

MUHASEBE ALANINDA HATA VE HİLE İLE İÇ KONTROL ÜZERİNE YAZILMIŞ LİSANSÜSTÜ TEZLERİN ANALİZİ (2009 – 2019)

Seval ELDEN ÜRGÜP¹

ÖZET

Bu çalışmada, Türkiye’deki üniversitelerde muhasebe alanında hata ve hile ile iç kontrol konularında yazılan yüksek lisans ve doktora tezlerinin incelenmesi ve literatüre katkılarının ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışma 2009-2019 yılları arasında muhasebe alanında hata ve hile ile iç kontrol konularında yazılan ve erişime açık 201 tezi kapsamaktadır. Tezler içerik analizi yöntemi kullanılarak 8 farklı kritere göre incelenmiş ve yorumlanmıştır. Araştırma verileri Word programında değerlendirilmiştir. Veriler Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi’nden elde edilmiştir. Çalışmadan elde edilen bulgulara; yüksek lisans tezinin doktora tezine nazaran daha fazla olduğu belirlenmiştir. 2019 yılında diğer yıllara göre konuyla ilgili daha fazla tez kaleme alınmıştır. Danışman unvanı kriteri göz önüne alınarak yapılan inceleme sonucu Prof. Dr. ve Dr. Öğr. Üyesi unvanı taşıyan akademisyenlerin daha fazla danışmanlık yaptığı belirlenmiştir. Konuyla ilgili olarak çoğunlukla “Okan Üniversitesi” ve “Marmara Üniversitesi”nde çalışma yapıldığı sonucuna varılmıştır. İşletme anabilim dalında muhasebede hata ve hile ile iç kontrol üzerine lisansüstü çalışma yapanların diğer anabilim dallarına nazaran daha fazla tercih ettiği gözlemlenmiştir. İncelenen tezlerde, “iç kontrol” konu başlığı “muhasebe alanında hata ve hile” konu başlığına göre daha fazla çalışılan konu başlığı olmuştur.

Anahtar kelimeler: Hata, Hile, İç Kontrol, Lisansüstü Tezler.

ANALYSIS OF POST-GRADUATE THESES WRITTEN ON THE INTERNAL CONTROL WITH FAULT AND FRAUD IN THE FIELD OF ACCOUNTING (2009 - 2019)

ABSTRACT

In this study, faults in accounting at universities in Turkey and written internal control issues with graduate and tricks aimed to examine and put forward their contribution to the literature of the doctoral thesis. The study covers 201 theses that are open to access and written between 2009-2019 on the subjects of fault and fraud in the accounting field and internal control. Theses were analyzed and interpreted according to 8 different criteria using the content analysis method. The research data were evaluated in the Word program. The data were obtained from the Higher Education Council National Thesis Center. The findings obtained from the study; It has been determined that master thesis is more than doctoral thesis. More theses were written on the subject in 2019 compared to other years. As a result of the examination made considering the advisor title criterion, it was determined that academicians with the titles of professors and doctor lecturers provided more consultancy. It has been concluded that mostly studies have been carried out on the subject in "Okan University" and "Marmara University". It has been observed that those who do post graduate studies on internal control and fault and fraud in the business department prefer more than other departments. In the examined theses, the subject heading "internal control" has been the subject that has been studied more than the "fault and fraud in the field of accounting".

Keywords: Fault, Fraud, Internal Control, Graduate Theses.

Giriş

Gelişen teknoloji ve muhasebe işlemlerinin fazlalaşması muhasebe yönetiminde hata ve hilenin çeşitlenip artmasına neden olmuştur. Finansal tablolardaki bu hata ve hileler bilgi kullanıcılarını yanıltmaktadır. Muhasebede yapılan hata ve hileleri önlemek için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması gerekmektedir.

¹ Dr. Öğr. Üy., Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, sevalelden@hotmail.com, Orcid: 0000-0002-7464-3485.

Hata, kasıt unsuru olmadan yapılan, tecrübesizlik ve bilgisizlik gibi nedenlerin yol açtığı yanlışlıklardır. Hile ise, kasıt unsuru taşımaktadır. İşletme yöneticilerinin ve/veya çalışanların muhasebede hileye başvurmasının nedenleri; haksız kazanç sağlamak istemesi, piyasada itibar sahibi olmak istemesi, kişisel borçlar, sağlık harcamaları gibi nedenlerdir. Yapılan bu hata ve hileler gün yüzüne çıktığında ise, işletmenin itibarı zarar görmektedir. Böylece, hata ve hile işletmenin etkin ve verimli çalışmasını olumsuz yönde etkilemektedir. Yaşanan bu olumsuzlukların önüne geçilmek için etkin ve verimli bir iç kontrol sisteminin çalıştırılmasını kaçınılmaz kılmaktadır.

Lisansüstü tez konusu belirlemek ve yazmak uzun bir zamanı kapsayan akademik bir araştırmadır. Bu bağlamda, seçilecek konunun spesifik olması, daha önce çalışılmamış olması, gibi nedenlerden dolayı araştırma konusunu belirlemek önemlidir ve zaman alır. Bu aşamada ilk yapılması gereken, araştırma konusuna yönelik olarak detaylı bir literatür taraması yapmaktır. Tekrarlardan kaçınmak adına kapsamlı bir literatür taraması yapmak önemlidir.

Alkan (2014), Kaya(2019), Doğan ve Hilal (2019), Durgut ve Pehlivan (2018) ve Parlak(2020), muhasebede hata, denetim, yolsuzluk, hile ile ilgili birçok çalışma yapıldığı görülmüştür. Ancak, muhasebe alanında hata ve hile ile iç kontrol kavramlarını bir bütün olarak kaleme alan lisansüstü tezlere rastlanılmamıştır. Bu nedenle, muhasebe alanında hata ve hile ile birlikte iç kontrol kavramı da eklenerek bu konular üzerine yazılan lisansüstü tezleri bir bütün olarak görme imkanı sağlamış ve gerek lisansüstü tez yazarlara gerekse de akademisyenlere katkı sağlayacağı düşünülmüştür. Ayrıca, bu çalışma ile muhasebe ve muhasebe biliminin alt dallarında çalışma yapmak isteyen araştırmacıların, akademisyenlerin, lisansüstü öğrencilerin, muhasebe meslek mensuplarının kolaylıkla yararlanabileceği bir kaynak oluşturulması amaçlanmıştır. 2009-2019 yılları arasında kaleme alınan lisansüstü tezler cinsiyet, tür, yıl, danışman unvanları, üniversiteler, anabilim dalları, konu başlıkları ve anahtar kelimeler baz alınarak incelenmiştir.

1.Muhasebede Hata Ve Hile

1.1.Muhasebede Hata

Hata kavramının tek ve kapsayıcı bir tanımı bulunmamaktadır. Bununla birlikte hata ile ilgili olarak literatürde çok sayıda tanım yer almaktadır. Hata kavramı (Türkçe) sözlükte "yanlış, istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı" olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr).

Hata; işletme çalışanlarının istemeyerek veya muhasebe bilgilerinin eksik olmasından dolayı yaptıkları yanlışlıklardır (Ömürbek ve Durgunböcü, 2018:1252). TMS 8 (Türkiye

Muhasebe Standartları) ve UMS 8 (Uluslararası Muhasebe Standartları) ise hatayı; finansal tablo kalemlerinin, tarif edilmesi, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması esnasında, meydana gelen kasıt unsuru içermeyen davranışlar olarak tanımlamaktadır (TMS 8, madde 5).

Kasıt unsuru taşımayan yanlışlıklar olarak tanımlanabilen hataların yapılma nedenlerini çalışanların (Erol, 2008: 231);

- Bilgisizlik ve tecrübesizlikleri
- İhmal ve dikkatsizlikleri olarak nitelendirebiliriz.

Muhasebe hataları; kanunlara, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile işletme politikalarına, yönetmelik ve yönerge gibi yasal mevzuata aykırı olan lakin kasıt unsuru içermeyen fiil ve davranışlar olarak tanımlanabilir (Aytekin vd., 2015:70). Muhasebe hatalarını; matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, unutma ve tekrarlanma ve bilanço hataları olarak sınıflandırabiliriz (Bayraklı vd., 2012:26).

1.2.Muhasebede Hile

Hile, kelime anlamı olarak, herhangi bir çıkar sağlamak için bir kimseyi veya bir grubu aldatmak olarak tanımlanabilir (Doğan ve Kayakıran, 2017:168).

Muhasebede hile, personelin çalıştığı işletmeye zarar vererek menfaat sağlamak, başkalarını yanıltmak ve vergi matrahının azaltılması amacıyla işletmenin kayıt, belge ve finansal tablolarında bilinçli bir şekilde yaptığı yanlışlıklardır (Bayraklı vd., 2012:50).

Hile kavramının özellikleri şunlardır (Kayıkçıoğlu, 2019:84):

- Gizli yapılan bir faaliyettir.
- Çıkar sağlama amacı vardır.
- Yanlış bir davranış olduğu bilinmektedir.
- Hile işlemi kişi veya işletmeler zarar görür.

Muhasebede hileye başvurma başlıca amaçları ise (Tayman ve Tekşen, 2019:459);

- Karı düşük göstererek daha az vergi ödemek veya vergi kaçırmak,
- Zimmetleri gizlemek,
- İşletme sahiplerinin birbirlerini aldatmak istemesi
- Daha az kar dağıtmak,
- İşletmenin piyasada işlem gören hisse senetlerini yüksek göstermek,
- İşletmenin veya yasaların kural ve kaidesine uygun olmayarak yapılan davranışların gizlenmek istenmesi ve
- Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteğidir.

Muhasebe hile türlerini altı ana başlık altında gruplandırabiliriz. Bunlar; kasti hatalar, kayıt dışı işlemler, işlemde önce veya sonra kayıt, belge sahtekarlığı, bilanço maskelenmesi, gerçek dışı hesapların açılmasıdır (Bayraklı vd., 2012:76).

2. İç Kontrol

2.1.Kontrol Kavramı ve Tanımı

Kontrol kavramı, sözcük anlamına göre; “Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma” ve “Yoklama, arama” olarak tanımlanmıştır (www.tdk.gov.tr).

Kontrol, işletme çalışanları tarafından ortaya konan işlemlerin kuralara uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlenmesidir. Her ne kadar kontrol denetleme anlamına gelse de denetim kavramıyla karıştırılmamalıdır. Kontrol işletmede faaliyetlerin devam ettiği esnada gerçekleşirken denetim geçmiş zamandaki işlemleri esas alır (Gökçen ve Tahtlı, 2019:179).

2.2. İç Kontrol Kavramı ve Tanımı

İç kontrol, işletmenin etkinliğini ve verimliliğini, finansal tabloların güvenilirliğini, işlemlerin yasa ve mevzuata uygunluğunu sağlamak amacıyla işletme yönetimi tarafından ortaya konulan yöntemler bütünüdür.

İç kontrol, işletmenin kaynaklarının etkili, ekonomik, verimli ve işletmenin amaçlarına uygun bir şekilde kullanılması, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, faaliyetler hakkında düzenli, zamanında ve güvenilir bilgi üretilmesi, işletmenin varlıklarının korunması, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi konularında yeterli ve makul güvence sağlayan bir yönetim aracıdır (Akyel, 2010:84).

İç kontrol tanımlarından da anlaşılacağı üzere işlemlerde dürüstlük esastır. İç kontrol, hedeflere ulaşırken riski de minimize etmektedir.

2.3.İç Kontrol Sistemi, Amaçları ve Yararları

İç kontrol sistemi, işletmenin varlıklarını korumak, finansal bilgilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve tam zamanlılığını sağlamak, işletme faaliyetlerinin verimliliğini sağlamak, işletmenin hedeflerine ulaşmak amacıyla işletme tarafından kabul edilen politika ve prosedürlerdir (Kayıkçıoğlu, 2019:80).

İç kontrol sisteminin amaçları ise (Atmaca, 2012:199);

- İşletme varlıklarını korumak,
- İşletmenin finansal tablolarındaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğini sağlamak,

- İşletme faaliyetlerinin yönetim politika ve prosedürlerine uyumlu olmasını sağlamak ve
- İşletme yönetimi tarafında belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmada katkı sağlamaktır.

Etkin bir iç kontrol sisteminin yararlarını da şu şekilde sıralayabiliriz (Hatunoğlu vd., 2012:174):

- Yönetim tarafından belirlenen hedeflere ulaşmak için işletme personelinin, izlenecek politikalara ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemek,
- İşletme faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini saptamada ihtiyaç duyduğu güvenilir bilgileri üretmek,
- İşletme kaynaklarında oluşabilecek fire ve atıkları en aza indirerek israfı önlemek ve
- İşletme bünyesinde yer alan varlıkları çalınmaya, kaybolmaya, amacı dışında kullanılmaya karşı korumak vb.

3. Literatür Taraması

Türkiye'deki lisansüstü tezlerin analizi ilgili literatür incelendiğinde, bu konuda çok çeşitli çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Alkan (2014) çalışmasında, Türkiye'deki üniversitelerde muhasebe alanında yapılmış kayıtlı ve ulaşılabilecek bulunan yüksek lisans ve doktora tezlerinin; profilini, alana katkılarını, içerik ve konu açısından zaman içindeki yönelimini tespit etmeyi amaçlamıştır. Araştırma sonucunda; muhasebe alanındaki araştırmalar konu seçimi açısından değerlendirildiğinde zaman içindeki eğilimlerin konu seçimini etkilediği görülmektedir. Ayrıca, muhasebe uygulamalarını ve süreçlerini aktaran araştırmacıların %22'sinin uygulama örneğine gereksinim duymadan konuyu aktardıkları tespit edilmiştir.

Durgut ve Pehlivan (2018) çalışmalarında, 1987-2017 yılları arasında Türkiye'de muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda yapılmış lisansüstü tez çalışmalarının, içerik analizi yöntemiyle incelenerek istatistiki sonuçların bilgi kullanıcılarına sunulmasını amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda, muhasebe standartlarına yönelik ilk doktora tez çalışmasının 1987 yılında tamamlandığı, en fazla çalışmanın 2010 yılında yapıldığı, lisansüstü çalışmaların en fazla yüksek lisans düzeyinde gerçekleştirildiği ve yarısından fazlasının Prof. Dr. unvanına sahip öğretim üyelerinin danışmanlığında hazırlandığı, sayı itibarıyla en fazla tez çalışmasının devlet üniversitelerinde ve özellikle Marmara Üniversitesi'nde yapıldığı belirlenmiştir.

Yeşil ve Akyüz (2018) çalışmalarında, muhasebe alanında yazılmış doktora tezlerinin bir bibliyometrik analizi yapılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonucunda en fazla doktora tezinin Marmara Üniversitesi'ne kayıtlı lisansüstü öğrenciler tarafından yazıldığı, doktora tezlerinin %76'sının Prof. Dr. unvanlı öğretim üyeleri tarafından tez danışmanlığının yürütüldüğü tespit edilmiştir. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41: Tarımsal Faaliyet Standardı, faaliyet tabanlı maliyetleme ve adli muhasebecilik kavramlarının en fazla çalışılan konular arasında olduğu tespit edilmiştir.

Doğan ve Hilal (2019) Türkiye' deki üniversitelerde muhasebe standartları alanında yapılmış Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK) TEZ merkezine kayıtlı yüksek lisans ve doktora tezlerinin profilini, alana katkılarını, içerik ve konu açısından tespit edilmesini amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda, Türkiye'de Muhasebe Standartları alanında 2010-2019 yılları arasında en çok çalışma yapan katılımcıların erkek olduğu, en çok çalışma yapılan yılın 2016 yılı olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, lisansüstü tezlerin ağırlıklı olarak Türkçe ile yazıldığı, muhasebe standartları anahtar kelimesi ile taratılan konuya ilişkin tezlerin erişim imkanının ağırlıklı olduğu belirlenmiştir.

Parlak (2020) Türkiye'de muhasebe denetimine ilişkin lisansüstü tezleri farklı değişkenler açısından incelemeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, muhasebe denetimine ilişkin olarak yazılan tezlerin büyük bir kısmının yüksek lisans düzeyinde olduğu, en çok tezin 2016 yılında tamamlandığı, en çok tez çalışmasının Marmara Üniversitesi'nde tamamlandığı, en çok tez danışmanın Prof. Dr. unvanında olduğu ve yüksek lisans tez çalışmalarında çoğunlukla nitel araştırma yöntemlerinin, doktora tez çalışmalarında ise nicel araştırma yöntemlerinin tercih edildiği tespit edilmiştir.

Koç ve Yüncü (2020) 2004-2018 yılları arasında İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalında tamamlanmış olan doktora ve yüksek lisans tezlerini, bibliyometrik analiz yöntemi kullanarak, kapsamlı bir şekilde incelemişlerdir. Çalışma sonucu, finansal muhasebe alanında en çok çalışmanın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları üzerine olduğunu göstermiştir. Ayrıca, yüksek lisans tezlerinde en çok vak'a yöntemine başvurulduğu sonucuna ulaşılmıştır.

4. Araştırmanın Amacı, Yöntemi Ve Sınırlılıkları

Bu araştırmanın amacı; Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nde 2009-2019 yılları arasında Türkiye'de muhasebe alanında yapılan hata ve hile ile iç kontrol sistemi konularında yazılmış tezleri cinsiyet, tür, yıl, danışman unvanı, üniversiteler, anabilim dalları, ve anahtar kelimeleri baz alarak değerlendirmek ve bilgi kullanıcılarına sunmaktır.

Bu araştırmada; sosyal bilimler alanında sıkça başvurulan analiz yöntemlerinden biri olan içerik analizi yönteminden faydalanılmıştır. İçerik analizinin temel amacı; elde edilen verileri açıklamak, veriler arasında ilişki kurmak ve yorumlamaktır. Bu amaçla veriler düzenlenerek kodlanır, temalar belirlenir ve düzenlenir elde edilen bulgular değerlendirilir(Alkan, 2014:44).

Çalışmada tezi hazırlayan kişinin cinsiyeti, türü, danışman unvanı, tezin yazım yılı, üniversite, anabilim dalı, konu başlıkları ve anahtar kelimeler alt başlıkları altında araştırma yapılmış ve veriler toplanarak yorumlanmıştır.

Araştırmanın sınırlılıkları ise; Türkiye’de 2009-2019 yılları arasında, muhasebe hata ve hileleri ile iç kontrol sistemi konularıyla alakalı yazılan 201 tez incelemiştir.

5. Araştırmanın Bulguları

Bu çalışmada, Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi’nin veri tabanından ulaşılan 201 tez incelenmiştir. İncelenen tezlerde tez yazarlarının cinsiyetleri dağılımı kriterine göre Tablo 1’de yer alan bulgulara ulaşılmıştır.

Tablo 1. Tez Yazarlarının Cinsiyetine Göre Dağılımı

Cinsiyet	Kişi Sayısı	Yüzde(%)
Kadın	83	41
Erkek	118	59
TOPLAM	201	100

2009-2019 yılları arasında muhasebede hata ve hile ile iç kontrol üzerine yazılan tezlerde tez yazarlarının cinsiyetine göre dağılımı, 83 kişiyle kadınlar (%41), 118 kişiyle erkekler (%59) olmuştur. Yaklaşık olarak birbirlerine yakın değerler ortaya çıkmıştır.

Araştırma kapsamındaki tezler lisansüstü eğitim türlerine göre ele alınmış ve Tablo 2’deki bulgulara ulaşılmıştır.

Tablo 2. Tezlerin Tez Türüne Göre Dağılımı

Tez Türü	Tez Sayısı	Yüzde (%)
Doktora	20	10
Yüksek Lisans	181	90
TOPLAM	201	100

Tablo 2’deki verilere göre çalışma kapsamındaki tezlerin 20’si doktora tezi (%10), 181’i yüksek lisans tezinden (%90) oluşmaktadır. Araştırma sonucuna göre, muhasebede hata ve hile ile iç kontrol alanlarında yüksek lisans tezi yazarlar doktora tezi yazarlara nazaran daha fazladır.

Muhasebede hata ve hile ile iç kontrol sisteminde yazılan tezlerin danışman unvanlarına göre dağılımı ele alınmış ve ulaşılan sonular Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo 3. Tezlerin Danışman Unvanlarına Göre Dağılımı

Danışman Unvanı	Danışman Sayısı	Yüzde(%)
Dr.	6	3
Dr. Öğr. Üyesi	73	36
Doç. Dr.	52	26
Prof. Dr.	70	35
TOPLAM	201	100

Danışman unvanları göz önüne alınarak hazırlanan Tablo 3'te Dr. Öğr. Üyesi 73 kişi (%36) ve Prof. Dr. unvanına sahip 70 kişi (%35) olarak birbirlerine yakın sayılarda olduğu görülmekte ve bu danışman unvanlarına en yakın danışman unvanının 52 kişiyle Doç. Dr. unvanına sahip kişiler takip etmektedir. Bu sonuca göre, muhasebede hata ve hile ile iç kontrol üzerine yazılan tezlere Prof. Dr. ve Dr. Öğr. Üyesi akademisyenlerin daha fazla danışmanlık yaptığı sonucuna ulaşılmıştır.

2009- 2019 yılları arasında yazılan tezlerin yıllara göre dağılımı incelenmiş ve ortaya çıkan bulgulara Tablo 4'te yer verilmiştir.

Tablo 4. Tezlerin Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Tez Sayısı	Yüzde(%)
2009	8	4
2010	14	7
2011	12	6
2012	9	5
2013	12	6
2014	25	12
2015	14	7
2016	24	12
2017	16	8
2018	27	13
2019	40	20
TOPLAM	201	100

Tablo 4 incelendiğinde en çok tez yazımının 40 adet olarak 2019 yılında olduğu görülmektedir. 2019 yılını takiben 2018 yılı 27 adet tez yazımıyla ikinci sırada, 2014 yılı 25 adet tez yazımıyla üçüncü sırada ve 2016 yılı ise 24 adet tez yazımıyla dördüncü sırada yer almaktadır.

Muhasebede hata ve hile ile iç kontrol üzerine yazılmış tezlerin üniversitelere göre dağılımı incelenmiş ve ulaşılan sonuçlar Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5. Tezlerin Üniversitelere Göre Dağılımı

Üniversite Adı	Tez Sayısı	Yüzde (%)	Üniversite Adı	Tez Sayısı	Yüzde (%)
Okan Üniv.	29	14	Atatürk Üniv.	2	1
Niğde Ömer Halis Demir Üniv.	1	0.5	Nevşehir Hacı Bektaşî Üniv.	2	1
İstanbul Gelişim Üniv.	3	1.5	Haliç Üniv.	3	1.5
Hitit Üniv.	2	1	Akdeniz Üniv.	3	1.5
İstanbul Ticaret Üniv.	13	6.4	Uludağ Üniv.	3	1.5
Işık Üniv.	1	0.5	Çukurova Üniv.	2	1

Bahçeşehir Üniv.	1	0.5	Mustafa Kemal Üniv.	1	0.5
Süleyman Demirel Üniv.	11	5.4	Gazi Osman Paşa Üniv.	1	0.5
Hasan Kalyoncu Üniv.	1	0.5	Türk Hava Kurumu Üniv.	1	0.5
Karaman Oğlu Mehmet Bey Üniv.	2	1	Maltepe Üniv.	2	1
Cumhuriyet Üniv.	3	1.5	İstanbul Arel Üniv.	7	3.4
Kafkas Üniv.	2	1	Nişantaşı Üniv.	1	0.5
Kırıkkale Üniv.	3	1.5	İstanbul Atılım Üniv.	2	1
Dumlupınar Üniv.	1	0.5	Muğla Sıtkı Koçman Üniv.	2	1
Balıkesir Üniv.	1	0.5	Fırat Üniv.	2	1
Afyon Kocatepe Üniv.	1	0.5	Necmettin Erbakan Üniv.	3	1.5
Beykent Üniv.	5	2.5	Erzincan Üniv.	1	0.5
Başkent Üniv.	2	1	İnönü Üniv.	7	3.4
Gazi Üniv.	6	3	Karatay Üniv.	2	1
Marmara Üniv.	17	8.4	Yozgat Bozok Üniv.	2	1
K.Maraş Sütçü İmam Üniv.	3	1.5	Bayburt Üniv.	1	0.5
Muğla Üniv.	1	0.5	Recep Tayyip Erdoğan Üniv.	1	0.5
Yıldız Teknik Üniv.	1	0.5	Doğuş Üniv.	1	0.5
Erciyes Üniv.	2	1	Giresun Üniv.	1	0.5
Celal Bayar Üniv.	1	0,5	Z. Bülent Ecevit Üniv.	1	0.5
Ankara Üniv.	1	0.5	Mehmet Akif Ersoy Üniv.	4	2
Trakya Üniv.	3	1.5	Bilecik Şeyh Edebali Üniv.	1	0.5
Anadolu Üniv.	2	1	Dokuz Eylül Üniv.	1	0.5
Nevşehir Üniv.	1	0.5	İstanbul Üniv.	2	1
Eskişehir Osman Gazi Üniv.	1	0.5	Gebze Teknik Üniv.	1	0.5
Sakarya Üniv.	1	0.5	Galatasaray Üniv.	1	0.5
İstanbul Aydın Üniv.	7	3.4	Yeni Yüzyıl Üniv.	1	0.5
Adnan Menderes Üniv.	4	2	Boğaziçi Üniv.	1	0.5
Karadeniz Teknik Üniv.	2	1	T. Namık Kemal Üniv.	1	0.5
TOPLAM	201	100			

Çalışma kapsamında incelenen tezlerde, tezlerin üniversitelere göre dağılımına bakıldığında, Okan Üniversitesi 29 yazarla ilk sırada, Marmara Üniversitesi 17 yazarla ikinci sırada, İstanbul Ticaret Üniversitesi 13 yazarla üçüncü sırada muhasebede hata ve hile ile iç kontrol konularına katkıda bulunmuşlardır.

2009-2019 yılları arasında yazılan tezler anabilim dalına göre incelenmiş ve Tablo 6'da bulgu sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 6. Tezlerin Anabilim Dallarına Göre Dağılımı

Anabilim Dalı Adı	Sayı	Yüzde(%)
İşletme Anabilim Dalı	157	78
Muhasebe Finans Anabilim Dalı	6	3
İşletme Yönetimi Anabilim Dalı	5	2
Bankacılık Ve Finans Anabilim Dalı	7	4
Maliye Anabilim Dalı	5	2
Muhasebe Ve Denetim Anabilim Dalı	8	4
Kamu Yönetimi Anabilim Dalı	4	2
İktisat Anabilim Dalı	3	2
Çalışma Ekonomisi Ve Endüstri İlişkileri Anabilim Dalı	2	1
İşletme Eğitimi Anabilim Dalı	2	1
Uluslararası Ticaret Anabilim Dalı	1	0.5

Turizm İşletmeciliği Anabilim Dalı	1	0.5
TOPLAM	201	100

Muhasebede hata ve hile ile iç kontrol üzerine 2009-2019 yılları arasında yazılan 201 tezin 157 tanesi İşletme Anabilim Dalında, 8 tanesi Muhasebe ve Denetim Anabilim Dalında yer aldığı görülmektedir. Geriye kalan anabilim dallarında ise giderek azalan bir grafik çizmektedir. Söz konusu anabilim dalları içerisinde göreceli olarak en fazla sayı İşletme Anabilim Dalına aittir.

İncelenen konu ile ilgili yazılan tezlerin anahtar kelimelere göre dağılımı incelenmiş ve ulaşılan sonuçlar Tablo 7’de gösterilmiştir.

Tablo 7. Tezlerin Anahtar Kelimelere Göre Dağılımı

Anahtar Kelime	Sayı	Anahtar Kelime	Sayı	Anahtar Kelime	Sayı
Acente	1	Adli Muhasebe Mesleği	1	Aile Şirketleri	4
Adli Muhasebe	1	Ayçiçek Yağı Sektörü	1	Basel Prensipleri	1
BDDK	1	BDS 240	1	Basel 2	2
Bilgi Ve İletişim	1	Banka	6	Bankacılık	6
Banka Personeli	1	Basel Komitesi	1	BİST	2
Bağımsız Denetim	27	Bilişim Teknolojilerindeki Gelişmeler	1	Bilanço	1
Bulanık Mantık	1	Bilgi Destekli	1	Bilgi Teknolojileri	1
Bilgi Yönetim Sistemi	1	Coso Ve Coso Modeli	11	Çoklu Regresyon Analizi	1
Bankalarda İç Kontrol	1	Bağımsız Denetçi	1	Bütçe	2
Denetim	29	Denetim Kanıtı	1	Denetim Yazılımları	1
Denetim Standartları	1	Denetim Raporu	1	Dış Kaynaklardan Yaralanma	1
Devlet Muhasebesi	1	Etik	8	E-İşletme	1
Ekonomiklik	1	ERP	1	E-İç Kontrol	1
Etkinlik	4	Finansal Tablolar	1	Finans Risk	1
Finansal Raporlama	1	Farkındalık	1	Finansal İç Kontrol Sistemi	1
Finansal Performans	1	Faaliyet Denetimi	1	Gemi İnşaa Sektörü	1
Hata Ve Hile Denetimi	2	Hata	18	Hile	28
Hata Belirtileri	1	Hile Belirtileri	1	Hile Riski	1
Hata Ve Hile Karşısında Tutumlar	1	Hizmet İşletmeleri	1	Hile Denetimi	1
5018 Sayılı Kanun	12	6102 Sayılı Kanun	1	İç Denetim	67
İç Kontrol	123	İç Kontrol Değerlendirme	1	İç Denetim Sistemleri	1
İnsan Kaynakları	1	İnşaat Sektöründe İç Kontrol	1	İç Kontrol Bütünlük Çevresi	1
İç Konntrol Bileşenleri	3	İç Kontrol Modelleri	1	İşletme Yön Eğitiminde Sistematik Yaklaşımlar	1
İhracat	1	İzleme	2	İşletme	1
İç Kontrol Sisteminin Kurulması	1	İç Kontrol Sisteminin İçselleştirilmesi	1	İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi	1
İşletme Yöneticiliği	1	İç Kontrol Sistemleri	61	İç Kontrol Sis.Fin. Skand.	1
İç Kontrol Sis. Etkinliği	1	İşletme Performansı	2	İnsan Kaynakları Yönet.	1
İhracatçı Firmalar	1	İl Özel İdareleri	1	İmalat Sektörü	1
İç Kontrol Sis. Değer.	1	İç Kontrol Uzmanı	1	İş Süreçleri	1
İç Denetim Fonksiyonu	1	İç Denetçi	1	İnşaat	1
İç Kontrolsistemini Etkileyen Faktörler	1	İç Kontrol Yapısı	1	İç Sistemler	1
Kümeleme Modeli	1	Kurumsal Kaynak Plan.	3	Kanıt Toplama Teknikleri	1
Kar Amacı Güt. Organ.	1	Kalite	1	Kalite Yönetim Sistemi	1
Küçük Ve Orta Boy İşl.	1	Kamu Mali Yönetimi	7	Kontrol	7
Kredilendirme	1	Kamu	3	Kamu İç Kontrol Stand.	1
Kurum İçi Kontrol	1	Kredi Kontrolü	1	Kontrol Yöntemleri	1
Kamu Kurumları	2	Konya Ticaret Odası	1	Kurumsal Risk Yönetimi	1
Konakama İşletmeleri	1	Katma Değerli Denetim	1	Kamu Yönetimi	1

Kurumsallaşma	5	Kara Destek Sistemi	1	Kamu Mali İç Kont. Sis.	2
Kontrol Ortamı	2	Kontrol Faaliyetleri		Kurumsal Yönetim	1
Kurumsal Yönetim İlk.	1	Kobi	4	Kontrol Kültürü	1
Lojistik	1	Meslek Mensubu	3	Muhasebe	11
Muhasebe Mesleği	1	Madencilik Sektörü	1	Muhasebe Hileleri	2
Muhasebe Denetimi	6	Muhasebe Bilgi Sistemi	3	Model	1
Muhas. Hata Ve Hileleri	4	Olgunluk Modeli	1	Operasyonel Risk Yönetimi	1
Otel İşl. İç Kontrol	1	Otel İşletmeleri	3	Olasılık Etki Analizi	1
Örgütsel Kültür	1	Ön Mali Kontrol	1	Perakende Sektörü	1
Planlama Ve Kontrol	1	Risk Yönetimi	6	Raporlama	1
Risk Değerlendirme	4	Risk	7	Risk Odaklı İç Kontrol	3
Stratejik Yönetim	2	Stok Yönetimi Süreci	1	Sanal Organizasyonlar	1
SarbonesOxleyAnayas.	1	Suistimal	1	Sigorta	2
Süt İşletme	1	Süt Endüstrisi	1	Satın Alma	2
Sorumluluk	1	SWOT Analizi	1	Saydamlık	1
Süreç Değerleme Mod.	1	Sivil Toplum Kuruluşları	1	Stok	1
Stok Kontrol	1	Strateji	1	Sürekli Denetim	1
Tedarik Zinciri	1	Tedarik Zinciri Yöntemi	1	Tespit	1
Temel Yetenek	1	Tıbbi Hizmet	1	Topris Yönetimi	1
Trabzon Gıda Tar. Hayv.	1	Turizm İşletmeleri	1	Türk Ticaret Kanunu	1
TMS 11	1	Üretim İşletmeleri	3	Üniversiteler	9
Üretim	1	Veri Madenciliği	4	Veri Zarflama Analizi	1
Yolsuzluk	1	Yönetim	2	Yönetim Sorumluluğu	1
Zincir Mağaza	1				

Tablo 7 değerlendirildiğinde en fazla kullanılan anahtar kelimeler; iç kontrol, iç denetim, denetim, iç kontrol sistemi hata ve hile kavramları olduğu görülmektedir.

Muhasebede hata ve hile ile iç kontrol üzerine yazılmış tezler konu başlıklarına göre incelenmiş ve ulaşılan sonuçlar Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8: Tezlerin Konu Başlıklarına Göre Dağılımı

Konu Başlıkları	Sayı	Yüzde(%)
Muhasebede Hata Ve Hile	18	9
İç Kontrol	183	91
TOPLAM	201	100

2009-2019 yılları arasındaki muhasebede hata ve hile ile iç kontrol üzerine yazılan tezler incelendiğinde, incelenen toplam 201 tezin %91’i iç kontrol, %9’unun muhasebede hata ve hile konu başlığı olarak yer almıştır.

SONUÇ

Bu çalışmada Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi’ne kayıtlı, 2009-2019 yılları arasında muhasebe alanında hata ve hile ile iç kontrol konularında yazılan 201 adet yüksek lisans ve doktora tezlerine ulaşılmış ve cinsiyet, tür, yıl, danışman unvanı, üniversiteler, anabilim dalı, konu başlıkları ve anahtar kelimeler kriterlerine göre incelenmiştir. Toplamda 20 doktora tezi ve 181 yüksek lisans tezinin incelendiği çalışmanın önemli bulguları şu şekildedir:

- Araştırmaya konu olan tezlere ilişkin olarak, yazarların cinsiyetine göre dağılımı incelendiğinde, muhasebede hata ve hile ile iç kontrol üzerine yazılan tezleri 83

kişiyle kadınlar (%41), 118 kişiyle erkekler (%59) yazmışlardır. Yaklaşık olarak birbirlerine yakın değerler ortaya çıkmıştır.

- Yüksek lisans tezinin doktora tezine nazaran daha fazla olduğu belirlenmiştir.
- Konuyla ilgili en çok tez yazımının 40 adet olarak 2019 yılına ait olduğu görülmektedir. Bu sonuca göre, 2019 yılında söz konusu konularda yazılan tezlerin artış göstermesi Yeni Türk Ticaret Kanunu'yla birlikte muhasebe denetiminin ön plana çıkması olarak değerlendirilebilir. Böylece, işletmelerde yapılan hata ve hilenin önüne geçebilmek için etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması kaçınılmaz olmuştur. Bu yüzden son yıllarda iç kontrol sisteminin önemi giderek artmaktadır.
- Danışman unvanı kriteri göz önüne alınarak yapılan inceleme sonucu Prof. Dr. ve Dr. Öğr. Üyesi unvanına sahip akademisyenlerin daha fazla danışmanlık yaptığı belirlenmiştir.
- Tezlerin yazıldığı üniversitelere bakıldığında ise, analizde incelenen konularda en çok “Okan Üniversitesi” ve “Marmara Üniversitesi”nde çalışma yapıldığı görülmektedir.
- İşletme Anabilim Dalında lisansüstü çalışma yapanların bu konuyu diğer anabilim dallarına nazaran daha fazla tercih ettiği belirlenmiştir. Bu sonuca göre, muhasebede hata ve hile ile iç kontrol konu başlıklarının daha çok İşletme Anabilim Dalında yer alan derslere ait olduğu ve Tablo 6'daki sıralamaya da etkisi olduğu söylenebilir.
- 2009-2019 yılları arasında iç kontrol konu başlığı muhasebede hata ve hile konu başlığına göre daha fazla çalışılan konu başlığı olmuştur. Bu kavramların çoğunlukta olma nedeni konu başlıkları olarak bu kavramların baz alınmasıdır ve dolayısıyla da anahtar kelimeler olarak da iç kontrol kavramı ön plana çıkmıştır.
- İç kontrol konu başlığının muhasebede hata ve hile konu başlığına göre ağırlıklı olarak çalışıldığı görülmektedir.

Bu çalışmada, yalnızca Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nde ulaşılabilir olan muhasebede hata ve hile ile iç kontrol konuları üzerine 2009-2019 yılları arasında yazılan lisansüstü tezler incelenmiştir. Bundan sonra yapılacak çalışmalar konu ve yıl aralığı genişletilerek ele alınabilir. Ayrıca, bu konuda yazılan kitaplar, makaleler, bildiriler, raporlar ilave edilerek ve hatta ulusal boyuttan çıkılarak uluslararası boyuta geçilerek çalışmanın daha da genişletilmesi sonuçların artırılması açısından önemlidir.

KAYNAKÇA

- Alkan, G., (2014). Türkiye’de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma (1984-2012), Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 41-52.
- Akyel, R., (2010). Türkiye’de İç Kontrol Kavramı, Unsurları ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi, Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi, İİBF Dergisi, 17(1), 83-98.
- Atmaca, M., (2012). Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, 14(1), 191-205.
- Aytekin, S., Sezgin, H., & Yalçın, M., (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, 44, 69-89.
- Bayraklı, H. H., Erkan M. & Elitaş C., (2012). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Doğan S. & Kayakıran D., (2017). İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi, Maliye ve Finans Yazıları, (108), 167-187.
- Doğan B. & Hilal E., (2019). Türkiye’de Muhasebe Standartları Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma, 2. Uluslararası Erciyes Bilimsel Araştırmalar Kongresi Tam Metin Kitabı, 27-29 Eylül, Kayseri, 725-737.
- Durgut M. & Pehlivan A., (2018). Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartlarına Yönelik Türkiye’de Hazırlanan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma:1987-2017, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1-23.
- Erol, M., (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, 13(1), 229-237.
- Gökçen, B., & Tahtlı, F., (2019). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İşletmedeki Hileleri Önlemedeki Rolü Ve Perakende Sektöründe Bir Araştırma, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 4(2), 177-205.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., & Kılıç, M., (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(20), 169-189.
- Kaya, H. P., (2019). Türkiye’de Denetim Alanında Yazılmış Olan Doktora Tezlerinin Değerlendirilmesi (1985-2018), Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(2), 557-576.
- Kayıkcıoğlu, S. (2019). Bağımsız Denetimde Hile Müzakeresi Ve İç Kontrolle İlişkin Tespitler, TİDE AcademiaResearch, 1(1), 77-107.
- Koç, B. & Yüncü A. B. (2020). Muhasebe Alanında 2004-2018 Yılları Arasında Hazırlanmış Lisansüstü Tezlerin İncelenmesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (62), 63-75.
- Ömürbek, V., & Durgunbücü, Ö., (2018). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hileleri İle İlgili Algılarının İncelenmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, 23(29), 197-214.
- Parlak, N., (2020). Muhasebe Denetimine İlişkin Lisansüstü Tezlerin İncelenmesi, Mali Çözüm Dergisi, 30(160), 195-210.
- Tayman, M., & Tekşen, Ö., (2019). Muhasebe Denetiminde Karşılaşılan Hata Ve Hileler: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, 24(3), 455-477.
- Türk Dil Kurumu (2011). Türkçe sözlük Ankara: Türk Dil Kurum Yayıncılık, www.tdk.gov.tr.
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, (2020). https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%208.pdf,
- Yeşil T. & Akyüz F. (2018). Muhasebe Alanındaki Ulusal Doktora Tezlerinin Bibliyometrik Analizi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (20), 440-472.