

**MUHASEBE ALANINDA HATA, HİLE VE MANİPÜLASYON ÜZERİNE YAZILMIŞ  
MAKALELERİN BİBLİYOGRAFİK ANALİZİ  
(2009-2018 Yılları Arası)\***

***BIBLIOGRAPHIC ANALYSIS OF ARTICLES WRITTEN ON ERROR, FRAUD AND  
MANIPULATION IN THE ACCOUNTING AREA  
(Between 2009-2018)***

**Prof. Dr. Mehmet DEMİR**

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe, Finans ve Bankacılık Bölümü, [mehmet\\_demir01@hotmail.com](mailto:mehmet_demir01@hotmail.com), Sivas/Türkiye. ORCID: 0000-0003-1796-7974

**Nazik KARADAĞ**

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD YL Öğrencisi, [nzkkrdg07@gmail.com](mailto:nzkkrdg07@gmail.com), Sivas/Türkiye. ORCID: 0000-0002-49993-4723

**Muhammed Said ALICI**

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe, Finans ve Bankacılık ABD YL Öğrencisi, [alicimuhammedsaid@gmail.com](mailto:alicimuhammedsaid@gmail.com), Sivas/Türkiye. ORCID: 0000-0002-5589-1782

**ÖZET**

Bu çalışmada, 2009-2018 döneminde muhasebede hata, hile ve manipülasyon konularında bilimsel dergilerde yayınlanan makalelerin nicelik açısından değerlendirilmesi ve araştırmacılara bir veri tabanı oluşturulması amaçlanmıştır. Bu amaçla, 2009-2018 yılları arasında 53 farklı ulusal/uluslararası dergide yayınlanan ve hata, hile ve manipülasyon konularını içeren makaleler, dergilerin resmi siteleri, Google Akademik ve Dergipark veri tabanları taranarak tespit edilmiştir. Çalışmanın kapsamını, incelemek istenen konuları içeren 64 makale oluşturmuş ve bu makaleler içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Makaleler 10 başlık altında sınıflandırılmış ve yorumlanmıştır. Çalışmanın sonucunda; en fazla, 2018 yılında bu konuların işlendiği ve erkek yazarların literatüre daha fazla katkı sağladığı saptanmıştır. Ayrıca makalelerin yazar sayıları incelendiğinde iki yazarlı makalelerin daha fazla olduğu görülmüştür. Mesleki unvan açısından ağırlıklı olarak akademisyenler ve öğrenciler; akademik unvan açısından ise değişen doçentlik kriterlerinin etkisiyle en fazla doktor öğretim üyeleri bu konularda yayın yapmışlardır. İncelenen makalelerde, başlık olarak “hilenin tanımı”, “hilenin türleri”, “hatanın tanımı” ve “muhasebe manipülasyonu” en fazla kullanılmış, bu konudaki makaleler ise daha çok “Mali Çözüm Dergisi” ile “Muhasebe Finansman Dergisi”nde yayınlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Hata, Hile, Muhasebe Manipülasyonu, Bibliyografik Analiz

**ABSTRACT**

In this research, it is aimed to evaluate the quantity of articles published in scientific journals on error, cheating and manipulation in accounting in the period 2009-2018 and to create a database for the researchers. For this purpose, articles published in 53 different national / international journals between 2009-2018, including issues of error, cheating and manipulation, were determined by scanning official websites of journals, Google Scholar and Dergipark databases. The scope of the study consisted of 64 articles containing the subjects to be examined and these articles were examined using the content analysis method. Articles are classified under 10 headings and interpreted. The study found that at most, in

\* Bu çalışmanın özeti, 13-15 Mart 2020 tarihlerinde, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi ev sahipliğinde düzenlenen 5. İKSAD Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi’nde sunulmuştur.

2018, these subjects were processed and male authors contributed more to the literature. In addition, when the number of authors of the articles was examined, it was observed that the two authors had more articles. In terms of professional title, especially academics and students have published on these topics. In terms of academic titles, assistant professors have published about these subjects with the effect of changing associate professorship criteria. "Definition of fraud", "types of fraud", "definition of error" and "accounting manipulation" were used as the title in the articles examined, and articles on this subject were published mostly in "Journal of Financial Solutions" and "Journal of Accounting Finance".

**Keywords:** Error, Fraud, Accounting Manipulation, Bibliographic Analysis

## 1. GİRİŞ

Muhasebe alanında yapılan hatalar; bilmeden, istemeden, dikkatsizlik veya ihmalden dolayı ortaya çıkan yanlışlıklardır. Bu yanlışlıklar neticesinde de kişi veya kurumlar haksız kazançlar elde edebilmektedirler. Muhasebede yapılan hileler ve manipülasyonlar ise çıkar sağlamak amacıyla kasti bir şekilde, muhasebe kalemlerinde yapılan değişiklikleri ya da genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki esnekliklerden ve eksikliklerden yararlanılması durumunu ifade etmektedir. Genellikle rant elde etmek üzere yapılan muhasebe hata, hile ve manipülasyonları, yalnızca yolsuzluk yapan bireyleri ve şirketleri değil tüm ülke ekonomisini de etkilemesinden dolayı önemli bir sorundur.

Yaşanan ve yaşanmaya devam etmesi muhtemel bu sorunlar, akademik camianın ilgisini çekmiş ve geçmişten günümüze, muhasebe alanında hata, hile ve manipülasyon konularıyla ilgili çok sayıda makale, tez ve kitap kaleme alınmıştır. Böylece muhasebede hata, hile ve manipülasyon alanlarında ilgili taraflar ve toplum bilinçlendirilmeye ve muhasebe bilgi kalitesi artırılmaya çalışılmaktadır.

Ulusal literatüre bakıldığında muhasebe, denetim, iç denetim, finansal raporlama standartları ve hile ile ilgili literatür analizlerinin yapıldığına rastlanılmış; ancak bir bütün olarak muhasebe hata, hile ve manipülasyon konularında yazılmış makalelerin literatür analizinin yapıldığına rastlanılmamıştır. Bu yönüyle, 2009-2018 dönemini kapsayan çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## 2. MUHASEBEDE HATA, HİLE VE MANİPÜLASYON

### 2.1. Muhasebede Hata

Türk Dil Kurumu'nda hata; istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanlışlığı şeklinde tanımlanmıştır.

Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar (TMS 8, m.41).

Muhasebe mesleğinde hata ise, çalışanların bilmeden veya istemeden, dikkatsizlik veya tecrübesizlik neticesinde yapmış oldukları yanlışlardır. Muhasebe hataları, kanunlara, muhasebe ilkelerine, şirketin kendi politikalarına ve diğer ilke ve kurallara kasıt unsuru içermeden yaptığı uyumsuz işlemler olarak tanımlanır (Korucu, 2018: 3).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebe hatalarının sebepleri şöyle sıralanabilir;

- Bilgisizlik ve Tecrübesizlik
- Dikkatsizlik ve İhmal
- Mevzuattaki Karmaşıklık

Muhasebede hata türlerini; Matematiksel Hatalar, Kayıt Hataları, Unutma ve Tekrarlanma Hataları, Virman Hataları ve Bilanço Hataları şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

## 2.2. Muhasebede Hile

Hile, hak edilmeyen, yasal olmayan yararlar elde etmek ve zarara sebebiyet vermek için bir şahsı veya işletmeyi sahip olduğu veya olacağı varlıklardan mahrum bırakmak uğruna bir çalışanın yanlış olduğunu bildiği kanun vb. düzenlemeler karşısı hareketlerin kasıtlı olarak yapılmasıdır (Koca, 2010: 47; Akkılıç, 2015: 35).

Hileler belgeler üzerinde, kasıt unsuru içererek yapıldığı için tespit edilmesi zor ve zaman alıcıdır. Çünkü hileler; yapılan bazı işlemlerin üzerini kapatmak için bilinçli olarak yapılmaktadır ve ancak denetimlerle ortaya çıkarılabilmektedir (Akkılıç, 2015: 35).

Muhasebede hata ve hileyi birbirinde ayırırken tespit edilmesi gereken ilk konu kasıt unsurunun varlığıdır.

Muhasebe hilelerinin sebepleri şöyle sıralanabilir (Akatak 2015: 35; Korucu 2018: 17; Kirik 2007: 53).

- Çeşitli usulsüzlükleri gidermek,
- İşletme giderlerini yüksek göstermek,
- İşletme çalışanları üzerinde çeşitli sebeplerle oluşan baskı,
- İşletmenin hile yapılmasına fırsat verecek bir yapı içerisinde bulunması,
- İşletme sahiplerinin isteyerek birbirlerini yanlış yönlendirmesi,
- Kâr dağıtımını düşürmek,
- Piyasada işlem gören hisse senetlerinin değerlerini yükseltmek.

Muhasebede hile türlerini şöyle sıralamak mümkündür;

Kayıt dışı işlemler, tam zamanlı yapılmayan kayıt, sahte belge kullanımı, asılsız hesaplar açma, bilgisayar hileleri, finansal durum tablosunda yapılan hileler.

## 2.3. Muhasebede Manipülasyon

Çıkar sağlamak amacıyla yönlendirme faaliyetinde bulunma veya seçme, ekleme ve çıkarma yoluyla bilgileri değiştirme işlemine manipülasyon denir (TDK).

Manipülasyonu genel olarak, yatırımcılara dayanak olan fiyatlama aşamasına atılmış bir darbe şeklinde tanımlamak mümkündür. Başka bir açıdan manipülasyon, yasal çerçevede yapıldığı için saptanması bir hayli zordur (Kızıl vd., 2016: 4).

Firmalar açısından muhasebenin önemi büyüktür. İşletmenin yaptığı işlerde ne derece başarılı ne derece başarısız olduğunu gösteren muhasebe kayıtları ve bunların sonucunda oluşan finansal tablolar; yatırımcılar, fon sağlayıcı kuruluşlar ve diğer mali tablo kullanıcılarına sunulurken karar alma aşamasında firma hakkında fikir sahibi olmalarına imkân sağlamaktadır (Akgün, 2013: 49).

Muhasebe, işletmelerin mali işlemlerini kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden bir bilim dalıdır. Manipülasyon, bu aşamalarda muhasebenin temel kavramlarına aykırı durumların çıkmasına sebep olabilmektedir (Demir ve Arslan, 2015: 53).

Muhasebe manipülasyonunu, firmaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki raporlama unsuru ile ilgili esnekliklerinden ve eksikliklerinden rant elde etmek ya da halihazırdaki standartlara aykırı şekilde firmanın mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını olduğundan farklı göstermek amacı ile finansal bilgiler üzerinde yapılan değişiklikler olarak tanımlamak mümkündür. (Elitaş, 2013: 47).

Muhasebe manipülasyonunun asıl amacı, yatırım yapmak isteyen gerçek veya tüzel kişilerin firma ile ilgili düşüncelerini olumlu yönde etkilemektir. Firma yöneticileri, raporladıkları dönem kârlarını arzu ettikleri düzeye çekebilmek için, sürdürdükleri muhasebe politikalarında değişikliğe gidebilmektedirler. Bu bağlamda muhasebe manipülasyonu ekseriyetle kâr tutarlarının değiştirilmesine yönelik bir düzensizliktir. Yöneticiler, manipülatif işlemlerle, raporladıkları dönem kârlarını bazen artırabilirler bazen de azaltabilirler (Bezirci ve Karahan, 2015: 222-223; Varıcı ve Er, 2013: 44).

#### **2.4. Muhasebe Manipülasyonunun Sebepleri**

Firmaları manipülatif işlemler yapmaya yönelten sebepler aşağıdaki gibi sıralanabilir. (Küçüksözen, 2004: 108);

- Firmaların yetersiz yönetim yapıları,
- Yönetici çıkarları ve firmaların ortaklık yapıları,
- Yeterli olmayan iç denetim sistemi ve bağımsız denetim,
- Tahakkuk esaslı ve muhasebe standartlarındaki açıklar,
- Yöneticilerin, analizcilerin kâr tahminlerine ulaşma isteği.

#### **2.5. Muhasebe Manipülasyonunun Amaçları**

Muhasebe manipülasyonunun amaçları aşağıda özetlenmiştir (Balıkcı, 2016: 20; Küçüksözen, 2004: 171);

- Firmanın pay senedi fiyatını ve risk durumunu etkilemek,
- Fon sağlayıcılar ve yatırımcılarla olan ilişkinin sağlamlaştırılması,
- Yönetici ücretlerini maksimize etmek,
- Politik ve düzenleme kaynaklı riskleri minimize etmek,
- Mudilerin firma ile ilgili algıladıkları riski etkilemek,
- Firmanın geleceğe ilişkin performansı hakkında pozitif işaretler vermek,
- Borcu gizlemek ve borç alma maliyetlerini en aza indirmek,
- Vergi avantajı sağlamak ve
- Belli bir kâr trendi yakalamak.

#### **2.6. Muhasebe Manipülasyon Yöntemleri**

Finansal tablolar ve raporlanan dönem sonu kârları üzerinde yapılan manipülasyona tek bir açıdan bakmak doğru olmaz. Bu bağlamda değişik açılardan değerlendirilecek finansal tablo manipülasyon

yöntemleri mevcuttur. Sadece firma kârını olduğundan yüksek göstermek değil giderleri de olduğundan yüksek göstermek amaçlanabilir. (Demir ve Arslan, 2015: 53-54).

Muhasebe manipülasyon yöntemleri genellikle, Kâr Yönetimi, Kârın İstikrarlı Hale Getirilmesi, Büyük Temizlik Muhasebesi, Agresif Muhasebe ve Finansal Hile olarak incelemek mümkündür. (Demir ve Bahadır, 2007: 7).

## 2.7. Muhasebe Manipülasyonu ve Adli Muhasebe İlişkisi

İşletmelerde muhasebe hilelerinin sebep olduğu ekonomik kayıpların maddi boyutunun yükselmesi, parasal ve ekonomik anlaşmazlıklar, devleti, hissedarları, potansiyel ortakları yanıltmaya yönelik hilelerin sayısının ve türlerinin artması ve işletmelerin bu hileleri önlemede yetersiz kalması muhasebe biliminin kapsamını genişleterek ‘Adli Muhasebe’ mesleğini ortaya çıkarmıştır (Çite, 2017: 75).

Adli muhasebe; çözüme ulaşmamış olaylarda kanıt elde etmek için mali yeteneklerin ve araştırmacı bir zihniyetin kullanılmasıdır (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 55).

Adli muhasebeciliğin temel amacı, avukatlar ve muhasebeciler arasındaki bilgi alışverişinin sağlanması için köprü görevi kurmaktır (Bekçioğlu vd., 2013: 4).

Adli muhasebeci; şüpheli bir yaklaşıma, dirençli olan, yaratıcı bir zekâyâ ve güçlü bir ön sezgiye sahip olan, çevresinde itimat edilen araştırmacı olarak tanımlanır (Usul ve Topçuoğlu, 2011: 55).

İşletmelerde yapılan manipülasyonlar etik sınırlar içinde kalıyorsa ve bilgi kullanıcılarının kararlarına olumsuz yönde etki etmiyorsa ‘muhasebe usulsüzlüğü’ ya da ‘gerçeğe aykırı raporlama’ olarak adlandırılır. Fakat etik sınırlar içinde kalmıyorsa ve bilgi kullanıcılarının kararlarını olumsuz yönde etkiliyorsa ‘muhasebe hilesi’ ya da ‘aldatıcı finansal raporlama’ olarak adlandırılır (Çite, 2017: 75).

Adli muhasebeciler, şüphe duydukları bir olayda hilenin varlığını ortaya çıkarmak için kullandıkları ‘Kırmızı Bayraklar’ yaklaşımı doğrultusunda, hile ile ilgili belirtileri, yani kırmızı bayrakları tanımayı öğrenmeli, kanıt bulununcaya kadar bu belirtileri korumalı ve bu belirtileri izlemelidirler (Akal, 2014: 39-41). Bu belirtilere örnek olarak; muhasebe belgelerinde ve mali tablolarda açıklanamayan anormallikler, varlıkların korunması için iç kontrolün yetersiz olması, aşırı satın almalar, gereğinden fazla yapılan giderler verilebilir.

## 2.8. Muhasebe Manipülasyonlarının Belirtileri

Manipülasyonun ortaya çıkarılmasında, tanımlayıcı metotlarla yapılan çalışmalarda ortaya çıkan birtakım bulgular aşağıda özetlenmiştir. (Küçüksözen, 2004: 244).

- Düşük tutarlarda zarar açıklanması pek sık rastlanmayan bir durumdur,
- Kârın, düşük tutarda açıklanması sıklıkla rastlanan bir durumdur,
- Kâr rakamında ufak düşümlere pek fazla rastlanmamaktadır,
- Kâr rakamlarında küçük yükselişlerle, sürekli artan bir kâr trendine sıkça rastlanır,
- Analistlerin kâr tahminlerine genellikle ulaşılmakta veya tahminlerin üzerine çıkılmaktadır ve
- Analistlerin kâr tahminlerine küçük tutarlarla ulaşılamaması durumuna pek sık rastlanmamaktadır.



### 3. ARAŞTIRMA HAKKINDA BİLGİLER

Bu başlık altında araştırmanın amacı, yöntemi, sınırlılıkları ve bulguları üzerinde durulmuştur

#### 3.1. Araştırmanın Amacı, Yöntemi ve Sınırlılıkları

Bu araştırmanın amacı, 2009-2018 döneminde Türkiye’de, muhasebe alanında hata, hile ve manipülasyon konularında yazılmış olan makaleleri çeşitli açılardan sınıflandırarak analiz etmek ve araştırmacılara bir veri tabanı sunmaktır. Bu çalışmada bir bütün olarak hata, hile ve manipülasyon konularının ele alınmasının en temel sebebi bunların birbirleriyle ilişkisinin çok sıkı olmasıdır.

Bu araştırmada; sosyal bilimler alanında kullanılan ve nitel çalışmalarda sıklıkla faydalanılan içerik analizi yöntemi kullanılmıştır.

İçerik Analizi (Bibliyografik Analiz), belirli kurallar çerçevesinde, yazılı, sözel ve diğer materyallerin objektif ve sistematik bir şekilde incelenmesi olarak tanımlanan bilimsel bir yaklaşımdır. Bir alanda var olan literatürü değerlendirmeye yardımcı olan içerik analizi yönteminde temelde yapılan işlem, birbiri arasında benzerlik gösteren verileri belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirerek, araştırmacı ve okuyucuların anlayabileceği bir forma indirgemek ve yorumlamaktır (Akaydın ve Çeçen, 2015: 186; Sert vd., 2012: 353).

Araştırmada, içerik analizi yöntemi üç aşamada uygulamaya geçirilmiştir. İlk aşamada çalışmaya konu olan anahtar kelimeler, online veri tabanlarında taranmış, tarama sonrası elde edilen veriler düzenlenmiş ve gruplandırılmıştır. Son aşamada ise sınıflandırılan veriler yorumlanarak analiz edilmiştir.

Yapılan araştırmanın sınırları çerçevesinde, ülkemizde 2009-2018 yılları arasında, muhasebede hata, hile ve manipülasyon konularında yazılan makaleler incelenmiştir. Çalışmaya konu olan anahtar kelimeler ile ilgili yazılan kitaplar, tezler, bildirimler, raporlar ve gazete yazıları inceleme kapsamı dışında bırakılmıştır.

Çalışmanın temelini oluşturan makalelerin tespitinde; Türkiye’de yer alan üniversitelerin Sosyal Bilimler Enstitüsü ile İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri tarafından çıkarılan dergiler ve muhasebe ile ilgili ulaşılabilirliği olan diğer akademik dergilerden faydalanılmıştır.

#### 3.2. Bulgular

Bu araştırma çerçevesinde, 2009-2018 döneminde yayım yapan 53 farklı derginin 1500 civarında sayısı incelenmiştir. Bu dergilerin 41’inde konu ile ilgili 64 makaleye rastlanmıştır.

Araştırmanın bu aşamasında, muhasebe alanında hata, hile ve manipülasyon konularında yayımlanmış olan 64 makalenin; yıllara, niteliklerine, yazarların cinsiyetine, yazar sayılarına, mesleki ve akademik unvanlarına, yayımlandıkları dergilere, yazarların üniversitelerine ve ele aldıkları konu başlıklarına ve kullanılan anahtar kelimelerin dağılımlarına ilişkin analizi yapılmıştır.

### 3.2.1. Makalelerin Yıllara Göre Dağılımı

2009-2018 döneminde muhasebe alanında hata, hile ve manipülasyon konuları ile ilgili yayımlanmış makalelerin yıllara göre dağılımları Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1.** Makalelerin Yıllara Göre Dağılımı

Yıl	Makale Sayısı	%
2018	16	25
2017	9	14
2016	7	11
2015	5	8
2014	6	9
2013	6	9
2012	8	13
2011	3	5
2010	2	3
2009	2	3
<b>Toplam</b>	<b>64</b>	<b>100</b>

Muhasebe alanında hata, hile ve manipülasyon konularında araştırma dönemi içerisinde en fazla yayın yapılan yıllar 2012, 2016, 2017 ve 2018’dir. 2012 yılında yayımlanan yeni Türk Ticaret Kanununun bağımsız denetim ve muhasebeye getirdiği yenilikler, aynı yılda yapılan yayın sayısındaki artışı açıklar niteliktedir. Doçentlik kriterlerinin değişmesi de son yıllarda bu yöndeki yayınların artmasında rol oynamıştır denilebilir.

### 3.2.2. Makalelerin Niteliklerine Göre Sınıflandırılması

İncelenen makalelerin, niteliği araştırılmış ve elde edilen sonuç Tablo 2’de gösterilmiştir.

**Tablo 2.** Makalelerin Niteliğine Göre Sınıflandırılması

Türü	Makale Sayısı	%
Teorik	34	53
Ampirik	30	47
<b>Toplam</b>	<b>64</b>	<b>100</b>

Tablo 2’de görüldüğü üzere incelenen dönemde yazılan makalelerin %53’ünü teorik, %47’sini ise ampirik çalışmalar oluşturmaktadır. Her iki çalışma oranlarının birbirine yakın olduğu görülmektedir.

### 3.2.3. Yazarların Cinsiyetlerine Göre Dağılımları

Konu hakkında yayınlanan makalelerin yazarlarının cinsiyete göre dağılımları Tablo 3'te yer almaktadır.

**Tablo 3.** Yazarların Cinsiyete Göre Dağılımları

Cinsiyet	Sayı	%
Erkek	86	77
Kadın	26	23
<b>Toplam</b>	<b>112</b>	<b>100</b>

2009-2018 döneminde muhasebede hata, hile ve manipülasyon konularında yayımlanan toplam 64 makalenin %77'sine erkek yazarlar, %23'üne kadın yazarlar katkıda bulunmuştur.

### 3.2.4. Makalelerin Yazar Sayılarına Göre Dağılımları

Araştırmaya konu olan makaleler yazar sayıları açısından incelendiğinde Tablo 4'teki bilgilere ulaşılmıştır.

**Tablo 4.** Makalelerin Yazar Sayılarına Göre Dağılımı

Yazar Sayısı	Makale Sayısı	%
1 Yazarlı	19	30
2 Yazarlı	35	55
3 Yazarlı	7	11
4 Yazarlı	3	4
<b>Toplam</b>	<b>64</b>	<b>100</b>

Tablo 4'te görüldüğü üzere incelenen 64 makalenin %30'u tek yazarlı, %55'i 2 yazarlı, %11'i 3 yazarlı ve %4'ü 4 yazarlıdır. Birden çok yazarlı makalelerin sayılarının fazla oluşu, araştırmacılar arasında bilgi paylaşımının ve ekip ruhunun olduğu şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca bu durumda, çoğu akademik yükseltme kriterlerinde/atamalarında birden fazla yazarlı çalışmalarını teşvik edici puanlama yönlü düzenlemelerin varlığının da etkisi yadsınamaz.

### 3.2.5. Yazarlarının Mesleki Niteliklerine Göre Dağılımları

Bu yöndeki çalışmaların daha çok akademik camiada olacağı kuşkusuzdur. Bu durum Tablo 5 ile daha net ortaya çıkmıştır.

**Tablo 5.** Yazarların Mesleki Unvanlarına Göre Dağılımı

Mesleki Unvan	Kişi Sayısı	%
---------------	-------------	---



Akademisyen	90	80
Öğrenci <sup>†</sup>	15	14
SMMM	5	4
Denetçi	1	1
Uzman Yardımcısı	1	1
<b>Toplam</b>	<b>112</b>	<b>100</b>

Toplam 64 makaledeki 112 yazarın %80'ini akademisyenlerin oluşturduğu, geri kalanların ise öğrenci, SMMM, denetçi ve uzman yardımcısından oluştuğu görülmektedir. Bu sonuca göre hata, hile ve manipülasyon konularında akademisyenlerin ve öğrencilerin literatüre katkıları oldukça fazladır.

### 3.2.6. Yazarlarının Unvanlarına Göre Dağılımları

Yazarların mesleki unvanlarını gösteren Tablo 6 aşağıdadır.

**Tablo 6.** Yazarların Unvanlarına Göre Dağılımları

Akademik Unvan	Yazar Sayısı	%
Profesör	9	10,0
Doçent Doktor	13	14,4
Doktora Öğretim Üyesi	37	41,1
Araştırma Görevlisi Doktor	4	4,4
Araştırma Görevlisi	8	8,9
Öğretim Görevlisi Doktor	3	3,3
Öğretim Görevlisi	9	10
Doktor	7	7,8
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>100</b>

Tablo 6'dan akademisyenlerin unvanlarına göre dağılımları incelendiğinde, toplam 90 akademisyen yazarın 37'sini doktor öğretim üyeleri oluşturmaktadır. Doktor öğretim üyelerinin doçentlik unvanı elde etmelerinde bilimsel yayınların önemi olduğundan bu unvana sahip olan akademisyenlerin daha fazla akademik çalışma yapma eğiliminde oldukları söylenebilir.

<sup>†</sup> Lisans ve Lisansüstü öğrencilerini kapsamaktadır.

### 3.2.7. Makalelerin Yayınlanmış Oldukları Dergilere Göre Dağılımı

İncelenen konular ile ilgili 2009-2018 yılları arasında 40 dergide yayımlanmış olan 64 makaleye saptanmış ve dağılımları Tablo 7’de gösterilmiştir.

**Tablo 7:** İncelenen Makalelerin Yayınlandıkları Dergilere Göre Dağılımları

Dergi Adı	Yayınlanan Makale Sayısı
Mali Çözüm Dergisi	9
Muhasebe ve Finansman Dergisi	8
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	5
Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi	3
Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisi	3
Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi	2
Maliye Finans Yazıları Dergisi	1
Denetim Dergisi	1
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi	1
Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi	1
Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi	1
Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi	1
Sayıştay Dergisi	1
Vergi Sorunları Dergisi	1
Finans, Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi	1
Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi	1
Bankacılar Dergisi	1
Sosyal Bilimler Dergisi	1
Marmara Business Review	1
Ege Akademik Bakış Dergisi	1
BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar Dergisi	1
KOBİ Girişim Dergisi	1
Yönetim ve Ekonomi Araştırma Dergisi	1
Adıyaman Üniversitesi SBE Dergisi	1
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi	1

Selçuk Ü. İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi	1
Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İİBF Dergisi	1
Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi	1
MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi	1
Gazi İktisat ve İşletme Dergisi	1
Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	1
Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi	1
Bingöl Üniversitesi SBE Dergisi	1
Çankırı Karatekin Üniversitesi SBE Dergisi	1
Atatürk Üniversitesi SBE Dergisi	1
Ordu Ünye Üniversitesi İİBF Dergisi	1
Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi	1
Erzincan Üniversitesi SBE Dergisi	1
Kafkas Üniversitesi İİBF Dergisi	1
Giresun Üniversitesi İİBF Dergisi	1
<b>Toplam</b>	<b>64</b>

Hata, hile ve manipülasyon konularında 2009-2018 döneminde yazılmış 64 makalenin 9 tanesi Mali Çözüm Dergisinde, 8 tanesi Muhasebe ve Finansman Dergisinde, 5 Tanesi Muhasebe Bilim Dünyası Dergisinde, 3'er tanesi Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi ve Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İİBF Dergisinde, 2 tanesi de Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisinde yayımlanmıştır. Geriye kalan üniversite ve akademik dergilerde 1'er tane yayın yapıldığı görülmektedir.

Bu dergilerin bir yıl içerisindeki yayım sıklıklarına bakıldığında, Mali Çözüm Dergisi iki aylık periyotlarla (yılda 6 kez), Muhasebe Finansman Dergisi ve Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi üçer aylık periyotlarla (yılda 4'er kez) yayım yaptıkları gözlenmiştir. Diğer akademik ve üniversite dergilerinin de üçer ve altışar aylık periyotlarla (yılda 2-4 kez) yayım yaptıkları saptanmıştır. Dolayısıyla yıl içerisinde dergilerin yayımlanma sıklıklarının tablolardaki sıralamaya etkisi olduğu söylenebilir.

### 3.2.8. Yazarların Üniversitelerine Göre Dağılımları

İncelenen konu ile alakalı makalelere 44 farklı üniversiteden katkı sağlayan yazarların, üniversitelerine göre dağılımları Tablo 8'deki gibidir.

**Tablo 8.** Yazarların Üniversitelere Göre Dağılımları

Üniversite Adı	Kişi Sayısı	Üniversite Adı	Kişi Sayısı
Marmara Üniversitesi	13	Muğla Sıtkı Koçman Ü.	2
Kırıkkale Üniversitesi	7	Selçuk Üniversitesi	2
Erciyes Üniversitesi	5	Beykent Üniversitesi	2
Süleyman Demirel Üniversitesi	5	Gaziantep Üniversitesi	2
Uludağ Üniversitesi	4	Niğde Ömer Halisdemir Ü.	2
Gaziosmanpaşa Üniversitesi	4	Giresun Üniversitesi	2
Osmaniye Korkut Ata Ü.	4	Kafkas Üniversitesi	2
Yozgat Bozok Üniversitesi	4	Mustafa Kemal Üniversitesi	2
Çankırı Karatekin Üniversitesi	3	Işık Üniversitesi	1
Uşak Üniversitesi	3	Artvin Çoruh Üniversitesi	1
Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	3	Kırşehir Ahi Evran Ü.	1
Akdeniz Üniversitesi	3	Karadeniz Teknik Üniversitesi	1
Kahramanmaraş Sütçü İmam Ü.	3	Galatasaray Üniversitesi	1
Yalova Üniversitesi	2	Trakya Üniversitesi	1
Adnan Menderes Üniversitesi	2	İstanbul Medeniyet Ü.	1
Çağ Üniversitesi	2	Atatürk Üniversitesi	1
Dokuz Eylül Üniversitesi	2	Niğantaşı Üniversitesi	1
Karabük Üniversitesi	2	Erzincan Binali Yıldırım Ü.	1
İstanbul Ticaret Üniversitesi	2	Zonguldak Bülent Ecevit Ü.	1
İstanbul Üniversitesi	2	Sakarya Üniversitesi	1
Recep Tayyip Erdoğan Ü.	2	Çanakkale On Sekiz Mart Ü.	1
Sivas Cumhuriyet Üniversitesi	2	Yıldız Teknik Üniversitesi	1
<b>TOPLAM</b>	<b>109*</b>		

Çalışma kapsamında incelenen makalelerde, yazarların üniversitelerine göre dağılımlarına bakıldığında, Marmara Üniversitesi 13 yazarla ilk sırada, Kırıkkale Üniversitesi 7 yazarla ikinci sırada, Erciyes Üniversitesi ve Süleyman Demirel Üniversitesi de 5'er yazarla üçüncü sırada hata, hile ve manipülasyon konularına katkıda bulunmuşlardır. Toplamda 44 Üniversiteden 109 yazar literatüre katkı sağlamıştır.

\* 3 yazarın üniversitesi bulunmadığı için 112 olan yazar sayısı bu tabloda 109 olarak gösterilmiştir.

### 3.2.9. Makalelerin Konu Başlıklarına Göre Dağılımı

Araştırma kapsamında tespit edilen 64 makale titizlikle incelenerek ortak konu başlıkları belirlenmiştir. Bu konu başlıklarının, makalelerde yer alma sayılarına göre dağılımları Tablo 9'da yer almaktadır.

**Tablo 9.** Makalelerin Ele Aldıkları Konu Başlıklarının Sınıflandırılması

Kullanılan Konu Başlıkları	Sayı	Konu Başlığının Makale Toplamına Oranı <sup>1</sup>
Hilenin Tanımı	40	0,63
Hilenin Türleri	21	0,33
Hatanın Tanımı	18	0,28
Muhasebe Manipülasyonunun Tanımı	17	0,27
Hile Üçgeni	11	0,17
Hilenin Sebepleri	11	0,17
Muhasebe Manipülasyon Yöntemleri	11	0,17
Muhasebe Manipülasyonu Amaçları	10	0,16
Hilenin Özellikleri	8	0,13
Manipülasyonun Tanımı	7	0,11
Hile Tespitinde Kullanılan Yöntemler	6	0,09
Hile Denetimi	5	0,08
Muhasebe Manipülasyonu Sebepleri	5	0,08
Hatanın Sebepleri	4	0,06
Hata Türleri	4	0,06
Hilenin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar	4	0,06
Hilenin Önlenmesi	3	0,05
Hile Riski	3	0,05
Hilenin Amaçları	3	0,05
Hile Denetiminde Kırmızı Bayraklar	3	0,05
Adli Muhasebe	3	0,05
Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri	2	0,03
Muhasebe Manipülasyonunu Tespit Yöntemleri	2	0,03

<sup>1</sup> Oran hesaplanırken toplam 64 makale dikkate alınmıştır.  $40 \div 64 = 0,63$  gibi

Hile Karosu	1	0,02
Hile Tespitinde Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı	1	0,02
Hilenin Maliyeti	1	0,02
Muhasebe Manipülasyonunun Belirtileri	1	0,02

2009-2018 yılları arasındaki, hata, hile ve manipülasyon konularında yazılan makaleler incelendiğinde, incelenen toplam 64 makalenin %63'ünde hilenin tanımı, %33'ünde hile türleri, %28'inde hatanın tanımı ve %27'sinde muhasebe manipülasyonunun tanımı konu başlığı olarak yer almıştır.

### 3.2.10. Makalelerin Kullanılan Anahtar Kelimelere Göre Dağılımı

İncelenen makaleler çerçevesinde, kullanılan anahtar kelimelerin kullanılma sıklığına göre dağılımları Tablo 10'da gösterilmiştir.

**Tablo 10.** İncelenen Makalelerin Kullandıkları Anahtar Kelimeler

Anahtar Kelimeler	Sayı	Anahtar Kelimeler	Sayı
Hile	14	Vergi Denetimi	1
Muhasebe Hileleri	11	Umut Açığı	1
Hile Denetimi	10	SMMM	1
Bağımsız Denetim	9	Nitelikli Finansal Raporlama	1
Yaratıcı Muhasebe	6	Muhasebe Tahminleri	1
İç Kontrol	6	Muhasebe Politikaları	1
Denetim	6	Muhasebe Manipülasyon Tespiti	1
Muhasebe Manipülasyonu	5	Muhasebe Esneklikleri	1
Muhasebe Hata ve Hileleri	5	Muhasebe Esnekliği	1
Muhasebe	5	Muhasebe Bilgi Kapasitesi	1
İç Denetim	5	Mesleki Hile	1
Hata	5	Meslek Etiği	1
Hileli Finansal Raporlama	4	Manipülasyona Yatkın Hesaplar	1
Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları	3	Manipülasyon Teknikleri	1
Veri Madenciliği	3	Kırmızı Bayraklar	1
Manipülasyon	3	Kazanç Yönetimi	1
Kurumsal Yönetim	3	Kar Yönetimi	1
Finansal Tablo Manipülasyonu	3	Hileler ve Vergi Cezaları	1
Yolsuzluk	2	Hilekâr	1
Vergi	2	Hile Yapma Eğilimi	1



Sayısal Analiz	2
Proaktif Hile Denetimi	2
Muhasebe Meslek Mensubu	2
Muhasebe Hataları	2
İç Denetçi	2
Hile Üçgeni	2
Hile Riski	2
Finansal Tablo Hilesi	2
Etik	2
Dijital Analiz	2
Denetçi	2
Benford Kanunu	2
Beneish Modeli	2
Adli Muhasebeci	2
Adli Muhasebe	2

Hile Riski Değerlemesi	1
Hile Karosu	1
Hile Algısı	1
Hata Riski	1
Finansal Tablolar	1
Etik Kuralları	1
Düzeltilme Kayıtları	1
Dış Denetim	1
Denetçinin Sorumluluğu	1
Çek Hilesi	1
COSO	1
Bilanço Makyajı	1
Bağımsız Denetçi	1
Analitik İncelemeler	1
Agresif Muhasebe	1
Adli Denetim	1

İncelenen makalelerin kullandıkları anahtar kelimelere bakıldığında, yazarların çoğunlukla “hile, muhasebe hileleri ve hile denetimi” gibi anahtar kelimeleri kullandıkları görülmektedir.

#### 4.SONUÇ

Bu araştırmada Türkiye’de, 2009-2018 döneminde muhasebede hata, hile ve manipülasyon konularında bilimsel dergilerde yayınlanan 64 makale, yayınladığı yıl, nitelik, yazarların cinsiyeti, yazar sayısı vb. kriterler bakımından incelenmiştir.

Araştırmaya konu olan makalelerin nitelikleri açısından, teorik (%53) ve ampirik (%47) olarak birbirine yakın olduğu gözlemlenmiştir. 2017 ve 2018 yılları muhasebede hata, hile ve manipülasyon konularında en çok makale yayınlanan yıllar olmuştur. Makalelerin yayınlandıkları dergilere bakıldığında ise analizde incelenen konularda en çok yayın yapan dergi, Mali Çözüm Dergisi’dir. Mali çözüm dergisinin iki ayda bir yayın yapmasının (Yılda 6 kere) bu sayıyı etkilediği söylenebilir.

Yayınlanan makalelerin mesleki unvan açısından incelendiğinde, toplamda 112 yazarın büyük bir kısmını akademisyenler (%80) oluşturmaktadır. Hak edilmeyen bir kazanç elde etmek üzere yapılan muhasebe hata, hile ve manipülasyonlarının, yalnızca şirket bünyesinde kalmayıp ülke ekonomisini de olumsuz etkilediği için akademisyenlerin dikkatini çektiği söylenebilir.

Bu çalışmada, yalnızca Türkiye’de yer alan üniversitelerin Sosyal Bilimler Enstitüsü ile İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri tarafından çıkarılan dergiler ve muhasebe ile ilgili ulaşılabilirliği olan diğer akademik dergilerde 2009-2018 yılları arasında yayınlanan makaleler incelenmiştir. Bundan sonra yapılacak çalışmalarda yıl aralığının artırılması ve bu alanda yazılan kitaplar, tezler, bildirimler, raporlar ve gazete yazılarının da araştırmanın kapsamına alınması ile çalışmanın daha da genişletilmesi sonuçların genelleştirilmesi bakımından önemlidir.

#### KAYNAKLAR

- Akal, C. (2014). “Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme”, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akaydın, Ş. ve Çeçen A. M. (2015). “Okuma Becerisiyle İlgili Makaleler Üzerine Bir İçerik Analizi”, Eğitim ve Bilim Dergisi, 40(178): 183-198.
- Akatak, A. (2015). “Muhasebe Hata ve Hilelerin Tespit ve Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumluluğu ve Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Akgün, D. (2013). “Yaratıcı Muhasebe Stratejileri”. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 8(2): 49-69.
- Akkılıç, C. (2015). “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından Değerlendirilmesi İle Örnek Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Balıkçı, H. (2016). “Yaratıcı Muhasebe Nedenleri, Yöntemleri ve Sonuçları”. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Bekçioğlu, S.; Çoşkun, A. & Gümüş, U. T. (2013). “İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2013(59) 1-16.
- Bezirci, M. & Karahan N. S. (2015). “Muhasebe Kayıt Sürecindeki Manipülasyonların Neden Ve Sonuç ilişkisinin Değerlendirilmesi”, Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2015(29): 216-240.
- Canbulut, G. (2008). “Finansal Bilgi Manipülasyonu Ve Örnek Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Çite, A. (2017). “Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetime Etkisi”, Yüksek Lisans Tezi, T.C. İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Demir, M. & Arslan Ö. (2015). “Banka Ticari Kredi Yetkililerinin Bakış Açılılarıyla Finansal Tablo Manipülasyonları: Sivas İlinde Bir Araştırma”, BDDK Bankacılık ve Finansal Piyasalar, 9(1): 47-81.
- Demir, V. & Bahadır O. (2007). “Muhasebe Manipülasyonu-Yöntemler Ve Teknikler”, Mali Çözüm Dergisi, (2007)84: 103-119.
- Elitaş, L. B. (2013). “Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2013(58): 41-54.
- Kıllı, 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.; Çelik, İ. E.; Akman, V. & Şener, S. (2016). “Yaratıcı Muhasebe Yöntemleri Ve Finansal Bilgilerin Manipülasyonu: Profesyonel Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Örnek Bir Uygulama”, Online Bus Ticket Booking Service, 9(1): 1-18.
- Kirik, Z. (2007). “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Koca, N. (2010). “Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün Hata ve Hileleri Önlemedeki Rolü ve Bir Alan Çalışması”, Yüksek Lisans Tezi, T.C. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Korucu, E. (2018). “Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik”, Yüksek Lisans Tezi, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Küçüksözen, C. (2004). “Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları Ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Sert, G.; Kurtoğlu, M.; Akıncı, A. & Serefoğlu, S.S. (2012). “Öğretmenlerin Teknoloji Kullanma Durumlarını İnceleyen Araştırmalara Bir Bakış: Bir İçerik Analizi Çalışması”, 14. Akademik Bilişim Konferansı, 1-3 Şubat 2012, Akademik Bilişim, 351-357, Uşak.
- Usul, H. & Topçuoğlu, M. (2011). “Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3(16): 53-66.
- Varıcı, İ. & Er, B. (2013). “Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması”, Ege Akademik Bakış Dergisi, 13(1): 43-52.
- TDK, Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr/>
- KGK, Kamu Gözetim Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr>