Tablosu ile Yaratıcı Olmak</li> <li>➤ Nakit Akışı Raporlamayla İlgili Sorunlar</li> </ul>
<b>Artar (2016: 43)' e göre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Borç ile giderlerin azaltılması</li> <li>➤ Varlık ile gelirlerin artırılması</li> <li>➤ Nakit akışının artırılmasıdır.</li> </ul>
<b>Doina (2012: 143)'e göre</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Giderlerin artması veya azalması.</li> <li>➤ Gelirleri artırmak veya azaltmak.</li> <li>➤ Varlıkları artırma veya azaltma.</li> <li>➤ Ekte sunulan bilgilerin manipülasyonu.</li> <li>➤ Esnekliklerden yararlanılarak yapılan yaratıcı muhasebe teknikleri</li> </ul>

Yüksel ve Kayalı (2019: 68)' e göre yaratıcı muhasebe teknikleri:

- Gelir Tablosuna Yönelik Teknikler
- Bilanço'ya Yönelik Teknikler
- Nakit Akış Tablosuna Yönelik Tekniklerdir.

Literatürde bulunan çalışmalar incelenmiş olup; bunlardan yola çıkılarak çalışmamızda yukarıdaki 3 temel başlık altında ele alınacak olan yaratıcı muhasebe teknikleri şunlardır:

- Gelirin arttırılması - azaltılması.
- Giderleri arttırılması-azaltılması
- Varlıkların arttırılması-azaltılması
- Yükümlülüklerini arttırılması-azaltılması
- Nakit akışlarının arttırılması



### 2.3.1. Gelir Tablosuna Yönelik Teknikler

Gelir tablosuna yönelik yapılan yaratıcı muhasebe tekniklerine ilişkin bilgi vermeden önce gelir, gelir tablosu hazırlama, hangi kazançların gelir olarak kabul edildiği ve GVK ilişkin konularda bilgi vermek faydalı olacaktır.

“ Gelir bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.”(GVK, Madde: 1).

Gelirin tanımından çıkan gelirin özellikleri (Bilici, 2019: 11):

- Gelir Gerçek Kişi Tarafından Elde Edilir.
- Gelir ‘ Bir Takvim Yılı İçinde’ Elde Edilmiş Olmalıdır.
- Gelir Elde Edilmiş Olmalıdır.
- Gelir ‘Kazanç ve İratlardan’ Oluşur.
- Vergi ‘ Safi Tutar’ ve ‘ Gerçek Tutar’ Üzerinden Alınır.

Gelir vergisine konu olan ve gerçek kişilerin gelirini oluşturan kazanç ve iratlar GVK’nin 2. Maddesinde sayılmıştır:

- *Ticari Kazançlar,*
- *Zirai Kazançlar,*
- *Ücretler,*
- *Serbest Meslek Kazançları,*
- *Gayrimenkul sermaye iratları,*
- *Menkul Sermaye İratları,*
- *Diğer Kazanç ve İratlar,*

Kurumların gerçek kişi ortakları kurumdan sağladıkları kar payı için gelir vergisine tabi olmaktadır. Bu durumda akla şu soru gelebilir neden ayrıca bir de kurumlar vergisi alınır? Kurumları, vergi mükellefi kılan sebepler arasında (Bilici, 2019: 99):

- Gerçek kişilerden ayrı olarak bir hukuki kişiliklerinin olması,
- Kamu hizmetlerinden gerçek kişiler gibi faydalanmaları,
- Ödeme güçlerinin olması sayılmaktadır.

Tüzel kişilerin kazanç ve iratları üzerinden ödemekle yükümlü oldukları kurumlar vergisini düzenleyen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanuna göre “safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır”(KVK, Madde 6). Her türlü ticari sınai ve faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. GVK Madde 37’ye göre ticari kazanç sayılan kazançlar şunlardır (GVK Madde 37):

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.
7. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Belli bir dönemde elde edilen giderler ile gelir elde etmek için yapılan giderler, açıklanan kanunlar, düzenlemeler, alıntı yapılan standartlar ve gelir tablosuna yönelik Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda muhasebe kayıtlarına ve nihayetinde finansal tablolara alınmalıdır. Bu sürece ilişkin düzenlemelerdeki esnekliklerden veya boşluklardan yararlanılarak yapılan işlemler ve kayıtlar yaratıcı muhasebe teknikleri kapsamında değerlendirilir. Burada, yer verilen hükümleri işletme varlıklarının ve servetinin değerlendirilmesine ilişkin gelir-gider hesaplarını etkilediği gibi işletmenin varlık-kaynak yapısını da etkilediğini hatırlatmakta fayda vardır (Yüksel ve Kayalı, 2019: 74).

Gelir tablosu ile yaratıcı olmak, işlemlerin kaydedilme şeklinin aksine gelir tablosu formatını kullanarak kazanç gücünün farklı seviyelerini bildirmek için alınan adımları kapsar. Şirketler tekrar etmeyen bir kazancı, yinelenen gelir başlığında "diğer gelir" olarak bildirebilir veya tekrar etmeyeni yinelenen gider olarak etiketleyebilir. Bu tür uygulamalar, toplam net geliri değiştirmeden görünürde daha yüksek tekrarlayan kazanç seviyelerine neden olur (Comiskey ve Mulford, 2002: 12).

Öncelikli muhasebe hedeflerinden biri, adil ve objektif bilgileri sağlamaktır. Yaratıcı muhasebe, birincil amacı gerçeğe uygun değer ve diğer modeller kavramının tanıtımı yoluyla finansal raporlamanın gücüne ilişkin bilgiyi iyileştirmek veya artırmak olan çeşitli seçeneklerin varlığı ile bağlantılı olabilir. Ancak, birçok kişi bu seçeneği

istenen performansı oluşturmak için izin verilen manipülasyon olasılığı olarak görmüştür. Gelir tablosu, gelir ve giderlerin karşılıklı izlendiği finansal tablolardan biridir ( Stašević ve Stavanović, 2019: 22 ).

Yaratıcı muhasebenin tüm teknikleri, bir işlemi veya bir olayı kaydederken uygun olmayan bir hesabın borçlandırılması ve / veya kredilendirilmesi temel süreci etrafında döner. Sonuç olarak, süreç aynı zamanda doğru hesaba doğru tutarda borçlandırmama ve/veya alacaklandırmama" konusunu da kapsar (Shah ve Butt, 2011: 534).

### **2.3.1.1. Gelirlerin Arttırılması - Azaltılması**

Gelirlerin artırılması, şirketlerin sık sık başvurduğu yaratıcı muhasebe teknikleri arasına girmektedir. Bundaki asıl hedef gelir tablosunda bulunan kârın daha yüksek gösterilmesidir. Genel olarak satışların gerçekleşme zamanı ayarlanarak, gelirlerin artırılması yapılmaktadır. Muhasebe alanında, yapılmış olan bir satışın gerçekleşme zamanının tespit edilmesiyle ilgili bazı serbestlikler vardır. Haliyle bu durumun var olması, satış ile ilgili gelirin gerçekleşme zamanını da etkilemektedir (Artar, 2016: 43).

Var olmayan gelirlerin muhasebeleştirilmesi yoluyla gelirde artış: çift giriş, gelir infüzyonu vb. Bu teknik, bir hayali olumlu finansal sonuç oluşturmayı amaçlar. Gelir, gelir tablosunun en önemli olan kısmını temsil ettiğinden, çok savunmasızdır. Geliri artırmanın yollarından biri, gelirin erken kaydedilmesidir (Stašević ve Stavanović, 2019: 22-23 ).

Geliri arttırmada kullanılan en yaygın yöntemlerden bazıları şunlardır (Jones, 2010: 71-72):

- a) Erken satış tanıma,
- b) Faaliyet dışı karları dâhil etme,
- c) Kredileri satış olarak değerlendirmek

a) Erken Satış Tanıma: Gerçekleşmemiş satışlar, karlar ve gelirler; gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleşmiş olan tutarından az ya da fazla gösterilmemelidir (1 Nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği). Gerçekleşmemiş satışlardan gelir elde edildiği hususunda muhasebe kaydı yapmak konsinye satışların muhasebe kayıtlarına alınması anlamına gelmektedir. Kesinleşmemiş satış olarak da tanımlanan

konsinye satış, kesin satışın daha sonra gerçekleşmesi koşuluyla mamulü ya da malı bir başka işletmeye göndermektir. Bir diğer ifadeyle, konsinye satış, mal veya mamullerin kesin satışının daha sonra gerçekleşmesi kaydıyla başka bir işletmeye, acenteye ya da şubeye gönderilmesi, söz konusu bu mal veya mamullerin diğer işletme, şube veya acente tarafından satışının gerçekleştiği anda gelir tahakkukunun olduğu bir satış biçimidir (Yüksel ve Kayalı, 2019: 76).

Şüpheli gelirin erken kaydedilmesi veya gelirin erken kaydedilmesi (Greuning vd., 2011: 261):

- Henüz gerçekleştirilmemiş hizmetler için gelir kaydı,
- Sevkiyattan önce veya müşteri ürünlerin kontrolünü ele geçirmeden önce gelir kaydetme,
- Müşterinin ödemesi gerekmeyen maddeler için gelir kaydetme,
- Bağlı taraflara yapışık satışlar için gelir kaydı ve
- Müşterilerle yapılan işlemlerde kefil olmak.

b) Faaliyet Dışı Kârları Dâhil Etme: Genel olarak analistler, bir kereye mahsus ticari olmayan kalemler yerine ticaret karlarıyla ilgilenirler. Bununla birlikte, şirketler genellikle normal karlarına tek seferlik satışları veya karları dâhil etmeye çalışır (Jones, 2011: 73).

Geliri artırmak için bir defalık kazançların kaydedilmesi (Greuning vd., 2011: 261):

- Kasıtlı olarak varlıklara düşük değer biçilerek, satıştaki kazancın kaydedilmesi;
- Yatırım gelirlerinin gelir olarak kaydedilmesi;
- Yatırım gelir veya kazançlarının giderlerde bir azalma olarak kaydedilmesi ve
- Gelir oluşturmak için Finansal Durum Hesaplarının yeniden sınıflandırılması.

c) Kredileri Satış Olarak Değerlendirmek: Krediler ve satışlar açıkça çok farklı kavramlardır. Biri gelir, diğeri esasen bir yükümlülüktür. Ancak, her ikisi de hesaplarda kredi olduğu için bazı durumlarda gelir olarak krediden bahsetme yaratıcı muhasebeci tarafından kullanılabilir. Örneğin, bir İngiliz imalat şirketi satış olarak hükümetten kredi olarak bahsetmekle suçlandı. Buna ek olarak, şirketin ürünlerini

satın almak için müşterilerine kredi verdiği iddia edildi. Çökmüş ABD enerji şirketi Enron'da bu teknik yeni bir seviyeye çıkarıldı ve sahte olduğu iddia edildi. Tüccar bankacılardan alınan krediler enerji sözleşmeleri için peşin ödeme olarak değerlendirildi (Jones, 2011: 74).

Gelirlerin manipülasyonu ihtiyat ilkesiyle elde edilebilir. Gelirlerin tanınması işlemi, şirketlerin ihtiyaçlarına bağlı olarak yavaşlatılabilir veya hızlandırılabilir (Rada, 2012: 143). Bir gelirin veya karın eksik gösterilmesi daha az vergi ödemesi sağlayacağından tercih edilen yaratıcı muhasebe tekniklerindedir.

### **2.3.1.2. Giderlerin Arttırılması - Azaltılması**

Varlık hesaplarında ortaya çıkan bir azalış veya borç hesaplarında ortaya çıkan bir artış sebebiyle oluşan ve ölçülebilen gelecekteki ekonomik yarardaki azalmalar, gelir tablosunda gider olarak kabul edilerek raporlanmaktadır.

İşletme faaliyetleri sonucunda gelir elde etmek için yapılan varlık tüketimi gider olarak nitelendirilir. İşletme herhangi bir dönemde elde ettiği geliri ve elde etmek için katlandığı gideri, aynı dönemde kayıtlara alarak gelir tablosunda bir gelir veya gider kalemi olarak göstermelidir. Cari dönem giderlerini azaltmak adına giderler aktifleştirmemeli ve gelecek dönemlere aktarılmamalı, karşılıklar olduğundan fazla gösterilmemeli, döneme ait vergi yükünü azaltmak için giderler olduğundan fazla tutarda kaydedilmemelidir. Gider kalemlerini aktifleştirmek, olduğundan az veya fazla göstermek, karşılıkları kullanarak cari dönem giderlerini arttırmak yaratıcı muhasebe teknikleri kapsamına girmektedir (Yüksel ve Kayalı, 2019: 79). Bu, muhasebe mevzuatının belirli bir bütçe yılına ait harcamaların, sayısallaştırılması açısından yorumlanmasına yer bırakması nedeniyle mümkündür (Rada, 2012: 143).

İşletmelerin kullandıkları yaratıcı muhasebe tekniklerinden biride giderlerin azaltılmasıdır. Gelirlerin artırılmasında olduğu gibi giderlerin azaltılmasındaki hedef, raporlanan kârın olduğundan daha yüksek gösterilmesidir. Giderlerin azaltılması; varlıklara düşük oranda veya hiç karşılık ayrılması, giderlerin aktifleştirilmesi ya da dönem sonu stoklarının amaca uygun bir şekilde değerlendirilerek artırılmasıyla yapılmaktadır (Artar, 2016:44) .

Kârı artırmak için diğerk önemli strateji, giderleri azaltmaktır. Muhtemelen bunu yapmanın satışları artırmaktan daha fazla yolu vardır. Bunlar (Jones, 2011: 75) :

- Karşılık muhasebesini kullanmak,
- Vergiyi azaltmak,
- Büyük temizlik veya bir yıllık aşırı kesintiler yapmak,
- Giderleri azaltmak ve varlıkları artırmak,
- Kapanış envanterini artırmak,
- Giderleri sermayeye dönüştürmek,
- Amortisman ömürlerini uzatmak,
- Kötü borçlara karşı cömert olmak.

Bir yılın sonunda satılmayan stoklar aşırı değerlidir. Entegre maliyet ve mali defter tutmayan şirketler için, envanter kapanış değerini deftere kaydetmek için yapılan giriş; stok hesabını borçlandırmak ve satılan malların maliyeti hesabını alacaklandırmaktır. Kapanış envanterinin değerinin üzerinde olması durumunu, bilançodaki varlıkların fazla beyan edilmesine ve gelir tablosunda bir giderin (satılan malların maliyeti) eksik beyanına neden olacaktır. Tersine, yıl sonunda satılmamış envanter fazla değerlendirirse, bilançodaki varlıkların eksik beyan edilmesine ve Gelir Tablosundaki bir giderin (Satılan Malların Maliyeti) fazla gösterilmesine neden olacaktır (Shah ve Butt, 2011: 534-535).

İşletmeler ödemekle yükümlü olacağı vergi miktarını azaltmak için giderlerini olduğundan daha fazla göstermeye çalışabilirler. Bu sayede işletmeler dönem karını olduğundan daha az raporlamış olacağı için daha az vergi ödemiş olacaktır.

### **2.3.2. Bilançoya Yönelik Teknikler**

Bilanço, belli bir tarihte firmanın mevcut olan varlıklarını ve bu varlıklara sahip olabilmek için kullandığı kaynakları gösteren finansal tablodur. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı' na göre bilanço, düzenlenmesi zorunlu olan genel amaçlı finansal tablolardan biridir.

Genel amaçlı finansal tablolardan birisi olan bilançoda, varlık ve kaynak hesapları bulunmaktadır. Varlık, işletmenin sahip olduğu ve iktisadi değeri olan tüm unsurlardır. Kaynak ise, işletme varlıklarının elde edilmesi ve faaliyetlerin devam edebilmesi için gerekli olan, üçüncü kişi ya da kurumlar ile işletme sahiplerinin işletme varlıkları

üzerindeki haklarını gösteren öz kaynak ve borç unsurlarıdır. KGK (2018) tarafından yayınlanan “ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’ ye göre varlık, kaynak ve öz kaynak şu şekilde tanımlanır (KGK, 2018: 21):

- Varlık, geçmişte olan işlemlerin sonucunda meydana gelen ve hâlihazırda işletmenin kontrolü altında bulunan ve gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlaması muhtemel olan değerlerdir.

- Borç, geçmiş olaylar sonucunda ortaya çıkan ve ödenmesi işletmenin iktisadi yarar sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa sebep olacak mevcut yükümlülüklerdir.

- Öz kaynaklar, işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların çıkarılması suretiyle kalan kısımdır.

Bilançonun hazırlanmasında, GKGMİ, muhasebenin temel kavramları, muhasebe standartları ve yasal mevzuata tam olarak uyulmaması ya da bu düzenlemelerdeki boşluklardan yararlanılması durumunda işletmeler yaratıcı muhasebe tekniklerine başvurmuş olacaktır. Bilançoya yönelik yaratıcı muhasebe teknikleri varlıkların artırılması ve kaynakların azaltılması gibi yollarla yapılan uygulamalardır. İşletmeler varlıkları arttıran ya da borçları azaltan yaratıcı muhasebe tekniklerine yönelmektedirler. Bundaki amaç (Yüksel ve Kayalı, 2019: 89):

- İşletmenin varlık yapısını güçlendirmek,
- Kaynak yapısını sağlam göstermek,
- İşletmenin kredibilitesini arttırıp yatırımcıda ve kreditorlerde güven oluşturarak ihtiyaç duyduğu fonları düşük maliyetle kolayca temin edebilmektir.

**Tablo 2.4:** Bilanço Üzerinde Etkili Olan Yaratıcı Muhasebe Teknikleri

Unsurlar	Teknik	Bilanço Üzerindeki Etki
Maddi Varlıklar	Geri Kiralama. Varlıkların Alışını Takiben, Sabit Varlıkların Satışı	- Çalışma Sermayesini İyileştirme - Nakit İyileştirme
Maddi Duran Varlıklar ve Öz sermaye	Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme	- Varlık Değerinin Artması(amortisman giderlerinde artış) - Öz kaynak Artması

Azımlık Payları	Öz Sermaye, Borç Veya İki Alternatif Arasında Ekleme	- Öz Kaynak Ve Borçlarda Değişim
Borçlar	Aktarılan Varlıkların, Aynı Zaman Ve Borcun Yönetimini İçeren Bir Güvene Verdiği Maddi Dezavantaj Düzenlemesi	- Borçluluk Oranının Azalması - Finansal Özerklik Oranının Artması - Finansal Karlılığın Artması
Müşteri Talepleri	Etiket İndirimi Siparişler	Çalışma Sermayesi İhtiyacının Azalması Hazine Artırımı
	Bir Fondan Alacakların Tahsisi	Çalışma Sermayesinde Çok Az Düşüş (İşlemin Fiyatı Ve Değeri Arasındaki Farktan); Çalışma Sermayesi İhtiyacının Azalması Hazine Artırımı

Kaynak: Cosmin (2010' dan aktaran Yüksel ve Kayalı, 2019: 91)

### 2.3.2.1. Varlıkların Arttırılması-Azaltılması

İşletmelerde net piyasa değerini arttırmak amacı ile varlık artışı yapılmaktadır. Giderleri azaltmaya yönelik başvuru bir çok yöntem aynı zamanda dolaylı olarak varlık artışına da sebep olmaktadır. Örneğin; dönem sonu stoklarının hedefe uygun tekniklerle değerlendirmelerinin yapılarak artırılması, varlıklarda düşük oranda karşılık ayırma yapılması veya hiç karşılık ayrılmaması, giderlerin azalmasıyla beraber varlıkların değerinin yükselmesine sebep olmaktadır. Sonuç olarak da işletmenin hem piyasa değeri hem de kârı artmaktadır. Ayrıca maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi veya artırılması teknikleriyle işletmenin net piyasa değerinin artırılması da mümkün olur (Artar, 2016: 43).

Bir bilançoğu güçlendirmenin ilk yöntemi, varlıkları arttırmaktır. Gelirleri arttırmaya yönelik tekniklerin çoğu da dolaylı olarak bu etkiye sahiptir. Ancak, bu strateji kapsamında aşağıda gösterildiği gibi, kârı arttırmaktan ziyade esas olarak varlık tabanını



iyileştirmeye odaklanan teknikler ele alınmıştır. Varlık arttırmaya ilişkin teknikler (Jones, 2011: 82):

- Şerefiyeyi arttırmak
- Sabit varlıkları yeniden değerlendirme
- Maddi ve diğer maddi olmayan varlıkları geliştirmek
- Piyasaya göre ayarlama (Mark-to-market).

Varlıklar ayrıca stok değerlendirme işlemi tarafından manipüle edilebilir. Şirket stok değerlendirmesi için mevcut yöntemlerden herhangi birini seçebilir (FIFO, LIFO). Yöntemlerden birinin veya diğerinin kullanımından elde edilen değer farklı olabilir ve bu nedenle işletme bunun için en uygun yöntemi seçer. Yaratıcı muhasebe açısından bu yöntemlerin kullanımı, kar ve zarar hesabını etkilemek de önemli rol oynar (Rada, 2012: 143).

Gelir tablosuna yönelik kullanılan yaratıcı muhasebe teknikleri, sadece giderlerin azaltılması ya da gelirlerin arttırılması neticesini doğurmamakta, aynı zamanda bilanço kalemleri üzerinde de bazı etkilere sahiptir. Örneğin (Yüksel ve Kayalı, 2019: 92):

- Gelirlerin arttırılmasıyla beraber varlık hesaplarında artış ortaya çıkacaktır.

- Şüpheli alacaklar veya değer düşüklükleri için ayrılan karşılıkların düşük olması durumunda bilançodaki alacak, stok veya diğer varlık hesaplarının tutarı artacak, ayrılan karşılıkların yüksek olması durumunda da, bilançodaki alacak, stok veya diğer varlık hesaplarının tutarı azalacaktır.

- Stokları değerlemede LIFO yönteminin kullanılması durumunda satılan mal ya da mamulün maliyeti yüksek stok maliyeti düşük olacak, FIFO olması durumunda ise satılan mal ya da mamulün maliyeti düşük stok maliyeti yüksek olacaktır.

- Araştırma - geliştirme giderleri, finansman giderleri ve kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi durumunda bilançoda raporlanan varlıklarda artış meydana gelecektir.

İşletmeler, bağlantı içerisinde oldukları ve genellikle ortaklık yapılarında aynı kişilerin olduğu bir başka işletme ile dönem karını olduğundan daha düşük gösterebilmek

için bazı işlemler yapmaktadır. İşletmeler dönem karını daha düşük göstermek istiyor ise yöneticilerin daha fazla gider göstermesi gerekmektedir. Ancak daha fazla gider göstermek için katlandığı bu maliyetle işletme ile bağlantılı olmayan kişi ya da kuruluşlara yarar sağlanması istenmez. Kârını olduğundan düşük göstermek isteyen işletme mevcut varlıklarını gerçeğe uygun değerinden daha düşük rakamlarda bağlantı içerisinde olduğu işletmeye satması manipülatör işletmenin kârlılığını düşürmekle beraber bu varlıkları satın alan işletme için kâr oluşturmaktadır (Gürol, 2021: 22).

Bir şirket, ne olursa olsun bahanesiyle yıl içinde edinilen belirli bir sabit kıymet üzerinde herhangi bir amortisman sağlamamaya karar verir. Bu, amortisman gideri hesabının (ve Gelir Tablosunun) borçlandırılmayacağı ve varlık hesabının (veya Amortisman Karşılıkları Hesabının) alacaklandırılmayacağı anlamına gelir. Bu, bilançodaki varlıkların abartılmasına ve yıllık net kârının fazlalığına yol açacak. Benzer yanlış beyanlarda sona eren bu örneğin bir varyasyonu, şirketin yıl içinde amortisman miktarından daha az değer vermeye karar verdiği yer olabilir. Aksine, bir şirket belirli bir yılın sonuna doğru satın alınan ve yalnızca kısa bir süre için kullanılan bir kıymetin tam bir yıl amortismanını sağlamaya karar verebilir. Bu, amortisman gideri hesabının (ve Gelir Tablosunun) fazla borçlandırılacağı ve varlık hesabının (veya Amortisman İlişkin Hükümler Hesabının) fazla alacaklandırılacağı, bu da gelir tablosunda daha yüksek giderler gösterilmesi ve bilanço 'da varlıkların yetersiz belirtilmesi anlamına gelir (Shah ve Butt, 2011: 534-535; Greenidge, 2018: 17).

### **2.3.2.2. Yükümlülüklerin Arttırılması-Azaltılması**

İşletmelere ait varlıkların elde edilmesi için kullanılan kısa vadeli ve uzun vadeli kaynaklar ile işletme sahipleri tarafından sağlanmış olan öz kaynaklar işletmeler için yükümlülük olarak kabul edilmektedir.

Geçmişteki olayların bir neticesi olarak işletmenin, bir ekonomik kaynağı devretme hususundaki var olan mükellefiyetine yükümlülük denir. Bir yükümlülüğün varlığından söz edebilmek için üç şartın olması gerekmektedir. Bunlar (KGGK, 2018: 23):

- (a) “İşletmenin bir mükellefiyetinin olması”,
- (b) “Mükellefiyetin bir ekonomik kaynağı devretmek yönünde olması”

(c) “Mükellefiyetin geçmişteki olaylar neticesinde var olan mevcut bir mükellefiyet olması”dır.

Bilanço yükümlülükleri kısa vadeli yabancı kaynak, uzun vadeli yabancı kaynak ve öz kaynaklar hesap gruplarında izlenmektedir. İşletme, potansiyel veya mevcut yatırımcılar, analistler ve ilgili diğer paydaşlar tarafından istenen durum uzun vadeli yabancı kaynakların kısa vadeli yabancı kaynaklardan fazla olması, kısa vadeli yabancı kaynak ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamının öz kaynak toplamından az olmasıdır. Bu şekilde kreditorler veya işletme sahiplerinin alacaklarının güvencede olduğu, işletmenin kaynak yapısının güçlü olduğu söylenebilir. Aksi durumda, işletmenin kaynak yapısının kötü olduğu alacaklılarının güvende olmadığı düşüncesi hâkim olur. Haliyle kaynak yapısı kötü olan bir işletme, kaynak hesapları üzerinde yaratıcı muhasebe teknikleri ile işletmenin kaynak yapısını iyi göstermeye çalışabilir. Gider tahakkuklarını yüksek veya düşük kaydedebilir, ertelenmiş vergileri daha yüksek veya düşük gösterebilir, yükümlülüklerin vadelerinde değişiklik yapabilir, reeskont oranlarında ve hesaplamalarında yaratıcı muhasebe uygulamalarına gidebilir. Yükümlülükler üzerinde uygulanabilecek yaratıcı muhasebe tekniklerini şu şekilde ifade etmek muhtemeldir (Yüksel ve Kayalı, 2019: 97):

- Peşin tahsil ettiği gelirlerden gelecek aylara ait olanları dönem geliri olarak kaydedebilir.

- Borç ve gider karşılıklarını daha düşük oran ya da süreler üzerinden hesaplayarak yükümlülükleri azaltabilir. Bu durumda yaratıcı muhasebe teknikleri ile hem bilanço hem gelir tablosu üzerinde işlem yapılmış olur.

- Ödenecek vergi ve yükümlülükler kapsamında yer alan ertelenmiş vergi ve diğer yükümlülükleri yüksek ya da düşük göstererek, hem bilançoda yükümlülüklerini yükseltir ya da azaltır, hem gelir tablosunda dönem karında ödenecek vergiyi yükseltir ya da azaltır.

- Kar yedekleri ve sermaye yedeklerini düşük göstererek dönem karını arttırır ya da yüksek göstererek dönem karını azaltmış olur ve bu sayede daha az vergi öder.

Bir şirket, avans ödemesi ile beraber gelecekteki mal tedariki için sipariş alır. Avans miktarı aslında şirket malı teslim edene ve aynı alıcı tarafından kabul edilene kadar bir

yükümlülüktür. Şirket avans tutarını yurt içi satışlar hesabı'na alacak olarak kaydederse, gelir tablosunda fazla gelir ve bilanço' da eksik yükümlülük beyanına yol açacaktır. Bu örneğin bir varyasyonu, doğru olmayan bir tutarın, yıl içinde teslim edilen malların doğru satış değerine karşılık gelebilen satış geliri hesabına yatırılması olabilir. Ancak başka bir varyasyon satışların (veya benzeri) vergi işleyişi ile ilgilidir. Bir şirket 16 TL 'lık satış vergisi olan 100 TL' e mal satıyorsa, muhasebe kaydı; kasa borçlandırılmalı veya 100 TL satışlar ve 16 TL' lik satış vergisi ödemeleri şeklinde 116 TL alacaklandırılmalıdır. Ancak, bir şirket satış geliri için 116 TL'lik tüm tutarı alacaklandırmayı tercih edebilir, böylece yıllık gelir olarak 16 TL'lik bir yükümlülük azaltılmış olur. Şirket satış vergisini takip eden hesap döneminde ilgili vergi dairelerine fiilen ödediğinde, satış vergisini borçlandırıp ve kasayı alacaklandırarak bu döneme ait bir gider olarak değerlendirebilir. Bu, geçerli dönemin satışlarının fazla belirtildiği, dönem sonu Bilançosunda bir yükümlülüğün gösterilmemesi anlamına gelir. Ayrıca, geçerli bir dönemin maliyetinin (satış vergisi, 16 TL) bir sonraki döneme aktarıldığı anlamına gelir (Shah ve Butt, 2011: 534-535).

Tüm bunlara ilave olarak işletmeler giderleri olduğundan daha az gösterebilmek için varlıklarına uzun vadeli amortisman ayırırlar ya da işletme hedeflerine uygun olabilecek amortisman yöntemi belirlemektedirler. Ayrıca bilanço'yu olduğundan daha iyi göstermek isteyen işletmeler, bilanço dışı faaliyetler ya da borçların özsermaye unsuru şeklinde yeniden sınıflandırılmasıyla borçları bilançodan çıkararak azaltabilir (Artar, 2016: 45; Greenidge, 2018: 17).

Yükümlülüklerle ilişkin uygulanabilecek yaratıcı muhasebe stratejileri;

- Bilanço dışı finansman
- Borçların özsermaye unsuru olarak kaydedilmesi

Olarak iki başlık halinde ayrıca incelemek mümkündür.

#### **2.3.2.2.1. Bilanço Dışı Finansman**

Parasal nitelikli işlemleri bilançoda olması gerektiği şekilde göstermeme yaratıcı muhasebe teknikleriyle alakalı olarak en komplike ve karmaşık uygulamalardan biridir. Ticari bankalarca geliştirilmiş bir yöntem olan bilanço dışı finansman, günümüze

geldiğimizde birçok işletme tarafından da kullanılmaktadır. Düzenleyici kurumlar bu tarz uygulamaların yapılmasına engel olmak için devamlı olarak yeni kanunlar ve kurallar hazırlayıp uygulamaya koymaktadır (Aygün, 2013: 63).

Bu sebeple de her geçen gün daha da karmaşıklaşan ve daha fazla sayıda finansal aracın birlikte kullanıldığı bilanço dışı finansman teknikleri ortaya çıkmaktadır.

Bilanço dışı finansman işlemlerinin bir diğer kullanım amacı da vergi avantajı elde etmektir. İşletmeler tabi oldukları vergi mevzuatındaki esnekliklerden yararlanmak için bilanço dışı finansmana imkân tanıyacak fırsatlar oluşturmakta bu sayede daha az vergi ödemeyi ve vergi avantajlarından faydalanmayı amaçlamaktadırlar (Pamukçu, 2010: 482).

Bilanço dışı finansman, kar zarar hesabı aracılığıyla bankalar üzerinde etkiye sahip olan uygulamalardır. Bilanço dışı işlemlerin cazip gelen yönü, faaliyetlerin bilançooya aktarılmasını zorunlu tutacak belirli şartlar meydana gelmese dahi, komisyon / ücret biçiminde bir gelir sunuyor olmasıdır. Konu firmalar açısından ele alındığında, bilanço dışı faaliyet uygulamasından öte türev finansal araçlarla alakalı işlemler kapsamında yararlandığı ifade edilebilir (Aygün, 2013: 64).

Bilanço dışı finansman, bankacılık risklerinden korunmak için bankalar tarafından, sonraları bankacılık sektörü dışında kalan diğer işletmeler tarafından da tercih edilmeye başlanmıştır.

#### **2.3.2.2.2. Borçların Öz sermaye Unsuru Olarak Yeniden Sınıflandırılması**

Firmalar, analistler ve hissedarlar tarafından bir firmanın kaynak yapısına ilişkin istenen ve olumlu karşılanan durum, firmanın borç öz kaynak oranının düşük olmasıdır. Bir başka ifadeyle, öz kaynak toplamının borç toplamından yüksek olmasıdır. Böyle bir durum söz konusu olduğunda işletmenin kredibilitesi artacaktır. Borç öz kaynak oranının istenen seviyede olmadığı firmalar, borçlarını öz kaynak olarak yeniden sınıflandırma ile yaratıcı muhasebe tekniklerine başvurabilmektedir (Yüksel ve Kayalı, 2019: 101).

### 2.3.3. Nakit Akış Tablosuna Yönelik Teknikler

Nakit akış tablosu, belli bir dönemde işletmenin esas faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri neticesinde sahip olduğu nakit girişlerini, işletme tarafından yapılan ödemeler nedeniyle meydana gelen nakit çıkışlarını ve sonuç olarak da dönem sonundaki nakit mevcudunu gösteren, düzenlenmesi zorunlu genel amaçlı bir finansal tablodur.

İşletme faaliyetlerinin sonucunda elde edilen nakit girişlerinin artırılması ya da nakit çıkışlarının azaltılması, nakit akışının artırılması olarak kabul edilir. Buradaki hedef, nakit akışını en üst düzeyde göstermektir (Artar, 2016: 45).

Şirketlerin daha yüksek bir getiri gücünü bildirmesinin bir başka yöntemi de "daha yüksek ve daha sürdürülebilir nakit akışı bildirmektir." Bir şirketin görünen getiri gücü, işletme nakit akışının potansiyel tekrarlanan kalitesi ile daha büyük olacaktır. Bu sebeple, bir şirket bir işletme harcamasını bir yatırım veya finansman kalemi olarak sınıflandırabilir veya yatırım veya finansman girişini bir işletme kalemi olarak sınıflandırılabilir. Bu aşamalar, nakitteki toplam değişimi değiştirmeyecek olsa dahi operasyonlardan kaynaklanan nakit akışını artıracaktır (Bhasin, 2015: 39).

TMS 7 Standardında açıklanan bilgiler ve KGGK (2013) tarafından yayınlanan "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi" başlıklı rehberde açıklanan bilgiler doğrultusunda dolaylı ve doğrudan yöntemlere göre düzenlenebilecek nakit akış tablosunda yer alan bilgiler ve dolayısıyla nakit akış tablosunun bölümleri tablo 2.5'de gösterilmiştir (Yüksel ve Kayalı, 2019: 102):

**Tablo 2.5:** Doğrudan ve Dolaylı Yönteme Göre Nakit Akış Tablosunun Bölümleri

1.ALTERNATİF: DOĞRUDAN YÖNTEM	2. ALTERNATİF: DOLAYLI YÖNTEM
A. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları	A. İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışı	Dönem Net karı(Zararı)
Sınıfları(-)	Dönem Net Karı (Zararı) Mutabakatıyla İlgili Düzeltmeler

<p>Faaliyetlerden Kaynaklanan Net Nakit Akışı</p> <p>B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları</p> <p>C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları</p> <p>Yabancı Para Çevrim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)</p> <p>D. Yabancı Para Çevrim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi</p> <p>Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)</p> <p>E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri</p> <p>Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)</p>	<p>Toplam Düzeltmeler</p> <p>Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Akışı</p> <p>B. Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları</p> <p>C. Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları</p> <p>Yabancı Para Çevrim Farklarının Etkisinden Önce Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C)</p> <p>D. Yabancı Para Çevrim Farklarının Nakit ve Nakit Benzerleri Üzerindeki Etkisi</p> <p>Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış) (A+B+C+D)</p> <p>E. Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri</p> <p>Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri (A+B+C+D+E)</p>
--	--

Kaynak: (Yüksel ve Kayalı, 2019: 103)

Yaratıcı muhasebe teknikleri, nakit akış tablosunda işletmenin belli bir dönemdeki nakit girişlerin maksimum seviyeye ulaştırmak, nakit çıkışlarını da minimum seviyede tutmak amacıyla yapılabilmektedir.

#### 2.4. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Modeller

Yaratıcı muhasebe tekniklerinin denetçiler ve araştırmacılarca ortaya çıkarılması, ölçülmesi ve bu hususta delil toplanması bir hayli güçtür. Bu problem öncelikli olarak, açıklanan karın gerçekte ne kadar olduğunun bilinmemesi veya tahmin edilmesinin zor olmasından dolayı kaynaklanmaktadır. Bu bilgiye, özellikle yaratıcı muhasebe uygulamalarını gerçekleştiren yöneticiler sahiptir.

İşletmeler çeşitli amaç ve tekniklerle muhasebe manipülasyonu ya da yaratıcı muhasebe uygulamalarına başvurabilmektedir. Muhasebe manipülasyonu ya da yaratıcı muhasebe tekniklerinin olası olumsuz neticelerine engel olabilmek amacıyla bu uygulamaların tespit edilmesi ve ölçülmesi de bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır (Yüksel ve Kayalı, 2019: 115).

Yaratıcı muhasebe tekniklerinin çözümü iki başlık altında toplanabilir: Birincisi, muhasebe standartlarına uymalı ve finansal tabloyu ihlal eden ve manipüle edenlere katı önlemler ve cezalar uygulamalıdır. İkincisi, profesyonel muhasebecilerde etik bağlılık ve etik davranışı oluşturmaktır (Hussein, vd., 2015: 1380).

Yaratıcı muhasebe tekniklerini tespit etme amacı ile geliştirilmiş bazı yöntemler (modeller) bulunmaktadır. Bu yöntemler, tahakkuklar üzerinden yapılan yaratıcı muhasebe tekniklerini ortaya çıkarmak amacıyla geliştirilmiştir (Bekçi ve Avşarlıgil, 2011: 139).

Literatürde yer alan çalışmalardan yararlanarak yaratıcı muhasebe tekniklerinin tespit edilme yöntemlerini aşağıdaki tablo 2.6' da olduğu gibi sıralamak mümkündür:

**Tablo 2.6:** Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Tespit Edilme Yöntemleri

Tahakkuk Esaslı Modeller	Karma Modeller
✓ Healy Modeli	✓ Beneish Modeli
✓ DeAngelo Modeli	✓ Spathis Modeli
✓ Jones ve Düzeltilmiş Jones Modeli	✓ Çok Değişkenli Modeller
✓ Endüstri Modeli	
✓ Barton ve Simko Modeli	
✓ Imhoff ve Eckel Modeli	

Kaynak: (Genç (2018); Küçükkocaoğlu vd., (2006); Tekin (2017); Bayırlı (2016); Küçüksözen (2004); Avşarlıgil (2010); Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu (2015)).

Bu modellerden literatürde sıklıkla karşılaşılanları şu şekilde özetlemek mümkündür:



### 2.4.1. Healy Modeli

İkramiye planları, yöneticilerin ikramiye ödüllерinin değeri en üst düzeye çıkarmak amacıyla tahakkukları ve muhasebe tekniklerinden yararlanılarak manipülasyon yapmaya teşvikler oluşturur. Bu düzenler, yönetsel tahakkuk ve muhasebe prosedürü kararlarını etkilemenin etkili bir yolu gibi görünür. İkramiye sözleşmeleri kapsamında tahakkuklar ve yöneticilerin gelir raporlama teşvikleri arasında güçlü bir ilişki vardır. Yöneticiler, ikramiye planları üst veya alt sınırları bağlayıcı olduğunda gelir azaltıcı tahakkukları ve bu sınırlar bağlayıcı olmadığında gelir arttırıcı tahakkukları seçme olasılığı daha yüksektir. İkramiye planları üst sınırı daha fazla destek veren ve hariç tutan firmaların tahakkuklarını karşılaştıran testlerin sonuçları: nakit akışlarının sabit tutulması, tahakkuklar şirket-yıl için daha düşüktür ve üst sınırı olmayan şirket yıllarına göre bağlayıcı ikramiye planı üst sınırları vardır. İkramiye planı üst sınırları, bağlayıcı olmadığında zamanlama veya bildirilen kazançlardaki fark dengelenir. Teorinin testleri de isteğe bağlı muhasebe kararları için bir vekil olarak muhasebe prosedürlerinde gönüllü değişiklikler için kullanılır. Sonuçlar, bir ikramiye planının kabulü veya değiştirilmesinden sonraki yıllarda muhasebe prosedürlerin de gönüllü değişikliklerin yüksek bir insidansı olduğunu göstermektedir. Ancak, yöneticiler ikramiye planı üst veya alt sınırları bağlayıcı olduğunda kazançları azaltmak için muhasebe prosedürlerini değiştirmez (Healy, 1985: 06).

Healy'nin çalışmasında aşağıdaki formül yardımıyla ihtiyari (isteğe bağlı) tahakkuklar hesaplanmaktadır (Kıllı ve Evcı, 2017:72):

$$DA_t = TA_{t-1} / A_{t-1}$$

DA<sub>t</sub>: İhtiyari tahakkuklar

TA<sub>t-1</sub>: Önceki yıla ait toplam tahakkuklar

A<sub>t-1</sub>: Önceki yılın toplam aktifi

### 2.4.2. DeAngelo Modeli

DeAngelo karı düşük gösterme nedeni bulunmasa da, tahakkuk esaslı ile oluşan kalemler içinde amortisman tutarlarının ciddi bir büyüklük de yere sahip olduğunu ve

toplam tahakkukların, buna benzer ihtiyari olmayan tahakkuklar nedeniyle bir çok şirket için negatif olduğunu belirtmiştir. Bu açıdan tahakkuklar için bir baz oluşturmayı hedefleyerek, bir önceki dönemde bulunan toplam tahakkukları baz kabul etmiştir. Bundan dolayı testte, toplam tahakkuklarda olan bir önceki döneme göre değişimleri esas kabul etmiş ve bunları standardize etmek için yine bir önceki dönemde gerçekleşen aktif toplamındaki değişime bölmüştür. Ayrıca, esas alınan dönemde ihtiyari olmayan tahakkuklardaki değişim oranının sabit kalacağı varsayılmış, haliyle ihtiyari olmayan tahakkuklardan kaynaklı toplam tahakkuklarda değişim olacağı kabul edilmiştir. Buna göre normal koşullarda toplam tahakkuklardaki değişimin yıllar içinde “0” olması beklenmekte, toplam tahakkukların hisse senetlerinin geri alındığı dönemde belirgin bir biçimde negatif olması durumunda ise yöneticilerin finansal bilgi manipülasyonu yaptıkları kabul edilmektedir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2004: 17).

DeAngelo, modelini kurarken ihtiyari olmayan tahakkukları, iki yıl önceki toplam aktif oranını bir önceki dönem toplam tahakkuklarına eşitleyerek kurmuştur (Kıllı ve Evcı, 2017: 72):

$$NDA_t = TA_{t-1}$$

Bu modelde, “ihtiyari olmayan tahakkuklar” şu şekilde hesaplanmıştır:

$$NDA_t = TA_t / A_{t-1}$$

$NDA_t$  = Tahmini İhtiyari Olmayan Tahakkuklar

$TA_t$  = Toplam Tahakkuklar

$A_{t-1}$  = Bir Önceki Yıl Toplam Aktifi

Modelde ihtiyari tahakkuklar hesaplanması amacıyla kullanılan eşitlik ise aşağıda olduğu gibidir.

$$DA_t = TA_t - TA_{t-1} / A_{t-1}$$

DeAngelo Modeli, tahmin edilen dönemdeki toplam tahakkukları kullanarak beklenen ihtiyari olmayan tahakkukları hesaplamaya çalışan Healy Modeli'nin özel bir örneği olarak görülebilir. Healy ve DeAngelo Modellerinin ortak bir özelliği, her ikisinin

de beklenen takdir edilmeyen tahakkuklar için tahmin döneminden itibaren toplam tahakkukları aracı etmek için kullanmasıdır. Takdire bağlı olmayan tahakkuklar zaman içinde sabitse ve ihtiyari tahakkuklar tahmin döneminde ortalama sıfır ise, Healy ve DeAngelo Modelleri hatasız tahakkukları ölçecektir. Ancak, takdir edilmeyen tahakkuklar dönemden döneme değişirse, her iki model de ihtiyari olmayan tahakkukları hata ile ölçme eğiliminde olacaktır (Dechow vd., 1995: 198).

### 2.4.3. Jones Modeli

Jones (1991) firmanın faaliyet seviyesindeki farklılıkları dikkate almak için, ihtiyari tahakkukların düzeyinin sabit olmadığını kabul ederek; tahakkuk farklılıklarını toplam varlıklara göre derecelere ayırmıştır. Yani modelde sabit olarak “toplam tahakkuklar / bir önceki yıl toplam aktifi” oranını kullanmıştır. Bununla beraber modelde büyüklüğün kontrol edilmesi amacıyla maddi duran varlık düzeyini bağımsız değişkenler arasına eklemiştir. Netice itibarıyla firmaların hacimlerindeki büyüme ile ihtiyari tahakkuklar arasındaki etkileşimi dikkate almıştır (Tepeli ve Kayıhan, 2016: 252).

Bu açıklamalar sonucunda modelin formülü aşağıdaki şekilde verilmiştir (Jones, 1991: 213):

$$TA_t / A_{t-1} = \alpha_i [1/A_{t-1}] + \beta_1 [\Delta REV_t / A_{t-1}] + \beta_2 [PPE_t / A_{t-1}] + \epsilon_t$$

$TA_t$  = t yılındaki toplam tahakkuklar

$\Delta REV_t$  = t yılındaki gelirlerle t-1 yılındaki gelirler arasındaki değişim

$PPE_t$  = t yılındaki brüt makine-tesis ve cihazlar

$A_{t-1}$  = t-1 yılındaki toplam varlıklar

$\epsilon_t$  = t yılındaki hata terimi

Modelde, en küçük kareler yöntemi uygulanarak  $\alpha$ ,  $\beta_1$ ,  $\beta_2$  katsayılarından yararlanılmakta ve tahmini değerlere (beklenen değerlere) ulaşılmaktadır.

#### 2.4.4. Düzeltilmiş Jones Modeli:

Ampirik analizde Jones Modeli'nin değiştirilmiş bir versiyonu düşünülmüştür. Değişim, Jones Modeli'nin varsayımsal eğilimini ortadan kaldırmak için, gelirler üzerinde takdir yetkisi verildiğinde, takdir-tahakkuklardaki yanlışlıkları ölçmek için tasarlanmıştır. Değiştirilen modelde, takdir edilmeyen tahakkuklar olay döneminde (yani kazanç yönetiminin hipotez edildiği dönemlerde) tahmin edilir. Modelde kullanılmış olan eşitlik aşağıdaki şekildedir (Dechow vd., 1995: 199) :

$$NDA_t = a_1(1/At-1) + a_2(\Delta REV_t - \Delta RE C_t) + a_3(PPE_t)$$

$\Delta RE C_t =$  t yılındaki net alacaklar ile t-1 yılındaki net alacaklar arasındaki değişim

Tahmin döneminde (sistemik kazanç yönetiminin varsayımsal olmadığı) ( $x_i$ ,  $Cx_2$ , 293 ve takdir edilmeyen tahakkukların) tahminleri orijinal Jones Modeli'nden elde edilen tahminlerdir. Orijinal Jones Modeline göre tek ayarlama, gelirdeki değişikliğin olay dönemindeki alacaklardaki değişime göre ayarlanmasıdır. Orijinal Jones Modeli, takdir yetkisinin tahmin döneminde veya olay döneminde gelir üzerinden uygulanmadığını zımni olarak varsayar. Jones Modeli'nin değiştirilmiş sürümü, etkinlik dönemindeki kredi satışlarındaki tüm değişikliklerin kazanç yönetiminden kaynaklandığını zımni olarak varsayar. Bu, kredili satışlardaki gelirin tanınması konusunda takdir yetkisi vererek kazançları yönetmenin, nakit satışlarda gelirin tanınması konusunda takdir yetkisi kullanmaktan daha kolay olduğu gerekçesine dayanır. Bu değişiklik başarılı olursa, kazanç yönetimi tahmini artık gelir yönetimi yoluyla kazanç yönetiminin yer aldığı örneklerinde sıfıra doğru önyargılı olmalıdır (Dechow vd., 1995: 199).

Düzeltilmiş Jones modelindeki katsayılar diğer modellerde olduğu gibi regresyona tabi tutularak eğim ve sabit katsayıları tespit edilmektedir. Toplam tahakkuklar regresyonda bağımlı değişkendir. Jones modelinde toplam tahakkuklar bilanço yaklaşımına göre bulunsa da ilerleyen yıllarda yapılan çalışmalar bilanço yaklaşımının önemli sapmalara sebep olduğunu tespit etmiştir. Bu sebeple nakit akış yaklaşımının toplam tahakkukların tespit edilmesinde daha doğru netice verdiği ifade edilmekte ve literatürde daha yaygın olarak tercih edilmektedir. Nakit akış yaklaşımına göre net kâr (ya da bazı çalışmalara göre vergi öncesi kâr) ile faaliyetlerden sağlanan nakit akışı arasındaki fark toplam tahakkuklar olarak belirlenmektedir. Regresyon modelinde

bağımlı değişken olarak toplam tahakkuklar, modelde verilmiş olan diğer üç değişken ise bağımsız değişken olarak kabul edilmekte ve regresyon neticesinde bulunan eğitim katsayıları ve sabit terim yerine koyularak ihtiyari olmayan tahakkuklar tespit edilmektedir. Sonrasında ihtiyari olmayan tahakkuklar toplam tahakkuklardan çıkarılmakta bu sayede ihtiyari tahakkuk olan hata terimi bulunmaktadır. Çalışmalarda bulunan ihtiyari tahakkuk sonuçları muhasebe manipülasyonu, kâr yönetimi gibi farklı isimlerle yorumlanmaktadır (Altunal ve Kurnaz, 2019: 77).

#### 2.4.5. Endüstri Modeli

Kabul edilen son model Dechow ve Sloan (1991) tarafından kullanılan Endüstri Modelidir. Jones Modeline benzer şekilde, Endüstri Modeli de, takdir edilmeyen tahakkukların zaman içinde sabit olduğu varsayımına dayanır. Ancak, Endüstri Modeli, takdir etmeyen tahakkukların belirleyicilerini doğrudan modellemeye çalışmak yerine, aynı sektördeki firmalar arasında takdire bağlı olmayan tahakkukların belirleyicilerinin farklılık olduğunu varsayar. Takdir edilmeyen tahakkuklar için Endüstri Modeli şudur (Dechow vd., 1995: 199-200):

$$NDAT = y_1 + y_2 \text{median},$$

(TA) medyan,(TA,) = aynı 2 haneli SIC kodundaki toplam firmaların ortanca değeridir.

Firmanın özel parametreleri  $y_1$  ve  $y_2$  tahmin dönemindeki gözlemlerde OLS kullanılarak tahmin edilir. Endüstri Modeli'nin ihtiyari tahakkuklarda ölçüm hatasını azaltma yeteneği kritik ölçüde iki faktöre bağlıdır. İlk olarak, Endüstri Modeli yalnızca aynı sektördeki firmalar arasında yaygın olan takdir edilmeyen tahakkuklarda değişimi ortadan kaldırır. İhtiyati olmayan tahakkuklarda yapılan değişiklikler büyük ölçüde firmaya özgü koşullardaki değişikliklere verilen yanıtları yansıtıyorsa, Endüstri Modeli tüm takdir hakkı olmayan tahakkukları isteğe bağlı tahakkuk vekilinden çıkarmaz. İkinci olarak, Endüstri Modeli, aynı sektördeki firmalar arasında ilişkili olan ihtiyari tahakkuklarda varyasyonu ortadan kaldırarak sorun 2'ye neden olabilir. Bu sorunun ciddiyeti, kazanç yönetimi teşvikinin aynı sektördeki firmalar arasında ne ölçüde ilişkili olduğuna bağlıdır. (Dechow vd., 1995: 199-200)

#### 2.4.6. Beneish Modeli

1982-1988 döneminde örnek manipülatörleri ve endüstriyle eşleşen şirketleri kullanarak kazanç manipülasyonu tespit etmek için bir model olarak düşünülmüştür ve modelin performansını 1989-1992 döneminde bir bekleme örneğinde değerlendirilmiştir. Kazanç manipülasyonu algılama modeli  $M_i = \beta' X_i + e_i$  manipülatörler için 1 ve 0 aksi takdirde,  $X$  açıklayıcı değişkenlerin matris ve artıkları bir vektördür bir ikilem değişkendir (Beneish, 1999: 26).

Modeldeki;

$M_i$ = Bağımlı değişkeni {Manipülatör şirketler için 1 (şartlı görüş bildirilen), kontrol şirketleri (kurumsal yönetim endeksinde yer alan) için 0},

$X_i$  = Açıklayıcı değişkenlerin oluşturduğu matrisi,

$e_i$ = Hata terimini, ifade etmektedir.

Profesör Messod Beneish tarafından oluşturulan M-Score, bir şirketin kazançlarını manipüle edip etmediğini belirlemek için sekiz finansal oran kullanan matematiksel bir modeldir. Değişkenler şirketin finansal tablolarından oluşturulur ve kazançların ne derece manipüle edildiğini açıklamak için bir puan oluşturur. Birçok açıdan Altman Z-Score benzer, ama iflas yerine kazanç manipülasyonu tespitine odaklanmıştır. Aşağıda sıralanan M-Skoru'nun geliştirilmesi için dikkate alınan sekiz değişken vardır (Omar vd., 2014: 185):

- DSRI – Ticari alacaklar endeksi
- GMI - Brüt kar marjı endeksi
- AQI - Varlık kalite endeksi
- SGI - Satış büyüme endeksi
- DEPI - Amortisman endeksi
- SGAI - Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri endeksi
- LVGI- Kaldıraç endeksi

- TATA - Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı

Yukarıdaki 8 değişkene dayalı toplam varlıklara toplam tahakkuklar M-Score , formülü kullanılarak hesaplanır (Omar vd., 2014: 185).

#### 2.4.7. Spathis Modeli

Spathis (2002), finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarının ortaya çıkarılmasında, manipülasyon yapmamış olan firmalara ve yapmış firmalara bazı bağımsız değişkenlere göre lojistik regresyon analizi yapmıştır.

Beneish Modelleri ile bu model arasında her ne kadar benzerlikler olsada aralarında bazı farklılıklar vardır. Bu farklılıklar (Uzunoğlu, 2018: 97):

- Beneish Modellerinde finansal bilgi manipülasyonunun ortaya çıkarılmasında probit regresyon analizi tercih edilirken, Spathis Modelinde ise lojistik regresyon analizi tercih edilmektedir,
- Spathis Modelinde ve Beneish Modellerinde kullanılan bağımsız değişkenler birbirinden farklıdır,
- Spathis Modelinde finansal sıkıntı ile finansal bilgi manipülasyonu arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla Z değeri eklenmiştir.

Denklemden bağımlı değişken  $E(y)$ ' ye yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanan işletmeler için 1, kontrol grubu işletmeler için ise 0 değeri verilmiş olup,  $b_0$  kesişim değerini,  $b_1, b_2, \dots, b_n$  bağımsız değişkenlerin katsayılarını,  $x_1, x_2, \dots, x_n$  ise aşağıda sıralanan bağımsız değişkenleri göstermektedir (Spathis, 2002: 185-186):

- Borç özsermaye oranı (D/E)
- Satışların toplam aktiflere oranı (Sales/TA)
- Net karın satışlara oranı (NP/Sales)
- Ticari alacakların satışlara oranı (Rec/Sales)
- Net karın aktife oranı (NP/TA)
- Çalışma sermayesinin toplam aktife oranı (WC/TA)

- Brüt karın toplam aktife oranı (GP/TA)
- Stokların satışlara oranı (INV/Sales)
- Toplam borçların toplam aktiflere oranı (TD/TA)
- Toplam finansman giderlerinin toplam faaliyet giderlerine oranı (FE/GE)
- Ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin toplam satışlara oranı (Taxes/Sales)
- Finansal risk değerini (Altman Z-score).

Spathis (2002) Atina Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören 76 şirketin finansal tablolarında bulunan bilgilerini işleyerek lojistik regresyon analizi yapmış ve stokların satışlara oranı (INV/Sales), toplam borçların toplam aktiflere oranı (TD/TA) ile finansal risk değerini (Altman Z-Score) gerçeğe aykırı olan finansal tabloları başka bir ifade ile hileli finansal raporları belirlerken göz önüne alınacak olan rasyolar olarak ifade etmiştir (Spathis, 2002: 188).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ DENETİMİ VE VERGİ ZİYAI

#### 3.1. Verginin Ve Vergi Denetiminin Tanımı, Amaçları, Özellikleri

Devletlerin egemenliğinin devam edebilmesi için vergilerin önemi büyüktür. Vergi denetiminin etkin şekilde yapılabilmesi de finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasına bağlıdır. Öncelikle vergi ve vergi hukuku kavramları tanımlanarak özelliklerine ve amaçlarına değinilmiştir. Ayrıca vergi denetimine ilişkin başlıklarla beraber vergi denetiminde mesleki şüphelilik konusu ele alınmıştır.

##### 3.1.1. Verginin Tanımı

Vergi, klasik maliyecilere göre kişilerden kamusal harcamalarının karşılığı olarak zorunlu olarak istenen parasal bir sorumluluktur. Modern maliyeciler ise vergiyi, devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahalesini sağlamak için kişilerden kamu harcamalarını karşılamak üzere zorunlu olarak doğrudan doğruya alınan bir parasal sorumluluk olarak tanımlamaktadır. Haliyle modern maliyeciler, klasiklerden farklı olarak verginin sadece ekonomik amaçla istenmediğini, aynı zamanda devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahalede bulunmak amacıyla da isteyebildiğini belirtmektedirler (Uyanık, 2019: 356). Vergi kavramına ilişkin literatür de bulunan çeşitli tanımlar aşağıdaki şekildedir:

Vergi, devletin ve/veya devletin vergilendirme yetkisi verdiği diğer kamu kuruluşlarının kamu harcamalarını karşılamak için usulüne uygun olarak ve kanuna dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden, yasal zorunluluk altında bir karşılık olmadan ve geri vermemek üzere istedikleri paralardır (Özet, 2017: 3).

Devletin ve devletin yetkilendirdiği diğer kamu idarelerinin gerçek ve/veya tüzel kişilerden cebri, egemenlik gücüne dayanarak ve karşılıksız aldığı para şeklindeki iktisadi değerler vergi olarak adlandırılmaktadır. Vergi alınmasının esas sebebi kamu borçlanmasının ve/veya kamu harcamalarının finansmanını sağlamaktır (Sağbaş ve Saruç, 2010: 6).

Vergi, kamu giderlerini karşılamak için herkesin ekonomik gücüne göre devlete vermek zorunda olduğu parasal değerlerdir. Vergilendirme yetkisi, devletin varlık

koşuludur. Devletin egemenliğinin sürdürülebilir olabilmesi için vergiler büyük önem taşır. Kamu harcamalarının ve dolaylı olarak kamu hizmetlerinin yapılabilmesin de vergilerin payı büyüktür. Bunun haricinde vergiler, kişi özgürlükleriyle de yakından ilişkilidir (Üstün, 2003: 251).

Bu tanımlardan yola çıkarak, verginin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir: Vergi, kamusal harcamaları karşılamak amacıyla alınır, yasal zorunluluğa dayanır, karşılıksızdır, parasal bir edimdir ve geri alınması söz konusu değildir (Taylar, 2010: 537).

### **3.1.2. Vergi Hukukunun Tanımı**

Vergi hukukunu çeşitli kaynaklardan yararlanarak tanımlamak gerekirse;

Toplum hâlinde yaşamına devam eden kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen ve yaptırımlarla korunan kurallar bütününe hukuk denilmektedir. Hukuk normları değişmeyen kurallar olmayıp topluma ve zamana göre farklılıklar gösterebilmektedir. Hukuk bilimi, kamu hukuku ve özel hukuk olarak iki ana dala ayrılmaktadır. Bunlardan ilki devletin egemenlik gücünden kaynaklanan; ikincisi ise tarafların eşit durumda bulunduğu ilişkileri düzenlemektedir. Vergi hukuku, bir yanda kişilerin yer aldığı diğer yanda devletin (veya diğer kamu kuruluşlarının) vergi ilişkisini incelemektedir. Devletin vergilendirme yetkisi bu ilişkinin temelini oluşturmaktadır. Yani bu hukuku ilişkide taraflar eşit değildir. Haliyle bir kamu hukuku dalı olarak vergi hukuku karşımıza gelmektedir (Saban vd., 2012: 3).

Devletle kişiler arasındaki vergi ilişkilerinden doğan ödev ve hakları düzenleyen hukuk dalı vergi hukuku olarak adlandırılmaktadır. Verginin hem kişiler hem de devlet açısından oldukça önemli olması neticesi, devletin vergileme gücünü hukuk kuralları çerçevesinde kullanmasının önemi daha iyi anlaşılmaktadır (Üstün, 2003: 251).

Resmi ve resmi olmayan kural, hak ve ödevleri içeren vergi dünyası, bir yapı olarak incelendiğinde, mükellef ile devlet arasındaki ilişkinin boyutlarını ortaya çıkaran ve mükellef ile mükellefin birbirleriyle çatışmasını kapsayan fakat aynı zamanda bir anlamda sosyal açıdan bir dayanışmanın olduğu bir alan olarak tanımlanabilir. Bu alanın

derinliklerine inilmesi bu etkileşim ve ilişkilerin ortaya çıkmasını sağlayan süreçler üzerinde odaklanılmasını gerektirmektedir (Baloğlu ve Baloğlu, 2010: 23).

### 3.1.3. Vergi Hukukunun Konusu

Vergi hukukunun konusuna (Bilici, 2019: 4) ;

- “Vergi, resim, fon, harç gibi adlarla alınan çeşitli kamu gelirlerinin tarh-tahakkuk- tahsili”,
- “Vergi suçları ve cezaları”,
- “Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü” gibi konular girmektedir.

Başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 2575, 2576 ve 2577 sayılı yargıya ve yargılamaya ilişkin kanunlarda bu konularla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bilindiği gibi vergi gelirleri; merkezi idarenin yansıra belediye, il özel idaresi ve köylerinde içinde bulunduğu yerel idareler tarafından da toplanmaktadır. Öte yandan, Anayasa’mızın 73. maddesinde belirtilmiş olan “benzeri yükümlülük’ler de” vergi hukukunun konusuna girmektedir. Sosyal sigorta primleri (parafiskal gelirler), benzeri yükümlülükler arasında sayılabilir. Merkezi idare kapsamında, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı örgütlenmesi kapsamında toplanan gümrük vergilerinin de toplanan vergi gelirleri arasında büyük bir payı vardır. Gümrük vergilerinin (ithalde alınan KDV ve ÖTV’yi de kapsamaktadır) tarhı-tahsili VUK’da belirtilen düzenlemelere tabi değildir (VUK m. 2). Bu vergilerin özel yapısından dolayı, Gümrük Kanunu’nda ayrı düzenlemeler yapılmıştır. Gümrük vergisi Gümrük Kanunun’a tabidir. VUK’da yazılı düzenlemelere tabi değildir. AATUHK’nin 1. maddesi “kanunun şümülü ”nü belirlerken “amme (kamu) alacağı” tabirini kullanmaktadır. Bu maddede Kanun’un kapsamında; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, harç, resim, vergi cezası, para cezası gibi asli kamu alacaklarına ilave, gecikme zammı ve faiz gibi fer’i kamu alacakları ve aynı idarelerin kamu hizmeti görmesinden doğan diğer alacaklar yer almaktadır. Aynı maddede AATUHK’ nin kapsamına, bu idarelerin sözleşmeden ve haksız iktisap haksız fiilden doğan alacaklarının girmeyeceği de belirtilmiştir. Kamu gelirlerinin incelenmesiyle konusu kısıtlanan vergi hukuku ile mali hukuk (veya maliye hukuku) disiplinlerinin karıştırılmaması gerekir. Mali hukuk disiplini, kamu gelirleri yanında, kamu harcamalarının incelenmesini de kapsamına alan

daha geniş bir bilim dalıdır. Maliye hukuku bilim dalı konuları içerisinde bütçe ve kamu harcamaları da bulunmaktadır (Bilici, 2019: 5-6).

### **3.1.4. Verginin Amacı**

Vergiler, günümüz ekonomisine baktığımızda toplumların kamusal gereksinimlerini gidermek için devlet namına kurumları vasıtasıyla toplanılan; ekonomik, siyasal ve sosyal konularda gerçekleştirilmesi gerekli olan kamusal mesuliyetleri gidermek için yapılan; karşılıksız olarak kamuya verilen ve ödeme gücü ile orantılı bir şekilde gerçek ve tüzel kişilerden alınan zorunlu ana kaynaktır (Gaygılı, 2018: 1).

Kamu harcamalarını finans edebilmek için devlet vergi toplamaktadır. Finansal güce sahip herkesin vergi ödeme zorunluluğunun bulunduğu 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde belirtilmiştir. Kişiler finansal güçleri olduğu sürece vergi yükümlüsü konumundadır. Finansal gücün varlığı vergi yükümlülüğünün temelidir. Haliyle ödeme gücü olan kişiler vergi mükellefi olup olmamasına bakılmaksızın vergilendirmenin konusu kapsamına girmektedir. Ülkenin mali sınırlarında vergilendirmenin bu rolü devletin, vergiler aracılığıyla ekonomik istikrarı sağlamak ve buna ilave olarak kültürel ve sosyal yaşama yön vermek için vergi salmasına ya da vergi kolaylıklarının kullanımı yoluyla toplayabileceği kamu gelirlerinden vazgeçmesine sebep olabilmektedir. Tüm muafiyet ve istisnalar devletin belirli bir hedefine hizmet etmekte denilebilir (Göker, 2011: 11-12).

Toplumun gelişmişlik seviyesi ile devletlerin gelire olan gereksinimi doğru orantılı bir şekilde gün geçtikçe artmaktadır. Haliyle devlet, artan kamu harcama gereksinimleri için daha fazla vergi alarak finansman sağlamaya çalışırken; kendi menfaatleri doğrultusunda mükellefler ise ödeyeceği vergiyi azaltma düşüncesindedir. Devletlerin daha fazla gelir alma gayesi mükelleflerin ödeyebileceği vergi tutarlarını çok üstüne ulaştığı zaman, mükellefler açısından oluşan ödeyeceği vergiyi azaltma isteğiyle paralel bir şekilde vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınma eylemleri ortaya çıkmaktadır (Gaygılı, 2018: 1).

### 3.1.5. Vergilerin Sınıflandırılması

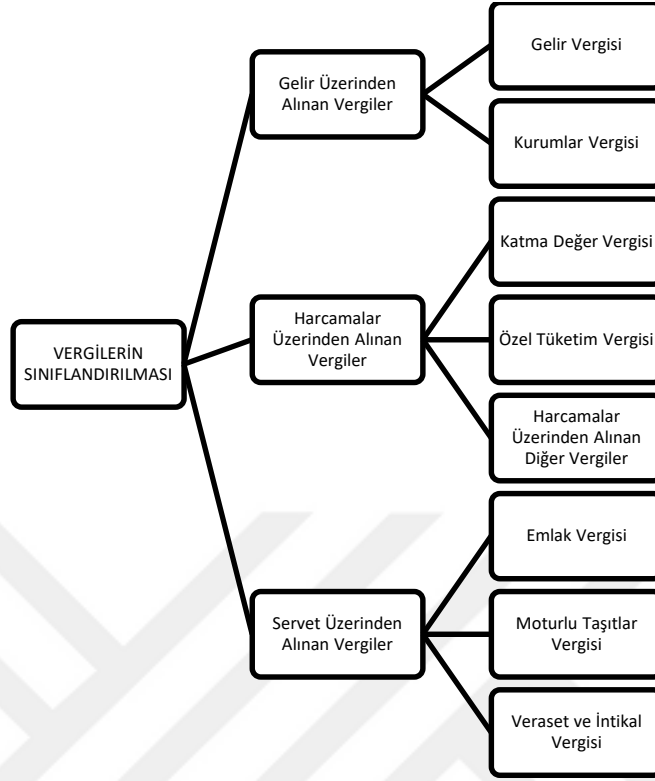
Vergilerin sınıflandırılmasıyla vergi gruplarının ekonomik, sosyal ve finansal etkileri hususunda genellemelerin yapılması mümkün olur. Vergilerin türü, vergilerin ekonominin işleyişini ne şekilde etkilediği konusunda oldukça önemlidir. Yine verginin, şirketlerin ve hane halklarının kararlarını nasıl şekilde etkilediği konusunda da vergi türü önemlidir. Vergileri sınıflandırmanın bir diğer yararı vergi politikası yapıcılarının vergileri takip etmesine fayda sağlamasıdır. Örneğin gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergilere oranında bir azalmanın var olup olmadığı takip edilerek bir değerlendirme gerçekleştirilebilir. Bu değerlendirmelerin neticesi olarak yeni politikalar geliştirilebilir ve uygulanabilir (Sağbaş ve Saruç, 2010: 20).

Vergiler, farklı ölçütlere göre aşağıdaki şekilde sınıflandırılırlar (Öz, 2):

- 1- Kaynağına(Konusuna) göre: Gelir, Servet, Harcama
- 2- Ekonomik faaliyetlerle ilgisine göre: Dolaylı - Dolaysız
- 3- Verginin hesaplanmasına göre: Advalorem, Spesifik
- 4- Matrah belirleme yöntemlerine göre: Nesnel, Öznel
- 5- Uygulanan oranlara göre: Azalan, Sabit, Artan

Vergi sistemleri için en sık kullanılan sınıflandırmalardan biri de verginin konusu (kaynağı) temel alınarak yapılan sınıflandırmadır. Buna göre gelir üzerinden, harcamalar üzerinden ya da servet üzerinden alınan vergilerden söz edilebilir. Türk Vergi Sistemi'nde harcamalar üzerinden alınan vergiler; Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gümrük Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Özel İletişim Vergisi; gelir üzerinden alınan vergiler; Kurumlar ve Gelir Vergisi; servet üzerinden alınan vergiler ise Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi'dir (Gürdal, vd., 2016: 35-36; Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 36).

**Şekil 3.1: Konusuna Göre Vergi Sınıflandırması**



Kaynak: (Gürdal, vd., 2016: 35-36; Kılıçaslan ve Yavan, 2017: 36)

### 3.1.6. Denetim Kavramı

Bir örgütün oluşumunun en önemli öğelerinden birisi, ortak amaçtır. Yönetim, ortak amaçların gerçekleştirilebilmesi için bütün insan ve madde kaynaklarını sonuna kadar kullanır. Örgüt girdileri işleme aşamasından geçirilerek, netice itibariyle bir çıktı meydana gelmektedir. Çıktının, istenilen hedeflere uygun olup olmadığının ortaya çıkarılması ancak değerlendirme tekniğiyle öğrenilebilir. Değerlendirmenin farklı farklı yöntemleri vardır. Bu yöntemlerden biri denetimdir (Köklü, 1996: 1).

Günümüzde anlaşıldığı gibi denetim, yaklaşık iki bin yıl önce ortaya çıkmıştır. Sanayileşme sonrası dönemde oluşan sanayi ve ticaretin büyük ölçüde genişlemesi, çeşitli iş organizasyonlarına yol açmıştır. Özellikle mülk sahipleri dışında kalan kişiler (Yöneticiler) tarafından yönetilen anonim şirketlerin, ortaya çıkması hissedarlara paralarının kötüye kullanılmadığına ilişkin bazı garantiler verilmesini gerektirmiştir. Bu hedefle, yöneticilerin düzenli aralıklarla hissedarlara hesap vermesi gerekliliği meydana gelmiştir. Yöneticiler, bazı durumlarda verimsizliklerini veya diğer gecikmeleri saklamak

için sahte muhasebe uygulamalarını kabullenmeye başlamışlardır. Bu sebeple hesapların yöneticiler dışındaki bağımsız bir kişi tarafından kontrol edilmesi ve raporlanması için hükümetler bazı hukuki hükümler koymuştur (Kurt ve Özdemir, 2019: 87).

Bağımsız kişilerce işletmenin belli bir faaliyet dönemine ait bilgilerin; derlenip, sonuç değerlendirmelerinin yapıldığı ve bu sonuçların da düzenlenen raporlar aracılığıyla açıklandığı kontrol sistemine denetim denir. Bu tanımlamadan da anladığımız üzere denetim, firmalar için vazgeçilmez bir zorunluluktur (Dalak, 2000: 66).

Bir denetim faaliyetinden bahsedilebilmesi için, öncelikle bahsedilen faaliyete ilişkin bir işlem ve bu işlemin kurallara uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığının araştırılmasına ilişkin bir inceleme bulunmalıdır. İşlem tamamlandıktan sonra bu inceleme, uygulamayla paralel olarak ve uygulama öncesinde de gerçekleştirilebilir (Dalak, 2000: 65).

Denetimi kapsamlı bir şekilde tanımlamak gerekirse (Erdoğan, 2002: 55-56):

- Denetim konusunun kapsamına giren muhasebe bilgilerini - gerçekleşmiş ekonomik olay ve faaliyetlerin anlık neticelerini - diğer bir söyleyişle mevcut bulunamı belirlemek,

- Tamamlılık, doğruluk, kanunilik, açıklık, gerçeklik ve tarafsızlık olarak isimlendirilen denetim ilkelerine göre olması gereken ile GKGDS çerçevesinde kanıtlara dayanarak karşılaştırmalar yapmak,

- Ulaşılan neticelerden ve bulgulardan yararlanarak tarafsız bir yargı veya neticeye varmak ve sonuç itibarıyla, denetçinin etkileşim içinde olduğu gruplara sunmak için yararlanılan sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir.

Denetim, genel anlamda konunun adil bir biçimde sunulup sunulmadığı hususunda görüş bildirmek için bir konunun değerlendirilmesinden oluşur. Göz önüne alınan konuya bağlı olarak yapılabilen farklı denetim türleri vardır [www.pwc.com](http://www.pwc.com) (17.02.2021). Günümüzde en sık rastlanan sınıflandırma ise “ amaçlarına göre denetim “ ve gerçekleştirenlere göre denetim” şeklindedir. Amaçlarına göre denetim faaliyetleri (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 8):

- Finansal Tabloların Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi' dir.

Denetim faaliyetini yapanların, bağlı oldukları yapıya göre denetim faaliyeti sınıflandırıldığında (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 8) ;

- Dış denetim (bağımsız denetim),
- İç denetim ve
- Kamu denetimi şeklinde bir yapı karşımıza çıkmaktadır.

Vergi odaklı bir şekilde ortaya çıkan denetim, işletmenin çevresinde bulunan tarafların sayısının gün geçtikçe artmasının sonucunda daha da önem kazanmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 572). Vergi denetimi kamusal mali denetimin bir parçasıdır. Bu sebeple aşağıda ilk olarak mali denetim, ardından da vergi denetimi kavramlarına değinilmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 50).

### **3.1.6.1. Mali Denetim**

Kamu kuruluşlarının mali işlem ve kararlarının bütçe uygulamasına ilişkin olarak denetimi mali denetim olarak tanımlanmaktadır. Harcama öncesi yapılan kontrolden farklı bir şekilde, faaliyetlerin yapılmasından sonraki bir zamanda yapılır. Haliyle denetim faaliyeti başladığında; işler yapılmış, bitmiş, elde belgeleri ve kayıtları kalmış olacaktır. Mali uygulama ve kararların, belge ve kayıtları muhasebe sistemi aracılığıyla düzenli bir biçimde toplandıktan sonra anlamlı bir biçimde sınıflanıp, işlenerek kayıt altına alınır. Denetim faaliyetleri de bu belge ve kayıtlar üzerinden gerçekleşir. Kamu kuruluşları; borç ilişkileri, gelir, gider ile her türlü kıymetleri ve mallarına ilişkin tasarruf ve işlemleri muhasebe sistemi aracılığıyla kayıt altına alınmaktadır. Denetim bu veriler aracılığıyla yapılır. Bu açıdan mali denetim, muhasebe denetimidir (Bayar, 2008: 3).

Bir diğer tanımla; işletmenin finansal tablolarının GKGMİ ya da işletmenin kanuni statüsü gereğince başka bir muhasebe sistemine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını ortaya çıkarmaya dönük, bu tabloların ve bu tabloların kaynağını oluşturan belge, kayıt ve diğer ipuçları aracılığıyla yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen planlı incelemelere mali denetim denilmektedir. Nihai amacı finansal tabloların güvenilirliğini sağlamaktır (Başpınar, 2005: 39).



Mali denetim bir başka deyişle, vergi denetimini de içerisine alan çok daha geniş kapsamlı bir denetim biçimidir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 50; Dalak, 2000: 70).

### **3.1.6.2. Vergi Denetimi**

Günümüzde devletler, adaletin ve güvenliğin sağlanması ve vergilerin toplanması gibi klasik görevlere ilave olarak sağlık, eğitim ve sosyal güvenlik gibi konularda da yeni ekonomik ve sosyal görevler üstlenmiş bulunmaktadır. Devlet, gelir gereksiniminin artmasından dolayı bu ihtiyacı karşılayabilmek için gelirlerini artırma yoluna gitmektedir. Bu gelirlerin en önemlisi de vergilerdir. Bu açıdan vergi tabanının genişletilmesi ve vergi kaçak ve kayıplarının olabildiği kadar azaltılması gerekmektedir (Abdioğlu, 2007: 163).

Vergi ahlak ve bilincine ilave olarak, vergilerin tahsil edilmesini etkileyen en önemli etkenlerden biri de denetim süreçlerinin etkinliği ve vergi idaresinin yapısıdır. Gelişmişlik seviyesi ve vergi kültürünün yönü ne şekilde olursa olsun, bir ekonomide vergi idaresi ve vergi denetim süreci etkin değilse kayıt dışılık istenilen seviyeye indirilemeyecek, vergi tahsilatı istenilen potansiyeli göstermeyecek ve sonuç olarak da vergilemede adaletli olunamayacaktır. Bundan dolayı, vergi denetiminin tahsilat ve (vergilemede) adalet üzerindeki etkileri ile vergi idaresinin yapısını ve etkinliğini incelenmek üzere ele alınması bir hayli önemlidir (Akbeş, 2014: 65).

Kamu otoritesi, vergi kayıp ve kaçığına engel olmak için denetimin gücünden yararlanmaktadır. Devletlerin vergi toplama sürecindeki, ödenmesi gereken vergileri tespit etmesi ve doğruluğunu araştırması açısından en etkili yöntemlerden biri vergi denetimidir. Ayrıca mükellef haklarının korunması açısından da en önemli süreç vergi denetim sürecidir (Rakıcı ve Atak, 2019: 11).

Vergi denetiminin, çeşitli kaynaklarda farklı tanımları yapılmıştır. Bu tanımlardan bir kısmı aşağıdaki gibidir.

Vergi denetimi; vergi kanunlarınca mükelleflere yüklenen ödevlerin yapıp yapılmadığı ve ödenmesi gereken vergi tutarının zamanında gerçek tutarlarıyla ödenip ödenmediğinin vergi idaresi tarafından çeşitli yöntemler ve çeşitli teknikler kullanılarak incelenmesi ve tespit edilmesi faaliyetlerinin bütünü olarak tanımlanabilir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 51).

Vergi denetimi; ödenmek zorunda olunan vergi borcunun eksiksiz olarak ve zamanında ödenmesini gerçekleştirmek amacıyla Gelir İdaresinin ve mükelleflerin vergi kanunlarından doğan sorumluluklarını yapıp yapmadıklarının araştırılmasıdır. Bu tanıma göre, vergi denetimi hem gelir idaresinin kontrolü ve bu idarede çalışan personelin soruşturmasını (iç denetim) hem de mükelleflerin vergi yasalarına uygun bir biçimde faaliyetlerini yapıp yapmadıklarının ortaya çıkarılmasını (dış denetim) içermektedir (Sarılı, 2003: 103).

### 3.1.7. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetiminin sahip olduğu özellikler; mükellefleri mecburi olarak ödenmek zorunda bırakan vergilerin doğru olup olmadığının incelenmesi, durumların ortaya çıkarılması ve varsa eksikliklerin ve yanlışlıkların ortadan kaldırılmasıdır. Vergi denetimiyle, bu süreçte yapılması planlanan; vergi tutarlarını araştırmak, olumsuzlukları önlemek ve düzeltmektir. Bu şekilde bir fonksiyonu olan vergi denetiminde genel olarak aşağıdaki işlemler gerçekleştirilmektedir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 210):

- Muhasebe işlemlerinin yasalara, kurallara uygunluğu,
- Muhasebe kayıtları ve defterlerinin yasalara uygunluğu,
- Muhasebe kayıtlarında raporlanmamış belgelerin ve işlemlerin ortaya çıkarılması,
- Aktif ve pasif hesaplarının değerlendirilmelerinin yasalara, kurallara uygunluğu,
- Yeniden değerlemenin yasalara uygunluğu,
- Vergi beyannamelerinin (münferit, yıllık, muhtasar, özel, K.D.V.) yasalara ve kurallara uygunluğunun incelenerek tespit edilmesi
- Ticari kardan vergi matrahına geçiş sürecinin kontrolü ve vergi matrahının doğru olup olmadığının ortaya çıkarılması,

Vergi sistemleri günümüzde büyük oranda beyan esasına dayanmaktadır. Mükelleflerce idareye verilmiş olan beyanname aracılığıyla verginin beyanı ve tarhı yapılmaktadır. Bu anlamda beyanname esasına göre verilmiş olan bildirim gerçeği gösterip göstermediği büyük öneme sahiptir ve bu durumda etkin bir şekilde yürütülmüş vergi denetimine bağlıdır. Fakat mükelleflerin geçmiş dönemlerine ilişkin işlemlerinin araştırılması, vergi kaybına sebep olan işlemlerin anında ortaya çıkarılmaması neticesini

doğurmakta bu da genel anlamda yeterli ve etkin olmayan bir vergi denetim yapısına sebep olmaktadır. Çünkü belgeler ve defterler üzerinden sonradan yürütülen denetimlerde geçmişe dönük eksiklik ve aksaklıkların tespit edilmesi oldukça zorlaşmaktadır (Daştan, 2011: 186).

Vergisel denetimin kapsamı ise, beyan üzerine alınan ve ödenmesi gereken vergilerin, mükelleflerin veya vergi ile alakalı diğer tarafların kayıtlarıyla uyum içerisinde ve doğru bir şekilde olup olmadığının Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde yer verilen "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmüne göre, akılcılık sınırları kapsamında tespiti ve vergi mevzuatına göre olması gerekenin sağlanmasıdır (Erkuş ve Ünal, 2014: 85-86; VUK Madde 3).

### **3.1.8. Vergi Denetiminin Amaçları**

Denetim esas olarak bağımsızdır. Vergi denetimi devlet adına gerçekleştiriliyor olsa bile, denetim personeli adaletli bir şekilde hareket etmek ve tarafsız olmak zorundadır. Denetim personelinin esas hedefleri, vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu tespit etmektir. Vergi denetiminin, yaptırım gücüne sahip olması en önemli özelliklerinden biridir. Aynı zamanda bu özellik vergi denetiminin yasal yönünü de ortaya çıkarmaktadır. Vergi denetiminde, faaliyetlerin gerçeğe uygun bir şekilde kayda alınıp alınmadığı tüm yönleriyle kapsamlı bir biçimde araştırılmaktadır (Arabacı ve Çavdar, 2018: 179).

Vergi denetiminin, idarenin ve mükelleflerin vergi kanunlarının belirlediği kurallar çerçevesinde hareket etmesini sağlayarak, vergi adaleti kapsamında olası vergi kaynaklarının tamamının vergilendirilmesi, ayrıca pratikte karşı karşıya kalınan sorunların çözümüne ilişkin olarak vergi sistemine değişiklik önerebilme fonksiyonları vardır (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 58).

Vergi denetimlerinin arka planında mali denetim kavramı bulunmaktadır. Bunun sebebi vergi denetimlerinin finansal sebeplerle gerçekleştiriliyor olmasıdır. Finansal sebepten kastedilen, kamu hizmetlerinin sürekliliğini sağlayabilmek için herhangi bir vergi kaybının ortaya çıkmamasıdır. Doğru beyan verme hususunda mükellefleri yönlendirmek ve bu sayede meydana gelebilecek vergi kaybını önlemek esasına dayanır.

Bu sebebin yanı sıra; toplumda vergi bilinci hususunda hassasiyetin yayılması, mükellefin eğitilmesini, sağlayarak etkin ve adil bir vergileme amaçlanmaktadır (Koç, 2018: 269).

Vergi denetim oluşunun sistemde etkin bir şekilde yer alması ve aynı etkinlikte kullanılabilmesi durumunda, sağlıklı geri bildirimler elde edinilebilecek, mükelleflerin vergisel yönelimleri hazine lehine gerçekleşebilecek ve netice olarak da vergi kaçak ve kayıplarının azalmasıyla bağlantılı olarak maksimum vergi çıktısına sahip olunabilecektir. Temelde etkin bir vergi denetim sistemi ise, iyi bir teşkilatlanmanın, kurumsallaşmanın oluşmasına bağlıdır. Dolayısıyla bu da denetim sisteminde bulunan kurumların etkinliğine, nitelikli ve verimli yeterli personel sayısına ve yapılacak olan denetimlerin düzenli bir şekil almasına bağlı olmaktadır (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 58).

Bir denetim aracı olarak finansal tablolardan yararlanılması etkin bir vergi denetimi olduğunu göstermektedir. Vergi denetiminde, bu araçlardan etkin bir biçimde faydalanılabilmesi için ise, bu tablolardan ne şekilde faydalanılabileceğinin iyi derecede bilinmesi gerekmektedir (Arabacı ve Çavdar, 2018: 180).

Vergiden kaçınmak, vergi kaçırmak, verginin yerine kullanma etkisinden faydalanmak, vergi yansıtmamasını yapmak vb. yöntemlerle vergi kayıp ve kaçığına neden olarak, devletin vergi kaybetmesine sebep olmaktadır. Bu durumda, vergi kurumunun diğer dalı olan devlet açısından durumu değerlendirdiğimizde, bahsedilen vergi kayıp ve kaçığına minimuma indirmek hatta daha da ötesi tümüyle ortadan yok edecek sistemlerin kurulması ve işletilmesi şüphesiz ki büyük öneme sahiptir. Genel bir tabirle, “vergi denetimi” diye adlandırdığımız mekanizmanın sistem içerisinde bir tıpa görevi üstlenerek, vergi sızmalarına bütünüyle engel olabilecek etkinlik ve işlerlikte olması beklenmektedir (Yoruldu ve Yoruldu, 2016: 54).

Vergi denetimi, kanunların uygulanmasını kolaylaştırması, mükelleflerin vergi hususunda eğitilmesi ve genellik ilkesine dikkat edilerek yapılması, ekonomi politikasına uygun olması gerekmektedir. Vergi denetiminde asıl hedef, bir yandan idarenin mevcut düzenlemelerle uyum içerisinde faaliyetlerini yürütmesini sağlamak, öte yandan da vergi kaçak ve kayıplarının önüne geçilmesine ilişkin önlemler olarak olması gerekenin ortaya çıkarılması ve bu sayede vergi gelirlerinin artırılmasını sağlamaktır. Bunun yanı sıra,

mükelleflerin eğitilmesi ve vergi bilincinin yaratılmasına vergi denetimi katkı sağlanmaktadır. Bu sayede ise, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu artmaktadır. Bununla beraber, bu hedeflerinin yanında ekonomik, mali, hukuki ve sosyal hedefleri de vergi denetiminin bulunmaktadır. Denetim elemanları, vergi denetimi yapılırken çeşitli vergiler hususunda mükelleflerin belge, defter ve işlemlerini incelerken aşağıdaki tekniklerden yararlanmaktadır (Arabacı ve Çavdar, 2018: 179-180):

- Finansal tablo analizi,
- Bilgi ve belgelerin incelenmesi,
- Aritmetiksel inceleme,
- Kaydi ve fiili envanter incelemesi gerçekleştirmek,
- İşletme içi kıyaslama,
- Karşıt inceleme,
- Bilgi verme kapsamında ulaşılmış olunan bilgiler,
- Verim incelemesi yapmak,
- İstihbarat arşivindeki bilgiler,
- Yoklama, gibi denetim yöntemlerinden yararlanmak
- Vergi dairelerinde kayıtlı olan bilgilerden faydalanmaktadırlar.

Vergi denetiminin temel amaçları çalışmamızda; mali amaç, ekonomik amaç, hukuki amaç ve sosyal amaç olmak üzere ele alınmıştır.

### **3.1.8.1. Mali Amacı**

Vergi denetimleri yoluyla vergi erozyonuna sebep olan vergi kaçak ve kayıplara karşı koymak ve vergi tahakkuk-tahsilat arasındaki farkın en aza düşürülmesi hedeflenmektedir. Nitekim özellikle gelişmekte olan ülkeler ve gelirleri yer altı ya da yer üstü doğal kaynağa dayanmayan yani gelirlerinin önemli bir kısmı vergiler olan ülkelerde vergiler, toplam kamu gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Haliyle mali ve mali olmayan hedefler kapsamında vergilerden yararlanarak kamu hizmeti vermek isteyen devletler bu hizmetlerle ilgili harcamaların önemli bir kaynağını oluşturan vergilere en az kayıp ve maliyetle sahip olmak zorunda kalmaktadır (Köstekçi ve Sandalcı, 2020: 3613). Gelirler içerisinde önemli bir yere sahip olan vergilerin beyan esasında dayalı olarak sağlıklı bir şekilde toplanması, vergi denetimiyle mükellef beyanlarının gerçeğe yaklaştırılması yöntemiyle mümkün olacaktır. Denetim

günümüzde, yalnızca caydırıcılık gücü olan bir sistem olarak kabul edilmemektedir. Caydırıcılık hedefi öncelikli olmakla beraber, denetimin; vergide eşitlik ve adalet ilkelerinin uygulanması, eğitim, vergi bilincinin oluşturulması, gibi hedefleri vardır. Fakat denetimin asıl hedefi kişileri yasalara uygun hareket etmeye veya çalışmaya sevk etmektir (Savaş, 2000).

Yapılmış olan vergi denetimleri neticesinde mükelleflerin sebep olacağı vergi kayıp ve kaçaklar azaltılacak ve hileli veya hatalı yollarla vergi kaybına sebep olan mükelleflerden kesilecek vergi cezaları aracılığıyla da ek bir gelir sağlanmış olunacaktır. Vergi denetimleri, devlet için ilave gelir sağlamanın yanı sıra mükelleflerin vergi kaçırma olasılıklarının kısmen önüne geçilmesini sağlayarak doğru beyanların verilmesine katkıda bulunacaktır. Bu sayede devlet, vergi kaybı riski ile karşı karşıya kalmaktan korunacaktır (Koç, 2018: 270).

Vergi denetimi potansiyel vergi kaçırma eğilimlerini azaltmak suretiyle mali amaca dolaylı yoldan katkı sağlamaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 53).

Türkiye’de vergi denetiminin mali amacı kapsamında yer alan vergi gelirlerindeki kaybı, en aza düşürmek yukarıda da ifade edildiği gibi kamu idaresinin sürekliliği için büyük öneme sahiptir. Öyle ki kamu idaresinin sürekliliğini sağlayan kamu hizmeti sunumudur. Kamu harcamaları ile topluma hizmet sunan kamu idaresinin en büyük ve önemli paya sahip finansman kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Devletler vergiler sayesinde kamu harcamalarını finanse ederek yeterli ve gerekli ölçüde hizmet verebilmektedir. Bununla beraber ekonomik krizlerle birlikte gelişen ve değişen ekonomik düzenlerde vergilerden, kamu harcamalarının finansmanını sağlamanın ötesinde mali olmayan hedefler kapsamında da yararlanılmaktadır. Buna göre devletler tarafından mali ve mali olmayan hedefler kapsamında yararlanılan vergilerin erozyona uğramasını önlemek, gerçekleştirilen vergi denetimleri yoluyla mümkün olmaktadır (Köstekçi ve Sandalcı, 2020: 3614).

### **3.1.8.2. Ekonomik Amacı**

Topladığı vergilerle kamu kesiminin, kamusal mal ve hizmet verdiği bilinmektedir. Haliyle, kamunun kazanmış olduğu gelir miktarı ile vermiş olduğu hizmetlerin kalitesi ve çeşidi arasında bir illiyet bağı bulunmaktadır. Vergi ve vergi politikalarından, devlet

makroekonomik hedeflere (ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik büyümeyi sağlamak, gelir dağılımını adaletin gerçekleştirmek vb.) ulaşmak için faydalanmaktadır. Günümüz devletlerinin, bahsedilen hedeflere ulaşabilmesi için vergi kayıp ve kaçacağını minimum düzeye indirmeleri gerekmektedir. Hiç şüphesiz ki, bu da vergi denetimine gösterilecek olan önem ile mümkün olacaktır (Koç, 2018: 271).

Kaynakların dağılımı üzerinde de kayıt dışı ekonominin etkisi bulunmaktadır. İktisat biliminin buna göre temelde sorduğu sorulardan birisi olan hangi malın ne miktarda üretiminin yapılacağı hususunda karar kılan tüketici ve üreticilerin kararlarını, negatif yönde değiştirerek faaliyetlere ayrılacak kaynakların verimliliğini düşürmektedir. Piyasada var olan rekabetçi düzende kayıt dışı ekonomiden olumsuz yönde etkilenmekte ve buda ekonomik yaşama zarar vermektedir. Bunun sebebi faaliyetlerini kayıt dışı olarak yürüten işletmeler, daha rekabetçi fiyatları daha düşük maliyetlerle elde edecek ve bunun neticesinde de kayıtlı kesimin piyasada dışlanmasına neden olacaktır. Bu gibi durumlarda vergi denetiminin önemi özellikle görülmektedir. Vergi denetimi sayesinde kayıt dışı kalan alanlarda oluşan vergi kaybı tespit edilecek ve bu alanlar lehine bozulmuş olan kaynak dağılımını değiştirerek, kaynakların daha verimli şekilde dağılımını sağlayacaktır. Sonuç olarak hem işletmelerin birbiriyle olan rekabeti muhafaza edilmiş olunacak hem de piyasa işleyişi daha verimli bir biçimde işleyebilecektir (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 211-212).

### **3.1.8.3. Sosyal Amacı**

Toplumdaki bireylerin yaşamlarını düzenleyecek adaletli bir gelir dağılımını tesis etmek kamusal faaliyetlerin temel amacıdır. Farklı gelir düzeylerinde olan bireylerin refah düzeylerini belirli bir denge üzerinde gerçekleşmesini sağlamak için sosyal devlet anlayışının fayda düzeyi yüksektir. Sosyal devlet, ekonomik ve sosyal hakların hayata geçirilmesi için sosyal hayata müdahale ederek milli gelirin adaletli bir biçimde dağılımını ve toplumdaki bireylerin asgari hayat standardında yaşamlarını sürdürebilmelerini sağlamayı hedeflemektedir (Koç, 2018: 273).

Herkesin “ödeme gücüne göre” vergi vermesi gelir dağılımında adaleti sağlayacaktır. Tam tersine az kazandıktan çok vergi alınması buna karşılık kazancı yüksek olandan ise verginin az alınması veya hiç vergi alınamaması, ödeme gücüne göre

vergileme ilkesine ve haliyle sosyal adalete ters düşecektir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 55).

Sosyoekonomik dengenin adaletli hale getirilmesi vergi denetiminin bir diğer önemli amacıdır. Vergi kaçağı denetim aracılığıyla bu süreçte ne oranda azaltılabilirse o oranda gelir dağılımı olumlu yönde değişecek ve bu da toplumda refah artışına katkıda bulunacaktır. Haliyle refah artışıyla beraber toplumda birçok problemin çözümü sağlanacaktır (Oğuztürk ve Ünal, 2015: 212).

#### **3.1.8.4. Hukuki Amacı**

Kavramsal çerçevede hukuk devleti, devlet içerisinde faaliyet de bulunan tüm kuruluşların eylem ve işlevlerinin yazılı hukuk kuralları kapsamında gerçekleştirildiği, topluma yasal güvence sağlayan, uluslararası hukuk düzenine riayet eden, bireysel temel hak ve özgürlükleri koruyan devlet olarak tanımlanabilir. Vergi yönetiminin etkin, adaletli ve düzenli bir biçimde faaliyet de bulunması açısından vergi denetimi ayrı bir öneme sahiptir. Etkin bir vergi yönetimi, mükelleflerden iktidarları oranında vergi tahsil edilmesini sağlarken, aynı zamanda adil ve yansız bir yönetim gerçekleştirmektedir. Vergi denetimi aynı zamanda mükelleflerce bilerek ya da bilmeyerek meydana gelmiş olan vergi kayıp ve kaçaklarının sebep olduğu vergi adaletsizliğinde giderebilir (Koç, 2018: 272).

Kamu hukukunun bir bölümünü oluşturan vergi kanunlarına dayandırılarak vergi denetim faaliyetleri gerçekleştirilmektedir. Yürürlüğe koymuş olduğu kanunların gerekliliklerine uygun bir şekilde uygulamak, bir toplumda devletin saygınlığı ve gücü ile yakından alakalıdır. Haliyle başka hiçbir sebep bulunmasa dahi devlet, getirdiği vergileri üzerinde hiçbir şüpheye sebep olmayacak tarzda egemenlik hakkını kullanarak uygulamakla sorumludur. Uygulamada bunu sağlamanın en etkili yolu ise, vergi denetiminin etkin bir şekilde yapılmasıdır ( Savaş, 2000).

#### **3.1.9. Vergi Denetim Yöntemleri**

Vergilerin hem kamu harcamalarını finanse ederken hem de ekonomik ve sosyal hedeflerle politika aracı olarak yararlanılmasına ilave olarak yasalarla uyumlu bir biçimde toplanması zorunluluğu vergi sürecinin tarafları olan, vergi borçlusu mükellef ile vergilendirme yetkisini elinde bulunduran vergi alacaklısı devlet arasındaki etkileşimin



önemini de artırmaktadır. Bir toplumsal ilişki şeklinde düşünüldüğünde vergi ilişkisi, toplum düzeninin bir parçası haline gelmiştir ve bu da çeşitli hukuki düzenlemelerin bununla birlikte gelmesine sebep olmaktadır. Çeşitli kurallar olarak kendisini gösteren bu düzenlemeler kişilere, bazı şeyleri gerçekleştirme veya gerçekleştirilmeme hususunda emirler vermektedir. Kanuna aykırı davranılması ya da koyulan kanunların gerekliliklerinin yerine getirilmemesi durumu söz konusu olduğunda suç meydana gelmektedir (Yalama ve Gümüş, 2013: 79).

Vergi mevzuatının gerekli gördüğü ödev ve müeyyidelerin varlığı, vergilerin doğru bir şekilde toplanması için yeterli olmamaktadır. Mükelleflerin ödevlerine olması gerektiği biçimde uyup uymadığının denetlenmesi gerekliliği de bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda, vergi denetim yöntemleri;

1. Yoklama
2. Arama
3. Bilgi Toplama
4. Vergi İncelemesi müesseseleri olarak sayılmıştır.

Vergi denetimi çerçevesinde yapılan faaliyetler genel olarak vergi denetim yöntemleri sayesinde gerçekleştirilmektedir (Taytak ve Dalkıran, 2019: 112).

Vergi usul kanununda ele alınmış olan bu 4 denetleme yöntemi aşağıda açıklanmıştır.

### **3.1.9.1. Yoklama**

Vergi ödeme zorunluluğu bulunan mükelleflerinin mükellefiyetleriyle alakalı maddi olayların, mevzuların ve kayıtların incelenmesi ve tespit edilmesi yoklama olarak tanımlanır. Bu anlamda yoklama detaylı yapılan bir faaliyet olmadığından dolayı denetimin kabaca gerçekleştirildiği bir yol olarak kabul edilebilir (Taytak ve Dalkıran, 2019: 112). VUK Madde 127'e göre ise;

Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) “Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek”,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına alma (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dâhilinde tasfiye olunur.) yetkisine haizdirler.

Yoklama yalnızca mükelleflerin iş değişikliği, işe başlama ve işi bırakma ile kısıtlı kalmayıp yoklamada asıl hedef vergiyi doğuran olay ile alakalı çoğu konuyu ortaya çıkarmaktır. Yoklama faaliyeti henüz mükellefiyetini kesinleştirmemiş kişilerin ve vergilendirilmeyen kaynakların tespit edilmesine ve haliyle vergi gelirinin arttırılmasına fayda sağlaması, vergilendirilmemiş kaynakların ve vergi kaçırانların ortaya çıkarılmasına destek olmasıyla beraber sosyal adaletin ve ticari rekabetin sağlanmasına da destek olur (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 284) .

Bir başka deyişle mükellefiyet kaydı olmayanların da tespitine yönelik olduğundan dolayı yoklama, vergi denetiminde ihmal edilmemesi gereken bir araçtır. Vergi denetiminin sadece mükellefiyet kaydı olanlar üzerinde yoğunlaşması, haksız rekabete yol açacağı gibi devletin de zaafını ortaya koyar. Bu sebeple vergi idaresinin mükellefiyet kaydı bulunmayanların izini takip etmesi, iş yerlerini gezerek tespitler yapması oldukça önemli ve faydalı bir denetim yoludur (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 135).

VUK’un 130. Maddesine göre; yoklama ilgilinin haberi olmaksızın yapılmak istenildiği anda gerçekleştirilebilmektedir. Diğer bir tabirle yılın herhangi bir zamanında,

belirli bir dönem, ay, gün, belirlenmeksizin yoklama gerçekleştirilebilmektedir. Yoklama aracılığıyla aslında mükelleflerin vergi dairesince bilinen, resmîyet de gözüken işlemlerinin fiili durumu ve gerçekliği ortaya çıkarılmaktadır. Özellikle sahte fatura düzenlemek için oluşturulmuş mükellefiyetlerin ortaya çıkarılması hususunda yoklama büyük öneme sahiptir. Örneğin; resmîyet de reklamcı olarak gösterilmiş olunan bir firmaya yoklama yapıldığı firmada herhangi bir baskı makinesi veya çalışan olmadığı tespiti ancak yoklama aracılığıyla yapılabilmekte ve bu bilgi mükellefin sahte belge düzenlediğini ortaya çıkarırken vergi inceleme personellerine önemli bir delil sağlamaktadır. Bu açıdan vergi incelemelerini de yoklama kolaylaştırmaktadır. Yoklamada asıl hedef usule uygunluğun ortaya çıkartılmasıdır (Ergen ve Kılınçkaya, 2014: 284; Duru, 2014: 5).

#### **VUK'un 128. Maddesine göre yoklama;**

- Vergi dairesi müdürleri;
- Yoklama memurları;
- Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;
- Vergi incelenmesine yetkili olanlar;
- Gelir uzmanları tarafından yapılır.

#### **3.1.9.2. Arama**

Vergiye doğuran olayla alakalı kişi ve kuruluşların veya vergi mükelleflerinin, vergi incelemesiyle istenilen hedefe ulaşmak için evlerinde, işyerlerinde ve kendi üstlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya kanıt kabul edilebilecek tüm bilgi ve belgeye el konulmasına dönük olan incelemeye arama denilmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 227). “Arama” yöntemi, yalnız başına bir vergi denetim yöntemi olmamakla beraber; neticelerine hapis cezası bağlanan “vergi kaçakçılığı” suçlarının olası olması durumunda söz konusu olmaktadır. “Arama” yöntemi, devam eden bir vergi incelemesi sırasında, Cumhuriyet Savcılığı'nın isteğiyle veya gelen bir şikâyet üzerine gündeme gelmektedir (Soydan, 2015: 9).

VUK 142. Madde' ye göre "İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir". Aramanın yapılabilmesi için:

1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.

İrtibatları sebebiyle muhtelif şahıslar nezdinde ve mahallerde yapılmasına lüzum gösterilen aramalardan birine karar vermeye yetkili olan sulh yargıcı bunlardan diğer sulh yargıçlarının yetkilerine dâhil bulunanlar hakkında da karar vermeye yetkilidir. İhbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur.

Aramanın temel amacı hızlı ve doğru belgeye ve bilgiye ulaşmak, belge ve bilgilerin tamamen veya kısmen inceleme elemanı farkına varmadan yok edilmesine engel olmaktır (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 227).

### **3.1.9.3. Bilgi Toplama**

Vergi denetiminde bilgi toplama olgusu, VUK' un 148 ve sonraki maddelerinde bulunmaktadır. VUK' un 148. Maddesinde "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar" hükümleri bulunmaktadır.

Bilgi toplama, vergi incelemelerinin başarılı ve verimli olması için çok önemli bir işleve sahiptir. Vergi inceleme personeli tarafından diğer mükelleflerden, çeşitli kamu kurumlarından ya da bankalardan alınan bilgiler mükelleflerin defter ve belgeleri ile kıyaslanmakta ve genellikle bu bilgiler sayesinde beyan dışı bırakılmış gelirlere ulaşılmaktadır. Bu açıdan bilgi toplama yönteminin doğru çalışması diğer denetim

yöntemlerinin de başarılı neticeler vermesi ve sonuç olarak vergilendirilmemiş gelirlerin açığa çıkarılmasına fayda sağlayacaktır. Fakat kuşkusuz ki, hem bu yöntemin hem de diğer yöntemlerin hukuk kurallarına uygun bir biçimde kullanılması gerekir (Karaboyacı, 2014: 237) .

#### **3.1.9.4. Vergi İncelemesi**

Devletin, sahip olduğu vergi güvenliği ve vergi denetimi yöntemlerinin farklı farklı çeşitleri olmakla beraber; bu yöntemlerden en önemlisi “vergi incelemesi” dir. Bir vergi incelemesi sırasında ya da vergi incelemesi başladığında vergi kaçakçılığı yapıldığı kuşkusunu oluştursa, vergi incelemesiyle beraber “arama” yöntemi de kullanılır. Vergi incelemesiyle beraber “vergisel (adli) arama” da neticeleri ve etkileri itibariyle ilgili taraf hakkında “ağır” hukuki neticeler doğurabilecek hukuki müesseselerdir (Soydan, 2015: 10).

Türkiye’de ödenmesi gereken verginin saptanmasında kabul edilmiş olan beyan usulünde matrahların gerçekte olduğu gibi beyan edilip, edilmediğinin ortaya çıkartılması açısından yukarıda da söylenildiği gibi vergi denetim teknikleri arasında vergi incelemesi en önemlisidir. Bundan dolayı, vergi incelemesi yapılırken oldukça ilkeli, duyarlı, özenli ve hukuki bir şekilde yaklaşılması mükellef hak ve hukuku açısından oldukça önemlidir (Uğur, 2016: 123).

Vergi denetimi, “vergi incelemesi” ve “kontrol” kavramlarını kapsamaktadır. Mükellefin hesap ve işlemlerinin vergi hukuku ve muhasebe ilkeleri açısından eleştirel bir bakışla, yetkili kişilerce denetimi yapılarak; noksanlık, hile ve hataların tespit edilmesi yoluyla ödenmesi zorunlu verginin doğruluğunun ortaya çıkarılması ve sağlanmasına dönük gerçekleştirilen denetim yöntemi vergi incelemesi olarak adlandırılmaktadır (Daştan, 2011: 186).

Vergi incelemesi; mükelleflere ait belge, kayıt ve defter hesaplarının incelenerek gerek görüldüğünde fiili stok kontrolü yapılarak ödenmesi zorunlu olan vergilerin doğruluğunu saptama ve ortaya çıkartmayı araştıran işlemlerdir (Taytak ve Dalkıran, 2019:112) .

Vergi incelemesinin; vergiyi doğuran olayın gerçek durumunun ortaya çıkartılmasında ve uğranılan hazine kaybının önlenmesinde büyük bir önemi bulunmaktadır. Bu sebeple Vergi Usul Kanununda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir (Tekin ve Çelikkaya, 2018: 173).

VUK madde 135'e göre, "Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir" .

"Kontrol" ise mükelleflerin bulunduğu yıl içerisindeki faaliyetlerin direkt olarak denetlenmesine ilişkin yapılan işlemlerdir. Kontrol, VUK'nda yer alan tanıma göre mükellefleri ve mükellefiyetle alakalı finansal kayıtları, konuları ve olayları incelemek ve ortaya çıkarmaktır. Vergi denetimi kamusal özellikli bir denetimdir. Bu sebeple kamu denetçilerince gerçekleştirilmektedir (Daştan, 2011: 186).

VUK madde 138'e göre, "Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir" .

Vergi incelemesi işlemi çoğunlukla ödenmesi zorunlu olan vergilerin ve beyanların doğruluğunu sağlamak için mükellefin defter kayıtları, envanteri ve belgeleri üzerinde detaylı olarak yürütülen bir incelemedir. Vergi incelemesinin hedefi, şekli vergi hukuku manasında vergi güvenliğini tehlike içine sokmamak adına defter, kayıt ve belge düzenini kanuni düzen içinde tutmak; maddi vergi hukuku anlamında da ödenmesi gereken vergi tutarlarının eksiksiz bir biçimde ödenmesini sağlamaktır. Kısaca mükelleflerce vergi kanunlarına uygun şekilde davranılmasının ve doğru bir şekilde bildirimlerin yapılmasının sağlanması vergi denetimi ile amaçlanmaktadır (Karaca ve Demirgil, 2014: 369).

### **3.1.10. Vergi Denetimi ve Etik**

Günümüzde firmaların etik bir boyuta sahip olması, yasaların ve en iyi uygulamaların içerdiği etik ve hesap verebilirlik ilkelerine uyması gerektiği yaygın olarak kabul gören bir görüştür. Bu nedenlerden dolayı, çok uluslu şirketler ve şimdi küçük ve orta ölçekli işletmeler de dahil her firmanın küçük veya büyük ana niteliklerini belirleyebilen ve sosyal sorumluluk kavramını tanıtabilen bir etik kodu kullanmaktadır (Tutino ve Merlo, 2019: 10).

Finansal raporlamada denetçinin yorumu da önemli ve olumlu bir role sahiptir. Aynı şekilde etik de finansal raporlamada olumlu ve önemli bir role sahiptir. Etik değerin daha fazla olması, manipülatif davranışın daha az olması anlamına gelmektedir. Yani manipülatif davranışlar herhangi bir şirketin imajını ortadan kaldırır (Albeksh, 2019: 59).

Muhasebe ve denetimde etik kurallarla alakalı uluslararası ve ulusal kuruluşlarca çok detaylı çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Muhasebe ve denetim mesleklerine mensup olanların uymaları gerekli olan etik kurallar belirlenmiş, meslek etiği ile alakalı uygulamalı ve teorik kitap ve makaleler yayınlanmış, meslek kuruluşları tarafından etik eğitimi çalışmaları başlatılmış, muhasebe etik kongreleri hazırlanmış ve üniversitelerin ders müfredatlarında meslek etiği ile alakalı derslere yer ayrılmıştır (Demir, 2015: 343) .

#### **3.1.10.1. Vergi Denetiminde Etik İlkeler**

Değişim sürecinin hızlı bir şekilde yaşandığı günümüzde, yönetim alanında yönetilenlerin beklentilerinde de değişim söz konusu olmaktadır. Sonuç olarak, bu hızlı değişim mesleki ve toplumsal değişmeler ile yöneticilerin etik sorunlara karşı daha duyarlı olmasına sebep olmaktadır (Koçberber, 2008: 67).

Yöneticilerin ve diğer iş görenlerin ne şekilde davranması gerektiği ve neleri yapıp neleri yapmamaları gerektiğini, örgütlerin süreçlerini ve hedeflerini tanımlayan yasalar göstermektedir. Fakat belli konularda hukuk kurallarının bulunması, her daim onlara uyulması gerektiği manasına gelmemekte, etik değerler açısından iş görenler yeterince gelişmemişse, bireylerin etik davranışlar göstermelerini yasalar sağlayamamaktadır (Koçberber, 2008: 68).

Hiç kuşkusuz ki yönetimin önemli fonksiyonlarından biri olan denetimin de etik kurallar çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir. Fakat burada bahsedilen, yönetim içinde genel etik kurallardan ziyade denetçiler için etik kuralların ayrı olmasıdır (Koçberber, 2008: 68).

Denetim mesleğinin beklenen faydaları sağlayabilmesi ve yüksek kalitede bulgular üretebilmesi denetim standartlarına uyulmasına bağlıdır. Etik standartlar, denetim standartlarının en önemli kısımlarından birisidir (Koçberber, 2008:86).

Bir kurumda çalışan kişilerin davranış, tutum ve güvenilirliği kurumun güvenirliliği için belirleyici niteliktedir. Bu şekilde düşündüğümüzde; belirlenen etik değer ve ilkelere çalışanların azami derecede uyum sağlaması ve güçlü bir kurumsal kültürün elde edilmesiyle ile güvenilir bir kurum olabilmek mümkün olacaktır. Vergi Denetim Kurulu, Vergi Müfettiş Yardımcılığı sürecinin başından itibaren kurul mensuplarının etik değer ve ilkeleri benimsemeleri, her manada yetişmeleri için gerekli tüm tedbirleri almaktadır. Vergi Müfettişleri; iş ve işlemlerini objektiflik ve bağımsızlık gibi etik ilkelere sıkı sıkıya bağlı olarak gerçekleştirirler. Mesleki etik ilkeler ile uyum içerisinde verilen görevlerin yapılması Vergi Müfettişliği kimliğinin vazgeçilmez unsurlarından biridir [www.hmb.gov.tr](http://www.hmb.gov.tr) (21.09.2021).

Çalışmamızda özellikle denetimde etik ilkelere mesleki şüphecilik üzerinde durulmuştur.

#### **3.1.10.1.1. Mesleki Şüphecilik Kavramı**

Şüpheli kelimesi, "inceleme, araştırma ve değerlendirme" ile ilgili Yunanca bir isim olan scepshis'ten türetilmiştir. Ayrıca şüphecilik kelimesi ise, sorgulamak anlamına gelen Yunanca bir fiilden türetilmiştir (Auditing Practices Board, 2012: 3).

İlk olarak felsefede ortaya çıkmış olan şüphe ve şüphecilik kavramı daha sonra eleştiriye de içinde bulunduran bilimsel şüphecilik kavramını ortaya çıkarmıştır. Yapılan her işte, o işe özgü bir şekilde sergilenen şüphecilik, yani mesleki şüphecilik kavramı ise son zamanlarda tartışılmaya başlanmıştır (Erdoğan ve Azgın, 2019: 29).



Mesleki şüphecilik; sorgulayıcı bir bakış açısıyla denetçinin, delillerin geçerliliğini incelemesi ve delillerin işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer belge ve bilgiler ile tutarlılık içinde olup olmadığını ölçümlendirilmesidir (Cömert, vd., 2013: 56).

Denetim süreci içerisinde bir hayli önemli bir yere sahip olan şüphecilik kavramı farklı farklı şekillerde ele alınmıştır. Denetim sürecinin ilk aşaması olan denetim işinin kabul edilmesinden, denetimin planlanmasına, yeterli düzeyde denetim kanıtı toplanması ve son olarak da denetim raporlarının hazırlanması aşamasına gelene kadar denetçi şüpheli bir bakış açısıyla hareket eder. Denetçinin bu süreç de sergilediği şüpheli bakış açısı denetimin istenen hedeflere ulaşmasına, denetimin kalitesinin artmasına fayda sağlar. Bu gibi sebeplerden dolayı denetçinin, denetim süreci boyunca yeterli seviyede şüpheli bir bakış açısı içerisinde olması, sorgulayıcı ve ön yargısız bir tavırla hareket etmesi gerekmektedir (Erdoğan ve Azgın, 2019: 29).

Mesleki şüphecilik, denetim kanıtlarından sonuç elde edilirken olması gerekenden daha fazla genelleme yapılması, denetim sürecinde şüpheli durumların gerektiği kadar özen gösterilmeden değerlendirilmesi, denetimin zamanlama, nitelik ve kapsamının tespit edilerek denetim teknik ve yöntemlerinin tercihi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde doğru olmayan varsayımların kullanılması gibi denetim risklerini azaltır (Cömert, vd., 2013: 56).

Uluslararası Denetim Standartları'nın birkaç yerinde ise, mesleki şüphecilik kavramı geçmektedir. İlk olarak kavram, standart setinin en başında bulunan terimler sözlüğünde yer almakta ve "mesleki şüphecilik sorgulayıcı bir zihni ve kanıtın eleştirel değerlendirilmesini içeren davranıştır" olarak tanımlanmaktadır (UDGS, 2008: 42).

Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesinde ise mesleki şüphecilik kavramı iki paragrafta geçmektedir. Bu çerçeve, bir güvence sözleşmesinin amaçlarını ve unsurlarını belirler ve söz konusu amaç ve unsurları açıklar. Bunun yanı sıra bu çerçeve, Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları (ISRE), Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ile Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartlarının (ISAE) uygulanacağı sözleşmeleri belirler ve temel prensipler oluşturur. Çerçevenin 39. ve 40. paragraflarında denetim sürecinde kanıt toplarken denetçinin kanıtların niceliği ve

niteliğine ilişkin mesleki şüphecilikle planlamaların yapılması ve aldatıcı delillere karşın hazırlıklı bulunulması gerektiğinin üzerinde durulmaktadır.

Uygulayıcı, konu bilgisine ilişkin önemli seviyede yanlış beyandan uzak durulup durulmadığı ile alakalı yeterli ve uygun delile ulaşmak için mesleki şüphencilik tavrıyla bir güvence sözleşmesini planlamakta ve uygulamaktadır. Uygulayıcı, güvence sözleşmesi riskini ve ayrıca bir sözleşmeyi planlarken ve uygularken özellikle kanıt toplama işlemlerinin zamanını, yapısını, boyutunu tespit ederken delilin niceliğini ve niteliğini göz önünde bulundurmaktadır (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, 2008: 108).

Denetim standartlarındaki birçok alanda tarafsız (neutral) bir bakış açısı olduğu görünmektedir. Özünde, bu bakış açısı denetçinin kurum yönetimine körü körüne güvenip güvenmediğini ifade eder. Bu tür bir yaklaşımla denetçi, yönetimin dikkatsizliği, yetersizliği veya sahtekârlığı olasılığının yüksek olduğunu varsaymada kanıtları dikkatli ve tarafsız bir şekilde değerlendirir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 6).

Mesleki şüphencilik yaklaşımına sahip olan uygulayıcının sorgulayıcı bir zihinle elde ettiği tüm kanıtların geçerliliğiyle alakalı eleştirisel değerlendirmeleride yapabildiği düşünülmektedir. Sorumlu tarafça sunulan sunu ve belgelerin güvenilirliği ile alakalı anlaşmazlık çıkaran ve sorgulayan delile karşı hazırlıklıdır (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, 2008: 108).

Denetimin birçok türü bulunmaktadır. Bağımsız denetim, iç denetim, kamu denetimi gibi ve her bir denetim türünün amacı farklıdır. Bağımsız denetimde, denetim faaliyetini yürütürken denetçinin mesleki şüphencilik ile yaklaşmasının önemli olması gibi vergi denetiminde de oldukça önemlidir. Vergi denetim personeli; mükellefinin yanlış beyanda bulunup bulunmadığını ve denetim faaliyetini yürütürken elde ettiği kanıtların yeterliliğine mesleki şüphencilik ile yaklaşarak karar verebilmektedir.

### **3.1.10.1.2. Mesleki Şüphencilüğün Özellikleri**

Denetçilerin mesleki şüphenciliği, denetim mesleğinin temelini oluşturmaktadır (Hurt, 2010:149). Denetçi, işletmenin finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin önemli

bir yanlışlık içerebileceğinden hareketle, mesleki şüphecilik anlayışı içerisinde denetim sürecini planlayarak yürütmelidir (Selimoğlu ve Uzay, 2011: 52).

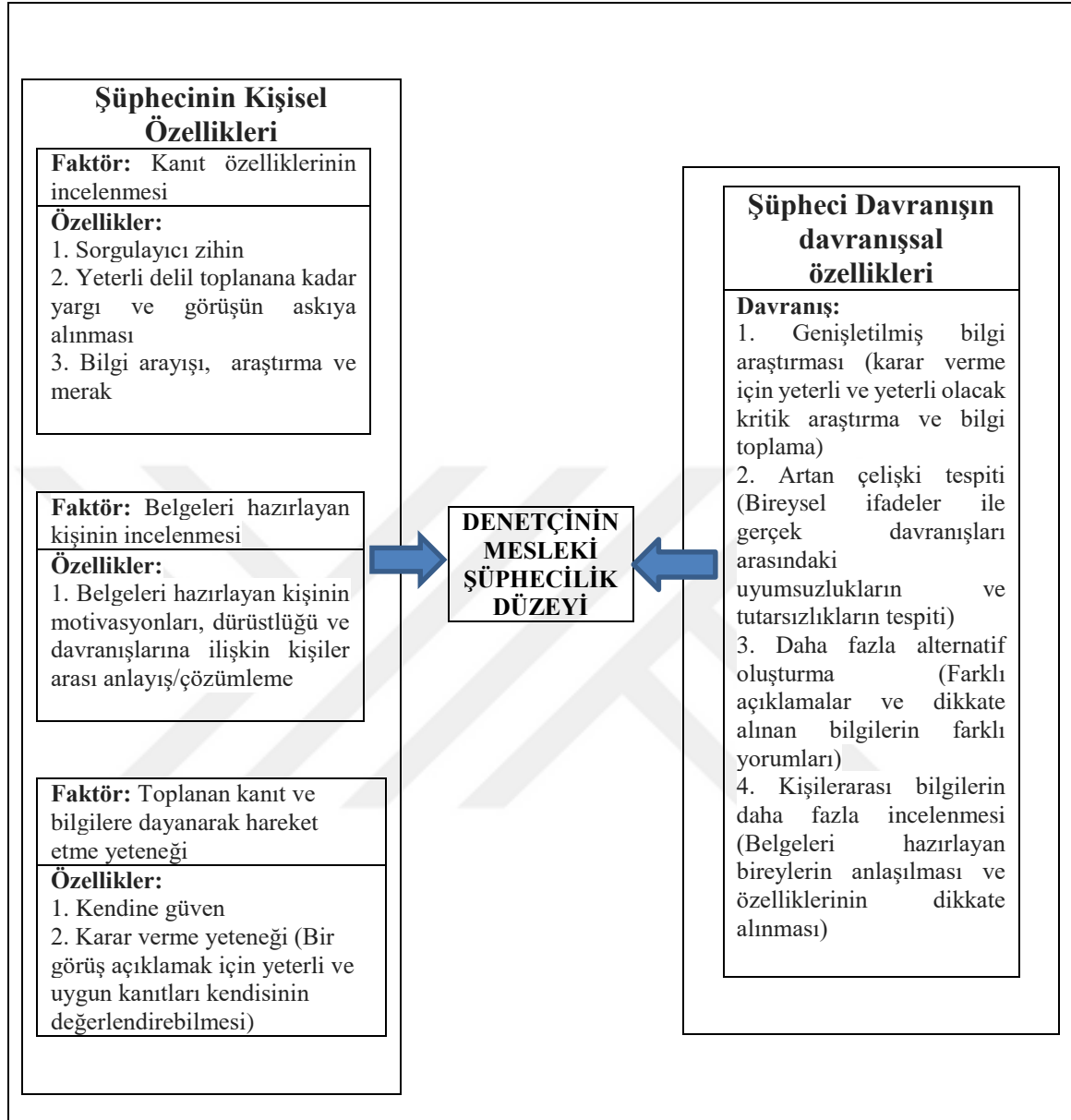
Denetçinin, denetimi sürecini planlarken ve yaparken işletme yönetiminin dürüstlüğü hususunda ön yargısız bir şekilde yaklaşması mesleki şüphecilik ilkesinin uygulanmasında önemli bir husustur. Denetçi işletme yönetimin dürüst olmadığı veya olduğu gibi bir varsayımla yaklaşamaz. Örneğin kanıtları toplarken yönetimin yaptığı açıklamaları denetçi uygun ve yeterli denetim kanıtı olarak göremez. Denetim sırasında yönetim ile yapılmış olan görüşmeler ve diğer denetim yöntemlerinin uygulanmasında denetçi mesleki şüphecilik kapsamında yeteri kadar ikna edici olmayan denetim kanıtlarını kabul ederek yapacağı değerlendirmeyi işletme ve işletmeyi yönetenlerin doğruluğu ve dürüstlüğü hususundaki inancına isnat ettirmez. Denetçinin görüşmelerde almış olduğu cevapların ve diğer bilgilerin ne oranda kabul edilebilir olduğunu diğer kanıtlarla beraber dikkatli bir biçimde değerlendirilmesi gerekmektedir (Cömert, vd., 2013: 56).

Denetçinin mesleki şüpheciliğinin karakteristik özellikleri aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Hurtt, 2010: 152):

- Sorgulayıcı zihin,
- Yargıyı askıya alma,
- Karar verme yeteneği,
- Kişiler arası anlayış/çözümleme,
- Özgüven,
- Bilgi arayışı

Mesleki şüpheciliğin özellikleri ve faktörleri ile şüpheciliğin denetçi davranışı üzerindeki etkisi Hurtt modeli ile şekil 3.2' de olduğu gibi gösterilebilir.

**Şekil 3. 2:** Mesleki Şüphencilik Modeli



Kaynak: (Abičić, 2014: 5)

Sorgulayıcı Zihin, bir bireyin merak ve ilgi ile ilgili tutumunu ifade eder. Hilenin doğası gereği denetçiler, elde edilen bilgi ve denetim kanıtlarının hile nedeniyle maddi yanlış ifadeler içerip içermediğini sürekli sorgulanmasıyla sonuçlanan şüpheli bir tutuma sahip olmalıdır (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). "Şüpheli soruşturmayı başlatır ve inançların oluşmasına yol açar." Bu nedenle, şüpheliğin bir yönü olarak "sorgulayan bir zihnin" özelliği, muhasebe standartlarından, muhasebe araştırmalarından ve diğer birçok disiplindeki araştırmalarda yaygın olarak desteklenmektedir (Hurt, 2010: 153).

Yargıyı Askıya Alma, bir sonuca dayandırmak için uygun bir kanıt seviyesi olana kadar hükmü saklama özelliğidir. (Hurt, 2010: 153). Bu özelliğe sahip denetçiler, denetim kanıtlarını eleştirel olarak ele almadan herhangi bir beyan veya açıklamayı kabul etmeyecektir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). Mesleki şüphecilğin, denetim süresince kanıt toplamayı ve tarafsız olarak değerlendirmeyi gerektirdiğini ifade etmekle beraber standartlar, yeterli kanıt toplanana kadar yargıyı erteleme zorunluluğunu da desteklemektedirler (Göçmen,2018:527).

Bilgi Arayışı, bir diğer özellik olan "Merak", sorgulayan bir zihnin özelliğinden farklıdır, çünkü sorgulayan bir zihin biraz inanmama veya şüphe duygusu içerisindeyken, bilgi arayışı daha çok genel bir merak veya ilgi duygusudur. Şüpheciler genel olarak bilgiyle ilgilenirler ve sadece belirli bir sonucu doğrulamak veya belirli bilgileri elde etmek ve arama yapmak için motive değildirler. Şüphencilğin bu yönü felsefede belirgindir (Hurt, 2010: 153). Bilgi arayışının amacı, görev belirsizliklerini azaltmak için ek bilgi edinmektir. Denetçilerin edindiği bilgiler, çeşitli denetim usul ve tekniklerinin uygulanmasında faydalıdır. Uluslararası Denetim Standartları, özellikle hile nedeniyle maddi yanlış ifade riski varsa, ilgili bilgiye sahip olmanın önemini altını çizmektedir. Yüksek hile riskleri durumunda, daha özgün bilgilere ulaşmak için denetim prosedürleri oluşturulması ve çeşitlendirilmelidir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4).

Kişilerarası Anlayış/Çözümleme, kişinin davranışını yönlendiren motivasyonlarının veya nedenlerinin anlaşılmasını ifade eder. Denetimle ilgili olarak kişiler arası anlayış; denetçilerin, kanıtları kendisine veren işletmedeki bireylerin motivasyonlarını ve dürüstlüklerini ne şekilde anladığının bir göstergesidir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). İlk üç özellik, bir denetçinin kanıtları nasıl değerlendirdiği ile ilişkilidir, ancak denetim kanıtlarını değerlendirmenin önemli bir özelliği de, kanıt sağlayan bireylerin motivasyonlarını ve bütünlüğünü anlamakla ilgilenen kişilerarası anlayıştır (Hurt, 2010: 154). Denetçiler, müşterinin davranışlarını yönlendirebilecek nedenleri ve teşvikleri anlamalıdır (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4).

Özgüven (Kendine güven), kendine saygıyı ve kişinin kendi yeteneklerine olan inancını ifade eder. Denetçiler bu kişisel özelliğe sahip ise denetim görevlerini etkili bir biçimde yerine getirmek, kendi denetim kararlarını almak ve sonuçlarına katlanmak için daha fazla kendilerine güvenirler. Özgüven özelliğine sahip olan denetçiler, müşterinin

kararlarına ve varsayımlarına karşı çıkabilir ve kendilerine sunulan delillerden kuşkulanırlar. Kendine güvenen denetçiler, işlerinden emindir ve başkalarının baskısına karşı kendilerini savunabilir (Dimitrova ve Sorova, 2016: 4). Özgüven sonuç olarak, şüpheli denetçinin eleştirel zihnini korumasını ve müşterinin iddia ve savlarına karşı gelme imkânı sağladığı için şüpheli denetçinin ana özelliği olarak görülebilir (Göçmen, 2018: 528).

Karar verme yeteneği (Bağımsızlık,) denetçinin denetime ilişkin kararları almadan önce kanıt olarak verilen bilgilerin yeterli olup olmadığına karar verme yeteneğine denir. Bu özelliğe sahip olan denetçiler başkalarının inancından veya fikrinden kolayca etkilenmez ve müşterinin önerilerine daha az güvenirlir. Denetimle ilgili olarak, mesleki şüpheliğin kendi kendini belirleyen boyutu, denetçiler kendi kararlarını vermektan kişisel olarak memnun ve emin olana kadar ek soruşturma ve kanıt arayışına girişebilirler (Dimitrova ve Sorova, 2016: 5). Her denetçinin, kanıtların karar vermede yeterli olup olmadığını belirlemesi için denetim kanıtlarını objektif olarak değerlendirmesi gerekmektedir (Hurt, 2010: 155).

### **3.2. Vergi Suç, Kabahat Ve Cezaları**

Vergilendirmenin yeri, kamu geliri elde etmede birincil öneme sahiptir. Kamu malları ve hizmetleri çoğunlukla özel sektör güdümlü ekonomilerdeki vergi gelirlerinden finanse edilmektedir. Dolayısıyla tüm dünyadaki hükümetlerde, vergi önemli bir yere sahiptir. Güçlü vergi odaklı ekonomilerde, borçların ödenmemesi devlete karşı mali bir suç olarak kabul edilir ve bu şekilde muamele edilir. Yine bu ekonomilerde, vergi gelirlerinin büyük bir kısmı, şirketlerin çok büyükten çok küçüğe tüm boyutlardaki kazançlarından tahakkuk etmektedir. Literatür de kabul edildiği şekliyle vergilendirmenin sahip olduğu bu merkezi rol, günümüze kadar varlığını korumuştur. Bu özel sektör liderliğindeki ekonomilerin ekonomik politika planlaması için önemli bir araçtır. Bu nedenle, kurumsal organlardan elde edilen kazançlar, vergiden elde edilen verim düzeyi için kritik öneme sahiptir (Ogoun ve Atagboro, 2019: 63).

Hangi fiillerin kabahat hangilerinin suç olarak kabul edileceği hususunda kesin bir ölçüt bulunmamaktadır. Bu tamamıyla kanun koyucunun suç-kabahat politikasına göre belirlenmektedir. Sadece, “kabahat olarak düşünülen eylemlere göre suç olarak

düşünülen eylemlerin kamu düzenini daha fazla bozduklarını” söyleyebiliriz. Kabahat sayılan fiillerin cezalandırılması ile hazine yararının korunmasının amaçlandığı, suç sayılan eylemlerin cezalandırılmasında ise kamu yararının korunmasının amaçlandığını söyleyebiliriz (Bilici, 2019: 111).

Vergi kurallarına aykırı eylemler, vergi suçunu meydana getirmektedir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda devletin yaptırımda bulunma yani cezalandırma yetkisi ortaya çıkmaktadır. Bu yaptırımlar vergi cezaları olarak isimlendirilir. Kişilerin bazı eylemleri ile devletin vergi gelirlerinde düşme olsa bile, bu eylemler yasalarla yasaklanmamışlarsa vergi suçu olarak kabul edilmeyip ceza gerektirmez. Vergiden kaçınmak bu duruma iyi bir örnek olarak gösterilebilir. Bundan dolayı bir eylemin vergi suçu kabul edilip cezalandırılması için öncelik olarak hukuken saptanmış olması ve bazı unsurlarının var olması gereklidir (Türkal vd., 2010: 50).

**Şekil 3.3:** Vergi Kabahat ve Suçlarının Sınıflandırılması

<b>Vergi Kabahat ve Suçlarının Sınıflandırılması</b>	
<b>Kabahatler:</b>	<b>Cezalar:</b>
1. VERGİ ZİYAI KABAHAHLERİ	1. VERGİ KAÇAKÇILIK SUÇLARI
2. USULSÜZLÜK KABAHAHLERİ	A. 18 Aydan 3 Yıla Kadar Hapis Cezasına Hüküm Olunan Filler
A. Genel Usulsüzlük Kabahati	Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar
Birinci derece usulsüzlükler	Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgili bulunmayan kişiler adına hesap açanlar
İkinci derece usulsüzlükler	Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka deftere başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
B. Özel Usulsüzlük Kabahatleri	Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler
Belge düzenine aykırılık	
Defter düzenine ilişkin aykırılıklar	
Vergi levhasına ilişkin aykırılıklar	
Muhasebe standartlarına ilişkin aykırılıklar”	
Vergi kimlik numarasına ilişkin aykırılıklar	

Araçların durdurulması Bildirim zorunluluğuna uymama Vergi incelemesini zorlaştırma Damga vergisine ilişkin fiiller	Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar  B. 3 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezasına Hüküm Olunan Filler  Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl ve suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar.  C. 2 Yıldan 5 Yıla Kadar Hapis Cezasına Hüküm Olunan Filler  Maliye bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar  2. VERGİ MAHREMİYETİNİ İHLAL SUÇU  3. MÜKELLEFLERİN ÖZEL İŞLERİNİ YAPMA SUÇU
--	---

Kaynak: (Yıldız, 2017)

Bir vergi mükellefinin iradenin bir öge olduğu bir suçtan suçlu kabul edilmesi için, o kişinin bilerek, kasıtlı ve belirli bir amaçla kanunları ihlal etmek için eylemde bulunmuş olması gerekir. Bir sanığın vergi kanunlarını ihlal etmediğini iyi niyetli olarak düşünmesi; bu düşünce her ne kadar objektif mantıksız olursa olsun vergi kovuşturmasında bir savunma şeklidir (TEB Phase III).

Vergi kabahati/suçunun öğeleri üzerinde özellikle durulduğunda, devleti zarara sokmuş olan ve yapma ve yapmama özelliğindeki kamu düzenini bozan davranışlardan oluşan eylem; verginin eksik ödenmiş olması; hiç ödenmemesi; geç ödenmesi ya da haksız yere verginin geri ödenmiş olması neticelerini içine alan sonuç verginin maddi



unsuru olarak ifade edilir. Vergi kabahati/suçunun mükellefe dayandırılması manevi unsur olarak ifade edilirken ve bu eylemlerin hukuk tarafından korunmuyor olması da hukuka aykırılık unsuru olarak ifade edilmektedir (Çiçek ve Herek, 2012: 316).

Bilindiği üzere, VUK kapsamında düzenlenen suç ve cezaların bazıları sadece vergi hukuku ile alakalı olduğundan bunlara ilişkin fiil ve yaptırımlar idari yöntemlerle tespit edilir. Bunun yanı sıra vergi idairesince suç olarak kabul edilmiş olan eylemler için bir yargı kararı olmadan, yine vergi idaresi tarafında cezası kesilebilir. Fakat, bu manada vergi cezası niteliğinde olan ve vergi idaresi tarafından kesilen cezaların hukuki niteliği hususunda çeşitli görüşler vardır (Türkal vd., 2010: 51).

Vergi yasalarında bulunan hükümlere aykırı eylemde bulunan mükellefler, eğer vergi kabahati işlemişlerse para cezası (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) kesilmekte, vergi suçu işlemeleri durumundaysa hapis cezalarına ek olarak para cezaları kesilebilmektedir. Vergi sorumluluğunun yerine getirilmemesiyle bağlantılı olarak vergi kabahati, vergi idaresi tarafından para cezası kesilen faaliyetlerdendir. Mükellef veya sorumlunun ekonomik özgürlüklerine dönük cezalar idari vergi cezalarıdır. Kesilen para cezası kadar paranın mükellefin sahiplik alanından devletin sahiplik alanına geçmesi anlamına gelir. Kişiselleştirmesi mümkün olmayan bu cezalarda, ceza tutarı ziyai uğratan verginin katları biçiminde ya da kanunda hüküm altına alınmış olan belirli rakamlar ve oranlar nispetinde tespit edilir. İdari para cezalarının aksine adli vergi cezaları kişiselleştirilmesi mümkün olup, mahkemeler tarafından verilen karar sonucunda, kişilerin özgürlüğünü kısıtlayabilir (Çiçek ve Herek, 2012: 317).

Vergi suçlarını; vergi mahremiyetini ihlal, kaçakçılık ve mükellefin özel işlerini yapma suçu olmak üzere üç başlık altında ele alabiliriz. Bunlardan kaçakçılık suçu uygulamada en sık karşılaşılan suçtur (Bilici, 2019: 115)

Vergi kaçakçılığı genellikle, bilinen veya borçlu olduğuna inanılan bir vergiden kaçmak amacıyla, bir vergi mükellefi tarafından yapılan kasıtlı bir yanlışlık olarak tanımlanır. Vergi kaçakçılığı her ikisini de gerektirir (TEB Phase III):

- Vadesi gelmiş ve ödenmesi gereken bir vergi
- Hileli niyet

Vergi hususunda özel hükümler, diğerk bir ifadeyle kabahat kabul edilen eylemler “vergi ziyai”, “usulsüzlük” ve “özel usulsüzlük” olarak ayrılmaktadır. Bu eylemler, kanunda belirtilmiş olan şekli vergi ödevlerini yerine getirmeyen ve haliyle vergisel kamu düzenini bozan ve bu sebeple idarenin yaptırım uygulayabildiğı hukuka uymayan eylemlerdir (Taşdelen, 2010: 770).

Çalışmamızın asıl konusu yaratıcı muhasebe teknikleriyle vergiden kaçınma olduğu için özellikle vergi kabahatleri üzerinde durulacaktır.

### **3.2.1. Vergi Kabahatleri**

İktisadi suçta iktisadi yaptırım olarak geçen anlayış kapsamında Türk vergi sisteminde ve diğerk devlet düzenlemelerinde vergi ihlallerinde çoğunlukla para cezalarına önem verilmektedir. Vergi sorumlularının, yükümlülerinin veya verginin taraflarının; yargı kararına gereksinim duymaksızın yaptırımı idari para cezası olan ve vergi yasalarında belirtilen yükümlülöklere aykırı fiillere vergi kabahati denilmektedir. Genellikle vergisel sisteme dönük ihlalleri konu edinen vergi kabahatleri; vergi ziyai, özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük kabahatleri diye düzenlenmiştir. Vergi kaybı neticesini doğuran eylemlerle yapılan kabahate vergi ziyai kabahati, vergi ziyai meydana gelmese bile kanunda belirtilen eylemlerin gerçekleştirilmesi ya da gerçekleştirilmemesi durumunda meydana gelen kabahatler ise genel veya özel usulsüzlük kabahati olarak adlandırılmıştır (Şanver, 2017: 94).

#### **3.2.1.1. Usulsüzlük Suçları**

Usulsüzlük suçu, Vergi Usul Kanunu’nun 351. maddesinde; “Vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir” olarak tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılacağı üzere vergi hukukunda usul ile ilgili yükümlölüklerin yapılmaması neticesinde usulsüzlük suçları, ortaya çıkar. Usulsüzlük suçlarının ortaya çıkabilmesi için vergi ziyainın oluşması şartı bulunmamaktadır. “Usulsüzlük suçları; genel usulsüzlük suçları (birinci derece usulsüzlük-ikinci derece usulsüzlük) ve özel usulsüzlük suçları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır” (Altundiş, 2007: 174).

Genel usulsüzlük suçlarından 1. ve 2. Derece usulsüzlöklere şu örnekler verilebilir (Öner, 2014: 151-152):

- Tutulma zorunluluğu bulunan defterlerden herhangi birisinin tutulmamış veya tasdikinin yapılmamış olması, zamanında verilmemiş vergi ve harç beyannamelerinin olması, belgelerin ve defter kayıtlarının vergi incelemesini doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine imkân tanımayacak derecede usulsüz, karışık veya noksan olması, işe başlama bildirisinin zamanında verilmemesi birinci derece usulsüzlükler arasında sayılmaktadır.

- Kanuni sürenin sonunda başlayarak 15 gün içinde verilmesi gereken veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmemiş olunması, tasdik işleminin, süre bitiminden başlayarak bir ay içinde yapılması gereken zorunlu defterlerden herhangi birinin tasdik ettirilmemiş olması ikinci derece usulsüzlüklerdendir.

Kanunlarda vergi uygulamaları açısından bulunan bazı usul ve şekil hükümleri bulunmaktadır. İlgililer bu hükümlere uymak zorundadır. Bu usul ve şekil hükümlerine uyulmaması halinde usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalınır. Bu kanuna göre I. derecede usulsüzlük cezasını gerektiren eylemler; belgelerin ve defter kayıtlarının bir vergi incelemesini doğru bir şekilde gerçekleştirilmesine imkân tanımayacak derecede usulsüz, noksan veya karışık olması, bu kanunun kayıt düzenine ilişkin hükümlerine aykırı işlemler olması, tasdik ettirilmesi zorunlu tutulan defterlerden herhangi birinin tasdik işleminin yaptırılmamış olması gibi eylemler (Açık, 2012: 363).

Usulsüzlük kabahatinin maddi unsuru, VUK 2 un 352, 353, 355 ve Mükerrer 355. Maddelerinde tanımlanan fiillerin işlenmesi (Hareket Unsuru ) ile kanunun emredici hükümlerine uymayan eylem.(Netice Unsuru) Usulsüzlük kabahatinin manevi unsuru ise kastın varlığına aramaksızın bilerek eylemde bulunulmasıdır (Özdemir, 2020: 292).

Genel olarak mükelleflerin vergi ziyana neden olacak ve olası bir vergi suçu işlemeye yönlendirecek özellikte olan kayıt nizamı ve belge düzenine ilişkin kanunda bulunan hükümlere olması gerektiği biçimde uyulmaması özel usulsüzlük cezası gerektiren fiiller arasında sayılmaktadır (Açık, 2012: 363).

Özel usulsüzlük kabahatleri manevi unsur açısından bakıldığında genel usulsüzlük kabahatleri ile benzerdir. Temelde özel usulsüzlük kabahatleri, kanunun uymayı zorunlu kıldığı usul ve şekle ilişkin kurallara aykırı davranarak uyulmaması olarak tanımlanır. Özel usulsüzlük kabahatlerinde sanığın taksirle veya kastla işlediği eylem ayırt

edilmeksizin şekli kabahat olarak kabul edilmektedir. Bundan dolayı özel usulsüzlük kabahatleri de genel usul kabahatleriyle benzer şekilde kusurluluk aranmaksızın objektif sorumluluğu gerektirmektedir (Dönmez, 2020: 981).

Ancak kişiler, bazen yapmak zorunda olduğu vergi sorumluluğunu yerine getirme hususunda kasıtlı veya kasıtsız kısaca yanlış eylemlerde bulunmak suretiyle bu sorumluluklarını yerine getiremeyebilmektedirler. Bu durumda bu kişilere, bazı yaptırımların veya cezaların verilmesi muhtemeldir. İşte vergi ceza hukuku bu şekilde yapılan ihlallere karşı verilecek cezaları içermektedirler (Torunoğlu, 2012: 487).

Vergi kaybına bağlı olmaksızın kesilen genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları, genel usulsüzlük cezalarının özel usulsüzlük cezalarına göre daha hafif para cezası gerektirmesi, bu cezaları gerektiren eylemlerin, maddi vergi kaybına neden olma potansiyeli arasındaki farktan dolayıdır. Bundan anlaşılacağı üzere özel usulsüzlük cezalarını gerektiren eylemler genel usulsüzlük eylemlerine göre vergi kaybına daha elverişlidir. Genel usulsüzlük cezasını gerektiren eylem ile maddi vergi kaybı arasında çoğunlukta bağlantı bulunmamaktadır. Vergi kaybı gerçekleşmemiş olsa dahi kanunda sayılan şekli ödevlere uygun olmayan eylemlerin işlenmesi, derecesine göre usulsüzlük cezasının verilmesi için yeterlidir (Özdemir, 2020: 296).

Vergi idaresinin dönem içerisinde gerçekleştireceği denetleme faaliyetlerinde vergiyi doğuran olaylarla kayıt ve belgeler arasında ilişki kurularak vergi ziyanının sebebi olabilecek suçların zamanında önüne geçilmesini sağlamak için özel usulsüzlük cezaları verilir. Fatura ve benzeri belge alınmaması ve verilmemesi diğer usul ve şekil hükümlerine uygun davranılmaması özel usulsüzlük cezasını gerekli kılan eylemlerdir. Bu kanuna göre tek düzen hesap planına, muhasebe standartlarına ve finansal tablolara ilişkin esas ve usuller ile muhasebeye ilişkin bilgisayar programlarının kullanılmasına ve üretilmesine yönelik kural ve standartlara uymayanlara özel usulsüzlük cezası verilmektedir (Açık, 2012: 363).

İkisi arasındaki bir diğer farklılıkta, tek bir eylemde hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük cezasının bir araya gelmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. VUK' un 337. Maddesinde tek bir eylemle hem genel usulsüzlük hem de vergi ziyayı cezasının kesilemeyeceği, bu gibi durumlarda cezalardan sadece miktar olarak en ağırının verilmesi

gerektiği açıkça düzenlenmiştir. Fakat özel usulsüzlük cezasını gerekli kılan tek bir fiil aynı zamanda vergi kaybına da sebep olması durumunda ayrıca mükellefe ayrı ayrı özel usulsüzlük cezası veya vergi ziyai cezası verilecektir (Özdemir, 2020: 297).

### 3.2.1.2. Vergi Ziyai

Vergi Usul Kanunu'nda vergi ziyai, "...mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." şeklinde tanımlanmaktadır (VUK Madde 341/1).

Bu tanımlamadan da anlaşılacağı gibi vergi ziyainın unsurları aşağıda sıralanmıştır (Öner, 2014: 150):

- Vergi ziyai kavramının temel unsuru, vergilendirmeye ilişkin sorumlulukların zamanında yerine getirilmemesi veya eksik bir şekilde yerine getirilmesidir. Mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin sorumluluklarının neler olduğu vergi kanunlarında ve Vergi Usul Kanununda (md.153-330) açıklanmıştır. Bu sorumlulukların gerçekleştirilebilmesi için kanunlarda bazı süreler özellikle belirtilmiştir. Sorumluluklar bu süreler içerisinde tamamen veya kısmen yerine getirilmez ve mükellefin veya sorumlunun bu eylemi dolayısıyla vergi, zamanında tahakkuk ettirilmez ya da eksik tahakkuk ettirilirse vergi ziyai ortaya çıkmış olacaktır.

- Vergi ziyainın ikinci unsuru, vergi zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesidir. Bundan da anlaşılacağı gibi, vergi ziyainın oluşabilmesi için kamu idaresinin fiili ve gerçek bir zararının oluşması zorunlu değildir. Vergi ziyainın var olması için yalnızca vergi tahakkukunun zamanında gerçekleşmemiş olması yeterli bir nedendir. Belli tahakkuk zamanı geçirildikten sonra verginin tahakkuk ettirilmesi daha önce tespit edilmiş olunan vergi ziyai durumunu ortadan kaldırmamaktadır.

Bir insan eylemini suç olgusu durumuna getiren, suç olanı olmayandan ayırıştıran durumlara suçun unsurları denilmektedir. Suçun unsurları genellikle; kanunilik, maddi, manevi ve hukuka aykırılık şeklinde tanımlandırılmıştır. Vergi suçları; adli vergi suçları ile idari vergi suçları olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Adli vergi suçlarının unsurları genel

ceza hukukuna bağlıdır. Özel hukuktaki haksız fiil gibi vergi suçlarını da ceza hukukuyla aynı biçimde dört unsur olarak ele almak mümkündür (Baykara, 2014: 15).

Suçun unsurları açısından kamusal nitelikli vergi suçlarının özellikleri aşağıdaki şekil 3.4’de yer almaktadır:

**Şekil 3.4:** Suçun Unsurları Açısından Kamusal Nitelikli Vergi Suçlarının Özellikleri

<b>Kanunilik Unsuru</b>	<b>Maddi Unsur</b>	<b>Manevi Unsur</b>	<b>Hukuka Aykırılık Unsuru</b>
Suçta konu eylemlerin, vergi kanunları ile olağanüstü dönem kanun hükmünde kararnamelelerinde gösterilmesidir.	Vergi yükümlülerinin, sorumlularının ve bunlarla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi kanunlarına aykırı davranışlarıdır.	Farklı bir özellik göstermezler; ceza hukuku ilkeleri uygulanır.	Farklı bir özellik göstermezler; ceza hukuku ilkeleri uygulanır.

Kaynak: (Ağar, 2005: 276)

Aşağıda idari vergi suçlarından vergi ziyayı suçunun unsurları ele alınmıştır.

#### **3.2.1.2.1. Maddi Unsur**

Verginin kaybına sebep olma; verginin tahakkukunun zamanında yapılmaması veya tahakkukunun noksan yapılması ya da eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde olabilir. Verginin bu yollarla tahakkukuna mani olunması verginin ödenebileceği hale gelmesine mani olmaktadır (Torunoğlu, 2012: 488).

Yapılan bir vergi incelemesi neticesinde vergi ziyasına sebep olduğunun ortaya çıkarılması üzerine vergi idaresince vergi aslı ikmalen veya re’sen tarhiyat yöntemiyle ve gecikme faiziyle beraber vergi sorumlusu veya yükümlüsünden istenilmekte; ayrıca vergi ziyayı cezası duruma göre uygulanmaktadır. Verginin kendisi veya verginin kendisinin üç katına kadar idarî para cezasının kesilmesi ve bu cezalara ilişkin mevzuatta belirlenmiş belli bir üst sınır olmaması, vergi sorumlusu veya yükümlüleri açısından karşılanamaz bir sorumluluk olarak düşünülmektedir (Taylar, 2015: 138)

### **3.2.1.2.2. Manevi Unsur**

Hukukta manevi unsur, kusurlu davranma (veya kusurluluk) ve kusur yeteneği (veya isnat yeteneği) olarak iki kısımda ele alınmıştır (Baykara, 2014: 15).

Eylem yapan kişinin iradesinin kusurlu olması manevi unsurdur. Kusurlu irade oluşmadan kanuna aykırı eylemin sayılmasının imkânı yoktur. Eylem sahibinin kusurlu iradesi, taksir ve kasıt şeklinde oluşabilir. Kanunun suç olarak kabul ettiği eylemi, neticelerini isteyerek ve bilerek işlemek kasıt demektir. İstenerek yapılmış olan bir eylemden kanuna aykırı, istenilmeyen neticeler ortaya çıkması taksir olarak kabul edilir. Vergi hukukunda bazı eylemler kasıt durumuna bakılmaksızın suç olarak kabul edilebilir. Bu eylemlerin cezaları; cezai değil parasaldır. Bu sebeple bu eylemlerin suç oluşturup oluşturmadığı nesnel sorumluluk ilkesine gore tespit edilir. Usulsüzlük cezaları bu tür eylemlere örnek olarak verilebilir (Gülseven, 2002: 4).

Basit vergi ziyayı suçu kasıtle ve taksirle yapılabilir. Ancak nitelikli vergi ziyayı suçu ise kasıtlı bir şekilde yapılabilir. Sonuç olarak taksirle işlenme, nitelikli vergi ziyayı suçu için mümkün değildir (Baykara, 2005: 7).

### **3.2.1.2.3. Kanunilik Unsuru**

Kanunilik ilkesi vergi ceza hukuku açısından, ikili bir ayrımla incelenmekte bunlar ise; vergi suç ile cezalarının kanuniliği ilkesi ile vergi kabahat ve yaptırımlarının kanuniliği ilkesidir. Kanunilik ilkesi vergi suç ve cezalarında sert bir biçimde uygulanırken vergi kabahatleri bakımından daha rahat haliyle kabul edilmiştir (Kazaker, 2015: 4801).

Kanunların anlaşılır ve açık olması, hukuk sisteminin yasak ve emirleri ile bunlar karşılığında belirlenmiş olan yaptırımları açıklamakta, kişinin hangi eylemi gerçekleştirdiğinde hukuk sisteminin ne tarz bir tepkisiyle karşı karşıya kalınacağının bilinmesini sağlamaktadır. Kişisel özgürlüklere en fazla müdahalenin olduğu alan olan ceza hukukunda, hukuk devletinin bu gereği kendisini daha çok göstermektedir. Bu sebeple, ceza kurallarının ne olduğu ve bu kurallar çiğnendiğinde ne tarz bir yaptırımla karşı karşıya kalınacağının öncesinde bilmek hukuk güvenliğinin sağlanması açısından önemlidir (Kılıç, 2014: 315).

#### **3.2.1.2.4. Hukuka Aykırılık Unsuru**

Bir eylemin, kanunda yazılı olan tanımlama ile uyumlu, manevi ve maddi unsurları tamam olup ayrıca tüm hukuk sistemine aykırı olması hukuka aykırılık olarak nitelendirilir. Bir diğer tabirle, ceza hükmü içeren kanunda yazılı tanımlama ile uyumlu, manevi ve maddi unsurları tamam olan bir insan eyleminin, başka bir hukuk kuralı tarafından kabul edilebilir görülmemesidir (Baykara, 2005: 8).

#### **3.2.3. Vergi ziyai cezası**

Mükellef tarafından yapılan vergi suçlarının temelini oluşturan sebep; ödeyeceği verginin kendinde kalmaya devam etmesini isteme olgusudur. Bu durum oluşması aynı anda devletin de vergi kaybına uğratılmasıdır. Devletin toplamayı planladığı vergi gelirlerini elde edebilmesi, vergi kaybına sebep olan fiilleri cezalandırmak yoluyla hem ekonomik zararı düşürmek; hem de diğer kişiler için ibret verici olmasına bağlıdır. İşte bu müeyyidenin adı vergi ziyai cezasıdır (Bayraklı, 1999: 126).

Bir vergi incelemesi yapılmasının neticesinde vergi ziyana sebep olduğunun ortaya çıkarılmasının üzerine verginin aslı, vergi idaresince ikmalen ve re'sen tarhiyat yöntemiyle ve gecikme faiziyle beraber vergi sorumlusu veya yükümlüsünden istenmekte; ayrıca o anki şartlara göre verginin bir katı veya üç katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir. Verginin asıl tutarı veya vergi aslının üç katı kadar bir idarî para cezasının kesilmesi ve bu cezai uygulamalar için mevzuatta belirlenmiş bir üst tavanın olmaması, vergi sorumlusu veya yükümlüleri açısından kabul edilemez bir yük oluşturmaktadır (Taylar, 2015: 138).

Madde 344 – (Değişik: 22/7/1998-4369/11 md.) (Değişik, birleştirilen birinci ve ikinci fıkra: 23/1/2008-5728/275 md.) “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir. Vergi ziyana 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır” .



Vergi ziyana Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesi hükümlerinde yazılı fiillere (kaçakçılık suçları) sebep olunması durumunda bu ceza üç kat, bu eylemlere eşlik edenlere ise bir kat şeklinde verilir (Kumkale, 2014: 511-512).

#### **3.2.4. Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Yumuşatması Ve Peçeleme Kavramlarının Tanımları**

Kamu harcamalarının finansmanında veya ekonomik ve sosyal hedeflerle politika aracı olarak kullanılan vergilerin, ayrıca kanunlarda belirtilen biçimde toplanması zorunluluğu vergilendirme yetkisine sahip vergi alacaklısı devlet ile vergi ilişkisinde taraf olan, vergi borçlusu mükellef arasındaki ilişkinin önemini de artırmaktadır. Vergi ilişkisi, bir toplumsal ilişki olarak toplum düzeninin bir parçasıdır ve bazı yasal düzenlemeleri kendiyile beraber getirmektedir. Kişilere, bazı şeyleri yapmalarını bazı şeyleri yapmamalarını emreden çeşitli kurallar olarak bu düzenlemeler kendisini göstermektedir. Koyulan kanunlar, aykırı davranılması ya da kanunun gerekliliklerinin yerine getirilmemesi durumunda suç meydana gelmektedir (Yalama ve Gümüş, 2013:79) .

Vergiye mükellefler bir refah kaybı olarak tanımladığı için mümkün olduğu kadar daha az vergi ödeme çabası içerisine girebilirler. Bu davranış biçimi ya vergi kaçırarak ya da vergiden kaçınarak kendini gösterebilmektedir. Kamu geliri açısından bakıldığında gelir kaybı olarak kabul edilen bu iki davranış biçiminin sebeplerinin anlaşılması vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini de beraberinde getirmektedir. Haliyle mükelleflerin vergilemeye karşı davranış ve tutumlarının, bunları etkileyen faktörlerin bilinmesi, vergi tarafları olan vergi idaresi ve mükellef açısından önemlidir ( Koç, 2019: 1016). Yukarıda bahsedilen yollardan bazıları; kanunların vermiş olduğu haklardan ve esnekliklerden (boşluklardan) faydalanmak biçiminde olup, bazıları kanuna aykırı düzenlemeler içermektedir. Verginin daha az ödenebilmesi için işletmeler tarafından gerçekleştirilen bu faaliyetler, yasalarla olan ilişkilerine göre vergiden kaçınma, vergi yumuşatması ve vergi kaçırma gibi kavramlarla ifade edilmektedirler (Çelikay ve Yılandı, 2019: 14).

“Vergiden kaçınma”, çoğunlukla “vergi yumuşatması” ve “vergi kaçakçılığı” kavramlarıyla karıştırıldığı için öncelikli olarak bu kavramlar arasındaki fark ve benzerlikler üzerinde durulmuştur.

**Şekil 3.5:** Vergi Yumuşatması, Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı Doğrusu



Kaynak: (Çelikay, 2019: 355)

Vergi kaçırma, ekonomik faaliyetleri yürüten mükelleflerin vergi idarelerine kayıtlı bulunmamaları ya da kayıtlı iken kanunlara göre tüzel kişilerin ya da bireylerin ödemek zorunda olduğu vergileri sahte faturalar düzenleyerek ya da çeşitli finansal tablo oyunları ile vergiye ilişkin belgelerin kasıtlı bir biçimde yok edilmesi neticesinde kayıtlarında göstermemeleri ya da eksik yansıtmaları anlamındadır (İlhan, 2007: 3). Yani vergiden kaçınma, vergi boşluklarından istifade ederek vergi ödemelerini yasal yollarla azaltma girişimi anlamına gelirken, vergi kaçakçılığı ise geliri eksik bildirerek veya daha yüksek kesinti oranları belirterek vergi ödemelerinin yasa dışı bir şekilde azaltılmasını ifade eder (Kirchler vd., 2003: 536; Seely, 2021: 8).

Vergi yumuşatması, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını yukarıdaki şekil 3.5’ de olduğu gibi aynı şekil üzerinde sıralı bir şekilde varsaymak mümkündür. Şeklin en uç noktasında vergi yumuşatması bulunmaktadır. Bir vergi azaltma yöntemi olan vergi yumuşatması, devletin farkına vardığı ve doğrudan yapılmasına izin verdiği bir uygulamadır (Prebble, 2011: 8-9). Örneğin vergi teşvikleri vererek gelişmemiş bölgelerde gerçekleştirilecek yatırımlara devletin, vergi avantajı vermesi bir vergi yumuşatması olarak düşünülebilir. Çoğunlukla devlet bu tarz teşvikler vererek vergi gelirini düşürmüş olsa bile bazı giderlere katlanmaktan kurtulur. Bu yönden bakıldığında, vergi yumuşatması devlet politikalarından faydalanmak anlamına gelmekle beraber hem kanunlara hem de hukukun ruhuna uygundur (Çelikay, 2019: 356).

Vergiden kaçınma ile peçeleme kavramları da karıştırılmaktadır. Kısaca peçeleme, vergiden kaçınmanın hukuki olmayan şeklidir. Örneğin, bir gayrimenkulün satışı

sırasında; gayrimenkulün değerinin olduğundan düşük gösterilmesi veya satış işleminin bağış yapılmış gibi gösterilmesi durumunda peçeleden bahsedilebilir. Özet olarak peçeleme, özel hukuk sözleşmeleri yoluyla gerçek vergiyi doğuran olayın olduğundan farklı gösterilerek vergi borcunun tamamen veya kısmen yok edilmesi olarak tanımlanabilir. Daha açıkça, vergi sorumlularının ya da mükellefleri kendi çıkarlarını daha çok önemseyerek özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını normal kullanımının haricinde kötüye kullanarak vergi kaçırma amacıyla hazırlanmış olan sözleşmeler peçeleme sözleşmeleri olarak tanımlanmaktadır (Öncel vd., 2010: 26; Yılmaz, 2013: 1763).

### 3.2.5. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerine İlişkin Örnekler

Yaratıcı muhasebe teknikleri ile vergiden kaçınma, vergi kaçırmadan farklı olarak doğrudan suç ya da hile olarak tanımlanmaz. Mükellefler yasal düzenlemelerdeki boşluklardan veya esnekliklerden yararlanarak daha az vergi ödemeye çalışmaktadır. Türkiye’de dâhil olmak üzere bazı ülkelerde, yasal düzenlemelerde boşluklar veya esneklikler olabildiği gibi aynı zamanda bunların birbiriyle çelişebildiği de görülmektedir. Bu çelişki bazen aynı kanunun farklı maddeleri arasında olabileceği gibi farklı kanunlar ya da kanun ile standartlar arasındada olabilir. Ülkemizde bu durum söz konusu olabilir. Bazı durumlarda Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Ticaret Kanunu farklı şekilde işleyebilir. Standartlara ya da kanunlara aykırı olmadan gri alanlarda işletmelerin gerçekleştirdiği yaratıcı muhasebe teknikleri vardır. Literatürde yer alan daha az vergi ödeyebilmek için yapılan yaratıcı muhasebe tekniklerine ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

**Örnek 1:** Örtülü kazanç aktarımının bir şekli olan hâkim ortağın sahip olduğu grup bankalarından kredi alınması ve alınan bu kredilere emsallerine göre yüksek oranda faiz ödenmesi, ciddi miktarlardaki karın şirket dışına çıkarılması ve şirket yöneticilerinin kişisel çıkarları için kullanması anlamına gelmektedir. Böylece hem devletin vergi kaybı oluşur hem de küçük yatırımcıların kardan pay alması engellenir (Çıtak, 2019: 151).

**Örnek 2:** Vergi zıyaının mahsubu, yaratıcı muhasebe için alternatif bir araçtır. Kurumlar vergisi üzerinden vergi matrahını düşürmenin bir yoludur. Bir muhasebe kuruluşu, vergi matrahını muhasebeleştirirse, vergi zıyaını birbirini izleyen dört vergi

dönemi boyunca tek biçimli olarak indirebilir. Muhasebe kuruluşları vergi azaltılmasıyla ilgileniyorlarsa, vergi indiriminde bu yöntemi kullanabilir (Stangova, ve Vighova, 2016: 98).

**Örnek 3:** Bir başka örnek ise Microsoft'da yaşanmıştır. The Economist'e göre 1991-2000 arasında Microsoft 1,6 milyar dolar hisse opsiyonu dağıtıp sonra 677 milyon hisseyi geri almıştır. Geri alma maliyeti 16,2 milyar dolar olmuştur. Microsoft vergi için hisse opsiyonlarının dev bir gider olarak göstermiş ve 12 milyar dolar vergi indrimi elde etmiştir. Ancak şirket hissedarlarına sunduğu bildirimlerde bundan hiç bahsetmemiştir. Böylece Microsoft iki kez kazanmıştır. Eğer Microsoft hisse opsiyonlarını giderleştirmiş olsaydı 1998'de rapor ettiği 4,5 milyar dolarlık kar yerine 17,8 milyar dolarlık bir zarar etmiş olacaktı (Çıtak, 2019: 79).

**Örnek 4:** X İşletmesi aktifinde kayıtlı bulunan fabrika binasını bir finansal kiralama şirketine satıp tekrar kiralamıştır. Böylece şirkete finansman sağlamış olup nakit akışını artırmıştır (Artar, 2016: 45):

Sat ve Geri Kirala (Sell and Leaseback) yöntemi genellikle şirketlerin finansman sağlama amacıyla kullandığı yöntemler arasında olup, şirketin üzerinde kayıtlı amortismanına tabi varlıkların finansal kiralama şirketine satıldıktan sonra tekrar kiralanması şeklinde tanımlanabilir. Bu işlemde kiralama süresi sonunda satılan varlıklar tekrar kiracıya devredilmektedir. Söz konusu işleme ilişkin yasal mevzuat 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu ile oluşturulmuştur. 6495 sayılı Kanun ile de sat ve geri kirala işlemine önemli vergisel avantajlar sağlanmıştır. Söz konusu düzenleme ile gerekli şartların taşınması halinde işlem KDV, kurumlar vergisi, damga vergisi gibi vergilerden istisna edilmiştir. Dolayısıyla X işletmesi' nin, amacına uygun olarak gerçekleştirdiği satış ve geri kiralama işlemi ile şirkete finansman sağlayarak nakit akışını artırması işlemi bir yaratıcı muhasebe uygulamasıdır.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ DENETİM PERSONELİNİN YARATICI MUHASEBE TEKNİKLERİ HAKKINDA FARKINDALIĞI VE MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞİN ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe teknikleri hakkında farkındalıkları üzerine mesleki şüpheciliğin etkisi anket uygulanarak analiz edildiği araştırma yer almaktadır. Bu bölümde öncelikli olarak araştırma amacı, probleminin tanımlanması, araştırmanın önemi, hipotezlerin geliştirilmesine değinilmiş daha sonra evren ve örneklem belirlenmiş, araştırmanın yönteminden bahsedilip ve son olarak da araştırma bulguları verilmiş sonuç ve öneriler sunulmuştur.

#### 4.1. Araştırmanın Amacı

Hileli finansal raporlama, işletmelere, devlete ve tüm topluma büyük zararlar verir. Hileli finansal raporlamanın sonuçlarından biri de vergi ziyadır. Mükellefler daha az vergi ödeme amacıyla vergi ödemekten kaçınmak için çeşitli yollara başvurabilir. Geçmişte çoğunlukla bu kaçınma, muhasebe hileleri yapılarak gerçekleştirilmiştir. Günümüzde ise yasal uygulamaların kişilerce bilinçli olarak ve profesyonel bir şekilde uygulanması sayesinde bu kaçınma, büyük oranda yaratıcı muhasebe teknikleriyle yapılmaktadır. Yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanarak işletmeler firma değerini arttırabileceği gibi daha az vergi de ödeyebilir. Çalışmada vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkında olup olmadığı anket ile tespit edilecektir. Araştırmanın amaçları aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

- Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin etkisini araştırmak,
- Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe teknikleri hakkında farkındalıkları ile yaş, cinsiyet gibi demografik özelliklerin arasındaki ilişkiyi araştırmak,
- Vergi denetim personelinin mesleki şüphecilikleri ile yaş, cinsiyet gibi demografik özelliklerin arasındaki ilişkiyi araştırmaktır.

## 4.2. Araştırmanın Problemi

Her bilimsel araştırma bir problem cümlesiyle ile başlar. Araştırmanın problemi, gerçekleştirilecek araştırmanın sonucunda çözüm bulmayı planladığınız sorundur (Büyüköztürk vd., 2021: 41). Karşılaşılan zorluk araştırma sürecinin başlangıcında açıkça belli olmamaktadır. Kısa bir inceleme sürecine durumun kesinlik ve açıklık kazanabilmesi için gereksinim duyulur. Açıkça belli olmayan durumun cevabı aranılan bir soru halini alması demek araştırmacıyı çözüm yolları bulmaya yönlendiren bir problemin ortaya koyulması anlamına gelmektedir (Aksoy, 2003: 94).

Araştırmanın amacı doğrultusunda araştırmanın problem cümlesi, Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin anlamlı bir etkisi var mıdır? Olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda araştırmanın alt problemlerini ise aşağıdaki şekilde tanımlayabiliriz:

- Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan sorgulayıcı zihnin anlamlı bir etkisi var mıdır?
- Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan bilgi arayışının anlamlı bir etkisi var mıdır?
- Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan özgüvenin anlamlı bir etkisi var mıdır?
- Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan karar verme yeteneğinin anlamlı bir etkisi var mıdır?
- Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan yargının askıya alınmasının anlamlı bir etkisi var mıdır?
- Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan kişilerarası anlayışın/çözümlemenin anlamlı bir etkisi var mıdır?

### **4.3. Araştırmanın Önemi**

Geçmişten günümüze kadar vergiler ülke ekonomisi için her zaman önemli bir yere sahip olmuştur. Devlet bütçesi için büyük bir kaynak olan vergilerin zıyaı uğratılması önemli zararlara yol açacaktır. Ve son zamanlarda vergi zıyaı'nın yasalardaki ya da mevzuatlardaki boşluklardan ve esnekliklerden yararlanılarak yapılması bu araştırmayı gerekli kılmaktadır. Vergi denetim personelinin yapılan bu uygulamaların farkında olup olmadığı ve bu farkındalığın üzerinde mesleki şüpheciliğin etkisini araştırmak önem kazanmaktadır.

Bu araştırma Al Momani ve Obeida (2013)' nin yaratıcı muhasebe teknikleri ölçeğindeki farkındalığa ilişkin ifadelerin Türkçeye çevirisi yapıp, güvenilirlik ve geçerliliğe ilişkin tüm çalışmalar gerçekleştirilerek bu ölçeğin Türkçe denetim-muhasebe literatürün de yer almasının sağlanması amaçlanmaktadır.

### **4.4. Araştırmanın Hipotezlerinin Geliştirilmesi**

Hipotez, olaylar arasındaki ilişkiyi açıklamak için yapılan bilimsel bir öneri, bir önermedir. Araştırmanın kuramsal temellerine dayalı bir şekilde tahminler yürütmemize, araştırdığımız problemlerdeki değişken arasında ilişki durumu kurup kurmadığımızı ilişkin karar vermemizde ve araştırmanın sonucu üzerinde daha derinlemesine düşünmemize, hipotez yazmak fayda sağlayacaktır. Bir yandan da hipotez, araştırmacıya araştırma sürecine dair yol göstermektedir. Örneğin, ne tarz verilere ihtiyaç olduğu ve bu verilerin kimlerden toplanacağını hipotezlerden öğrenebiliriz. Hipotezler, değişkenlerin birbirleriyle arasında bir ilişkinin yada farkın olduğunu gösteren alternatif hipotez olarak yada değişkenlerin birbirleriyle arasında bir ilişkinin veya farkın olmadığını gösteren sıfır hipotez şeklinde oluşturulabilir (Büyüköztürk vd., 2021: 67). Araştırmamızda hipotezlerimizi kurarken alternatif hipotez kullanılmıştır. Ayrıca hipotezler kurulmadan önce araştırma konumuzla alakalı gerekli literatür taraması yapıp literatür taramasıyla ulaşılmış olan bilgiler de göz önüne alınarak hipotezler oluşturulmuştur. Araştırma hipotezleri aşağıdaki tablo 4.1' de yer almaktadır:

**Tablo 4.1:** Araştırmanın Hipotezleri

H <sub>1</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.
H <sub>2</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin yaşları arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>3</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin mesleki tecrübeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>4</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin cinsiyetlerinin arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>5</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin mesleki unvanlarının arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>6</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>7</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin mezun oldukları alan arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>8</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan sorgulayıcı zihnin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.
H <sub>9</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan bilgi arayışının istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.
H <sub>10</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan özgüvenin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.
H <sub>11</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan karar verme yeteneğinin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.
H <sub>12</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan yargının askıya alınmasının istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.



H <sub>13</sub> : Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüphecilğin alt boyutu olan kişilerarası anlayış/çözümlemenin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.
H <sub>14</sub> : Vergi denetim personelinin mesleki şüphecilikleri ile vergi denetim personelinin yaşları arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>15</sub> : Vergi denetim personelinin mesleki şüphecilikleri ile vergi denetim personelinin mesleki tecrübeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>16</sub> : Vergi denetim personelinin mesleki şüphecilikleri ile vergi denetim personelinin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>17</sub> : Vergi denetim personelinin mesleki şüphecilikleri ile vergi denetim personelinin mesleki unvanlarının arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>18</sub> : Vergi denetim personelinin mesleki şüphecilikleri ile vergi denetim personelinin eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.
H <sub>19</sub> : Vergi denetim personelinin mesleki şüphecilikleri ile vergi denetim personelinin mezun oldukları alan arasında anlamlı bir farklılık vardır.

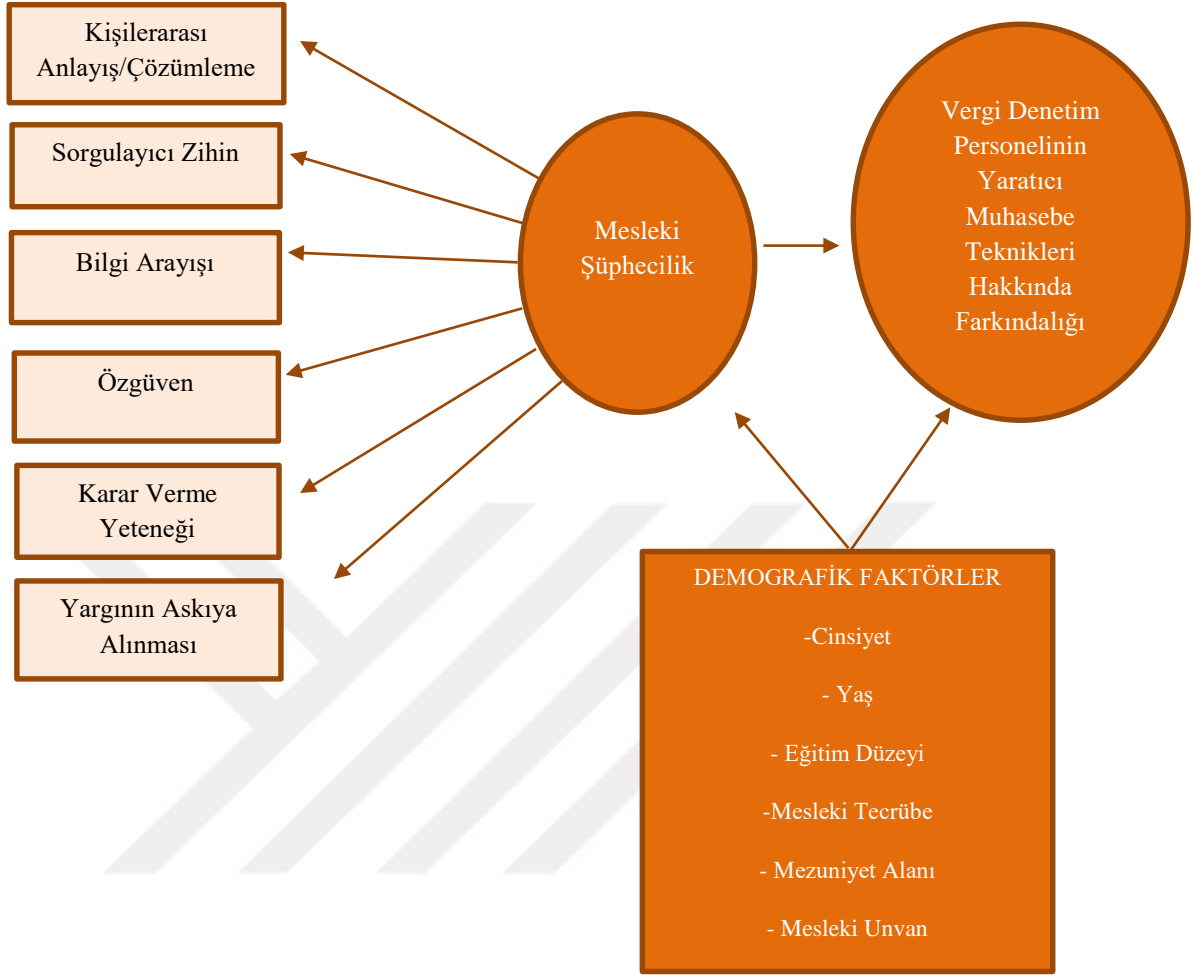
#### **4.5. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırmanın yöntemi kapsamında öncelikle araştırmanın modeli verilmiş, daha sonrasında ise araştırmanın evreni ile örnekleme, araştırmanın sınırlılık ve varsayımlarına vb. değinilmiştir.

##### **4.5.1. Araştırma Modeli**

Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüphecilğin etkisinin olup olmadığının incelendiği bu çalışmada, nedensel araştırma modelinden faydalanılmıştır. Nedensel araştırmalarda insan grupları arasındaki farklılıkların sebeplerini ve sonuçlarını katılımcılara ve koşullara hiç bir müdahale yapılmadan belirlemek amaçlanır (Büyüköztürk vd., 2021: 18). Araştırmanın modeli çizilirken araştırmanın hipotezleri dikkate alınmıştır. Araştırmada geliştirilmiş hipotezlere dayanılarak oluşturulan araştırma modeli aşağıdaki şekil 4.1’ de gösterilmiştir:

**Şekil 4.1: Araştırmanın Modeli**



Araştırma modelinde bağımsız değişken olarak; mesleki şüphencilik, mesleki şüphencilüğün alt boyutları ve demografik özellikler yer alırken, yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ise bağımlı değişken olarak bulunmaktadır.

#### **4.5.2. Araştırmanın Evren Ve Örneklemi**

Çalışmamızda anket, veri toplama aracı olarak kullanılmıştır. Hazırlanan anket Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcılarına yönelik olmuştur. Ana kütle sayısı tespit edilirken Vergi Denetim Kurulu 2018 yılından sonra faaliyet raporları yayınlamadığı için 2018 yılı faaliyet raporu dikkate alınmıştır. 2018 yılı verilerine göre kurulda toplam 8262 Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Yardımcısı vardır. Ancak bunlardan 1734' ü henüz yetki almamışlar veya izinli olanlar olup aktif

olarak vergi incelemesi yapmamaktadır. Bu bağlamda aktif Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Yardımcısı (idari görevler hariç) 6.528 kişidir.

Evren, araştırma sonuçlarının geçerli olacağı büyük gruptur (Gurbetoğlu, 2018: 21). Araştırmanın kapsamında bulunan nesne, olgu ile bireylerin tamamının biraraya geldiği yapı evren olarak kabul edilirken, örneklem ise araştırma evrenini temsil edebilecek yeterli sayı ve özelliktekilerden seçilip alınanlar kabul edilebilir. Araştırmanın başından belirlenmiş olan problem ve alt problemlere göre bunlar tespit edilmektedir. Ayrıca araştırmacı, evren ve örneklemin yapısını belirlemede araştırmanın sınırlarından yararlanabilir (Sönmez, 2005: 164).

**Tablo 4.2:** Örneklem Büyüklükleri

(Birinci satır  $\alpha = .05$ , italik olan ikinci satır  $\alpha = .01$ )

Ana Kütle Büyüklüğü (N)	SAPMA MİKTARI				
	.01	.02	.03	.04	.05
<b>500</b>					218
<b>1.000</b>				375	278
					400
<b>2.000</b>			696	462	322
			961	685	500
<b>3.000</b>		1.334	787	500	341
			1.144	773	545
<b>4.000</b>		1.501	843	522	351
			1.265	826	571
<b>5.000</b>		1.622	880	536	357
		2.271	1.350	861	588
<b>6.000</b>		1.715	906	546	<b>361</b>
		2.457	1.414	887	599
<b>8.000</b>		1.847	942	558	367
		2.737	1.502	921	615
<b>10.000</b>	4.899	1.936	964	566	370
		2.938	1.561	942	624

Kaynak: (Büyüköztürk vd., 2021: 101)

Araştırmanın evren büyüklüğü, yukarıda da belirttiğimiz gibi 6.528 olarak kabul edilmiştir. Örneklem büyüklüğünü belirlemek için Büyüköztürk vd., (2021: 101)' de

bulunan tablodan yararlanılmıştır. Örnekleme hatası olarak  $d=0,05$  ve anlamlılık düzeyi olarak  $\alpha=0,05$  (güven düzeyi 0,95) kabul edildiğinde, araştırmamız kapsamında 6.404 kişi olarak tespit edilen evren büyüklüğüne tabloda en yakın olan evren büyüklüğü olarak 6.000 kişi kabul edilmiş; tablo 4.2’ de görüldüğü üzere 361 kişilik bir örneklem büyüklüğünün araştırmamızın yapılabilmesi için gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Bu doğrultuda ulaşılmış olan 374 kişilik örneklem büyüklüğü araştırmamız için yeterli kabul edilmiştir.

Katılımcıların, araştırmaya dâhil edilebilecek diğer katılımcılara yönlendirmesi ile örneklemin oluşturulduğu kartopu örnekleme yönteminin (Demir, 2019: 12) çalışmamızda kullanılması uygun görülmüştür. Vergi Denetleme Kurulunda 2019 yılında yapılan değişiklik ile beraber 20 ildeki Grup başkanlıkları kapatılarak vergi denetim personeli 9 ilde (Ankara, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Bursa, Antalya, Konya, Adana, Gaziantep) toplanmıştır. Bu 9 ilden diğer illere turneler yapılarak vergi denetim faaliyetleri sürdürülmektedir. Örneklem olarak ana kütleyi oluşturan tüm Türkiye’nin Vergi denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü 9 ilde görev yapan Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişleri ve Yardımcıları kartopu örnekleme yöntemiyle araştırma kapsamına alınmıştır. Araştırma yapılmaya başlanmadan önce İnönü Üniversitesi Etik Kurulu tarafından 17.06.2021 tarihinde “Etik açıdan uygundur” kararı alınmıştır.

#### **4.5.3. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları**

Araştırmada Türkiye'nin çeşitli illerinde çalışan Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişleri ve Yardımcıları üzerinde yapılmıştır. Seçilen örneklem içerisindeki vergi denetim personelinin kamu görevlisi olması, mesleki gizliliği, iş yoğunluğunu ve zaman darlığını gerekçe göstererek anket doldurmayı kabul etmemeleri araştırmanın en önemli kısıtını oluşturmaktadır. Araştırma anketi 2021 Haziran – Kasım ayları arasında uygulanmıştır. Covid-19 salgını nedeniyle uygulamaya öncelikle online anket şeklinde başlanmıştır. Ancak anket linki, vergi denetim personellerinin büyük çoğunluğuna ulaşmasına rağmen yeterli geri dönüş alınamamıştır. Anketlerin büyük çoğunluğu yüz yüze çıktı dağıtılarak uygulanmıştır. Araştırmanın, örneklem grubunun tamamına uygulanması durumunda farklı sonuçlar ortaya çıkabilir. Araştırmaya katılan Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettiş ve Yardımcılarının ankette yer alan ifadeleri doğru anladıkları, yansız ve gerçeği belirleyecek şekilde cevapladıkları varsayılmaktadır.

#### **4.5.4. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Araçları**

Çalışmada anket, veri toplama yöntemi olarak kullanılmıştır. Bu kapsamda anket formunda; yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı, mesleki şüphecilik ve kişisel bilgilere ilişkin ifadeler kullanılmıştır. Araştırmanın anketi, oluşturulan hipotezler dikkate alınarak hazırlanmıştır. Anket soruları hazırlandıktan sonra anket sorularının araştırmanın hipotezleriyle uyumunu kontrol etme amacıyla alanında uzman kişilerin de görüşlerinden faydalanılmıştır. Anketimizin ilk bölümünde araştırma katılımcılarının yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilirliğini tespit etmeye yönelik 20 ifade bulunmaktadır. İkinci bölümde mesleki şüpheciliği ölçmeye yönelik 30 ifade yer almaktadır. Son bölümde ise katılımcıların demografik bilgilerine ulaşabilmek için 7 ifadeye yer verilmiştir. İlk bölümdeki ifadeler 5’li likert tipi (Kesinlikle Katılmıyorum = 1, Katılmıyorum = 2, Kararsızım = 3, Katılıyorum = 4, Kesinlikle Katılıyorum = 5) formatından oluşturulmuştur. 2. Bölümde ise orijinal ankette olduğu gibi 6’lı likert tipi ( Kesinlikle Katılmıyorum = 1, Katılmıyorum = 2, Çok Az Katılıyorum = 3, Kısmen Katılıyorum = 4, Katılıyorum = 5, Kesinlikle Katılıyorum = 6 ) formatında oluşturulmuştur.

##### **4.5.4.1. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Farkındalığı Ölçeği**

Bu araştırmada YMTF’ nin ölçmek için Al Momani ve Obeidat’in (2013) yılındaki çalışmasında yer alan ölçekteki ifadeler kullanılmıştır. Ölçek orijinal halinde 25 ifadeden oluşmaktadır. Çevirisi tamamlandıktan sonra 15 vergi denetim personeliyle yapılan kişisel görüşmeler sonucunda vergi denetimiyle ilişkili olmadığı düşünülen 5 ifade çalışma kapsamına alınmayarak ve diğer ifadelerin anlaşılmasını kolaylaştırmak için çevirisinde düzenlemeler yapılarak 20 ifadeyle anket uygulanmıştır.

##### **4.5.4.2. Mesleki Şüphecilik Ölçeği**

Araştırmamızda vergi denetim personelinin mesleki şüphecilik düzeyi, 30 ifadeden oluşan Hurtt (2010) tarafından kişilerin karakterlerinde mesleki şüphecilik düzeyini ölçme amacıyla geliştirilmiş olan mesleki şüphecilik ölçeği ile ölçülmüştür. Mesleki şüphecilik çok boyutlu bireysel bir özelliktir. Bireysel karakter özelliği olarak mesleki şüpheciliğin hem bir durum (durumsal değişkenlerce harekete geçirilen geçici bir durum)

hem de bir haslet (görece bireyin istikrarlı, kalıcı yönü) olabileceğini belirtilmiştir (Hurtt, 2010: 150).

Mesleki şüpheciliğin; “sorgulayıcı zihin, yargının askıya alınması (yargıyı erteleme), bilgi arayışı, kişilerarası anlayış/çözümleme, özgüven (özsaygı) ve karar verme yeteneği (otonomi)” olarak altı karakter özelliğinden oluştuğu belirtilmiştir (Hurtt, 2010: 151). Haliyle mesleki şüphecilik ölçeği altı boyuttan oluşmaktadır.

Şüphe, sorgulamayı başlatır ve inançların oluşumuna yol açar. Şüpheciler algıladıkları veya düşündükleri ilk şeyleri olduğu gibi kabul etmezler. İnanmadan önce kanıt görmek isterler. Sorgulayıcı zihin, beraberinde bilgi arayışı ve yargının askıya alınması karakter özelliklerini de getirmektedir (Hurtt, 2010: 153). Bilgi arayışı özelliği, sorgulama özelliğinden farklıdır. Çünkü sorgulayan bir zihin bir tür inançsızlık veya şüphe duygusuna sahiptir, bilgi arayışı karakter özelliği ise çoğunlukla genel merak ve ilgi hissi içerebilir (Hurt, 2010: 152-154). Sorgulayıcı zihin, bilgi arayışı ve yargının askıya alınması denetçinin kanıtları nasıl değerlendirdiğiyle ilişkilidir. Ancak denetim kanıtlarını değerlendirmenin önemli bir yönü de kişilerarası anlayış/çözümlemedir. İnsanların motivasyonları ve davranışları şüpheciliğin temel bir bileşenidir. Bir şüphecinin bunu ancak insanları anlayarak anlayabileceği ve kabul edebileceği öne sürülür. Şüphecilerin, karşılarındaki insanlar tarafından bilerek verilen yanıltıcı bilgileri ve verilen bilgilerdeki ön yargı potansiyelini insanları çözümleyemedikçe, fark etmeleri oldukça zordur (Hurtt, 2010: 154).

Mesleki şüphecilik, bireysel özerklik, yani öz-yönelim ve ahlaki bağımsızlık olarak tanımlanır. Başkalarının iddialarını kolayca kabul etmek şüpheci olunmadığı anlamına gelir. Şüpheci kişisel olarak tatmin olana kadar kanıt arar veya ek soruşturma üstlenebilir. Özerklik denetçilere, başkalarının sonuçlarına veya varsayımlarına karşı çıkmayı, ikna çabalarına direnmeyi mümkün hale getirir. Karar verme yeteneği karakter özelliğine sahip olan denetçi herhangi bir hipotezi kabul edebilmesi için gerek görülen kanıtların yeterli olup olmadığına kendisi karar verir (Hurtt, 2010: 154-155).

Şüphecilik aynı zamanda belirli bir düzeyde özsaygıyı da gerektirir. Özsaygı, kişinin kendine değer verme duygusu ve kendi yeteneklerine olan inancı olarak

tanımlanır. Şüpheciler, kendi içgörülerine değer vermelerine izin veren bir özsayı düzeyine sahip olmalıdır (Hurt, 2010: 155).

Mesleki şüphencilik ölçeğinde; yargının askıya alınması boyutu kapsamında beş ifade, karar verme yeteneği boyutu kapsamında altı ifade, bilgi arayışı boyutu kapsamında altı ifade, özgüven boyutu kapsamında beş ifade, kişilerarası anlayış/çözümleme boyutu kapsamında beş ifade ve sorgulayıcı zihin boyutu kapsamında ise üç ifade olmak üzere toplam 30 ifade ve altı boyut bulunmaktadır (Hurt, 2010: 163-164). Hurt (2010: 167) ölçeğinde altılı likert tipinde ifadelere katılma derecesini belirtmiş olup, araştırmamızda ifadelere katılma derecesi “1-Kesinlikle Katılmıyorum”, “2-Katılmıyorum”, “3-Çok Az Katılıyorum”, “4-Kısmen Katılıyorum”, “5-Katılıyorum”, “6-Kesinlikle Katılıyorum” şeklinde hazırlanmıştır. Ölçekte yer alan ifadelerin her biri 1’den 6’ya kadar puanlanmakta ve puanların yüksek olması mesleki şüphencilik düzeyinde yüksek olduğunu ifade etmektedir. “1., 10., 11., 16., 17., 19., 25. ve 26.” ifadeler ters olarak kodlanmıştır. Ters kodlanacak ifadeler dikkate alınarak puanlamalar yapılmıştır.

#### **4.5.4.3. Demografik Özellikleri Belirleyen Sorular**

Demografik özellikleri belirlemek için araştırmaya katılan vergi denetim personeline “Eğitim düzeyi”, “Cinsiyet”, “Yaş”, “Mezuniyet alanı”, “Mesleki unvan”, “Mesleki tecrübe” ve “Görev yaptığı il” ile ilgili yedi adet soru sorulmuştur.

#### **4.6. Verilerin Analizi Ve Bulgular**

Araştırmada SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 25.0 ve AMOS (Analysis of Moment Structures) 23.0 programı kullanılarak elde edilen veriler analiz edilmiştir. Verileri değerlendirilirken tanımlayıcı istatistiksel metotlar (sayı, yüzde, ortalama, standart sapma, minimum, medyan ve maksimum) kullanılmıştır. Ayrıca, kullanılan verilerin normal dağılımı Shapiro Wilk ve Kolmogorov Smirnov testi ile test edilmiştir. Normal dağılan ölçümler için parametrik testler, normal dağılmayan ölçümler için parametrik olmayan testler kullanılmıştır.

Niceliksel veriler için normal dağılıma sahip olan birbirinden bağımsız iki grup karşılaştırılması için Bağımsız Örneklem t, normal dağılıma sahip olmayan birbirinden bağımsız iki grup puanlarının karşılaştırılması için Mann Whitney U, ikiden fazla grup

puanlarının karşılaştırmalarında normal dağılıma sahip olan ölçümler için Varyans Analizi (ANOVA), normal dağılıma sahip olmayan ölçümler için Kruskal Wallis analizi uygulanmıştır. Gruplar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunması durumunda, farkın hangi iki grup arasında olduğunun tespit edilebilmesi için parametrik olmayanlar için Bonferroni, parametrikler için ise Tukey analizi yapılmıştır. İki sürekli ölçüm arasında ilişki varlığı ise normal dağılıma sahip olan ölçümler için Pearson Korelasyon analizi ile, normal dağılıma sahip olmayan ölçümler için ise Spearman korelasyon analizi ile test edilmiştir.

Güvenirlilik analizi ölçeklerde bulunan ifadelerin kendi içerisinde tutarlı olup olmadığını ve ifadelerin tamamının aynı konuyu ölçüp ölçmediğini test etmek için yapılmaktadır. Ölçümlerin güvenilir olması için uygulanan testlerin ve sonuçların güvenilir olabilmesi gereklidir. Bunun için ölçeklere ilişkin güvenirlilikler Cronbach Alpha ile incelenmiştir. Ayrıca uyarlanan ölçeğe ilişkin güvenirlilik ve yapı geçerliliği için Açıklayıcı Faktör analizi ve Doğrulayıcı Faktör Analizi yapılmıştır. Daha sonra yapısal eşitlik modellemesinde yararlanılarak değişkenler arasındaki neden-sonuç ilişkileri sınanıp, önerilen modelin elde edilen veriyi ne ölçüde iyi açıkladığını tespit etmek için uyum iyiliği ölçümü yapılarak elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

#### **4.6.1. Geçerlilik ve Güvenirlilik Analizi**

Bu bölümde Pilot çalışmaya ilişkin analizler, mesleki şüphecilik ölçeği ve yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilirliği ölçeğiyle ilgili geçerlilik ve güvenirlilik analizi yapılmıştır.

##### **4.6.1.1. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Fark Edebilirliği Ölçeğinin Dil ve Kapsam Geçerliliği**

YMTF ölçeğinin dil geçerliliği kapsamında Özdamar (2017: 38-40) çalışmasındaki yöntemden yararlanılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda;

1- Araştırmacı öncelikle; yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilirliğe ilişkin ölçeği, orijinal dilinden Türkçeye çevirmiştir.



2- Araştırmacı haricinde orijinal dildeki ölçek, orijinal ölçeğın dilini bilen bir yeminli çevirmen ve İngilizce alanında bir öğretim görevlisi tarafından İngilizceden Türkçeye çevrildi.

3- Orijinal ölçeğın dilini bilen bir yeminli çevirmen ve İngilizce alanında bir öğretim görevlisi tarafından yapılan Türkçe çevirileri araştırmacı kendisinin daha önce yapmış olduğu çevirisi ile karşılaştırmış ve gerekli düzeltmeleri yapıp ifadelerin çevirisinin son hali elde edilmiştir.

4- Sonraki aşamada ise İngilizce alanındaki öğretim görevlisinin çevirisi, yeminli çevirmenin çevirisi ve araştırmacının çevirisi; iyi derecede İngilizce bilen muhasebe alanında uzman üç öğretim üyesi tarafından “0 = Tercüme Yetersiz (Yanlış), 1 = Minör Düzeltme Yapılmalı, 2 = Tercüme Doğru” olarak puanlamalar yapılarak gerekli kontroller yapılmıştır. 25 ifadeden oluşan orijinal ölçeğın çevrilmiş halinde beş ifadenin ikisinde araştırmacının yaptığı çeviriye “2” puan verilirken, yeminli çevirmen ile öğretim görevlisinin çevirisine “1” puan verilmiştir. Diğer üç ifadede ise araştırmacının yaptığı çeviriye “1” puan verilirken, yeminli çevirmen ile öğretim görevlisinin çevirisine “2” puan verilmiştir. Bu ifadelerde çevirilerin birbiriyle uyumlu olmadığı görülmüştür. Geriye kalan diğer ifadeler ise her üç çeviriye de “2” puan verilmiştir. Bu ifadelerin, çevirilerinin birbirleriyle uyumlu olduğu görülmüştür. Birbirleriyle uyumlu olmadığı görülen beş ifade için yeniden ileri düzey İngilizce bilen öğretim üyelerinin görüşüne başvurulmuş olup, öğretim üyelerinden yüksek puan alan çevirilerin kabul edilebilir olduğu yönünde geri bildirim alınarak ifadelerin Türkçeye çevirisi tamamlanmıştır.

5. Son aşamada Türkçeye çevirisi tamamlanmış olan ifadeler, bir başka yeminli çevirmen tarafından yeniden İngilizceye çevirilmiştir. Geri çeviri ile orijinal İngilizce ifadeler, ileri düzey İngilizce bilen muhasebe alanında uzman öğretim üyesi tarafından karşılaştırılmıştır. İfadelerde anlam farklılıklarının bulunmadığı çevirinin uygun olduğuna ilişkin geri dönüş alınmıştır. Sonuç itibariyle dil geçerliliği kabul edilebilir görülmüştür.

Testi oluşturan maddelerin ölçülmek istenen davranışı ne derece temsil ettiği kapsam (içerik) geçerliliğiyle ilişkilidir. Fakat bu temsil derecesi, ölçülmek istenen davranışın iyi bir biçimde örneklenmesi ile olabilir. Bunun olabilmesi için ise içeriğın

tam olarak tespit edilmesi ve ölçme aracının bu içerik ile uyumlu bir şekilde geliştirilmesi gerekmektedir. Ölçme aracının ve ölçme aracında bulunan tüm maddelerin, testin hedefine hizmet etme derecesi bir bütün olarak kapsam (içerik) geçerliliği olarak kabul edilir (Baştürk vd., 2013: 170).

Davis tekniği ölçeğin kapsam geçerliliğini değerlendirmek için kullanılmıştır. Bu çerçevede;

- Muhasebe alanındaki altı öğretim üyesinden kapsam geçerliliği açısından yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığıyla ilgili olan ifadeleri değerlendirmeleri istenmiştir. Elde edilen bulgular tablo 4.3 'de yer almaktadır.

**Tablo 4.3:** Davis Tekniğine Göre YMTF İlişkin İfadelerin Kapsam Geçerliliği

İfade No	(a) ile (b) Seçeneği seçen Uzman sayısı	Toplam Uzman Sayısı	Kapsam Geçerlilik İndeksi
1	5	6	0,83
2	6	6	1
3	6	6	1
4	6	6	1
5	6	6	1
6	6	6	1
7	5	6	0,83
8	6	6	1
9	6	6	1
10	6	6	1
11	6	6	1
12	6	6	1
13	6	6	1
14	6	6	1
15	5	6	0,83

16	6	6	1
17	6	6	1
18	6	6	1
19	6	6	1
20	5	6	0,83
21	6	6	1
22	6	6	1
23	6	6	1
24	6	6	1
25	5	6	0,83

Tablo 4.3’de görüldüğü üzere tüm ifadeler için kapsam geçerlilik indeksi değeri 0,80 ve üzerinde olduğu için kapsam geçerliliği yeterli görülmüştür.

Büyük grupta gerçekleştirilecek pilot uygulama öncesinde yönergenin ve soruların anlaşılabilirliğini, genel olarak uygulama tarzını ve soruların cevaplama süresini anlamak amacıyla evrenden seçilecek küçük bir grup (örneğin, n= 10-20 kişi) ile ön pilot çalışma yapılmasında fayda görülmektedir. Bu uygulamanın yapılması araştırmacının, daha büyük bir grup ile gerçekleştireceği pilot çalışmaya başlamadan önce anket formunda son düzeltmeler yapmasına imkân tanıyacaktır (Büyüköztürk vd., 2021: 140).

Bu doğrultuda büyük grup ile pilot çalışmasına başlanmadan önce çevirinin hedef kitle (vergi denetim personeli) tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını ve soruların hedef kitleyle ilgili olup olmadığını öğrenmek adına küçük bir grup (15 vergi denetim personeli) ile sorular kişisel görüşmeler şeklinde görüşülmüş ve alınan geri bildirimlere göre bazı ifadelerde düzeltmeler yapılmış ve hedef kitleyle ilgili olmadığı düşünülen 5 soru (Davis tekniğindedir tablo 4.3’ de aynı sorular için kapsam geçerlilik indeksinin diğer sorulara göre daha düşük çıktığı görülmüştür) çıkarılarak 20 soru olarak devam edilmesine karar verilmiştir.

#### 4.6.1.2. Pilot Çalışma

'Pilot çalışma' terimi, anket veya mülakat programı vb. belirli bir araştırma aracının spesifik ön testleri gibi tam ölçekli bir çalışmanın mini versiyonlarını

('fizibilite' çalışmaları olarak da adlandırılır) ifade eder. Pilot çalışmanın yapılması, iyi bir çalışma tasarımı için önemli bir unsurdur. Ayrıca bir pilot çalışma yapmak ana çalışma için başarıyı garanti etmez, fakat olasılığı artırır (Van Teijlingen ve Hundley, 2001). Yapılan pilot uygulamanın amacı oluşturmuş olduğumuz ölçeğin geçerliliğini ve güvenilirliğini test etmektir. Bu kapsamda Türkiye genelinde vergi denetim personeli (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Yardımcısı) olarak çalışmakta olan yetkili kişilerden tesadüfi olarak 60 kişi üzerinde anket uygulaması yapılmıştır. Ankete katılan katılımcılarının demografik özellikleri tablo 4.4'de yer almaktadır.

**Tablo 4.4:** Pilot Çalışmanın Demografik Özelliklere Göre Dağılımı

		n	%
<b>Yaş</b>	30 yaş ve altı	2	3,3
	31-40 yaş arası	54	90,0
	41-50 yaş arası	4	6,7
<b>Mesleki Tecrübe</b>	0-5	1	1,7
	6-10	49	81,7
	11-15	8	13,3
	16-20	1	1,7
	20 ve üzeri	1	1,7
<b>Mesleki Unvan</b>	Vergi Başmüfettişi	1	1,7
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	13	21,7
	Vergi Müfettişi	46	76,7
<b>Cinsiyet</b>	Kadın	5	8,3
	Erkek	55	91,7
<b>Eğitim Düzeyi</b>	Lisans	50	83,3
	Yüksek lisans	9	15,0
	Doktora	1	1,7
<b>Mezuniyet Alanı</b>	Fen edebiyat	1	1,7
	Hukuk fakültesi	3	5,0
	İktisadi idari bilimler fakültesi	55	91,7
	Siyasal bilgiler fakültesi	1	1,7

<b>Görev Yaptığı İl</b>	Adana	7	11,7
	Ankara	14	23,3
	Antalya	7	11,7
	Gaziantep	22	36,7
	İstanbul	8	13,3
	Kocaeli	1	1,7
	Konya	1	1,7
	Toplam	60	100,0

Pilot çalışmaya katılım sağlayanların demografik özelliklere göre dağılımı yukarıdaki tablo 4.4' de verilmiştir. Buna göre katılımcıları %3,3'ü 30 yaş ve altı, %90'ı 31-40 yaş arası, %6,7'si 41-50 yaş arasında olduğu tespit edilmiştir. Mesleki tecrübeye göre dağılımları incelendiğinde %1,7'sinin 0-5 yıl, %81,5'inini 6-10 yıl, %13,3'ünün 11-15 yıl, %1,7'sinin 16-20 yıl, %1,7'sinin 20 ve üzeri yıl olduğu tespit edilmiştir. Mesleki unvana göre dağılımları incelendiğinde %1,7'sinin Vergi Başmüfettişi, %21,7'sinin Vergi Müfettiş Yardımcısı, %76,7'sinin Vergi Müfettişi olduğu, cinsiyetlerine göre dağılımları incelendiğinde %8,3'ünün kadın, %91,7'sinin erkek olduğu, eğitim düzeylerine göre dağılımları incelendiğinde %83,3'ünün lisans, %15'inin yüksek lisans, %1,7'sinin doktora olduğu, mezuniyet alanlarına göre dağılımları incelendiğinde %1,7'sinin Fen edebiyat, %'inin Hukuk fakültesi, %91,7'sinin İktisadi idari bilimler fakültesi, %1,7'sinin Siyasal bilgiler fakültesi, olduğu tespit edilmiştir. Görev yapılan illere göre dağılımları incelendiğinde %11,7'sinin Adana, %23,3'ünün Ankara, %11,7'sinin Antalya, %36,7'sinin Gaziantep, %13,3'ünün İstanbul, %1,7'sinin Kocaeli, %1,7'sinin Konya olduğu tespit edilmiştir.

Pilot çalışmadaki katılımcıların yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığına ilişkin ifadelerle verdikleri cevapların dağılımları tablo 4.5' de n/% olarak verilmiştir.

**Tablo 4.5:** YMTF İlişkin İfadelerle Pilot Çalışmada Verilen Cevapların Dağılımları

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katlıyorum		Kesinlikle Katlıyorum	
	n	%	n	%	n	%	N	%	n	%
1	3	5,00	2	3,33	6	10,00	35	58,33	14	23,33

2	0	0,00	2	3,33	6	10,00	36	60,00	16	26,67
3	0	0,00	1	1,67	7	11,67	30	50,00	22	36,67
4	2	3,33	8	13,33	10	16,67	27	45,00	13	21,67
5	1	1,67	0	0,00	4	6,67	34	56,67	21	35,00
6	1	1,67	3	5,00	5	8,33	26	43,33	25	41,67
7	1	1,67	3	5,00	14	23,33	24	40,00	18	30,00
8	0	0,00	4	6,67	5	8,33	20	33,33	31	51,67
9	0	0,00	4	6,67	8	13,33	29	48,33	19	31,67
10	0	0,00	3	5,00	7	11,67	27	45,00	23	38,33
11	1	1,67	0	0,00	5	8,33	29	48,33	25	41,67
12	2	3,33	2	3,33	16	26,67	26	43,33	14	23,33
13	2	3,33	4	6,67	13	21,67	25	41,67	16	26,67
14	3	5,00	2	3,33	12	20,00	33	55,00	10	16,67
15	3	5,00	3	5,00	11	18,33	33	55,00	10	16,67
16	2	3,33	2	3,33	10	16,67	31	51,67	15	25,00
17	2	3,33	2	3,33	9	15,00	24	40,00	23	38,33
18	2	3,33	1	1,67	8	13,33	25	41,67	24	40,00
19	0	0,00	1	1,67	9	15,00	30	50,00	20	33,33
20	1	1,67	1	1,67	12	20,00	30	50,00	16	26,67

Pilot çalışmadaki katılımcıların Mesleki Şüphencilik Ölçeğine verdikleri cevapların dağılımları tablo 4.6’da n/% verilmiştir.

**Tablo 4.6:** MŞ Ölçeğine Pilot Çalışmada Verilen Cevapların Dağılımları

	(1Puan) Kesinlikle Katılmıyorum		(2 Puan) Katılmıyorum		(3 Puan) Çok Az Katılıyorum		(4 Puan) Kısmen Katılıyorum		(5 Puan) Katılıyorum		(6 Puan) Kesinlikle Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
1	4	6,67	1	1,67	5	8,33	3	5,00	21	35,00	26	43,33
2	0	0,00	1	1,67	2	3,33	6	10,00	24	40,00	27	45,00

3	0	0,00	0	0,00	1	1,67	8	13,33	23	38,33	28	46,67
4	0	0,00	0	0,00	1	1,67	7	11,67	23	38,33	29	48,33
5	1	1,67	4	6,67	7	11,67	6	10,00	22	36,67	20	33,33
6	0	0,00	1	1,67	5	8,33	6	10,00	29	48,33	19	31,67
7	0	0,00	3	5,00	3	5,00	12	20,00	25	41,67	17	28,33
8	0	0,00	0	0,00	0	0,00	2	3,33	23	38,33	35	58,33
9	2	3,33	8	13,33	4	6,67	10	16,67	26	43,33	10	16,67
10	1	1,67	1	1,67	3	5,00	7	11,67	22	36,67	26	43,33
11	2	3,33	3	5,00	9	15,00	10	16,67	29	48,33	7	11,67
12	0	0,00	1	1,67	5	8,33	3	5,00	29	48,33	22	36,67
13	0	0,00	5	8,33	4	6,67	11	18,33	29	48,33	11	18,33
14	0	0,00	4	6,67	7	11,67	7	11,67	29	48,33	13	21,67
15	0	0,00	0	0,00	1	1,67	3	5,00	29	48,33	27	45,00
16	1	1,67	3	5,00	3	5,00	7	11,67	19	31,67	27	45,00
17	1	1,67	0	0,00	2	3,33	7	11,67	18	30,00	32	53,33
18	2	3,33	4	6,67	2	3,33	3	5,00	35	58,33	14	23,33
19	3	5,00	3	5,00	11	18,33	18	30,00	19	31,67	6	10,00
20	4	6,67	5	8,33	4	6,67	4	6,67	26	43,33	17	28,33
21	1	1,67	2	3,33	3	5,00	7	11,67	25	41,67	22	36,67
22	2	3,33	3	5,00	2	3,33	6	10,00	19	31,67	28	46,67
23	0	0,00	2	3,33	0	0,00	3	5,00	23	38,33	32	53,33
24	0	0,00	1	1,67	5	8,33	9	15,00	24	40,00	21	35,00
25	1	1,67	0	0,00	3	5,00	9	15,00	25	41,67	22	36,67
26	2	3,33	4	6,67	18	30,00	12	20,00	17	28,33	7	11,67
27	0	0,00	0	0,00	3	5,00	9	15,00	28	46,67	20	33,33
28	0	0,00	1	1,67	5	8,33	2	3,33	32	53,33	20	33,33
29	0	0,00	0	0,00	2	3,33	8	13,33	31	51,67	19	31,67
30	0	0,00	1	1,67	6	10,00	7	11,67	24	40,00	22	36,67

Aşağıdaki tablo 4.7’ de pilot çalışma kapsamında yapılmış olan YMTF ilişkin ifadelerin güvenilirlik sonuçları yer almaktadır.

**Tablo 4.7:** YMTF İlişkin İfadeler Ölçeği Güvenirlik Sonuçları

		<b>Madde Toplam Korelasyonu</b>
S1	Seçilmiş muhasebe dönemlerinde karı etkileyecek yapay girişleri tespit edebildiğimi düşünüyorum.	0,479
S2	Bir varlığın satışını ve kârı artırmak için tekrar kiralandığını (Sat-Geri Kirala) tespit edebileceğimi inanıyorum.	0,546
S3	Dönemden döneme herhangi bir kar transferini tespit edebileceğimi düşünüyorum.	0,727
S4	İşletmelerin, yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanmaya sevk eden teşvik edici unsurlar olduğunu düşünüyorum.	0,420
S5	Alım satım işlemlerinin, dönemden döneme transferini tespit edebilecek yeteneklere sahip olduğumu düşünüyorum.	0,599
S6	İşletmeleri gelirlerini manipüle etmeye sevk eden çeşitli teşvik edici unsurlar olduğunu düşünüyorum.	0,451
S7	Aktifleştirilemeyen giderleri aktifleştirmek için uygulanan yaratıcı muhasebe tekniklerini tespit etme yeteneğine sahibim.	0,558
S8	İşletmelerin gerçek olmayan gelir veya giderleri kaydedebileceğini sezinliyorum.	0,560
S9	Stoklara aşırı değer biçildiğini tespit edebiliyorum.	0,654
S10	Karşılıkların herhangi bir şekilde manipüle edildiğini tespit edebiliyorum.	0,698
S11	Değersiz alacakları / şüpheli alacakları fark edebiliyorum.	0,763
S12	İşletmelerin varlıklarda herhangi bir değer düşüklüğü kaydı yapmadığını tespit edebiliyorum.	0,657
S13	Denetçiler, aşırı değer biçilmiş maddi olmayan varlıkları tespit edebilir.	0,482
S14	Mükellefin, tarihi maliyet değeri ilkesini kullanılması gereken yerde uygulamadığını tespit edebildiğimi düşünüyorum.	0,534



S15	İşletmenin kullanımı kısıtlanmış nakit kalemlerini açıklamadığını tespit etmek için gerekli yeteneğe sahibim.	0,748
S16	Uzun vadeli yatırımlarda kullanılan muhasebe yöntemlerinde herhangi bir değişikliğin tespitini yapabiliyorum.	0,732
S17	İşletmenin uzun vadeli borçların ödenmesi gereken kısmını kısa vadeli borçlar altında sınıflandırmadığını tespit edebiliyorum.	0,758
S18	Satış işlemi henüz tamamlanmamışken, bir gelirin kaydedildiğini tespit edebiliyorum.	0,571
S19	İşletmelerin belirli bir gideri cari dönemden gelecek döneme aktarmaya sevk eden teşvik edici unsurları olduğunu düşünüyorum.	0,354
S20	İşletmelerin bazı işletme faaliyetlerinden gelen nakit akışlarını, yatırım veya finansman faaliyetleri altında sınıflandırabileceğini düşünüyorum.	0,372
<b>N=60, Cronbach Alfa=0,919</b>		

Yukarıdaki tablo 4.7’ de görüleceği üzere YMTF ilişkin ifadelerin madde toplam korelasyonuna bakılmıştır. Daha sonra Cronbach Alfa değeri 0,919 olarak bulunmuştur. Buda YMTF ilişkin ifadelerin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

Aşağıdaki tablo 4.8’ de pilot çalışma kapsamında MŞ ölçeğinin güvenilirlik sonuçları yer almaktadır.

**Tablo 4.8:** MŞ Ölçeği Güvenirlik Sonuçları

		<b>Madde Toplam Korelasyonu</b>
D1	İnsanların açıklamalarını genellikle fazlaca düşünmeden kabul ederim.	0,308
D2	Kendimle barışığım.	0,252
D3	Daha fazla bilgi alana dek bir konu hakkında karar vermek için beklerim.	0,462
D4	Öğrenme olasılığı beni heyecanlandırır.	0,479
D5	İnsanların davranışlarına sebep olan nedenlere ilgi duyarım.	0,478
D6	Yeteneklerime güvenirim.	0,400
D7	Genellikle bir iddianın doğruluğu kanıtlanmadıkça onu reddederim.	0,304

D8	Yeni bilgileri keşfetmek eğlencelidir.	0,391
D9	Bir konuda karar vermek zamanımı alır.	-0,298
D10	Diğer insanların anlattıklarını hemen kabul etmeye eğilimliyim.	0,287
D11	Başka insanların davranışları ilgimi çekmez.	0,334
D12	Kendimden eminimdir.	0,367
D13	Arkadaşlarım, genellikle gördüğüm ve duyduğum şeyleri sorguladığımı söyler.	0,271
D14	Diğer insanların davranışlarının nedenlerini öğrenmek hoşuma gider.	0,614
D15	Bence öğrenmek heyecan vericidir.	0,282
D16	Genellikle gördüğüm, okuduğum veya duyduğum şeyleri olduğu gibi kabul ederim.	0,292
D17	Kendimden emin değilim.	0,295
D18	Açıklamalardaki tutarsızlıkları genellikle fark ederim.	0,183
D19	Çevremdekilerin görüşlerine genellikle katılırım.	0,313
D20	Hızlıca karar vermek zorunda kalmaktan hoşlanmam.	0,109
D21	Kendime güvenim tamdır.	0,326
D22	Ulaşılabilir bilgilerin tamamına bakmadan karar vermekten hoşlanmam.	0,323
D23	Bilgi için araştırmaktan zevk alırım.	0,350
D24	Duyduğum veya gördüğüm şeyleri sıklıkla sorgularım.	0,578
D25	Kolay ikna olurum.	0,434
D26	İnsanların neden belirli bir şekilde davrandıkları ile ilgili nadiren kafa yorarım.	0,345
D27	Bir konuda karar vermeden önce ulaşılabilir tüm bilgileri göz önünde bulundurduğumdan emin olmak isterim.	0,611
D28	Okuduğum veya duyduğum şeylerin doğruluğunu belirlemeye çalışmaktan hoşlanırım.	0,655
D29	Öğrenmenin tadını çıkarırım.	0,614
D30	İnsanların davranışlarını ve bu davranışlarının arkasındaki nedenleri anlamak etkileyicidir.	0,397
<b>N=60, Cronbach Alfa=0,821</b>		

Yukarıdaki tablo 4.8’ de görüleceği üzere MŞ ölçeğinde bulunan tüm ifadelerin madde toplam korelasyonuna bakılmıştır. Daha sonra Cronbach Alfa değeri 0,811 olarak bulunmuştur. Bu da MŞ ölçeğinin oldukça güvenilir olduğunu göstermiştir.

#### **4.6.1.3. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Farkındalığı Ölçeğinin Yapı Geçerliliği**

Birbiriyle ilgisi olduğu varsayılan belirli unsurların veya unsurlar arasındaki bağlantıların ortaya çıkardığı bir örüntü olarak “yapı” tanımlanmaktadır (Ercan ve Kan, 2004: 215). Yapı, bir kurgusal örüntüdür. Bir süreci ölçmede, bir ölçeğin yapı geçerliği bilimsel ve etkin kuram oluşturmaktır. Farklı yapı geçerliği teknikleri bulunmaktadır. Bunlardan biride faktör analizidir.

Faktör analizi uygulanırken dikkate alınması gereken bazı konular vardır. Bunlar (Baştürk vd., 2013: 168):

**Örneklemin büyüklüğü:** Örneklem büyüklüğü korelasyonun güvenilirliğini verecek kadar yeterli büyüklükte olmalıdır. Seçilen örneklemden ulaşılan verilerin yeterliğinin belirlenmesi amacıyla Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi uygulanmaktadır. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi sonucunda elde edilen değer, 0.50’ nin aşağısında ise, kötü olduğu, 1’ e yaklaştıkça mükemmel ulaştığı (“0.90’larda mükemmel, 0.80’ lerde çok iyi, 0.70’ lerde ve 0.60’larda vasat, 0.50’lerde kötü”) belirtmektedir.

**Normallik:** Evrendeki dağılımın faktör analizinde normalliği istenmektedir. Bu beklenti, tüm değişkenler ile değişkenlerin tüm doğrusal kombinasyonları için geçerlidir. Bartlett testi ile verilerin çok değişkenli normal dağılımdan geldiği kontrol edilmektedir. Bu test sonuç itibarıyla ne kadar yüksek olursa, anlamlı olma oranı da o derece yüksektir. Bartlett testinin uygulanmadığı durumlarda tüm değişkenler için çarpıklık ve basıklık incelenerek değerlendirilebilir.

**Doğrusallık:** Değişkenler faktörler ve değişkenlerin her bir çifti arasındaki bağlantının doğrusal olması gereklidir.

##### **4.6.1.3.1. Açıklayıcı Faktör Analizi**

Yapı geçerliğini incelemekteki hedef, ölçeğin faktör yapısını tespit etmek ise “açıklayıcı faktör analizi yapılmalıdır (Büyüköztürk vd., 2021: 124). Ölçekteki ifadelerin boyut yapısı Açıklayıcı Faktör Analiziyle sorgulanmalıdır (Özdamar, 2017: 70).

**Tablo 4.9:** YMTF İlişkin İfadeler Ölçeği İçin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları

YMTF Ölçek Maddeleri	Faktör yükleri	M. T. Kor.	t (Alt % 27-Üst %27)*
1. Seçilmiş muhasebe dönemlerinde karı etkileyecek yapay girişleri tespit edebildiğimi düşünüyorum.	0,630	0,573	-10,927*
2. Bir varlığın satışını ve kârı artırmak için tekrar kiralandığını (Sat- Geri Kirala) tespit edebileceğime inanıyorum.	0,618	0,564	-10,779*
3. Dönemden döneme herhangi bir kar transferini tespit edebileceğimi düşünüyorum.	0,735	0,676	-13,588*
4. İşletmelerin, yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanmaya sevk eden teşvik edici unsurlar olduğunu düşünüyorum.	0,400	0,342	-7,873*
5. Alım satım işlemlerinin, dönemden döneme transferini tespit edebilecek yeteneklere sahip olduğumu düşünüyorum.	0,733	0,683	-12,051*
6. İşletmeleri gelirlerini manipüle etmeye sevk eden çeşitli teşvik edici unsurlar olduğunu düşünüyorum.	0,435	0,408	-7,351*
7. Aktifleştirilemeyen giderleri aktifleştirmek için uygulanan yaratıcı muhasebe tekniklerini tespit etme yeteneğine sahibim.	0,634	0,571	-10,693*
8. İşletmelerin gerçek olmayan gelir veya giderleri kaydedebileceğini sezinliyorum.	0,603	0,540	-9,046*
9. Stoklara aşırı değer biçildiğini tespit edebiliyorum.	0,691	0,635	-12,686*
10. Karşılıkların herhangi bir şekilde manipüle edildiğini tespit edebiliyorum.	0,713	0,656	-13,032*
11. Değersiz alacakları / şüpheli alacakları fark edebiliyorum.	0,720	0,660	-12,317*
12. İşletmelerin varlıklarda herhangi bir	0,697	0,639	-13,500*

değer düşüklüğü kaydı yapmadığını tespit edebiliyorum				
13. Denetçiler, aşırı değer biçilmiş maddi olmayan varlıkları tespit edebilir.	0,600	0,546	-11,253*	
14. Mükellefin, tarihi maliyet değeri ilkesini kullanılması gereken yerde uygulamadığını tespit edebildiğimi düşünüyorum.	0,599	0,542	-11,278*	
15. İşletmenin kullanımı kısıtlanmış nakit kalemlerini açıklamadığını tespit etmek için gerekli yeteneğe sahibim.	0,710	0,666	-14,778*	
16. Uzun vadeli yatırımlarda kullanılan muhasebe yöntemlerinde herhangi bir değişikliğin tespitini yapabiliyorum.	0,725	0,673	-14,292*	
17. İşletmenin uzun vadeli borçların ödenmesi gereken kısmını kısa vadeli borçlar altında sınıflandırmadığını tespit edebiliyorum.	0,741	0,681	-11,759*	
18. Satış işlemi henüz tamamlanmamışken, bir gelirin kaydedildiğini tespit edebiliyorum.	0,625	0,564	-11,107*	
19. İşletmelerin belirli bir gideri cari dönemden gelecek döneme aktarmaya sevk eden teşvik edici unsurları olduğunu düşünüyorum.	0,472	0,444	-8,486*	
20. İşletmelerin bazı işletme faaliyetlerinden gelen nakit akışlarını, yatırım veya finansman faaliyetleri altında sınıflandırabileceğini düşünüyorum.	0,526	0,494	-8,977*	
<b>Ölçek ile ilgili istatistik ve test bilgileri</b>	Açıklanan varyans (%) = 40,626	$\chi^2(190) = 3176,141$ ; Bartlett Küresellik Testi (p) = 0,000	KMO = 0,934	Cronbach's Alpha = 0,917

Tablo 4.9' da görüleceği üzere;

Faktör analizi yapılırken örneklem büyüklüğünün bunu yapabilmek için uygunluğunu test etmek amacıyla açıklayıcı faktör analizi uygulamasından önce Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi yapılmıştır. Analiz sonucunda göre KMO değeri 0,934 olarak

tespit edilmiştir. Bu bulguya göre, örneklem büyüklüğünün faktör analizi yapmak için “iyi derecede yeterli” olduğu neticesine varılmıştır. KMO değeri 0.5’in altındaki değerler faktör analizinin söz konusu veri seti için uygun olmadığını, 0.5-1.0 arası değerler ise kabul edilebilir olarak değerlendirilir. Fakat çoğunlukla araştırmacılarca kabul edilebilir olarak varsayılan minimum KMO değeri 0.7’dir (Altunışık vd., 2010: 266). Ayrıca Bartlett küresellik testi sonuçları da incelenmiş ve elde edilen ki kare değerinin kabul edilebilir düzeyde olduğu tespit edilmiştir ( $\chi^2(190) = 3176,141$ ;  $p < 0,01$ ).

Araştırmaya katılan katılımcıların 20 maddeden oluşan yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığına ilişkin ifadeler ölçeğinde, tek boyut esas alınarak geliştirilmiştir. Bu kapsamda, ölçeğin faktör desenini tespit etmek için açıklayıcı faktör analizi yapılmıştır.

Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığına ilişkin ifadeler ölçeğinin faktör desenini tespit etmek için gerçekleştirilen açıklayıcı faktör analizinde, 0,40 değeri faktör yük değerleri için kabul düzeyi olarak belirlenmiştir. Faktör yüklerinin 0,400-0,741 arasında iyi olduğu görülmektedir. Bu faktörler toplam varyansın %40’ını açıklamaktadır. Tek faktörlü desenlerde, açıklanan varyansın %40 üzerinde bulunması yeterli olarak düşünülmektedir (Büyüköztürk, 2007; Tavşancıl, 2005). Bu kapsamda, tanımlanan bir faktörün, toplam varyansa yaptığı katkının yeterli olduğu görülmektedir.

Yukarıda tablo 4.9’ da ölçekte bulunan tüm ifadelerin madde toplam korelasyonu ve tüm ifadelerin ayırt edicilik güçlerini gösteren bağımsız grup t-testi sonuçları da bulunmaktadır. Madde toplam test korelasyonunun kabul edilebilir görülebilmesi için minimum değer 0,30 olması gerektiği belirtilmektedir (Kline, 2000). Tablo 4.9’ da madde korelasyonlarına baktığımızda ölçek maddelerinden 0.30’nin aşağısında bir değere sahip madde olmadığı tespit edilmiştir. Ölçekte bulunan maddelerin ayırt ediciliklerini tespit etmek için ölçekten elde edilen ham puanlar tablo 4.9’ da büyükten küçüğe doğru sıralanmış, üst %27 ve alt %27’de bulunan grupların puan ortalamaları bağımsız grup t-testi ile kıyaslanmıştır. Kıyaslama neticesinde alt ve üst grup madde puanlarının ortalamaları arasında bütün ifadeler açısından  $p < 0,05$  düzeyinde anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. İstenen niteliği ölçmesi anlamında ölçeğin ayırt edici olduğu buradan hareketle düşünülebilir.

Araştırmada kullanılan 20 maddeden oluşan yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığına ilişkin ifadeler ölçeğinin Cronbach Alfa güvenirlik değeri 0,917

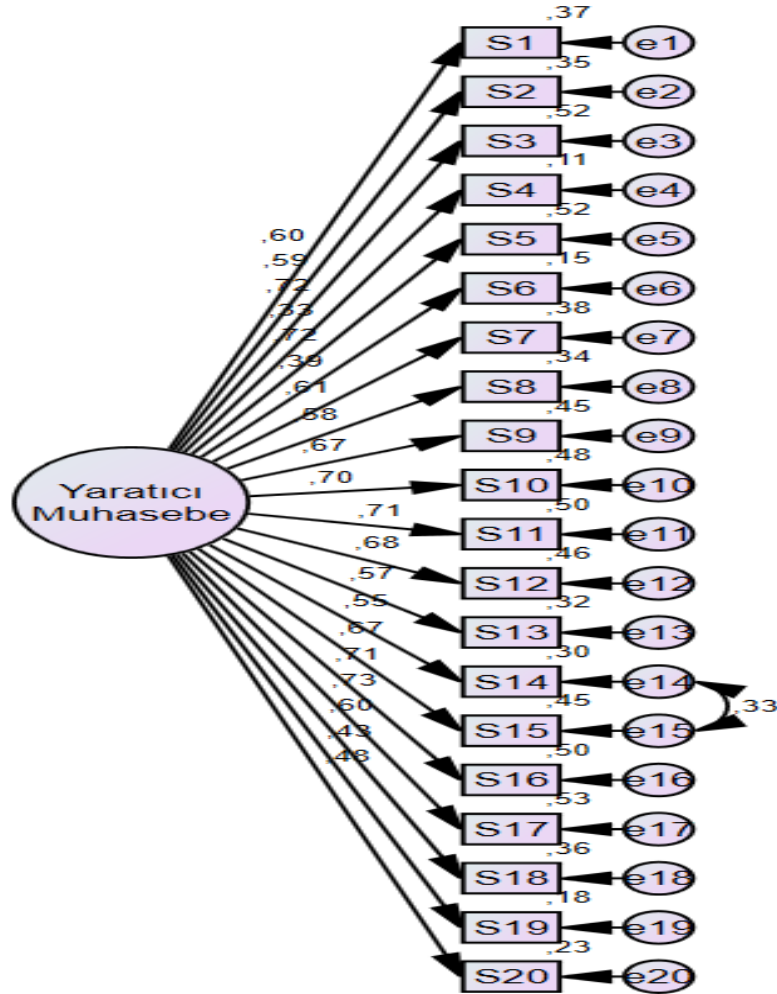
hesaplanmıştır. Cronbach Alfa değerlerinin 0,70' den yüksek bulunması, çalışmada yararlanılan ölçeklerin güvenilir olduğu anlamına gelmektedir. Bu da araştırmamız da kullanmış olduğumuz ölçeğin içsel tutarlılıklarının oldukça iyi olduğu anlamına gelmektedir.

#### **4.6.1.3.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi**

Yapı geçerliğini incelemekteki hedef, ölçeğin faktör yapısını tespit etmek ise “açıklayıcı faktör analizi” ; hedef, önceden belirlenmiş olan ölçek faktör yapısının doğrulanması ise “doğrulayıcı faktör analizi” tekniklerinden yararlanır (Büyüköztürk vd., 2021: 124). Ölçeklerin araştırma için uygunluğunu anlamak için açıklayıcı faktör analizi sonrasında doğrulayıcı faktör analizi uygulanmaktadır. Çünkü açıklayıcı faktör analizi ile ortaya konulan modellerin doğrulayıcı faktör analizi ile doğrulanması istenir (Erkorkmaz vd., 2013: 222).

Bir ölçek Doğrulayıcı faktör analizi ile doğrulanabiliyorsa o ölçek geçerli bir ölçek olarak kabul edilir. Araştırmanın temel analizleri yapılmadan önce Doğrulayıcı faktör analizi yapılarak ölçeğin geçerliliği kanıtlanmaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2017: 340-342). Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ölçeğine ilişkin tek faktörlü model şekil 4.2' de verilmiştir.

Şekil 4.2: Birinci Düzey Tek Faktörlü Model



Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizi bulguları aşağıda Tablo 4.10'da yer almaktadır.

**Tablo 4.10:** YMTF İlişkin İfadeler Ölçeğinin Birinci Düzey Tek Faktörlü Modele İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

İfadeler	Faktör Yüğü	Standart Hata	t	p
Seçilmiş muhasebe dönemlerinde karı etkileyecek yapay girişleri tespit edebildiğimi düşünüyorum.	0,605	0,098	9,794	***
Bir varlığın satışını ve kârı artırmak için tekrar kiralandığını (Sat- Geri Kirala) tespit edebileceğime inanıyorum.	0,592	0,103	11,366	***



Dönemden döneme herhangi bir kar transferini tespit edilebileceğimi düşünüyorum.	0,721	0,126	5,905	***
İşletmelerin, yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanmaya sevk eden teşvik edici unsurlar olduğunu düşünüyorum.	0,330	0,099	11,328	***
Alım satım işlemlerinin, dönemden döneme transferini tespit edebilecek yeteneklere sahip olduğumu düşünüyorum.	0,718	0,111	6,909	***
İşletmeleri gelirlerini manipüle etmeye sevk eden çeşitli teşvik edici unsurlar olduğunu düşünüyorum.	0,392	0,106	10,057	***
Aktifleştirilemeyen giderleri aktifleştirmek için uygulanan yaratıcı muhasebe tekniklerini tespit etme yeteneğine sahibim.	0,612	0,106	9,686	***
İşletmelerin gerçek olmayan gelir veya giderleri kaydedebileceğini sezinliyorum.	0,584	0,109	10,808	***
Stoklara aşırı değer biçildiğini tespit edebiliyorum.	0,673	0,100	11,067	***
Karşılıkların herhangi bir şekilde manipüle edildiğini tespit edebiliyorum.	0,695	0,104	11,21	***
Değersiz alacakları / şüpheli alacakları fark edebiliyorum.	0,708	0,107	10,855	***
İşletmelerin varlıklarda herhangi bir değer düşüklüğü kaydı yapmadığını tespit edebiliyorum	0,677	0,113	9,463	***
Denetçiler, aşırı değer biçilmiş maddi olmayan varlıkları tespit edebilir.	0,567	0,116	9,217	***
Mükellefin, tarihi maliyet değeri ilkesini kullanılması gereken yerde uygulamadığını tespit edebildiğimi düşünüyorum.	0,550	0,112	10,764	***
İşletmenin kullanımı kısıtlanmış nakit kalemlerini açıklamadığını tespit etmek için gerekli yeteneğe sahibim.	0,670	0,112	11,186	***
Uzun vadeli yatırımlarda kullanılan muhasebe yöntemlerinde herhangi bir değişikliğin tespitini yapabiliyorum.	0,706	0,110	11,46	***

İşletmenin uzun vadeli borçların ödenmesi gereken kısmını kısa vadeli borçlar altında sınıflandırmadığını tespit edebiliyorum.	0,730	0,113	9,945	***
Satış işlemi henüz tamamlanmamışken, bir gelirin kaydedildiğini tespit edebiliyorum.	0,604	0,107	7,479	***
İşletmelerin belirli bir gideri cari dönemden gelecek döneme aktarmaya sevk eden teşvik edici unsurları olduğunu düşünüyorum.	0,429	0,096	8,285	***
İşletmelerin bazı işletme faaliyetlerinden gelen nakit akışlarını, yatırım veya finansman faaliyetleri altında sınıflandırabileceğini düşünüyorum.	0,483	0,098	9,794	***

Değişkenler arası korelasyonlara bakıldığında maddelerin faktör yüklerinin 0,30'un üstünde bir değere sahip olduğu ve tüm korelasyon ilişkilerinin anlamlı olduğu tablo 4.10' da görülmektedir. Bu şekilde uyum iyiliği değeri hesaplanabilir. Hesaplanan uyum iyiliği değeri aşağıda tablo 4.11' de verilmektedir.

**Tablo 4.11: YMTF Ölçeğinin Yapısal Modelin Uyum İyiliği Değerleri**

	Yapısal Modeli Değerleri	Tavsiye Edilen Değerler
$\chi^2/df$	3,101	$\leq 5$
RMSEA	0,075	$\leq 0.08$
GFI	0,872	$\geq 0.80$
AGFI	0,841	$\geq 0.80$
CFI	0,884	$\geq 0.80$
NFI	0,838	$\geq 0.80$
SRMR	0,053	$\leq 0.10$
$\chi^2: 524,003, df:169, p:0,000$		

Doğrulamalı Faktör analizi sonuçlarına göre ölçeğin yapısal denklem modelinin  $p=0,000$  düzeyinde anlamlı olduğu, ölçekteki tüm ifadelerin tek boyutlu ölçek yapısına uygun olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca modelde iyileştirme yapılmıştır. İyileştirme yapılırken öncelikle uyumu azaltan değişkenler tespit edilmiş, daha sonra artık değerler

arasında kovaryansı yüksek olanlar için yeni kovaryans oluşturulmuştur. Sonrasında yenilenen uyum indisi hesaplamalarında uyum indisleri için kabul edilen değerlerin sağlandığı tablo 4.11' de görülmektedir.

#### 4.6.1.4. Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Yapı Geçerliliği

Mesleki şüphencilik ölçeğinin dil ve kapsam geçerliliği Yılmaz (2018: 845-846) tarafından yapılmıştır. Ölçeğin yapı geçerliliğini belirlemek için de faktör analizi yapılmalıdır. Yılmaz (2018) çalışmasında mesleki şüphencilik düzeyini ölçen toplam tek bir puanın hesaplanmasını amaçladığından faktör analizi yapmamıştır. Araştırmamızda ölçekteki özelliklere göre puanların ayrı ayrı hesaplanmasını amaçladığımızdan dolayı yapılması gerekli olan faktör analizi çalışmamız kapsamında yapılmıştır.

Yapı, birbiriyle ilgisi bulunduğu düşünülen belirli öğelerin ya da öğeler arasındaki ilişkilerin ortaya çıkardığı bir örüntü olarak tanımlanabilir (Ercan ve Kan, 2004: 215). Yapı, bir kurgusal örüntüdür. Bir ölçeğin yapı geçerliği, bir süreci ölçmede etkin ve bilimsel kuram geliştirmedir.

##### 4.6.1.4.1. Açıklayıcı Faktör Analizi

Ölçekteki ifadelerin boyut yapısı Açıklayıcı faktör analiziyle sorgulanmalıdır (Özdamar, 2017: 70).

**Tablo 4.12:** MŞ Ölçeğine Yönelik Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları

Boyutlar ve Ölçek Maddeleri		Faktör Yükleri*	M. T. Kor.	t (Alt % 27-Üst %27)*	Açıklanan Varyans
Karar Verme Yeteneği Alt Boyutu		$\alpha =0,786$			12,178
10	Diğer insanların anlattıklarını hemen kabul etmeye eğilimliyim.	0,798	0,668	-8,046*	
16	Genellikle gördüğüm, okuduğum veya duyduğum şeyleri olduğu gibi kabul ederim.	0,795	0,646	-8,520*	
1	İnsanların açıklamalarını genellikle fazlaca düşünmeden kabul ederim.	0,668	0,512	-8,355*	

25	Kolay ikna olurum.	0,653	0,505	-9,226*	
19	Çevremdekilerin görüşlerine genellikle katılıyorum.	0,652	0,485	-6,135*	
Bilgi Arayışı Alt Boyutu $\alpha = 0,852$					11,927
4	Öğrenme olasılığı beni heyecanlandırır.	0,787	0,724	-11,205*	
15	Bence öğrenmek heyecan vericidir.	0,778	0,756	-9,542*	
8	Yeni bilgileri keşfetmek eğlencelidir.	0,694	0,669	-11,477*	
23	Bilgi için araştırmaktan zevk alırım.	0,651	0,621	-10,226*	
Özgüven Alt Boyutu $\alpha = 0,839$					11,870
12	Kendimden eminimdir.	0,818	0,744	-9,807*	
2	Kendimle barışığım.	0,793	0,620	-8,792*	
21	Kendime güvenim tamdır.	0,782	0,692	-10,626*	
6	Yeteneklerime güvenirim.	0,720	0,636	-10,135*	
Kişiler Arası Anlayış Alt Boyutu $\alpha = 0,711$					9,837
30	İnsanların davranışlarını ve bu davranışlarının arkasındaki nedenleri anlamak etkileyicidir.	0,756	0,576	-9,227*	
14	Diğer insanların davranışlarının nedenlerini öğrenmek hoşuma gider.	0,751	0,596	-10,287*	
5	İnsanların davranışlarına sebep olan nedenlere ilgi duyarım.	0,720	0,568	-11,005*	
26	İnsanların neden belirli bir şekilde davrandıkları ile ilgili nadiren kafa yorurum.	0,529	0,319	-7,918*	
11	Başka insanların davranışları ilgimi çekmez.	0,473	0,331	-5,966*	
Yargının Askıya Alınması Alt Boyutu $\alpha = 0,635$					8,085

20	Hızlıca karar vermek zorunda kalmaktan hoşlanmam.	0,743	0,445	-5,515*	
9	Bir konuda karar vermek zamanımı alır.	0,728	0,440	-5,042*	
7	Genellikle bir iddianın doğruluğu kanıtlanmadıkça onu reddederim.	0,602	0,384	-7,197*	
3	Daha fazla bilgi alana dek bir konu hakkında karar vermek için beklerim.	0,557	0,418	-10,679*	
Sorgulayıcı Zihin Alt Boyutu $\alpha = 0,700$					7,609
27	Bir konuda karar vermeden önce ulaşılabilir tüm bilgileri göz önünde bulundurduğumdan emin olmak isterim.	0,761	0,585	-13,182*	
28	Okuduğum veya duyduğum şeylerin doğruluğunu belirlemeye çalışmaktan hoşlanırım.	0,712	0,524	-13,456*	
22	Ulaşılabilir bilgilerin tamamına bakmadan karar vermektan hoşlanmam.	0,532	0,416	-11,306*	
<b>Toplam Açıklanan Varyans= 61,505</b>					
<b>n = 374, n<sub>1</sub> = n<sub>2</sub> = 101, * p &lt; 0,05 için anlamlı değerler</b>		<b>KMO = 0,848; <math>\chi^2(300) = 3597,998</math>; Bartlett Küresellik Testi (p) = 0,000</b>			
<b>Cronbach Alfa güvenirlik değeri 0,843</b>					

Tablo 4.12' de görüleceği üzere;

Faktör analizi yapılırken örneklem büyüklüğünün bunu yapabilmek için uygunluğunu test etmek amacıyla açıklayıcı faktör analizi uygulamasından önce Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi yapılmıştır. Analiz sonucunda göre KMO değeri 0,848 olarak tespit edilmiştir. Bu bulguya göre, örneklem büyüklüğünün faktör analizi yapmak için “iyi derecede yeterli” olduğu neticesine varılmıştır. KMO değeri 0.5’in altındaki değerler faktör analizinin söz konusu veri seti için uygun olmadığını, 0.5-1.0 arası değerler ise kabul edilebilir olarak değerlendirilir. Fakat çoğunlukla araştırmacılarca kabul edilebilir olarak varsayılan minimum KMO değeri 0.7’dir (Altunışık vd., 2010: 266). Ayrıca

Bartlett küresellik testi sonuçları da incelenmiş ve elde edilen ki kare değerinin kabul edilebilir düzeyde olduğu tespit edilmiştir ( $\chi^2(300) = 3597,998$ ;  $p < 0,01$ ).

Araştırmaya katılan katılımcıların 30 maddeden oluşan mesleki şüphecilik ölçeği, altı boyut esas alınarak geliştirilmiştir. Bu boyutlar “Karar Verme Yeteneği”, “Bilgi Arayışı”, “Özgüven”, “Kişiler Arası Anlayış”, “Yargının Askıya Alınması” ve “Sorgulayıcı Zihin” dir. Bu kapsamda, aracın faktör desenini tespit etmek için açıklayıcı faktör analizi yapılmıştır.

Mesleki Şüphecilik Ölçeğinin faktör desenini tespit etmek için; temel bileşenler analizi faktörleştirme yöntemi olarak, dik döndürme yöntemlerinden varimax ise döndürme olarak da seçilmiştir. Altı faktör için gerçekleştirilen analizde maddeler; faktör yük değerlerinin kabul düzeyini karşılayıp karşılamaması ve binişiklik yönünden incelendiğinde, faktör yüklerinin istenilen düzeyde olduğu ve binişiklik olan 13, 17, 18, 24 ve 29 ifadeler tespit edilmiş ve analizden çıkarılmıştır. Faktör yüklerinin 0,473-0,798 arasında iyi olduğu tespit edilmiştir. Varimax döndürmesi sonuçlarında maddeler Hurtt (2010)’ da olduğu gibi toplam altı faktör altında kümelenmiştir. Bu faktörler toplam varyansın %61,505’ini açıklamaktadır. Bu çerçevede, tanımlanan bir faktörün, toplam varyansa yaptığı katkının yeterli olduğu tespit edilmiştir. Tablo 4.12’ de görüldüğü üzere birinci faktör olan **“Karar Verme Yeteneği”** toplam varyansın %12,178’ini, ikinci faktör **“Bilgi Arayışı”** toplam varyansın %11,927’sini, üçüncü faktör **“Özgüven”** toplam varyansın %11,870, dördüncü faktör **“Kişiler Arası Anlayış”** toplam varyansın %9,837’sini, beşinci faktör **“Yargının Askıya Alınması”** toplam varyansın %8,085’ini, altıncı faktör **“Sorgulayıcı Zihin”** toplam varyansın %7,609’unu açıklamaktadır.

Yapılan Açıklayıcı Faktör Analizi sonuçlarına göre orijinal yapısı altı faktörlü ve 30 madde olan ölçeğin 25 maddelik altı faktörlü yapısının Türk kültürüne daha uygun olduğuna karar verilmiştir. Faktör analizi sonucu ulaşılan faktörler isimlendirilirken, faktörlerde yer alan maddelerin içerikleri, ölçeğin orijinal formundaki isimlendirmesi ve ilgili alan çalışmaları göz önüne alınmıştır. Ayrıca Hurtt (2010)’ dan farklı olarak; Yargının askıya alınması alt boyutunun altında olan 22, 27. maddeler ile Bilgi arayışı alt boyutu altında bulunan 28. Madde Sorgulayıcı zihin alt boyutu altında çıkarken, Sorgulayıcı zihin alt boyutu altında bulunan 7. Madde ise Yargıyı askıya alma alt boyutu altında çıkmıştır. Worthington ve Whittaker (2006) bazı maddelerin ölçek çalışmalarında orijinalden farklı bir şekilde farklı alt boyutlarda kümelenebileceği ya da boyutların

birleşebileceğini belirtmişlerdir. Ayrıca Hambleton ve Patsula (1999) da orijinal yapının ölçek uyarlama çalışmalarında değişebileceğini vurgulamışlardır. Ölçme aracı farklı bir kültüre uyarlandığından uyarlama çalışmalarında bu değişimler olağan karşılanabilir.

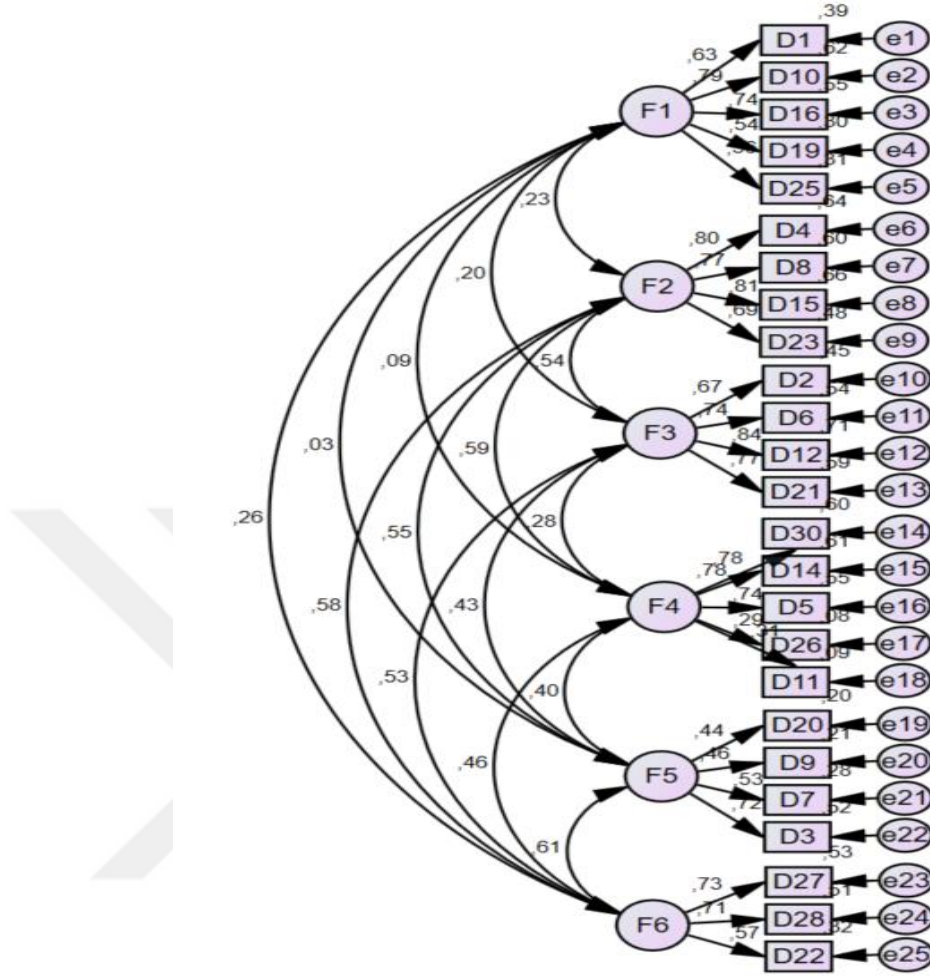
Yukarıdaki tablo 4.12' de bütün maddelerin ayırt edicilik güçlerini gösteren bağımsız grup t-testi sonuçları ve madde toplam korelasyon yer almaktadır. Ölçekte bulunan maddelerin ayırt ediciliklerini tespit etmek için ölçekten elde edilen ham puanlar tablo 4.12' de büyükten küçüğe doğru sıralanmış, üst %27' ve alt %27' de bulunan grupların puan ortalamaları bağımsız grup t-testi ile kıyaslanmıştır. Kıyaslama neticesinde alt ve üst grup madde puanlarının ortalamaları arasında bütün ifadeler açısından  $p < 0,05$  düzeyinde anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. İstenen niteliği ölçmesi anlamında ölçeğin ayırt edici olduğu buradan hareketle düşünülebilir.

Araştırmada kullanılan 25 maddeden oluşan mesleki şüphencilik ölçeğinin tablo 4.12' de görüleceği üzere "Karar Verme Yeteneği" alt boyutunun Cronbach Alfa güvenilirlik değeri 0,786, "Bilgi Arayışı Alt Boyutu" alt boyutunun Cronbach Alfa güvenilirlik değeri 0,852, "Özgüven" alt boyutunun Cronbach Alfa güvenilirlik değeri 0,839, "Kişiler Arası Anlayış" alt boyutunun Cronbach Alfa güvenilirlik değeri 0,711, "Yargının Askıya Alınması" alt boyutunun Cronbach Alfa güvenilirlik değeri 0,635, "Sorgulayıcı Zihin" alt boyutunun Cronbach Alfa güvenilirlik değeri 0,700, Ölçek genelinin ise Cronbach Alfa güvenilirlik değeri 0,843 olarak hesaplanmıştır. Cronbach Alfa değerlerinin 0,70' den yüksek olması, kullanılan ölçeklerin güvenilir olduğu anlamına gelmektedir. Bu da çalışmamızda yararlanılan ölçeğin içsel tutarlılıklarının iyi olduğu anlamına gelmektedir.

#### **4.6.1.4.2. Doğrulayıcı Faktör Analizi**

Ölçeklerin araştırma için uygunluğunu anlama amacıyla açıklayıcı faktör analizi sonrasında doğrulayıcı faktör analizi uygulanmaktadır. Mesleki şüphencilik ölçeğine ilişkin çok faktörlü model şekil 4.3' de verilmiştir.

Şekil 4.3: Birinci Düzey Çok Faktörlü Model



Mesleki şüphencilik ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizi bulguları aşağıdaki tablo 4.13 'de yer almaktadır.

**Tablo 4.13:** MŞ Ölçeğinin Birinci Düzey Çok Faktörlü Modele İlişkin Doğrulayıcı Faktör Analizi Sonuçları

İfadeler	Faktör Yüğü	Standart Hata	t	p
D1	0,626	-	-	-
D10	0,787	0,118	10,99	***
D16	0,739	0,109	10,685	***
D19	0,544	0,096	8,571	***
D25	0,560	0,097	8,767	***



D4	0,801	-	-	-
D8	0,773	0,061	15,531	***
D15	0,814	0,059	16,448	***
D23	0,691	0,059	13,641	***
D2	0,668	-	-	-
D6	0,736	0,087	12,074	***
D12	0,843	0,096	13,247	***
D21	0,769	0,093	12,489	***
D30	0,777	-	-	-
D14	0,784	0,079	13,807	***
D5	0,738	0,080	13,217	***
D26	0,389	0,086	5,128	***
D11	0,306	0,085	5,431	***
D20	0,443	-	-	-
D9	0,457	0,206	5,675	***
D7	0,525	0,190	6,101	***
D3	0,723	0,182	6,731	***
D27	0,729	-	-	-
D28	0,713	0,086	10,786	***
D22	0,567	0,096	9,151	***

Değişkenler arasındaki korelasyonlara bakıldığında maddelerin faktör yüklerinin 0,30'un üstünde bir değer sahip olduğu ve buda tüm korelasyon ilişkilerinin anlamlı olduğu anlamına gelmektedir. Bu şekilde uyum iyiliği değeri hesaplanabilir. Hesaplanan uyum iyiliği değeri aşağıda tablo 4.14'de verilmektedir.

**Tablo 4.14:** MŞ Ölçeğinin Yapısal Modelin Uyum İyiliği Değerleri

	Yapısal Modeli Değerleri	Tavsiye Edilen Değerler
$\chi^2/df$	2,785	$\leq 5$
RMSEA	0,069	$\leq 0.08$
GFI	0,864	$\geq 0.80$
AGFI	0,831	$\geq 0.80$
CFI	0,863	$\geq 0.80$
NFI	0,804	$\geq 0.80$
SRMR	0,074	$\leq 0.10$
$\chi^2: 724,204, df:260, p:0,000$		

Doğrulayıcı Faktör analizine göre ölçeğin yapısal denklem model sonucu (Structural Equation Modeling Results)  $p=0,000$  düzeyinde anlamlı olduğu, ölçeği oluşturan 25 maddenin altı boyutlu ölçek yapısıyla ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Uyum indisi hesaplamalarında uyum indisleri için kabul edilen değerlerin sağlandığı tablo 4.14’de gösterilmiştir.

#### 4.6.2. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Araştırmanın uygulaması, Türkiye geneli vergi denetiminde aktif olarak görev yapan vergi denetim personeline (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi, Vergi Müfettiş Yardımcısı) uygulanmıştır. Aşağıdaki tablo 4.15’ de ankete katılmış olan katılımcıların frekans analizi yer almaktadır.

**Tablo 4.15:** Demografik Özelliklere Göre Frekans Analizi

	N	%	
Yaş	30 yaş ve altı	19	5,1
	31-40 yaş arası	305	81,6
	41-50 yaş arası	40	10,7

	51-60 yaş arası	9	2,4
	61 yaş ve üzeri	1	0,3
<b>Mesleki Tecrübe</b>	0-5	12	3,2
	6-10	282	75,4
	11-15	52	13,9
	16-20	15	4,0
	20 ve üzeri	13	3,5
	<b>Mesleki Unvan</b>	Vergi Başmüfettişi	5
Vergi Müfettiş Yardımcısı		72	19,3
Vergi Müfettişi		297	79,4
<b>Cinsiyet</b>	Kadın	42	11,2
	Erkek	332	88,8
<b>Eğitim Düzeyi</b>	Lisans	312	83,4
	Yüksek lisans	60	16,0
	Doktora	2	0,5
<b>Mezuniyet Alanı</b>	Eğitim	1	,3
	Fen edebiyat	6	1,6
	Hukuk fakültesi	7	1,9
	İktisadi idari bilimler fakültesi	333	89,0
	Mühendislik fakültesi	7	1,9
	Siyasal bilgiler fakültesi	18	4,8
	Diğerleri: İktisat Fakültesi	2	,5
<b>Görev Yapılan İl</b>	Adana	67	17,9
	Ankara	31	8,3
	Antalya	24	6,4

	Bursa	39	10,4
	Gaziantep	63	16,8
	İstanbul	57	15,2
	İzmir	20	5,3
	Kocaeli	44	11,8
	Konya	29	7,8
	Toplam	374	100,0

Katılımcıların demografik özelliklere göre dağılımı tablo 4.15' de verilmiştir. Buna göre katılımcıları %5,1'i 30 yaş ve altı, %81,6'sı 31-40 yaş arası, %10,7'si 41-50 yaş arası, %2,4'ü 51-60 yaş arası, %0,3'ü ise 61 yaş ve üzeri olduğu tespit edilmiştir. Mesleki tecrübeye göre dağılımları incelendiğinde %3,2'sinin 0-5 yıl, %75,4'ünün 6-10 yıl, %13,9'unun 11-15 yıl, %4'ünün 16-20 yıl, %3,5'inin 20 ve üzeri yıl olduğu tespit edilmiştir. Mesleki unvana göre dağılımları incelendiğinde %1,3'ünün Vergi Başmüfettişi, %19,3'ünün Vergi Müfettiş Yardımcısı, %79,4'ünün Vergi Müfettişi olduğu, cinsiyetlerine göre dağılımları incelendiğinde %11,2'inin kadın, %88,8'inin erkek olduğu, eğitim düzeylerine göre dağılımları incelendiğinde %83,4'ünün lisans, %16'sının yüksek lisans, %0,5'inin doktora olduğu, mezuniyet alanlarına göre dağılımları incelendiğinde %0,3'ünün Eğitim, %1,6'sının Fen edebiyat, %1,9'unun Hukuk fakültesi, %89'unun İktisadi idari bilimler fakültesi, %1,9'unun Mühendislik fakültesi, %4,8'inin Siyasal bilgiler fakültesi, %0,5'inin Diğerleri: İktisat fakültesi olduğu tespit edilmiştir. Görev yapılan illere göre dağılımları incelendiğinde %17,9'unun Adana, %8,3'ünün Ankara, %6,4'ünün Antalya, %10,4'ünün Bursa, %16,8'ini Gaziantep, %15,2'sinin İstanbul, %5,3'ünün İzmir, %11,8'inin Kocaeli, %7,8'inin Konya olduğu tespit edilmiştir.

Demografik özelliklerde analiz yapabilmek için her bir kategorinin birbirine yakın sayı olması beklenir. Aynı olmasa bile sayılar 1, 3, 5 gibi olmamalıdır. Bu nedenle bazılarında (aşağıdaki tablo 4.16' da altı çizili olanlar) birleştirme yapılarak daha sağlıklı sonuçlar elde edilmesi amaçlanmıştır.

**Tablo 4.16:** Demografik Özelliklere Göre Dağılımın Düzenlenmiş Hali

		N	%
<b>Yaş</b>	30 yaş ve altı	19	5,1
	31-40 yaş arası	305	81,6
	41-50 yaş arası	40	10,7
	<u>51 yaş ve üzeri</u>	10	2,7
<b>Mesleki Unvan</b>	<u>Vergi Müfettişi ve Başmüfettişi</u>	302	80,7
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	72	19,3
<b>Eğitim Düzeyi</b>	Lisans	312	83,4
	<u>Yüksek lisans-Doktora</u>	62	16,6
<b>Mezuniyet Alanı</b>	<u>İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Olmayanlar</u>	39	10,4
	<u>İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Mezunları</u>	335	89,6
	Toplam	374	100,0

Katılımcıların yaşa göre dağılımları incelendiğinde %5,1'inin 30 yaş ve altı, %81,6'sının 31-40 yaş arası, %10,7'sinin 41-50 yaş arası ve %2,7'ünün 51 yaş ve üzeri, mesleki unvana göre dağılımları incelendiğinde %80,7'sinin Vergi Müfettişi ve Başmüfettişi, %19,3'ünün Vergi Müfettiş Yardımcısı olduğu tespit edilmiştir. Eğitim düzeyine göre dağılımları incelendiğinde %83,4'ünün lisans, %16,6'sının yüksek lisans-doktora, mezuniyet alanına göre dağılımları incelendiğinde %10,4'ünün İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunları olmadığı, %89,6'sının İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi mezunu olduğu tespit edilmiştir.

Ana çalışmadaki katılımcıların yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığına ilişkin ifadelerle verdikleri cevapların dağılımları aşağıdaki tablo 4.17'de verilmiştir.

**Tablo 4.17: YMTF İlişkin İfadelere Verilen Cevapların Dağılımları**

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
1	8	2,14	9	2,41	47	12,57	209	55,88	101	27,01
2	4	1,07	13	3,48	57	15,24	200	53,48	100	26,74
3	4	1,07	11	2,94	45	12,03	185	49,47	129	34,49
4	18	4,81	54	14,44	68	18,18	151	40,37	83	22,19
5	5	1,34	7	1,87	36	9,63	196	52,41	130	34,76
6	7	1,87	22	5,88	59	15,78	134	35,83	152	40,64
7	6	1,60	13	3,48	70	18,72	180	48,13	105	28,07
8	6	1,60	12	3,21	34	9,09	135	36,10	187	50,00
9	4	1,07	21	5,61	40	10,70	179	47,86	130	34,76
10	3	0,80	11	2,94	49	13,10	188	50,27	123	32,89
11	7	1,87	7	1,87	27	7,22	168	44,92	165	44,12
12	4	1,07	12	3,21	64	17,11	165	44,12	129	34,49
13	9	2,41	18	4,81	70	18,72	165	44,12	112	29,95
14	14	3,74	27	7,22	96	25,67	171	45,72	66	17,65
15	7	1,87	22	5,88	89	23,80	176	47,06	80	21,39
16	4	1,07	25	6,68	68	18,18	183	48,93	94	25,13
17	7	1,87	11	2,94	52	13,90	181	48,40	123	32,89
18	7	1,87	20	5,35	54	14,44	164	43,85	129	34,49
19	5	1,34	28	7,49	65	17,38	169	45,19	107	28,61
20	3	0,80	15	4,01	66	17,65	190	50,80	100	26,74

Ana çalışmadaki katılımcıların mesleki şüphencilik ölçeğine verdikleri cevapların dağılımları tablo 4.18’de verilmiştir.

**Tablo 4.18: MŞ Ölçeğine Verilen Cevapların Dağılımları**

	(1Puan) Kesinlikle Katılmıyorum		(2 Puan) Katılmıyorum		(3 Puan) Çok Az Katılıyorum		(4 Puan) Kısmen Katılıyorum		(5 Puan) Katılıyorum		(6Puan) Kesinlikle Katılıyorum	
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%
1	11	2,94	7	1,87	24	6,42	28	7,49	142	37,97	162	43,32
2	1	0,27	7	1,87	15	4,01	43	11,50	146	39,04	162	43,32
3	2	0,53	7	1,87	8	2,14	73	19,52	98	26,20	186	49,73
4	2	0,53	9	2,41	7	1,87	34	9,09	133	35,56	189	50,53
5	10	2,67	13	3,48	36	9,63	67	17,91	116	31,02	132	35,29
6	2	0,53	5	1,34	11	2,94	41	10,96	161	43,05	154	41,18
7	8	2,14	27	7,22	47	12,57	97	25,94	101	27,01	94	25,13
8	1	0,27	11	2,94	5	1,34	24	6,42	118	31,55	215	57,49
9	20	5,35	54	14,44	25	6,68	67	17,91	124	33,16	84	22,46
10	10	2,67	11	2,94	27	7,22	41	10,96	131	35,03	154	41,18
11	20	5,35	22	5,88	52	13,90	80	21,39	137	36,63	63	16,84
12	2	0,53	7	1,87	13	3,48	54	14,44	162	43,32	136	36,36
13	6	1,60	19	5,08	30	8,02	80	21,39	161	43,05	78	20,86
14	9	2,41	15	4,01	41	10,96	79	21,12	131	35,03	99	26,47
15	3	0,80	5	1,34	9	2,41	22	5,88	136	36,36	199	53,21
16	8	2,14	10	2,67	29	7,75	53	14,17	143	38,24	131	35,03
17	3	0,80	2	0,53	20	5,35	35	9,36	130	34,76	184	49,20
18	2	0,53	7	1,87	16	4,28	37	9,89	179	47,86	133	35,56
19	10	2,67	21	5,61	65	17,38	141	37,70	104	27,81	33	8,82
20	11	2,94	26	6,95	29	7,75	48	12,83	139	37,17	121	32,35
21	3	0,80	4	1,07	14	3,74	57	15,24	152	40,64	144	38,50
22	5	1,34	8	2,14	14	3,74	68	18,18	126	33,69	153	40,91
23	2	0,53	6	1,60	6	1,60	31	8,29	151	40,37	178	47,59
24	3	0,80	5	1,34	18	4,81	73	19,52	157	41,98	118	31,55
25	8	2,14	6	1,60	32	8,56	59	15,78	155	41,44	114	30,48

26	20	5,35	25	6,68	68	18,18	88	23,53	116	31,02	57	15,24
27	3	0,80	5	1,34	7	1,87	68	18,18	140	37,43	151	40,37
28	3	0,80	4	1,07	10	2,67	39	10,43	171	45,72	147	39,30
29	4	1,07	2	0,53	15	4,01	44	11,76	162	43,32	147	39,30
30	8	2,14	8	2,14	25	6,68	73	19,52	137	36,63	123	32,89

#### 4.6.3. Araştırma Değişkenlerinin Demografik Değişkenler Açısından Analizi

Araştırmada kullanılan yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ile mesleki şüphecilik ölçeklerinin demografik değişkenler bakımından ayrı ayrı incelemesi yapılmıştır.

##### 4.6.3.1. Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Farkındalığı Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

**Tablo 4.19:** YMTF Değişkeninin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

		N	Medyan	Ort	SS	Test istatistiği	p
<b>YAŞINIZ</b>	30 yaş ve altı	19	80,00	81,26	10,99	X <sup>2</sup> =1,058	0,787
	31-40 yaş arası	305	80,00	80,33	10,91		
	41-50 yaş arası	40	78,50	78,68	11,09		
	51 yaş ve üzeri	10	80,50	80,60	16,44		
<b>MESLEKİ TECRÜBE</b>	0-5	12	78,00	78,75	12,57	X <sup>2</sup> =3,205	0,524
	6-10	282	80,50	80,45	11,14		
	11-15	52	79,00	80,52	9,73		
	16-20	15	77,00	76,33	10,00		
	20 ve üzeri	13	78,00	79,54	14,65		
<b>MESLEKİ UNVAN</b>	Vergi Müfettişi	302	80,00	80,43	11,24	U=9963,000	0,270
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	72	80,00	79,28	10,36		



<b>EĞİTİM DÜZEYİ</b>	Lisans	312	80,00	79,77	11,33	U=8288,000	0,075
	Lisansüstü	62	81,50	82,40	9,42		
<b>MEZUNİYET ALANI</b>	İİBF Mezunu	41	82,00	81,24	9,71	U=6270,500	0,394
	İİBF Olmayanlar	333	80,00	80,08	11,23		
<b>CİNSİYET</b>	Kadın	42	80,00	79,76	13,21	U=6697,500	0,677
	Erkek	332	80,00	80,26	10,79		
<i>t: bağımsız örneklem t testi, U: Mann Whitney U testi, *p&lt;0,05</i>							
<i>X<sup>2</sup>: Kruskal Wallis test istatistiği, F: ANOVA test istatistiği, *p&lt;0,05</i>							

Araştırmada katılımcıların yaşlarına ve mesleki tecrübeye göre yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ölçeğinden almış oldukları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığı normal dağılıma sahip ölçümler için ANOVA, normal dağılıma sahip olmayan ölçümler için ise Kruskal Wallis analizi ile test edilmiştir.

Araştırmada katılımcıların mezuniyet alanlarına eğitim düzeyine, mesleki unvanına ve cinsiyete göre yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ölçeğinden almış oldukları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığı normal dağılıma sahip ölçümler için bağımsız örneklem t, normal dağılıma sahip olmayan ölçümler için ise Mann Whitney U ile test edilmiştir.

Tablo 4.19' da görüleceği üzere analiz sonucuna göre katılımcıların yaşları, cinsiyeti, mesleki tecrübesi, eğitim düzeyi, mezuniyet alanı ve mesleki unvan ile yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığı belirlenmiştir (p>0,05).

#### 4.6.3.2. Mesleki Şüphencilik Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

**Tablo 4.20:** MŞ Değişkeninin Yaş Değişkeni Açısından İncelenmesi

	N	Medyan	Ort	SS	Test istatistiği	p	Post-hoc testi
<b>Mesleki Şüphencilik</b>							Benferroni
<b>YAŞINIZ</b>	30 yaş ve altı	19	121,00	122,68	8,80	$\chi^2=7,917$	0,048*
	31-40 yaş arası	30	122,00	122,84	13,07		
	41-50 yaş arası	40	120,50	119,73	12,13		
	51 yaş ve üzeri	10	114,00	113,60	11,52		
<b><math>\chi^2</math>: Kruskal Wallis test istatistiği, F: ANOVA test istatistiği, *p&lt;0,05</b>							

Araştırmada katılımcıların yaşlarına göre mesleki şüphencilik ölçeğinden aldıkları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığı normal dağılıma sahip ölçümler için ANOVA, normal dağılıma sahip olmayan ölçümler için ise Kruskal Wallis analizi ile test edilmiştir. Tablo 4.20' de yer almaktadır.

Analiz sonucuna göre katılımcıların yaşları ile mesleki şüphencilik ölçeğinden aldıkları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu belirlenmiştir (p<0,05). Farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirleyebilmek için Bonferroni analizi yapılmıştır. Aşağıdaki tablo 4.21'de yer almaktadır. Analiz sonucuna göre farklılığın 51 yaş ve üzeri ile 31-40 yaş aralığında olanlar arasında olduğu ve 31-40 yaş aralığında olanların mesleki şüphencilikten aldıkları puanların 51 yaş ve üzerine göre daha fazla olduğu belirlenmiştir.

**Tablo 4.21:** MŞ Değişkeninin Yaş Değişkeni Açısından İncelenmesinde Bonferroni Analizi Bulguları

Grup (i)	Grup (j)	Test istatistiği	Standart hata	p
51 yaş ve üzeri	41-50 yaş arası	58,875	38,208	0,137
51 yaş ve üzeri	30 yaş ve altı	77,987	42,221	0,065
51 yaş ve üzeri	31-40 yaş arası	84,861	34,730	0,015*
41-50 yaş arası	30 yaş ve altı	21,112	30,111	0,483
41-50 yaş arası	31-40 yaş arası	27,986	18,173	0,124
30 yaş ve altı	31-40 yaş arası	-6,875	25,554	0,788

**Tablo 4.22:** MŞ Değişkeninin Mesleki Tecrübe Değişkeni Açısından İncelenmesi

	N	Medyan	Ort	SS	Test istatistiği	p
<b>Mesleki Şüphencilik</b>						
<b>MESLEKİ TECRÜBE</b>	0-5	12	119,50	120,17	7,42	$X^2=5,335$ 0,255
	6-10	282	122,00	122,42	13,13	
	11-15	52	122,00	123,83	12,79	
	16-20	15	124,00	120,53	11,63	
	20 ve üzeri	13	115,00	116,08	10,56	
<i>X<sup>2</sup>: Kruskal Wallis test istatistiği, F: ANOVA test istatistiği, *p&lt;0,05</i>						

Araştırmada, katılımcıların mesleki tecrübeleri açısından mesleki şüphencilik ölçeğinden aldıkları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığı normal dağılıma sahip ölçümler için ANOVA, normal dağılıma sahip olmayan ölçümler için ise Kruskal Wallis analizi ile test edilmiştir. Tablo 4.22’de yer almaktadır.

Analiz sonucuna göre katılımcıların mesleki tecrübeleri ile mesleki şüphencilik ölçeğinden almış oldukları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığı belirlenmiştir ( $p>0,05$ ).

**Tablo 4.23:** MŞ Değişkeninin Mesleki Unvan Değişkeni Açısından İncelenmesi

	N	Medyan	Ort	SS	Test İstatistiği	p
<b>Mesleki Şüphencilik</b>						
<b>MESLEKİ UNVAN</b>	Vergi Müfettişi	302	122,00	122,51	12,70	$t=0,807$ 0,420
	Vergi Müfettiş Yardımcısı	72	121,50	121,15	13,36	
<i>t: bağımsız örneklem t testi, U: Mann Whitney U testi, *p&lt;0,05</i>						

Araştırmada, katılımcıların mesleki unvanları açısından mesleki şüphencilik ölçeğinden almış oldukları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup

olmadığı normal dağılıma sahip ölçümler için bağımsız örneklem t, normal dağılıma sahip olmayan ölçümler için ise Mann Whitney U ile test edilmiştir. Tablo 4.23’ de yer almaktadır.

Analiz sonucuna göre katılımcıların mesleki unvanlarına göre Mesleki Şüphencilik ölçeğinden almış oldukları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığı belirlenmiştir ( $p>0,05$ ).

**Tablo 4.24:** MŞ Değişkeninin Eğitim Düzeyi Değişkeni Açısından İncelenmesi

		N	Medyan	Ort	SS	Test istatistiği	p
<b>Mesleki Şüphencilik</b>							
<b>EĞİTİM DÜZEYİ</b>	Lisans	312	121,00	121,82	12,97	t=-1,440	0,151
	Lisansüstü	62	124,00	124,39	11,94		
<i>t: bağımsız örneklem t testi, U: Mann Whitney U testi, *p&lt;0,05</i>							

Araştırmada katılımcıların eğitim düzeyine göre mesleki şüphencilik ölçeğinden almış oldukları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığı normal dağılıma sahip ölçümler için bağımsız örneklem t, normal dağılıma sahip olmayan ölçümler için ise Mann Whitney U ile test edilmiştir. Tablo 4.24’ de yer almaktadır.

Analiz sonucuna göre katılımcıların eğitim düzeylerine göre mesleki şüphencilik ölçeğinden almış oldukları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığı belirlenmiştir ( $p>0,05$ ).

**Tablo 4.25:** MŞ Değişkeninin Cinsiyet Değişkeni Açısından İncelenmesi

		N	Medyan	Ort	SS	Test İstatistiği	p
<b>Mesleki Şüphencilik</b>							
<b>CİNSİYET</b>	Kadın	42	123,50	124,45	12,03	t=1,183	0,238
	Erken	332	121,00	121,97	12,91		
<i>t: bağımsız örneklem t testi, U: Mann Whitney U testi, *p&lt;0,05</i>							

Araştırmada katılımcıların cinsiyetlerine göre mesleki şüphencilik ölçeğinden aldıkları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığı normal dağılıma sahip ölçümler için bağımsız örneklem t, normal dağılıma sahip olmayan ölçümler için ise Mann Whitney U ile test edilmiştir. Tablo 4.25’ de yer almaktadır.

Analiz sonucuna göre katılımcıların cinsiyetlerine göre mesleki şüphecilik ölçeğinden aldıkları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığı belirlenmiştir ( $p>0,05$ ).

**Tablo 4.26:** MŞ Değişkeninin Mezuniyet Alanı Değişkeni Açısından İncelenmesi

		N	Medyan	Ort	SS	Test istatistiği	p
<b>Mesleki Şüphecilik</b>							
<b>MEZUNİYET ALANI</b>	İİBF Mezun Olmayanlar	41	121,00	123,22	11,12	t=0,513	0,608
	İİBF Mezun Olanlar	333	122,00	122,13	13,03		
<i>t: bağımsız örneklem t testi, U: Mann Whitney U testi, *p&lt;0,05</i>							

Araştırmada katılımcıların mezuniyet alanlarına göre mesleki şüphecilik ölçeğinden almış oldukları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olup olmadığı normal dağılıma sahip ölçümler için bağımsız örneklem t, normal dağılıma sahip olmayan ölçümler için ise Mann Whitney U ile test edilmiştir. Tablo 4.26'da yer almaktadır.

Analiz sonucuna göre katılımcıların mezuniyet alanlarına göre mesleki şüphecilik ölçeğinden almış oldukları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığı belirlenmiştir ( $p>0,05$ ).

#### 4.6.4. Korelasyon Analizine İlişkin Bulgular

Korelasyon analizi, herhangi bir şekilde değişkenlere müdahale olmaksızın iki veya daha çok değişken arasındaki ilişkiye bakılan analizlerdir. Korelasyon analizi, değişkenlere müdahale edilmemesinden dolayı nedensel karşılaştırma araştırmalarıyla benzerdir. Fakat nedensel karşılaştırma araştırmalarında, bir bağımlı değişken üzerinde etkisi olan bağımsız değişkenler neden-sonuç ilişkisi içinde incelenmeye çalışırken korelasyon analizinde yalnızca değişkenlerin beraber değişimleri araştırılır. Bu araştırma bir neden-sonuç ilişkisinin olabileceği hususunda araştırmayı yapanlara fikir verebilir

ancak neden-sonuç şeklinde değerlendirilemez (Büyüköztürk, vd., 2021: 191). Aşağıdaki tablo 4.27’de yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ile mesleki şüphecilik arasındaki korelasyon katsayıları yer almaktadır.

**Tablo 4.27: YMTF, MŞ ve Alt Boyutları Arasında Korelasyon Analizi Sonuçları**

		<b>Yaratıcı Muhasebe Tekniklerinin Farkındalığı</b>
<b>Mesleki Şüphecilik ölçeği</b>	Korelasyon katsayısı	0,478
	P	0,000*
	N	374
<b>Karar Verme Yeteneği</b>	Korelasyon katsayısı	0,117
	P	0,026*
	N	374
<b>Bilgi Arayışı</b>	Korelasyon katsayısı	0,482
	P	0,000*
	N	374
<b>Özgüven</b>	Korelasyon katsayısı	0,421
	P	0,000*
	N	374
<b>Kişilerarası Anlayış/Çözümleme</b>	Korelasyon katsayısı	0,315
	P	0,000*
	N	374
<b>Yargının Askıya Alınması</b>	Korelasyon katsayısı	0,214
	P	0,000*
	N	374
<b>Sorgulayıcı Zihin</b>	Korelasyon katsayısı	0,419
	P	0,000*
	N	374

\*p<0,05

Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ile mesleki şüphecilik ve alt boyutları arasında Pearson korelasyon analizi, “Bilgi Arayışı” alt boyutu ile yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı arasında ise Spearman korelasyon analizi yapılmıştır. Analiz sonucuna göre:

- Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ile mesleki şüphecilik arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü orta düzey bir ilişki ( $r=0,478$ ),
- Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ile mesleki şüpheciliğin karar verme yeteneği alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü zayıf düzey bir ilişki ( $r=0,117$ ),

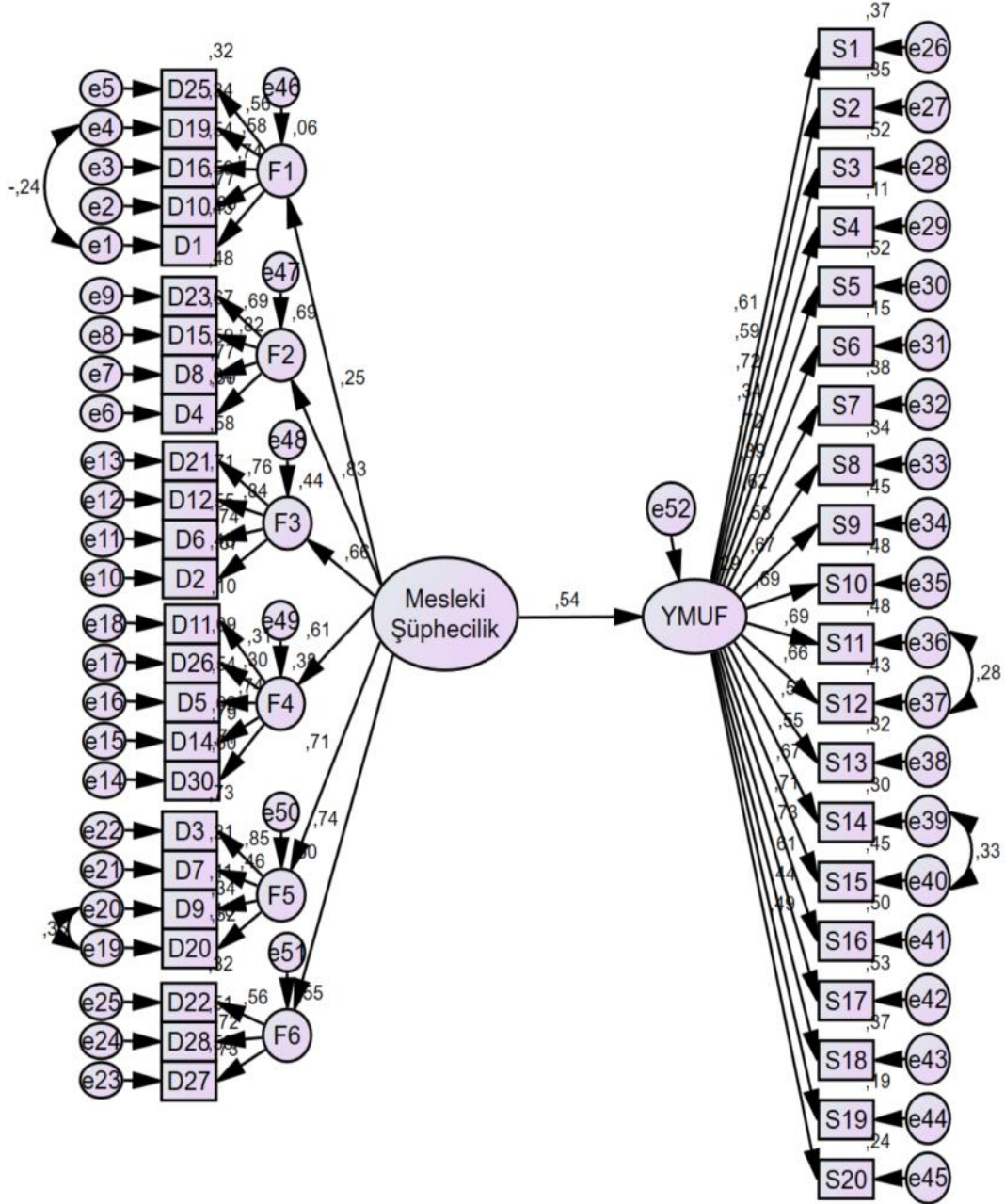
- Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ile mesleki şüpheciliğin bilgi arayışı alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü orta düzey bir ilişki ( $r=0,482$ ),
- Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ile mesleki şüpheciliğin özgüven alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü orta düzey bir ilişki ( $r=0,421$ ),
- Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ile mesleki şüpheciliğin kişilerarası anlayış/çözümleme alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü orta düzey bir ilişki ( $r=0,315$ ),
- Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ile mesleki şüpheciliğin yargının askıya alınması alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü zayıf düzey bir ilişki ( $r=0,214$ ),
- Yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ile mesleki şüpheciliğin sorgulayıcı zihin alt boyutu arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü orta düzey bir ilişki ( $r=0,419$ ) olduğu tespit edilmiştir.

#### **4.6.5. Yapısal Eşitlik Modeli (YEM)**

Basit ya da çoklu doğrusal regresyon yönteminin uygulanabilmesi için veri setinin bazı temel varsayımlar taşıması gerekmektedir. Bu varsayımların karşılanmaması durumunda bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki sebep-sonuç ilişkilerini bir matematiksel model aracılığı ile analiz etmek mümkün olmaz. Bu gibi durumlarda nedenselliklerin ortaya konması için farklı analiz yöntemlerinin uygulanması gerekmektedir. YEM, değişkenler arası nedenselliği ve yapısal özellikleri analiz etmeyi sağlayan bir yöntemdir (Özdamar, 2019: 159-60). Yapısal eşitlik model' in kurulabilmesi için veri setinin çok değişkenli normal dağılıma sahip olması gereklidir (Byrne, 2001). Bu çerçevede çok değişkenli uç değerler Mahalanobis uzaklık değerleri ile ele alınıp araştırılmıştır. Negatif değerli veya sifıra yakın gözlemlerin bulunduğu çok değişkenli ve yüksek hacimli veri setlerinde aykırı değerlerin belirlenmesi için gözlemler arası ilişkiye dayalı Mahalanobis ölçütü tavsiye edilmektedir (Johnson ve Wichern, 2002). Hata varyansının değerini arttırdığından aykırı değerler, istatistiksel testlerin güçleri üzerinde de etkiye sahiptir. Bu sebeple istatistiksel testlerden önce aykırı değerler incelenmiş ve veri setlerinde var olup olmadığı araştırılmıştır. Aykırı-uç değer varlığı Mahalanobis

yöntemiyle tespit edilmiş ve çoklu normallik kriteri sağlanmıştır. Mesleki şüphecilğin yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkedebilirliği üzerindeki etkisini gösteren yapısal eşitlik modeli şekil 4.4’de yer almaktadır.

Şekil 4.4: MŞ Değişkeninin YMTF Değişkeni Üzerindeki Etkisi





**Tablo 4.28:** MŞ İle YMTF Değişkenlerinin Çarpıklık Basıklık Değerleri

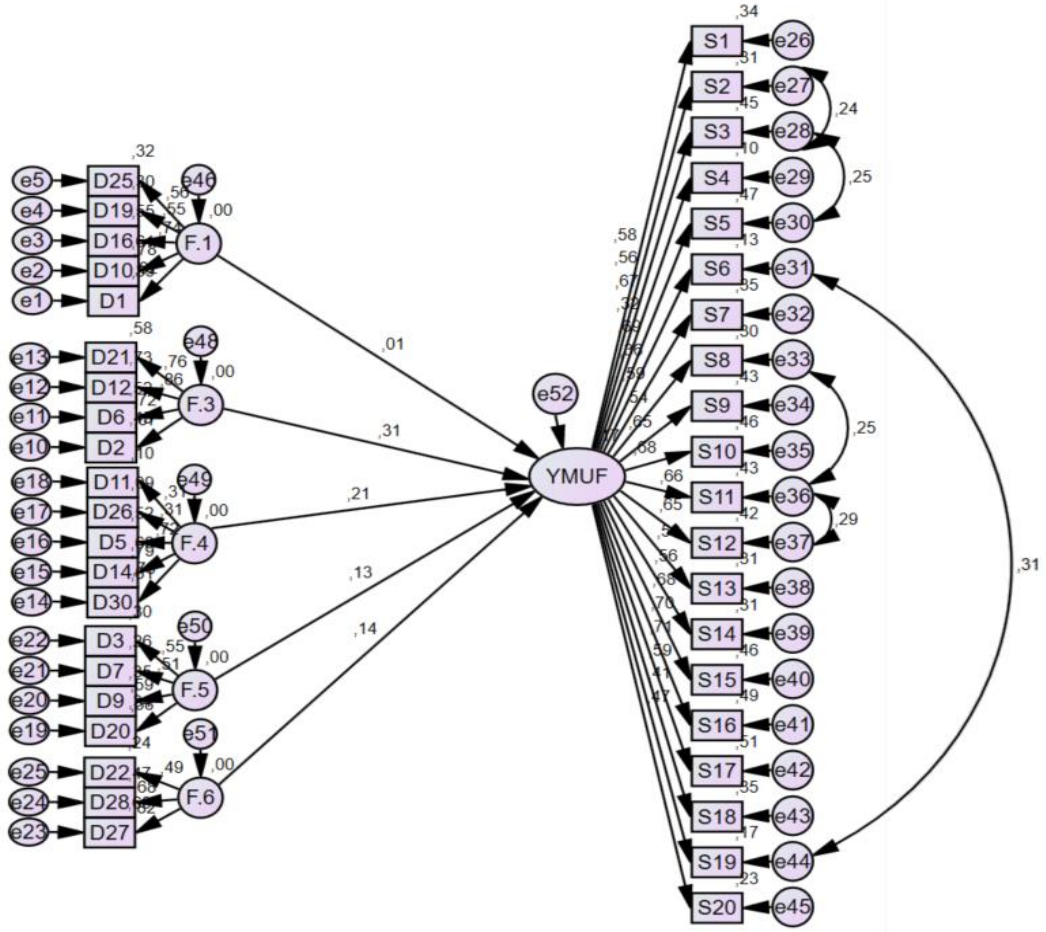
Değişken	Çarpıklık	Standart hata	Basıklık	Standart hata
Mesleki şüphecilik	-0,371	0,126	0,930	0,252
Yaratıcı Muhasebe Teknikleri Farkındalığı	-0,252	0,126	0,094	0,252

**Tablo 4.29:** MŞ Değişkeninin YMTF Değişkeni Üzerindeki Etkisi

Etki	Tahmin	Standart Hata	t	p	Sonuç
Mesleki şüphecilik → Yaratıcı Muhasebe Teknikleri Farkındalığı	1,371	0,389	3,529	***	<b>Kabul</b>
Uyum İndeksleri: CMIN/DF: 1,958, RMSEA: 0,051, GFI: 0,820, AGFI: 0,801, SRMR: 0,0594					

Mesleki şüphecilik ölçeğinin yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı üzerindeki etkisi incelendiğinde, mesleki şüphecilik ölçeğinin yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu tablo 4.29' da görülmektedir ( $\beta=1,371$ ,  $p<0.05$ ).

Şekil 4.5: MŞ Alt Boyutlarının YMTF Üzerindeki Etkisi



Tablo 4.30: MŞ Alt Boyutları İle YMTF Değişkenlerine Ait Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

Değişken	Çarpıklık	Standart hata	Basıklık	Standart hata
Mesleki şüphecilik	-0,371	0,126	0,930	0,252
Yaratıcı Muhasebe Teknikleri Farkındalığı	-0,252	0,126	0,094	0,252
Karar Verme Yeteneği	-1,054	0,126	1,016	0,252
Bilgi Arayışı	-1,943	0,126	5,644	0,252
Özgüven	-1,170	0,126	2,145	0,252
Kişilerarası Anlayış/Çözümleme	-0,560	0,126	0,469	0,252
Yargının Askıya Alınması	-0,662	0,126	0,039	0,252
Sorgulayıcı Zihin	-0,587	0,126	-0,182	0,252

Çarpıklık ve basıklık değerleri -2 ile +2 arasında bulunuyorsa, değişkenlerin dağılımının normal olduğu kabul edilebilir (George ve Mallery, 2010). Tablo 4.30 incelendiğinde yalnızca (Bilgi Arayışı) değişkenine ait çarpıklık ve basıklık değerlerinin -2 ile +2 arasında bulunmadığı görülmektedir. Bu durum sonuç olarak (Bilgi Arayışı) değişkenin normal dağılmadığı, yani tek değişkenli normallik göstermediği anlamına gelmektedir. Bu sebeple modelden çıkarılmıştır.

**Tablo 4.31:** MŞ Alt Boyutlarının YMTF Üzerindeki Etkisi

Etki	Tahmin	Standart Hata	t	P	Sonuç
Karar Verme Yeteneği →Yaratıcı Muhasebe Teknikleri Farkındalığı	0,007	0,037	0,178	0,859	<b>Red</b>
Özgüven →Yaratıcı Muhasebe Teknikleri Farkındalığı	0,228	0,050	4,587	***	<b>Kabul</b>
Kişilerarası Anlayış →Yaratıcı Muhasebe Teknikleri Farkındalığı	0,109	0,033	3,286	0,001*	<b>Kabul</b>
Yargının Askıya Alınması →Yaratıcı Muhasebe Teknikleri Farkındalığı	0,080	0,045	1,766	0,077	<b>Red</b>
Sorgulayıcı Zihin →Yaratıcı Muhasebe Teknikleri Farkındalığı	0,087	0,044	1,960	0,050*	<b>Kabul</b>
Uyum İndeksleri:					
CMIN/DF: 2,222, RMSEA: 0,057, GFI: 0,815, AGFI: 0,800, SRMR: 0,10					

Mesleki şüphecilik ölçeği alt boyutlarının yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı üzerindeki etkisi incelendiğinde:

- Özgüvenin, yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu ( $\beta=0,228$ ,  $p<0,05$ ),
- Kişilerarası anlayış/çözümlemenin, yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu ( $\beta=0,109$ ,  $p<0,05$ )
- Sorgulayıcı zihnin, yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu ( $\beta=0,087$ ,  $p<0,05$ )
- Karar verme yeteneğinin, yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı ( $\beta=0,007$ ,  $p>0,05$ ).

- Yargının askıya alınmasının, yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığı görülmektedir ( $\beta=0,080$ ,  $p>0,05$ ).

#### 4.6.6. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

**Tablo 4.32:** Hipotez Sonuçları

H1: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüphencilğin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.	<b>KABUL</b>
H2: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin yaşları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H3: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin mesleki tecrübeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H4: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin cinsiyetlerinin arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H5: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin mesleki unvanları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H6: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H7: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri ile vergi denetim personelinin mezun oldukları alan arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H8: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüphencilğin alt boyutu olan sorgulayıcı zihnin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.	<b>KABUL</b>

H9: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüphencilğin alt boyutu olan bilgi arayışının istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.	TEST EDİLEMEDİ
H10: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüphencilğin alt boyutu olan özgüvenin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.	<b>KABUL</b>
H11: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüphencilğin alt boyutu olan karar verme yeteneğinin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.	RED
H12: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüphencilğin alt boyutu olan yargının askıya alınmasının istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.	RED
H13: Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüphencilğin alt boyutu olan kişilerarası anlayış/çözümlemenin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.”	<b>KABUL</b>
H14: Vergi denetim personelinin mesleki şüphencilikleri ile vergi denetim personelinin yaşları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	<b>KABUL</b>
H15: Vergi denetim personelinin mesleki şüphencilikleri ile vergi denetim personelinin mesleki tecrübeleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H16: Vergi denetim personelinin mesleki şüphencilikleri ile vergi denetim personelinin cinsiyetleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H17: Vergi denetim personelinin mesleki şüphencilikleri ile vergi denetim personelinin mesleki unvanları arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H18: Vergi denetim personelinin mesleki şüphencilikleri ile vergi denetim personelinin eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED
H19: Vergi denetim personelinin mesleki şüphencilikleri ile vergi denetim personelinin mezun oldukları alan arasında anlamlı bir farklılık vardır.	RED

## SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin temel amaçlarından biri mevcut kaynaklarını verimli ve etkili bir biçimde kullanarak karlılığa ve dolayısıyla başarıya ulaşmaktır. Bu amaçlara ulaşmaya çalışan işletmeler haklarındaki bilgileri, hem işletmenin hem toplumun hemde paydaşlarının çıkarlarını koruyacak bir şekilde doğru ve gerçeğe uygun olarak sunmalıdır. Fakat işletmeler bazen bu konuda hassas olmayı ihmal edip kendi çıkarlarını finansal bilgi kullanıcılarının çıkarlarından üstün görerek çeşitli yöntem ve teknikleri kullanarak işletmenin mevcut finansal durumunu olduğundan farklı gösteren finansal tablolar hazırlayabilir. Finansal tabloların, gerçek ve doğru sunumdan uzaklaşmaması finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda önemi büyüktür. Sadece işletme yöneticileri ya da ortakları değil, diğer finansal bilgi kullanıcıları da (çalışanlar, müşteriler, kredi verenler, tedarikçiler, yatırımcılar ve vergi otoriteleride ) gerçeğe uygun, güvenilir ve doğru şekilde hazırlanmış finansal tablolara ihtiyaç duyar.

Muhasebe manipülasyonunun bir türü olarak karşımıza çıkan hileler, muhasebe standartlarına, yasal düzenlemelere ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı işlemler olarak ortaya çıkabilir. Yaratıcı muhasebe ise; yasal düzenlemeler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarıyla uyum içerisinde, işletmenin finansal durumunu, nakit akışını, risk düzeyini, finansal performansını mevcut durumundan farklı göstermeye ilişkin uygulamaları içermektedir.

Muhasebe alanında birçok esneklik bulunmaktadır. Söz konusu esneklikler beraberinde yaratıcı muhasebe tekniklerine ilişkin farklı stratejileri getirmektedir. Literatürde yaratıcı muhasebeyle ilgili bazı stratejilere yer verilmiştir. Bunlardan bazıları; gelirleri artırmak-azaltmak, giderleri arttırmak-azaltmak, varlıkları artırmak-azaltmak, borçları arttırmak- azaltmak biçiminde ifade edilebilir. Yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanarak işletmeler firma değerini arttırabileceği, daha düşük maliyetle daha yüksek tutarlarda borçlanabileceği gibi daha az vergi de ödeyebilir.

Günümüzde uluslararası boyutlara ulaşmış birçok işletme, herhangi bir yasayı doğrudan ihlal etmeden de ödemesi gereken vergiden daha az tutarlarda vergiler ödeyebilmektedir. Ödenmesi gereken tutarlardan daha az tutarlarda vergi ödenmesi ekonomileri fazlasıyla zorlamakta, mali güvene zarar vermekte ve ayrıca bu konuyla ilgili

yapılan araştırmalara daha fazla zaman harcanmasına ve emek verilmesine sebep olmaktadır. Bu çerçevede son zamanlarda sık sık duyduğumuz vergiden kaçınma kavramı günümüzde daha da çok araştırmacı tarafından araştırılmaktadır.

İşletmeler tarafından kamuya dönük olarak yapılan hilelerin asıl hedefi vergi matrahının doğru tespitine engel olunarak ödenmesi gereken vergi tutarını azaltmak veya mümkünse vergi hiç ödememektir. İşletmeler daha az vergi ödemek amacıyla vergi kaçırma ve/veya vergiden kaçınma tekniklerini kullanırlar. Vergiden kaçınmak için yapılan yöntemler yasal bir yol olarak görülüp genellikle yaratıcı muhasebe tekniklerine eşdeğer kabul edilmektedir. Vergi kaçırma kavramı ise yasa dışı bir eylem olarak hileyle eş değer görülmektedir.

Yaratıcı muhasebe teknikleri ile hileli finansal raporlamayı birbirinden ayırt etmenin oldukça zor olmasından dolayı konunun önemini artırmakla birlikte denetçilere de büyük sorumluluklar yüklemektedir. Son zamanlarda yapılan çalışmalarında, denetimin başarısızlıklarının nedenleri arasında üst sıralarda gösterilen mesleki şüphencilik, denetçinin taşıması gereken temel niteliklerden biri olarak Uluslararası Denetim Standartlarında da yer almaktadır. Denetçilerin, denetim görevlerini yerine getirirken denetim süresi boyunca mesleki şüphenciliklerini sürdürmeleri gerektiği denetim standartlarında belirtilmektedir. Haliyle yaratıcı muhasebe teknikleri ile etik birbiriyle ilişkili olup denetçilerden yaratıcı muhasebe tekniklerini farkedebilmeleri için mesleki şüphencilik içinde olmaları beklenmektedir.

Çalışmamızda vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe kavramı ile ilgili fark edebilirlik düzeyleri ölçülmüş ve yaratıcı muhasebe tekniklerinin ne ölçüde farkında oldukları belirlenmiştir. Ayrıca vergi denetim personelinin; yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüphencilik etkisinin olup olmadığı anket ile tespit edilmiştir.

Veri toplama araçları olarak; Al Momani ve Obeidat (2013)'e ait yaratıcı muhasebe tekniklerinin fark edebilirliği ölçeğinin dil, kapsam ve yapı geçerliliği yapılp Türkçeye uyarlaması yapılarak kullanılmıştır. Ayrıca Yılmaz (2013) tarafından Türkçeye çevirisi yapılmış ancak yapı geçerliliği çalışmamız kapsamında yapılmış olan Hurtt'in (2010)' a ait mesleki şüphencilik ölçeği kullanılmıştır.

Araştırmada ilk olarak pilot çalışma öncesinde 15 vergi denetim personeliyle kişisel görüşme şeklinde ön pilot çalışma yapılmıştır. Ön pilot çalışma ile yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ölçeğine 20 ifade ile devam edilmesine karar verilmiştir. Ayrıca daha sonra asıl uygulama öncesinde ölçeklerin farklı kurumlarda ve örneklem büyüklüğünde ne gibi sonuçlar vereceğini test etmek amacıyla pilot uygulama yapılarak ölçeğin geçerlilik ve güvenilirliği test edilmiştir. Bu kapsamda Türkiye geneli vergi denetim personeli olarak çalışmakta olanlardan tesadüfi 60 kişiye anket uygulaması yapılmıştır. Pilot çalışma neticesinde ölçeklerin güvenilirliğinin ve geçerliliğinin kabul edilebilir nitelikte olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Elde edilen veriler sonucunda her iki ölçek içinde açıklayıcı faktör analizi yapılarak çalışılabilir düzeyde faktörler belirlenmiş ve ölçeklerin araştırmaya uygunluğunu belirleme amacıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Ölçeklerin her biri için ayrı ayrı gerçekleştirilen güvenilirlik analizi sonucunda yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı ölçeğinin tek boyutlu ve (Cronbach's Alpha 0,917) yüksek güvenilirliğe sahip olduğu belirlenmiştir.

Mesleki şüphecilik ölçeğinde ise orijinal çalışma olan Hurtt (2010) ' da olduğu gibi altı faktöre ulaşılmıştır. Türkiye'de yapılan Karahan ve Kaygusuzoğlu (2021)'in bağımsız denetçiler ile yapmış oldukları çalışmada da benzer şekilde altı faktöre ulaşılrken, Kürşad (2019)'un bağımsız denetçiler ile yapmış olduğu çalışmasında dört faktöre ulaşılmıştır. Hussin ve Iskandar'ın (2013)' de bir üniversitenin muhasebe son sınıf öğrencileriyle yapmış oldukları çalışmada ise beş faktöre ve 30 maddeden sadece 17'sine ulaşılmıştır. Çalışmamızda altı faktör için yapılmış olan analizde; ölçekteki tüm maddeler, binişiklik ve faktör yük değerlerinin kabul düzeyini karşılayıp karşılamaması açısından değerlendirildiğinde, faktör yüklerinin istenilen düzeyde olduğu ve binişiklik olan 13, 17, 18, 24 ve 29 tespit edilmiş ve analizden çıkarılmıştır. Yapılan açıklayıcı faktör analizi sonuçlarına göre orijinal yapısı altı faktörlü ve 30 madde olan ölçeğin 25 maddelik altı faktörlü yapısının Türk kültürüne daha uygun olduğuna karar verilmiştir. Faktör analizi sonucu ulaşılan faktörler isimlendirilirken, faktörlerde yer alan maddelerin içerikleri, ölçeğin orijinal formundaki isimlendirme ve konuyla ilgili literatürde bulunan çalışmalar göz önüne alınmıştır. Ayrıca Hurtt (2010) ' dan farklı olarak; yargının askıya alınması alt boyutunun altında olan 22, 27. maddeler ile bilgi arayışı alt boyutu altında bulunan 28.



madde; araştırmamızda sorgulayıcı zihin alt boyutu altında çıkarken, sorgulayıcı zihin alt boyutu altında bulunan 7. madde ise yargının askıya alınması alt boyutu altında çıkmıştır. Uyarlama çalışmalarında lme aracı farklı bir kültüre uyarlandığından bu değişimler olağan kabul edilmektedir. Sonuç olarak 25 maddeden oluşan mesleki şüphecilik leğinin karar verme yeteneği alt boyutunun Cronbach Alfa güvenirlik değeri 0,786, bilgi arayışı alt boyutunun Cronbach Alfa güvenirlik değeri 0,852, zgven alt boyutunun Cronbach Alfa güvenirlik değeri 0,839, kişiler arası anlayış/zmlleme alt boyutunun Cronbach Alfa güvenirlik değeri 0,711, yargının askıya alınması alt boyutunun Cronbach Alfa güvenirlik değeri 0,635, sorgulayıcı zihin alt boyutunun Cronbach Alfa güvenirlik değeri 0,700, ölçek genelinin ise Cronbach Alfa güvenirlik değeri 0,843 olarak hesaplanmıştır. Bu da çalışmada kullanılan ölçeklerin içsel tutarlılıklarının iyi olduğunu göstermektedir.

Yapılan geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinden sonra hipotezlerin test edilebilmesi için korelasyon analizleri gerçekleştirilmiştir. Daha sonra yapısal eşitlik modelinden yararlanarak değişkenler arasındaki sebep-sonuç ilişkileri sorgulanıp, önerilen modelin elde edilmiş olan veriyi ne lde iyi açıkladığını ortaya çıkarmak için uyum iyiliği ölümü yapılarak ulaşılmış olan sonuçlar yorumlanmıştır. Ayrıca hipotezler kapsamında mesleki şüphecilik değişkeninin ve yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkındalığı değişkeninin demografik değişkenler bakımından tek tek incelemesi yapılmıştır

Çalışma kapsamında anket, Türkiye geneli (Ankara, İştambul, İşzmir, Kocaeli, Bursa, Antalya, Adana, Gaziantep, Konya illerinde bulunup civar illere turnelerle giderek Türkiye geneli vergi denetim faaliyetlerini yürüten) vergi denetim personeline ( Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) uygulanmıştır. Ankete katılan 374 kişinin; 302'si Vergi Müfettişi (Beş kişi Vergi Başmüfettişi iken analiz yapılırken birleştirme yapılmıştır.), 72'si Vergi Müfettiş Yardımcısıdır. Araştırmaya katılan katılımcıların büyük çoğunluğunun erkeklerden (%88,8) oluştuğu tespit edilmiştir. Araştırmaya katılan kadınların daha az olmasının sebebi, vergi denetim mesleğinin yoğunluğu ve zorluğu dolayısıyla kadınlar tarafından tercih edilmemesinden ve Türkiye genelinde bu meslek grubunda erkek çalışanların daha fazla olmasında kaynaklandığı dşnlmektedir. Ankete katılım sağlayanların % 81,6 gibi büyük oranı 31-40 yaş arasında olmakla beraber % 10,7' si 41-50 yaş aralığındadır. Türkiye geneli

vergi denetim personeli olarak çalışmakta olanların büyük çoğunluğun bu iki yaş gruplarında olmasından kaynaklanmaktadır. Ankete katılanların % 83,4 ' ünün lisans, % 16,6' sının lisansüstü ve bunlarında % 89,6'sı İktisadi İdari Bilimler Fakültesi mezunu iken % 10,4 ünün ise farklı mezuniyet alanlarının (Siyasal bilgiler, Hukuk, Mühendislik, Eğitim, Fen edebiyat fakültesi) olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca ankete katılım sağlayanların mesleki tecrübelerine baktığımızda en çok 2 grupta (% 75,4'ü 6-10 yıl, % 13,9' u 11-15 yıl) toplandığı tespit edilmiştir.

Analiz sonucuna göre katılımcıların yaşları ile mesleki şüphecilik ölçeğinden almış oldukları puanlar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir. Farklılığın ise 31-40 yaş aralığında olanların mesleki şüphecilikden aldıkları puanların 50 yaş ve üzeri yaş grubunda olanlara göre daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Bunun sebebi olarak, ileri yaş grubunda olanlara göre 31-40 yaş grubundakilerin meslekte daha yeni olmaları dolayısıyla daha ilgili ve dikkatli olabilecekleri ve yaş ilerledikçe yıllar içinde bu dikkatin ve şüphenin azalabileceği düşünülmektedir.

Araştırmamızda, korelesyon analizi sonucunda yaratıcı muhasebe tekniklerinin fark edebilirliği ile mesleki şüpheciliğin arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü orta düzey bir ilişki ( $r=0,478$ ) olduğu tespit edilmiştir. Yapısal eşitlik modeliyle de bu ilişkide, vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin anlamlı, pozitif bir etkiye sahip olduğu görülmüştür. Vergi denetim personelinin mesleki şüphecilikleri arttıkça, yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmelerinin artması beklenen bir durumdur. Vergi denetim personeli, mesleki şüphecilik düzeyi arttıkça, denetimi gerçekleştirirken belge ve raporları daha fazla kuşkuyla ve dikkatli bir şekilde incelemektedir. Bunun sonucunda, yaratıcı muhasebe tekniklerinin daha fazla farkına varacaklardır. Vergi denetim personelinin mesleki şüpheciliğini ve yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilirliklerini inceleyen bir çalışmaya literatür de rastlanmamıştır. Ancak literatür de denetçilerin mesleki şüpheciliklerini ölçen ve bunun denetçinin yaratıcı muhasebe tekniklerini, finansal tablolardaki oynama ve hileleri tespit etmesine etkisi açısından ele alan çalışmalar bulunmaktadır. Denetçiler üzerine yapılan literatür de ki çalışmaların bulguları ile araştırma bulgularımızda kıyaslamalar yapılmıştır. Literatürde Popova (2013)'in denetim öğrencileri üzerine yaptığı çalışma ile Hurtt vd. (2008)'in denetçiler üzerine yaptığı

çalışma ve Karahan ve Kaygusuzoğlu (2021)'in bağımsız denetçiler ile yapmış oldukları çalışmalar da olduğu gibi araştırmamızda da mesleki şüphecilik arttıkça vergi denetim personelinin daha fazla finansal tablolardaki oynama, değişimleri farkedebildiği bulgusu desteklenmiştir.

Royae vd. (2013), Hurtt vd. (2008), Hurtt, (2013), Quadackers, (2009) ve Nelson, (2009)' ın aksine araştırmamızda “Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan karar verme yeteneğinin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır. ” Hipotezi reddedilmiştir.

Folerton and Dortschi (2008), çalışmasının aksine ve Royae vd. (2013), çalışmasıyla benzer şekilde “Vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan yargının askıya alınmasının istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi vardır.” Hipotezi reddedilmiştir.

Araştırmamızda, korelesyon analizi sonucunda yaratıcı muhasebe tekniklerinin fark edebilirliği ile mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan sorgulayıcı zihin arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü orta düzey bir ilişki ( $r=0,419$ ) olduğu tespit edilmiştir. Yapısal eşitlik modeliyle de bu ilişkide vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan sorgulayıcı zihnin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Royae vd. (2013)'in bağımsız denetçiler üzerine yaptığı, Çavuşoğlu (2019)'ın bağımsız denetçiler üzerine yaptığı ve Hurtt vd. (2008)'in denetçiler üzerine yaptığı, çalışmalarıyla benzer şekilde hipotezimiz kabul edilmiştir. Sorgulayıcı zihin karakter özelliği belirli ölçüde inanmama ve şüphe hissini yansıtmaktadır. Şüpheler algıladıkları veya düşündükleri ilk şeyleri olduğu gibi kabul etmezler. İnanmadan önce kanıt görmek isterler. Sorgulayıcı zihin özelliği arttıkça vergi denetim personelleri daha fazla şüphe hissi taşıyacağından, karşılaştıkları olaylar ve durumlar hakkında daha fazla sorgulama yapacaktır. Bu sayede yaratıcı muhasebe tekniklerinin daha fazla farkına varılacaktır.

Araştırmamızda, korelesyon analizi sonucunda yaratıcı muhasebe tekniklerinin fark edebilirliği ile mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan kişilerarası anlayış/çözümleme arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü orta düzey bir ilişki ( $r=0,315$ ), olduğu tespit edilmiştir. Yapısal eşitlik modeliyle de bu ilişkide vergi denetim personelinin

yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan kişilerarası anlayış/çözümlemenin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Hurtt vd. (2008)'in denetçiler üzerine yaptığı, Royae vd. (2013) 'in bağımsız denetçiler üzerine yaptığı ve Çavuşoğlu (2019) 'in bağımsız denetçiler üzerine yaptığı çalışmalarla benzer şekilde hipotezimiz kabul edilmiştir. Kişilerarası anlayış/çözümleme karakter özelliğine sahip olan vergi denetim personeli, finansal tablolardaki yaratıcı muhasebe tekniklerindeki fark edebileceği beklenebilir. İnsanların motivasyonları ve davranışları şüpheciliğin temel bir bileşenidir. Mesleki şüpheciliğe sahip olan vergi denetim personeli; insanları anlayıp çözümleyemedikçe, kasıtlı olarak insanlar tarafından yanıltıcı bir şekilde sunulan bilgileri ve bu bilgilerdeki hile potansiyelinin farkına varmaları zordur. Bundan dolayı kişilerarası anlayışa sahip ve insanları çözümleyebilen vergi denetim personeli kendisine sunulan yanıltıcı bilgileri fark edebilecektir.

Araştırmamızda, korelesyon analizi sonucunda yaratıcı muhasebe tekniklerinin fark edebilirliği ile mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan özgüven arasında istatistiksel olarak anlamlı pozitif yönlü orta düzey bir ilişki ( $r=0,421$ ), olduğu tespit edilmiştir. Yapısal eşitlik modeliyle de bu ilişkide vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmeleri üzerine mesleki şüpheciliğin alt boyutu olan özgüvenin istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir. Royae vd. (2013) 'in bağımsız denetçiler üzerine yaptığı çalışmasıyla benzer şekilde ve Çavuşoğlu (2019) 'in bağımsız denetçiler üzerine yaptığı çalışmasındaki aksine hipotezimiz kabul edilmiştir. Özgüven, kişinin kendi yeteneklerine olan inancını ifade eder. Özgüvenli vergi denetim personeli, denetim faaliyetini en iyi şekilde yerine getirmek, denetime ilişkin kendi kararlarını alabilmek ve netice itibarıyla de yapılması gerekenleri yapmak için çoğunlukla kendilerine güvenirlir. Özgüven özelliğine sahip vergi denetim personeli, mükelleflerin savunma gerekçelerine ve kararlarına karşı çıkabilir ve kendilerine sunulmuş olan delillerden şüphelenirler. Kendine güvenen vergi denetim personeli işlerinden emindir ve başkalarının baskısına karşı kendilerini savunabilirler. Vergi denetim personelin özgüveni arttıkça yaratıcı muhasebe tekniklerinin daha fazla farkına varabilmektedir.

Yapılan analizler neticesinde örnekleme yer alan vergi denetim personelinin mesleki şüphecilik açısından sorgulayıcı zihne, kişilerarası anlayışa, özgüvene, karar

verme yeteneğine sahibi oldukları ve yargıyı askıya aldıkları görülmüştür. Ayrıca genel olarak vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerinin farkında oldukları görülmüştür.

Araştırmamızda; mesleki şüphencilik ile yaratıcı muhasebe tekniklerinin fark edebilirliği arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılarak literatüre katkıda bulunmak hedeflenmiştir. Çalışmamızın bir başka katkısı ise; Al Momani ve Obeidat, (2013)' e ait yaratıcı muhasebe ölçeğinin Türkçeye çevirisi yapılarak, Türkiye'de bulunan vergi denetim personeline uygulanarak ölçeğin geçerlilik ve güvenilirlik çalışmaları yapılarak Türkçe muhasebe ve denetim literatürüne kazandırmaya çalışılmasıdır.

Bu araştırmada, vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilmelerinde mesleki şüphencilik etkisi ele alınmıştır. Gerçekleştirilen araştırma sonucunda, vergi denetim personelinin yaratıcı muhasebe tekniklerini fark etmesinde mesleki şüphencilik etkisinin olduğu tespit edilmiş ve bu durumun daha geniş bir örneklem grubu üzerinde test edilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Vergi denetim personelinin denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Elde edilen araştırma sonuçlarına göre bunlardan biride mesleki şüphenciliktir. Bu durum vergi denetim personelinin uyması gereken etik ilkeler kapsamında mesleki şüphencilik üzerinde özellikle durulması gerektiğini göstermektedir. Ayrıca daha az vergi ödemek isteyen ya da vergi ödemek istemeyen mükellefler doğrudan vergi kaçırma yöntemlerine yönelmek yerine vergiden kaçınabileceği yollar aramaktadır. Mevcut yasaları doğrudan ihlal etmeden de ödenmesi gerekenden daha düşük tutarlarda vergi ödenebilmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları ve yasal düzenlemelerde oluşabilecek boşlukların ve birbirleri arasındaki farklılıkların daha fazla üzerinde durulmalıdır.

Vergi kadar eski zamanlara dayanan vergiden kaçınma ülkemizde tamamen sıfırlanamayabilir. Kanunlarda boşluklar her zaman bulunacak, uluslararası alanda kullanılabilir vergi avantajları var olacak, daha az vergi ödemek isteyen işletmeler bir takım işlemleri gerçekleştirecektir. İşte bu hususta devletin yapması gereken temel görev uluslararası anlaşmalarda ya da kanunlarda devleti büyük kayıplara uğratan boşlukların olmamasını sağlamaktır. Ayrıca vergi denetim personelinin; vergiden kaçınmak amacıyla yapılmış olan yaratıcı muhasebe tekniklerine ilişkin fark

edebilirliğinin artması da bir çözüml olabilir. Bunun için gerekli bilgilendirme ve eğitimler yapılarak bu farkındalık arttırılabilir.

Araştırma yapılırken karşılaşılan sorunlardan biride vergi denetim personelinin bir kısmının kullandıkları tekniklerin literatürde ki karşılığını bilmemeleridir. Kullandıkları tekniklerin literatürde ki anlamlarını bilmelerinin fayda sağlayacağı düşünölmektedir. Gerekli eğitim ve bilgilendirmeler yapılırken bu konunun üzerindedir durulabilir.

Ayrıca literatürde, sıklıkla bağımsız denetimde yaratıcı muhasebe teknikleri ve mesleki şüpheçiliğin önemi ve gerekliliği üzerine çalışmalara rastlanılırken, vergi denetiminde yaratıcı muhasebe teknikleri ve mesleki şüpheçiliğin önemi üzerine çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu konu üzerine daha fazla çalışma ve araştırmaların yapılmasına ihtiyaç olduğu düşünölmektedir.

Yine üniversitelerde muhasebe-denetim eğitiminde yaratıcı muhasebe tekniklerinin yanı sıra mesleki şüpheçilik de ön plana çıkarılabilir.

Al Momani ve Obeidat, (2013)' e ait yaratıcı muhasebe ölçeği ve Hurtt (2010)'a ait mesleki şüpheçilik ölçeği farklı ölkelerde geliştirilmiş olup farklı denetim ortamına dayanmaktadır. Kültürel ortamın, denetim sürecinde farkındalığı ve şüpheci yaklaşımı etkileyebileceğini, araştırmalar göstermektedir. Bu sebeple, Türk toplumunun kültürel yapısı göz önüne alınarak kişilerin yaratıcı muhasebe teknikleri hakkında farkındalık düzeylerini ve mesleki şüpheçilik düzeylerini belirleyecek yeni ölçekler geliştirilebilir.

## KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H., (2007). “Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (36), 161-172.
- Açık, S., (2012). “Muhasebede Hata Ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi”, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 351-366.
- Adıgüzel, H., (2018). “Muhasebe Literatüründe Kazanç Yönetimi Teknikleri”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11(1), 63-76.
- Ağar, S., (2005). “Sahte Veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suçları”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 18(58), 273-301.
- Akbey, F., (2014). “Türkiye’de Vergi Denetimi Ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29(1), 63-103.
- Akdoğan, H., ve Süklüm, N., (2019). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaratıcı Muhasebe Algı Düzeylerinin Tespiti: Çorum İli Uygulaması/Determination Of Creative Accounting Perception Levels Of Accounting Professionals: Çorum Province Application”, *Uluslararası Ekonomi İşletme Ve Politika Dergisi*, 3(2), 219-238.
- Akenbor, C. O., ve Ibanichuka, E. A. L., (2012). “Creative Accounting Practices İn Nigerian Banks”, *African Research Review*, 6(3), 23-41.
- Akman, H., ve Bitlisli, F., (2021). “Finansal Bilgi Manipölasyonu Ve Yaratıcı Muhasebeye İlişkin Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, *Yönetim Ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28(1), 103-123.
- Aksoy, B., (2003). “Problem Çözme Yönteminin Çevre Eğitiminde Uygulanması”, *Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 14(14), 83-98.

- Al Momani, M. A., ve Obeidat, M. I., (2013). “The Effect Of Auditors' Ethics On Their Detection Of Creative Accounting Practices: A Field Study”, *International Journal Of Business And Management*, 8(13), 118-136.
- Albeksh, A. H. M., ( 2019). “The Role Of External Auditor To Reduce The Effects Of Creative Accounting On The Reliability Of Financial Statements: Insights From Libya”, *International Journal Of Science And Research (Ijsr)*. 8(2), 59-68.
- Ali Shah, S. Z., Butt, S. A., & Bin Tariq, D., (2011). “Use Or Abuse Of Creative Accounting Techniques”, *International Journal Of Trade, Economics And Finance*, 2(6), 531-536.
- Alkan, B. Ş., (2018). “Muhasebe Teorisi Ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgisinin Niteliksel Özellikleri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 819-837.
- Al-Natsheh, N., & Al-Okdeh, S., (2020). “The Impact Of Creative Accounting Methods On Earnings Per Share”, *Management Science Letters*, 10(4), 831-840.
- Al-Sharif, N., Plastiras, A., & Menexiadis, M. A., (2017). “Contribution On Understanding Professional Perception And Practice In Borderline Cases: Creative Accounting Vs Fraud: The Case Of Greek External Auditors”, In *Conference: 15th Conference of International Institute of Costs (IIC) & 4th transatlantic Conference of Accounting, Auditing, Financial Control and Cost Control*.
- Altunal, I., (2019). *Muhasebe Manipülasyonu Ve Tahmin Modelleri*. Eğitim Yayınevi.
- Altundiş, M., (2007). “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Suç Ve Cezaları İle Yeni Türk Ceza Kanunu’nun Bu Suçlara Etkisi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 65(1), 168-179.
- Altunışık, R., Coşkun, R., Ve Yıldırım, E., (2010). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Amat, O., and Gowthorpe, Catherine., (2004). *Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues*, UPF Working Paper No. 749, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=563364> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.563364>.



- Amat, O., Blake, J., & Dowds, J., (1999). "The Ethics Of Creative Accounting", *Economics Working Paper*, 349, 715-736.
- Arabacı, H., & Çavdar, F., (2018). "Temel Finansal Tablolar Analizinin Etkin Bir Vergi Denetimi Açısından Önemi", *Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi*, 7(4), 172-182.
- Artar, Y., (2016). "Türkiye'de Yasal Boşluk Ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları", *Vergi Dünyası Dergisi*, 418, 36-47.
- Auditing Practices Board, (2012). Professional Scepticism Establishing A Common Understanding And Reaffirming Its Central Role In Delivering Audit Quality.
- Auditor Of Public Accounts (Apa) Commonwealth Of Virginia. The Fraud Triangle. Nisan/2011.
- Avşarlıgil, N., (2010). *Finansal Tabloların Manipülasyonunda Yaratıcı Muhasebe Uygulama Teknikleri Ve Beneish Modeli İle Bir Uygulama* (Yayınlanmış Doktora Tezi), T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sbe. İşletme Abd.
- Aydın, G. K., & Ekşi, İ. H., (2019). "Muhasebe Manipülasyonları: Güneydoğu Anadolu Bölgesi'ndeki Kreditörlerin Algulamaları", *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (84), 17-34.
- Aygün, D., (2013). "Yaratıcı Muhasebe Stratejileri", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 8(2), 49-69.
- Balaciu, D. E., Bogdan, V., Mester, I. T., & Gherai, D., (2012). "Empirical Evidences Of Romanian Auditors'behavior Regarding Creative Accounting Practices", *Accounting And Management Information Systems*, 11(2), 213.
- Baloğlu, B., & Baloğlu, F., (2010). "Toplumsal Yapı Ve Verginin Sosyal Bileşenleri Tercihli Vergi", İstanbul Ticaret Odası.
- Başpınar, A., (2005). "Türkiye'de Ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış". *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.

- Baştırk, S., Dönmez, G. ve Dicle, A. N., (2013). Geçerlik ve güvenilirlik. S. Baştırk (Ed.), Bilimsel Araştırma Yöntemleri (??-??). Ankara: Vize Yayıncılık.
- Bayar, D., (2008). “Mali Denetim Nedir?”, *Maliye Dergisi*, 155(3).
- Baykara, B., (2005). “İdari Vergi Suçunun Unsurları”, *Yaklaşım Dergisi*, 146.
- Baykara, B., (2014). “Vergi Ziyayı Suçunda Manevi Unsur”, *Vergi Dünyası*, S, 279, 7-17.
- Bayraklı, H., (1999). “Vergi Ziyayı Suçu ve Cezası”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 125-140.
- Bekçi, İ., ve Avşarlıgil, N., (2011). “Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe Ve Bir Uygulama”, *Möдав Dergisi*, 13(2), 131-162.
- Bello, A., (2016). Assessment Of Factors Influencing Creative Accounting (Doctoral Dissertation, An Unpublished Thesis For The Award Of Msc Degree From Usmandu Danfodiyo University, Sokoto From The Department Of Accounting).
- Beneish, M. D., (1999). “The Detection Of Earnings Manipulation”, *Financial Analysts Journal*, 55(5), 24-36.
- Bezirci, M., ve Karahan, N. S., (2015). “Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipülasyonların Neden Ve Sonuç İlişkisinin Değerlendirilmesi”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15(29), 216-240.
- Bezirci, M., ve Karasioğlu, F., (2011). “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.
- Bhasin, M. L., (2015). “Creative Accounting Practices İn The Indian Corporate Sector: An Empirical Study”, *International Journal Of Management Sciences And Business Research*, 4(10).
- Bhasin, M. L., (2016). “Survey Of Creative Accounting Practices: An Empirical Study”, *Wulfenia Journal Klagenfurt*, 23(1), 143-162.

- Bhasin, M. L., (2016a). “Creative Accounting Practices: An Empirical Study Of India”, *European Journal Of Accounting, Finance & Business*, Suceava, 4(1), 10-30.
- Bhasin, M. L., (2016b). “Survey Of Creative Accounting Practices: An Exploratory Study Of An Asian Market”, *International Journal Of Management And Social Sciences Research (IJMSSR)*, 5(9), 29-41.
- Bilici, N. (2019). Vergi Hukuku (48. Baskı), Savaş Yayınevi. Ankara.
- Büyüköztürk, Ş., (2007). Sosyal Bilimler için Veri Analizi El Kitabı: İstatistik, Araştırma Deseni, SPSS Uygulamaları ve Yorum. (7.Baskı), Pegem Yayıncılık, Ankara.
- Büyüköztürk, Ş., Çakmak, E. K., Akgün, Ö. E., Karadeniz, Ş., ve Demirel, F., (2021). Bilimsel Araştırma Yöntemleri(30. Baskı), Pegem Akademi, 1-368.
- Byrne, B. M., (2001). “Structural Equation Modeling With AMOS: Basic Concepts, Applications, And Programming”, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates.
- Cendrowski, H., Petro, W.L., James, P. M., (2007). “The Handbook Of Fraud Deterrence”, John Wiley & Sons,Inc., New Jersey.
- Cernusca, L., David, D., Nicolaescu, C., & Gomoi, B. C., (2016). “Empirical Study On The Creative Accounting Phenomenon”, *Studia Universitatis Vasile Goldiş Arad, Seria Ştiinţe Economice*, 26(2), 63-87.
- Comandaru, A. M. A., Stanescu, S. G., Toma, C. M., & Păfduraru, A. H., (2020). “Another İmage Of Accounting-Creative Accounting. Global Journal Of Business”, *Economics And Management: Current Issues*, 10(2), 100-110.
- Comiskey, E., & Mulford, C., (2002). The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices. John Wiley & Sons.
- Cömert, N., Uzay, Ş., Selimoğlu, S. K., & Uyar, S., (2013). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. Bölüm Denetimde Genel İlkeler Ve Sorumluluklar, Saüsem, Kgg, Bağımsız Denetim Standartları Eğitim Notları, Şubat.

- Cavdar, F., (2019). “Türkiye Ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki Vergi Denetimi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21, 127-140.
- Çavuşoğlu, K., (2019). Bağımsız Denetimde Etik Ve Yaratıcı Muhasebe(Yayınlanmış Doktora Tezi), Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Antalya.
- Çelikay, D. Ş., (2019). “Muhasebe Perspektifinden Vergiden Kaçınma Kavramı”, *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(2), 353-376.
- Çıtak, N., (2009). Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe, Türkmen Kitabevi.
- Çiçek, H., & Herek, H., (2012). “Türkiye'deki Vergi Suç Ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, *Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 32(1), 311-342.
- Dalak, G., (2000). “Denetim Ve Kalite Denetimi”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (1), 65-79.
- Daştan, A., (2011). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesindeki Rolü: Doğu Karadeniz Bölgesine Yönelik Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 25(2), 181-206.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P., (1995). “Detecting Earnings Management”, *Accounting Review*, 193-225.
- Demir, B., (2015). “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Etik”, *Eğitim Ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 341-352.
- Demir, E., (2019). Notlarım: Örneklem Kuramı, [https://www.researchgate.net/profile/Ergul-Demir/publication/331224034\\_Orneklem\\_Kurami/links/5c6d201d299bf1e3a5b685c5/Oerneklem-Kurami.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Ergul-Demir/publication/331224034_Orneklem_Kurami/links/5c6d201d299bf1e3a5b685c5/Oerneklem-Kurami.pdf) (09.12.2021 14:53).

- Demir, V., (2013). Kobi'leri Gelecekte Bekleyen Sorun: Muhasebe Manipülasyonu. Kobi Girişim. Eylül
- Demir, Y., & Coşkun, D., (2009). "Finansal Bilgi Sisteminin İşletmelerin Yönetim Fonksiyonu Üzerine Etkisi: Aydın İli Örneği", *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(2), 1-21.
- Diana, B., & Madalina, P. C., (2007). "Is Creative Accounting A Form Of Manipulation", *Economic Science Series, Annals Of The University Of Oradea*, 17(3), 935-940.
- Dimitrova, J. Ve Sorova, A., (2016). "The Role Of Professional Skepticism İn Financial Statement Audit And Its Appropriate Application". *Journal Of Economics*, 1(2): 1-17.
- Duru, K., (2014). Vergi İdaresinin Bilgi Edinme Ve Denetleme Yöntemleri. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisadi Ve Mali Analiz Yüksek Lisansı Türk Vergi Sistemi Dersi. [Http://Kivancduru.Com/Wp-Content/Uploads/2018/07/Vergi-%C4%B0daresinin-Bilgi-Edinme-Ve-Denetleme-Yollar%C4%B1.Pdf](http://Kivancduru.Com/Wp-Content/Uploads/2018/07/Vergi-%C4%B0daresinin-Bilgi-Edinme-Ve-Denetleme-Yollar%C4%B1.Pdf) (02.12.2021 14:23).
- Eda, T., (2017). 2010-2014 Yılları Arasında Türkiye'de Halka Açık Şirketlerde Manipülasyon Üzerine Beneish Modeli İle Ampirik Çalışma (Yayımlanmamış Doktora Tezi), *Başkent Üniversitesi, Ankara*.
- Elitaş, B. L., (2013). "Muhasebe Manipülasyonu Ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi", *Journal Of Accounting & Finance*, (58).
- Eralp, B., (2017). "Yaratıcı Muhasebe Kapsamında Halka Arz Seferberliği", *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(02), 1-16.
- Ercan, İ., ve İsmet, K. A. N., (2004). "Ölçeklerde Güvenirlik Ve Geçerlik", *Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 30(3), 211-216.
- Erdoğan, M., (2011). "Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3 (1), 51-63.

- Erdoğan, N., ve Azgın, N., (2019). “Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1), 27-54.
- Ergen, Z., ve Kiliçkaya, L., (2014). “Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi Ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi”, *Sosyoekonomi*, 21(21).
- Erkorkmaz, Ü., Etikan, İ., Demir, O., Özdamar, K., ve Sanisoğlu, S. Y., (2013). “Doğrulamalı faktör analizi ve uyum indeksleri”, *Türkiye Klinikleri Journal of Medical Sciences*, 33(1), 210-223.
- Erkuş, H., ve Ünal, A. C., (2014). “Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler Ve İşleyişi”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 5(1), 82-102.
- Erol, M. Ve Aslan, M. (2016). “Muhasebe Manipülasyon Yöntemlerinden Agresif Muhasebe Ve Bir Uygulama”, *Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi*, (49), 19-28.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü).
- Fullerton Rosemary, R. and Cindy Durtschi, (2008). The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors; Utah State University School of Accountancy.
- Gaygılı, A., K., (2018). Türkiye’de Vergi Cezası, Denetimi Ve Uzlaşma Oranları Üzerine Optimal Vergi Stratejisi. Legal Yayıncılık.
- Genç, M., (2018). “Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Modeller”, *1. Uluslararası Bilimsel Ve Mesleki Çalışmalar Kongresi*, 1858-1865.
- George, D., & Mallery, M., (2010). SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson.
- Goyal, M. M., (2012). “Creative Accounting: A Devious Tool Of Accounting”, *International Research Journal Of Management Sociology & Humanit.* 3(1), 114 – 124.
- Göçmen, F., D., (2018).” Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheciliği”, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6 (82), 522-540.

- Göker, C., (2011). “Yönlendirici Vergilendirme”. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 11-30.
- Greenidge, S. A., (2018). Creative Accounting Practice: Does It Compromise The Intergirty Of Accounting Ethics. Tallinn University Of Technology School Of Business And Governance, Department Of Business Administration.
- Greuning, H. V., Scott, D., & Terblanche, S. (2011). International Financial Reporting Standards.
- Gurbetoğlu, A. (2018). Bilimsel Araştırma Yöntemleri. (Erişim Adresi: <http://www.agurbetoglu.com/files/3-%20ARA%C5%9ETIRMA%20S%C3%9CREC%C4%B0.pdf> 03.12.2021 15:29)
- Gülseven, M., (2002). Vergi Suçunun Unsurları. <https://Www.Alomaliye.Com/2002/08/30/Vergi-Sucunun-Unsurlari/> (09.04.2021 13:45).
- Gürbüz, S., & Şahin, F., (2017). Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri. *Ankara: Seçkin Yayıncılık*, 271.
- Gürdal, T., Yardımcıoğlu, F., & Beşel, F. (2016). “Türk Vergi Sisteminin Popülerlik Analizi”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2).
- Gürol, B. (2021). “Pandemi Sürecinde Finansal Bilgi Manipülasyonun Ölçülmesi: Borsa İstanbul İmalat Sektörü İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma”, *Bankacılık Ve Finans Çalışmaları*,
- G.V.K., Gelir Vergisi Kanunu (Madde 1,2,37)
- Hambleton, R.K., & Patsula, L. (1999). “Increasing the validity of adapted tests: Myths to be avoided and guidelines for improving test adaptation practices”, *Journal of Applied Testing Technology*, 1(1), 1-30.
- Healy, P. M., (1985). “The Effect Of Bonus Schemes On Accounting Decisions”, *Journal Of Accounting And Economics*, 7(1-3), 85-107.
- <https://Www.Hmb.Gov.Tr/Vdk-Etik-İlkeler> (24.05.2021 00:31).

- Hurtt, R.K., M. Eining and D. Plumlee, (2003) “Professional Skepticism: A Model with Implications for Research”, Practice and Education, Working paper, University of Wisconsin-Madison, pp: 30-40.
- Hurtt, K., Eining, M. ve Plumlee, R. D. (2008). “An Experimental Examination of Professional Skepticism”, <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=735105085006005008091073117007064106120009055009062036075097127085093104127078086094009013096038009044113127091125085097122079031087031066093102003124100029007107035075079096019085080069001070095011097075098081106104000092116029118079112118085073102&EXT=pdf>, (10.12.2021 23:50).
- Hurtt, R. K., (2010). “Development Of A Scale To Measure Professional Skepticism”, *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Hussein, H., Kasim, N., & Arumugam, V. (2015). “A Review Of Creative Accounting Practices And Its Area, Technique And Ways Of Prevention”, *International Journal Of Science And Research*, 4(10), 1377-1381.
- Hussin, S. A. H. S., & Iskandar, T. M., (2013). “Exploratory Factor Analysis On Hurtt’s Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective”, *Asian Journal of Accounting and Governance*, 4, 11-19.
- İlhan, G., (2007). “Vergi Ödemeyi Etkileyen Ekonomik Faktörler”, *Akademik Bakış*, 12, 1-13.
- Johnson, R. A. & Wichern, D. W., (2002). Applied Multivariate Statistical Analysis (5. Baskı). Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Jones, J. J., (1991). “Earnings Management During Import Relief Investigations”, *Journal Of Accounting Research*, 29(2), 193-228.
- Jones, M. J. (2010). “Creative Accounting, Fraud And International Accounting Scandals”, John Wiley & Sons.
- Kamau, C. G. (2016). Effect Of Management Practices On Creative Accounting Among Corporations Listed At The Nairobi Securities Exchange (Doctoral Dissertation).



- Kamau, C. G., Namusonge, G. S., & Bichanga, W. O. (2016). Creative Accounting Related Practices Among Corporations Listed In Nairobi Securities Exchange In Kenya
- Kaplan Dönmez, N. F., (2020). “Türk Vergi Hukuku'nda Anayasal İlkeler Çerçevesinde Özel Usulsüzlük Kabahatleri”, *Electronic Journal Of Social Sciences*, 19(74).
- Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (115), 211-242.
- Karaca, C., & Demirgil, B., (2014). “Vergilemede Mükellef Hakları Ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(1), 365-381.
- Karahan, A. & Kaygusuzoğlu, M., (2021). “Explanatory Factor Analysis On Hurtt’s Professional Scepticism Scale: The Example Of Turkey”, *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, (INIJOSS), 10(2), 328-339.
- Kaya, H. P., & Şaban, U., (2018). “Hileli Finansal Raporlama Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 721-740.
- Kazaker, G., (2015). “Vergi Ceza Hukukunda Kanunilik İlkesine İlişkin Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Üzerine Düşünceler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, 4785-4814.
- Kçk, 2018.
- Kılıç, A., (2014). “Kabahatler Kanunu’nun Genel Hükümlerinin Vergi Kabahatleri Bakımından Uygulanabilirliği”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (18), 299-348.
- Kılıçaslan, H., & Yavan, S., (2017). “Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: Oecd Ülkeleri İle Karşılaştırma”, *Ekonomik Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(2), 33-51.
- Kılılı, M., & Evcı, S., (2017). “Muhasebe Manipülasyonlarının Tespitinde Kullanılan Modeller”, *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 68-79.

- Kızıl, C., Akman, V., Çelik, İ. E., & Şener, S., (2016). “Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri Ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama”, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(1).
- 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.
- Kline, P., (2000). *The Handbook of Psychological Testing. (Second Edition)*. London: Taylor & Francis Group.
- Koc, O. E., (2019). “Vergilemenin Mükellefler Üzerindeki Psikolojik Etkileri: Vergiden Kaçınma Ve Vergi Kaçırma Üzerine Bir Alan Araştırması”, *Business And Economics Research Journal*, 10(4), 1015-1027.
- Koç, Ö. E., (2018). “Vergi Denetiminin Vergiye Gönüllü Uyum Üzerindeki Etkisi”, *The Effect Of Tax Audit On Voluntary Compliance To Tax*. In M.
- Koçberber, S., (2008). “Dünyada Ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, 68, 65-89.
- Köklü, M., (1996) “Etkili Denetim”, *Kuram Ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 2(2): 259-268.
- Köstekçi, A., & Sandalcı U., (2020). “Vergi denetiminin vergi tahsilatına etkisi: Türkiye için bir zaman serisi analizi”, *Turkish Studies*, 15(8), 3609-3627. <https://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.45894>
- Kumkale, R., (2014). *Vergi Ve Muhasebe Sözlüğü*. Seçkin Yayıncılık. 3. Baskı.
- Kurt, G. Ve Özdemir, F., (2019). *Denetimde Seçme Konular*. Gazi Kitabevi.
- Küçük, E., & Şaban, U., (2009). “Hileli Finansal Raporlamanın Oluşumu Ve Doğurduğu Sorunlar”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (32), 239-258.

- Küçükkocaoğlu, G., & Küçüksözen, C., (2005). “Gerçeğe Aykırı Finansal Tabloların Ortaya Çıkarılması: İmkb Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (28), 160-171.
- Küçükkocaoğlu, G., Benli, Y. K., & Küçüksözen, C., (2007). “Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sınır Ağı Modelinin Kullanımı”, *İmkb Dergisi*, 9(36), 1-30.
- Küçüksözen, C., ve Küçükkocaoğlu, G., (2004), “Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *1st International Accounting Conference on the Way to Convergence, MÖDAV*, 3-5 November 2004, İstanbul.
- Küçüksözen, C., (2004). Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları Ve İmkb Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma (*Yayınlanmamış Doktora Tezi*), T.C. Ankara Üniversitesi Sbe İşletme Abd,
- KVK, Kurumlar Vergisi Kanunu (Madde 6)
- Marilena, Z., & Corina, I., (2012). “Embellishment Of Financial Statements Through Creative Accounting Policies And Options”, *Procedia-Social And Behavioral Sciences*, 62, 347-351.
- Mashkooor, S., (2020). Analysis Of Financial Statements. Al Muthanna University.
- Mihaela, I. C., & Daniela, H. C., (2012). “Creative Accounting And Fiscal Fraud”, *Anale. Seria Stiinte Economice. Timisoara*, 18, 640.
- Moldovan, R. L., Achim, S. A., & Bota-Avram, C., (2010).” Fighting The Enemy Of Fair View Principle–Getting To Know Creative Accounting”, *Scientific Annals Of The “Alexandru Ioan Cuza” University Of Iasi, Economic Sciences Section, Special Issue*, 52-55.
- Nazlıoğlu, B. – Gürdal, K. (2020). “Yaratıcı Muhasebe Ve Bankalar Üzerinde Bir Uygulama”, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 55(2), 1040-1059.
- Nelson, M. W. (2009). “A Model And Literature Review Of Professional Skepticism İn Auditing”, *Auditing*, 28(2), 1.

- Nyabuti, V. O., Memba, F., & Chege, C. N., (2016). “Influence Of Creative Accounting Practices On The Financial Performance Of Companies Listed İn The Nairobi Securities Exchange İn Kenya”, *International Journal Of Management And Commerce Innovations*, 3(2), 45-59.
- Ocak, M., & Güçlü, F. C., (2014).” Muhasebe Manipülasyonu: Hile, Yaratıcı Muhasebe, Kâr Ve İzlenim Yönetimine İlişkin Kavramsal Çerçeve”, *Journal Of Alanya Faculty Of Business/Alanya Isletme Fakültesi Dergisi*, 6(3), 123-135.
- Ogoun, S. Ve Atagboro, E., (2019). “Creative Accounting And Income Tax Yield: A Dependency Inquisition”, *European Journal Of Business And Management*. 11(33), 61-71.
- Oğuztürk, B. S., & Ünal, E. K., (2015). “Türkiye’de Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, *Akademik Araştırmalar Ve Çalışmalar Dergisi (Akad)*, 7(13), 207-237.
- Omar, N., Koya, R. K., Sanusi, Z. M., & Shafie, N. A., (2014). “Financial Statement Fraud: A Case Examination Using Beneish Model And Ratio Analysis”, *International Journal Of Trade, Economics And Finance*, 5(2), 184.
- Öncel, M., Kumrulu A. & Çağan, N., (2010). Vergi Hukuku (19.Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara.
- Öner, E. (2014). *Vergi Hukuku*. Seçkin Yayıncılık.
- Öz, S. Konu : 9 Vergilerin Sınıflandırılması. [https://Acikders.Ankara.Edu.Tr/Pluginfile.Php/51803/Mod\\_Resource/Content/3/Konu%209%20-%20kamu%20gel%C4%B0rler%C4%B0%20Vergilerin%20sınıflandırılması-Iıı.Pdf](https://Acikders.Ankara.Edu.Tr/Pluginfile.Php/51803/Mod_Resource/Content/3/Konu%209%20-%20kamu%20gel%C4%B0rler%C4%B0%20Vergilerin%20sınıflandırılması-Iıı.Pdf) (02.12.2021 11:48).
- Özcan, İ., (2021). Muhasebe Manipülasyonunda Kazanç Yönetimi Davranışlarının Kazanç Kalitesine Etkisi. Şahin Karabulut (Ed.), *Muhasebe Konularında Bilimsel Yaklaşım ve Araştırmalar içinde* (171-188). Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özdamar, K., (2017). “Eğitim, Sağlık ve Davranış Bilimlerinde Ölçek ve Test Geliştirme Yapısal Eşitlik Modellemesi”, Nisan Kitabevi, Eskişehir.

- Özdemir, S., (2020). Türk Vergi Hukukunda Belgeler Ve Uygulama Sonuçları (1. Baskı), Seçkin Yayıncılık,
- Özet, K. (2017). Genel Vergi Hukuku. [https://www.kolayaof.com/ornek\\_ozet/MLY205U.pdf](https://www.kolayaof.com/ornek_ozet/MLY205U.pdf) (10.11.2020 17:55).
- Pamukçu, A., (2010). “Bilanço Dışı Finansman Yöntemleri Ve Muhasebeleştirme İşlemleri”, *Marmara University Journal Of The Faculty Of Economic & Administrative Sciences*, 29(2).
- Pamukçu, F., (2011). “Finansal Raporlama İle Kamuyu Aydınlatma Ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi”, *Journal Of Accounting & Finance*, (50).
- Popova, V., (2013). “Exploration Of Skepticism, Client-Specific Experiences, And Audit Judgments”, *Managerial Auditing Journal*.
- Prebble, B.C., (2011). Should Tax Avoidance Be Criminalised? Tax Avoidance And Criminal Law Theory (Yayınlanmamış Lisans Tezi), Çevrimiçi <http://Www.Otago.Ac.Nz/Law/Research/Journals/Otago036330.Pdf>
- Pretnar Abičić, S., (2014). “Professional Skepticism Of Auditors And Risk Of Fraudulent Financial Reporting”, *Journal Of Accounting And Management*, 4(1), 1-16.
- Pwc, 2017. Understanding A Financial Statement Audit. <https://Www.Pwc.Com/Im/En/Services/Assurance/Pwc-Understanding-Financial-Statement-Audit.Pdf> (17.02.2021 21:18).
- Rada, D., (2012). “Creative Accounting And Tax Dodging”, *Studia Universitatis Vasile Goldiş, Arad-Seria Ştiinţe Economice*, 22(3), 141-146.
- Rakıcı, C. (2012). “Vergi Denetiminin Yeni Yapısı Ve Denetimin Kayıtdışı Önleme Fonksiyonu”, *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, 7(14).
- Rakıcı, C., Atak, O. (Kasım 2019). “Türkiye’deki Vergi Denetim Yapısı İle Bazı Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Denetim Yapılarının Karşılaştırılması”, *Vergi Raporu*, 242, (11-30).

- Remenarić, B., Kenfelja, I., & Mijoč, I., (2018). “Creative Accounting-Motives, Techniques And Possibilities Of Prevention”, *Ekonomski Vjesnik*, 31(1), 193-199.
- Bayırlı, R., (2006). *Yaratıcı Muhasebe, Etik Firma Değeri Örnek Bir Uygulama* (Doctoral Dissertation, Doktora Tezi).
- Saban, N., Üyümez, M. E., Yavaşlar, F. B., Bayraklı, H. H., Yaltı, B., & Üyümez, M. E., (2012). Vergi Hukuku. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2556
- Sağbaş, İ. Ve Saruç, T. (2010). *Vergi Teorisi*. [Yy](Ece Matbaası).
- Salome, E. N., Ifeanyi, O. M., Ezemoyih, C. M., & Echezonachi, O. E. (2012). “The Effect Of Creative Accounting On The Job Performance Of Accountants (Auditors) İn Reporting Financial Statementin Nigeria”, *Kuwait Chapter Of The Arabian Journal Of Business And Management Review*, 1(9), 1.
- Sarılı, M. A., (2003). “Türkiye’de Vergi Denetiminin Sorunları Ve Bu, Sorunların Çözümüne Yönelik Yapılması Gereken Düzenlemeler”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, 8.
- Savaş, H., H. (2000). “Vergi Gelirlerinin Denetimi Ve Denetimde Etkenlik Kavramı”, *Mevzuat Dergisi*. 3(36).
- Schilit, H., (2010). “Financial Shenanigans”, Tata Mcgraw-Hill Education.
- Seely, A., (2021). “Tax Avoidance And Tax Evasion. House Of Commons Library”, <https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/Cbp-7948/Cbp-7948.pdf>
- Selimoğlu, S. K., & Uzay, Ş., (2011). *Muhasebe Denetimi*. Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, O., (2016). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Shah, S. Z. A., & Butt, S., (2011). “Creative Accounting: A Tool To Help Companies İn A Crisis Or A Practice To Land Them İnto Crises”, In *International Conference On Business And Economics Research* (Vol. 16, Pp. 96-102).

- Shahid, M., Ali, H., (2016). “Influence Of Creative Accounting On Reliability And Objectivity Of Financial Reporting (Factors Responsible For Adoption Of Creative Accounting Practices İn Pakistan)”, *Journal Of Accounting And Finance İn Emerging Economies*, 2(2) 75-82.
- Silverstone, H. Ve Sheetz, M. (2007) *Forensic Accounting And Fraud Investigation For Non Experts*. Canada: John Wiley Sons Inc.
- Soydan, B., (2015). Vergi Denetimi Mevzuatı. *İstanbul: İsmmmo Mevzuat Serisi*, 12.
- Sönmez, V., (2005). “Bilimsel Araştırmalarda Yapılan Yanlışlıklar”, *Eurasian Journal of Educational Research (EJER)*, (18). s150-170.
- Spathis, C. T., (2002). “Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence From Greece”, *Managerial Auditing Journal*.
- Stangova, N., & Vighova, A., (2016). “Possibilities Of Creative Accounting Avoidance İn The Slovak Republic”, *Економічний Часопис-Ххі*, (158), 97-97.
- Stašević, N., & Stavanović, S. (2019). Creative Accounting İn Income Statement: The Case Of Entrepreneurs İn Serbia. *Jwee*, (3-4), 17-32.
- Stolowy, H., & Breton, G., (2000). *A Framework For The Classification Of Accounts Manipulations* (Vol. 708). Groupe Hec.
- Sultanoğlu, B., ve Özerhan, Y. (2018). “Muhasebe Teorisi Ve Yeni Kavramsal Çerçeveye Göre Varlık, Borç Ve Özkaynak Kavramlarının Tanımı Ve Sunumu: Ülkelerarası Karşılaştırma”, *Marmara Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*, 40(2), 319-346.
- Susmuş, T., ve Demirhan, D., (2013). “Creative Accounting: A Brief History And Conceptual Framework”, *Academic Sight/Akademik Bakış*, (38), 1.
- Şanver, C., (2017). “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kabahat Ve Suçlarına Uygulanan Yaptırımların Caydırıcılığı Araştırması”, *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 15(29), 91-106.

- Şengül Çelikay, Ü. D., & Yılandı, F. M., (2019). “Kurumsal Yönetim & Vergiden Kaçınma İlişkisi: Bist İşletmeleri Üzerine Bir İnceleme”, *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, 29(155).
- Tassadaq, F., & Malik, Q. A., (2015). “Creative Accounting & Financial Reporting: Model Development & Empirical Testing”, *International Journal Of Economics And Financial Issues*, 5(2).
- Taşdelen, A. (2010). “Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 59(4), 767-796.
- Tavşancıl, E. (2005). Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi. (İkinci Baskı). Ankara: Nobel Yayınları. No 399.
- Taylar, Y., (2010). “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri Ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 435-467.
- Taylar, Y., (2015). “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, *Ceza Hukuku Dergisi*, 10(28), 187-221.
- Taytak, M., & Dalkıran, T. A., (2019). “Vergi Denetim Algısına Sahip Vergi Mükelleflerinin Vergi Adaleti Ve Vergi Affı Uygulamalarına Bakışı”, *Optimum Ekonomi Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 6(1), 109-132.
- Teb Phase Iıı - Lesson 5 [https://www.irs.gov/pub/irs-tege/teb3\\_lesson5.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-tege/teb3_lesson5.pdf) (04.03.2021 13:23).
- Tekin, F., & Çelikkaya, A., (2018). Vergi Denetimi. Seçkin Yayıncılık.
- Tepeli, Y., & Kayıhan, B., (2016). “Muhasebe Manipülasyonunun Beneish Modeli İle Tespit Edilmesi: Bist Gıda Maddeler Sanayi Sektörü’nde Bir Uygulama”, *Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14(4), 245-264.
- Tokay, S. H., & Deran, A., (2008). “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri”, *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, (90), 15-48.



- Torunoğlu, T., (2012). “Vergi Ziyayı Kabahati”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 477-544.
- Tutino, M., & Merlo, M., (2019). “Accounting Fraud: A Literature Review”, *Risk Governance And Control: Financial Markets And Institutions*, 9(1), 8-25.
- Türk, M., & Arslan, M. C., (2017). “Yöneticileri Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarına İten Nedenler Ve Bir Şirket Örneği”, *Gazi İktisat Ve İşletme Dergisi*, 3(3), 91-108.
- Türkal, H. M., Ekici, S., & İnan, M., (2010). “Vergi Suç Ve Kabahati Kavramı, 4369 Sayılı Yasa Öncesinden Günümüze Yürürlükteki Vergi Suçları-Kabahatleri Ve Cezaları”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(1), 45-83.
- Türkiye Muhasebe Standardı 1 (Tms 1) Finansal Tabloların Sunuluşu.
- Türkiye Muhasebe Standardı 7 (Tms 7) Nakit Akış Tablosu.
- Uğur, A. A., (2016). “Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)”, *International Journal Of Public Finance*, 1(2), 122-145.
- Uyanık, A., (2019). “Vergi Bilinci Ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, (177), 354-386.
- Uzunoğlu, H., (2018) Finansal Bilgi Manipülasyonu: Bıst Sınai Endeksi (Xusın) Uygulaması (*Yayınlanmamış Doktora Tezi*), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara.
- Üstün, Ü. S., (2003). “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1-2 (Sü Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı)), 251-271.
- Van Teijlingen, E. R., & Hundley, V., (2001). The İmportance Of Pilot Studies. *Social Research Update*, 35.
- Varıcı, İ., & Er, B., (2013). “Muhasebe Manipülasyonu Ve Firma Performansı İlişkisi: İmkb Uygulaması”, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 13(1), 43-52.

- VUK, Vergi Usul Kanunu
- W. Vona, L. Ve Kinner, M. (2006). *Fraud Definitions*. Aralık 21.
- Wells, J. T. (01.05.2002). *Let Them Know Someone's Watching*. *Journal Of Accountancy*.<http://www.journalofaccountancy.com/issues/2002/may/letthemknowsomeoneswatching.html>, (11.11.2020).
- Wells, J. T. (2011). *Corporate Fraud Handbook: Prevention And Detection*. John Wiley & Sons.
- Worthington, R. L., & Whittaker, T. A., (2006). "Scale Development Research: A Content Analysis And Recommendations For Best Practices", *The Counseling Psychologist*, 34(6), 806-838. doi: 10.1177/0011000006288127
- Yadav, B., (2014). "Creative Accounting: An Empirical Study From Professional Prospective", *International Journal Of Management And Social Sciences Research*, 3(1), 38-53.
- Yalama, G. Ö., & Gümüş, E., (2013). "Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular", *Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi*, 9(20), 77-97.
- Yıldız, D. H., Vergi Ceza Hukuku  
[http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye\\_ue/vergicezahukuku.pdf](http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/maliye_ue/vergicezahukuku.pdf)  
(23.03.2021 23:56).
- Yılmaz, E., (2013). "Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı Ve Muvazaa İle Mukayesesi", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(2), 1757-1782.
- Yoruldu, M., & Yoruldu, N. Z., (2016). "Türkiye'de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Üzerine Bir Değerlendirme", *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi (Ibad)*, 1(1), 51-70.

- Yüksel, F., & Kayalı, N., (2019). *Yaratıcı Muhasebe Finansal Mühendislik*. Ekin Yayıncılık, Bursa.
- Zager, K., & Zager, L., (2006). “The Role Of Financial Information In Decision Making Process”, *Innovative Marketing*, 2(3), 35-40.
- <http://www.acfe.com> (Erişim Tarihi: 20.05.2020 19:30)
- Quadackers, L. et al., (2009). “Auditors’ Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions”, *VU Univers Amsterdam*, pp: 50-70.itv.
- 1 Nolu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği.

## EKLER

### Ek1: Anket Formu

Sayın KATILIMCI;

Bu anket çalışması, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde yürütülen "Vergi Denetim Personelinin Yaratıcı Muhasebe Teknikleri Hakkında Farkındalığı Ve Mesleki Şüphencilik Etkisi " adlı doktora tez çalışması için veri sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Anket sonucunda çıkan bulgular kişi, kurum veya kuruluşları bağlayıcı nitelikte olmayıp bilimsel amaç için kullanılacaktır. Anket sorularına doğru ve samimi cevaplar vermeniz araştırmanın geçerliliği ve doğru sonuçlara ulaşılması açısından önem arz etmektedir. Katılımınız için şimdiden çok teşekkür ederiz.

Prof. Dr. Hakan ERKUŞ

İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

[Hakan.erkus@inonu.edu.tr](mailto:Hakan.erkus@inonu.edu.tr)

Öğr. Gör. Dilek KÜÇÜK

Harran Üniversitesi Akçakale MYO

[dkucuk@harran.edu.tr](mailto:dkucuk@harran.edu.tr)

<b>A. YARATICI MUHASEBE TEKNİKLERİNİN FARKINDALIĞINA İLİŞKİN İFADELER</b> (Aşağıda belirtilen yaratıcı muhasebe tekniklerini fark edebilirliğe ilişkin ifadeler katılma dereceniz nedir?)					
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1) Seçilmiş muhasebe dönemlerinde karı etkileyecek yapay girişleri tespit edebildiğimi düşünüyorum.					
2) Bir varlığın satışını ve kârı artırmak için tekrar kiralandığını (Sat- Geri Kirala) tespit edebileceğime inanıyorum.					
3) Dönemden döneme herhangi bir kar transferini tespit edebileceğimi düşünüyorum.					
4) İşletmelerin, yaratıcı muhasebe tekniklerini kullanmaya sevk eden teşvik edici unsurlar olduğunu düşünüyorum.					
5) Alım satım işlemlerinin, dönemden döneme transferini tespit edebilecek yeteneklere sahip olduğumu düşünüyorum.					
6) İşletmeleri gelirlerini manipüle etmeye sevk eden çeşitli teşvik edici unsurlar olduğunu düşünüyorum.					
7) Aktifleştirilemeyen giderleri aktifleştirmek için uygulanan yaratıcı muhasebe tekniklerini tespit etme yeteneğine sahibim.					
8) İşletmelerin gerçek olmayan gelir veya giderleri kaydedebileceğini sezinliyorum.					
9) Stoklara aşırı değer biçildiğini tespit edebiliyorum.					
10) Karşılıkların herhangi bir şekilde manipüle edildiğini tespit edebiliyorum.					
11) Değersiz alacakları / şüpheli alacakları fark edebiliyorum.					
12) İşletmelerin varlıklarda herhangi bir değer düşüklüğü kaydı yapmadığını tespit edebiliyorum					
13) Denetçiler, aşırı değer biçilmiş maddi olmayan varlıkları tespit edebilir.					
14) Mükellefin, tarihi maliyet değeri ilkesini kullanılması gereken yerde uygulamadığını tespit edebildiğimi düşünüyorum.					
15) İşletmenin kullanımı kısıtlanmış nakit kalemlerini açıklamadığını tespit etmek için gerekli yeteneğe sahibim.					
16) Uzun vadeli yatırımlarda kullanılan muhasebe yöntemlerinde herhangi bir değişikliğin tespitini yapabiliyorum.					
17) İşletmenin uzun vadeli borçların ödenmesi gereken kısmını kısa vadeli borçlar altında sınıflandırmadığını tespit edebiliyorum.					
18) Satış işlemi henüz tamamlanmamışken, bir gelirin kaydedildiğini tespit edebiliyorum.					
19) İşletmelerin belirli bir gideri cari dönemden gelecek döneme aktarmaya sevk eden teşvik edici unsurları olduğunu düşünüyorum.					
20) İşletmelerin bazı işletme faaliyetlerinden gelen nakit akışlarını, yatırım veya finansman faaliyetleri altında sınıflandırabileceğini düşünüyorum.					

<b>B- MESLEKİ ŞÜPHECİLİK ÖLÇEĞİ</b>						
<b>(Aşağıda belirtilen mesleki şüpheciliğe ilişkin ifadelere katılma dereceniz nedir?)</b>						
Aşağıda belirtilen durumları hızlıca okuduktan sonra her bir durumu 1 ile 6 arasında bir not ile değerlendiriniz. Doğru veya yanlış cevap yoktur, sadece belirtilen ifadeye ne ölçüde katıldığınızı puanla belirteceksiniz. 1 notu, belirtilen ifadeye çok güçlü şekilde katılmadığınızı, 6 notu ise bu ifadeye çok güçlü şekilde katıldığınızı gösterecektir. Herhangi bir durumu değerlendirirken fazla zaman harcamayınız.	(1 Puan) Kesinlikle Katılmıyorum	(2 Puan) Katılmıyorum	(3 Puan) Çok Az Katılıyorum	(4 Puan) Kısmen Katılıyorum	(5 Puan) Katılıyorum	(6 Puan) Kesinlikle Katılıyorum
1) İnsanların açıklamalarını genellikle fazlaca düşünmeden kabul ederim.						
2) Kendimle barışığım.						
3) Daha fazla bilgi alana dek bir konu hakkında karar vermek için beklerim.						
4) Öğrenme olasılığı beni heyecanlandırır.						
5) İnsanların davranışlarına sebep olan nedenlere ilgi duyarım.						
6) Yeteneklerime güvenirim.						
7) Genellikle bir iddianın doğruluğu kanıtlanmadıkça onu reddederim.						
8) Yeni bilgileri keşfetmek eğlencelidir.						
9) Bir konuda karar vermek zamanımı alır.						
10) Diğer insanların anlattıklarını hemen kabul etmeye eğilimliyim.						
11) Başka insanların davranışları ilgimi çekmez.						
12) Kendimden eminimdir.						
13) Arkadaşlarım, genellikle gördüğüm ve duyduğum şeyleri sorguladığımı söyler.						
14) Diğer insanların davranışlarının nedenlerini öğrenmek hoşuma gider.						
15) Bence öğrenmek heyecan vericidir.						
16) Genellikle gördüğüm, okuduğum veya duyduğum şeyleri olduğu gibi kabul ederim.						
17) Kendimden emin değilim.						
18) Açıklamalardaki tutarsızlıkları genellikle fark ederim.						
19) Çevremdekilerin görüşlerine genellikle katılırım.						
20) Hızlıca karar vermek zorunda kalmaktan hoşlanmam.						
21) Kendime güvenim tamdır.						
22) Ulaşılabilir bilgilerin tamamına bakmadan karar vermekten hoşlanmam.						
23) Bilgi için araştırmaktan zevk alırım.						
24) Duyduğum veya gördüğüm şeyleri sıklıkla sorgularım.						
25) Kolay ikna olurum.						
26) İnsanların neden belirli bir şekilde davrandıkları ile ilgili nadiren kafa yorurum.						
27) Bir konuda karar vermeden önce ulaşılabilir tüm bilgileri göz önünde bulundurduğumdan emin olmak isterim.						
28) Okuduğum veya duyduğum şeylerin doğruluğunu belirlemeye çalışmaktan hoşlanırım.						
29) Öğrenmenin tadını çıkarırım.						
30) İnsanların davranışlarını ve bu davranışlarının arkasındaki nedenleri anlamak etkileyicidir.						
* 1,10, 11, 16, 17, 19, 25 ve 26 numaralı ifadeler ters kodlanacaktır.						
<b>C. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLERE İLİŞKİN SORULAR</b>						
<b>1. Cinsiyetiniz</b>	<input type="checkbox"/> Erkek <input type="checkbox"/> Kadın					
<b>2. Yaşınız</b>	<input type="checkbox"/> 30 yaş ve altı <input type="checkbox"/> 31 – 40 yaş arası <input type="checkbox"/> 41 – 50 yaş arası <input type="checkbox"/> 51 – 60 yaş arası <input type="checkbox"/> 61 yaş ve üstü					

<b>3. Vergi Denetim Kurulunda Kaç Yıldır Görev Yapmaktasınız?</b>	<input type="checkbox"/> 0 – 5 yıl arası <input type="checkbox"/> 6 – 10 yıl arası <input type="checkbox"/> 11 – 15 yıl arası <input type="checkbox"/> 16 – 20 yıl arası <input type="checkbox"/> 20 yıl ve üstü
<b>4. Kurumdaki Pozisyonunuz</b>	<input type="checkbox"/> Vergi Baş Müfettişi <input type="checkbox"/> Vergi Müfettişi <input type="checkbox"/> Vergi Müfettiş Yardımcısı
<b>5. Eğitim Durumunuz</b>	<input type="checkbox"/> Lisans <input type="checkbox"/> Yüksek lisans <input type="checkbox"/> Doktora
<b>6. Mezun Olduğunuz Fakülte</b>	<input type="checkbox"/> İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi <input type="checkbox"/> Hukuk Fakültesi <input type="checkbox"/> Siyasal Bilgiler Fakültesi <input type="checkbox"/> Mühendislik Fakültesi <input type="checkbox"/> Fen Edebiyat Fakültesi
<b>7. Görev Yaptığınız İl (Lütfen Belirtiniz):</b>	.....

## Ek 2: Etik Kurul Kararı

