

YENİ BİR MESLEK ANLAYIŞI

ADLİ MUHASEBE

ÜÇ BOYUTLU BİLİMSEL BİR ARAŞTIRMA

Dr. Ahmet AKATAK

Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN





Kitabın Adı : YENİ BİR MESLEK ANLAYIŞI
ADLİ MUHASEBE
ÜÇ BOYUTLU BİLİMSEL BİR ARAŞTIRMA

Yazar : Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN, Dr. Ahmet AKATAK

1. Baskı : Ağustos 2021 ANKARA

ISBN : 978-625-7456-29-6
Yayın No : 1237

© Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN, Dr. Ahmet AKATAK

Tüm hakları yazarlarına aittir. Yazarların izni alınmadan kitabın tümünün veya bir kısmının elektronik, mekanik ya da fotokopi yoluyla basımı, çoğaltılması yapılamaz. Yalnızca kaynak gösterilerek kullanılabilir.

SONÇAĞ AKADEMİ

İstanbul Cad. İstanbul Çarşısı No.: 48/49 İskitler 06070 ANKARA
T / (312) 341 36 67 - GSM / (533) 093 78 64
www.soncagyayincilik.com.tr
soncagyayincilik@gmail.com
Yayıncı Sertifika Numarası: 47865

BASKI VE CİLT MERKEZİ



UZUN DİJİTAL MATBAA, SONÇAĞ YAYINCILIK MATBAACILIK TESCİLLİ MARKASIDIR.
İstanbul Cad. İstanbul Çarşısı No.: 48/48 İskitler 06070 ANKARA
T / (312) 341 36 67
www.uzundijital.com
uzun@uzundijital.com

ÖNSÖZ

Adli muhasebenin önemini fark eden gelişmiş ülkeler, özellikle ABD ve bazı Batı Avrupa ülkeleri adli muhasebe eğitimi için altyapı çalışmalarını tamamlayıp bu alanda uzman kişiler yetiştirmeye başlamışlardır. Ülkemizde son yıllarda gelişmeye başlayan adli muhasebe ile ilgili herhangi bir kurumsal altyapı ve kanuni düzenleme henüz olmamakla birlikte bunun uygulanması açısından herhangi bir engel bulunmamaktadır. Adli muhasebeye duyulan ihtiyaç her geçen gün daha çok kendini hissettirmeye başlamıştır. Bu bağlamda araştırmamızda, adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesi için adli muhasebe ilgili uygulayıcıları olan muhasebe meslek mensuplarının, hukukçuların ve akademisyenlerin görüşlerine başvurulmuştur.

Yeni yöntemlerle işlenen ekonomik suçların ve ortaya çıkan anlaşmazlıkların artmasıyla birlikte, özellikle hile ve yolsuzlukların önlenmesinde önemli bir role sahip olan adli muhasebe'ye duyulan ihtiyaç artmaktadır. Adli bilimler kapsamına giren adli muhasebe, hukuk ve muhasebe bilimleri arasında bir köprü görevi görerek daha çok mali nitelikli işlemlerde yaşanan hile ve yolsuzlukların belirlenmesi ve önlenmesine ilişkin başlatılan yargı sürecinde etkin bir rol üstlenmektedir. Geleneksel muhasebeden farklı olarak sadece rakamları değil, rakamların ötesini de irdeleyerek muhasebe hilelerini öngörme temeline dayanan adli muhasebecilik mesleği, muhasebe teori ve uygulamalarının yanında denetim, hukuk, istatistik, kriminoloji, psikoloji gibi birçok disiplini bünyesinde barındıran geniş kapsamlı bir uzmanlık alanıdır.

Bu kitapta adli muhasebe üzerine üç boyutlu bilimsel bir araştırma yapılmıştır. Özellikle adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesi üzerinde durulmuştur. Bu çerçevede çalışmada hâkim ve avukatlar, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler ile akademisyenlerden oluşan üç boyutlu bir anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışmanın temel amacı, gelişmiş ülkelerde meslek olarak icra edilen adli muhasebecilik mesleğinin ülkemizde de bir meslek olarak kabul görmesi ve tanıtılmasına katkıda bulunmaktır.

Dr. Ahmet AKATAK

Prof. Dr. Abdulkadir BİLEN

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	III
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. ADLİ MUHASEBE	4
1.1.1. Adli Muhasebenin Önemi	5
1.1.2. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	7
1.1.2.1. Dünya’da Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	7
1.1.2.2. Türkiye’de Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi	10
1.1.3. Dünya’da Adli Muhasebe Uygulamaları	12
1.1.3.1. ABD’de Adli Muhasebe Uygulamaları	13
1.1.3.2. Kanada’da Adli Muhasebe Uygulamaları	15
1.1.3.3. Avustralya’da Adli Muhasebe Uygulamaları	16
1.1.3.4. İngiltere’de Adli Muhasebe Uygulamaları	17
1.2. ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA YAPILAN FAALİYETLER	17
1.2.1. Dava Destek Danışmanlığı	18
1.2.2. Uzman Tanıklık	19
1.2.3. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik	20
1.3. ADLİ MUHASEBE İLE İLİŞKİLİ DİSİPLİNLER	21
1.3.1. Adli Muhasebe İle Muhasebe	22
1.3.2. Adli Muhasebe İle Denetim	23
1.3.3. Adli Muhasebe İle Hukuk	25
1.3.4. Adli Muhasebe İle Kriminoloji	26
1.3.5. Adli Muhasebe İle Psikoloji	26
1.3.6. Adli Muhasebe İle İstatistik	27
1.4. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ	27
1.4.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ortaya Çıkış Sebepleri	28
1.4.1.1. Etik Dışı Davranışlar	29
1.4.1.2. Muhasebe Öğretisinin Yetersizliği	30
1.4.1.3. Bilirkişilerin Odaklanma Noktalarındaki Farklılıklar	30
1.4.1.4. Bilirkişi Müessesinin Yetersizliği	30

1.4.1.5. Hukuk Fakültelerinde Verilen Mali Eğitimin Yetersizliği	31
1.4.1.6. Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasındaki Güçlük	31
1.4.2. Adli Muhasebecilerin Sahip Olmaları Gereken Özellikler	31
1.4.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Diğer Mesleklerle Karşılaştırılması	32
1.4.3.1. Adli Muhasebeciliğin İç Denetçiden Farkı	33
1.4.3.2. Adli Muhasebeciliğin Bağımsız Denetçiden Farkı	34
1.4.3.3. Adli Muhasebecinin Geleneksel Muhasebeciden Farkı	34
1.4.3.4. Adli Muhasebecinin Bilirkişiden Farkı	35
1.4.4. Adli Muhasebecilerin Kullandıkları Teknikler	36
1.4.4.1. Yazılı İfade Alma Tekniği	36
1.4.4.2. Sorgulama Tekniği	37
1.4.4.3. Doğrulama Tekniği	37
1.4.4.4. Yeniden Hesaplama Tekniği	38
1.4.4.5. Analitik İnceleme Tekniği	38
1.4.4.6. Fiziki İnceleme Tekniği	38
1.4.4.7. Belge İnceleme Tekniği	38
1.4.5. Adli Muhasebecilik Mesleği İlkeleri	39
1.4.5.1. Genel İlkeler	39
1.4.5.1.1. Bağımsızlık	39
1.4.5.1.2. Mesleki Yeterlilik	39
1.4.5.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen	40
1.4.5.2. Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler	40
1.4.5.2.1. Planlama	40
1.4.5.2.2. Kanıt Toplama	40
1.4.5.2.3. Bütünlük	41
1.4.5.3. Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler	41
1.4.5.3.1. Tam Açıklama	41
1.4.5.3.2. Görüş Bildirme	41

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA HATA VE HİLE

2.1. MUHASEBE HATALARI	43
2.1.1. Hata Kavramı ve Muhasebede Hata	43
2.1.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri	44
2.1.2.1. Kayıt Hataları	44

2.1.2.2. Unutma ve Tekrarlanma Hataları.....	46
2.1.2.3. Nakil Hataları.....	47
2.1.2.4. Bilanço Hataları.....	47
2.1.2.5. Telafi Edici Hatalar.....	48
2.2. MUHASEBE HİLELERİ.....	48
2.2.1. Hile Kavramı ve Muhasebede Hile.....	48
2.2.2. Hile Grupları.....	49
2.2.2.1. Çalışan Hileleri.....	50
2.2.2.2. Yönetim Hileleri.....	50
2.2.2.3. Finansal Raporlama Hileleri.....	51
2.2.2.4. Vergi Hileleri.....	52
2.2.2.5. Yatırım Hileleri.....	52
2.2.2.6. Satıcı Hileleri.....	53
2.2.2.7. Müşteri Hileleri.....	53
2.2.2.8. Bilişim ve Teknoloji Hileleri.....	54
2.3. HİLEYE BAŞVURMA NEDENLERİ.....	54
2.3.1. Çeşitli Yolsuzlukları Gizlemek.....	54
2.3.2. İşletmenin Durumunu Farklı Göstermek.....	55
2.3.3. Vergi Kaçırarak.....	55
2.4. HİLE YAPANLARIN KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ.....	56
2.5. HİLE ÜÇGENİ.....	57
2.5.1. Baskı.....	58
2.5.1.1. Mali İçerikli Baskılar.....	59
2.5.1.2. Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar.....	59
2.5.1.3. İş İle İlgili Baskılar.....	59
2.5.2. Fırsat.....	59
2.5.3. Haklı Gösterme.....	60
2.6. HATA İLE HİLENİN BENZERLİK VE FARKLILIKLARI.....	61
2.7. ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA HATA VE HİLE SAYILAN SUÇLAR.....	62
2.7.1. Kara Paranın Aklanması Kapsamına Giren Suçlar.....	62
2.7.2. İcra İflas Hukuku Kapsamına Giren Suçlar.....	63
2.7.3. Sermaye Piyasası Kapsamına Giren Suçlar.....	63
2.7.4. Vergi Hukuku Kapsamına Giren Suçlar.....	64
2.7.5. Boşanma Davaları Kapsamına Giren Suçlar.....	64
2.7.6. Zimmet Davaları Kapsamına Giren Suçlar.....	65
2.7.7. Ceza Kanunu Kapsamına Giren Suçlar.....	65

2.7.8. İş Hukuku Kapsamına Giren Suçlar.....	65
2.7.9. Ticaret Hukuku Kapsamına Giren Suçlar.....	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA HİLELERİN İNCELENMESİ

3.1. HİLE TEORİSİNDEKİ SON GELİŞMELER.....	67
3.1.1. Hile Dörtgeni.....	67
3.1.2. Hile Tartısı.....	68
3.1.3. Aysberg' in Görünen Yüzü Teorisi.....	68
3.1.4. Patates Cipsi Teorisi.....	69
3.1.5. Çürük Elma Teorisi.....	69
3.1.6. Kolay Lokma Teorisi.....	69
3.2. HİLELERİN ÖNLENMESİ İÇİN YAPILAN DÜZENLEMELER.....	70
3.2.1. Uluslararası Düzeyde Yapılan Düzenlemeler.....	70
3.2.1.1. Sarbanes-Oxley Yasası.....	70
3.2.1.2. Alman 10 Adım Programı.....	72
3.2.2. Türkiye'de Yapılan Düzenlemeler.....	73
3.2.2.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Adli Muhasebe.....	75
3.2.3. Hilelerin Önlenmesi İle İlgili Diğer Gelişmeler.....	77
3.2.3.1. Benford Yasası.....	77
3.2.3.2. Hilelerin İncelenmesinde Adli Muhasebenin İşlevi.....	77
3.3. ADLİ MUHASEBEDE HİLEYİ TESPİT ETME BECERİLERİ.....	78
3.3.1. Tümdengelim Analizi.....	78
3.3.2. Eleştirel ve Yaratıcı Düşünme.....	78
3.3.3. Yapılandırılmamış Problem Çözme Becerisi.....	79
3.3.4. Araştırmacı Esnekliği.....	79
3.3.5. Analitik Yeterlilik.....	79
3.3.6. İletişim Becerisi.....	79
3.3.7. Hukuki Yorum Becerisi.....	80
3.4. TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARI.....	80

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA HİLELERİN İNCELENMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. ARAŞTIRMA HAKKINDA	84
-------------------------------	----

4.1.1. Literatür Taraması.....	84
4.1.2. Araştırmanın Amacı Ve Önemi.....	89
4.2. VERİ TOPLAMA YÖNTEM VE ARACI.....	91
4.2.1. Uygulama Verilerinin Tanımlayıcı Faktör Analizi İçin Uygunluk Testleri.....	91
4.2.2. Tüm Yargı Cümleleri İçin Tanımlayıcı Faktör Analizi.....	93
4.3. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİ.....	100
4.3.1. Araştırmanın modeli.....	100
4.3.2. Araştırmanın hipotezleri.....	101
4.4. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ.....	102
4.5. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI.....	103
4.6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	103
4.7. BULGULAR VE YORUMLAMA.....	105
4.7.1. Araştırma Katılımcılarının Demografik Özelliklerinin Değerlendirilmesi.....	105
4.7.2. Muhasebe Meslek Mensupları, Avukat, Hâkim Ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe -I- Ölçeği Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi	110
4.7.2.1. Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından “Etki” Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi.....	111
4.7.2.2. Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından “Hile” Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi.	115
4.7.2.3. Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından “Uygulama” Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi	116
4.7.2.4. Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından “Yasal” Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi.	118
4.7.2.5. Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından “Vizyon” Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi.	119
4.7.3. Katılımcıların Adli Muhasebe -II- Ölçeği Yargılarına İlişkin Görüşlerinin Değerlendirilmesi	121
4.7.4. Adli Muhasebe -I- Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı İstatistiksel Bulgular.....	129
4.7.5. Demografik Değişkenler Bağlamında Adli Muhasebe -I- Ölçeği Açısından Farklılıkların Karşılaştırması.....	133
4.7.5.1. Katılımcıların Cinsiyetine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma.	134
4.7.5.2. Bilirkişilik Kurumunun Vergi Kaçırma Önlemesi Düşüncesi Bağlamında Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma.....	135
4.7.5.3. Katılımcıların Adli Muhasebenin Üniversitelerde Bir Program Olarak Yer Alması Gerektiğini Düşüncesine Göre Karşılaştırma.....	136

4.7.5.4. Katılımcıların Pandemi Sürecinde “Vergi Yüğü Nedeniyle Vergi Kaçırma” Eğiliminin Arttığı Düşüncesine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeğı Boyutları Açısından Karşılaştırma.....	137
4.7.5.5. Katılımcıların Pandemi Döneminde Hile Uygulamalarının Arttığı Düşüncesine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeğı Boyutları Açısından Karşılaştırma.....	139
4.7.5.6. Katılımcıların Yaş Değışkenine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeğı Boyutları Açısından Karşılaştırma	140
4.7.5.7. Katılımcıların Eğitim Düzeyi Değışkenine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeğı Boyutları Açısından Karşılaştırma.....	142
4.7.5.8. Katılımcıların Unvanı Değışkenine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeğı Boyutları Açısından Karşılaştırma	144
4.7.5.9. Katılımcıların Unvanı Değışkenine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeğı Yargı Cümleleri Açısından Karşılaştırma	148
4.7.5.10. Katılımcıların Meslekte Kıdem Yılına Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeğı Boyutları Açısından Karşılaştırma	152
4.7.5.11. Katılımcıların Birlikçilik Yapma Sayıları Değışkenine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeğı Boyutları Açısından Karşılaştırma	154
4.7.6. Adli Muhasebe -I- Ölçeğinin Adli Muhasebeye Bakış Açısı İle Korelasyon Analizleri...	156
4.7.6.1. Adli Muhasebeye Bakış Açısı İle Adli Muhasebe -I- Ölçeğı Boyutları Açısından İlişkinin İncelenmesi	156

SONUÇ VE ÖNERİLER159

KAYNAKÇA.....169

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Uygulama Verilerinin Tanımlayıcı Faktör Analizi İçin Uygunluğunu Test Etmek Üzere Kaiser-Meyer-Olkin Ve Bartlett's Test Of Sphericity Test Değerleri Tablosu	92
Tablo 2: Cronbach's Alpha değeri.....	92
Tablo 3: Adli Muhasebeye İlişkin Yargı Cümleleri Tanımlayıcı Faktör Analizi Değerleri	93
Tablo 4: Adli Muhasebe Yargı Cümleleri Tanımlayıcı Faktör Analizi Tablo Değerlerinin Boyutlara Dağılımı Çizelgesi	94
Tablo 5: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Yargı Cümleleri Tanımlayıcı Faktör Analizi Tablo Değerleri	95
Tablo 6: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Yargılarının Boyutlara Dağılımı	95
Tablo 8: Adli Muhasebe -I- Ölçeğinin KMO Ve Cronbach's Alpha Değerleri Tablosu	97
Tablo 9: Adli Muhasebe -II- Ölçeği Yargıları Faktör Analizi Değerler Tablosu.....	97
Tablo 10: Adli Muhasebe -II- Ölçek Yargılarının Boyutlara Dağılımı	98
Tablo 11: Adli Muhasebe -II- Ölçeğinin KMO Ve Cronbach's Alpha Değerleri Tablosu	99
Tablo 12: Adli Muhasebe -II- Ölçeği Boyutlarında Yer Alan Yargılar Ve Varyanslar	99
Tablo 13: Güvenilirlik Test (Cronbach's Alpha) Değerleri.....	104
Tablo 14: Çarpıklık Basıklık (Skewness - Kurtosis)Test Değerleri	104
Tablo 16: Katılımcıların Cinsiyet Değişkeni Bağlamında Cevaplarının Değerlendirilmesi	105
Tablo 17: Katılımcıların Yaş Değişkeni Bağlamında Cevaplarının Değerlendirilmesi	106
Tablo 18: Katılımcıların Eğitim Değişkeni Bağlamında Cevaplarının Değerlendirilmesi.....	106
Tablo 19: Katılımcıların Unvanı Değişkenine Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi	107
Tablo 20: Katılımcıların Meslekte Kıdem Yılı Değişkenine Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi ..	107
Tablo 21: Katılımcıların Yıllık Ortalama Bilirkişilik Yapma Sayısı Değişkenine Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi	108
Tablo 22: Katılımcıların Bilirkişilik Kurumunun Vergi Kaçırma Önlediğine İlişkin Cevaplarının Değerlendirilmesi	108
Tablo 23: Katılımcıların Adli Muhasebeciliğin Üniversitelerde Bir Program Olarak Yer Alması Gerekliğini Düşünüp Düşünmediğine Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi	109
Tablo 24: Katılımcılara Pandemi Sürecinde “Vergi Yüğü Nedeniyle Vergi Kaçırma” Eğiliminin Arttığını Düşünüp Düşünmedikleri Sorusuna Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi	109
Tablo 25: Katılımcıların Pandemi Döneminde Hileli Uygulamaların Arttığını Düşünüp Düşünmediğine Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi.....	110
Tablo 26: Katılımcıların Adli Muhasebe Uygulamalarının Ticari Faaliyetlerde Yapılan Hilelerin Azalmasını Sağlayacağı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	111
Tablo 27: Katılımcıların Adli Muhasebe, İşletmelerin Hukuksal Olaylarının (Hukuki İhtilafların) Çözümünde Etkin Bir Araç Olduğu Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	112

Tablo 28: Katılımcıların Kara Paranın Aklanmasına İlişkin Davaların Çözümüne Kavuşturulmasında, Adli Muhasebecilik Mesleğinin Etkili Olacağı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi .	112
Tablo 29: Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Kanunlar Ve Eğitimlerle Destek Verilmesi Gerekliği Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	113
Tablo 30: Katılımcıların Adli Muhasebeciliğin Bir Meslek Olarak Tanımlanması Ve Buna Yönelik Belgelendirme Programlarının Oluşturulması Önemli Bir Gereklik Olduğu Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi.....	113
Tablo 31: Katılımcıların Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ortaya Çıkarttığı Ve Önleyebileceği Hilelerle Ülke Ekonomisine Katkı Sağlayacağı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	114
Tablo 32: Katılımcıların Mahkemeye İntikal Etmiş Mali Konulu Ticari Davalarda Adli Muhasebeciye İhtiyaç Duyulmaktadır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	114
Tablo 33: Katılımcıların Hilenin, Kayıtları Ve Belgeleri Tahrip Ederek Haksız Kazanç Sağlama Olduğu Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	115
Tablo 34: Katılımcıların Hile Belli Bir Amaç İçin Kasıtlı Yapılan Davranış Biçimi Olup Olmadığı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	115
Tablo 35: Katılımcıların Hilenin, Gizli Şekilde Yapılan Kayıt Dışı Bir İşlem Olup Olmadığı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	116
Tablo 36: Katılımcıların Meslek Mensupları İşletmenin Durumunu Mevcut Durumdan Daha İyi Veya Kötü Göstermek İçin Hileye Başvurmaktadır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi...	117
Tablo 37: Katılımcıların Vergi Uygulamaları Ve Vergi Oranları Hilenin Yapılmasına Sebebiyet Vermektedir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	117
Tablo 38: Katılımcıların Mevzuatların Sürekli Değişmesi Hileli Uygulama Riskini Arttırmaktadır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	118
Tablo 39: Katılımcıların Hile Ve Yolsuzlukla Mücadelede, Türkiye'deki Mevcut Yasal Düzenlemelerin Yeterli Olup Olmadığı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi.....	118
Tablo 40: Katılımcıların Hilenin Tespit Edilme Yöntemleri Yeterli Düzeydir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi.....	119
Tablo 41: Katılımcıların Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyi Ve Bakış Açılıarı Bilirkişilik Faaliyetlerinde Yeterlidir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	120
Tablo 42: Katılımcıların Bilirkişilerin Olaylara Karşı Sezgisel Davranma Özellikleri Olmalıdır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	120
Tablo 43: Katılımcıların Adli Muhasebenin, Dava Konusu Olayın Muhasebe Mevzuatındaki Yerinin Tespiti İçin Gerekliği Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi.....	121
Tablo 44: Katılımcıların Hile Ve Yolsuzlukların Önüne Geçilmesi İçin Adli Muhasebe Mesleği Zaruri Bir Gereksinimdir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	121

Tablo 45: Katılımcıların Adli Muhasebeci Raporu Davanın Seyrini Değiştirmede Etkilidir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	122
Tablo 46: Katılımcıların Ticaret Hukuku İle İlgili Davaların Ve Uyuşmazlıkların Çözümünde, Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemi Büyüktür Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	122
Tablo 47: Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğini İcra Edecek Olan Kişilerin Güvenilir, Tarafsız Ve Dürüst Olmaları Gerekmetedir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	123
Tablo 48: Katılımcıların Hile Ve Yolsuzlukların Tespitinde Adli Muhasebe, Geleneksel Denetim Uygulamalarından Daha Başarılıdır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	123
Tablo 49: Katılımcıların Adli Muhasebeciliğin Ayrı Bir Müfredatı Olmalı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi.....	124
Tablo 50: Katılımcıların Hileli İşlemin Kanıtlarıyla Birlikte Ortaya Çıkarılması Adli Muhasebenin Çalışma Alanına Girmektedir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	124
Tablo 51: Katılımcıların Adli Muhasebeye, Üniversitelerin Öğretim Programlarında (Lisans, Yüksek Lisans Ve Doktora) Yer Verilmesi, Adli Muhasebenin Gelişmesine Katkı Sağlar Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi.....	125
Tablo 52: Katılımcıların Adli Muhasebecilerin Diğer Bilim Dallarını Da Biliyor Olması Gerekir (Denetim, Hukuk, Suç Bilimi Vs.) Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	125
Tablo 53: Katılımcıların Bilirkişi, Bir Olayın Doğru Olduğuna Dair Kesin Kanıt Sahibi Değilse Görüş Bildirmekten Kaçınmalıdır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	126
Tablo 54: Katılımcıların Bilirkişi Yapmış Olduğu İncelemelerde Karar Verirken Bağımsız Davranmalıdır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	126
Tablo 55: Katılımcıların Bilirkişiler, Uyuşmazlık Konusu İle İlgili Ehil Ve Uzman Kişilerdir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	127
Tablo 56: Katılımcıların Türkiye'deki Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği İle İlgili Düzenlemeler Dünyadaki Gelişmelere Uygundur Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	127
Tablo 57: Katılımcıların Türkiye'deki Eğitim Sistemi Adli Muhasebe Eğitimi İçin Uygundur Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	128
Tablo 58: Katılımcıların Muhasebe Konulu Davalarda "Hâkimlerin Ve Avukatların" Muhasebe Bilgisi Yeterlidir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi	128
Tablo 59: Beşli Likert Tipi Tercih Değer Aralıkları	129
Tablo 60: Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Bağlamında Cevaplarının Genel Değerlendirilmesi	129
Tablo 61: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Cinsiyetine Göre Farklılık Analizleri	134

Tablo 62: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Bilirkişilik Kurumunun Vergi Kaçırma Önlediğini Düşünüp Düşünmemeye Göre Farklılık Analizleri	135
Tablo 63: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Adli Muhasebenin Üniversitelerde Bir Program Olarak Yer Alması Gerekip Gerekmediğine Göre Farklılık Analizleri.....	136
Tablo 64: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Pandemi’ De Vergi Kaçırma Eğiliminin Değişimine Göre Farklılık Analizleri.....	137
Tablo 65: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Pandemi ‘De Hilenin Arttığı Düşüncesine Göre Farklılık Analizleri	139
Tablo 66: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizleri.....	140
Tablo 67: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından Yaş Değişkenine Göre Uygulama Ve Vizyon Boyutlarının Farklılık Kaynağı Analizi	141
Tablo 68: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Analizleri.....	142
Tablo 69: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Kaynağı Analizleri.....	143
Tablo 70: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Unvanı Değişkenine Göre Farklılık Analizleri.....	145
Tablo 71: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarının Katılımcıların Unvanına Göre Farklılık Kaynağı Analizi.....	146
Tablo 72: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Yargı Cümleleri Bağlamında Katılımcıların Unvanı Değişkenine Göre Farklılık Analizleri.....	148
Tablo 73: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Yargı Cümleleri Bağlamında Katılımcıların Unvanı Değişkenine Göre Farklılık Kaynağı Analizleri.....	149
Tablo 74: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Kıdem Yılına Göre Farklılık Analizleri.....	152
Tablo 75: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarının Kıdem Yılına Göre Farklılık Kaynağı Analizi	153
Tablo 76: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Bilirkişilik Sayısına Göre Farklılık Analizleri.....	154
Tablo 77: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından Vizyon Boyutunun Bilirkişilik Sayısına Göre Farklılık Kaynağı Analizi.....	155
Tablo 78: Adli Muhasebeye Bakış Açısı Davranışı İle Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Arası İlişki Çizelgesi.....	156

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Hile Üçgeni.....	58
Şekil 2: Hile Dörtgeni	67
Şekil 3: Hile Tartısı	68
Şekil 4: Araştırmanın Modeli.....	101

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	Association of Certified Fraud Examiners – Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu
ACFEI	American College of Forensic Examiners International – Uluslararası Adli Denetçiler Amerikan Koleji
ACFS	Association of Certified Fraud Specialists – Sertifikalı Hile Uzmanları Birliği
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
CPA	Certified Public Accountant - Sertifikalı Kamu Muhasebecisi
CFE	Certified Fraud Examiner – Sertifikalı Hile Denetçisi
FBI	Federal Bureau of Investigation – Federal Araştırma Bürosu
IFAC	The International Federation of Automatic Control - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	Sarbaney Oxley Yasası
SPK	Sermaye Piyasası Kurumu
TESMER	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Dünyanın birçok bölgesinde dolandırıcılık işlemlerinin, mali suçların, şirket iflaslarının ve hileli işlemlerin arttığı görülmektedir. Bununla beraber teknolojideki gelişmeler işlenen suçların ve yapılan hilelerin niteliğini değiştirerek bilinen yöntemlerle hilelerin tespitini zorlaştırmaktadır. Birçok ülkeyi ekonomik anlamda olumsuz etkileyen söz konusu işlemlerin muhasebe hata ve hilelerinden kaynaklandığı düşünülerek, bu hata ve hilelere etkili yaklaşımlar geliştirilmeye çalışılmıştır. Dünya çapında görülen birtakım mali skandallar geleneksel muhasebe anlayışının sorgulanmasına yol açmış, denetim şirketlerinden destek alınmasına rağmen yaşanan olumsuz durumlar geleneksel muhasebe ve denetimin ötesinde yeni bir disipline ihtiyaç duyulduğu düşüncesini doğurmuştur. Bu ihtiyaç, temel amacı adalet sistemine hizmet etmek olan hukuk ve muhasebe bilimlerinin bir alt dalı sayılan “Adli Muhasebe” kavramının ve adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Adli muhasebe; mahkemeye taşınmış veya henüz taşınmamış fakat hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel olan mali nitelikli işlemlerden kaynaklanan olayın sonuçlanmasını sağlayan kendine özgü araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri bulunan bir bilim dalıdır şeklinde tanımlanabilir. Kısaca ticari faaliyetler sonucu mahkemeye konu olan muhasebe işlemlerini ifade etmektedir.

Adli muhasebe hile ve yolsuzlukların önlenmesinde mahkemelere ve işletmelere yardımcı olmakta ve mali konulardaki uyumsuzlukların hukuki anlamda karara bağlanmasını sağlamaktadır. Geleneksel muhasebeden farklı olarak sadece rakamları değil, rakamların ötesini de irdeleyerek muhasebe hilelerini öngörme temeline dayanan adli muhasebe mesleği, muhasebe teori ve uygulamalarının yanında denetim, hukuk, istatistik, kriminoloji, psikoloji gibi birçok disiplini bünyesinde barındıran geniş kapsamlı bir uzmanlık alanıdır.

Adli Muhasebeciliğin uygulamada üç faaliyet alanı bulunmaktadır. Bunlar; Uzman tanıklık, dava destek danışmanlığı ve hile araştırmacılığıdır. Uzman tanıklık yapan adli muhasebeciler, delilleri toplayıp değerlendirerek mesleki bilgi ve tecrübelerini de kullanarak adli mercilerde dava esnasında hâkimlere gerekli yardımı sağlarlar. Dava destek danışmanlığı yapan adli muhasebeciler, dava aşamasında ya da dava sürecine henüz girmeden önce danışmanlık talebinde bulunan davaya bakan avukatlara yardımcı olurlar. Hile araştırmacılığı yapan adli muhasebeciler, işletmenin sahipleri,

paydaşları, yöneticileri, çalışanları ve işletme ile ilgilenen kişi ve kuruluşlardan gelebilecek hile ile ilgili taleplerin değerlendirilmesinde hizmet sunarlar.

Türkiye’de henüz istenilen seviyede bilinirliği olmamasına ve herhangi bir yasal düzenleme yapılmamasına rağmen, adli muhasebecilik mesleğinin zaruri bir ihtiyaç olarak görülmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu çalışmada, adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesi için adli muhasebe ilgili uygulayıcıları olan muhasebe meslek mensuplarının, hukukçuların ve akademisyenlerin görüşlerine başvurulmuştur. Bu araştırmanın amacı; araştırmaya katılan hâkim ve avukatlar, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler ile akademisyenlerin adli muhasebeye bakış açılarını değerlendirmek, adli muhasebe hakkındaki farkındalıklarını ölçmek, hile ve yolsuzlukların durumu ve mevcut düzenlemelerin yeterliliği hakkındaki görüşlerini almak, adli muhasebeye duyulan ihtiyacın düzeyini tespit etmek ve verilen yanıtlar açısından karşılaştırma yapmaktır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda hazırlanan bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğinin kavramsal çerçevesi üzerinde durulmuştur. Adli muhasebenin önemi ve adli muhasebenin tarihsel gelişimi ele alınarak, Dünya’da ve Türkiye’de adli muhasebenin tarihsel gelişimi detaylı bir şekilde incelenmiştir. Adli muhasebe kapsamında yapılan faaliyetler ile adli muhasebenin ilişkili olduğu disiplinler açıklanmıştır. Adli muhasebecilik mesleğinin ilkeleri, adli muhasebecilerin kullandıkları teknikler ile adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkış sebepleri üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde, muhasebede yapılan hile ve hatalar üzerinde durulmuştur. Muhasebede yapılan hata türleri ve hile grupları incelenmiş, hileye başvurma nedenleri ve hile yapanların karakteristik özellikleri ifade edilmiştir. Hata ile hilenin benzerlik ve farklılıkları ele alındıktan sonra adli muhasebe kapsamında hata ve hile sayılan suçlar açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesi üzerinde durularak, hile teorisindeki yaşanan son gelişmeler ortaya konmuş ve hilelerin önlenmesi için yapılan düzenlemeler ifade edilmiştir. Adli muhasebede hileler tespit edilirken kullanılan beceriler ve analizler ele alındıktan sonra Türkiye’de adli muhasebe uygulamalarının neler olduğu açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde, araştırma hakkında bilgi verildikten sonra yapılan literatür taraması, veri toplama yöntem ve aracı ile araştırmanın modeli ve hipotezleri gösterilmiştir. Araştırmanın evreni ve örnekleme ile araştırmanın sınırlılıkları belirtildikten sonra araştırmada kullanılan ölçeklerin faktör

analizi ve geçerlilikleri açıklanmış, araştırmada uygulanan parametrik test teknikleri (Frekanslar, t testi, Anova (F) ve Korelasyon Analizleri) ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir.

Sonuç bölümünde ise, araştırmanın bulguları doğrultusunda elde edilen sonuçlar ile literatürdeki benzer çalışmalar karşılaştırılmıştır. Ayrıca Adli muhasebenin uygulanabilirliği ve gelişmesi açısından gelecekte yapılacak çalışmalara yönelik öneriler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE VE ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. ADLİ MUHASEBE

İşletmeler arasında yaşanan rekabet, küreselleşmeyle beraber tüm dünya piyasalarında yoğun bir şekilde hissedilmekte ve şirketleri etkilemektedir. Rekabet ortamında “en üstte olma ve en çok kazanma” çabası işletmeleri çoğu zaman çeşitli hile ve yolsuzluklara yönlendirmektedir. Teknolojik olanaklar da rekabet ortamında işletmelerin kullandığı önemli unsurlardan biridir. Böyle bir süreçte adli muhasebe, hukuk ve muhasebe biliminin yanında birçok bilim dalının yararlandığı yöntem ve teknikleri kullanarak işletmelerde meydana gelen hile ve yolsuzlukların saptanması, bunların engellenmesi ve bir daha tekrarlanmaması için başlatılan hukuksal mücadelede önemli bir araçtır (Çabuk ve Yücel, 2012: 67).

Adli muhasebe kavramı İngilizce’ den “Forensic Accounting” kelimesinin çevirisinden dilimize girmiştir. Adli muhasebe kısaca ticari faaliyetler sonucu mahkemeye konu olan muhasebe işlemlerini ifade etmektedir. Daha geniş bir bakış açısıyla adli muhasebe, mali konular ile ilgili hukuki problemlerin çözümü amacıyla denetleme yöntem ve teknikleri kullanılarak muhasebe gerçeklerinin elde edilmesini sağlayan bir disiplindir (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103).

Adli muhasebe kavramının ortak ve genel kabul görmüş bir tanımı olmamasına rağmen özellikle akademik camiada, muhasebeden istifade edilerek hukuki süreçte doğruların gün yüzüne çıkarılması, anlaşmazlık teşkil eden olayların analiz edilmesini ve yapılan analiz sonucunda elde edilen veriler ışığında konunun tüm boyutlarıyla karar vericilere sunulması şeklinde tanımı yapılmaktadır. Kavramın bilinen yargılama uygulamalarından farklı olarak birden çok yöntem benimsediği ifade edilebilir (Oberholzer, 2002: 3-5).

Adli muhasebe; mahkemeye taşınmış veya henüz taşınmamış fakat hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel olan olayın muhasebe ile ilişkili tarafların oluşturduğu psikoloji ve suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da istifade ederek olayın sonuçlanmasını sağlayan kendine özgü araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanan bir bilim dalıdır şeklinde tanımlanabilir (Gülten, 2010: 312).

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)’a göre ise adli muhasebenin tanımı; adli muhasebecinin sahip olduğu muhasebe, denetim, vergi konuları ve diğer alanlardaki bilgi

ve deneyimlerinin dava aşamasındaki hukuki anlaşmazlıkların çözümünde kullanılmasıdır (Huber, 2012: 256). Başka bir ifadeye göre adli muhasebe bir araştırma bünyesinde denetim, hukuk ve muhasebe üçlüsünün içerdiği ilke ve yöntemlerle birlikte yasal, ticari, mali, sosyal ve toplumsal sorunların çözüme kavuşturulmasıyla da ilgilenmektedir (Erol, 2008: 233).

Adli muhasebeyi ilgilendiren alanlarda muhasebe, denetim, hukuk, finans, sayısal yöntemler, istatistik ile bilgisayar teknolojileri gibi uzmanlık gerektiren branşlarda yeterli bilgi ve deneyime sahip olunması gerekmektedir. Adli muhasebe, adli konuda kanıt niteliğindeki bilgi ve belgeler ile konu ile alakalı olan dokümanları elde ederek, bunları analiz etmeyi ve bu analizleri değerlendirip bir sonuca ulaşmayı hedefleyen çok kapsamlı bir disiplin olarak ifade edilir (Al, 2014: 102).

Çok bilinen küresel şirket skandalları, teorisyenlerin piyasadaki iş ortamında gerçekleşen dolandırıcılık, suiistimal, hile ve yolsuzlukla başa çıkma girişimlerini hızlandırmıştır. “Adli muhasebe” terimi, çok zorlu rekabetçi bir iş ortamı ve ileri bilgi teknolojisinin iş hayatına girmesinden dolayı giderek daha da zorlu hale gelen, tespit edilmesi ve önlenmesi zor olan hile ve yolsuzluğa cevap vermek için ortaya çıkmıştır. Piyasada artan hileli olaylarda yaşanan artış ve iş ortamındaki yolsuzluk, işletmeler, yöneticiler, iş ortaklıkları ve hükümetler için önemli konulardan biri haline gelmiştir. Muhasebede hata, hile ve yolsuzluğu tespit etmeye ve önlemeye yönelik yeni oluşum ve teknikler, denetim sisteminin hileleri ve yolsuzluğu tespit etmedeki eksikliği nedeniyle ortaya çıkmıştır (Sharma ve Panigrahi, 2012: 37).

1.1.1. Adli Muhasebenin Önemi

Muhasebe ve hukuk arasında bir köprü vazifesi gören adli muhasebe; adli yargı tarafından alınan kararlara yardımcı olmak için muhasebe ile alakalı olan konularda ortaya çıkan anlaşmazlıkların kovuşturulması ve çözüme ulaştırılmasını sağlamaktadır. Daha basit bir söylemle adli muhasebe; hukuki bir olayı çözmek adına muhasebe denetim tekniklerini ve soruşturma becerilerini bir arada kullanarak değerlendirmelerde bulunup raporlar hazırlamaktır. Muhasebe ve hukuk biliminin kesişim noktası olan adli muhasebenin ortaya çıkması ve önemini etkileyen en önemli faktörler; denetleme komitelerinin hileli işlemleri ortaya çıkarma konusunda yetersiz olması, mali müfettişlerin sorunları sadece tek açıdan ele alması ve iç denetçilerin hileli işlemleri tespit etmedeki başarısızlıkları gösterilmektedir (Owojori ve Asaolu, 2009: 184-185). Adli muhasebe alışlagelmiş denetleme anlayışından birçok yönüyle farklılıklar göstermektedir. Bir olayın soruşturulması ve araştırılmasını kapsayan adli muhasebeden adli bir forumda söz konusu olaya açıklık getirecek

kanıtlar sunması istenmektedir. Bu doğrultuda denetleme tekniklerini de kullanıp gerçeği ortaya çıkarmak adli muhasebenin asıl sorumluluğu olmaktadır (Grippio ve Ibex, 2003: 4).

Yaşanan yeniliklerle beraber ortaya çıkan teknolojik gelişmeler hayatımıza avantaj ve dezavantajlar sağlamaktadır. Gelişen teknoloji ile insanların beyin gücünü kullanma yetisinin birleşimi, işletmeler açısından ele alındığında çok önemli bir risk olarak karşımıza çıkmaktadır. Son zamanlarda hayatımızın her alanında etkisini gördüğümüz en büyük yeniliklerden biri de internettir. Artık dünya ticaret hacminin büyük bir kısmının internet üzerinden gerçekleştirilebilmesi ve bu durumun çeşitli manipülasyonlara gayet açık bir durumda olması bizleri de yeni risk odaklarıyla karşılaştırmaktadır. 1980'li yıllarda muhasebe alanındaki işlemlerin otomasyon sistemine geçiş süreci başlamıştır. Artan işlem hacmini azaltmak ve mali tabloların ivedilikle hazırlanmasını sağlamak için bilgisayar desteğinin kullanılması neredeyse zorunlu hal almıştır. Bu dönemdeki bilgisayarlı muhasebe uygulamaları, muhasebe ile ilgilenenlerin iş yükünü hafiflettiği için çok önemli bir yeniliktir. Hızlı bir şekilde artış gösteren ve karmaşık bir hal alan ticari işlemler nedeniyle muhasebe kayıtlarının hacmi artmış ve dolayısıyla bunların hepsinin denetçiler tarafından denetlenmesi çok zor bir hal oluşturmuştur. Ayrıca denetimlerde kullanılan eski ve basit teknikler durumun daha da zorlaşmasına neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmeler toplumun bir kısmı için yararlı olurken, durumdan istifade etmek isteyen hilekârlar içinse yeni suç aracı teşkil etmiştir. Bu yeni suç araçlarının klasik denetim teknikleriyle tespit edilmesi ve önlenmesi giderek zor bir hale gelmiştir (Pehlivan, 2010: 10).

Her yeniliğin beraberinde getirmiş olduğu olumlu ve olumsuz durumlar vardır. Bu olumsuz durumları kendi lehine çeviren çıkar grupları her zaman var olmuşlardır ve bu kötü niyetli çıkar gruplarının toplumların sahip oldukları ahlaki ve etik kuralları bir kenara atıp yapmış oldukları hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak ve hilelerini tespit etmek imkânsız bir durum değildir. Bu hile ve yolsuzlukları tespit etmenin bir yolu bu konu ile ilgili teknik bilgi birikimine sahip, tecrübe ve uzmanlık kazanmış kişiler ile çalışmaktan geçmektedir. İşte bunu gerçekleştirecek uzman kişiler adli muhasebecilerdir. Yıllardır varlığını sürdürmeyi başaran büyük firmaların uzun dönemde ortak ve yatırımcıların inancını ve güvenini kazanabilmelerinin en iyi yolu şeffaf ve gerçeği yansıtan mali tablolara sahip olmaları ile mümkün olmuştur. Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ancak muhasebe mesleğinde hakkaniyetli, bilgili ve alanında yetkin şahıslar olan adli muhasebecilerin yetenekleri neticesinde ortaya çıkarılabilir.

Adli muhasebe alışlagelmiş denetleme yöntemlerinin aksine, sezgisel ve analize dayalı detaylı bir şekilde olayı araştırır ve arka planda gözden kaçan durumlarla ilgilenir. Öte yandan günümüz ekonomisinin fazla komplike olması ve beyaz yakalıların gerçekleştirdiği hile ve yolsuzluklardaki artış ile güvenlik güçlerinin bu ekonomik yolsuzlukları gün yüzüne çıkarmada yaşadıkları sorunlar, adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasında ve gelişmesinde büyük bir önem arz etmektedir.

Adli muhasebenin yaşanan şirket skandallarını çözmede çok önemli bir rolü bulunmaktadır. Şirketlerde yaşanan suç oranındaki artışlar, iş dünyasında patlak veren hileleri engellemenin daha iyi bir yolunu bulmak için muhasebe meslek mensuplarına ve hukukçulara baskı yapmıştır. Adli muhasebenin önemi, mevcut denetimlerin hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarıp önleme konusundaki eksikliğinden açıkça anlaşılabilir (Owojori ve Asaolu, 2009: 184).

1.1.2. Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Ticari işlemler nedeniyle ortaya çıkan mali sorunların incelenmesi ve çözümlenmesinde hukuk ile muhasebenin ortak çalışma alanı olan adli muhasebenin tarihteki gelişim serüvenine bakıldığında, Dünya’da ve Türkiye’de yaşanan gelişmeler arasında farklılık olduğu gözlemlenmiştir. Bundan dolayı adli muhasebenin tarihsel gelişimi konusunu Dünya’da adli muhasebe ve Türkiye’de adli muhasebe olarak iki ayrı başlık altında incelemek daha doğru olacaktır.

1.1.2.1. Dünya’da Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Adli muhasebe, son zamanlarda daha fazla duyulmasına rağmen aslında 5000 yıllık bir geçmişe sahip olduğu görülmektedir. Mezopotamya ve Mısırda M.Ö. 3300 ve M.Ö. 3500 yıllarında ticari faaliyetlerin kayıtları kâtipler tarafından kil tabletlerin üzerine veya papirüs bitkisinden elde edilen kâğıtların üzerine yazılarak yapılmaktaydı. Bir sonraki yapılan işlem olarak bu elde edilen dokümanlar ince bir kil zarf şeklindeki bir dış tablete konularak muhafaza edilir ve eğer bu dış tablette bir oynama veya herhangi bir hasar olursa, bu durum soruşturmaya yol açıyordu (Akın ve Onat, 2015: 35). Mısır’da muhasebeciler tuttukları kayıtlarda herhangi bir düzensizlik yaparlarsa ve bu kraliyet denetçileri tarafından tespit edilirse muhasebeciler sakat bırakma, para cezası ve ölüm cezası gibi cezalara maruz bırakılıyordu (Atmaca ve Terzi, 2012: 15).

Adli muhasebe davası olarak belgelenen ilk dava 1817’de Kanada’da gerçekleşen Meyer ve Sefton davasıdır. Bu davada iflas eden mal sahibinin mallarının değerlendirilmesi konusunda bir

muhasebeci malların hesaplarının yapılması için görevlendirilmiş ve mahkeme tarafından şahitlik yapması için çağrılmıştır. Hatta bu dava Diplomalı Adli Araştırmacılar Birliği'nin kökeni olarak gösterilir (Yücel, 2011: 10). Bir başka veriye göre muhasebe işlemlerinde en eski bilimsel çalışmalardan biri olarak tanınan Kautilya'nın Arthashastra'sında yaklaşık kırk farklı zimmet suçundan söz edilmektedir (Imonianavd, 2013: 129). Ayrıca muhasebeciler tarafından işlenen suçlar karşılığında cezaya çarptırılması gerektiğine değinilmiştir (Karacan, 2012: 107). Bugünkü anlamı ile adli muhasebenin ilk uygulaması ise 1824'de Glasgowlu James McClelland adlı bir İskoçyalı muhasebecinin hazırlamış olduğu tanıtım reklamında görülmüştür. Bu reklam afişinde yer alan "finansal tabloların hazırlanması, ihtilafli hesapların raporlanması ve mahkemede savunma yapılması" açıklamaları muhasebe mesleğinin sadece yapılan işlemlerin kayıt altına alınmasından ibaret olmadığını yazılı olarak da vurgulayan ilk metindir (Çabuk ve Yücel, 2012: 31).

1854 yılında Edinburgh Muhasebeciler Topluluğu "Muhasebenin sadece finansal işlemlerle sınırlı olmadığı hukuk alanındaki işlemleri de içerdiğini" beyan eden kraliyet fermanyı muhasebe ve hukuk arasındaki ilişkinin var olduğuna dikkat çekmiştir. 20. yüzyılın başlarında, muhasebecilerin sunmuş olduğu birçok hizmet içerisinde dava danışmanlığı işlerinin büyük bir paya sahip olduğu görülmüştür. Özetle adli muhasebecilik, o zaman zarfında muhasebe faaliyetlerinin artması ve çeşitlilik göstermesiyle yeni bir uzmanlık alanına dönüşmüştür (Şen, 2019: 4).

1900'lü yıllara bakıldığında Amerika ve Birleşik Krallıkta adli muhasebe hizmetlerinin uygulanmasına yönelik bazı bulgular makalelerde kendilerine yavaş yavaş yer yapmıştır (Crumbley L., 2001: 18). Günümüze yaklaştıkça yapılan ticari iş ve işlemlerin kompleks yapıya sahip olması, dünya ekonomisinin globalleşmesi ile birlikte ticaretin geniş bir yelpazeye yayılması, özellikle 1929 yılında dünyayı sarsan "Büyük Buhran" gibi ekonomik krizlerin ortaya çıkışı adli muhasebecilik mesleğinin ilgilendiği konuların başında olan hilenin önlenmesi ve dolandırıcılık işlemlerine yönelik olarak dikkatlerin çekilmesine sebep olmuştur (Altınsoy, 2011: 44-52).

"Adli Muhasebe" terimi İtalyan mafya babası olan Al Capone'nin 1930 yılındaki davasıyla büyük bir nam kazanmıştır. Amerika'da yaşayan bir İtalyan asıllı olan Al Capone, Amerika Birleşik Devletleri'nde varlığını sürdüren büyük bir suç örgütünün lideridir. O zamanlar Hazine'nin İcra Dairesi Başkanlığında görevde bulunan adli muhasebeci olan Elmer Irey, Al Capone davasında çok önemli bir rol üstlenmiştir. Al Capone'nin yapmış olduğu işlerin, yasadışı yollarla elde ettiği kazançlarla ilgili gelir vergisi beyan etmeyi başaramadığı zaman İç Gelir Servisi (IRS)'nin dikkatinden kaçmamıştır. Al Capone, Elmer Irey tarafından elde edilen delillerle mahkemede gelir

vergi kaçakçılığı sebebiyle mahkûm edilmiştir. İç Gelir Servisi (IRS), büyük çabalar sonunda rapor edilmemiş olan Al Capone gelirini bulabilmek için net değer modelini kullanmış ve mahkeme duruşmasından sonra, Al Capone 11 yıl hapse mahkûm edilmiştir (Di Gabriele, 2005: 60).

1946 yılında New York'taki Peloubet&Company mali müşavirlik şirketinin hissedarlarından olan Maurice E. Peloubet hazırladığı makale çalışmasıyla ilk defa “Adli Muhasebe – Forensic Accounting” kavramından bahsetmiştir (Al, 2014: 101). Daha sonraki süreçte 1960'larda Kanada'da ilk uzman ekonomik suç birimi olan Royal Canadian Mounted Police (RCMP) kurulmuştur ve sonraki zamanlarda bu birimlerin sayısı artmıştır (Açık, 2016: 1074). Ayrıca İkinci Dünya savaşı sürerken Federal Araştırma Bürosu (Federal Bureau Investigation - FBI) finansal suçların takibinin yapılması ve tespit edilmesinde 500'den fazla muhasebeciyi görevlendirmiştir (Ramaswamy, 2007: 32).

1960'lı yıllarda gelişen ticari işlemler ve iktisadi hayat mali suçların oranında artışa sebep olmuştur. Bu yıllarda Kanada'da ilk uzman ekonomik suç birimi olan “Royal Canadian Mounted Police” (RCMP)' nin kurulması bunu destekler niteliktedir. Karışık mali işlemler ile eldeki verilerin analiz edilmesi için lazım olan muhasebe bilgisi ve uzmanlığı giderek kendini belli ettirmiş, kolluk kuvvetleri ve muhasebeci işbirliğine zemin hazırlamıştır. Bir süre şahsi muhasebeci olarak çalışanların desteğiyle devam eden bu işbirliği, 1975'te Don Holmes ve Bob Lindquist isimdeki iki muhasebecinin “Lindquist-Holmes” adli muhasebe şirketini kurmalarıyla kurumsallaşmaya giden ilk adım atılmıştır. Kuzey Amerika'da kurulan bu ilk adli muhasebe şirketinin görmüş olduğu işlerin çoğunluğu polislerden elde edilen dosyalardan oluşmaktaydı (Kuloğlu, 2007: 14).

1980'li yıllara gelindiğinde ekonomik faaliyetler daha karmaşık bir yapıya bürünmüş ve bunun sonucu olarak, ekonominin ilgili kesimleri daha fazla uzman desteğine ihtiyaç duymaya başlamışlardır. Özellikle davaların görülmesinde kilit konuma sahip olan yargıçlar ile avukatlar karşılaştıkları vakaları çözüme kavuşturmada ve karara bağlamada uzmanlık isteyen bilgi ve beceri bakımından yetersiz kaldıklarından, adli muhasebeye daha fazla gereksinim duymuşlardır. Başta Amerika olmak üzere birçok batı ülkelerinde önemli adımlar atılmış ve adli muhasebe alanında uzmanlaşmış meslek mensuplarının sayısında gözle görülür sayıda artışlar meydana gelmiştir. Adli muhasebe konusuyla alakalı yaşanan önemli gelişmeler özetle şu şekilde sıralanabilir (Kurt, 2013: 38).

- 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından “Adli Muhasebe: Bugünün Ekonomisinde Adli Muhasebenin Yeri” adlı makalenin yayımlanması,

- 1982 yılında Francis C. Dykman tarafından “Adli Muhasebe: Uzman Şahit Olarak Muhasebeci” adlı ilk adli muhasebe kitabının yayımlanması,
- 1988 yılında “Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği” (Association Of Certified Fraud Examiners) ACFE'nin kurulması,
- 1988 yılında adli muhasebecinin ana karakter olduğu yeni bir dedektif romanı türünün yayımlanması,
- 1992 yılında “Amerikan Hile Denetçileri Okulu Enstitüsü” (American Collage Of Forensic Examiners Institue) ACFEI'nin kurulması,
- 2000 yılında “Adli Muhasebe, Denetim, Hile ve Vergileme Dergisi” (The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud and Taxation) çıkarılmaya başlanmıştır.

Adli muhasebenin tutulmasında önemli bir sıçrayış gösterdiği aşamalar ise 2001 yılında yaşanan şirket skandalları (Enron, Worldcom, Xerox vb.) dır. Yaşanan bu skandalların sonucunda, denetim şirketlerine duyulan güvende ciddi sarsıntılar olmuş ve bu durumdan hem paydaşlar hem de diğer ilgili taraflar etkilenmiştir. Tüm bu yaşananların sonucunda 2002 yılında Sarbanes Oxley yasası yürürlüğe sürülmüş ve kabul edilmiştir. Amerika Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) bu yasa ile birlikte denetim çalışmalarında adli muhasebe uygulamalarından istifade edilmesi gerektiğini dile getirmiştir (Atmaca ve Terzi, 2012: 17). Yürürlüğe konan bu yasa ile şirketlerden bağımsız bir denetim komitesinin kurulmasını zorunlu hale getirmekte, bu çerçevede adli muhasebeciler denetim, araştırma ve soruşturma yeteneklerine bağlı olarak denetim komitelerine veya şirket yöneticilerine özel danışmanlık hizmeti verebilecekler veya SEC' ten alınacak izin doğrultusunda denetim komitesinde görev alabileceklerdir. SEC daha sonra yayınladığı bildirimlerde açık bir şekilde “adli muhasebeci” terimini kullanarak adli muhasebecinin mesleğinin muhasebe mesleği kapsamında olduğunu dile getirmiştir (Dönmez ve Çavuşoğlu, 2015: 47).

1.1.2.2. Türkiye’de Adli Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Adli muhasebe alanında yaşanan gelişmeler açısından Türkiye ile diğer gelişmiş ülkeleri karşılaştırdığımızda ülkemizin çok gerilerde kaldığını görmekteyiz. Adli muhasebe alanındaki faaliyetler gelişmiş ülkelerde (Amerika, Kanada, İngiltere vb.) 20.yüzyılda gerçekleştirmeye başlamışken Türkiye’de 21. yüzyılın başlarında yeni yeni görülmeye başlamıştır.

Literatürde 21. yüzyıldan önce tam anlamıyla adli muhasebe alanıyla ilgili ülkemizde her hangi bir çalışma olmamıştır. Bunun ana sebebi, ülkemizde tam anlamıyla adli muhasebenin olmazsa olmazı olan dava destek danışmanı, uzman tanıklık ve hile denetçisi modellerinin uyarlanamamasıdır. Ayrıca ülkemizde adli muhasebe çalışma alanıyla ilgilenen kural ve prosedürleri uygulayan kurum ve kuruluşlar Avrupa'daki benzerlerine oranla henüz yeni kurulmuştur (Kurt ve Elagöz, 2015: 228).

2007 yılında Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneği (USİUD) kurularak ACFE' nin resmi temsilcisi şeklinde ülkemizde faaliyetlerine başlamıştır. Kurulan bu dernek ACFE' nin işleyiş kurallarını Türkiye'ye uyarlayarak varlığını sürdürmüştür (Şahin, 2011: 96).

2009 yılında “Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanı” adı altında bir eğitim verilmiştir. Bu eğitim adli muhasebe alanında İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) tarafından ilk defa verilen bir eğitim olduğu için çok büyük bir öneme sahiptir. Bu eğitim programıyla 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ilk defa adli muhasebeci sertifikası almaya hak kazanmıştır (Çabuk ve Yücel, 2012: 37).

Adli muhasebe alanında eğitim görmüş ve adli muhasebeci sertifikasına sahip olan 35 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir meslek mensubu bir araya gelmiş ve 2011 yılında Uluslararası Hile Denetimi ve Danışmanlık Hizmetleri A.Ş' yi kurmuşlardır. Bu şirketin kurulmasındaki amaç; hile denetimi yapmak, hile araştırmacılığını yapmak, iç denetim, iç kontrol, uzman şahitlik ve bilirkişilik konuları gibi hizmetler sunmaktır (Bayrak, 2016: 15).

Türkiye'de adli muhasebe disipliniyle ilgili en önemli gelişmelerden biri sayılabilecek düzenleme 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK) ile olmuştur. Bu kanun “Bilirkişilik” ve “Uzman Görüşü” kavramlarını içerik, kapsam ve anlam olarak birbirinden ayırt etmiş 293. Maddesinde de yer alan şu ifadelerle göre tarafların dava konusu olayla ilgili alanında uzman olan kişilerden bilimsel konularda yardım alabileceği belirtilmiştir. Hâkim ayrıca ek bir süre talep etmeden dava konusu olay ile ilgili kendisinden rapor aldıkları uzman kişinin ifadesinin alınmasına göre karar verebilmektedir. Uzman kişi de geçerli bir mazereti olmadığı sürece hâkimin bu çağrısına uyarak mahkeme kararına riayet etmek zorundadır. Bu düzenlemeler ile ülkemizde mevcut olan bilirkişilik müessesesinin yanında adli muhasebe uygulamaları olan dava desteği ve uzman tanıklık görevlerinin de önü açılmış oldu (Çabuk ve Yücel, 2012: 73).

1.1.3. Dünya’da Adli Muhasebe Uygulamaları

Dünyadaki adli muhasebeciliğin tarihine bakıldığında ilk olarak 1800’lü yıllarda bir İskoçyalı muhasebeci tarafından hazırlanan reklamda, muhasebe mesleğinin verilerin sadece kayıt etme ve bu kayıtların bilgiye dönüştürülmesinden ibaret olmadığını, aynı zamanda ihtilafli hesapların raporlanması sonucunda mahkemede savunulmasından bahsederek adli Muhasebe kavramına vurgu yapmıştır.

19. Yüzyılın İskoçya’sında muhasebeci ve avukatlar beraber çalışma alanına sahiptiler ya da avukatlar müvekkillerine muhasebe hizmetinde bulunurlardı. Muhasebeciler ücret karşılığında avukatlara ya da üçüncü kişilere yardım ederlerdi ve sundukları hizmetleri ayrıca mahkemede de Uzman Tanık sıfatı ile sürdürürlerdi.

1817’de Kanada’da bir mahkeme, bir iflas davasında olayların karmaşıklığı yüzünden hesapların incelenmesi ve varılan kanaatlerin mahkemede sunulması konusunda bir muhasebeciyi görevlendirmiştir (Konur, 2018: 33).

Adli muhasebeciliği kavram olarak literatüre kazandıran kişi ise New York City muhasebe firmasının ortaklarından olan Maurice E. Peloubet’ dir (Crumbley, 1995: 23-25). Peloubet 1946 yılında “Forensic Accounting” kavramını kullanarak adli muhasebenin bugünün ekonomisindeki yerine değinmeye çalışmıştır (Oberholzer, 2002: 3).

Adli muhasebe mesleğinin bugünkü halini almasında, muhasebe hata ve hilelerinin artması çok önemli derecede etki etmiştir. Dünyada etkileri yadsınamaz büyüklükte olan önemli iflasların pek çoğunun sebebi muhasebe hata ve hileleridir. 2002 yılında iflas bayrağını çeken Enron şirketinin çöküşünün en önemli nedeni muhasebe hata ve hileleri ile bu hata ve hilelerin denetim şirketi Arthur Andersen tarafından gizlenmesi olmuştur. Enron skandalının toplumsal ve ekonomik boyuttaki olumsuz etkileri sadece ABD’de değil tüm dünya ülkelerinde sarsıcı bir iz bırakmıştır. Yaşanan skandaldan sonra Sarbane’s Oxley Kanunu çıkartılmış ve bu kanun ile ekonomik anlamda iyileştirmeler yapılmaya çalışılmıştır (Dinç ve Cengiz, 2014).

Amerika’ da meydana gelen olayların etkisinden sonra olağanüstü durumlar Türkiye’yi de etkilemiş, bağımsız denetim alanında bir takım düzenlemeler ve kanunlarda yenilikler yapılmıştır. Dünya, Enron skandalı dışında çok yakın tarihte pek çok skandala şahitlik etmiştir. Amerikan telekom şirketi olarak faaliyet gösteren Adelphia’ nın iflas etmeden önce son iki yılda kârını olduğundan çok daha yüksek gösterdiğini ve hizmet veren abonman sayılarında yanlış bilgi verdiğini kabul etmesi,

Amerikan iletişim şirketlerinden olan Worldcom'un 2001-2002 yıllarında kârını olduğundan daha yüksek açıklayarak muhasebe yolsuzluğu gerçekleştirdiğini kabul etmesi, Tyco şirketinin satış vergisini ödemeyip verginin 13 katı tutarında sanat eseri satın alması, ileri teknoloji devi olan Global Crossing şirketinin hileli iflası, dünyadaki muhasebe hileleri ve yolsuzluğuna önemli örneklerdir.

Hile ve yolsuzluklardan ötürü makro ekonominin önemli ölçüde etkilenmesine sebep olan şirket iflasları, teknolojik alanda yaşanan gelişmeler, küreselleşme gibi faktörlerin de etkisiyle adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır.

Dünya çapında yaşanan büyük skandallar ve teknoloji ile büyüyüp çeşitlenen mali suçlar, denetim biliminin bu alanda tek başına artık yeterli olmadığını kanıtlar niteliktedir. Bu doğrultuda adli muhasebe mesleği ön plana çıkmış ve gelişim için hız kazanmaya başlamıştır (Konur, 2018: 34).

İlkin 1980'li yıllarda ortaya çıkan adli muhasebe, 1990'lı yıllarda hızlı bir ivme yakalamış ve bugüne kadar ulaşmıştır. Başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere, gelişmiş ülkelerin çoğunda bir meslek olarak kabul görmektedir (Coşkun, 2013: 62).

Bu başlık altında yaşanan muhasebe skandalları sonrasında giderek önemi daha da artan adli muhasebenin dünya ülkelerindeki mevcut uygulamaları ele alınmıştır (Sert, 2019: 106).

1.1.3.1. ABD'de Adli Muhasebe Uygulamaları

ABD'de adli muhasebe uygulamalarının en belirgin gelişme göstermesi ve profesyonel olarak faaliyete başlaması 1950'lerden sonraya denk gelmektedir. Adli muhasebe açısından önemli sayılabilecek gelişmeler maddeler halinde aşağıdaki gibi sıralanabilir (Altınsoy, 2011: 121);

- 1988'de Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği'nin (ACFE- Association Certified Fraud Examiners) faaliyetlerine başlaması,
- 1992'de Amerikan Koleji Adli Denetçiler Enstitüsü'nün (ACFEI- American College of Forensic Examiners Institute) açılması,
- 1997'de Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu'nun (ABFA- American Board of Forensic Accounting) kurulması,
- 2000'de Journal of Forensic Audit, Accounting, Fraudand Taxation dergisinin yayın hayatına başlamasıdır.

ABD’de 1988’de faaliyetlerine başlayan Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği (ACFE), dünya genelinde dolandırıcılık ve sahtekârlığı azaltmak için 85.000 üyesi ile eğitim vermeye başlamıştır. Sertifikalı Hile Denetçileri Birliği mesleki kurallar belirlemiş ve adli muhasebeci unvanını kazanmak için sertifika eğitimleri sunmaktadır. Sertifika edinebilmek için bir adayın yükseköğrenim kurumundan en az bir lisans derecesine (veya eşdeğeri) sahip olması, lisans derecesi yoksa her bir akademik çalışma yılı için iki yıllık, hile ile alakalı aşağıdaki alanlardan herhangi birinde mesleki deneyimin olması şartı aranır:

- Muhasebe ve Denetim,
- Hukuk.
- Kriminoloji veya Sosyoloji,
- Sahtekârlık soruşturması,
- Zararların önlenmesi,

Belirtilen nitelikleri taşıyanlar Sertifikalı Hile Denetçileri (CFE) sınavına tabi olurlar. Sınavı girenlerin sorumlu oldukları konuların başında hileyi önleme ve hileden caydırma, finansal işlemler, mali soruşturma ve hukuk gibi konular gelmektedir. Sınavda başarılı olan adaylar sertifikalarını almaya hak kazanarak Sertifikalı Hile Denetçisi olmaya hak kazanırlar (www.acfe.org, 2019).

ACFE ile benzer amaçlarla kurulan bir diğerkuruluş ise Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA- American Institute of Certified Public Accountants)’dır. AICPA 184 ülkede 667.000 üyeye sahip geniş bir topluluğasahip kuruluştur (www.aicpa-cima.com, 2019).

Kurumun sahip olduğu misyon; sürekli değişen bir dünyada üyelerinin verecekleri hizmetlerde “liderlik, bilgi ve kaynak” sağlamaktır. Kurum misyonuna erişmek için daha çok Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (CPA- Certified Public Accountants) ile işbirliği içindedir ve Adli Finans Sertifikası (CFF- Certified in Financial Forensic) da dâhil birçok farklı alanda sertifikalandırma hizmeti sunmaktadır. CFF’ den elde edilen sertifika bir CPA’ nın “değerleme, aile hukuku, ekonomik zararlar, iflas ve tasfiye, bilişim suçları, dava desteği, hile araştırması, şirket ortakları ve hissedar anlaşmazlıkları” gibi konularda bilgi sahibi olmayı gerektirmektedir (Altınsoy, 2011: 125).

Adli muhasebe alanında çalışmalar gerçekleştiren bir diğerkurum da Amerikan Koleji Adli Denetçiler Enstitüsü (ACFEI)’ dir. ACFEI, ceza davaları ve soruşturmasıyla alakalı bazı konularda

uzman görüşünde bulunmak için gerekli incelemeleri yapan bireylerin oluşturduğu bir üyelik kuruluşudur. Kuruluş tarafından, Adli Muhasebe Sertifikası (CFA- Certified Forensic Accountant) verilmektedir. Sertifikaya sahip olabilmek için lisans eğitimini tamamlamış ve CPA ruhsatına sahip olmak gerekmektedir. Yapılan sınav sonucunda başarılı kabul edilenler kurumun bir üyesi haline gelmektedirler (Sert, 2019: 108).

1993 yılında faaliyetine başlayan Amerikan Adli Muhasebeciler Kurulu (ABFA), şu anda California’ da eğitim, test, analiz ve başvuru sahiplerinin bilgi, beceri ve yeteneklerinin değerlendirilmesi yoluyla adli muhasebeyi teşvik etmek ve adli muhasebe alanında başvuru sahiplerinin sertifikasını sağlamak için kurulmuştur. Kurul adli muhasebe ilkelerinin ve uygulamalarının, israf ve verimsizlikleri belirlemeye, hileli faaliyetleri proaktif olarak ele almaya ve kapsamlı adli raporlama sağlamaya yönelik önleyici bir yaklaşım sunmayı amaçlamıştır (www.abfa.us, 2019).

1.1.3.2. Kanada’da Adli Muhasebe Uygulamaları

1960’lı yıllarda Kanada, çeşitli organize suç birimlerinin ticari teşekküllere sızdıkları ve birçok yasadışı işler yapan örgütlerle ilişkilendirilen borsa sahtekârlıklarının sık sık yaşandığı bir ülkeydi. Yaşanan birçok olumsuz hadisenin oluşturduğu endişeler sonucunda ülkede “ilk uzman ekonomik suç birimi” olan RCMP (Royal Canadian Mounted Police) faaliyete geçmiştir. Bu kuruluşun sonra birçok polis departmanında benzer içeriğe sahip birimlerin sayısında giderek artış meydana gelmiştir (Aktas ve Kuloğlu, 2008: 109).

2001 yılında “Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği”, Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA)’dan alınan yetkiyle “Araştırmacı ve Adli Muhasebe’ nin Geliştirilmesi için Teklif” isimli bir kısa metin yayınlamıştır. Bu metin Kanada da adli muhasebe alanındaki ilk çalışma metni olarak bilinir.

2006 yılında “Adli ve Soruşturmacı Muhasebeciler Birliği’ne bağlı Standartlar Komitesi”, adli muhasebe alanındaki faaliyetlerin nasıl yürütüleceğine dair yeni standartlar yayınlamıştır. Bu standartların içeriğinde genel olarak adli muhasebe sürecinin işleyişi (sözleşme kabulü, planlama, veri elde etme ve analiz, belgelendirme ve raporlama) ele alınmıştır.

Kanada’da Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (CICA), Diplomalı Muhasebeci (CA) ve Ulusal Sertifikalı Dolandırıcılık Denetleyicileri Derneği (NACFE) gibi kuruluşlar aracılığıyla adli muhasebecilik mesleği profesyonel anlamda yürütülmektedir.

Ocak 2012’de Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (CICA), Kanada Yönetim Muhasebecileri Derneği (CMA Canada) ve Kanada Sertifikalı Genel Muhasebeciler Birliği (CGA Canada) bir karar alarak, Kanada Yeminli Mali Müşavirler (CPA- Canadian Chartered Professional Accountants) adı altında, Kanada’da muhasebe mesleğini birleştirmeye yönelik bir çerçeve yayınladılar. CPA Kanada 1 Ocak 2013 tarihinde kâr amacı gütmeyen şirketler yasası kapsamında, CPA adı altında birleşen Kanada eyaleti muhasebe kuruluşlarını desteklemek üzere CICA ve CMA Kanada tarafından kurulmuştur. Son olarak CGA Kanada 1 Ekim 2014’te CPA Kanada’ya dâhil olmuş ve Kanada’da ulusal düzeyde muhasebe mesleğinin birleşimi tamamlanmıştır.

Dünyanın en büyük muhasebe kuruluşlarından biri olarak dünya çapında 210.000’den fazla üyeye sahip olan CPA Kanada’da yeni CPA Mesleki Eğitim Programına (CPA PEP) kabul edilebilmek için muhasebe alanında lisans derecesine sahip olunması ve aşağıda belirtilen alanlardan birinde en az 8 yıllık deneyim gerekmektedir (www.cpacanada.ca, 2019).

- Finansal Raporlama
- Denetim ve Güvence
- Yönetişim ve Strateji
- Yönetim Muhasebesi
- Finans ve Vergi

1.1.3.3. Avustralya’da Adli Muhasebe Uygulamaları

Avustralya’da adli muhasebe, dolandırıcılık davalarının yanında birçok farklı hizmet sunan uzmanlık isteyen meslekler arasındadır. Avustralya’da üye muhasebeciler için çeşitli etik kurallar ve politikalar düzenleyen kamu menfaatlerinin korunmasını hedefleyen üç muhasebe meslek kuruluşundan (ICAA- Institute of Chartered Accountants in Australia, CPA- Certified Practising Accountant, IPA- Institute of Public Accountants) biri tarafından sertifikalandırılabilir. Bunun yanında Avustralya’da resmi olarak adli muhasebe sertifikası, adli muhasebe hizmetleri sunmak için bir gereklilik değildir (Sert, 2019: 109).

Avustralya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (ICAA) ile Yeni Zelanda Mali Müşavirler Enstitüsü, “Avustralya ve Yeni Zelanda Mali Müşavirleri” (CA-ANZ- Chartered Accountants Australia and New Zeland) adı altında birleşmiştir. 120.000’den fazla alanında uzmanları bir araya

getiren topluluk, muhasebe mesleğinin geleceğine yön vermek üzere avukatlık, eğitim, kişisel gelişim, üye odaklılık ve liderlik olmak üzere dört temel alanla ilgilenmektedir. Uygulamalı lisansüstü eğitim ile teknik bilgi ve mesleki deneyimin edinildiği programı bitirenlere, Lisansüstü Yeminli Mali Müşavirlik Diploması (GDCA- Graduate Diploma of Chartered Accounting) verilir. Bu diplomaya sahip olanlar ile 3 yıllık mesleki deneyim şartını yerine getirenler tam anlamıyla CA üyesi olmaya hak kazanırlar (www.charteredaccountantsanz.com, 2019).

1.1.3.4. İngiltere’de Adli Muhasebe Uygulamaları

İngiltere’de ceza davalarına atanan uzman tanıkların atanması genellikle “Adli Bilimler Servisi” tarafından rastgele olarak bir uzman tanığın seçilmesi şeklinde gerçekleşmektedir.

Mahkeme sürecinde birçok konu hakkında hâkimler bazen bilgi sahibi olamayabilir, hâkime yardım edecek bir uzmanın görüşüne ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durumda, uzman tanık olarak adli muhasebecilerden istifade edilmektedir. İngiliz hukuk sisteminde şahitlerin davalarda görüşlerini bildirmeleri, “tanıkların görüşünü değil yalnızca vakaları beyan edebileceği” kuralı baz alındığından yasaktır. Fakat mahkeme oluruyla uzman tanıkların görüşlerini bildirmelerine müsaade edilmiştir (Sert, 2019: 111).

İngiltere’de uzman tanıklık konusu Türkiye’dekine benzer bir uygulama mevcuttur. ABD ve Kanada seviyesinde bir adli muhasebe uygulamasına rastlanmamaktadır (Çite, 2017: 99).

1.2. ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA YAPILAN FAALİYETLER

Adli muhasebecinin adli mercilere intikal etmiş veya etmesi muhtemel muhasebe mesleği ile alakalı vakalarda dava desteği, hile araştırmacılığı ve uzman tanıklık yapması mesleğin kapsamını oluşturmaktadır. Adli muhasebecinin faaliyet alanlarını sınırlandırmak mümkün değildir, çünkü pek çok sektörde işletmelerin hata ve hileli işlemlere yönelmesi, dünyadaki ekonomik olayların her gün daha fazla çeşitlilik ve karmaşıklık göstermesi mesleğin çok geniş bir portföye sahip olduğunun bir kanıtıdır. Bununla birlikte adli muhasebecinin çalışma sistemi de sürekli olarak gelişmekte ve değişmektedir. Bu yüzden mesleği icra edecek kişi kendini sürekli geliştirip değişen koşullara, yasalara, olaylara, teknolojik gelişmelere göre kendisini yenilemeli ve meslek içi eğitimleri tam olarak eksiksiz almalıdır (Gülten ve Kocaer, 2011: 15-16).

Adli muhasebeciler işletmenin sahipleri, paydaşları, yöneticileri, çalışanları ve işletme ile ilgilenen kişi ve kuruluşlardan gelebilecek hile ile ilgili taleplerin değerlendirilmesinde “Hile

Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)”, dava esnasında hâkimlere gerekli yardımı sağlamak için “Uzman şahitlik (Bilirkişi Tanıklığı)”, mahkemelerde davaya bakan avukatlara yardımcı olmak için “Dava Desteği (Hukuki Destek)” faaliyetini gerçekleştirirler (Kılıçbey, 2017: 14).

Bu bağlamda Adli muhasebe uygulama alanlarını aşağıdaki gibi üç bölümde incelemek mümkündür.

1.2.1. Dava Destek Danışmanlığı

Dava desteği (Hukuki Destek) kavramı adli sürece gelmiş bir mahkemelik dava ile ilgili avukata sağlanan muhasebe desteğidir. Burada hukukçular uzmanı olmadığı konu hakkında meslek mensuplarının desteğini almaktadır ve bu desteğin temel sebebi ekonomik kayıplardır. Örneğin, iki grup arasında yapılan sözleşmenin ihlali sonucu oluşan maddi kaybı hesaplamak için verilen hizmet dava desteğidir (Pazarçeviren, 2005: 14).

Adli muhasebede dava destek danışmanlığı; işletme değerlemeleri, yolsuzluk ve usulsüzlük davaları, hasar ve zarar tahminleri, anlaşmalardan kaynaklı sorunlar, aktüeryal anlaşmazlıklar, fikri ve sınai haklar, marka ve patent anlaşmazlıkları, işletmelerin danışmanlık hizmetleri, şirketlerde konkordato, birleşme ya da ayrılma, boşanma davalarında yaşanabilecek mali anlaşmazlıklar gibi sorunlardır. Dava desteği temelde ekonomik kayıplarla ilgilidir.

Adli muhasebecilik mesleğini icra edenlerin dava destek danışmanlığı alanına farklı birçok konu girmektedir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bozkurt, 2000a: 58):

- Her türlü hile ve yolsuzluk davaları,
- Firma değerlemeleri,
- Hasar ve hasara bağlı olarak çıkabilecek zarar tahminleri,
- Belge ve kredi kartı dolandırıcılıklarına ilişkin davalar,
- Ticari ya da benzer alanlarda yapılan anlaşmalardan dolayı çıkacak muhtemel sorunlar,
- Patent ve markalarla ilgili doğabilecek sorunlar,
- Vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması,
- İşletmelerin ayrılma ya da birleşme davaları,

- İflas ve icra davaları,
- Evliliklerin son bulmasından doğan parasal anlaşmazlıklar,
- İşletmelerin kendi arasındaki problemleri

1.2.2. Uzman Tanıklık

Uzman meslek mensubu, mahkemelere intikal etmiş davalarda avukatlara ve hâkimlere dava konusunun teknik yönüyle ilgili bilgi sunar. Uzman görüşü adli muhasebecinin uzmanlık alanlarıyla ilgili olmalıdır. Uzman tanıklığın(Bilirkişi Tanıklığı) amacı karşılıklı iddiaların bir uzman kişi tarafından yorumlanması, incelenmesi ve dava konusunu doğru ve güvenilir bir biçimde açığa kavuşturmasıdır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 112).

Adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanından biri olarak uzman tanıklık ya da uzman şahitlik; yargı sistemimizde uygulaması yeterince olmayan bir hizmet alanıdır. Türkiye’de bilirkişilik hizmeti verenlerin olayla ilgili raporlarını yazılı olarak hazırlayıp vermesi esastır. Fakat yazılı raporlardaki ifadelerin karışık oluşu, çok fazla teknik kavram ve terimlerin kullanılması, dilbilgisi işleyiş kurallarının tam anlamıyla bilinmemesi dolayısıyla yanlış kullanılması, anlatılmak istenilenlerin mahkemelerce yanlış anlaşılmasına yol açabilmektedir. Uzman şahitlik hizmetinde ise sözlü ifade esastır. Sözlü olması hâkimlerin, savcılarının ya da avukatların yazılı kısımlarda emin olmadıkları yerde veya tam olarak algılayamadıkları bölümleri uzman şahitlere sorarak adaletin doğru şekilde yerini bulmasını sağlar (Gülten, 2010: 317).

Adli muhasebecilerin uzman tanıklık faaliyeti ile ilgili görevleri aşağıdaki gibi sıralanır:

- Davanın konusu ile ilgili incelemeler yaparak bir takım verileri toplamak ve düzenlemek,
- Elde edilen verilerle bir sonuca vararak bir görüş oluşturmak,
- Oluşturulan görüşün mahkemede ilgili hâkimlere, avukatlara ve ilgili taraflara aydınlatıcı ve yol gösterici şekilde açık ve net ifade etmek.

Özellikle ekonomik ve finansal içerikli dava konuları işlemlerin karmaşık oluşu ve farklı bir uzmanlık alanı gerektirdiği için muhasebecilerden uzman tanıklık yapmalarını istemektedir. Bu vesile ile karar verici konumunda olan yargı mensupları daha sağlıklı hükümler uygular (Bozkurt, 2000b: 58).

1.2.3. Hile Denetçiliği veya Araştırmacı Muhasebecilik

Bazı yayınlarda hile, suiistimal ve yolsuzluk araştırmacılığı olarak da geçen hile denetçiliği veya araştırmacı muhasebecilik (İdari Destek) adli muhasebe mesleğinin en fazla araştırma ve inceleme yapıldığı alan olarak bilinmektedir. Araştırmacı muhasebeci ve hile denetçisi; genellikle hile vakalarını ve bu hileli uygulamaların sonucunda hileyi yapan çalışanların hırsızlığı, gayrimenkul ve sigorta dolandırıcılığı, rüşvet, suça karışmış soruşturmalar gibi cezai konuların incelenmesiyle ilgilenir (Kılıçbey, 2017: 14).

Bu alanda meslek mensubu; finansal bilginin gerçekçiliğine ilgili dokümanlar yardımıyla kim, neden, nasıl, ne zaman ve ne amaçla gibi sorulara netlik kazandırmaya çalışmaktadır. Ayrıca meslek mensubu bu hizmeti ile şüpheleri doğrulamak veya çürütmek için iddiaları araştırmaktadır. Araştırmacı muhasebecilik farklı araç ve süreçler ile farklı davranış biçimlerinin olduğu adli muhasebenin önemli bir alanıdır. Bu alanda araştırmacı, kayıtlarda bulunan hileleri kanıtlayıcı belgeler yardımıyla ortaya çıkarma çabasıdadır. Dolayısıyla mesleği icra edenler sadece sayılar ile yetinmezler. Bu kişiler sayıların arkasındaki bilgilerle de uğraşmaktadır.

Artan hile çeşitleri ve saptanmasında yaşanan gecikmeler ya da hiç saptanamamasından işletmeler ve çevresinde bulunan gruplar bundan olumsuz olarak etkilenmektedir. Finansal tablo ve verilerde gerçekleştirilen gerçeği gizleyip farklı bir imaj yaratılarak sunulmasının önlenmesi hile denetçiliğinin etkin ve verimli kullanımı ile mümkündür. Hile kapsamı aşağıdaki gibi özetlenebilir (Bozkurt, 2000a: 59).

- İşletmenin bünyesinde çalışanların işletmeyi aldatıcı ve kendilerine çıkar sağlayıcı faaliyetleri,
- Üst yönetimin işletme çevresi ve ortaklarını aldatmaya yönelik finansal tablo değişiklikleri,
- Yatırım kararları ve uygulanması sırasında yapılan eylemler,
- Rüşvet ve ticari komisyon işlemlerinde meydana gelen olaylar,
- Bankalarla yapılan işlemlerde meydana gelen hileler,
- Fon işlemlerinde gerçekleşen hileler,
- Kredi kartının amacı dışında ve aldatıcı faaliyetlerde kullanımı,

- Teknolojinin yoğun olarak kullanıldığı hilelerdir.

Genel olarak bu alanda hizmet veren uzmanlar; varlıkların, yolsuzlukla ya da rüşvet ve zimmete geçirme gibi hileli işlemler ile kötüye kullanımını önlemek için çaba gösterirler. Ayrıca bununla beraber bilgisayar hileleri, çalışan hileleri ve stok hilelerine yönelik kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektörde faaliyet gösteren işletmelere hizmet noktasında destek sağlamaktadırlar. Bu hizmet ile aklama suçuyla ilgili bütün veriler incelenip bunlarla ilgili olayların araştırılma amacı vardır. Özellikle ilgili kamu kurumları, emniyet teşkilatları ve adli makamlar bir adli muhasebeci ile işbirliği yaparak vergi kaçırmaya tabii işlemlerin, rüşvet suçları ile sigorta ve gayrimenkul hilelerinin tespitine yönelik araştırmalar ve analizler talep etmektedir. Bu anlamda meslek mensupları işletmelerde muhasebe süreç ve politikaları ile personel hareketleri hususunda öneriler vermekte ve bu şekilde iç kontrol sisteminin etkinliğine de katkıda bulunmaktadır.

Adli muhasebeci; bütün verileri şüpheli ve sorgulayıcı bir duruş ile inceler. Böylece düzensizlikleri veya şüpheli olayları gösteren kırmızı bayrakları tespit eder. Şüpheli durumlar için güvenilecek veriler bulmak için çaba sarf eder. Güvenilir veriler ile yapılan analizler hileli eylemlere ulaşmada sağlıklı sonuçlara ulaşma imkânı verir. Bu açıdan meslek mensupları kanıtlara ulaşmada ve ulaşılan bu kanıtların en iyi şekilde analiz edilmesinde yetkin kişilerdir (Toraman ve diğ. 2009: 39-41).

1.3. ADLİ MUHASEBE İLE İLİŞKİLİ DİSİPLİNLER

Adli muhasebe disiplini çok geniş bir alana sahip olduğu için birden çok bilim dalıyla ilişki içerisinde. Bu sebepten dolayı adli muhasebe başka bilim dallarıyla sürekli bir dirsek teması halindedir (Gülten ve Kocaer, 2011: 24).

Adli bilimlerin amacı, elde edilen verilerin ve gerçeklerin mahkeme sürecinde kullanılıp, medeni hukuk veya ceza hukuku alanında ortaya çıkan hukuki olayların çözüme kavuşturulmasını daha hızlı ve sağlıklı bir şekilde sonuçlanmasını sağlamaktır (Aktaş ve Kuloğlu, 2008: 103).

Günümüzde adli muhasebe bilimi, muhasebe, hukuk, denetim, kriminoloji gibi bilimlerinin yanında psikoloji, sosyoloji ve benzeri sosyal bilimlerden de istifade etmektedir. Çünkü insan davranışı sonucu ortaya çıkan hata ve hileleri çözüme kavuşturmak için adli muhasebe tek başına yeterli olmayabilir, bu davranışları çözüme kavuşturmak için diğer bilimlerden yararlanmak gerekir (Pehlivan, 2010: 22). Adli muhasebenin en çok yararlandığı bilimler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1.3.1. Adli Muhasebe İle Muhasebe

Muhasebe işletmelerin para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlerini kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, tablolar halinde rapor ederek ilgili bilgi kullanıcılarına ve kuruluşlara yorumlayarak sunan bir bilgi sistemidir. Adli muhasebe ise kayıtların ve yorumların görünen kısmı ile değil bunların arkasındaki olaylarla ilgilenir. Bundan dolayı adli muhasebeci çok iyi muhasebe bilgisine sahip olmalıdır. Adli muhasebeciler iyi bir muhasebeci olabilir fakat her muhasebeci adli muhasebeciliği iyi bir şekilde gerçekleştiremez (Bayrak, 2016: 22).

Adli muhasebecilerin muhasebecilere benzerlikleri ve farklarını şu şekilde ele alınabilir (Şahin, 2011: 27):

- Muhasebeci, gerçek ve tüzel kişiliklere sahip işletmelerin ve müteşebbislerin işlemlerinin sonucunda çıkan mali tabloları düzenleyip, yasal olarak tutulması gereken defterleri tutarak beyanname ve raporlarını hazırlayarak ilgili kişi ve kurumlara ulaştırmaktır. Adli muhasebeci ise işletmelerin faaliyetleri sonucunda meydana gelebilecek yasal olmayan sorunları, hataları, hile ve yolsuzlukları incelemektir.

- Muhasebeci işini icra ederken genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına bağlı olarak hareket ederken, adli muhasebeci işini gerçekleştirirken çok kapsamlı teknikler kullanır. Kredi kartı dolandırıcılığı, banka işlemlerindeki hileler ve bilgisayar suçları gibi durumlarda adli muhasebeci ileri seviyede bilişim ve donanım tekniklerini kullanır.

- Muhasebe meslek mensupları açısından bakıldığında, geleneksel muhasebeciler mükelleflerine karşı vergisel olarak olumsuz bir durum yarattığında vergi dairesine karşı sorumluluk taşırken adli muhasebeci ise muhatap olduğu kişiler ve mahkemeye karşı sorumludur.

- Muhasebecinin yasal süreç içerisinde yapmak zorunda olduğu bildirimler mali takvimde kanunlar ve kararnamelerle belirlenmiştir. Ancak adli muhasebecilerin önceden belirlenmiş plan çerçevesinde hareket etmesi ve görevini yerine getirmesi söz konusu değildir. Bir adli muhasebeci üzerinde çalıştığı konularla alakalı karşılaştığı olay ve durumlar ile şüphelendiği konulara uzunca bir zaman harcamak zorunda kalabilir. Üzerinde çalışılan olayın sorgulama süreci, araştırma ve inceleme

konusu yön değiştirebilir. Bundan dolayı adli muhasebeci sistematik bir çalışma planı değil dinamik bir çalışma planına sahiptir.

- Muhasebeciler yeni bir işe girişmeden evvela bir önceki muhasebeciyle veya defterini tutması gerektiği işletme ile görüşerek edindiği bilgilerden hareketle yapacağı işin kapsamını ortaya çıkarmaktadır. Adli muhasebeci ise yaptığı görüşmeler neticesinde ulaştığı bilgilerle yetinmez. Adli muhasebecinin bir işletmeye veya şirkete yapmış olduğu hizmetler sürekliliğe sahip değildir ve genellikle ticari işlemden kaynaklanan hukuki sorunun muhasebe yönüyle ilgilenilmektedir.

- Muhasebeciler işlerini yrttrken geleneksel ve kalıplaşmış muhasebe bilgilerinden faydalanırlar, adli muhasebeciler ise klasik olan muhasebe bilgileriyle yetinmeyip uzmanlık gerektiren mail kayıtları, şirket içi yazışmalar, faksılar, kamera kayıtları gibi birçok kaynaktan istifade ederler.

- Muhasebeciler iş arkadaşlarını ve çevrelerini kendi alanlarındaki muhasebe meslek mensuplarından oluştururken, adli muhasebecilerin çalışma arkadaşları ve çevrelerini diğer bilim dallarından alanında uzman kişilerden oluşturabilir.

- Muhasebeciler hazırlamış oldukları raporları ayrıca szly bir şekilde aıklamazlarken, adli muhasebeciler hazırlamış oldukları belge ve raporları mahkemelerde sunmak zorunda kalabilirler.

1.3.2. Adli Muhasebe İle Denetim

Denetim bilimi muhasebe açısından ele alındığında bir kurumun veya kuruluşun mali yapısı üzerinde gerçekleşen işin sonuçlanması sürecinde yasal hükümlere uyma konusunda, görevlendirilmiş denetçilerin düşüncelerini ifade etmeleri amacıyla mali kaynaklarının kullanılması sonucunda durumun kontrol edilmesi ya da incelenmesi ile yapılan bağımsız araştırma sürecidir.

Adli muhasebe bilimin en çok ilgilendiği konulardan biri olan hile, suiistimal ve yolsuzluk denetçiliği veya diğer bir ifadeyle araştırmacı muhasebecilik denetim bilimi ile çok yakından alakalıdır. Adli muhasebe bilimini meslek olarak icra edenlerin sahip oldukları hukuk ve muhasebe bilgisi kadar denetim bilgisine de hâkim olmaları gerekmektedir. Hem adli muhasebe mesleğinin hem de denetim mesleğinin temelini kuşku, şüphe, analiz ve detaylı inceleme oluşturur. Adli muhasebeciler görevini yerine getirirken diğer bilimlerden yararlandığı gibi denetim biliminden de istifade edecektir. Denetim biliminde yer alan araştırma ve kanıt toplama tekniklerini, adli muhasebe bilimi de kullanacaktır. Ancak adli muhasebecinin ilgilendiği konu mali tablolar hakkında genel bir görüş bildirmek değil muhasebe de karşılaşılan hukuksal ve ticari bir problemi zmmektir. Yani adli

muhasebecinin olaylara yaklaşımı denetçiden çok farklılık göstermektedir. Adli muhasebeci durumu bir yandan muhasebe açısından ele alırken değerlendirmeyi muhakkak hukuksal açıdan dikkate alır.

Her meslekte olduğu gibi etik ilkeler, hem denetim bilimi hem de adli muhasebe disiplini için geçerli olduğu bir gerçektir. Denetçiler için geçerli etik kurallara aykırı davranışlar adli muhasebeciler içinde olumsuz sonuçlara yol açar (Gülten ve Kocaer 2011: 29).

Adli muhasebe ile denetimin benzer ve farklı yönlerini aşağıdaki şekilde ele alınabilir (Lawrence F, 2006: 109):

- Adli muhasebe ile denetimin ortak noktası, finansal raporlamanın hukuka uygun bir şekilde hazırlanmasıdır.

- Adli muhasebe ile denetimin çalışma konusunu oluşturan işletmenin ve ilgili sektörün durumu hakkında kapsamlı bilgi sahibi olunmalıdır.

- Denetimde finansal tabloların uygulanabilir finansal raporlama doğrultusunda uygunluğu dikkate alınırken, adli muhasebe uygulamalarında hileli işlemler ve menfaat yaratıcı suçlar dikkate alınmaktadır.

- Muhasebe denetiminde finansal tabloların bütünü üzerinden değerlendirme çalışmaları yapılırken, adli muhasebe çalışmalarında ise daha detaylı ve kapsamlı şekilde kayıtların, personelin ve işletmenin çeşitli birimlerinde değerlendirmeler yapılmaktadır.

- Adli muhasebe araştırmalarında şüphe duyulan özel bir sorunun derinliği ve muhtemel sonuçları üzerinde durulurken, muhasebe denetimi faaliyetlerinde ise finansal tablolar ile ilgili genel ve sınırlı bir görüş bildirilir.

- Adli muhasebe yönetimin bilerek yanlış beyan ettiği bilgileri tespit etmeye çalışırken, Muhasebe denetimi raporlama sisteminin doğru bir şekilde yapılması ve genel geçer bilgileri kapsayacak bir yapıda olup olmadığı üzerinde durur.

- Denetim yapılırken işletme çalışanlarının bilgisi doğrultusunda gerçekleşirken, adli muhasebe araştırmalarındaysa işletme çalışanları incelemiden haberdar değildir.

• Adli muhasebe çalışmaları yapılırken önceden belirlenmiş bilgiler göz önünde tutularak çalışma planı belirlenir ve gerektiği yerde bu çalışma planı revize edilebilir, Muhasebe denetiminde çalışma planı tüm bilgilerden istifade edilir ve uzun vadeli bir plan gerçekleştirilir.

• Denetim faaliyetleri sonucunda bir görüş ortaya atılırken, adli muhasebe uygulamalarında ise bir görüşten ziyade elde edilen sonuç ve bulgular yönetime sunulur.

1.3.3. Adli Muhasebe İle Hukuk

Hukuk, toplumsal hayatı etkileyen ve toplumsal hayata yön veren kurallar bütünüdür. Hukuk; insan ilişkilerinin, kişilerin devletle olan ilişkilerinin ve ulusların diğer uluslar ile olan ilişkilerinin düzenlendiği bir dizi kural ve işleyişe tabi tutulmasıdır (Adal, 1998: 61).

Adli muhasebe, hukuk ve muhasebenin ortak hareket ettiği ve kesiştiği bir çalışma alanı olarak ifade edilebilir. Muhasebe, veri toplama sürecini belirlenmiş bir hukuk düzeni içinde yerine getirir. Bu sürecin etkin bir şekilde yürütülmesi adli muhasebecinin yeterli seviyede hukuk bilgisine sahip olmasına da bağlıdır. Bir adli muhasebe uzmanının sadece hukuk bilgisine sahip olması yeterli olmayıp, aynı zamanda hukukun alt dalları olan ceza hukuku, icra hukuku gibi konulara da hâkim olması gerekmektedir. Bu uzmanlık gerektiren becerilere ek olarak adli muhasebe biliminin uygulama aşamasında bilhassa kanıt toplama ve inceleme faaliyetlerinde kişisel hayatın özelliği, kanuna aykırı kanıt toplama yükümlülüklerinin, evrensel hukuk standartlarının ve prosedürlerinin de iyi bilinmesi gerekir (Terzi & Gülten, 2014: 29).

Adli muhasebe ve hukukun kesiştiği iki nokta olan yargılama süreci ve muhasebecilerin yaptıkları faaliyetlerde etkilendiği yasal süreç, adli muhasebeciler tarafından iyi takip edilmesi gereken hususlardır. Adli muhasebecilerin gerekli ve yeterli bilgi sahibi olması gereken hukuk bilgisi sadece yargılama usulü, yasal süreç ve temel ticaret hukuku ile sınırlanmaz. Adli muhasebeciler özellikle ceza hukukuna da yeterli bilgi düzeyine sahip olmalı. Bunun sebebi adli muhasebecilerin ilgilendiği olaylardaki adli ve idari soruşturma sürecinde etkin biçimde görevlendirilebilmeleridir. Örneğin bir adli muhasebeci soruşturma olayının başında görev üstlenebilir, hukuki kurallara göre bir dava dilekçesinin hazırlanmasına yardımcı olabilir ve hem yargılama başlamadan önce hem de yargılama esnasında uzman bir destek sağlayabilir. Bazen de adli muhasebecilerden soruşturmanın yürütülmesinde ve bir kolluk kuvvetinin yapacağı işin yürütülmesinde görev verilebilir. Bundan dolayı adli muhasebecilerin sahip olacağı iyi bir hukuk bilgisi davaların ve vakaların çözümüne direkt veya dolaylı olarak etki edebilir (Pehlivan, 2010: 19-20).

1.3.4. Adli Muhasebe İle Kriminoloji

Türkçedeki karşılığı suç bilimi olan kriminoloji genç bir bilim dalı olarak literatürdeki varlığını sürdürmektedir (www.tdk.gov.tr 15.06.2020). Kriminoloji biliminde suç işleyenler ile suçsuzları ayırt etmek için çeşitli teknikler kullanılmakta olup, adli muhasebecilerin bu tekniklerden haberdar olması gerekmektedir. Adli muhasebeci bu yöntemleri takip ederek suçluyu bulmaya çalışacaktır. Bunun yanında adli muhasebecinin bir suç olayının nedenini görebilmesi ve dahası kişilerin ve kurumların faaliyetlerinde durumu lehlerine çevirmek için nasıl yasal olmayan işlere karışabileceklerini önceden sezmeleri büyük bir öneme sahiptir. Örneğin, muhasebede belge niteliği taşıyan makbuzların kullanılması açısından iki muhatap vardır. Birinci muhatap makbuzu hazırlayandır, ikinci muhatap ise bu makbuzu kullanacak olandır. Birinci muhatap, makbuzu hazırlayan kişi bu işten haksız kazanç elde etmek için, mal stoklarını farklı bir seviyede gösterebilir, kara para aklayabilir, statü kazanmak ve daha fazla müşteri toplamayı isteyebilir. Makbuzu kullanan kişi ise vergi kaçırmak isteyebilir, fazladan mal elde etmek isteyebilir, kredi veya finans kuruluşlarını aldatmaya yönelik hareketlerde bulunabilir (Develioğlu, 2015: 12-13).

1.3.5. Adli Muhasebe İle Psikoloji

Psikoloji bilimi insan davranışlarını ve zihinsel süreçleri ele alarak bu davranışların altında yatan nedenleri açıklayan bir bilim dalıdır. Bu şekilde tanıma sahip olan psikolojinin adli muhasebe ile ilişkisi muhasebenin konusunu teşkil eden ve insan davranışı sonucu gerçekleşen hile, suiistimal, yolsuzluk araştırmaları gibi konulardır. Psikoloji bilim dalı adli muhasebecilerin hâkim olmaları gereken bir alandır. Adli muhasebecilerin işi klasik muhasebecilerden farklı olarak sadece beyanname hazırlamak veya bildirge düzenleme değil aynı zamanda karşıdaki insanın psikolojik durumunu anlayabilmeli, karşıdaki insanın nasıl davranabileceğini ayırt edebilmelidir. Örneğin gerçekleşen bir vakayı değerlendirirken, belgeler vasıtasıyla kişinin yazılı ifade vermiş olduğu durumlarda bu yazılı ifadeyi okurken nasıl bir ruh halinde ve nasıl bir psikolojik ortamda olduğunu anlayabilmesi gerekmektedir. Yazılı ifadeler verilirken gerçekten suç işlemiş kişiler birincil tekil şahıs ve birincil çoğul şahıs zamirlerini yanlış kullanıp, gerçekleşmiş olay yerine kafalarında oluşturdukları olayları aktarırlar, böylece gerçeği değiştirerek hataya sebep olurlar. Suçlu psikolojisiyle hareket eden kişileri yazılı veya sözlü ifadeleri hissettikleri veya duydukları vicdan azabı nedeniyle pek çok hatalı mesaj gönderir. Adli muhasebecinin mesajları anlayacak ve yorumlayacak kadar psikoloji bilgisine sahip olması gerekir (Gülten ve Kocaer, 2010: 26)

1.3.6. Adli Muhasebe İle İstatistik

Adli muhasebenin çalışma alanı çok geniş olduğu için bir adli muhasebecinin çözmek zorunda kaldığı olayda istatistiki tablo ve karmaşık veriler bulunuyorsa, adli muhasebe uzmanının tüm bu delilleri iyi bir şekilde kullanabilmesi için istatistiki bilgiye kısmen de olsa sahip olması gerekir. İstatistik biliminin kullandığı birçok yöntem ve teknikler adli muhasebecilere olaylar karşısında destekleyici ve yol gösterici olmaktadır (Terzi & Gülten, 2014: 30). Adli muhasebecinin istatistiki analizleri ve teknikleri tatminkâr düzeyde bilmesi lazım, aksi durumda sonuçlara ulaşmak ve olayları çözüme kavuşturmak çok zor olacaktır.

1.4. ADLİ MUHASEBECİLİK MESLEĞİ

Adli muhasebe mesleği, muhasebe bilimini kullanıp hukuk biliminden istifade ederek hem işletmelerde meydana gelen hileli işlemlerin çözüme kavuşturulması hem de kişiler arasındaki ticari davaların sonuca ulaştırılmasını sağlayan bir çalışma alanıdır. Adli muhasebecilik şirketlerdeki akla gelebilecek her çeşit hile, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin tespiti, önlenmesi ve yok edilmesi hususunda önemli role sahiptir. Gitgide artan usulsüzlük olayları ile beraber bu mesleğe duyulan ihtiyaçta da devamlı bir artış yaşanmaktadır (Kurt ve Elagöz, 2015: 218).

Adli muhasebecilerin sadece hile tespiti ve soruşturması yaptığının inanan, konuyu ayrıntılı bir şekilde kavrayamayan birçok kişi bulunmaktadır. Aslında adli muhasebeciler çok çeşitli faaliyetler sunmaktadır. Bu hizmetler ticari davalardaki anlaşmazlıklar, sözleşmeden kaynaklanan hak iddialarında ortaya çıkan ekonomik mağduriyetlerin hesaplanması, sigorta işlemi kapsamında işe ara verilmesi veya işin kesintiye uğramasından kaynaklanan zararlar hakkında bir görüş sunmak, ortakların veya hissedarların anlaşamaması durumundaki davaların soruşturulması, devam eden veya yeni başlayacak olan davalara veya cezai kovuşturmalara yardımcı olacak nitelikte avukata destekleyici bilgiler sunma gibi birçok faaliyetlerden oluşmaktadır (Hegazy, 2014: 45).

Tanım olarak adli muhasebe mesleği; Yeterli bilgi düzeyine sahip olan kişilerin profesyonel anlamda gelir elde etmek amacıyla mesleğini icra etmesi şeklinde ifade edilebilir. Adli muhasebe mesleğinin konusu; adli makamlara taşınmış veya henüz intikal etmemiş muhasebe işlemlerinden kaynaklanan “dava destekleri (hukuki destek)”, “uzman tanıklık (bilirkişi tanıklığı)”, “hile ve yolsuzluk araştırmacılığı” faaliyetlerinden oluşmaktadır. Adli muhasebecilik kavramını meslek olarak nitelendirebilmek aşağıdaki koşullara bağlıdır (Gülten, 2010: 313-315):

- Mesleği gerçek anlamda icra edebilmek için önce belli bir eğitime sahip olmak gerekir,

- Mesleğe dair standartlar, etik kurallar ve sertifikalandırma süreci belirlenmiş olmalı,
- Mesleğin uygulandığı ülkede yasal bir zeminin (kanun, yönetmelik, mevzuatlar) oluşturulması gerekir.

Adli muhasebecilik yasal anlamda suç teşkil eden dolandırıcılık faaliyetleri sonucunda araştırma, denetleme ve soruşturma muhasebeciliği olarak adlandırılabilir. Adli muhasebeciler, mali niteliği bulunan ihtilafli olayların denetlenmesi ve bu olayların soruşturulması sonucunda istenen bilgiye ulaşırlar. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken husus adli muhasebeciler ne hukukçu gibi adli olaylarla ilgili kesin hüküm verir ne de denetçi gibi denetim işlerini yerine getirir. Adli muhasebeciler denetim faaliyetlerindeki standartları gözetleyerek ve muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri çerçevesinde işletmelerin sunmuş olduğu hizmetlerde hukuka aykırı durumları tespit eder ve adli mercilere raporlar sunmaktadır. Mahkeme heyetinin istemesi durumunda ise elde edilen bilgileri mahkemede belgelerle açıklayarak sunabilir ve davaya tanıklık edebilirler.

1.4.1. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ortaya Çıkış Sebepleri

Adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkış sebeplerinin başında, işletmelerin günden güne artış gösteren hilelere karşı çaresizlikleri neticesinde başvurdukları muhasebecilerden talep ettikleri hizmetlerin çeşitliliğinin değişmesidir. İşletmelerde meydana gelen hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi muhasebe biliminin işi olarak görülmekte ve işletme birimindeki denetçi ve muhasebecilerden bu yönde hizmet beklenmektedir. Muhasebe deneticilerinin işi genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir şekilde yapılan iş ve işlemleri kontrol etmektir. Bundan dolayı özellikle işletmelerde hilelerin belirlenerek ortaya çıkartılması ve önlenmesi konularında muhasebeciler yetersiz kalmış ve adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulmuştur (Kaya, 2005: 50).

Adli muhasebeye duyulan ihtiyaç işletmelerde bulunan denetim biriminin oluşturduğu sistemlerin yetersiz kalmasıyla ortaya çıkmıştır. Özellikle 1980'li yıllardan sonra dünya çapında tanınan ve faaliyetlerini sürdüren büyük şirketlerin yaşadığı yolsuzluk skandalları denetim ve muhasebe biliminin güvenilirliğini etkilemiş, bununla ilgili yeni düzenlemelerin yapılmasına sebep olmuştur. Muhasebe ile ilgili yapılan hileler sadece işletme sahipleri ve ortakları kayba uğratmaz aynı zamanda personeller, kredi verenler, hissedarlar ve kamu kuruluşlarının da maddi zarar yaşamasında etkili olmuştur (Akyel, 2009: 71).

Ekonomik faaliyetlerin artması ve çeşitlenmesi, teknolojideki hızlı gelişmeler doğrultusunda hile ve yolsuzlukları da artırmakta ve yeni hile yöntemlerinin ortaya çıkmasına sebep olmaktadır.

Yukarıda yaptığımız değerlendirme ve incelemeler neticesinde de görüldüğü üzere bu söz konusu alanda denetim yapacak, hile ve yolsuzlukları tespit edecek ve önleyecek, hukuksal sorunları gidermede destek ve katkı sağlayacak adli muhasebe mesleğine olan ihtiyaç gittikçe artmaktadır. Son yıllardaki teknolojik ve ekonomik gelişmeler, globalleşme, hızlı iş akışı sunmasının yanında çok karmaşık iş ve işlemlerin doğmasına neden olmuştur. Bu durum yeni meslekler ortaya çıkmasına ve yeni iş alanlarına ortam hazırlamıştır. Bütün bunların paralelinde yeni hile ve suç işleme teknikleri doğurmuştur. Bu hile ve suçları ortaya çıkaracak ve önleyecek muhasebe, denetim, hukuk ve benzeri alanlarda bilgi ve tecrübe sahibi olan kişilere gereksinim kendini hissettirmeye başlamıştır (Taştan, 2018: 50).

İşletmelerde bulunan üst düzey ve alt düzey çalışanların yaptıkları hile ve yolsuzluklar giderek artmakta, bunların tespit edilmesi ve önlenmesi zorlaşmaktadır. Artan sayıda ve büyük kayıplara neden olan işletme başarısızlıkları yaşanmakta, avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları vakalarda daha fazla uzman desteğine gereksinim duymaktadırlar. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkış sebepleri ise; etik dışı davranışlar, muhasebe öğretisinin yetersizliği, bilirkişilerin odaklanma noktasındaki farklılıkları, bilirkişi müessesinin yetersiz kalması, hukuk fakültelerinde verilen mali eğitimin yetersizliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki zorluklar olarak sıralanabilmektedir.

1.4.1.1. Etik Dışı Davranışlar

Yasa ve kanunlara tabii olmadan toplumdaki topluma değişebilen genel ahlaki kurallara ve yaşam düzenine aykırı kötü ve yanlış tutumlar sergilemek etik dışı davranışlar olarak ifade edilebilir. Toplumsal veya bireysel davranışlardaki etik kurallarından ziyade günümüzde mesleki etiğe daha fazla önem verilmektedir. Her meslekte olduğu gibi muhasebe alanında da mesleğe aykırı davranışlarda bulunmak oldukça muhtemel bir durumdur. Muhasebe alanının etki ettiği alanlar olan; işletme, çalışanlar, kamu kurumları, ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler ve rakip işletmeler gibi kesimleri düşünüldüğünde etik kuralların önemi çok daha fazla ön plana çıkmaktadır.

Muhasebe mesleğini icra edenleri etik dışı davranışlara yönlendiren birtakım nedenler bulunmaktadır. Meslek elemanlarının kısa sürede zenginleşme isteği, zorlayıcı piyasa koşulları, meslek ücretleri, işveren ile çalışanlar arasındaki anlaşmazlıklar, biran önce refaha kavuşma arzusu gibi etmenler meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönlendirmektedir (Sipahioğlu, 2019: 48).

1.4.1.2. Muhasebe Öğretisinin Yetersizliği

Ekonominin gelişmesiyle birlikte muhasebe mesleğine daha çok ihtiyaç duyulduğu için, bu sorumluluğu layığıyla üstlenebilecek ve görevini yerine getirebilecek meslek elemanlarına duyulan gereksinim de artmıştır. Her sektörde olduğu gibi muhasebe mesleği için gerekli olan nitelikli çalışanların yetiştirilmesi görevi eğitim kurumlarına düşmektedir. Kalifiyeli meslek elemanı yetiştirmede öğretim elemanları, öğrenci ve öğrenme ortamlarının da önemli bir paya sahip olduğu unutulmamalıdır. Eğitim kurumlarında verilen muhasebe öğretimindeki konuların başında; muhasebeye dair temel kavramlar ve ilkeler, muhasebeden elde edilen verilerin ilgili bilgi kullanıcılarına sunulması, raporlanması, analiz edilmesi ve yorumlanmasıdır. Muhasebe öğretiminin bu yönü, muhasebe hataları ve hilelerini tespit etmede, yönetim tarafından kamuya sunulan bilgilerin yanlışlığını ortaya çıkarmada ve mali tabloların çıkarlar doğrultusunda hazırlanmasına engel olmada yetersiz kalmaktadır.

Muhasebe bilgi sisteminin nasıl bir işleyişe sahip olması gerektiğine dair çeşitli kurallar ve ilkeler mevcuttur. Bu kural ve ilkeler, muhasebe kayıtların nasıl uygulanacağı ve raporlar halinde sunulması gerektiğini belirlerken, hata ve hileli işlemlerin nasıl önlenebileceği konusunda kılavuzluk yapamamaktadır (Süer, 2007: 17).

1.4.1.3. Bilirkişilerin Odaklanma Noktalarındaki Farklılıklar

En anlaşılır şekliyle bilirkişi, belirli bir alanda uzman olan, uzmanlığı konusunda kendisine itimat edilen ve uzmanlık bilgisini tarafsız olarak kullanma iradesine sahip olan kişidir. Gerekli görüldüğünde davanın seyrine göre hâkim tarafından görevlendirilen bilirkişiler, sundukları bilgi ve ifadelerle davaya katkıda bulunmaktadır. Belli başlı konular hakkında bilgi sahibi olan bilirkişiler, kendi uzmanlık alanlarında davalarla ilgili olarak teknik bilgi ve becerilerini kullanmaktadırlar. Ticari davalarda bilirkişi olarak görev üstlenen mali müşavir ve bağımsız denetçiler iyi bir şekilde lisans eğitimi edinmiş olmalıdırlar. Yalnız alınan eğitimlerin şekil ve kapsamı, adli muhasebe alanındaki öğrencilerin almış olduğu eğitim ile farklılık göstermektedir. Bundan dolayı alınan eğitimden sonra mesleki olarak finansal davalarda görevlendirilen bilirkişilerin odaklandıkları noktalarda farklı olacaktır (Sipahioğlu, 2019: 50).

1.4.1.4. Bilirkişi Müessesinin Yetersizliği

Bilirkişinin temel görevi, başta hâkimler olmak üzere davanın tüm taraflarına doğruya erişebilmek için yardımcı olmaktır. Bir davanın hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasını sağlayan

uzman kişilerin yetenekleri, bilgileri ve deneyimlerinden istifade edilmektedir. Hukuki davalarla ilgili olarak bireylerin baroya bağlı olmasına gerek kalmadan alanında bilgi ve deneyime sahip olan kişilerden uzman olarak istifade etmek mümkündür. Bilirkişi kurumu amacından uzaklaşarak vazifesini bir çıkar haline dönüştüren insanların maddi kazanç sağlayan veya bu doğrultuda para kazandırma işlevi gören bir müessese durumuna geldiğinde bilirkişi müessesesi etkinliğini kaybedecektir.

1.4.1.5. Hukuk Fakültelerinde Verilen Mali Eğitimin Yetersizliği

Bilirkişilik kurumunun çok fazla tercih edilmesi ve oldukça etkin bir şekilde faaliyetlerini sürdürmesi hukuk fakültelerinde mali konularda verilen eğitimin eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Bu eksiklik, mahkemeye taşınmış olan davalarda hâkim veya savcıların mali suçlarla ilgili bilirkişilerden veya alanında uzmanlaşmış olan adli muhasebecilerden yardım istemesi sonucu onlardan gelecek raporlara istinaden görevini yerine getirmesini zorunlu kılmaktadır. (Sipahioğlu, 2019: 50-51).

1.4.1.6. Hata ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasındaki Güçlük

Hata ve hilelerin ortaya çıkarılması, bilişim teknolojisinin finansal alanda kullanılmaya başlamasıyla oldukça zor bir duruma dönüşmüştür. Muhasebe bilimi, kayıt ve raporlama gibi işlevlerini yerine getirirken yasalara ve ilkelere sıkı bir şekilde bağlıdır. Fakat bu bağlılık, yeni durumlarla karşı karşıya kalındığında muhasebeyi zor durumda bırakmakta ve hileli işlemlerin, yolsuzlukların, hataların artmasına sebep olmakta ve hilelerin tespit edilmesini imkânsız hale getirmektedir (Usul - Topçuoğlu, 2011: 61-62).

1.4.2. Adli Muhasebecilerin Sahip Olmaları Gereken Özellikler

Adli muhasebecilerin, denetçiler ya da muhasebecilerden farklı özelliklere sahip olması ve bilhassa alanında uzmanlaşması önem arz etmektedir. Finansal anlamda bilgi ve birikim, hilenin varlığına dair bilgisi ve hukuk sisteminin işleyişine dair bilgiye sahip olmak adli muhasebecinin taşınması gereken özelliklerinden birkaçıdır (Oberholzer, 2002: 4).

Adli muhasebenin tanımından da anlaşılacağı üzere, adli muhasebecilerin klasik muhasebecilerden birçok alanda farklı özellikler taşıması ve suç unsurunun bulunduğu konular ile ilgili bilgi sahibi olması lazım. Yurt dışında yapılan bir araştırma sonucuna göre, adli muhasebecilik mesleği ifade edilirken ünlü dedektif Sherlock Holmes örnek olarak verilmiş, adli muhasebecilerin

veri toplama ve olayları analiz etmede bu dedektiften öğrenmeleri gereken birçok şey olduğu üzerinde durulmuştur. Buna istinaden olaylara bakış açısı ve olayların değerlendirilmesinde adli muhasebeci dedektif gibi hareket etmelidir. Adli muhasebecinin genel anlamda sahip olması gereken kişisel özellikler şu şekilde sıralanabilir (Pazarçeviren, 2005: 10);

- Meraklı olmak; Adli muhasebeci, mesleğini ilgilendiren konulara karşı kayıtsız kalmamalı ve gelişmelere karşı sürekli bir merak duygusuna sahip olmalı.

- Israrcı olmak; Adli muhasebeci üstlendiği işi sonuna kadar götürmeli, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve denetim standartlarının da ötesinde ele aldığı olayı tüm yönleriyle değerlendirmeli ve sonuca varıncaya kadar devam ettirmeli.

- Yaratıcı olmak; Adli muhasebeci mesleğinin gerektirmiş olduğu kurallara hâkim olmanın yanında, olayları ele alırken yaratıcı tekniklerle bilgi ve deneyimlerini kullanarak olayların çözümüne varmalıdır.

- Şüpheli olmak; Adli muhasebeci ele aldığı olaylara birbirinden bağımsız olarak yaklaşmalı, her olayın kendine has niteliklerini dikkate almalı, sezgisel ve şüpheli bir yaklaşıma sahip olmalıdır.

- Psikoloji bilgisine sahip olmak; Adli muhasebecinin esas görevi hileyi yapan kişileri tespit etmek olduğu için tanık ve şüpheli sıfatındaki kişilerin ruh halinden anlayacak derecede psikoloji bilgisine sahip olmalı.

- İletişim becerisine sahip olmak; Adli muhasebeci, ele aldığı olayların sonucunda raporların sunumu esnasında yazılı ve sözlü iletişimde bilgi sahibi olmalı, karşılıklı etkileşim ve iletişim yönü güçlü olmalıdır.

- Meslekî yeteneğe sahip olmak; Adli muhasebecinin donanımlı olmasının yanı sıra, mesleki yetkinliği de önem arz etmektedir. Adli muhasebecinin sunacağı bilgiler ve alacağı kararlar, davanın seyrine etki edeceği için hiçbir etki ve baskı altında kalmadan, tarafsızca karar verme verebilme yetisine sahip olması gerekir.

1.4.3. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Diğer Mesleklerle Karşılaştırılması

Adli muhasebenin diğer bilimlerle ilişkili olduğu ifade edilmişti, adli muhasebecilik mesleği olarak konu ele alındığında keza bazı meslek gruplarıyla karıştırılabilir olduğu tespit edildi. Dolayısıyla bu konu başlığı altında denetçilik, genel muhasebe ve bilirkişilik kurumu üzerinden adli muhasebecilik mesleği ele alınarak mesleğin farklı ve benzer yönleri ortaya konulacaktır.

1.4.3.1. Adli Muhasebeciliğin İç Denetçiden Farkı

Adli muhasebecinin, iç denetçiden farklı ve benzer birçok tarafı vardır. Ancak en belirgin fark; iç denetçi şirkette ortaya çıkan veya ortaya çıkması muhtemel olan hata, hile ve her türlü işletme aleyhine dönüşecek olumsuz durumları tespit edip bunlara yönelik tedbirler oluşturmaya çalışırken, adli muhasebeci bu faaliyetleri işletme çıkarlarına değil sadece olması gerektiği gibi adaletin tecelli etmesi amacı ile yapar. Adli muhasebeci ile iç denetçi arasındaki benzerlik ve farkları şu şekilde ele alınabilir (Akal, 2014: 61);

- Adli muhasebeci detaylı bir şekilde işletme faaliyetlerinde hukuki sorun teşkil edebilecek hile, yolsuzluk ve suiistimalleri araştırır. Adli muhasebecinin amacı adaletin yerine getirilmesini sağlamaktır. İç denetçi ise işletmenin faaliyetlerini kurumun menfaatleri gözetilerek değerlendirmeye alır ve yapılan işlemleri inceler.

- Adli muhasebeci işletme içindeki çalışanları tanımadığı için söylentilerden, kişisel olaylardan etkilenmeden daha objektif şekilde bilgi edinebilir. İç denetçi ise işletmenin içinde olduğundan klasik muhasebe bilgisine sahip olduğu gibi ayrıca işletme içindeki kişisel sorunları ve söylentileri daha iyi bilir.

- Müşteri açısından ele alındığında iç denetçi şirketin yönetim kuruluna karşı sorumludur. Yaptığı çalışmaların raporlamaları hep şirket yönetim kuruluna bağlı olur. Oysa adli muhasebeciler sözleşme yaptığı kişilere (Avukat veya haksızlığa uğradığını düşünen kişi) veya mahkemelere karşı sorumludur.

- İç denetçi yapacağı iş ve işlemleri denetimin plan ve programlarına göre yerine getirir. İç denetçinin faaliyetleri önceden belirlenen tarihler doğrultusunda bir takvime göre hareket edilerek gerçekleştirilir. Adli muhasebecinin araştıracağı konuların kapsamı çok geniş olduğu için herhangi bir standart veya programa göre hareket etmesi söz konusu değildir. Adli muhasebeci ele aldığı olaylarla ilgili karşılaştığı, kuşkulandığı hususlara daha fazla zaman ayırmak zorundadır.

- Hem iç denetçi hem adli muhasebeci de ulaştıkları sonuç ve kararları, çalışmalarının sonucunu belirleyecekleri yazılı bir raporla sunarlar. Fakat bir denetçi raporun içeriğini sözlü olarak sunmazken adli muhasebeci mahkemelerde sözlü bir şekilde hazırlanmış olduğu raporu sunabilir. İç denetim faaliyetler sürekli yapılması gereken hizmetlerdir. Oysa adli muhasebeciler olay bazlı faaliyetlerini sürdürürler, problem çözülünce adli muhasebecinin görevi de sonlanır.

1.4.3.2. Adli Muhasebeciliğin Bağımsız Denetçiden Farkı

Muhasebe, iktisat ve maliye bilimlerine göre denetimin tanımı “İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk oranını araştırmak ve elde edilen sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla objektif bir şekilde kanıt toplayan sistematik bir süreç” şeklinde açıklanmıştır. Adli muhasebe bilimi denetim ile çok yakın ilişki içinde olmasına rağmen yöntem ve teknikleri açısından birbirinden farklıdır. Adli muhasebeciler ile denetçiler arasındaki benzerlik ve farklılıklar şu şekilde ele alınabilir;

Denetçi sadece denetim sürecindeki dönemi dikkate alarak hata, hile ve yolsuzlukları ortaya çıkarmaya çalışırken, adli muhasebeci bu dönemi çok geniş bir sürece yayarak araştırmasını yapar ve işletmenin tüm faaliyet dönemleriyle ilgili hata, hile ve yolsuzlukları araştırır.

- Denetçi mevcut mali tabloları incelerken Sermaye Piyasası Kurulu gibi bağımsız üst kuruluşların belirlediği düzenlemelere uygunluğunu dikkate alırken, adli muhasebeci suç unsuru durum ve olayların çözümü ile ilgilenmektedir.

- Denetçiler mali tablolardaki hata, hile ve yolsuzlukları saptamak için denetim politikalarını uygulayarak finansal tablolar hakkında görüş sunmaktadırlar. Adli muhasebeciler ise kuşku ve şüphe ile araştırmalarında mali tabloların dışında da incelemeler yapmaktadırlar. Araştırmalarında olaylarla ilgili bir dedektif gibi sorular sorarak kanıtlar toplar.

- Adli muhasebeciler denetçilerden farklı olarak daha detaylı araştırma yaparlar, bu doğrultuda adli muhasebeciler tüm ilgili belge, doküman ve olayları dikkate alırlar.

- Adli muhasebeciler denetçilerden farklı olarak olaylara yaklaşım ve kontrol konusunda nasıl hile ve yolsuzlukları tespit etme konusunda daha tecrübelidir.

- Adli muhasebecilerin olayları ele almaları bir metodoloji setinin uygulanmasından ziyade mantıksal çıkarımlar ve değerlendirme süreci içerisinde gerçekleşmektedir (Kılıçbey, 2017: 33).

1.4.3.3. Adli Muhasebecinin Geleneksel Muhasebeciden Farkı

Adli muhasebeciler ile geleneksel muhasebeciler arasındaki benzerlik ve farklılıklar şu şekilde ele alınabilir (Gülten ve Kocaer, 2010: 35-36):

- Adli muhasebeci işletme faaliyetlerinde yargısal konularda sorun teşkil edecek hata, hile ve yolsuzlukları araştırır. Geleneksel muhasebeci ise gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin mali

tablolarını hazırlamak, yasal defterlerini tutmak, beyanname ve bildirgelerini düzenleyerek ilgili kurum ve kuruluşlara iletmekle yükümlüdürler.

- Adli muhasebeciler çalışmalarında çok geniş ve farklı yöntemler tercih etmektedirler. Geleneksel muhasebeciler ise işlemlerini genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına göre yapmak zorundalar.

- Adli muhasebeciler sözleşme yaptığı şahıslara ve mahkemelere karşı sorumludur. Geleneksel muhasebeci ise müşterisine ve vergi ziyanına bilerek sebep olduğu olaylarda vergi idaresine karşı sorumludur.

- Adli muhasebecinin planlanmış sistematik çalışma süreci yoktur. Geleneksel muhasebeci ise yasal bildirimlerini kanunlarla belirtilmiş mali takvime göre yerine getirir.

- Geleneksel muhasebecinin çalıştığı ekip sadece uzman muhasebecilerden oluşurken, adli muhasebecilerin ekibi ise farklı alanlarda uzmanlaşmış kişilerden kurulmuştur.

- Geleneksel muhasebeciler bilinen muhasebe belgelerinden istifade ederken, adli muhasebeciler ise kanıt toplama işlemlerinde telefon, faks ve mailler gibi daha farklı kaynakları da göz önünde tutarlar.

1.4.3.4. Adli Muhasebecinin Bilirkişiden Farkı

Bilirkişiler mahkemeler tarafından görevlendirilen meslek mensuplarıdır. Bilirkişilerin görevlendirilmesindeki amaç, mahkemeye dava konusu teşkil etmiş muhasebe ile ilgili uyumsuzluklar konusunda mahkemenin bilgilendirilmesi ve davanın çözüme kavuşturulmasını sağlamaktır. Bilirkişiler uzmanlık bilgisi gerektiren konularda mahkemelere yardımcı olmaktadır. Adli muhasebecilik mesleğinin bilirkişilik mesleği ile çok fazla benzerlikleri olduğu gibi farklılıkları da bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Terzi & Gülten, 2014: 37-38);

- Bilirkişi mahkeme tarafından kendisine gönderilen dosya ile ilgili olarak yazılı görüşünü bildirir. Adli muhasebeci ise işletme faaliyetlerinde hukuki sorun doğurabilecek hile ve suiistimalleri araştırır.

- Bilirkişi kendisine mahkeme tarafından gönderilen dava ile alakalı rapor oluşturabilmek için genel kabul görmüş denetim ve araştırma standartlarını kullanmaktadır, adli muhasebeci ise olayları ele alışı ve soruşturma gibi kaynağını hukuk ve kriminolojiden alan çok daha geniş teknikler kullanmaktadır.

- Müşteri açısından ele alındığında bilirkişi sadece mahkemeye karşı sorumlu iken, adli muhasebeciler sözleşme yaptığı şahıslara veya ilgili mahkemelere karşı sorumludur.

- Bilirkişi önceden belirlenen zamana göre elindeki dosyalarla ilgili görüşünü bildirir, adli muhasebecinin değerlendireceği olayların ve araştıracağı durumların kapsamı çok geniş olduğundan işin standart plan ve programlara göre gerçekleştirilmesi mümkün değildir.

- Bilirkişiler; muhasebe kayıtlarında kullanılan belgeleri, faturaları, cari hesap mutabakatları ve hesap ekstreleri gibi bilinen muhasebe verilerinden faydalanırken, adli muhasebeciler ise kanıt toplama da sadece bu belgelerle yetinmeyip, şirket içi gerçekleşen yazışmalar, bilgisayar kayıtları, telefon görüşmeleri, fotoğraflar, kamera kayıtları gibi çok daha geniş kaynaklardan istifade etmektedirler.

- Hem bilirkişi hem adli muhasebeci de elde ettiği sonuçları yazılı bir şekilde raporlarla hazırlarlar. Fakat bilirkişi raporun içeriğini sözlü olarak açıklamazken adli muhasebeci hazırladığı raporu mahkemede sözlü olarak sunabilir.

1.4.4. Adli Muhasebecilerin Kullandıkları Teknikler

Adli muhasebeciler üstlendikleri görev doğrultusunda işlerini ifa ederken çeşitli tekniklerden faydalanmaktadır. Adli muhasebecilerin kullandıkları bu teknikler olayların çözüme kavuşturulmasında oldukça etkilidir. Genellikle kullanılan teknikler denetim biliminde istifade edilen tekniklerle benzeşmektedir. Bunun yanında adli muhasebecilik mesleğine özgü teknikler de vardır. Ancak adli muhasebecilik mesleğinde genel olarak kullanılan teknikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

1.4.4.1. Yazılı İfade Alma Tekniği

Adli müşavirlerin başvurdukları yöntemlerin başında, inceleme ve araştırmaların sonucunda olay hakkında ifadesi istenen kişilerden konuyla ilgili bildiklerini yazılı şekilde açıklamasıdır. Bu teknik olayı analiz eden hem adli muhasebecinin bulgularını yazılı şekilde saklayıp kayıt altına almasına yardımcı olur hem de sözlü ifadelerden eğer kamera gibi araçlardan istifade edilmeyip kayıt altına alınmadıysa ilgili kişinin sonraki aşamalarda ben öyle bir şey söylemedim gibi inkâra mahal vermeyen faydalı bir tekniktir.

Yazılı ifade alma tekniği genellikle hileye başvuran kişilerin mimiklerle ve sözlü ifade ile sorulan soruların başka şekillerde anlatılmasına yer vermeyen yani daha kolay yalana başvurma ve soruları geçiştirmeye imkân vermemek için yapılır. Yazılı ifadeler alınırken muhatabın olayı

çarpırmaması ve gereksiz detaylara girip asıl sorunun cevaplanmaması gibi konulardan sakınılarak istenenlerin eksiksiz bir şekilde elde edilmesi sağlanır. Bununla birlikte konunun önemi doğrultusunda olayın detaylandırması istenebilir. Kimi zaman yazılı ifadesi alınan şahısların asıl soruya cevap vermeden konuyu dağıtarak başka konulara değinmesi de olabilecek şüphelerin artmasına yol açabilecektir (Balcı, 2014: 30).

1.4.4.2. Sorgulama Tekniği

Adli muhasebecinin bu tekniği kullanarak suçluyu ortaya çıkarabilmesi için sorgulama becerisine sahip olması gerekir ve adli muhasebecinin sorgulamayı gerçekleştirdiği esnada sorgulamanın gerektirdiği çerçeve kapsamında hareket etmesi gerekir. Kötü davranma ve zor kullanma gibi ahlak dışı sayılan davranışlardan sakınılmalıdır. Aksi durumda hukuki yaptırımlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Adli muhasebecilerin sorgulama yaptıkları veya ifade aldıkları ortamın fiziki olarak elverişli olması şarttır. Sorgulamanın yapılacağı ortamın sade olması ve dikkat dağıtıcı unsurlardan oluşmaması önem arz etmektedir. Buradaki amaç sorgulanan kişinin doğrudan sorguya odaklanmasını sağlayarak, olayın aydınlığa kavuşması için doğruları dile getirmesini sağlamaktır. Adli muhasebecilerin bu tür teknik bilgilere sahip olması, olayda ilgisi bulunduğu düşünölen başka şahısların sorgulama yöntemi ile ortaya çıkarılmasını sağlayacaktır (Çeliker, 2018: 94-95).

1.4.4.3. Doğrulama Tekniği

Adli muhasebecilerin sık sık başvurduğu teknik olan doğrulama tekniği, elde edilmiş olan belgelerin geçerliliği kurumlar tarafından doğrulanmadığı sürece bu belgelere şüphayle yaklaşarak kabul edilmemesi ilkesine dayanmaktadır. Her belge ve bilginin koşulsuz olarak geçerliliğe sahip olması mümkün değildir. Doğrulama tekniği kullanılarak ilgili kişi veya kurumların hesapları, belgeleri ve kayıtları ile eldeki verilerin doğruluğu karşılaştırılarak incelemeler yapılmaktadır (Çite, 2017: 120). Adli muhasebecilerin inceledikleri olayları doğru bir şekilde çözüme kavuşturması için araştırma sürecinde elde etmiş oldukları tüm bilgi ve belgeleri üçüncü kişiler vasıtasıyla teyit etmesi gerekmektedir (Çeliker, 2018: 95).

1.4.4.4. Yeniden Hesaplama Tekniği

Adli muhasebeci araştırmakta olduğu herhangi bir uyuşmazlık durumunu tespit edebilmek için klasik muhasebe tarafından yapılmış hesaplamaları tekrar yapabilir. Buda yapılan hesaplamalardaki muhasebe hatalarının varlığını ve boyutunu belirlemede adli muhasebecilere yardımcı olur. Muhasebede hesaplanması zor olan amortismanlar, karşılıklar ve kâr paylarının yeniden hesaplanması gibi kalemler bu tekniğe örnek verilebilir (Erkan, 2016: 33).

1.4.4.5. Analitik İnceleme Tekniği

Adli muhasebecinin geleneksel muhasebeden elde etmiş olduğu tüm bilgilerin mantıksal bir değerlendirmeden geçirilmesi sũreci analitik inceleme tekniğini oluşturur. Bu teknik, verilerle bağlantılı durumda olan ilişkilerin varlığını belirtmek ve bu veriler arasındaki farklılıkların tespit edilip sunulmasını kapsamaktadır (Selimoğlu vd., 2014: 55). Bu teknik kapsamında, şirketin finansal olan ve finansal olmayan verilerinin geçmişte elde edilmiş değerleri ya da işkolu verileriyle ilişkilendirilmesi ve ortaya çıkan finansal sonuçların kullanılması yer alır (Erkan, 2016: 33). Analitik incelemenin tekniğinin zũnde ne sebeple ve ne amaçla gibi sorulara yanıt bulmak yer alır. Diğer tekniklere nazaran bu teknik daha az maliyetlidir (Balcı, 2014: 31).

1.4.4.6. Fiziki İnceleme Tekniği

Adli muhasebeciler bu teknik aracılığıyla hukuki davalara konu olmuş varlıkların kayıtlarda gösterildiği değer üzerinden ya da iddia edilen değerde olup olmadığını inceler (Terzi ve Gũlten, 2014: 48). Fiziki inceleme tekniği birçok denetim tekniği arasında daha gũvenilir olarak kabul edilse de bu teknikten genel geçer kabul edilecek bir sonuç beklenemez. Uzmanlık gerektiren bu teknikte adli muhasebecinin kendine göre incelemelerde bulunması ya da varlıkları fiziki olarak görmesi kesin bir sonuç vermez (mleki, 2004: 6).

1.4.4.7. Belge İnceleme Tekniği

Adli muhasebecilerin araştırmaları ve incelemeleri esnasında elde ettiği belgelerin geçerliliği ve gũvenilirliđini gösteren üzerlerindeki imza, mũhũr vb. simgelerin sahte olup olmaması önem arz etmektedir. Muhasebe kavramlarından olan ‘‘Tarafsızlık ve belgelendirme’’ kavramına göre gerçekleşen bũtũn kayıtların somut ve objektif belgelerle desteklenmesine gerek vardır. Diğer önemli bir konu ise, daha gũvenilir olan ıslak imzalı belgelerin fotokopi şeklinde elde edilen belgelere göre öncelikli tercih edilmelidirler (Kepekçi, 2008: 88).

1.4.5. Adli Muhasebecilik Mesleği İlkeleri

Bir mesleğe yönelik ilkeler dendiğinde akla ilk gelen o mesleğin icra edilmesinde meslek mensuplarının asgari düzeyde uymalarının beklendiği kural ve yöntemler bütünüdür. İlke adını alan bu prosedürler sayesinde, bahsi geçen meslek güvenilir bir ortamda sağlıklı bir şekilde icra edilir. Her meslekte olduğu gibi adli muhasebe mesleğinde de önceden belirlenmiş birtakım kriterlerin varlığından söz edilebilir (Karacan, 2012: 117).

Adli muhasebecilik mesleği ilkeleri genel ilkeler, bulguların elde edilmesine yönelik ilkeler, bulguların değerlendirilmesine yönelik ilkeler şeklinde aşağıdaki gibi ele alınabilir:

1.4.5.1.Genel İlkeler

Genel ilkeler, adli muhasebe mesleğinin kimler tarafından yürütüleceğine dair ilkelerden oluşmaktadır (Karacan, 2012: 118). Genel ilkeler de şu şekilde sıralanabilir; Bağımsızlık, Mesleki Yeterlilik ile Mesleki Dikkat ve Özen ilkeleri.

1.4.5.1.1. Bağımsızlık

Adli muhasebeciler aldıkları kararlarda, “hiçbir kurum, kuruluş ya da yetkilinin baskısı altında kalmadan, bağımsız” hareket edebilmelidirler. Adli muhasebede objektif bir şekilde tutum sergilenerek konunun tam olarak ele alınması durumunda mesleğe uygun bir şekilde nitelikli ve güvenilir kararlar alınabilir (Aydın, 2018: 5). Bununla birlikte adli muhasebeciler, soruşturmalarını yürüttükleri faaliyet alanında da bağımsız bir tutumda bulunmalıdırlar. Soruşturulan şahıs işletme içinden birisi ise, adli muhasebecinin bu süreçte tam bağımsız kalabilmesi için, bildirimlerini işletme yönetimi ile değil başka bir şekilde yerine getirmelidir. Eğer adli muhasebeci bağımsız bir şekilde işini yapıyorsa bildirim sorumluluğu görevlendirme öncesinde açıkça belirlenmelidir. şüphesiz adli muhasebecilik mesleğini yürüten meslek mensubu, tüm tahkikat süreci boyunca bağımsız bir şekilde faaliyetlerini yürütmelidir (Thornhill, 1994: 36).

1.4.5.1.2. Mesleki Yeterlilik

Adli muhasebecilik işlemlerinde, tüm çalışanlar üstlenmiş oldukları göreve yönelik gerekli olan teknik bilgilere, eğitim ve deneyime sahip olmalıdırlar. Mesleki bilginin yanında ekip arkadaşlarının yeteneklerinden de istifade etmelidirler. Adli muhasebeci tüm bu bilgi ve deneyimlerinin yanı sıra, sözlü ve yazılı iletişim becerisine de sahip olmalıdır. Sözlü iletişim becerisi

özellikle uzman tanıklık davalarında ifade sunma aşamasında, yazılı iletişim becerisi ise sonuçların raporlanması sürecinde lazım olmaktadır.

Adli muhasebeciler bilgi ve becerileri konusunda stabil hareket etmemeleri gerekir, sürekli eğitimlerle kendilerini geliştirmelidirler (Kuloğlu, 2007: 27).

1.4.5.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen

Adli muhasebe sürecinde yapılan çalışmaların uzun bir zamanı alması ve bu süreçte üzerinde çalışılan verilerin oldukça geniş bir alanı kapsamaması sebebiyle, adli muhasebecilerin çalışmalarında gözden kaçırdıkları en ufak bir detay tüm çalışmanın seyrine etki edebilir veya sürecin daha da uzun bir zamana yayılmasına neden olabilir. Bu yüzden işlemler esnasında meslek mensupları çok dikkatli ve özenli bir şekilde faaliyetlerini gerçekleştirmesi gerekmektedir (Turgut,2015: 46-47).

1.4.5.2. Bulguların Elde Edilmesiyle İlgili İlkeler

Bulguların elde edilmesiyle ilgili ilkeler, adli muhasebe mesleğinin nasıl yapılacağı ve ne şekilde yürütüleceği ile ilgili olan ilkeleri kapsamaktadır (Karacan, 2012: 119). Sözü geçen ilkeler; Planlama, Kanıt Toplama ve Bütünlük ilkeleridir.

1.4.5.2.1. Planlama

Adli muhasebe sürecinde yürütülen faaliyetlerin karmaşık yapısı sebebiyle, gerçekleştirilecek her türlü iş ve işlemlerin önceden tasarlanmış bir plan doğrultusunda yürütülmesi mutlaka yapılması gereken bir işlemdir (Turgut, 2015: 47).

Adli muhasebe mesleğinde planlama; önceden belirlenmiş olan hedeflere ulaşabilmek için “ne, nerede, hangi sürede, nasıl bir maliyetle, kimin vasıtasıyla” gerçekleştirileceğinin önceden belirlenmesi ile ilgili faaliyetlerden oluşmaktadır. Hazırlanan planın gidişatını oluşturan bu aşamalar, adli muhasebeci tarafından hazırlanmaktadır (Karacan, 2012: 119).

1.4.5.2.2. Kanıt Toplama

Adli muhasebe mesleğini yapanlar, çalışmalarında sonuca varabilmek için gerekli özelliklere sahip ve yeterli oranda kanıt toplamalıdır. Toplanan kanıtlarda güvenilirliğe etki eden geçerlilik, nesnellik, kaynak ve zamanlılık gibi bir takım unsurlar bulunmaktadır. Adli muhasebe uzmanının hazırlayacağı rapora etki edebilecek bütün kanıtlar geçerli sayılır. Eğer bir kanıt olaya müdahil olan

birden çok adli muhasebe uzmanının görüşünü aynı doğrultuda etkiliyorsa bu kanıt nesnel kabul edilir. Kanıtın elde edildiği kaynakta işletmenin etkisi ne kadar az ise kanıtlar o kadar geçerli kabul edilir. Özellikle, parasal hataları, hile ve yolsuzlukları tespit etmeye yönelik olan kanıtlar, adli muhasebede temel dayanak unsuru olmaktadır (Uyar, 2015: 184).

1.4.5.2.3. Bütünlük

Adli muhasebe sürecinde olaylar değerlendirilirken şüpheli bir yaklaşım ile olaylar ele alınmalı, her türlü ipucu gözden geçirilmeli ve yapılan araştırmada etkisi olabileceği düşünülen bütün durumlar bütüncül bir bakış açısıyla ele alınmalıdır. Bu ilke doğrultusunda her bir unsur bütünü oluşturan bir parça olarak görülmeli ve sonuç olarak tüm parçaların bir araya getirilmesiyle olayların çözüme kavuşturulması hedeflenmelidir (Karacan, 2012: 120).

1.4.5.3. Bulguların Değerlendirilmesiyle İlgili İlkeler

Bulguların değerlendirilmesiyle ilgili ilkeler, adli muhasebe sürecinde incelemeye konu olan davalarla ilgili olarak sürecin sonuçlanması esnasında varılan görüşün kabul edilebilir ve eksiksiz olarak sunumuna dair ilkeler ve düzenlemelerin nelerden oluşacağına yöneliktir (Turgut, 2015: 48). Sözü geçen ilkeler; Tam Açıklama ve Görüş Bildirme ilkeleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.4.5.3.1. Tam Açıklama

Tam açıklama ilkesi, adli muhasebe değerlendirmeleri sonucunda varılan kanaatin, bu bilgilerden faydalanması muhtemel olan bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda yol gösterici olabilecek nitelikte yeterli, açık ve anlaşılır özellikte olması anlamına gelmektedir. Aynı zamanda bu bilgilerin tarafsız olması da önem arz etmektedir. Çünkü adli muhasebeci yapmış olduğu araştırma ve incelemeler neticesinde vardığı kanaatin geçerliliği ve güvenilirliği hususunda sorumlu olduğu kişi ve kurumlar vardır (Karacan, 2012: 121). Bu sorumluluğunun yanında adli muhasebeci, görüşlerini bağımsız, objektif ve doğru bir şekilde bildirmedeği takdirde hukuki yaptırım ile karşı karşıya kalabilmektedir (Uyar, 2015: 184).

1.4.5.3.2. Görüş Bildirme

Adli muhasebe sürecinde yürütülen çalışmalar doğrultusunda ulaşılan tüm bilgi ve veriler bir rapor şeklinde karar mercilerine sunulmaktadır. Bu raporun yanında adli muhasebeciler, kendi fikirlerini de beyan edebilmektedirler. Karar verici makamlar bu görüşlere uymak zorunda değildirler, fakat genellikle aleyhinde görüş sunulan taraftan herhangi bir itiraz gelmediği sürece adli

muhasebecinin sunduğu grŖe göre karar vericiler hüküm verebilmektedir. Bu husus göz önünde bulundurularak sunulan rapor konusunda daha fazla ehemmiyetli davranılması beklenmektedir (Turgut, 2015: 49).

İKİNCİ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA HATA VE HİLE

2.1. MUHASEBE HATALARI

Dikkatsizlik, unutkanlık ve bilgi eksikliği gibi nedenlerden ötürü muhasebe kayıtlarındaki yanlışlıklar muhasebe hataları şeklinde ifade edilebilir. Muhasebe hataları genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına, yönerge ve yönetmelik gibi yasal düzenlemelere aykırı ancak kasıtlı olmayan davranışlar şeklinde ifade edilir (Selek ve Arıkan, 2004: 21).

2.1.1. Hata Kavramı ve Muhasebede Hata

Hata kelimesi Arapça kökenine sahip bir kelime olup dilimize istemeden ve bilmeden yapılmış bir kusur, yanlış, yanılma, yanlış anlamlarına karşılık gelen bir kelime olarak girmiştir (<http://www.tdk.gov.tr>). Hata, kişilerin kendi isteklerinin gerçekleşmesi anında ya da kendi isteklerini beyan ettikleri zamanda özensizlik ve tedbirsizlik gibi sebepler neticesinde ve kimsenin baskısı altında kalmadan gerçekteki isteklerine aykırı bir fiilde bulunmaları aşamasında ortaya çıkar (Keskin, 2014: 5).

Muhasebe hataları dar anlamda ve geniş anlamda olacak şekilde iki türlü ele alınabilir. Dar anlamda hata, kasıt unsuru olmadan gerçekleşen eylemler şeklinde ifade edilirken; geniş anlamda hata ise çalışanların unutkanlık, bilgi eksikliği, dikkatsizlik, ihmal ve tecrübesizlik gibi unsurların sebep olduğu muhasebe kayıt aşamasında meydana gelen yanlışlıklardan oluşmaktadır (Haftacı, 2016: 83; Gökoğlan vd., 2021: 19). Muhasebe hatalarında kişiler kendi çıkarları doğrultusunda bilinçli bir şekilde hareket edemezler. Hata ve yanlışlar, bireylerin yeterli seviyede muhasebe bilgisine sahip olmadıkları ve muhasebe işlemlerini ciddiye almadıklarında ortaya çıkar. Her ne kadar muhasebe hataları istemeden de yapılırsa bu yanlışlıkların farkına varılamadığında, işletmelere maddi kayıplar yaşatmaktadır (Ertürk, 2010: 5).

Geniş anlamda muhasebe hataları; yasalara ve yönerge biçimindeki meşru düzenlemelere, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, işletmelerin yönetim politikalarına, doğru olduğu bilinen kural ve prensiplere ters olan kasıt unsurunu taşımayan eylem ve davranış biçimi olarak ifade edilebilir (Bayraklı vd., 2012: 20; Alptekin, 2017: 3).

2.1.2. Muhasebede Yapılan Hata Türleri

Teknoloji alanındaki hızlı gelişmeler sayesinde bilgisayar vasıtasıyla muhasebe kayıtlarının gerçekleştirilmesi, muhasebe işlemleri esnasında yapılan yanlışları en aza indirmiş hatta bazı yanlışları tamamen ortadan kaldırmıştır. Bunun yanı sıra günümüzde işlemlerde görülen yanlışlar aşağıda verilen şekilde sıralanabilir (Geçici, 2020: 33).

2.1.2.1. Kayıt Hataları

Muhasebe ile ilgili işlemler muhasebeleştirilirken rakam ve hesap yanlışlıklarından dolayı yapılan hatalara muhasebe kayıt hataları denir. Kayıt hataları rakam hataları, hesap hataları, borç ve alacağın karıştırılması hataları şeklinde üç başlık altında incelenebilir (Bayraklı, Erkan, & Elitaş, 2012: 26).

Rakam hataları: İlgili tutarın defterlere fazla veya eksik yazılması ya da rakamların yer değiştirmesinden kaynaklanan hatalardır (Tanç, 2004: 8). Örneğin, X işletmesi 11.09.2019 tarihinde Y işletmesine olan vadeli borcuna karşılık 185.000 TL tutarında bir çek vermiştir. Bu işlemin kaydı şöyle yapılmıştır.

_____ 11.09.2019 _____		
320 Satıcılar		158.000
103 Verilen Çekler ve		158.000
Ödeme Emirleri		
<i>Y işletmesine çek verilmesi</i>		
_____ / _____		

Bu durumda X işletmesinin 185.000 TL tutarında vermiş olduğu çek yevmiye defterine yanlışlıkla 158.000 TL olarak kayıt altına alınmıştır. Bu hatanın 15.10.2019 tarihinde farkına varılmıştır ve düzeltilmesi aşağıdaki gibi yapılmıştır.

_____ 15.10.2019 _____		
320 Satıcılar		27.000
103 Verilen Çekler ve		27.000
Ödeme Emirleri		
<i>Hata yapılan kaydın düzeltilmesi</i>		
_____ / _____		

Hesap Hataları: Bu hata çeşidinde muhasebe işlemleri kayıt altına alınırken kanun ve ilkelerin yanlış yorumlanmasından dolayı farklı hesaplara kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan hatalardır. Hesap hataları genellikle hesapların defterler arasındaki nakli esnasında yapılmaktadır (Kirik, 2007: 44). Örneğin X işletmesi 10.10.2019 tarihinde 1.000 TL + %18 KDV tutarında mal satmış ve aşağıdaki kaydı yapmıştır.

_____ 10.10.2019 _____		
100 Kasa.		1.180
600 Yurtiçi Satışlar		1.000
191 İndirilecek KDV		180
<i>Mal satış kaydı</i>		
_____ / _____		

Bu kayıta tahsil edilen KDV tutarı 391 hesaplanan KDV hesabına yazılması gerekirken yanlışlıkla 191 indirilecek KDV hesabına yazılmıştır. Bu durumda indirilecek KDV hesabı borç, hesaplanan KDV hesabı ise alacak yazılarak düzeltme yapılır.

_____ 12.10.2019 _____		
191 İndirilecek KDV		180
391 Hesaplanan KDV		180
<i>KDV ile ilgili yanlışlığın düzeltilmesi</i>		
_____ / _____		

Borç ve alacağın karıştırılması hataları: Muhasebe işlemleri çift taraflı kayıt sistemine göre gerçekleşir. Muhasebeleştirilecek işlem ve olayların kayıtları yapılırken, olması gereken borç ve alacak hesaplarının yerleri karıştırılarak kayıt edilmesinden kaynaklanan hatalardır. Örneğin A işletmesinin B işletmesinden 10.000 TL alacağı vardır. A işletmesi 10.03.2019 tarihinde B işletmesinden 3 ay vadeli bir senet almış ve aşağıdaki gibi kaydı gerçekleştirmiştir.

_____ 10.01.2019 _____	
120 Alıcılar	10.000
121 Alacak Senetleri	10.000
<i>B işletmesinden vadeli senet alınması</i>	
_____ / _____	

Görüldüğü gibi hesaplar yanlış tarafa kaydedilmiştir. A işletmesi 121 Alacak senetleri hesabını borçlandırması gerekirken yanlış kayıt yaparak alacaklandırmış; 120 Alıcılar hesabını da alacak tarafına yazması gerekirken borçlu tarafa yazmıştır. Bu durumda düzeltme kaydı için rakamlar iki katına çıkarılarak ters kayıt yapılmalıdır.

_____ 10.01.2019 _____	
121 Alacak Senetleri	20.000
120 Alıcılar	20.000
<i>Senet alış kaydının düzeltilmesi</i>	
_____ / _____	

2.1.2.2. Unutma ve Tekrarlanma Hataları

Unutma hataları, işletmelerin faaliyetlerinden doğan belge, fatura, makbuz gibi muhasebe işlemlerinin yevmiye kayıtlarının unutulması veya hiç yapılmaması hatalarıdır.

Tekrarlama hataları ise, daha önce gerçekleşen bir işlemin veya kaydın yeniden gerçekleştirilmesidir. Mükerrer kayıt olarak literatürde geçen tekrarlanma hataları, genellikle ödemesi sonradan yapılan belgelerde rastlanmaktadır. Bir işletmenin elektrik tüketimine dair gelen ihbarname belgesindeki yazılı tutar gider kaydedildikten sonra, aynı tutarın sonradan yapılan ödeme ile birlikte alınan makbuz veya faturayla bir kez daha gider kaydedilmesi, bu duruma örnek olarak gösterilebilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011: 90).

2.1.2.3. Nakil Hataları

Muhasebe işlemlerinde defterden deftere, defterden mizana ya da yevmiye defterine kaydedilen bir işlemin büyük deftere aktarılması esnasında yapılan yanlış kayıtlardan dolayı ortaya çıkan hatalardır (Aytekin, 2017: 7).

Günümüzde bilgisayarlı muhasebe programlarının muhasebe işlemlerinde kullanılması nakil hatalarını en aza indirmiş hatta yok denilecek seviyeye getirmiştir.

2.1.2.4. Bilanço Hataları

Bilanço, işletmenin belli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıkların elde edildiği kaynakları gösteren mali tablodur (Bayraklı vd., 2012: 73). Bilançolar, işletmelere kredi sağlayacak olanlara, yatırım yapacak olan kişi ve kurumlara, işletme sahip ve ortakların ilişki içinde olduğu diğer kuruluşlara işletmenin mali durumu hakkında bilgi edinmelerini sağlayan finansal tablolardır.

Bilançoların hazırlanması temel ilke ve kurallara dayanır. Bu ilke ve kurallara aykırı hareket edildiği takdirde hatalar meydana gelmektedir. Bunlar değerlendirme hatası ve hesap birleştirme hatası olmak üzere ikiye ayrılır (Aytekin, 2017: 57).

Değerleme Hataları: İşletmenin edindiği varlıklar, alacak ve borçlar bazı sebeplerden ötürü zaman içerisinde yıpranmalara veya değişimlere maruz kalabilir. Örneğin; sabit kıymetlerde aşınmalar, çürümeler meydana gelebilir, alacakların tahsili zorlaşır veya stoklarda bozulmalar meydana gelebilir. Böyle durumlarda bilanço kalemlerinin kayıt değerlerinde değişiklik söz konusu olur (Kutlu, 2020: 12).

Meydana gelen bu değişiklikler muhasebe kayıtlarında gösterilmezse bilanço gerçek durumu yansıtmayacak ve hatalar oluşacaktır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu (V.U.K.)'nun 258-330'uncu maddeleri gereğince uyumsuzluğu gidermek için değerlendirme yapılır. Kanun hükümlerine aykırı yapılan işlemler değerlendirme hatalarını oluşturacaktır (Tanç, 2004: 11).

Hesapların Birleştirilmesi: Tek düzen muhasebe sistemine göre yapılan işlemlerin aktif ve pasif olarak farklı hesaplarda takip edilmesi gerekirken, tek bir hesap altında izlenmesi veya hesapların karıştırılması sonucu ortaya çıkan hatalardır. Bu hatalar dönem sonu işlemlerine etki etmez ama bilançonun özelliklerine aykırı bir durum oluşturur (Aytekin, 2017: 58; Gökoğlan vd., 2021: 22).

2.1.2.5. Telafi Edici Hatalar

Bu hata türü işletmeler için tehlikeli olabilecek hata türüdür. Muhasebe çalışanlarının gerçekleşen bir hatayı saklamak veya göz ardı etmek amacıyla yaptıkları hatadır. Şeffaflık ve dürüstlükten uzak olan bu durumda çalışanlar hatalarını gidermek yerine hatalarını gizlemeyi tercih ederek hileye yönelmektedirler (Kutlu, 2020: 13).

2.2. MUHASEBE HİLELERİ

Günümüz iş dünyasında işletmelerin karşılaştığı ve çözmekte zorlandığı en önemli sorunlardan biri hile konusudur. Hile sözcüğünün işletmeler için ne anlama geldiğini bireyler tam olarak bilmemektedirler. Oldukça geniş bir kapsama sahip olan hile sözcüğüne dair çeşitli tanımlamalar yapılagelmiştir. Bu başlık altında hile kavramını muhasebe açısından ne anlama geldiğini, muhasebedeki hile gruplarını, hile üçgenini, muhasebede hileye başvurma nedenlerini ve hilenin özellikleri konularını ele alacağız.

2.2.1. Hile Kavramı ve Muhasebede Hile

Hile sözcüğü Arapça kökenli bir kelime olup Türk Dil Kurumuna göre iki şekilde tanımlanabilir. Birincisi; bir başkasını aldatmak ve yanıltmak gayesi ile dolap çevirme, düzenbazlık, oyuna getirme, entrika yapmak gibi anlamlarında kullanılırken; ikinci tanıma göre başka birinden menfaat elde etmek amacıyla bir şeye değeri olmayan bir şey katmak şeklinde tanımlanabilir (<http://www.tdk.gov.tr>, 15.04.2019).

ACFE' ye (Sertifikalı Hile Denetçileri Kurulu) göre hile “bilinen bir doğrunun saklanması veya karşıdaki kişinin aleyhine yönelik hareket edilmesini ikna etmek için bir materyalin gerçeğinin gizlenmesi” şeklinde tanımlanmıştır. Hile kavramına dair genel geçerliliği olan tek bir tanım olmadığı için literatürde farklı tanımlarına rastlamak mümkündür. Tüm tanımlardaki ortak nokta, hile işinde gerçeklerin üstünün örtülmesi için kasit unsuru ve kötü niyetin olmasıdır. Hile kavramının tam anlamıyla anlaşılması için hileye çok yakın olan hata kavramı da açık bir şekilde izah edilmelidir. Eğer bir iş kasit unsuru olmaksızın yanlış yapılırsa çıkan sonuç hata ile açıklanabilir. Yapılan işin hile mi yoksa hata mı olduğunun ortaya çıkarılması maksadıyla yapılan yanlışta kasit unsuru olup olmadığına bakılmalıdır (Geçici, 2020: 38).

İngilizce’ de hile terimi “Fraud”, Latince’ de aldatma, hasar, yanlış yapma için kullanılan “Fraus” kelimesinden türemiştir. Uluslararası alanda kullanılan “fraud” teriminin Türkçe karşılığı

konusuna dair ortak bir nokta olmamasına karşın araştırmalarda “Fraud” kelimesi yerine; hile, sahtekârlık, yolsuzluk ya da suiistimal kelimeleri kullanıldığı görülmüştür (Batı, 2017: 19).

Hile, işletme varlıklarının başka bir kişi tarafından başka kişi veya kişilerin zararına olacak şekilde kendi çıkarları için kullanılması, çalınması veya hesabına aktarılmasıdır. Muhasebe hataları dikkat eksikliği ve bilgi yetersizliği sonucunda çıkarken muhasebe hileleri ise kasıtlı yapılan davranışlar sonucunda ortaya çıkarlar. Hileler bilerek ve planlı yapıldığı için tespit edilmesi ve önceden farkına varılması da zordur (Kutlu, 2020: 16).

Muhasebe hilesi; bir amaç için işletmenin işlemlerinde çeşitli değişiklikler yapılarak kayıt ile belgelerde tahrifatlar yapma sürecidir. Hilenin, belge ve kayıtlarda bilinçli bir şekilde yapılmasından ötürü, muhasebe sisteminde kendi kendine ortaya çıkması beklenemez. Tam aksine, bilinçli bir şekilde yapıldığı için tespit edilmesi oldukça zordur (Ertikin, 2017: 72).

Yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere, hileyi genel geçer bir tanım ile sınırlandırmak mümkün değildir. Çünkü oldukça kapsamlı bir alana sahip olan hilenin birden çok tanımları da mevcuttur. Birkaç tanıma aşağıda yer verilmiştir (Bozkurt, 2009: 60):

- Hile çeşitli anlamlar barındıran genel bir terimdir, türlü insani beceriler ile bir insanın başka bir insan üzerinden çıkar elde edeceği her türlü düzenleme bu kapsama girmekte olup içerisinde şaşırtma, kurnazlık, kötü niyet, açkıgözlülük, dalavere ve dürüst olmama gibi yollarla birinin aldatılması yatmaktadır.

- Hile; hırsızlık, aldatma, rüşvet, haraç alma, sahtecilik, yolsuzluk, bozulma, suiistimal, zimmet, komplo, görevi kötüye kullanma, gerçekleri örtbas etme gibi eylemleri açıklamakta kullanılan bir kavramdır.

- Hile; bir grubu veya kişiyi zarara sokacak şekilde, fayda sağlamak amacıyla, planlı ve kasıtlı olarak aldatma girişiminde bulunmayı ifade etmektedir.

2.2.2. Hile Grupları

Hilenin gerçekleştirilmesini sağlayan unsurun insan olması sebebiyle hile grupları çeşitlilik göstermektedir. Tüm hile eylemlerinin özünde bir insan eli var olması gerçeğinden hareketle hile grupları çalışan hileleri, yönetim hileleri, finansal raporlama hileleri, vergi hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri ile bilişim ve teknoloji hileleri şeklinde sınıflandırılabilir (Bozkurt, 2009: 64).

2.2.2.1. Çalışan Hileleri

Beyaz yakalı ve mavi yakalı hileler şeklinde literatürde yer alan çalışan hileleri, işletme çalışanlarının işletmenin kaynaklarını çıkarları doğrultusunda kullanarak yaptıkları hilelerdir. İşyerlerinde yıllardır emek veren personel veya yönetici ile işletme sahibi arasında bir güven bağı oluşur. Bu güven bağı sayesinde işletme sahipleri personelinin yeterince denetlememekte, hatta yeri geldiğinde kimi durumlarda nakit veya diğer mal varlıklarını kullanım hakkı tanımaktadır. Örneğin, çekleri imzalama yetkisi tanıyabilmektedir veya imzalanmış çekleri tahsil etme yetkisi verebilmektedir. Kötü niyetli işletme çalışanı, bu güven duygusunu menfaati için kötü emellerinde kullanmaktadır.

Çalışan hilelerinin en tehlikelisi ise işbirliği içerisinde birden fazla kişinin katılımıyla yapılan hilelerdir (Bayrak, 2016: 40). Varlıkların amacı dışında usulsüz kullanılması varlıkların kötüye kullanılması anlamına gelmektedir. İşletmenin alt kademelerinde çalışanların genelde başvurdukları hileler şunlardır (Güredin, 2010: 135);

- Tahsilatların zimmete geçirilmesi,
- İşletmenin maddi veya fikri mülkiyet hak ve varlıklarının çalınması,
- Stokların kişisel işler için kullanılması amacıyla satılması,
- İşletmenin satın almadığı mal veya hizmetler için satın alınmış gibi satıcılara ödemelerin yapılması veya ödeme gerçekleşmiş gibi gösterilmesi,
- Varlıkların özel işler için kullanılması,

2.2.2.2. Yönetim Hileleri

İşletmelerin yönetim kademesinde görev alan üst düzey yöneticileri tarafından yapılan hilelerdir. Bu hilelerin temel amacı, işletmenin mali yapısını iyi durumda göstermektir. Bu nedenle yöneticiler işletmenin finansal durumunun iyi ya da olduğundan daha kötü gösterebilmek için finansal bilgilerle oynamaktadırlar (Özkul ve Özdemir, 2013: 76). Aslında şeffaflık gereği TTK' nın 64'üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtildiği gibi "Her tacir ticari defterleri tutmak ve defterlerinde ticari işletmesiyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen sonuçları açık bir şekilde göstermek zorundadır". Ancak hile yapma eğiliminde olan yöneticiler, mali tabloların doğruluğuna gölge düşürecek şekilde bir takım değişiklikler yapmaktadırlar. Turkish time gazetesi; 'PWC şirketinin 2007 yılında yapmış olduğu Küresel Suç Araştırmasının sonuçlarına göre Türkiye'de ekonomik suç işleyenlerin yüzde 43'ü şirket

çalışanı, bu çalışanların yüzde 25'i ise şirket yöneticilerinden oluşmaktadır' olduğunu yayınlamıştır (Bayrak, 2016: 41).

Yönetim hileleri genellikle büyük kayıplara sebep olan önemli hile türlerinden biridir. Yönetim değişiklikler yaparak verileri olduğundan farklı göstermektedir. Yapılan yönetim hilelerinden bazıları şu şekildedir (Kutlu, 2020: 20);

- Faaliyetlerin hacmini büyük göstermek için dönem sonlarında gerçekleşmeyen işlemleri varmış gibi yevmiye kayıtlarında göstermek,
- Tahakkuk eden olayları bilerek kaydetmemek ya da zamanından önce veya sonra kayıt altına almak,
- Muhasebe tahminlerini kural dışı yaparak hesap sonuçlarını etkilemek,
- Tam açıklama kavramına aykırı hareket ederek ilgili kişileri yanıltmak,
- Amortisman ve karşılık ayırma gibi işlemler için var olan politikaları her yıl değiştirmek ve bunu dipnotlarda açıklamamak,
- Muhasebe kayıtlarına etki ederek sahte ve yanıltıcı belgeler kullanmak,

2.2.2.3. Finansal Raporlama Hileleri

Finansal raporlama hileleri, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak için mali tablolardaki bilgilerin bilerek yanlış yazılması ve işletmenin mali durumunun olduğundan farklı olarak yansıtılması şeklinde tanımlanabilir (Houck ve diğerleri,2006: 70). Bu hileler genellikle, gelirlerin, kârların ve aktiflerin fazla gösterilmesi veya giderlerin, zararların ve pasiflerin fazla gösterilmesi şeklinde yapılır (Çıtak, 2009: 87). Aktiflerin ve gelirlerin fazla gösterilmesi finansal tablolarda kârın olduğundan fazla görülmesi anlamına gelmektedir. Kârın fazla görülmesi işletmenin çevresindeki iş birlikçilerinin kararlarında yanılmasına sebep olacaktır. Pasiflerin ve giderlerin fazla gösterilmesi ise zarar olduğundan fazla görülecektir. Bu durumda işletmenin vergi yükü azalmaktadır.

Hileli finansal raporlamaya çok benzeyen yaratıcı muhasebe uygulamaları da yapılmaktadır. Yaratıcı muhasebe, “İlke ve kuralları, değerlendirme ölçüleri ve uygulamaya yönelik düzenlemelerin eksikliğinden istifade etmek suretiyle muhasebe rakamları üzerinde değişiklik yapmak finansal tablolarda yer alan bilgilerin sunuluşunu değiştirerek finansal durumu olduğundan farklı göstermek için yapılan işlemlerin tümü” olarak tanımlanır (Saltoğlu, 2003: 108).

Finansal raporlama hileleri ve yaratıcı muhasebenin her ikisinde de aldatma ve yanıltma vardır. Yaratıcı muhasebe uygulamaları, yasalardaki boşluklardan istifade etme suretiyle yapıldığı için yasal kabul edilir. Ancak hileli finansal raporlama, finansal tablo kayıtlarını kasıtlı olarak değiştirdiği için yasal değildir (Çıtak, 2009: 87).

2.2.2.4. Vergi Hileleri

İşletmelerin muhasebe kayıtlarında hile yapmalarındaki temel etken vergi yükünden kaçmaktır. Vergi kaçırmanın uygulamalarda en sık yapıldığı iki yöntemden biri faturasız mal alış ve satışları diğeri ise sahte veya yanıltıcı belge kullanımudur. Faturasız alış verişlerde kasaya nakit girecektir, ancak belge olmadığı için nakit için vergi hesaplanmayacak böylelikle işletme vergiden kaçacaktır. Sahte veya yanıltıcı belgeler kullanan işletme, giderlerinin veya zararlarının fazla olduğunu göstererek ödemesi gereken vergiden daha az vergi ödeyecektir (Bayrak, 2016: 43).

2.2.2.5. Yatırım Hileleri

Bu hile herhangi bir değere sahip olmayan ya da hiç yapılmamış olan yatırımlara yatırımcıların para harcamasını sağlayarak onları kandırmak esasına dayanır. Gerçekte var olmayan bir yatırıma harcama yapan yatırımcılar zarara uğrarken, yatırımcıları kandıran kişiler haksız kazanç elde ederler.

Yatırım hileleri çok çeşitli olmakla beraber en çok bilinen yatırım hilelerinden bazıları şu şekilde açıklanabilir (Kutlu, 2020: 20-21):

Ponzi Hilesi: Saadet Zinciri olarak bilinen Ponzi Hilesi, ilk kez 1910 yılında Charles Ponzi tarafından yapılmıştır. Birkaç hilekâr yatırımcının bir araya gelerek insanları yüksek kâr elde etmek vaadiyle kandırdığı sistemde ilk başta beklentiler karşılanır. Kâr elde eden yatırımcılar bu yatırımdan elde ettikleri gelirleri başkalarına da anlatarak sisteme yeni kişiler dâhil edilir. Böylece sisteme dâhil olan her yatırımcının parası bir önceki yatırımcıya aktarılarak sistemin gelişmesi sağlanır fakat sonraki zamanlarda bu sisteme yeni yatırımcılar katılmazsa sistem çöker.

Piramit Hilesi: Piramit satış dolandırıcılığı; iş hayatında yatırım yapılacak olan bir sisteme sadece dâhil olmakla kalmayıp ayrıca sisteme yeni üyeler getirerek de kâr elde edilmesidir. Örneğin; sisteme giren bir yatırımcı bir miktar ödeme yaparak yatırıma katılır. Bu kısımda herhangi bir sakınca yoktur. Daha sonra yatırımcı başka insanları sisteme katması için teşvik eder. Bu aşamadan sonra sisteme dâhil ettiği her yatırımcı için kâr payı elde eder. Bu sürecin devam edebilmesi için çok fazla

katılımcıya gereksinim olduğundan bir süre sonra sistem sona erer. Her ne kadar ismi satış faaliyetleri olsa da gerçekte herhangi bir ürün ya da hizmet söz konusu değildir.

Nijeryalı Hilesi: Elektronik posta ile gerçekleştirilen bir hile türüdür. Bulunduğu ülkede elinde bir miktar yasa dışı parası olduğunu söyleyen kişi gönderdiği mailde bu parayı başka bir ülkeye aktarmak istediğini dile getirir. Kendisine yardımcı olunması karşılığında da bu paranın belli bir yüzdesini yardım eden kişiye vereceğini söyler. Ancak bu işlemin gerçekleşebilmesi için yardım edecek kişinin tüm kişisel bilgilerini paylaşması, alacağı parayı önce kendi isteği ile karşı tarafa göndermesi ve tüm bunları gizli tutması istenmektedir.

Nijeryalı Hilesi olarak da bilinen bu hile şekli ilk olarak Afrika’da görülse de şimdi tüm dünyada büyük bir sorun haline gelmiştir.

2.2.2.6. Satıcı Hileleri

Satıcı hilelerinde hile yapan taraf satıcı hileye maruz kalan taraf alıcıdır. Dolandırıcılık ve hile işlemleri satıcı işletme tarafından yapıldığı için satıcı hilelerini “işletme dışı hileler” olarak ifade etmek mümkündür (Bayrak, 2016: 43). Çoğu durumda, satıcının nasıl bir hile yapabileceğini anlayabilmek adli muhasebecinin bilgi ve deneyimine bağlı olmaktadır. Donanımlı adli muhasebeciler, satıcıların hal ve hareketlerinden hileye meyilli olup olmadığını fark ederler (Kranacher ve diğerleri, 2008: 506-507).

2.2.2.7. Müşteri Hileleri

Müşteri hilelerinde, alıcı hile yapan taraf satıcı mağdur olan taraf olmaktadır. Satıcı mağdur olduğu için bu tür hileleri “işletme dışı hileler” olarak ifade etmek mümkündür. Hilenin işletme içinden yapılacak yardım ve desteklerle gerçekleştirileceği gibi müşteri hileyi tek başına da yapabilir. Müşteri yeni bir işletmeyle çalışacaksa ufak meblağlı alışverişler yaparak önce güven kazanır, yavaş yavaş işlemleri arttırarak alabileceği en büyük payı aldığı anda hileli işlemlere başvurur. Satın alma sürecinde müşteri hileyi yapmaktadır (Kürşat, 2003: 66). Satın almadan sonra tahsilat yapıncaya kadar süreç tamamlanmadığı için ödemenin yapılmaması ya da sahte belgelerle yapılması gibi yöntemlerle müşteri hilelerine başvurulur. Örneğin; müşteri malı satın alırken karşılığı olmayan bir çeki satıcıya verebilmektedir. Bu durumda satıcının eline henüz para geçmemekle birlikte mal ve hizmeti de teslim ettiği için mağdur olmaktadır.

2.2.2.8. Bilişim ve Teknoloji Hileleri

İleri teknolojilerin kullanıldığı günümüz dünyasında bilişim suçları çok büyük bir artış göstermektedir. Artık çoğu işletmede kullanılan bir bilgisayar, beyaz yakalı çalışanların elinde hilelerde kullanılmak üzere bir silaha dönüşebilmektedir.

İşletmelerin, muhasebe işlemlerini görmek ve internet üzerinden web sitesi kurmak amacıyla bilgisayar kullanım oranları artmaktadır. Bunun yanı sıra hile araştırması yapanlarda bilişim ve teknolojiden istifade etmektedirler. Araştırmacılar, internet üzerinden işletmelerin veri tabanlarına erişebilmekte ve işletme ile ilgili en temel bilgilere istenildiğinde ulaşabilmektedir. Örneğin, büyük firmalar internet sitelerinde ayrıntılı iş planlarını belirtmekte ve bunun yanı sıra işletmenin yetkili yöneticilerinin profillerini göstermektedirler. Araştırmacılar ve adli muhasebeciler bu bilgileri de delil olarak toplayabilmekte ve davaların çözümü için mahkemelerde bunları kullanabilmektedirler (Atmaca ve Terzi, 2012: 45-46).

2.3. HİLEYE BAŞVURMA NEDENLERİ

İşletme çıkarları düşünülp yapılan hileler, ekonominin durgunluk içine girdiği zamanlarda ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde rekabetin yoğun olarak görüldüğü zamanlarda artış göstermektedir. İşletme aleyhine yapılan hileler ise, ekonomik krizlerin ortaya çıktığı dönemlerde çalışanların yaşam şartlarını tehdit altında hissettiklerinde artış göstermektedir (Çite, 2017: 26).

İnsanlar doğuştan suça meyilli olabileceği gibi, yetiştirilme şeklinden, yaşadıkları çevreden, aldıkları eğitimden, içinde bulunulan ortandan ötürü de suça yönelebilmektedirler. Hile yaparak kazanılacak getirinin miktarı, hile yapmayarak elde edilecek getiriden fazla olduğu müddetçe hile yapma eğilimi artış gösterecektir (Bozkurt, 2009: 97).

İşletmeler açısından hileye başvurma nedenleri ele alındığında vergi kaçırmak, işletmenin maddi olarak kötü olduğu dönemlerde daha kolay kredi imkânı bulabilmek amacıyla işletmenin mevcut durumunu olduğundan daha iyi göstermek ve bazı yolsuzlukları gizleme çabası içinde olduğu görülmektedir. Hileye başvurma nedenleri çeşitli yolsuzlukları gizlemek, işletmenin durumunu farklı göstermek ve vergi kaçırmak şeklinde aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Kaval, 2008: 65).

2.3.1. Çeşitli Yolsuzlukları Gizlemek

İşletme çalışanlarının, hırsızlık ve dolandırıcılık şeklinde yapmış oldukları yolsuzluk ve hileleri gizli tutmak için belge ve kayıtlarda tahrirlere başvurabilmektedirler. Bahsi geçen girişimleri

genellikle küçük çaplı işletmeler ve iş düzeni dağınık olan işletmelerin muhasebe, vezne ve ambar birimindeki çalışanlar yapmaya daha fazla yatkındırlar. Mevzuata uygun hareket etmeyen işletmelerin muhasebe hile ve yolsuzluklara başvurması oldukça kolaydır. Bunun yanı sıra büyük işletmelerin yöneticilerinin şahsi borç ve maddi sıkıntıları sebebiyle düştükleri müşkül durumdan kurtulmak için işletmenin zararına olacak şekilde hileli muhasebe işlemlerine eğilim gösterebilirler.

2.3.2. İşletmenin Durumunu Farklı Göstermek

Mali işlemlerin kayıt altına alınması ve finansal tabloların sunumunda, bir çıkar elde etmek için başvuru hile ve yolsuzluklardır. Bu yolsuzluklardan zarar görenler işletmeler olabileceği gibi ortaklar, hissedarlar ve alıcılar da zarara uğrayabilirler. İşletme kâr elde etmediği halde daha fazla vergi vermeyi göze alarak işletmeyi kâr ediyor gibi göstererek itibarlı çalışanlarına fazladan para vererek hem çalışan personeli hem de işletmeye kredi veren kurumları yanıltmayı hedefler (Gürbüz, 1995: 61).

2.3.3. Vergi Kaçırma

Vergi kaçırmak işletmelerin ve çalışanların muhasebe hilelerinde en çok başvurdukları yöntemlerden biridir. Vergi kaçırma yasalar doğrultusunda vergi verme yükümlülüğüne sahip olan gerçek ve tüzel kişilerin yasalara uymayıp verginin hiç oluşmaması ya da daha az vergi oluşmasına sebep olmaktadır.

Vergi kaçırılmasının bazı nedenleri şunlardır (Çite, 2017: 28):

- Vergi adaletsizliği
- Çabuk köşeyi dönme isteği
- Vergiden kaçarak zengin olma anlayışının olması
- Para değerinde meydana gelen gerçektışı artışların kazanç gibi vergilendirilmesine tepki
- Tüketim ekonomisindeki büyümeye duyulan açlıkla beraber hızlıca büyümek isteyen işletmelerin, gelirlerini kayıt dışı göstererek vergi kaçırmaya yönelmeleri
- Mükellefin vergi verme açısından denetim eksikliğinden istifade etmesi ile yakalanma korkusunun az olması

2.4. HİLE YAPANLARIN KARAKTERİSTİK ÖZELLİKLERİ

Gün geçtikçe hileli işlemlere başvuruların sayısı hızlı bir şekilde artmaktadır. Hile ve yolsuzluklar öyle bir seviyeye ulaşmıştır ki beyaz yakalı çalışanlar olarak adlandırılan saygın meslek sahipleri dahi hileye başvurmaktadır.

Bir sorunu tam olarak tespit etmek ve çözebilmek için, önce sorunun ne olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Hile ile mücadele edilirken ilk bilinmesi gereken hile unsurunun belirtileri ve tespit edilme aşamasıdır. Bu sorunu ortaya çıkarmaya çalışan kişilerin öncelik verecekleri husus hile yapan kişilerin özellikleridir (Bozkurt, 2009: 78).

Hile yapan insanları psikolojik ve demografik özellikleriyle diğer insanlardan ayırmak imkânsız olmakla beraber hilekârın profili normal insanların profiline de çok benzemektedir (Çetin, 2018: 57).

Hile yapanların karakteristik özelliklerinden bazıları şu şekilde sıralanabilir (Tarhan, 2016: 169):

- Hilekârlar insanın gözünün içine baka baka yalan söyleyebilirler,
- Utanma duyguları yoktur,
- Yüzleri asla kızarmaz,
- Lafı dolandırarak soruları yanıtlarlar,
- Çoğu durumda çıkarlarını düşünerek hareket ederler,
- Sürekli dürüstlük, iyi niyet, ahlak ve namustan bahsederler,
- Gerçeği söylediklerine dair sık sık yemin ederler,
- Kendilerine göre doğru olanı savunurlar,
- Doğruyu değil de karşı tarafın duymak isteyeceğini dile getirirler,
- Anti sosyal kişilik tavrı takınırlar,
- Zengin bir yaşamı onurlu yaşama tercih ederler,
- Kendilerinde suç aramazlar ne olursa olsun karşı tarafı suçlamayı tercih ederler.

Hile ve suiistimallerin incelenmesi konusunda Amerika'da faaliyet gösteren "Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği" (ACFE) raporları gibi çeşitli rapor ve araştırmalar, hile yapanların genel karakteristik özelliklerini, işletme içindeki konumları ve sosyal statüleri gibi benzer alanlara göre ele

almış ve açıklamıştır. Fakat yapılan bu araştırmalar genel geçer kesinliğe sahip olmasa bile hilekâr profilinin ortaya çıkmasına olanak tanımıştır (Bozkurt, 2009: 78).

2.5. HİLE ÜÇGENİ

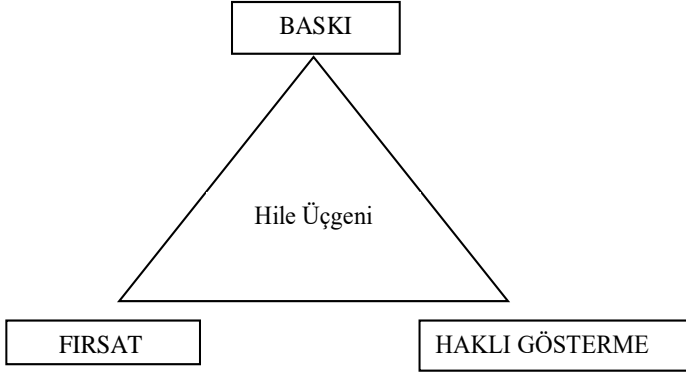
İşletme faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülmesinde rol oynayan çalışanlar, genellikle geçmişten bugüne dek işletme varlık ve kaynaklarını farklı şekillerde kullanarak zimmelerine alma girişiminde bulunmuşlardır. Yapılan hilelere dair araştırmalar yapan bilim insanları, hilenin neden olduğu zararları olabildiğince en az seviyede tutabilmek adına, işletme çalışanlarını hile yapmaya iten etmenlerin kaynağını bulmak için çaba göstermişlerdir (Tarhan Mengi, 2012: 114). Bu bağlamda yapılan çalışmalara baktığımızda, hile eyleminin oluşumuna sebep olan kaynağı “hile üçgeni” kavramıyla açıklamışlardır (Dönmez ve avuşoğlu, 2015: 38). Hile üçgeni kavramı, kişinin hile eylemini gerçekleştirmesine sebebiyet veren ve bu eylemin amacına yönelik daha kolay yapılmasını sağlayan unsurlar bütünü olarak tanımlanabilir (KPMG, 2009: 15).

1950’ li yıllarda sosyolog ve suçbilim uzmanı olan Donald R. Cressey tarafından ilk kez hile üçgeni kavramı ortaya atılmış (Türedi ve Alıcı, 2014: 125) ve hilenin meydana gelmesi için gerekli olan üç unsuru belirten hile üçgeni modelini geliştirmiştir. Bu unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Watson, 2004: 3):

- Baskı (Teşvik-İhtiyaç),
- Fırsat (Ortam),
- Haklı Gösterme (Bahane Bulma)

Hile olayının baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurlarının bir arada bulunması sonucunda meydana geldiği söylenebilir(Gökoğlan ve Kök, 2021: 68). Bu konuya dair adli tıp uzmanlarının, akademisyenlerin ve ilgili uzmanların ortak görüşü; araştırmacılar üç unsuru birlikte değerlendirdikleri zaman, hile ile ilgili gerekli bilgiye sahip olabilmektedirler (Turner vd., 2003: 4).

Hile üçgeni, aslında hile eyleminin tespit edilmesi, öngörülmesi ve önlenmesi gibi çok önem arz eden konular hakkında değerlendirmelerde bulunmak maksadıyla incelenmesi elzem olan bir kavram olarak ele alınmalıdır (Öztürk, 2016: 29). Buna göre hile üçgeni şekil 1’ deki gibi gösterilebilir (Doğan, 2018: 96):



Şekil 1: Hile Üçgeni

2.5.1. Baskı

Hile üçgeni teorisinde, özellikle işletmenin tüm personelleri gözlemlenerek; çalışanları hileye iten sebepler üzerine durulmuştur. Bunlardan ilk unsur olan baskı unsuru da hilenin itici gücü konumundadır. Bir insan birden fazla nedenden dolayı hileye başvurabilir fakat hileyi yapma girişiminde eylemin çıkış noktasında bir baskı unsurunun var olduğu bir gerçektir.

Çalışanları hileye yönlendiren etmenlerden bahsedildiğinde akla ilk olarak dürüst olmayan insanlar gelmektedir. Toplumda, dürüstlük erdeminden yoksun olanlar ya da iş dünyasında açgözlü olanlar, hilesiz bir şekilde iş hayatlarına devam edemezler. Davranış bilimleri alanında çalışan uzmanlar, hileyi ortaya çıkaran psikolojik davranışa dair tek bir model kuramamaktadır. Hile yapma olasılığını arttıran çeşitli psikolojik ve motivasyona dayanan davranış şekilleri vardır. Bu motivasyon türlerini şu şekilde sırlamak mümkündür (Bozkurt, 2016: 113):

- **Psikolojik Motivasyon:** Hırsızlık duygusu insanın doğasında var olan bir davranış olup, çalmış olmak için hırsızlık yapmaktadır.
- **Egoya Dayanan Motivasyon:** Kişisel itibar elde etme dürtüsüyle hırsızlığa yönelmedir.
- **İdeolojik Motivasyon:** Temeli ideolojik sebeplere dayanan, morali yüksek tutmayı amaçlayan ve bir kurban seçmeyi haklı gören yaklaşımdır.
- **Ekonomik Motivasyon:** Ekonomik dürtülerin sebep olduğu hile biçimidir. İşletmede çalışanların yaptıkları hilelerin, genellikle parasal çıkarlara yönelik olduğu görülmektedir.

Baskı unsuru, üç alt başlıkta incelenmektedir. Bunlar; mali baskılar, kötü alışkanlıklardan doğan baskılar ve işle ilgili baskılardır.

2.5.1.1. Mali İçerikli Baskılar

Genelde paraya duyulan ihtiyaç sonucu ortaya çıkan mali baskılar, bir süreç esnasında ortaya çıkabileceği gibi beklenmeyen bir anda da ortaya çıkan ihtiyaç sonucu gerçekleşen bir baskıdır (Doğan, 2018: 96).

Lüks yaşama isteği, aç gözlülük, daha fazla para kazanma hırsı, sağlık harcamaları, eğitim harcamaları ve mali ihtiyaçlar gibi nedenler baskı unsuruna sebep olmaktadır. Baskı unsurları olarak sıralanan nedenler, birçok hileyle bağlantılıdır. Hile araştırmacıları, hile yoluyla ciddi miktarlarda parayı elde eden insanların; lüks otomobiller, değerli takılar, malikâneler satın alma gibi olaylarla bu parayı harcadıklarını tespit etmişlerdir (Alptekin, 2017: 35).

2.5.1.2. Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar

Bu tarz baskılar, mali baskılarla ilişkili olan baskı şekilleridir. Bir insanın kumar, uyuşturucu veya alkol bağımlılığı gibi zararlı alışkanlıkları hileye zemin oluşturan etkenler arasında sayılmaktadır. Hileyi motive eden ve hileye yönlendiren unsurlar arasında bu tür alışkanlıklar, en kötü motivasyon unsurları kabul edilmektedir. Eşi veya çocuğuna uyuşturucu parası götürebilmek için hırsızlığa başvurmak zorunda kalanlar ile işinde başarılı bir kariyere sahip olmasına rağmen kumar bağımlılığından dolayı hileye başvuran yöneticilere sıkça rastlanmaktadır (Bozkurt, 2016: 115).

2.5.1.3. İş İle İlgili Baskılar

İşletme çalışanlarının; yaptıkları iş ile alakalı beklentilerinin yüksek olması, emeklerinin karşılığını alamadığını düşünmeleri, terfi işlemlerinin istedikleri gibi olmaması veya haksızlığa uğradıkları düşüncesine sahip olmaları gibi sebepler, hileye ortam hazırlayan baskı unsurlarıdır. Kişinin, beklentisinden farklı ücret alması, hor görülmesi veya takdir görmemesi, ağır çalışma şartları gibi sebepler de bu gruba giren örneklerdendir (Doğan, 2018: 97).

2.5.2. Fırsat

Fırsat unsuru, çalışanların işyerlerinde hile yapmalarına imkân sağlamaktadır. Her işletmenin kendine has çalışma prensibi ve stratejisi vardır. İşletmenin elinde bulunan varlıkları, faaliyetlerin sürdürülmesi açısından bir şekilde işletme çalışanlarının kontrolü altına girmesi muhtemeldir. Bu

sebeple çalışanları hile yapmaya zemin oluşturan fırsat unsuru her zaman bulunacaktır. Bundan dolayı üçgendeki unsurlardan işletme sahip ve yöneticilerini en çok ilgilendiren etmen fırsat unsurudur. Çünkü diğer iki unsura direkt müdahale söz konusu olmadığı için, fırsat imkânlarını en aza indirme olanağı işletmenin elindedir. İşletmelerde fırsat unsurları azaltıldıkça, hilenin meydana gelme ihtimali de azalacağından işletmenin uğrayacağı zarar da o oranda azalacaktır (Bozkurt, 2016: 116-117).

İşletmede fırsat unsuru genellikle denetimin eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Denetim ve kontrol mekanizmasının sürekli işler halde olması, tek başına hileleri önlemeye ya da bunları ortaya çıkarmaya yetmese de, bu konuda önemli bir role sahiptir. Hileyi eyleme dönüştüren taraf, işletmede kontrol ortamının iyi bir şekilde işlediğini bilmesi durumunda, hile kararını eyleme dönüştürmesi daha zor olacak ve hileden caymasını sağlayacaktır. İşletmede denetim mekanizmasının olmaması, fırsat unsurunu etkin hale getirmekte ve hilekâr çalışanları cesaretlendirmektedir. Bunların dışında işletmedeki iç denetçilerin yetersiz olması ve bağımsız denetim yapılmıyor olması gibi durumlar da hile yapan insanlara bir fırsat oluşturmaktadır (Mengi, 2013: 19).

2.5.3. Haklı Gösterme

Haklı gösterme unsuru kısaca, hilekârın sergileyeceği davranışları konusunda kendi kendini haklı çıkarmasına imkân veren hile üçgeni unsurudur. Haklı gösterme unsuru hile yapan kişinin, işverenin kendisine bu bedeli borçlu olduğu düşüncesinde hareket ederek kendi kendini bir nevi haklı görmesi duygusunu yaşamasıdır. Bu anlamda gerçeklerin farkına varmak, hile yapan kişilerin motivasyonları hakkında fikir sahibi olmak ve her işletmenin karşılaştığı bu tehdidin farkına vararak etkili ve sürdürülebilir bir hile risk yönetim sistemini kurması oldukça önem arz etmektedir (KPMG, 2009: 15).

Haklı gösterme unsuruna göre, beyaz yakalı suçluların kendilerini aklamaya yönelik başvurdukları girişimler suç işlenmeden önce meydana gelebildiği gibi, suç işlendikten sonra da meydana gelmektedir. Bununla beraber kişisel çatışmalar, hakarete maruz kalmalar zamanla birikerek hilenin planlamasına zemin hazırlayabilmektedir (Çetin, 2018: 41).

Hile üçgeninin son basamağı olan bu unsur, çalışanın gerçekleştirdiği hileyi kendince meşru kılıp yapılan hilelerde kendini haklı gösterme çabasını ifade etmektedir. Yapılan her hilede hileyi yapan kişinin kendini haklı gösterme çabası ve buna bağlı olarak geliştirdiği bahaneleri bulunmaktadır. Yapılan hileler sonucunda bireylerin haklı gösterme durumlarından birkaç tanesi aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2009: 123):

- Bu parayı sonradan ödemek üzere borç almıştım,
- Bu davranış, işletmeye yaptıklarımın karşılığıdır,
- Herkesten daha fazla benim paraya ihtiyacım var,
- Bu parayı faydalı bir iş için almıştım,
- Yaptığının suç teşkil ettiğini bilmiyordum,
- İşletme bu yaptıklarımı hak etmişti,
- Bu yaptığımı herkes yapıyor zaten,
- İşletme vergi kaçırıyordu bende hak ettiğim parayı aldım,

2.6. HATA İLE HİLENİN BENZERLİK VE FARKLILIKLARI

Muhasebe hatası ve muhasebe hilesi çoğu zaman birbirleri ile karıştırılan iki kavramdır. Aslında bu iki kavram; hesapların işleyişi ile kayıt düzeninin genel muhasebe ilkelerine ve mevzuata aykırı biçimde işleyişi temeline dayanmaktadır. Hukuk açısından hile eyleminin maddi açıdan unsuru vergi ve muhasebe ilkelerine aykırı bir şekilde muhasebe kayıtlarının tutulması iken manevi unsuru ise bu eylemin kasıtlı gerçekleştiğini ifade etmektedir (Bayraklı ve diğ. 2012: 92).

İşletmelerde istenilmeyen vakalar genel anlamda hata veya hile sonucunda karşımıza çıkmakta ve bu iki kavramı birbirinden ayırmak için kullanılan en önemli unsur ‘kasıt’ unsurudur. Eğer yaşanılması istenmeyen bir durum kasıtlı bir şekilde yapılmışsa hile, kasıt olmadan yapılmışsa hata anlamına gelmektedir (Bozkurt, 2000b: 15). Örneğin, ABD’de yaşanmış hile olayları gerçekte olmayan satışlar ve gelirin erken gösterilmesi şeklinde yapılarak satışların aslında olduğundan fazla gösterilmesi olduğu ortaya çıkmıştır. Ülkemizde de özellikle işletmelerin bankalardan kredi talep ederken, zarar etmiş olsalar bile, kâr etmiş bilançolar sundukları sıkça görülen bir durumdur.

İnsanoğlunun var olduğu durumlarda hata ile hileden söz etmemek neredeyse mümkün değildir. İşletmelerin yoğun rekabet ortamlarında varlıklarını sürdürmeleri ticaret dünyasında yaşanan hile ve hataları da beraberinde getirmiştir. Burada hem hata hem de hile için önemli olan ilk unsur kasıt unsurudur. Bir başka unsur da menfaat sağlamak amacıyla düşüncelerin eyleme geçirilmesidir. Kişilerin çıkar elde etmelerine yönelik bir girişim olması da kasıtlı yapılan bir eylem olduğunu gösterir. Hile şahsi çıkarlar göz önünde tutularak yapıldığı için işletme çıkarlarına ters düşer ve işletmeye ciddi anlamda zarar verir.

Hile sonucunda ortaya çıkacak durumların ortaya çıkarılamama riski, hatalar sonucunda ortaya çıkacak durumların ortaya çıkarılamama riskinden fazladır. Yani hilelerin ortaya çıkarılması hataların

ortaya çıkarılmasına nazaran daha zordur (Çetin, 2018: 29). Bu bağlamda hileler, gizli gizli planlı ve kasıtlı yapılan çalışmalar olduğundan tespit edilmesi oldukça güç bir durumdur (Çaldağ, 2007: 92).

2.7. ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA HATA VE HİLE SAYILAN SUÇLAR

Adli muhasebecilerin ilgilendiği mesleki konular olarak muhasebe işlemlerinin yer aldığı her türlü soruna çözüm üretebilmektedir. İşletmelerde yaşanan hile, suiistimal ve yolsuzluklarda adli muhasebecilere başvurulurken, muhasebe ya da mali işlemlerle alakalı sorunlarda da hem mahkeme sürecinde olsun hem de mahkemeye başvuru sürecinde olsun, avukatlar adli muhasebecilerden destek alabilmektedir. Mahkemeye intikal etmiş davaların daha doğru ve hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması için mahkemelerde adli muhasebecilerden yardım istemektedirler.

Adli muhasebecilerden hizmet almak isteyen müşterilerin talepleri değişkenlik gösterebilir. Mesela, dava desteği kapsamında adli muhasebeci ile beraber hareket eden avukatın beklentisi, adli muhasebecinin konuya dair araştırma yapması ve elde edilen sonuçları avukatın müvekkilinin savunmasını yapabilecek şekilde kullanmasına olanak sunmaktadır (Kleyman, 2006: 19). Adli muhasebecinin hizmet verdiği diğer faaliyet alanı olan uzman tanıklık görevinde mahkemenin beklentisi, olayın aydınlatılması ve elde edilen bulguların bağımsız bir şekilde mahkemede açıkça herkesin önünde gerekirse yazılı veya sözlü bir şekilde sunulmasıdır. Dava desteği hizmetindeki amaç, mahkemenin anlayabileceği bir şekilde muhasebeye konu olan işlemlerin açıklanmasıdır (Eiya ve Otalor, 2013: 18).

Adli muhasebecilerin ilgilendiği suçlar çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu suçların birçoğu ekonomi ve finans suçları kapsamında olsa da bankacılık kanunu, icra iflas kanununun ve çeşitli vergi kanunları olmak üzere bu kanunlara aykırı eylem ve suçları inceler. Bu suçlardan bazıları başlıklar halinde kısaca incelenecektir.

2.7.1. Kara Paranın Aklanması Kapsamına Giren Suçlar

Kara para; kısaca kayıt dışı piyasalardan kazanılan ve üzerinden hiçbir şekilde vergi ödenmemiş olan para olarak ifade edilebilir. Kara para, dürüst insanlar için gayrimeşru bir çocuk iken beyaz para ise herkesin imrenerek baktığı saf ve masum bir çocuk demektir. Dünyada kara para ile uğraşan kesime baktığımızda, genelde zengin olan insanların uğraştığı hatta kendilerine kara para aklamayı meslek olarak edindiklerini görürüz. Para kazanma hırsı sınır tanımaz ve insanoğlu para elde etmede doyuma ulaşmaz. Kara para, güvenli bir yerde tutulmak istenir ve kişilerin gizli banka hesapları bunun için vardır. Kara para işi ile uğraşanların sayısı azımsanmayacak derecede çoktur. Bu

işle uğraşanlar edindikleri paraları arkadaşları ve tanıdıkları vasıtasıyla saklamayı tercih ederken, bazıları da bu paralarla taşınmaz ve altın alma yoluna başvururlar (Saxena, 2012, 2).

Kara para aklamadan elde edilen ekonomik güç, bazı ülkelerde hükümetlerin rejim politikalarına etki etmekte, bu ülkelerde hukuk devletinin zarar görmesine sebep olmakta, ülkelerde anarşist eylemlerin oluşmasına, toplumsal huzurun bozulmasına, rüşvet ve yolsuzlukların artmasına, sosyal yapının zedelenmesine, ülkedeki gelir dağılımının bozulmasına gibi birçok soruna sebep olmaktadır (Balci, 2014: 45). Kara paranın aklanması için profesyonel yapılanmalar kurulabilmekte ve bunların önlenmesi için üst düzey denetim ve muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Bunların önüne geçebilmek için avukatların muhasebe eğitimi konusundaki eksiklikleri göz önüne alındığında bu konuda savunma yapabilmeleri bir hayli zor olacaktır. Adli muhasebeciler kara para aklanmadığına dair iddiaların asılsız olduğu yönünde tespitler yaparak, araştırma neticesinde bulguları mahkemeye sunar, böylelikle avukat veya müşteriye yardımcı olmaktadır (Terzi & Gülten, 2014: 120).

2.7.2. İcra İflas Hukuku Kapsamına Giren Suçlar

İcra iflas hukukuna konu olmuş davalarla ilgili borçlunun borcunu ödememek için yapmış olduğu muvazaalı işlemler ve hileli iflas gibi yöntemlere girişimleri durumunda adli muhasebeciler avukatlara veya müşterilere dava desteği sağlamaktadırlar (Terzi ve Gülten, 2014: 113). Böyle durumlarda iflasını vermiş olan işletmelerin mali tablolarının incelenmesi söz konusudur. Adli muhasebeci mesleki bilgi ve tecrübesini kullanarak iflasın gerçek olup olmadığını ispat etmeli ve bu konu hakkında avukatı ya da müşteriye anlaşılır bir şekilde durumu ifade etmelidir.

2.7.3. Sermaye Piyasası Kapsamına Giren Suçlar

Sermaye piyasası kanunu kapsamına giren suçların saptanması için adli muhasebecilerden destek alınmaktadır. Sermaye piyasasında bilerek yapılan müdahalelerden dolayı tasarruf sahipleri yanlış yönlendirilmektedir. Bu tür durumlar genellikle bir dava konusu haline gelebilmekte ve avukatlar da bu konularda adli muhasebecilerden destek talebinde bulunmaktadır. Adli muhasebecilerin böyle davalarda üstlendiği görev, savcının ileri sürmüş olduğu iddiaları bertaraf edebilecek delilleri elde etmek ve avukatın savunma yapmasını kolaylayacak bilgilere ulaşmaktır (Çeliker, 2018: 70).

2.7.4. Vergi Hukuku Kapsamına Giren Suçlar

Vergi hukuku konusuna giren suç davaları çok iyi muhasebe bilgisine sahip olmayı zorunlu kılar. Çünkü vergi ile ilgili davalar ayrıntılı analiz ve inceleme gerektirmektedir. Vergi ile ilgili yapılan hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi için adli muhasebecilerin muhasebe mevzuatına hâkim olmalarını gerekli kıldığı gibi mali tabloları da çok iyi bilmelidirler. Özellikle geçmişte yapılan kayıtların incelenmesi söz konusu ise adli muhasebeciyi yoğun ve karmaşık bir süreç bekliyor demektir.

Vergi olaylarıyla alakalı yapılan hile ve yolsuzluklar kimi zaman basit ve hızlı bir şekilde görülmeyebilir. Adli muhasebecinin işi bu durumda görünenden çok görünmeyenlerle alakalı olacak ve sorunu çözmeye çalışacaktır.

Adli muhasebeci, vergi ile ilgili davalarda mahkemede karşı tarafın yaptığı suçlamaları çürütecek delillere ulaşmalı ve bu delilleri avukatın savunmasına uygun bir şekilde avukata açıklaması gerekmektedir (Çeliker, 2018: 69-70).

2.7.5. Boşanma Davaları Kapsamına Giren Suçlar

Boşanma olaylarının birçok nedeni olabilir ve boşanma süreci bazen uzun süren davalar şeklinde gerçekleşebilir. Boşanmalardan sonra birtakım sorunlar eşler arasında çatışma yaşatabilir ve bu sorunlar mahkemelere kadar taşınabilir. Taraflar maddi ve manevi tazminat olarak birbirlerine dava açabilirler. Taraflar özellikle finansal problemler için adli muhasebecilerle işbirliği yapabilirler. Gerekli incelemeler yapıldıktan sonra adli muhasebeci maddi kayıp ve zararı belirleyebilir. Adli muhasebeci bu konuyla alakalı avukata bilgi sunabilir ve müşterisini bu bilgiler doğrultusunda savunabilir.

Boşanma konusuna dair problemlere evlilik sürecinde sahiplenilen malların, gerçekleştirilen finansal olayların etki ve sonuçları çözümlenmeli, özellikle paylaşılması gerekenler arasında ticari işletmelerin olduğu zamanlarda adli muhasebecilere çok büyük bir iş düşmektedir (Terzi & Gülten, 2014: 109). Bu olaylarda genellikle eşler birbirinden mal kaçırma veya saklama girişiminde bulunabilir. Varlıkların azaltıldığı veya borçların arttırıldığına dair şüpheler sebebiyle adli muhasebecilere başvurulmaktadır (Pazarçeviren, 2005: 12). Bazı davalarda avukatlar eksik kalabilirler, olayları analiz edebilme imkânı ve donanımına sahip olmayabilirler. Adli muhasebecinin işi, her iki tarafın malvarlıklarını araştırmak ve bunların değerlemesini yapmaktır.

2.7.6. Zimmet Davaları Kapsamına Giren Suçlar

Zimmet konusu ile ilgili davalarda işletmelerin çalışanları ve işletme yönetiminin gerçekleştirdiği mali olaylar sonucunda oluşan zararların tespiti ve hesaplanmasında adli muhasebecilerin bir rolü bulunmaktadır (Terzi ve Gülten, 2014: 111). İşleyiş şekli itibari ile bazen meydana gelen kayıpların farkına varılması çok zor olabilir. Bu kayıp ve zararların tespit edilebilmesi için mesleki teknik ve bilgilere sahip olmayı zorunlu kılar. Bundan dolayı avukatlar adli muhasebecilerden destek alabilir.

Adli muhasebeci zimmet ile ilgili olaylarda hata ve hile teşkil edecek olayların nasıl işlendiğini, mali boyutunu ve kimler tarafından işlendiği hususunu tespit edebilir ve olayı çözebilir. Bu konuda gerekli çalışmaları tamamlayarak raporları avukatlara anlayabilecekleri şekilde aktarabilir. Böylelikle avukatlar savunma davalarını daha iyi bir şekilde yapabileceklerdir (Çeliker, 2018: 67).

2.7.7. Ceza Kanunu Kapsamına Giren Suçlar

Ceza davalarında suçun altında yatan sebebin dolandırıcılık, suiistimal, muhasebe hileleri ve hırsızlık gibi etmenler olduğundan bu tür durumlarda olayın muhasebe yönünü incelemek maksadıyla adli muhasebeci, mahkeme ve avukatlara dava destek hizmeti verebilir (Çite, 2017: 133).

İnsanlar menfaat elde etmek ve çıkarları için çeşitli suçlara bulaşmaktadırlar. Bazen dolandırıcılık faaliyetlerinden kaynaklı insanlar cinayet işleyebilmektedirler. Günümüzde sıkça duyulan ihaleye fesat karıştırmak gibi konulardan dolayı birçok sorun yaşanmaktadır. Bu ve bunlara benzer konularda adli muhasebecilerden beklenen şey, olayların mali boyutunun olup olmadığının tespitini yapmaktır. Ceza kanunu ile ilgili bir davayı üstelenen avukat, işin mali boyutunu çözümlenemediği için adli muhasebeciden destek almaktadır (Çeliker, 2018: 68).

2.7.8. İş Hukuku Kapsamına Giren Suçlar

Adli muhasebeciler, bir işletmede işveren ile işçiler arasında sıkça görülen sorunların çözüme kavuşturulmasında önemli rol oynarlar. Çalışanın hak ettiği tazminatların hesaplanmasında, doğum izni, ücretli izin, mazeret izni, fazla mesai ve benzeri durumlardaki gibi genel ve hafta sonu iş ücretlerinin hesaplanması işlemlerinde adli muhasebecilere iş düşmektedir (Balcı, 2014: 51). Adli muhasebeciler mahkemelerde uzman sıfatıyla tavsiyede bulunmalı ve aynı zamanda avukatlara da yardımcı olabilirler. İş hukuku mevzuatının kapsamı genişler ve dolayısıyla çok sayıda şikâyetler

alınmaktadır. Adli muhasebecinin işi bu şikâyetleri gidermek için bir takım araştırma ve incelemelerde bulunmaktır.

2.7.9. Ticaret Hukuku Kapsamına Giren Suçlar

Ticaret hukukunda işletmelerin birleşmesi, tasfiye edilmesi ya da kâr dağıtımı gibi konularda yaşayabileceği sorunların çözümü için adli muhasebeciler müşteri ya da avukatlara hizmet sunmaktadırlar.

Adli muhasebeciler ticari işlemleri, tacirleri, ticaret unvanını, ticaret hukukunu, haksız rekabeti, ticari iş gibi kavramlar konusunda yeterli bilgi sahibi oldukları için müşteri ve avukatlara önemli bilgi, delil ve belgeler sağlayabilmektedirler (Terzi ve Gülten, 2014: 120).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

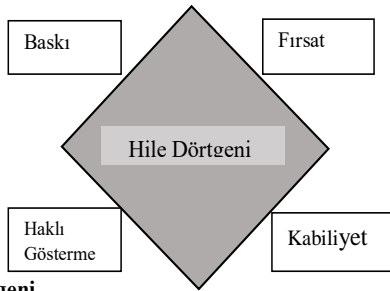
ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA HİLELERİN İNCELENMESİ

3.1. HİLE TEORİSİNDEKİ SON GELİŞMELER

Kişilerin neden hile yaptıklarına dair Cressey' in hile üçgeni teorisinden başka hileye dair teorileri genişletmek ve geliştirmek çabalarının var olduğu görülmüştür. Her ne kadar bu çabalar az olsa da bir o kadar da yerinde yapıldığını göstermektedir. Hileye dair geliştirilen teoriler başlıklar halinde kısaca incelenecektir.

3.1.1. Hile Dörtgeni

Hile Dörtgeni ilk defa 2004 yılında David Wolfe ve Dana Hemanson tarafından ortaya atılmıştır. Şekil 2'de görüldüğü gibi baskı, haklı gösterme ve fırsat unsurlarına bir yeni unsur olan kabiliyete eklenmesinin uygun olacağını düşünmüşlerdir. Hilenin işlenebilmesi için bu üç unsurun yanında hile kabiliyetinin olması gerektiği, kabiliyeti olmayanın bu üç unsur mevcut olsa dahi hilenin gerçekleştirilemeyeceği hile dörtgeni teorisinde savunulan düşüncedir (Rufus, Miller and Hahn, 2015, 165).



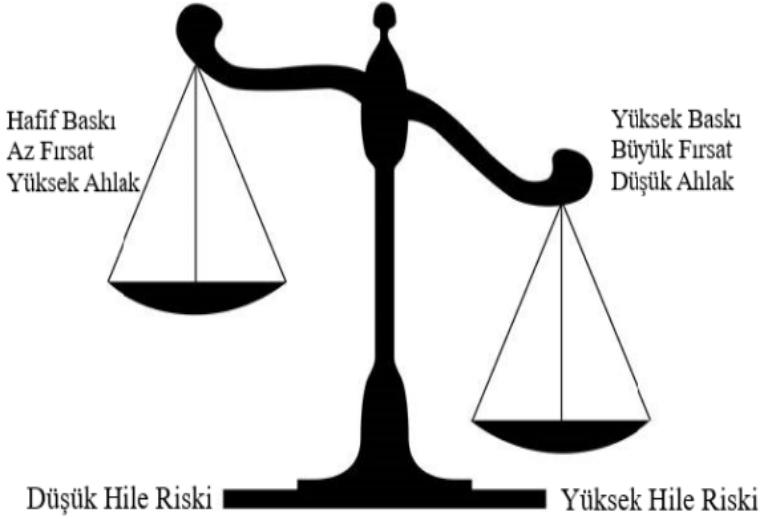
Şekil 2: Hile Dörtgeni

Kabiliyet unsuru genel olarak hileyi yapanın hile yapabilmesine dair teknik kişisel beceri, yeterliliği veya yatkınlığını ifade etmektedir. Hile dörtgeni teorisine göre kabiliyet unsuru aslında kendi içinde altı bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenler; bir çalışma ortamındaki konumu belirleyen iş

pozisyonu, zekâ, kendine güvenme, ikna edebilme yeteneği, yalan söyleyebilme becerisi ve iyi bir stres yönetiminden oluşur. Her ne kadar ampirik bir araştırma ile bu yaklaşım henüz desteklenmemiş olsa da adli muhasebeciler tarafından dikkate alınan bir unsur olarak ele alınmaktadır.

3.1.2. Hile Tartısı

Hile tartısı Albrecht tarafından 1984 yılında benimsenen bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım, Cressey' in hile üçgeninin farklı bir şekilde ele alınarak bir tartıya benzetilerek unsurların gösterildiği teori biçimidir. Bu görüşün altındaki temel unsur hilenin kötü davranışların yansıması sonucu olduğudur.



Şekil 3: Hile Tartısı

3.1.3. Aysberg' in Görünen Yüzü Teorisi

Hile ilk ortaya çıkarıldığında aslında tamamı bir anda belirlenemez, adeta denizin üzerinde bir kısmı görülen ama büyük bir bölümü denizin altında olan ve görülemeyen buz dağına benzemektedir. Hilenin varlığına dair yapılacak araştırmalarla konunun geliştirilmesi, gözlenmesi ve sorgulanması neticesinde küçük parçalardan daha büyük bir parça olduğu tespit edilebilmektedir. Araştırma sonuç

vermediğinde küçük veya sınırlı bir hilenin olacağı kanaatine varılacak, hilenin asıl boyutu belki de hiçbir zaman tespit edilemeyecektir (Taştan, 2018: 194).

3.1.4. Patates Cipsi Teorisi

Hile yapmaya başlayan birinin kendisini durduramayıp sürekli hile yapmaya devam etmesi, hileden vazgeçmeyip tıpkı bir insanın patates cipsi yemeye başlayıp kutuyu bitirinceye kadar cips yemekten vazgeçmemesi durumundan esinlenerek patates cipsi ismi kullanılan hile teorilerinden biridir. Teoriye göre bir çalışan hile yapmaya başladığı an bir daha kendisini frenleyememektedir. Aslında kendine hâkim olabilirse bu olaya kapılmayacak ancak kendini durduramadığından yapmış olduğu hilelerden ötürü er veya geç yakayı ele verecektir. Açgözlülüğün yanında hile yapmadaki başarı ve çıkarımlar kişiyi bağımlı hale getirmektedir. Gider belgelerinin veya raporlarının hazırlanıp sunulmasında yapılan hileler örnek olarak gösterilebilir. Özellikle seyahat, konaklama ve ağırlama giderlerinde hilenin sıkça yapıldığı görülmektedir (Biegelman, 2013: 11).

3.1.5. Çürük Elma Teorisi

Çok sık kullanılan sepetteki bir çürük elmanın geri kalan tüm sağlam elmaları çürüteceği söyleminden esinlenerek bu teori çürük elma teorisi olarak isimlendirilmiştir. İşletme çalışanlarından bir kişinin yapmış olduğu hilenin yanına kâr kalması, diğer işletme çalışanlarını hile yapmaya cesaretlendirmiş ve hile yapmaya özendirmiştir. Hile yapan kişinin tespit edilip işten çıkarılması hileyi önleyici bir tedbir olarak görülebilir, tıpkı sepetteki çürük elmanın tespit edilerek sepetten atılması söylemindeki gibi sepette kalan elmaların sağlam kalmasını sağlayacaktır. İşletmelerde yaşanan bu tip hile vakalarında hile yapan kişinin hak ettiği ceza ile cezalandırılması ve işletmeden çıkarılması diğer çalışanlar için de öğretici bir örnek teşkil edecektir.

3.1.6. Kolay Lokma Teorisi

İşletmeler her ne kadar hile yapılma ihtimali yüksek olan yerlere önem vermiş olsalar da hile yapma ihtimali düşük olan yerlerde unutulmamalıdır. "Umulmayan taş baş yarar" söylemindeki gibi hiç tahmin edilmeyen yerlerde hile yapıldığı görülmektedir. Büyük ve zor hileler yapmak yerine küçük, basit ve yakalanma ihtimali çok düşük olan kolay hile yapma eğiliminden bu teori türemiştir (Taştan, 2018: 197).

3.2. HİLELERİN ÖNLENMESİ İÇİN YAPILAN DÜZENLEMELER

Yapılan araştırmalar sonucunda birçok kişinin ve işletmenin hileye maruz kalabileceğini göstermektedir. Bu sebepten ötürü hilenin önüne geçilmesi, hileden caydırma ve hilenin tespiti yönelik çalışmalar önem kazanmakta, bu noktada hilenin tespit edilmesi ve engellenmesi ile ilgili sorumluluklar da artmaktadır. Hile olaylarının günden güne bir problem haline alması ve hilelerin neden olduğu kayıplardaki artış, hilenin nlenmesine dair nasıl düzenlemeler yapılması gerektiği konusunu gündeme getirmiştir.

Yaşanan büyük şirket skandalları sonrası ortaya çıkan ve açıklanan finansal tablolara bakıldığında, hileli işlemlerin varlığından kuşulanılması sonucunda yeni düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

3.2.1. Uluslararası Düzeyde Yapılan Düzenlemeler

Muhasebe skandalları sonucunda denetimin beklentileri karşılamada bazen yetersiz kaldığı ve ciddi sorunlara yol açtığı grlmştir. Denetim mesleği, yaşanmış muhasebe skandalları ile birlikte profesyonel bir faaliyet olarak uzun vadeli var olma durumu açısından önemli krizle karşı karşıya kalmıştır.

1988 yılında AICPA, “Beklenti Boşluğu Standartları” şeklinde, isimlendirilen bir dizi standartlar benimsemiştir. Bu standartlar mesleki sorumluluk bilincinin yükseltilmesinde etkili olmuş ve kısmen beklentileri karşılamış olsa da bütünüyle eksiklikleri tamamlayamamıştır.

Dünyanın en büyük muhasebe skandalı olarak tarihe giren Enron Skandalı gibi büyük etki yaratan muhasebe ve denetim skandalları, finansal bilgilerin güvenilirliğini sarsmıştır. Bu doğrultuda uluslararası alanda yapılan Sarbanes-Oxley yasanısı ve Alman On Adım Düzenlemeleri ele alınacaktır (zdoğan, 2019: 47).

3.2.1.1. Sarbanes-Oxley Yasası

Finans piyasaları ve finansal raporlamaya duyulan güvenin iyileştirilmesi için ABD’de senatör Paul D. Sarbanes ve Michael G. Oxley’ in girişimleriyle 30 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes-Oxley yasanısı çıkarılmıştır. Bu kanun ile denetim firmalarının sunmuş olduğu bazı hizmetlerin, adli hizmet kapsamında bulunması nedeniyle bu hizmetlerin adli muhasebeciler tarafından görülmesi ihtiyaı doğmuştur.

Büyük çaplı şirketler ekonomik zararların ölçülmesi ve değerlendirme gibi konularda denetim hizmeti vermek için denetçilerden istifade etmektedirler. Kuzey Amerika ve İngiltere’de 1990’lı yıllarda uzman adli birimler gelişmeye başladı. Avustralya’da ise 1998 yılında büyük şirketlerin desteğiyle adli birimlerin varlığı görülmüştür. Bu gelişmelerden önce Avustralya’da adli hizmetler, alanında uzman olan adli muhasebeciler tarafından değil müşteri şirketin isteği üzerine muhasebeciler tarafından sağlanırdı (Karpardis, 2002: 269).

Şirket yöneticilerinin menfaatleri için başvurdukları hileli faaliyetleri sonucu piyasalarda hileli finansal raporların şirket faaliyetleri ile ilgili doğru bilgileri yansıtmaması, finansal tablo kullanıcılarını yanıltmakta ve ülkelerin ekonomik yapılarına ciddi oranda zarar vermektedir. 21. yüzyılın başında meydana gelen Enron skandalı, Worldcom skandalı ve büyük ölçekli alanında en iyiyi temsil eden halka açık anonim ortaklıkları kapsayan şirketlerin muhasebe ve denetim skandalları Amerika’nın ekonomisini olumsuz yönde etkilemiş ve piyasalara olan güvenin sarsılmasına neden olmuştur. Bu muhasebe skandallarının tekrar yaşanmasını önlemek ve piyasalarda güven ortamını oluşturmak amacıyla Sarbanes-Oxley (SOX) yasası 30 Temmuz 2002 tarihinde dönemin ABD Başkanı Bush tarafından onaylanmıştır.

Sarbaney-Oxley Yasası:

- Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu,
- Denetçi Bağımsızlığı,
- Kurumsal Sorumluluk,
- Genişletilmiş Finansal Açıklamalar,
- Analist Çıkar Çatışmaları,
- Komisyon Kaynakları ve Otoritesi,
- Çalışmalar ve Raporlar
- Kurumsal ve Suç Oluşturan Hile Sorumluluğu,
- Beyaz Yaka Suçları Cezalarının Artırılması,
- Kurumlar Vergisi Beyannamesi,
- Kurumsal Hile ve Sorumluluk,

Şeklinde alt başlıklardan oluşmaktadır. Sarbanes-Oxley Yasası, halka arz olmuş şirketlerin denetim mekanizmasının sürekliliği, denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlıklarının güçlendirilmesi,

şirket sorumluluğunun artırılması ve halka arz olmuş şirketlerin finansal tablolarının oluşturulması sürecindeki kalite ve şeffaflığın artırılmasını hedeflemektedir.

Sarbanes-Oxley Yasasının genel olarak hedefleri şu şekildedir:

- Şirketlerin kurumsal yönetim anlayışlarının kuvvetlendirilmesi,
- Kurumsal yönetim anlayışı ile şirket işleyişinin yeniden tanımlanması,
- İşletmelerin ilişkilerinde şeffaflığın sağlanması,
- Kamuoyunun hızlı ve güvenilir bir biçimde bilgilendirilmesi,
- Denetçi bağımsızlığının sağlanması ve denetimin iyileştirilmesi,
- İç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması,

Sarbanes-Oxley yasının amacı, halka arz olan şirketlerin finansal raporlamada, bağımsız denetlemede ve muhasebe hizmetlerinde, kalite ve şeffaflığı sürekli kılmak, muhasebe uygulamalarında standart bir çerçeve getirilmesini sağlamak ve halka açık işletmeleri denetleyen şirketlerin tarafsız ve bağımsız hareket etmelerini güçlendirmek şeklinde açıklanmaktadır (Elitaş, 2012: 154).

3.2.1.2. Alman 10 Adım Programı

Alman 10 Adım Programı 2003 yılında ciddi şirket iflasları ve muhasebe skandalları henüz yaşanmadan önce tedbir amacıyla ve yasal boşlukların kötüye kullanılmasını önlemek için düzenlenmiş bir programdır. Dünya çapında yaşanan şirket iflasları ve muhasebe hilelerine karşı önlem almak amacıyla ortaya çıkan Alman 10 Adım Programı üç ana hedef çerçevesinde denetçilere yardımcı olmaktadır (Elitaş ve Elitaş, 2011:132).

- Şirketin hem iç hem de dış denetiminde tarafsızlığı zedelemeyecek ölçüde daha nesnel kriterler getirmek,
- Denetçinin etkinliğinin artırılması,
- Finansal raporlamanın doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığını denetlemek için bağımsız bir üst kurul kurulması şeklindedir.

Alman 10 adım programı ile yapılan düzenlemeler şu şekildedir (Elitaş ve Elitaş, 2011: 134-135);

- Yönetim ve gözetleme kurulu üyeleri, şirketten bizzat sorumlu tutulacak ve herhangi bir olayda pay sahiplerinin hakları artırılacaktır.
- Yönetim ve gözetleme kurulu üyeleri, sermaye piyasalarında meydana gelecek aksiliklerden dolayı ihmâl ve kasıtlardan ötürü pay sahiplerine karşı sorumlu olacaklardır.
- İşletmeler, Alman Kurumsal Yönetim Kodlarına göre yönetim kurulu üyeleri hisse senedi işlemlerinde açık bir şekilde bilgilendirme yapmak zorundadır.
- Uluslararası muhasebe ilkelerine göre muhasebe kurallarının düzenlenmesinde ilerleme sağlanmalıdır.
- Denetçinin etkinliği artırılmalıdır.
- Finansal raporların gerçeğe uygun hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesi için tarafsız bir üst kurul oluşturulmalıdır.
- Borsaların gözetim yapılarının geliştirilmesi tarafsız bir üst kurul oluşturulmalıdır.
- Yatırımcıların organize olmayan piyasalarda daha iyi korunması sağlanmalıdır.
- Finansal analistler ve finans kuruluşlarınca yapılan şirket değerlemelerinin doğruluğu açısından denetimler yapılmalıdır.
- Sermaye piyasalarında yaptırımlar yaygınlaştırılmalıdır.

3.2.2. Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler

Türk hukuk sisteminde bilirkişilerin atanması, yapılacak araştırmanın ve sorulacak soruların belirlenmesi hâkim tarafından belirlenmektedir. ABD’deki uzman şahitlik kavramı Türkiye’de bilirkişilik müessesesi ile karşılanmaktadır. Bu kişiler hâkime yardımcı görevinde değil olaya müdahil olan tarafların yardımcısı vazifesinde bulunurlar.

Bilirkişi hâkime üç şekilde yardımcı olabilir. Bunlar;

- Bilgi ve tecrübesine dayanarak mahkemeye konu hakkında bildiklerini sunabilir.
- Özel eğitim ve uzmanlık gerektiren bilgilerle gözlemlenerek anlaşılacak ve kaniya varılacak unsurları tespit edebilir.
- Uzmanlık sayesinde elde ettiği olgular hakkında bilimsel kurallara bağlı kalarak bir takım sonuçlar elde edebilir.

Bilirkişilik, adli muhasebeciliğin faaliyet alanlarından sadece bir bölümünü içermektedir. Türkiye’de bilirkişi incelemeleri takdiri deliller arasında sayılmaktadır.

2005'te Türkiye'de bilirkişilik, Ceza Mahkemeleri Kanunu ile değişikliğe uğramıştır. Bilirkişilik faaliyetlerinde çapraz sorgu benimsenmiş, kovuşturma mecburiyeti ilkesi hukuk devleti ilkesinin yerleşmesiyle yumuşatılmış, Bölge Adliye Mahkemeleri kurularak iki dereceli denetim sistemine geçilmiş ve Yargıtay'ın hukuki denetim yapmasıyla içtihat mahkemesi haline gelmesi sağlanmıştır (Çite, 2017: 101). Savcı ve avukatlar bilirkişiye, sanığa ve tanıklara sorular yöneltebilir. Sanık ve bilirkişide mahkeme başkanı aracılığıyla soru sorabilir. Bu sorulara itirazlar yapıldığında sorunun gerekli olup olmadığına mahkeme başkanı karar verir.

Türkiye'de 2007 yılında merkezi ABD'de olan ACFE' nin temsilcisi olarak Uluslararası Suiistimal İnceleme Uzmanları Derneği (USİUD) kurulmuştur. Türkiye'de sertifikalı hile inceleme uzmanı ehliyetine sahip yaklaşık 150 kişi bulunmaktadır. USİUD, suiistimalleri araştırma ve inceleme faaliyetlerinde, adli muhasebecilerin yetiştirilmesinde, etik ve standartların oluşturulması ve geliştirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Suiistimal inceleme uzmanlığının bir meslek olarak kabul görmesi ve tanınırlığının artırılması için çalışmalar devam etmektedir.

Uluslararası denetim şirketlerinin Türkiye'deki temsilcilikleri adli muhasebe hizmeti talebinde bulunan diğer şirketlere adli muhasebe desteği vermektedirler. Şirketlerin finansal raporları ile ilgili incelemelerde bulunularak mahkemelerce kabul edilebilir muhasebe analizleri hazırlanmaktadır.

Dava desteği faaliyetlerinin ülkemizde yasal mevzuatlar bakımından bir engeli bulunmamaktadır. Avukatlar, uzman bilirkişilerle işbirliği içinde çalışarak onların bilgi ve tecrübelerinden istifade edebilirler. Herhangi bir anlaşmazlık olaylarında avukatlar tarafından dava açılabilir ve bilirkişi vasıtasıyla incelemeler yapılabilir. Hızla değişen ihtiyaçlar karşısında mahkemelerin her konuda uzmanlık bilgisine sahip olması neredeyse imkânsızdır. Bunun yanı sıra Türkiye'deki hukuk sisteminde yeterince meslek içi eğitimlerin düzenlenmiyor olması, atama ve terfilerde başarı, ödül gibi unsurlar yerine kıdem baz alınması, nitelikleri aynı olan davalara karşı karar vericilerin tutarsız, farklı ve çelişkili kararlar almasına sebep olmaktadır (Akal, 2014: 85-86).

Mahkemeler davaların çözümü için teknik bilgilere ihtiyaç duyulması durumunda uzman kişilerin görüşlerine başvurarak gerekli bilgiyi sağlarlar. Bilirkişi şeklinde görev alacak meslek mensubu muhasebe mevzuatına, muhasebenin temel kavramlarına ve mali tabloların ilkelerine göre incelemelerini yapmak, tecrübelerini rapor ile sunmak durumundadır (Çite, 2017: 102).

Muhasebe meslek elemanının bilirkişi şeklinde görev alması durumunda aşağıdaki konularda yardımcı olması istenmektedir;

- Tarafların defter ve belgelerinin incelenmesi,
- Diğer istenen belgelerin incelenmesi,
- İşletme sermayesinin ve devir alınacak işletmenin değerinin belirlenmesi,
- Konulacak demirbaşın değerinin tespiti,
- Borçların sermayeye eklenmesindeki tespiti,
- Bilanço usulü defter tutan mükelleflerin işletmelerin şirketine dönüştürülmesi,
- Şirket birleşmelerinde yapılacak tespit,
- Faaliyet ve Tasfiye tespiti,
- Sermayenin azaltılmasına gidildiğinde şirketin asgari şartları taşıyıp taşımadığına dair şartların tespitinin yapılması,

Uzman görüşüne ihtiyaç duyulması durumunda mahkeme başkanı tarafından görevlendirilen bilirkişiler, konuya dair incelemelerde bulunarak görüşlerini yazılı ve sözlü olarak sunabilmektedir. Mevcut durumda incelenen konu hakkında uzman tarafından açıklanan teknik bilgilerin sunulduğu raporda ifadelerin karışık olması, çok fazla mesleki kavram ve terimlerin kullanılması gibi nedenlerle anlatılmak istenilen mahkemeler tarafından anlaşılmayıp, yorumlanmasında sıkıntılar yaşanabilir.

Bu durumlarda hâkim, bilirkişiden ek açıklama istemesine rağmen gelen ek açıklamalarda da çoğu kez aynı sorunlar devam etmektedir. Bilirkişiliğin yaşadığı sorunlar da göz önüne alındığında bilirkişilik sisteminin düzenlenerek, tüm davalar için olmasa da bazı anlaşmazlıkların olduğu davalarda bilirkişi raporu hazırlayan uzmanın tanık olarak mahkemede yer alması konusuna işlerlik kazandırılması gerekir. Ayrıca dava devam ederken sürecin hızlandırılması, bilirkişilik sisteminde yaşanan sorunların bazılarının da çözümlenmesi açısından son derece yararlı olacaktır (Akal, 2014: 89).

3.2.2.1. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Adli Muhasebe

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun pek çok yeni hükmü Avrupa Birliği uyum sürecine paralel düzenlemeler getirmiştir. Bu kanun, iş hayatına uygun, çağdaş ve reformcu bir yaklaşımla hazırlanmış olup, esas itibarıyla şeffaflık ve denetim üzerine tasarlanmış bir yapıya sahiptir. TTK kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde şirketler hukukunda birçok yenilikleri beraberinde getirmiştir. Bu yenilikler başta ticari hayatı etkilediği gibi muhasebe uygulamalarını da etkilemiştir.

6102 sayılı TTK' da hem muhasebe uygulamaları ve muhasebe standartları hem de denetim ve denetim standartları alanında devrim niteliği taşıyan yasal düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeyle artık vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi için benimsenen muhasebe anlayışından vazgeçilecek ve muhasebenin temel işlevlerinden sayılan ilgili kullanıcılara mali durum hakkında uluslararası standartlarla uyumlu raporlama yaparak doğru bilgi verme hedeflenmektedir. Başka bir deyişle, TTK' ya göre muhasebe, artık vergi kanunlarına göre değil Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın çevirisi niteliğinde olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre işleyişe sahip olacaktır (Ulusan, Eren ve Köylü, 2012: 13).

Türk Ticaret Kanunu, özellikle anonim şirketleri ilgilendiren birçok yeni düzenlemeler getirmiştir. Bu yeni düzenlemelerden biri anonim şirketlerin denetim işlemleriyle ilgilidir. Bu kanuna göre şirketler, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir ya da bunların işbirliği ile hareket eden denetim kuruluşları bünyesinde bulunan denetçiler tarafından denetlenebilirler. TTK' ya göre sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited şirket ve anonim şirketler kurulurken denetim raporlarının da düzenlenmesi gerekmektedir. Denetçi tarafından hazırlanacak raporda, hisselerin tamamının taahhüt edildiğini, kanunda belirtilmiş olan pay bedellerinin minimum tutarlarının bankaya yatırıldığını, bankadan alınan mektubun kuruluş belgeleri arasında olduğunu, aynı sermaye ve devir alınanlar için uzmanlarca değerlendirildiğini, kuruluş işlemlerinin kanunlara uygun olduğunu ve noter onaylarının mevcut olduğunu açıklar.

6102 sayılı TTK' da belirtilen konularda işlem yapan meslek mensubunun 'İşlem Denetçisi' ile adli muhasebecinin benzer faaliyetlerde buldukları görülmektedir. İşlem denetçileri şirketin kuruluş sürecinde, sermaye artırılması ve azaltılması, birleşme, bölünme, menkul kıymet ihracı gibi işlemlerde vazife almaktadırlar.

6102 sayılı kanunda özel ve işlem denetimi konularında açıkça adli muhasebe kavramından bahsedilmemesine rağmen bu denetim faaliyetlerinin içeriği incelendiğinde, özel denetim işlemlerinde anlaşmazlıkların açıklığa kavuşturulması için uygulandığından bunların adli muhasebe özelliklerini taşıdıkları söylenebilir. İşlem denetçisi, yapılan işlemlerin usullerine uygun olarak yapıp yapılmadığı, hile ve yolsuzlukların önlenmesi, şeffaflığın sağlanması, menfaat sahiplerini koruyucu faaliyetlerde görev üstlendiği görülmektedir, buradan hareketle işlem denetçisi ve adli muhasebe arasında ilişki kurulabilmektedir (Çite, 2017: 102-104).

3.2.3. Hilelerin Önlenmesi İle İlgili Diğer Gelişmeler

Yaşanan muhasebe skandallarına karşı uluslararası alanda da çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Uluslararası alanda yapılan bu düzenlemelerin ulusal çapta da etkisi olmuş, bir yandan ilgili yasa ve düzenlemeler uluslararası çalışmalar paralelinde tekrar ele alınarak güncellenirken, diğer taraftan mevcut olmayan düzenlemeler ulusal düzeyde de hayata geçirilmiştir.

3.2.3.1. Benford Yasası

Amerikalı fizikçi Frank Benford 1938'de yaptığı çalışma ile denetim alanında matematiksel inceleme yöntemi olan ve kendi adını vermiş olduğu Benford yasasını geliştirmiştir. Benford Yasası, sayıların belirli hanelerinde her bir rakam için rakamların rastlanma olasılıklarını veren bir matematik kuralına dayanmaktadır. Yani mali tablolarda yer alan muhasebe bilgilerini yani rakamların dağılımlarını istatistiki bir yöntem ile araştıran bir yaklaşımdır.

Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe işlemlerindeki hileli işlemleri, istatistiki bir yöntem olan Benford Yasası ile ortaya çıkarmak mümkündür. Benford Yasası, kısaca anlamlı sayılar içindeki rakamların dağılımlarını esas itibarıyla doğal şekilde ortaya çıkan bütün sayıların ilk hanesinin 1 olma olasılığının %30,1 olduğuna dayanır. Benford Yasası'na göre eğer istatistik verisinden ya da herhangi bir sayı kümesinden rastgele bir sayı seçerseniz bu sayının ilk hanesinin 1 olma olasılığı, bütün sayıların aynı olma olasılığının tersine % 30,1'dir. Bu sayının ilk hanesinin 2 olma olasılığı %17,6'dır. Böyle takip ederek 9 olma olasılığı ise %5'tir. Bu tespit zaman içinde muhasebe denetiminde kullanılmaya yönelik çalışmalara konu olmuş ve Benford Yasası hileli rakamların bulunmasında yol gösterici bir unsur olmaya başlamıştır (Demir, 2014: 70).

3.2.3.2. Hilelerin İncelenmesinde Adli Muhasebenin İşlevi

Adli muhasebe, hukuk ile muhasebenin ticari faaliyetler sonucunda meydana gelen hesap işleri konusunda beraber hareket edilmesini, karar verme aşamasında bir kesişim noktasını ifade eder. Hukuk ile muhasebenin bir disiplin olarak bir araya geldiği adli muhasebe, adli yargı kurumlarının kararlarına yardımcı olmak üzere finans, hukuk ve ticaret alanındaki işleyişlere ilişkin kapsamlı bir bilgi birikimine ve bu bilginin uzman tarafından kullanılmasına ilişkin bir anlayışı benimsemektedir. Muhasebe ve hukuk bilgilerinin içi içe geçmesi, ekonomi, psikoloji gibi diğer bilim alanlarına girilmesi ve araştırma, delil elde etme, sorgulama ve denetim tekniklerinin kullanımı konularında da ön plana çıkar. Muhasebe işletmelerin yapmış oldukları ile ifade edilebilen mali nitelikli olayları kayıt altına alan, sınıflandıran, özetleyen, analiz ve yorumunu yapan, beyanname, bildiri ve benzeri yasal

bildirimleri yapan, yasal defterlerini tutan işletme faaliyetlerine hukuksal zemin kazandıran bir bilimdir.

Muhasebe skandallarının patlak vermesi ile birlikte denetim alanındaki eksikliğin adli muhasebeyle önüne geçilmek amaçlanmıştır. Hileli veya şüphe uyandıracak bir durum mevcut olduğunda taraflardan birinin mahkemeye başvurması ile birlikte adli muhasebe hukukçulara destek sağlayarak herhangi bir usulsüzlük olup olmadığı tespitinde yardımcı olmaktadır (Özdoğan, 2019: 57).

3.3. ADLİ MUHASEBEDE HİLEYİ TESPİT ETME BECERİLERİ

Etkili bir muhasebeci olmak, etkili bir adli muhasebeci olmak anlamına gelmez. Etkili adli muhasebeci, profesyonel olarak geniş bir bilgi ve beceri yelpazesine sahip olmayı gerektirir. Bir adli muhasebecinin ilgili becerileri üzerine çalışmalar halen devam etmektedir. Literatürde en çok vurgulanan adli muhasebe becerileri aşağıdaki gibi ele alınabilir (Awolowo, 2019: 55).

3.3.1. Tümdengelimi Analizi

DiGabriele (2008) ve Bashin (2013) tümdengelimi analizini, finansal aldatmalarla mücadelede adli muhasebecileri özel kılan önemli beceri olduğunu açıklamışlardır. Adli muhasebeciler, potansiyel bir mali dolandırıcılığı ortaya çıkarma hedefine ulaşmak için tümdengelimi analizini kullanırlar.

Geleneksel muhasebe becerileri, kurallara ve prosedürlere uygunluğu gerekli kılarken, adli muhasebeciler sorun çözme yolları ve yöntemiyle ilgilenirler. Kullanılan tümdengelimi analizi becerisiyle adli muhasebeciler, dar bir tabandan değil daha bütünsel tekniklerle olaylara yaklaşırırlar (DiGabriele, 2011). Tümdengelimi analizi becerisi, adli muhasebecilere daha açık fikirli olma özgürlüğü verir ve adli muhasebecilere finansal bulmacaları çözme becerisi kazandırır (Awolowo, 2019: 55).

3.3.2. Eleştirel ve Yaratıcı Düşünme

DiGabriele (2008) ve Bhasin (2013) tarafından yapılan araştırmada bir adli muhasebecinin ilgili becerileri, bulgular, eleştirel ve yaratıcı düşünme dolandırıcılığı inceleme ve soruşturmada adli muhasebeciyi öne çıkaran beceri setlerinden biridir. Eleştirel düşünme, olaylar arasındaki şifreyi çözme yeteneğidir. Eleştirel ve yaratıcı düşünme becerileri adli bilimi güçlendirir. Eleştirel ve yaratıcı düşünme, adli muhasebecilerin kullandığı temel becerilerden biridir.

3.3.3. Yapılandırılmamış Problem Çözme Becerisi

Yapılandırılmamış problem çözme becerisi, her duruma benzersiz bir şekilde yaklaşma yeteneğidir. Bu aynı zamanda bir adli muhasebecinin temel özelliklerinden biridir. Bir adli muhasebeci her zaman yapılandırılmamış yaklaşım kullanarak sorunları çözmeye hazırdır (Bhasin, 2013: 67).

3.3.4. Araştırmacı Esnekliği

Araştırmacı esneklik, standartlaştırılmış denetimden uzaklaşma yeteneğidir. Herhangi bir bulgu karşılığında olayı iyice incelemeye dayanır. Araştırmacı esnekliği bu beceri setlerinden biridir. Denetçilerin adli muhasebe becerileri konusunda eğitilmesini zorunlu kılar, mali tablolarda sahtekârlığı tespit etme konusunda etkilidir (DiGabriele, 2011).

3.3.5. Analitik Yeterlilik

Analitik yeterlilik, adli muhasebe becerileri içinde yer alan bir diğer beceri setidir. Şu anda adli muhasebe için gerekli olan becerilerin başında gelir. Analitik yeterlilik, sağlanandan ziyade ne sağlanmalıdır sorusuna yanıt arayan bir incelemeye dayanır (Bhasin, 2013: 71). Yapboza benzeyen finansal dolandırıcılık olaylarının çözümünde etkili olan bir beceridir (DiGabriele, 2011).

3.3.6. İletişim Becerisi

Adli muhasebecileri diğerlerinden ayıran özelliklerden biri muhasebecilerin iletişim becerileridir. Bunun nedeni iletişim becerisinin bir adli muhasebeci için başarılı olabilme kriteri olarak görülmesindedir.

İletişim becerileri hem sözlü hem de yazılı iletişimi içerir. Sözlü ve yazılı iletişim becerileri, özellikle adli muhasebeciler tarafından kullanılan önemli becerilerdir (Murphy, 2014). Muhasebeyi anlamayan kişilerden bilgi toplarken raporlar, çizelgeler, grafikler ve programlar aracılığıyla yazılı olarak etkili bir şekilde iletişim kurulur ve görüşler toplanır (DiGabriele, 2011). İletişim becerisi özellikle adli muhasebeci bulguları bir hâkime açıkladığında çok önemlidir. Dolandırıcılık tespit edildiğinde, bunların çeşitli taraflara iletilmesi iletişim becerilerinin iyi bilinmesine bağlıdır. Dahası, dava sırasında bilirkişi raporları genellikle incelenir ve bulguları doğru bir şekilde iletme ihtiyacı son derece önemlidir (Bhasin, 2013: 65).

3.3.7. Hukuki Yorum Becerisi

Bir adli muhasebecinin bir diğerk hayati becerisi, özel hukuk bilgisidir. Özel yasal bilgi, temel yasal süreçleri ve yasal sorunları anlama becerisidir. Kanıtların toplanması ve mahkemede bunların kullanılması yasal prosedürler çerçevesinde gerçekleşir. Adli muhasebeciler bunun farkında ve buna göre hareket etmek için yasal beceriye sahip olmalıdırlar (Awolowo, 2019: 59).

3.4. TÜRKİYE'DE ADLİ MUHASEBE UYGULAMALARI

Adli muhasebecilik mesleğini geliştirmiş ülkeler açısından incelediğimizde en az lisans derecesinde bir eğitim şartı, mesleğe yönelik ilke ve standartlar ile etik kuralların varlığı, eğitim süreci sonunda sertifikalandırma, her ülke mevzuatında yer etmiş bir yasal dayanağının bulunması gibi dikkat çekici özelliklere sahip olmasından ötürü bir meslek olarak görülmektedir.

Türkiye açısından adli muhasebe uygulamalarına baktığımızda, yukarıdaki şartların bir kısmı sağlanamamakta ve bundan ötürü de adli muhasebecilik mesleğinin yasal bir zemini olduğundan bahsedemeyiz. Adli muhasebecilik mesleğinin muadili sayılabilecek ve kısmen de olsa işi yürüten “avukat, muhasebeci, noter vb.” bazı meslek grupları vardır. Ayrıca kamu yararına hareket eden “arabulucu, uzlaştırıcı, bilirkişi ve ombudsmanlık (kamu denetçiliği)” gibi meslek grupları adli muhasebe ile ilişkilendirilebilir (Sert, 2019: 112).

Söz konusu meslek gruplarını kısaca açıklayacak olursak;

• **Arabuluculuk:** Sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretmediklerinin ortaya çıkması hâlinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemidir (e-mevzuat- Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu [HUAK], 2012: madde 2). HUAK madde 22’de ise; arabulucu olabilmek için, hukuk fakültesinden mezun olduktan sonra, “arabuluculuk faaliyetleri ile ilgili temel bilgiler, iletişim, müzakere ve uyuşmazlık çözüm yöntemleri ve davranış psikolojisi” bilgilerini içeren bir eğitim edinilmesi gerektiğinden bahsedilmektedir (e-mevzuat HUAK, 2012: madde 22).

• **Uzlaştırıcılık:** Uzlaştırma kapsamına giren bir suç nedeniyle şüpheli veya sanık ile mağdur, suçtan zarar gören veya kanuni temsilcisinin, kanun ve bu yönetmelikteki usul ve esaslara uygun

olarak uzlaştırıcı tarafından anlaşmaya varmaları suretiyle uyuşmazlığın giderilmesi sürecidir (Resmi Gazete- Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Yönetmeliği [CMUY], 2017: madde 4).

• **Bilirkişilik:** Çözüm uzmanlığı, özel veya teknik bilgiyi gerektiren durumlarda oy ve görüşünü sözlü veya yazılı olarak vermesi için başvurulan gerçek veya özel hukuk tüzel kişiliğidir (Resmi Gazete- Bilirkişilik Kanunu [BK], 2016: madde2). Bilirkişi olarak atanabilmek için ilgili mevzuatta belirtilen koşulları sağlamanın yanı sıra, gerekli olan uzmanlık alanını gösteren diploma veya benzeri bir belge yeterli olmaktadır (Resmi Gazete BK, 2016: madde 10).

• **Ombudsmanlık (Kamu Denetçiliği):** Kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumu oluşturulmuştur (e-mevzuat- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu [KDKK], 2012: madde 1). Kuruma baş denetçi veya denetçi olabilmek için; “seçimin yapıldığı tarihte baş denetçi için elli, denetçi için kırk yaşını doldurmuş olmak; tercihen hukuk, siyasal bilgiler, iktisadi ve idarî bilimler, işletme veya iktisat fakültelerinden olmak üzere dört yıllık eğitim veren fakültelerden veya bunlara denkliği kabul edilmiş yurt içi veya yurt dışındaki yükseköğretim kurumlarından mezun olmak; kamu kurum ve kuruluşlarında, uluslararası kuruluşlarda, sivil toplum kuruluşlarında veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında ya da özel sektörde toplamda en az on yıl çalışmış olmak” şartı aranır (e-mevzuat- KDKK, 2012: madde 10).

Yukarıda sayılan meslek gruplarına dair kanunlar incelendiğinde, bu hizmetleri verenlerin mali konularda yeterli eğitimi almadıkları, genelde hukuk ağırlıklı bir eğitim aldıkları görölmektedir. Kamu denetçiliğinde mali alanda eğitim alanların da hukuk alanında eksik kalacakları söylenebilir. Bilirkişilik müessesesinde ise; bilirkişilerin kendi alanlarında eğitim alması yeterli sayılmaktadır. Bu sebeplerden dolayı iki alandan birinde yetersiz kalan bu türden danışmanlık hizmetleri mahkemeye yardım konusunda yetersiz kalmaktadırlar. Adli muhasebeciler ise; hukuk bilgisinin yanında yeterli bir muhasebe ve denetim bilgisi ile de donatılmış kişiiler olmaktadır.

Adli muhasebecilik mesleği Türkiye’de kanuni mevzuat, eğitim ve bu konudaki çalışmaların yetersizliği sebebiyle çok az bilinmektedir. Adli muhasebe ile bire bir alakalı olmasa da yürürlükte olan mevzuatta adli muhasebe faaliyetleri kapsamında sayılabilecek hükümler de mevcuttur (Sert, 2019: 113).

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'ya göre Türkiye'de yapılan ve yapılması düşünülenler şunlardır;

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS),
- Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) (2001 yılına kadar UFRS'ler UMS adıyla yayınlanmıştır),
- Uluslararası Denetim Standartları (UDS),
- Basel II ve III Risk Yönetimi Uygulamaları (Basel II' ye ek değişiklikler getiren Basel III uzlaşısı 2013-2019 döneminde kademeli olarak uygulanmaktadır).

Yukarıda sayılan yenilikler yürürlüğe girdiğinde, denetim faaliyetleri kapsamında bazı gereksinimlerin ortaya çıkması beklenmektedir. Gerekli olan yasal alt yapısının hazırlanması, adli muhasebe mesleğinin de bu gereksinimleri karşılamada istifade edilmesi açısından meslek haline getirilmesi yerinde olacaktır (Karacan, 2012: 125).

5 Aralık 2009 tarihinde İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM) bünyesinde faaliyet göstermek üzere "İSMMM Akademi" açılmıştır. Kurumun amaçlarından biri 3568 Sayılı Yasaya göre unvan sahibi olan; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin meslek öncesi ve meslek içi eğitimi ve gelişmesi için; sertifika ile değerlendirilecek eğitim ve öğretim programlarını uygulamaktır. Bu amaç doğrultusunda kurum bünyesinde Türkiye'de ilk uzmanlık programı olarak, eğitim süresi toplamda 360 saati bulan "Bağımsız Adli Muhasebe Uzmanlığı" programı eğitimlerine başlanmıştır (İSMMM Akademi, 2009: 449-451).

Katılımcıların bu eğitim sonucunda; İşletmelere yönelik hile denetçiliği, hile araştırmacılığı, mahkemelere yönelik uzman tanıklık ve dava destek danışmanlığı, işletmelerde hile riskini ölçme ve değerlendirme, taraflar arasındaki anlaşmazlıkları çözme konularında uzmanlık seviyesinde bilgi sahibi olmaları hedeflenmiştir. 2013 yılına kadar 94 kişi bu eğitimi alarak "Adli Muhasebe Uzmanı" sertifikası almaya hak kazanmıştır (İSMMM Akademi, 2010: 86).

Türkiye'de ayrıca 6100 Sayılı Hukuk Mahkemeleri Kanunu'nda "bilirkişi" ve "uzman görüşü" ifadelerine ayrı ayrı yer verilmiştir. 293. Madde'nin 1. Fıkrasında uzman görüşü başlığı altında; "taraflar, dava konusu olayla ilgili olarak, uzmanından bilimsel mütalaa alabilirler" ve aynı maddenin 2. Fıkrasında "hâkim, talep üzerine veya resen, kendisinden rapor alınan uzman kişinin davet edilerek dinlenilmesine karar verebilir" ifadeleri kullanılarak bilirkişinin yanı sıra farklı bir tanımlama

kullanılmıştır (Resmî Gazete 116 Hukuk Muhakemeleri Kanunu [HMK], 2011: madde 293), Bu maddelerde, adli muhasebenin dava desteği ve uzman tanıklık faaliyetlerine bir yönelimin olduğu görülmektedir.

HMK' nin 275. Maddesi'nde ise; “mahkeme, çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hallerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir” hükmü yer almaktadır (Resmi Gazete-HMK, 2011: madde 275).

Bir muhasebeci bilirkişi olarak görevlendirildiğinde, aşağıdaki konularda kendisinden görüş bildirmesi istenmektedir;

- Tarafların defter ve belgelerinin incelenmesi,
- Diğer belgelerin incelenmesi,
- Sermayenin ve devralınacak işletme değer tespiti,
- Konulacak demirbaşın değer tespiti,
- Şirket birleşmelerinde yapılacak tespit,
- Borçların sermayeye eklenmesinde yapılacak tespit,
- Bilanço usulü defter tutan mükelleflerin işletmelerinin şirkete dönüştürülmesi,
- Şirketlerin tür değiştirmesi halinde yapılacak tespit,
- Şirketin faaliyet ve tasfiye tespiti,

Mevcut duruma bakıldığında Türkiye’de görülen mali davaların çözümü için genellikle bilirkişi müessesinden istifade edilmektedir. Fakat mevcut bilirkişi sistemi adli muhasebenin kapsadığı faaliyetler ile karşılaştırıldığında oldukça yetersiz kalmaktadır. Bilirkişilerin belli alanlarda aktif olarak çalışıyor olmaları veya ilgili alanda eğitim görmüş olmaları, adli makamlar tarafından bilirkişi olarak görevlendirilmelerinde yeterli görülmektedir. Aslında adli muhasebeci unvanı kazanmak için eğitim ve deneyimden başka bazı özel koşullar da (etkili iletişim gücü, şüpheli yaklaşım, analiz yapma gibi) lazım olabilmektedir (Sert, 2019: 116).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ADLİ MUHASEBE KAPSAMINDA HİLELERİN İNCELENMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. ARAŞTIRMA HAKKINDA

Çalışmanın bu bölümünde literatür taraması, araştırmanın amacı ve önemi hakkında detaylı bilgiler yer almaktadır. Bu kapsamda araştırmanın evreni ve örneklemini hakkında açıklama yapılmış olup, araştırmanın sınırlılıkları da belirtilmiştir. Çalışmaya ait hipotezlerin neler olduğu ve bu hipotezlerin değerlendirilmesinde hangi istatistikî modeller ve yöntemlerin uygulandığı, uygulama sonucunda elde edilen bulgulara ve sonuçlara ayrıntılı olarak alt başlıklar halinde yer verilmiştir.

4.1.1. Literatür Taraması

Adli muhasebe kavramının nasıl bir öneme sahip olduğunu belirlemek için adli muhasebe konusuyla ilgili uluslararası alanda ve ülkemizdeki literatüre bakıldığında adli muhasebe kavramını eğitim, uygulama ve mesleki açıdan ele alan birçok akademik çalışmaya rastlanır. Bu çalışmalar incelendiğinde ilk başlarda teorik incelemelerin yoğun olduğu, zamanla uygulama alanında çalışmaların artmaya başladığı gözlemlenmiştir. Kronolojik sıralamaya göre yapılan bazı çalışmalar şu şekildedir;

Rezee ve Burton (1997), Amerika Birleşik Devletlerinde yapılan bu çalışmada 259 işletme bölümündeki 777 akademisyen ile 500 sertifikalı kamu muhasebecisine rastlantısal örneklem yöntemi seçilerek adli muhasebe konusunda anket yapılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre muhasebeciler, akademisyenlere göre adli muhasebeye daha fazla ihtiyaç duyulduğunu dile getirmişlerdir. Çalışmanın bir diğer bulgusuna göre, her iki grup da mevcut kullanılan muhasebe müfredatının toplumun adli muhasebe eğitimi ve uygulamasından beklentilerini karşılamada yetersiz olduğunu izah etmiştir. Ayrıca, muhasebe müfredatlarında adli muhasebe konusuna dair derslerin eklenmesi gerektiği ve üniversitelerin, öğrencileri adli muhasebe alanında kariyer yapmaları konusunda teşvik etmeleri gerektiği vurgulanmıştır.

Bozkurt (2000), ülkemizde uygulama alanına ve yasal bir statüye sahip olmayan adli muhasebe mesleğinin kapsamını ve özelliklerini ortaya koyduğu “Muhasebe Ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan: Adli Muhasebecilik” adlı çalışmasında bir adli muhasebecinin taşıması gereken özellikleri de

incelemiştir. Adli muhasebecinin temel eğitimin yanında bazı disiplinlerde(hukuk, denetim, psikoloji vb.) bilgi sahibi olması gerektiğini vurgulamıştır.

Carnes ve Gierlasinski (2001), adli muhasebeye duyulan ihtiyacın önemine dikkat çekmek amacıyla yaptıkları çalışmada, muhasebe alanında sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılması gerektiği, özellikle hileli işlemlerin ve eylemlerinin tespit edilmesi konusunda muhasebecilerin daha yetkin olmaları gerektiği, bu hususta ciddi anlamda akademik eğitimlerin verilmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

Ramaswamy (2005), çalışmasında hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde en fazla önem arz eden muhasebe, finans bilgisi ve mali nitelikli olayların analiz yeteneğinin gerekliliğini savunmuştur.

Pazarçeviren (2005), çalışmada adli muhasebe mesleğinin kapsamı ve özellikleri hakkında genel olarak teorik bilgi verilmiş ve adli muhasebecilik mesleğinin muhasebe alanında toplumun bakış açısını değiştirdiğinden, genel standartlara göre yetişmiş muhasebeciler ile adli muhasebeciler arasında önemli nitelik farkları olduğu sonucuna varılmıştır.

Mohd ve Mazni (2007), çalışmalarında Malezya'daki adli muhasebenin gelişimi üzerinde durmuşlardır. Uygulamacıların görüşlerine başvurarak ülkelerinde adli muhasebe mesleğinin mevcut durumunu tespit etmişlerdir.

Gray (2008), çalışmasında adli muhasebe ile denetim arasındaki benzerlik ve farklılıkları değerlendirerek, adli muhasebecilik mesleğinin denetim mesleğinden tamamen bağımsız ayrı bir meslek olduğu sonucuna varmıştır.

Fleming, Pearson and Riley (2008), "West Virginia University: Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)" adlı çalışmalarında dünyaca ünlü olan Enron ve WorldCom gibi büyük şirketlerin iflası sonrasında, West Virginia Üniversitesinde Adli Muhasebe ve Hile Araştırmaları adı altında ders içeriklerini ve aktif öğrenme faaliyetlerinden oluşan yeni bir akademik program oluşturma sürecinin gerekliliğini vurgulamışlardır.

Seda and Kramer (2009), çalışmalarında alanı muhasebe olan akademisyenlere ve muhasebe meslek mensuplarına adli muhasebe konusuna dair uyguladıkları anket çalışması ile lisans ve lisansüstü düzeyde adli muhasebe derslerinin müfredata dâhil edilmesinin akademisyenlere, ekonomik sisteme, piyasadaki uygulayıcılara ve topluma faydalı olacağı sonucuna ulaşmışlardır.

Kasum (2009), çalışmada gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerine zarar veren hile ve yolsuzluk olaylarının önüne geçilmesi için hem özel sektörde hem de kamu sektöründe adli muhasebe uygulamalarının gerekliliği araştırılmış. Nijerya’da kamu ve özel sektör kesiminde çalışanlar üzerinde yapılan çalışmada, hile ve yolsuzlukların tespiti ve önlenmesinde adli muhasebe uygulamalarına gereksinim duyulduğu sonucuna varılmıştır.

Digabriele (2008), akademisyenler ve denetçilerin adli muhasebe hakkındaki görüşlerine başvurarak yaptığı çalışmada Likert tipi ölçek yöntemi kullanılmış, ifadelerin ilişki düzeyini belirlemek için korelasyon ve t testi analizleri yapılmıştır. Çalışmada adli muhasebenin denetim sürecinde bir yere sahip olması gerektiği ve denetçilerin adli muhasebe için gerekli olan niteliklere sahip olmaları koşuluyla mesleklerinde fark yaratabilecekleri sonucuna varılmıştır.

Toraman, Abdioğlu ve İşgüden (2009), çalışmalarında adli muhasebecilik mesleğini özellikle suç gelirlerinin aklanmasında kullanılabilir hileli işlemler kapsamında incelemişlerdir. Çalışma sonucunda, çeşitli suçlar ile mücadele edilirken profesyonel destek amaçlı başvurulması gereken alternatif bir yöntem olarak adli muhasebenin değerlendirilmesi üzerinde durulmuştur. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğinin uygulama alanlarının çok daha geniş olduğunu; dava destek danışmanlığı, araştırmacı muhasebecilik ve hile denetçiliği adı altında bu alanların sınıflandırılmasında daha yararlı olacağını savunmuşlardır.

Pehlivan (2010), çalışmada Türkiye’deki akademisyenlerin adli muhasebe eğitime bakış açılarının tespit edilmesine yönelik anket çalışması yapılmış, elde edilen veriler ANOVA testi ile analiz edilmiştir. Analiz sonucunda eğitim ile ilgili 6 faktör tespit edilmiş ve faktörler doğrultusunda Türkiye’de adli muhasebe için yeterli bir eğitim altyapısının bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin ders müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz oldukları, ancak adli muhasebenin uygulama konularına önem verdikleri belirlenmiş, Türkiye’de adli muhasebe eğitiminin geliştirilmesine dair önerilerde bulunulmuştur.

Okoye ve Okaro (2011), çalışmalarında fayda-maliyet analizini de göz önünde bulundurarak adli muhasebe hizmetlerinin bağımsız denetim faaliyetlerinde kullanılması ile bağımsız denetçilerin hile ve yolsuzlukların tespitindeki başarılarına olan etkisini akademisyenlerin bakış açısıyla araştırmışlardır. Araştırmada adli muhasebe uygulamalarının başarıyı arttıracığı sonucuna ulaşılmış ve hem eğitim programları hem de bağımsız denetim çalışmalarına adli muhasebe uygulamalarının dâhil edilmesi konusunda bir takım önerilerde bulunulmuştur.

Elitaş, Karakoç ve Görgülü (2011), adli muhasebe mesleğinin ülkemizdeki muhasebe alanındaki akademisyenler arasındaki farkındalık düzeyine yönelik yaptıkları araştırmada, akademisyenlerin adli muhasebe mesleğinin uygulanması için gerekli alt yapının ve muhasebe eğitiminin yeterli düzeyde olduğu fakat çeşitli seminer, konferanslar ve eğitimlerle mesleğin farkındalığının artırılması gerektiği görüşüne sahip oldukları sonucuna varılmıştır.

Kaya (2013), Türkiye'deki muhasebe meslek mensupları üzerinde adli muhasebecilik kavramının farkındalığını ölçtüğü çalışmada, ülkemizde adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilmesi için gerekli alt yapının hazır olmadığını belirtip, ilgili kurumların vereceği eğitim ve seminerlerle bu mesleğe farkındalık yaratılabileceği görüşüne varılmıştır.

Çoban (2013), “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği, Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmada adli muhasebecilik mesleğinde muhasebe meslek mensuplarının yetkinliklerini tespit etmeyi amaçlamıştır. İki anket şeklinde hazırlanan araştırmada ilk olarak hâkimlere bilirkişilik mesleği ile ilgili, ikinci anket ise muhasebe meslek mensuplarına uzman tanıklık ile ilgili sorular sorulmuştur. Faktör Analizi, Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Testi, Mann-Whitney U Testi ve Kruskal – Wallis Testi kullanılarak gerekli analizler yapılmıştır. Analizler sonucunda bilirkişilik sisteminin yeterli olmadığına, muhasebe meslek mensuplarının da uzman tanıklık mesleği için yeterli olmadıkları, bu konuda iyi bir eğitim ile uzman tanıklık mesleğinin verimli olacağı sonucuna varılmıştır.

Akın ve Onat (2015), Batı Akdeniz Bölgesinde faaliyet gösteren 92 muhasebe meslek mensubunun adli muhasebecilik kavramı ile ilgili görüşlerini inceledikleri çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik kavramı ile ilgili görüşlerini saptamak amaçlanmaktadır. Çalışmadan elde edilen bulgular sonucunda muhasebe meslek mensuplarının genel olarak adli muhasebecilik kavramına uzak oldukları ve farkındalık düzeylerinin düşük olduğu saptanmıştır. Bu kapsamda, mesleğin gelişimini tamamlayabilmesi ve tanınırlığını arttırabilmesi için, mesleğe dair lisans ve yüksek lisans düzeyinde eğitim programlarının açılması, mesleki yasalar ile birlikte desteklenmesi ve staj imkânlarının sağlanması gerektiği görüşü üzerinde durulmuştur.

Altunay ve Acar (2015), çalışmalarında Türkiye’de adli muhasebeciliği hâkimlerin bakış açılarıyla incelemişlerdir. Elde edilen bulgulara göre hâkimlerin karşılaştıkları muhasebe sorunlarını çözmeye konusunda genellikle dışardan desteğe ihtiyaç duydukları anlaşılmıştır. Hâkimlerin ifadelerine göre, mahkemede bilirkişilik yapan serbest muhasebeci mali müşavirlerin araştırma ve olayı çözmeye becerisi, hukuk bilgisi, iletişim yeteneği ve hile bilgisinin yeterli düzeyde olmadığı ortaya çıkmıştır.

Bununla birlikte hâkimlerin %74'ünün, adli muhasebe hakkında bilgisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çiğer ve Topsakal (2015), çalışmalarında adli muhasebe eğitiminin faydalarını ve engelleyicilerini belirleyebilmek amacıyla Antalya ilindeki 257 muhasebe meslek mensubu ve 357 hukukçuya anket yöntemiyle sorular yönlendirmişlerdir. Çalışmanın sonucuna göre; muhasebe meslek mensuplarının eğitim ve öğretim dönemlerinde yolsuzluk, hile ve dolandırıcılık konularında kendilerinden destek alınması gerektiğini, üniversitelerde adli muhasebe eğitimi verilen programların açılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Hukukçular ise adli muhasebecilerin adli muhasebe sınavına tabi tutularak sertifika veya belge sahibi olmaları gerektiğini belirtmiştir.

Meriç ve Erkuş (2016), çalışmalarında muhasebe ve hukuk meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine duydukları ihtiyacı incelemişlerdir. Bu amaç doğrultusunda uygulanan anket çalışması sonucunda, birliktelik müessesinin yetersiz kaldığı ve adli muhasebecilik mesleğinin faaliyetlerini henüz yerine getiremediği sonucuna ulaşılmıştır.

Erkan (2016), Çalışmada SMMM ile YMM'ler "Muhasebeciler"; hâkim, savcı ve avukatlar ise "Hukukçular" olarak gruplandırılmış olup, Antalya, Isparta ve Burdur'da faaliyet gösteren 100 "Muhasebeci" ve 100 "Hukukçu" ile anket yapılmıştır. Yapılan analizler sonucunda muhasebecilerin hukukçulara göre adli muhasebe mesleğine olan farkındalık düzeyinin, bazı konularda adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyacın ve mesleğe yönelik beklentilerin daha yüksek ve ilgili olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca mevcut denetim tekniklerinin ve yasaların yetersiz olduğu, adli muhasebecilik mesleğinin bu yetersizliği giderebilecek yeni bir alan olarak görüldüğü sonucuna ulaşılmıştır.

Dağdeviren ve Mirza (2017), "Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma" başlıklı çalışmalarında anket yöntemiyle Ege bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarının görüşleri alınmıştır. Toplanan veriler sonucunda meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin farkındalık düzeylerinin yüksek olduğu, katılımcıların ülkemizde adli muhasebeye gerekli önemin verildiği fakat eğitimlere gereken önemin verilmediği düşüncesinde oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Tazegül ve Kılıçbey (2017), çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe mesleğine yönelik algılarını farklı değişkenler açısından değerlendirmişlerdir. Çalışmada, adli muhasebecilik mesleğinin ister bağımsız bir alan olarak ister mevcut muhasebe mesleğinin bir parçası olarak muhasebe alanında yerini alması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Çeliker (2018), çalışmada Van ilinde faaliyetini sürdüren muhasebe meslek mensubu ve avukatların adli muhasebe konusuna dair algı düzeyini ölçmek amaçlanmıştır. Yapılan analizlere göre mevcut durumda algı düzeyinin düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Öztürk vd. (2019), “TRA 2 bölgesindeki devlet üniversitelerinde muhasebe ve finansman alanındaki akademisyenlerin adli muhasebe konusundaki farkındalıkları” adlı çalışmada adli muhasebe eğitiminin yeterliliği ve buna dair gereksinim duyulan derslerin belirlenmesi üzerine değerlendirmeler yapmışlardır. Araştırmaya göre adli muhasebe eğitimine yönelik yeterli düzeyde ders verilmediği, gündemlerinde bu konuyla alakalı müfredata ders eklenmesiyle ilgili planlarının da olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Karshoğlu ve Karavardar (2019), Trabzon ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları arasında adli muhasebenin farkındalıklarını araştırdıkları çalışmada, adli muhasebe konusu hakkında çok az bilgiye sahip oldukları ve genel olarak bilirkişilik faaliyetinin adli muhasebecilik olarak bilindiği ortaya koyulmuştur. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğine dair eğitim verilmesi durumunda bunun stajla desteklenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Özdoğan (2019), Çalışmada Sivas ilinde bulunan muhasebe meslek mensupları ve Sivas Cumhuriyet Üniversitesi’nde alanı muhasebe ve muhasebe denetimi olan akademisyenler ile yüz yüze görüşme yoluyla anket yapılmıştır. Çalışma bulgularına göre, muhasebe ve denetim açısından adli muhasebe mesleğinin önemli bir yere sahip olduğu, muhasebe hileleri önlenmesi ile muhasebe skandallarının engellenmesinde adli muhasebe mesleğinin önemli bir rol üstlendiği ve Türkiye’de adli muhasebe mesleğine önemli düzeyde ihtiyaç duyulduğu sonucuna varılmıştır.

Burada ele alınan çalışmaların yanı sıra alan yazın da bu çalışma kapsamında yer verilemeyen çok sayıda makale ve lisansüstü tez de mevcuttur. Literatür araştırmalarından da görüleceği üzere; adli muhasebecilik yeni bir meslek olmasına rağmen birçok kesim tarafından rağbet görmüş ve hileli işlemlerin önüne geçilmesinde, denetimin eksik kaldığı tarafları kapatmak için yeterli görülen bu alanın özellikle çeşitli eğitimlerle desteklenmesi ve geliştirilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır.

4.1.2. Araştırmanın Amacı Ve Önemi

İşletme faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve çoğalmasıyla beraber parasal kayıtlar ve diğer ticari işlemlerde bilerek veya bilmeyerek pek çok yanlış işlem yapılmaktadır. Teknolojinin hızlı gelişmesi ile birlikte bu yanlış işlemlerin tespit edilmesi de son derece zahmetli iş yükü doğurmaktadır. Yapılan bütün mali işlemlerin uygun yöntemler kullanılarak denetlenmesi ve buna paralel olarak hile ve

hataların tespit edilmesi gerekmektedir. Bu denetlemeyi ve tespiti doğru bir şekilde yapabilmek için kullanılacak uygulama metotlarına hâkim olmayı gerektirdiği gibi yapılabilecek hile ve hata şekillerinin de çok iyi bilinmesini gerektirmektedir. İşletmelerde işlenen suç oranları artmış ve yapılan hilelerin niteliğinde değişimler yaşanmaya başlamıştır. Yaşanan değişimler beraberinde pek çok yeni mesleğin ve uzmanlık alanının doğmasına sebep olmuştur. Tüm bu gelişmelerin paralelinde ortaya çıkan değişimler muhasebe alanında da etkisini göstermiştir.

Dünya’da başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere pek çok Batı ülkelerinde orijinal ismi “Forensic Accounting” olan ve Türkçe’ de “Adli Muhasebe” anlamına gelen yeni bir uzmanlık alanı ortaya çıkmıştır. Adli muhasebe hile ve yolsuzlukların önlenmesinde mahkemelere ve işletmelere yardımcı olmakta ve mali konulardaki uyumsuzlukların hukuki anlamda karara bağlanmasını sağlamaktadır. Adli muhasebe, muhasebe ile hukuk biliminin kesiştiği bir branştır. Geleneksel muhasebeden farklı olarak sadece rakamları değil, rakamların ötesini de irdeleyerek muhasebe hilelerini öngörmek temeline dayanan adli muhasebe mesleği, muhasebe teori ve uygulamalarının yanında denetim, hukuk, istatistik, kriminoloji, psikoloji gibi birçok disiplini bünyesinde barındıran geniş kapsamlı bir uzmanlık alanıdır.

Adli muhasebenin önemini fark eden gelişmiş ülkeler, özellikle ABD ve bazı Batı Avrupa ülkeleri adli muhasebe eğitimi için altyapı çalışmalarını tamamlayıp bu alanda uzman kişiler yetiştirmeye başlamışlardır. Ülkemizde son yıllarda gelişmeye başlayan adli muhasebe ile ilgili herhangi bir kurumsal altyapı ve kanuni düzenleme henüz olmamakla birlikte bunun uygulanması açısından herhangi bir engel bulunmamaktadır. Adli muhasebeye duyulan ihtiyaç her geçen gün daha çok kendini hissettirmeye başlamıştır.

Bu araştırmada, adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesi için adli muhasebe ilgili uygulayıcıları olan muhasebe meslek mensuplarının, hukukçuların ve akademisyenlerin görüşlerine başvurulmuştur. Bu bağlamda araştırmanın amacı; araştırmaya katılan hâkim ve avukatlar, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler ile akademisyenlerin adli muhasebeye bakış açılarını değerlendirmek, adli muhasebe hakkındaki farkındalıklarını ölçmek, hile ve yolsuzlukların durumu ve mevcut düzenlemelerin yeterliliği hakkındaki görüşlerini almak, adli muhasebeye duyulan ihtiyacın düzeyini tespit etmek ve verilen yanıtlar açısından karşılaştırma yapmaktır.

Yapılan bu çalışmada diğer çalışmalardan farklı olarak, birbirinden bağımsız üç ayrı grup üzerinde uygulama gerçekleştirilmiş olup elde edilen bulgulara göre kıyaslama yapılmıştır. Üç boyutlu ve bölgesel bir çalışma olduğundan literatür açısından önem arz etmektedir.

4.2. VERİ TOPLAMA YÖNTEM VE ARACI

Adli muhasebe uygulayıcılarının “Adli Muhasebeye bakış açıları ve adli muhasebe uygulamalarına” ilişkin anketlerden yararlanılarak veriler elde edilmiştir. Çalışmadaki araştırma soruları iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım, katılımcıların demografik özelliklerini ortaya çıkarmaya yönelik 10 adet soru cümlesinden oluşmaktadır. İkinci kısım ise; Adli muhasebe uygulayıcılarının adli muhasebe davranışını ölçmeye yönelik Özdoğan (2019), Işıldak (2018) ve Sert (2019) tarafından yapılan çalışmalardaki ifadeler dikkate alınarak akademisyen ve uzmanlar tarafından geliştirilen toplamda 46 sorudan oluşmaktadır. Oluşturulan sorularla literatüre “yeni bir ölçek geliştirme” amaçlanmıştır.

Araştırmanın yaygın etkisi bağlamında avukat, hâkim, akademisyen ve muhasebe meslek mensubu katılımcıların “Adli Muhasebe” davranışını ölçmek üzere yapılan doktora çalışması kapsamında literatüre iki adet “Adli Muhasebe” ölçeği kazandırılmıştır. Bu ölçekler “Adli Muhasebe -I- Ölçeği” ve “Adli Muhasebe -II- Ölçeği” olarak isimlendirilmiştir.

Adli Muhasebe -I- Ölçeği 17 soru ve 5 boyuttan oluşmakta olup toplam varyans (açıklayıcılık) 72,725’dir. Bu ölçeğe ilişkin boyutlar “Etki”, “Hile”, “Uygulama”, “Yasal” ve “Vizyon” olarak isimlendirilmiştir. İlgili boyutların etki düzeyleri “Etki boyutu 7 yargıdan oluşmakta ve varyans 21,662”, “Hile boyutu 3 yargıdan oluşmakta ve varyans 11,906”, “Uygulama boyutu 3 yargıdan oluşmakta ve varyans 13,370”, “Yasal boyutu 2 yargıdan oluşmakta ve varyans 13,492” ve “Vizyon boyutu 2 yargıdan oluşmakta ve varyans 12,294” şeklindedir.

Adli Muhasebe -II- Ölçeği, 16 soru ve 4 boyuttan oluşmakta olup toplam varyans (açıklayıcılık) 67,625’dir. Bu ölçeğe ilişkin boyutlar “İhtiyaç”, “Başarı”, “Etik” ve “Evrensellik” olarak isimlendirilmiştir. İlgili boyutların etki düzeyleri “İhtiyaç boyutu 5 yargıdan oluşmakta ve varyans 24,063”, “Başarı boyutu 5 yargıdan oluşmakta ve varyans 17,392”, “Etik boyutu 3 yargıdan oluşmakta ve varyans 13,230” ve “Evrensellik boyutu 3 yargıdan oluşmakta ve varyans 12,940” şeklindedir. İlgili ölçekler tezin ek kısmında gösterilmiş olup, araştırmacıların kullanımına sunulmuştur.

4.2.1. Uygulama Verilerinin Tanımlayıcı Faktör Analizi İçin Uygunluk Testleri

Tanımlayıcı faktör analizi için verilerin uygun olup olmadığını test etmek üzere Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett's Test of Sphericity test tekniklerinden istifade edilmiştir.

Tablo 1: Uygulama Verilerinin Tanımlayıcı Faktör Analizi İçin Uygunluğunu Test Etmek Üzere Kaiser-Meyer-Olkin Ve Bartlett's Test Of Sphericity Test Değerleri Tablosu

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,962
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	17485,640
	df	1035
	Sig.	0,000

Ölçeğin geçerliğini incelemek amacıyla faktör analizi yapılmıştır. Faktör analizinde aralarında yüksek düzeyde ilişki bulunan maddelerin tek bir faktör altında kümelenmesi beklenir. Ancak ölçek faktör analizine tabi tutulmadan önce veri setinin faktör analizi için uygunluğu incelenir. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı ve Barlett testi, ölçekle elde edilen verilerin faktör analizine uygunluğunu gösterir ve örneklemin yeterliliğini ifade eder. KMO katsayısının 1'e yaklaşması ölçeğin uygulandığı örneklemin uygunluk düzeyini belirtir. KMO katsayısının 0,50'in altında olması durumunda örneklem uygun değildir. Barlett testi ise korelasyon matrisinin faktör analizine uygunluğunu belirtir. Barlett test değerinin 0,05'ten küçük olması değişkenler arası ilişkinin faktör analizine uygunluğunu gösterir (Alpar, 2013: 291-294).

Tablo 1'de görüldüğü üzere KMO örnekleme yeterliliği açısından maddeler arası bağıntılar faktör analizine yeterli düzeyde (KMO=0,962) uygunluk göstermiştir. Barlett test sonucu da (Sig.=0,000) aynı şekilde maddeler arasında faktör analizi yapmak için yeterli düzeyde ilişki olduğunu göstermiştir. Bu nedenle elde edilen araştırma verilerine faktör analizi uygulanması için örneklem yeterlidir.

Tablo 2: Cronbach's Alpha değeri

Durum İşleme Özeti			Güvenilirlik İstatistikleri		
	N	%	Cronbach's Alpha	N of Items	
Cases	Valid	615	100,0	0,949	46
	Excluded ^a	0	0,0		
	Toplam	615	100,0		

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Alpar (2013)'a göre; ölçek içindeki maddelerin iç tutarlılığının bir ölçüsü olan Cronbach's alfa değeri ile ölçekte yer alan "k" tane maddenin türdeş bir yapıyı açıklamak veya test etmek üzere bir bütün oluşturup oluşturmadıklarının belirlenmesi hakkında bilgi verir. Ölçek için alfa katsayısı ne

kadar yüksek olursa ölçekte bulunan maddelerin o ölçüde birbiriyle tutarlı ve aynı özelliğin öğelerini yoklayan maddelerden oluştuğu veya tüm maddelerin o ölçüde birlikte çalıştığı ifade eder.

Tablo 2’de görüldüğü üzere uygulamanın Cronbach’s Alpha değeri 0,949 bulunmuştur. Cronbach’s Alpha katsayısı değerlendirildiğinde ölçeğin araştırma için yeterince güvenilir olduğu görülmektedir.

4.2.2. Tüm Yargı Cümleleri İçin Tanımlayıcı Faktör Analizi

Tüm yargı cümleleri için tanımlayıcı faktör analizi yapılmıştır.

Tablo 3: Adli Muhasebeye İlişkin Yargı Cümleleri Tanımlayıcı Faktör Analizi Değerleri

Toplam Varyans Açıklaması									
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Toplam	% of Variance	Cumulative %	Toplam	% of Variance	Cumulative %	Toplam	% of Variance	Cumulative %
1	7,508	38,062	38,062	7,508	38,062	38,062	2,950	28,152	28,152
2	4,218	9,170	47,232	4,218	9,170	47,232	3,804	8,269	36,421
3	1,802	3,918	51,149	1,802	3,918	51,149	3,572	7,765	44,186
4	1,424	3,096	54,245	1,424	3,096	54,245	2,719	5,910	50,096
5	1,351	2,938	57,183	1,351	2,938	57,183	2,332	5,070	55,166
6	1,130	2,456	59,639	1,130	2,456	59,639	1,809	3,932	59,099
7	1,057	2,299	61,938	1,057	2,299	61,938	1,306	2,839	61,938
8	0,921	2,001	63,939						
9	0,881	1,915	65,854						
10	0,804	1,747	67,601						
11	0,741	1,610	69,211						
12	0,721	1,568	70,779						
13	0,694	1,508	72,287						
14	0,654	1,421	73,708						
15	0,627	1,363	75,071						
16	0,624	1,356	76,427						
17	0,589	1,281	77,709						
18	0,578	1,257	78,966						
19	0,541	1,176	80,142						
20	0,519	1,128	81,271						
21	0,496	1,077	82,348						
22	0,487	1,059	83,407						
23	0,472	1,026	84,433						
24	0,461	1,003	85,436						
25	0,437	0,949	86,385						
26	0,423	0,919	87,304						
27	0,404	0,879	88,182						
28	0,386	0,839	89,022						
29	0,378	0,821	89,843						
30	0,375	0,815	90,658						
31	0,360	0,783	91,441						
32	0,349	0,759	92,200						
33	0,330	0,716	92,917						
34	0,318	0,692	93,609						
35	0,303	0,660	94,268						
36	0,300	0,653	94,921						
37	0,293	0,637	95,559						

38	0,283	0,615	96,174						
39	0,265	0,576	96,750						
40	0,251	0,545	97,295						
41	0,242	0,526	97,821						
42	0,224	0,488	98,308						
43	0,212	0,462	98,770						
44	0,197	0,427	99,197						
45	0,185	0,403	99,600						
46	0,184	0,400	100,000						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

Tablo 3'e göre tüm yargı cümleleri için yapılan faktör analizi sonuçlarına göre ölçekte 7 boyut ve 61,938 varyans (açıklayıcılık) oluşmuştur. Fakat aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi bazı soruların varyans değerlerinin "0" olması ve boyutlarda yer alan yargı cümlelerinin bir kısmının "boş" olması ya da boyut için yetersiz olması sebebiyle düzenlemeler yapılarak analize devam edilmiştir.

Tablo 4: Adli Muhasebe Yargı Cümleleri Tanımlayıcı Faktör Analizi Tablo Değerlerinin Boyutlara Dağılımı Çizelgesi

	Rotasyonlu Bileşen Matrisi ^a						
	Boyutlar						
	1	2	3	4	5	6	7
Soru 30	0,791						
Soru 29	0,767						
Soru 32	0,762						
Soru 35	0,758						
Soru 41	0,757						
Soru 31	0,756						
Soru 42	0,755						
Soru 28	0,738						
Soru 34	0,736						
Soru 33	0,736						
Soru 43	0,729						
Soru 27	0,725						
Soru 40	0,682						
Soru 23	0,675						
Soru 25	0,661						
Soru 37	0,636						
Soru 16	0,611						
Soru 14	0,591						
Soru 17	0,578						
Soru 38	0,566			0,528			
Soru 15	0,557						
Soru 24	0,556						
Soru 39	0,541			0,530			
Soru 36	0,537			0,510			
Soru 9	0,517						
Soru 20							
Soru 8		0,781					
Soru 45		0,743					
Soru 6		0,719					
Soru 26		0,717					
Soru 44		0,707					
Soru 46		0,683					
Soru 13							
Soru 1			0,735				
Soru 3			0,732				
Soru 2			0,714				
Soru 4			0,563				
Soru 7							
Soru 22				0,659			
Soru 19				0,629			
Soru 10					0,754		
Soru 11					0,738		
Soru 5					0,639		
Soru 21						0,547	
Soru 18							
Soru 12							0,607
Extraction Method: Principal Component Analysis.							
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.							
a. Rotation converged in 14 iterations.							

Düzenlemeler yapılarak uygulanan tanımlayıcı faktör analizi bulguları ile oluşan adli muhasebe yeni ölçeğine ilişkin boyut ve temsil değerleri aşağıda gösterildiği gibidir.

Tablo 5: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Yargı Cümleleri Tanımlayıcı Faktör Analizi Tablo Değerleri

Toplam Varyans Açıklaması										
Component	Initial Eigenvalues ^a			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings			
	Toplam	% of Variance	Cumulative %	Toplam	% of Variance	Cumulative %	Toplam	% of Variance	Cumulative %	
Raw	1	6,697	32,233	32,233	6,697	32,233	32,233	4,501	21,662	21,662
	2	3,568	17,173	49,406	3,568	17,173	49,406	2,474	11,906	33,568
	3	1,951	9,390	58,796	1,951	9,390	58,796	2,778	13,370	46,938
	4	1,661	7,993	66,789	1,661	7,993	66,789	2,803	13,492	60,430
	5	1,233	5,936	72,725	1,233	5,936	72,725	2,554	12,294	72,725
	6	1,051	5,057	77,782						
	7	0,847	4,075	81,857						
	8	0,677	3,257	85,115						
	9	0,556	2,674	87,789						
	10	0,450	2,164	89,953						
	11	0,424	2,041	91,994						
	12	0,359	1,727	93,721						
	13	0,321	1,543	95,264						
	14	0,290	1,396	96,660						
	15	0,252	1,211	97,870						
	16	0,227	1,091	98,961						
	17	0,216	1,039	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.
a. When analyzing a covariance matrix, the initial eigenvalues are the same across the raw and rescaled solution.

Oluşan Adli Muhasebe -I- ölçeği 17 yargı cümlesi ve 5 boyut ile %72,725 varyans değerine sahiptir. Toplamda bu ölçek, ölçülmeye çalışılan adli muhasebe olgusunun özelliğini %72,725 oranında ve yeterli düzeyde açıklayabilmektedir.

Tablo 6: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Yargılarının Boyutlara Dağılımı

Bileşen Matrisi ^a					
Rescaled	Component				
	1	2	3	4	5
Soru 34	0,794				
Soru 32	0,781				
Soru 41	0,778				
Soru 35	0,778				
Soru 30	0,777				
Soru 42	0,770				
Soru 31	0,759				
Soru 2		0,818			
Soru 1		0,771			
Soru 3		0,729			
Soru 5			0,848		
Soru 10			0,704		
Soru 11			0,675		
Soru 6				0,888	
Soru 8				0,860	
Soru 22					0,814
Soru 19					0,801

Extraction Method: Principal Component Analysis.
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.
a. Rotation converged in 5 iterations.

Tablo 6'da görüldüğü üzere Adli Muhasebe -I- Ölçeğine ilişkin oluşan beş boyuttan birinci boyut yedi yargı cümlesi, ikinci boyut üç yargı cümlesi, üçüncü boyut üç yargı cümlesi, dördüncü boyut iki yargı cümlesi ve beşinci boyutta iki yargı cümlesinden oluşmaktadır. Ölçeğe ilişkin oluşan boyutların ismi aşağıdaki tabloda görüldüğü şekildedir.

Tablo 7: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarında Yer Alan Yargılar Ve Varyanslar

ADLİ MUHASEBE -I- ÖLÇEĞİ		Varyans	TOPLAM Varyans 72,725
1.	Adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasını sağladığını düşünüyorum.34	0,794	Etki Boyutu, 21,662
2.	Adli muhasebenin, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki ihtilafların) çözümünde etkin bir araç olduğunu düşünüyorum.32	0,781	
3.	Kara paranın aklanmasına ilişkin davaların çözüme kavuşturulmasında, adli muhasebecilik mesleğinin etkili olacağını düşünüyorum.41	0,778	
4.	Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiğini düşünüyorum.35	0,778	
5.	Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli olduğunu düşünüyorum.30	0,777	
6.	Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayacağını düşünüyorum.42	0,770	
7.	Mahkemeye intikal etmiş mali konulu ticari davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç olduğunu düşünüyorum.31	0,759	
8.	Hilenin, kayıtları ve belgeleri tahrip ederek haksız kazanç sağlamak olduğunu düşünüyorum.2	0,818	Hile Boyutu 11,906
9.	Hilenin belli bir amaç için kasıtlı yapılan davranış biçimi olduğunu düşünüyorum.1	0,771	
10.	Hilenin, gizli şekilde yapılan kayıt dışı bir işlem olduğunu düşünüyorum.3	0,729	
11.	Meslek mensuplarının işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurduğunu düşünüyorum.5	0,848	Uygulama Boyutu 13,370
12.	Vergi uygulamaları ve vergi oranlarının hile yapılmasına sebebiyet verdiğini düşünüyorum.10	0,704	
13.	Mevzuatların sürekli değişmesinin hileli uygulama riskini arttırdığını olduğunu düşünüyorum.11	0,675	
14.	Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemelerin yeterli olduğunu düşünüyorum.6	0,888	Yasal Boyut 13,492
15.	Hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olduğunu düşünüyorum.8	0,860	
16.	Muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının birliktelik faaliyetlerinde yeterli olduğunu düşünüyorum.22	0,814	Vizyon Boyut 12,294
17.	Bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel davranması gerektiğini düşünüyorum.19	0,801	

Tablo 7’de görüldüğü üzere geliştirilen “**Adli Muhasebe -I- Ölçeği**”, 17 soru ve beş boyuttan oluşmakta olup toplam varyans (açıklayıcılık) **72,725**’dir. Bu ölçeğe ilişkin boyutlar “Etki”, “Hile”, “Uygulama”, “Yasal” ve “Vizyon” olarak isimlendirilmiştir. İlgili boyutların etki düzeyleri; “Etki boyutu yedi yargıdan oluşmakta ve varyans 21,662”, “Hile boyutu üç yargıdan oluşmakta ve varyans 11,906”, “Uygulama boyutu üç yargıdan oluşmakta ve varyans 13,370”, “Yasal boyutu iki yargıdan oluşmakta ve varyans 13,492”, “Vizyon boyutu iki yargıdan oluşmakta ve varyans 12,294”tür.

Tablo 7: Adli Muhasebe -I- Ölçeğinin KMO Ve Cronbach's Alpha Değerleri Tablosu

KMO and Bartlett's Testi^a		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,902
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5203,543
	df	136
	Sig.	0,000
a. Based on correlations		

Durum İşleme Özeti				Güvenilirlik İstatistiği	
		N	%	Cronbach's Alpha	N of Items
Cases	Valid	615	100,0	0,858	17
	Excluded ^a	0	0,0		
	Toplam	615	100,0		

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Tablo 8'e göre Adli Muhasebe -I- Ölçeğinin KMO değeri (0,902), Bartlett's Test of Sphericity sig. Değeri (0.000) ve Cronbach's Alpha (α) (0,858)'dir.

Ölçekte kullanılan yargı cümlelerinden sonra genel araştırmada arta kalan yargı cümleleri ile değerlemeye devam edildiğinde yine güçlü ve yeni bir ölçek elde edilmiştir. Elde edilen bu yeni ölçek aşağıda gösterildiği gibidir.

Tablo 8: Adli Muhasebe -II- Ölçeği Yargıları Faktör Analizi Değerler Tablosu

Toplam Varyans Açıklaması									
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Toplam	% of Variance	Cumulative %	Toplam	% of Variance	Cumulative %	Toplam	% of Variance	Cumulative %
1	6,765	42,279	42,279	6,765	42,279	42,279	3,850	24,063	24,063
2	2,078	12,986	55,265	2,078	12,986	55,265	2,783	17,392	41,455
3	1,123	7,019	62,284	1,123	7,019	62,284	2,117	13,230	54,685
4	0,855	5,341	67,625	0,855	5,341	67,625	2,070	12,940	67,625
5	0,726	4,539	72,164						
6	0,574	3,585	75,748						
7	0,506	3,162	78,911						
8	0,502	3,137	82,048						
9	0,460	2,874	84,922						
10	0,440	2,749	87,670						
11	0,427	2,667	90,338						
12	0,390	2,437	92,775						
13	0,345	2,158	94,933						
14	0,304	1,901	96,834						
15	0,275	1,721	98,554						
16	0,231	1,446	100,000						
Extraction Method: Principal Component Analysis.									

Araştırma kapsamında geliştirilen Adli Muhasebe -II- ölçeği 16 yargı cümlesi ve 4 boyut ile % 67,625 varyans değerine sahiptir. Toplamda bu ölçek, ölçülmeye çalışılan adli muhasebe olgusunun özelliğini % 67,625 oranında ve yeterli düzeyde açıklayabilmektedir.

Tablo 9: Adli Muhasebe -II- Ölçek Yargılarının Boyutlara Dağılımı

Rotasyonlu Bileşen Matrisi ^a				
	Component			
	1	2	3	4
Soru 38	0,833			
Soru 36	0,758			
Soru 39	0,717			
Soru 40	0,640			
Soru 37	0,594			
Soru 15		0,743		
Soru 28		0,720		
Soru 14		0,685		
Soru 27		0,620		
Soru 33		0,583		
Soru 21			0,798	
Soru 17			0,653	
Soru 16			0,567	
Soru 45				0,828
Soru 46				0,792
Soru 44				0,790
Extraction Method: Principal Component Analysis.				
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization. ^a				
a. Rotation converged in 4 iterations.				

Tablo 10'da görüldüğü üzere Adli Muhasebe -II- Ölçeğine ilişkin oluşan dört boyuttan birinci boyut beş yargı cümlesi, ikinci boyut beş yargı cümlesi, üçüncü boyut üç yargı cümlesi ve dördüncü boyut üç yargı cümlesinden oluşmaktadır. Ölçeğe ilişkin KMO değerleri ve Cronbach's Alpha değerleri ile oluşan boyutların isimleri aşağıda gösterildiği şekildedir.

Tablo 10: Adli Muhasebe -II- Ölçeğinin KMO Ve Cronbach's Alpha Değerleri Tablosu

KMO and Bartlett's Testi		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,913
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	4889,274
	df	120
	Sig.	0.000

Durum İşleme Özeti			Güvenilirlik İstatistiği		
		N	%	Cronbach's Alpha	N of Items
Cases	Valid	615	100,0	0,885	16
	Excluded ^a	0	0,0		
	Toplam	615	100,0		
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.					

Tablo 11'e göre Adli Muhasebe -II- Ölçeğin KMO değeri (0,913), Bartlett's Test of Sphericity sig. değeri (0.000) ve Cronbach's Alpha (α) (0,885)'tir.

Tablo 11: Adli Muhasebe -II- Ölçeği Boyutlarında Yer Alan Yargılar Ve Varyanslar

	ADLİ MUHASEBE -II- ÖLÇEĞİ	Varyans	Toplam Varyans 67,625
1.	Adli muhasebenin, dava konusu olayın muhasebe mevzuatındaki yerinin tespiti için gerekli olduğunu düşünüyorum.38	0,833	İhtiyaç boyutu, 24,063
2.	Hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleğinin zaruri bir gereksinim olduğunu düşünüyorum.36	0,758	
3.	Adli muhasebeci raporunun davanın seyrini değiştirmede etkili olduğunu düşünüyorum.39	0,717	
4.	Ticaret hukuku ile ilgili davaların ve uyuşmazlıkların çözümünde, adli muhasebecilik mesleğinin öneminin büyük olduğunu düşünüyorum.40	0,640	
5.	Adli muhasebe mesleğini icra edecek olan kişilerin güvenilir, tarafsız ve dürüst olmaları gerektiğini düşünüyorum.37	0,594	Başarı boyutu, 17,392
6.	Hile ve yolsuzlukların tespitinde adli muhasebenin, geleneksel denetim uygulamalarından daha başarılı olduğunu düşünüyorum.15	0,743	
7.	Adli Muhasebeciliğin Ayrı Bir Müfredatının Olması gerektiğini düşünüyorum.28	0,720	
8.	Hileli işlemin kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarılmasının adli muhasebenin çalışma alanına girdiğini düşünüyorum.14	0,685	
9.	Adli muhasebeye, üniversitelerin öğretim programlarında (lisans, yüksek lisans ve doktora) yer verilmesi, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlayacağını düşünüyorum.27	0,620	
10.	Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerektiğini düşünüyorum (denetim, hukuk, suç bilimi vs.)33	0,583	

11.	Bilirkişilerin, uyumsuzluk konusu ile ilgili ehil ve uzman kişiler olduğunu düşünüyorum.21	0,798	Etik boyutu, 13,230
12.	Bilirkişinin, bir olayın doğru olduğuna dair kesin kanıt sahibi değilse görüş bildirmekten kaçınması gerektiğini düşünüyorum.17	0,653	
13.	Bilirkişinin yapmış olduğu incelemelerde karar verirken bağımsız davranması gerektiğini düşünüyorum.16	0,567	
14.	Türkiye’deki eğitim sisteminin adli muhasebe eğitimi için uygun olduğunu düşünüyorum.45	0,828	Evensellik boyutu, 12,940
15.	Muhasebe konulu davalarda "Hâkimlerin ve Avukatların" muhasebe bilgisinin yeterli olduğunu düşünüyorum.46	0,792	
16.	Türkiye’deki Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik mesleği ile ilgili düzenlemelerin dünyadaki gelişmelere uygun olduğunu düşünüyorum.44	0,790	

Tablo 12’de görüldüğü üzere geliştirilen “**ADLİ MUHASEBE -II- ÖLÇEĞİ**” 16 soru ve dört boyuttan oluşmakta olup toplam varyans (açıklayıcılık) 67,625’dir. Bu ölçüğe ilişkin boyutlar “İhtiyaç”, “Başarı”, “Etik” ve “Evensellik” olarak isimlendirilmiştir. İlgili boyutların etki düzeyleri “İhtiyaç boyutu beş yargıdan oluşmakta ve varyans 24,063”, “Başarı boyutu beş yargıdan oluşmakta ve varyans 17,392”, “Etik boyutu üç yargıdan oluşmakta ve varyans 13,230” ve “Evensellik boyutu üç yargıdan oluşmakta ve varyans 12,940” tır.

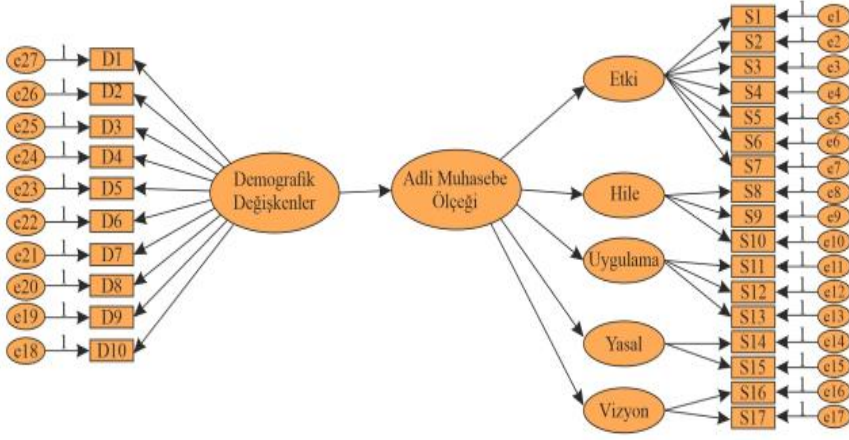
4.3. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLERİ

Betimsel bir araştırma yönteminin kullanıldığı çalışmada araştırmanın modeli ve hipotezleri aşağıda gösterildiği şekildedir.

4.3.1. Araştırmanın modeli

Bilimsel araştırmada araştırmanın amacı oluşturulduktan sonra bu amacı ifade edecek uygun bir araştırma modeli ve düzeneği bulunur. Bilimsel araştırmalar, belirli aşamalara göre bir yonteme bağlı olarak çeşitli amaçlar doğrultusunda yapılan çalışmalardır. Araştırmaların amacına bağlı olarak araştırma modelleri değişiklik gösterebilir olmakla beraber her araştırmanın bir modelinin olması gerekir (Arıkan, 2004: 25).

Bu araştırmada, çalışmanın amacına ve hipotezlerine bağlı olarak aşağıdaki gibi araştırma modeli oluşturulmuştur.



Şekil 4: Araştırmanın Modeli

Modelde yer alan 10 adet demografik özellik katılımcıların; cinsiyet, yaş, eğitim durumu, unvanı, meslekte kıdem süresi, yıllık ortalama bilirkişilik yapma sayısı, bilirkişilik kurumunun vergi kaçırmayı önlediğini düşünüp düşünmemeye, adli muhasebeciliğin üniversitelerde bir program olarak yer alması gerektiğini düşünüp düşünmemeye, pandemi sürecinde “vergi kaçırma ve hile uygulamaları” eğiliminin artıp artmadığı yargılarını ifade etmekte ve bu yargılar ile “Adli Muhasebe -I- Ölçeği” boyutları arasındaki farklılığı, ilişkiyi ve etkiyi ölçmek ve değerlendirmek üzere 11 hipotez geliştirilmiş olup, bu hipotezlerin null yani sıfır (0) hipotezleri yazılmamıştır. Bu hipotezlerin kabul edilmemesi durumu, sıfır hipotezlerinin kabul edildiği anlamını taşımaktadır.

4.3.2. Araştırmanın hipotezleri

Araştırmanın amacı ve modeli doğrultusunda aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

- H₁** Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların cinsiyetine göre farklılık vardır.
- H₂** Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların yaş değişkenine göre farklılık vardır.
- H₃** Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların eğitim düzeyine göre farklılık vardır.
- H₄** Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların unvanına göre farklılık vardır.

- H₅** Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların kıdemine göre farklılık vardır.
- H₆** Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların bilirkişilik yapma sayılarına göre farklılık vardır.
- H₇** Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların bilirkişilik kurumunun vergi kaçırmaı önlediğini düşünmelerinde farklılık vardır.
- H₈** Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların adli muhasebeciliğin üniversitelerde bir program olarak yer alması gerektiğini düşünmelerinde farklılık vardır.
- H₉** Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların Pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma” eğiliminin arttığını düşünmelerinde farklılık vardır.
- H₁₀** Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların Pandemi döneminde hile uygulamalarının arttığını düşünme açısından farklılık vardır.
- H₁₁** Adli Muhasebeye Bakış Açısı ile Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Araştırma, tür olarak tanımlayıcı bir araştırmadır. Tanımlayıcı araştırma modeli, mevcut durumun analiz edilmesini ve araştırmada yer alan değişkenler arasındaki ilişkileri belirlemeyi amaçlamaktadır. Araştırma tümevarım varsayımı ile uygulanmıştır. Tümevarım; bilmek için sınamak, gözlemlemek ve olaylardan gözlem yaparak sonuç çıkarma işlemidir. Başka bir deyişle özelden genele, olay ve örneklerden kanunlara gitme yoludur. Çalışma hipotez içeren araştırma modeli ile gerçekleştirilmiştir. Hipotez içeren araştırmalarda gözlem, deney ya da anket yöntemi kullanılmaktadır (Saruhan ve Özdemirci, 2011: 135).

4.4. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın evrenini Güneydoğu Anadolu Bölgesinde bulunan Gaziantep, Diyarbakır, Şanlıurfa, Mardin, Batman, Siirt, Şırnak, Adıyaman ve Kilis illerinde faaliyet gösteren serbest muhasebeci (SM), serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM), yeminli mali müşavir (YMM), avukat, hâkim ve alanı muhasebe olan akademisyenlerden oluşan 12286 şahıs oluşturmaktadır. Güneydoğu illerindeki YÖK kayıtlarına göre üniversitelerde “Muhasebe” anabilim dalında istihdam edilen 99 akademisyen, TÜRMOB kayıtlarından alınan 289 SM, 3756 SMMM ve 179 YMM olarak toplam 4224 muhasebe meslek mensubu, illerin Adliye ve BARO sitelerinden elde edilen verilere

göre 7432 avukat ve 531 hâkim olmak üzere toplam 7963 hukukçu olmak üzere toplam ana kütle 12286 şahıstan oluşmaktadır.

Araştırmanın örneklemini ise Gaziantep, Diyarbakır, Şanlıurfa, Mardin ve Siirt illerinde bulunan SM, SMMM, YMM, avukat, hâkim ve alanı muhasebe olan akademisyenler oluşturmaktadır. Bu bağlamda anketler rastgele yöntemle ilgili ana kütledeki katılımcılardan 635'ine yüz yüze teknikle uygulanmıştır. Bu anketlerden 628 adedinin dönüşü sağlanabilmiştir. Bunların içerisinde değerlendirilmeye uygun olmayan 13 adedi çalışmaya dâhil edilmemiştir. Sonuç olarak 615 anket değerlendirilmeye alınmıştır.

İlgili ana kütle için alınan 615 örneklem sayısı, verinin 0,95 güvenilirlik ve 0,05 örneklem hatası şartlarına uygun olarak Güneydoğu Anadolu Bölgesi katılımcılarının adli muhasebe davranışını temsil edebileceğini göstermektedir. Bu verilere göre araştırmadaki 615 katılımcıdan sağlanan verilerin “Adli Muhasebe Davranışı” eğilimlerini ölçmek üzere temsil gücüne sahip olduğu kanısına varılabilir.

4.5. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Bu araştırma güneydoğu illerinden Gaziantep, Diyarbakır, Şanlıurfa, Mardin ve Siirt illerinde uygulanmıştır. Araştırma zamanının pandemi dönemine denk gelmesi, sokağa çıkma yasağı ile kısmi ve tam kapanma gibi sebeplerle daha fazla katılımcıya ulaşamama en temel araştırma sınırlılığını oluşturmaktadır. Ayrıca verilerin sadece anketlerden elde edilmesi başka bir sınırlılıktır.

Tüm bu sınırlılıklara rağmen 615 bireye ulaşılması ve anketin uygulanmış olması örneklem için büyük bir başarı olup, ilgili katılımcıların adli muhasebe davranış ve uygulamalarının ne düzeyde ve eğilimlerinin hangi yönde olduğu hakkında yeterli bir sonuç verecektir.

4.6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmaya ait veriler Güneydoğu illerinden Gaziantep, Diyarbakır, Şanlıurfa, Mardin ve Siirt illerinde bulunan katılımcıların adli muhasebeye bakış açıları doğrultusunda hazırlanıp uygulanan anketlerden elde edilmiştir. Hazırlanan araştırma soruları iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde cinsiyet, yaş, eğitim durumu, unvanı, meslekte kıdem yılı, bilirkişilik yapma sayısı, bilirkişilik kurumunun vergi kaçırmaı önlediğini düşünüp düşünmeme, adli muhasebeciliğin üniversitelerde bir program olarak yer alıp almaması, pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma” eğiliminin nasıl olduğu, pandemi döneminde hile uygulamalarının arttığını düşünüp düşünmeme gibi 10 demografik soru ve ikinci bölümde AKATAK (2021) tarafından doktora çalışmasında geliştirilen “ADLİ MUHABEBE -I- ÖLÇEĞİ” nden oluşmaktadır.

Tablo 12: Güvenilirlik Test (Cronbach's Alpha) Değerleri

Durum İşleme Özeti				Güvenilirlik İstatistiği	
		N	%	Cronbach's Alpha	N of Items
Cases	Valid	615	100,0	0,858	17
	Excluded ^a	0	0,0		
	Toplam	615	100,0		
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.					

İstatistikte Cronbach alfa(α) katsayısı psikometrik bir testin güvenilirliğinin kestiriminde kullanılır. Her bir madde için saptanan tek bir α değeri olabileceği gibi, ölçekteki tüm maddelere ait ortalama bir α değeri de hesaplanabilir. Katsayının 0,7 ve üstü bulunması durumunda ölçeğin güvenilirliği iyi olarak kabul edilir (Kılıç, 2016: 47-48). Fakat inceleme türü çalışmalarda bu değer 0,6'e kadar makul kabul edilebileceği de bazı araştırmacılar tarafından kabul görmektedir (Altunışık vd. 2007, 116).

Tablo 14'e göre ölçeğin Cronbach Alpha değeri 0,858 olarak bulunmuş ve ölçeğin araştırma için yüksek düzeyde güvenilir olduğu görülmüştür.

Tablo 13: Çarpıklık Basıklık (Skewness - Kurtosis) Test Değerleri

Statistics																		
		Soru 1	Soru 2	Soru 3	Soru 5	Soru 6	Soru 8	Soru 10	Soru 11	Soru 19	Soru 22	Soru 30	Soru 31	Soru 32	Soru 34	Soru 35	Soru 41	Soru 42
N	Valid	615	615	615	615	615	615	615	615	615	615	615	615	615	615	615	615	615
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Skewness		-1,818	-1,255	-1,390	-0,220	0,708	0,759	-0,776	-0,631	-0,445	-0,375	-1,575	-1,435	-1,345	-1,347	-1,617	-1,389	-1,566
Std. Error of Skewness		0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099	0,099
Kurtosis		2,974	0,750	1,489	-1,196	-0,841	-0,557	-0,041	-0,235	-0,991	-1,117	3,208	2,597	2,575	2,094	3,645	2,509	2,964
Std. Error of Kurtosis		0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197	0,197

SPSS ile veri analizi yaparken üzerinde çalıştığımız verilerin normal ya da normale yakın dağılması gerekmektedir. Çünkü SPSS ile veriler üzerinde yapılacak birçok istatistiksel analiz yöntemi verilerin normal dağıldığı varsayımı üzerine kuruludur. Normallik dağılımı için Kolmogorov-Smirnov testinin ($p>0,05$) anlamlılık düzeyinden büyük olması, Skewness ve Kurtosis değerlerinin (-3 ; +3) aralığında yer alması, veri sayısının 30'dan büyük olması, örneklemin rastgele seçilmesi ve çok seçenekli ölçek kullanılması gibi nedenlerden dolayı örneklemin

normal dağılıma uygun olduğu kabul edilmektedir (Akbulut, 2010 ve Huck, 2008). Bu nedenle analizlerde parametrik testlerin uygulanmasına karar verilmiştir.

Araştırmanın uygulama yönteminde doktora tez araştırması kapsamında geliştirilen ve adli muhasebe'ye ilişkin davranış yargılarını yaklaşık olarak % 73 oranında açıklayan "Adli Muhasebe -İ- Ölçeği" tercih edilmiştir. Veriler parametrik test teknikleri (Frekanslar, t testi, Anova (F) ve Korelasyon Analizleri) kullanılarak SPSS 24,00 programı ile analiz edilmiş ve anlamlılık düzeyi 0,05 olarak kabul edilmiştir.

4.7. BULGULAR VE YORUMLAMA

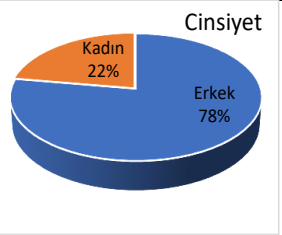
Anket formundaki ilk grup sorular, katılımcıların demografik özelliklerini içermekte ve araştırmaya katılan adli muhasebe alanında faaliyetlerini sürdüren uygulamacılar olarak yer alan katılımcıların temel niteliklerini ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Çalışmanın bu bölümünde katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin elde edilen bulgulara yer verilmiş; bu bulgulara ait frekans analizleri, yüzdeler ve yorumlama şeklinde değerlendirilmiştir.

4.7.1. Araştırma Katılımcılarının Demografik Özelliklerinin Değerlendirilmesi

Araştırma katılımcılarının demografik özellikleri bağlamında; cinsiyet, yaş, eğitim durumu, unvanı, meslekte kıdem süresi, yıllık ortalama bilirkişilik yapma sayısı, bilirkişilik kurumunun vergi kaçırma'yı önlediğini düşünüp düşünmeme, adli muhasebeciliğin üniversitelerde bir program olarak yer alması gerektiğini düşünüp düşünmeme, pandemi sürecinde "vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma" eğiliminin artıp artmadığı ve pandemi döneminde hile uygulamalarının artıp artmadığı gibi yargı cümleleri değerlendirmeye alınmıştır. Araştırma katılımcılarının demografik özellikleri frekanslarla değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır.

Tablo 14: Katılımcıların Cinsiyet Değişkeni Bağlamında Cevaplarının Değerlendirilmesi

Cinsiyetiniz	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
Erkek	477	77,6	77,6
Kadın	138	22,4	100,0
Toplam	615	100,0	

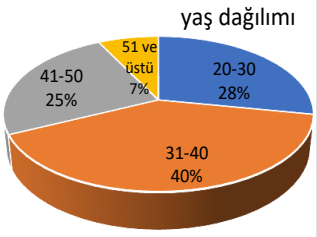


A 3D pie chart titled "Cinsiyet" (Gender) showing the distribution of participants. The chart is divided into two segments: a large blue segment representing "Erkek" (Male) at 78%, and a smaller orange segment representing "Kadın" (Female) at 22%.

Araştırmaya katılan 615 katılımcının %77,6' sının (477 kişi) erkek ve %22,4'ünün (138 kişi) kadınlardan oluştuğu anlaşılmaktadır. Erkek katılımcı sayısının kadın katılımcı sayısından daha fazla olduğu yani katılımcıların yaklaşık %78' inin erkek katılımcılar olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 15: Katılımcıların Yaş Değişkeni Bağlamında Cevaplarının Değerlendirilmesi

Yaşınız	Frekans	Yüzde %	Kümülatif yüzde %
20-30 yaş	172	28,0	28,0
31-40 yaş	246	40,0	68,0
41-50 yaş	151	24,6	92,5
51 ve üstü	46	7,5	100,0
Toplam	615	100,0	



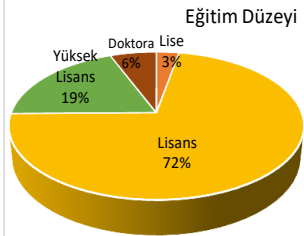
yaş dağılımı

- 20-30: 28%
- 31-40: 40%
- 41-50: 25%
- 51 ve üstü: 7%

Katılımcıların yaş değişkeni açısından %40,0'ının (246 kişi) 31-40 yaş aralığında; %28'inin (172 kişi) 20-30 yaş aralığında; %24,6'sının (151 kişi) 41-50 yaş aralığında; %7,5'inin (46 kişi) 51 ve üstü yaş aralığında yer aldığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %93'ünün 50 yaş altı aralıkta yani orta yaş kuşağı bireylerden oluştuğu söylenebilir.

Tablo 16: Katılımcıların Eğitim Değişkeni Bağlamında Cevaplarının Değerlendirilmesi

Eğitim Durumunuz	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif yüzde (%)
Lise	18	2,9	2,9
Lisans	442	71,9	74,8
Yüksek Lisans	118	19,2	94,0
Doktora	37	6,0	100,0
Toplam	615	100,0	



Eğitim Düzeyi

- Lisans: 72%
- Yüksek Lisans: 19%
- Doktora: 6%
- Lise: 3%

Araştırmadaki katılımcıların eğitim düzeyi değerlendirildiğinde %71,9'unun (442 kişi) Lisans mezunu; %19,2'sinin (118 kişi) Yüksek lisans mezunu; %6'sının (37 kişi) Doktora ve %2,9'unun (18 kişi) Lise mezunu olduğu belirlenmiştir. Bu bağlamda katılımcıların sadece %3'ü lise mezunu bireylerden oluşmakta, kalan %97'lik kesim üniversite mezunu kişilerden yani akademik seviyesi yüksek kişilerden oluştuğu söylenebilir.

Tablo 17: Katılımcıların Unvanı Değişkenine Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi

Unvanınız	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Avukat	263	42,8	42,8
Hakim	41	6,7	49,4
Serbest Muhasebeci	17	2,8	52,2
SMMM	220	35,8	88,0
Yeminli Mali Müşavir	27	4,4	92,4
Akademisyen	45	7,4	99,7
Diğer	2	0,3	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların unvanı değişkenine göre değerlendirme yapıldığında; %42,8'inin (263 kişi) avukat; %35,8'inin (220 kişi) SMMM; %7,4'ünün (45 kişi) Akademisyen; %6,7'sinin (41 kişi) hâkim; %4,4'ünün (27 kişi) YMM; %2,8'inin (17 kişi) serbest muhasebeci ve kalan %2'sininde (2 kişi) diğer olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %47'sinin muhasebe meslek mensubu kişilerden oluştuğu söylenebilir.

Tablo 18: Katılımcıların Meslekte Kıdem Yılı Değişkenine Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi

Meslekte Kıdem yılınız	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
5 yıldan az	191	31,1	31,1
5-10 yıl	201	32,7	63,7
11-20 yıl	162	26,3	90,1
20 yıl ve üstü	61	9,9	100,0
Toplam	615	100,0	

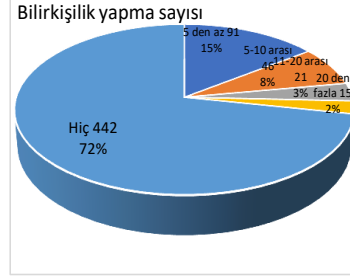
Kıdem yılı

Kıdem yılı	Yüzde %
5 yıldan az	31%
5-10 yıl	33%
11-20 yıl	26%
20 yıl ve üstü	10%

Katılımcıların meslekteki kıdem yılı değişkenine bakıldığında; %32,7'sinin (201 kişi) 5-10 yıl, %31,1'inin (191 kişi) 5 yıldan az, %26,3'ünün (162 kişi) 10-20 yıl ve %9,9'unun (61 kişi) 20 yıldan fazla şeklinde cevaplandığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %69'unun 5 yıldan fazla kıdem süresine sahip, tecrübeli kimseler olduğu söylenebilir.

Tablo 19: Katılımcıların Yıllık Ortalama Bilirkişilik Yapma Sayısı Değişkenine Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi

Bilirkişilik yapma sayınız	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
5 den az	91	14,8	14,8
5-10 arası	46	7,5	22,3
11-20 arası	21	3,4	25,7
20 den fazla	15	2,4	28,1
Hiç	442	71,9	100,0
Toplam	615	100,0	



Katılımcıların yıllık ortalama bilirkişilik yapma sayısı değerlendirildiğinde; %71,9'unun (442 kişi) hiç bilirkişilik yapmamış, %14,8'inin (91 kişi) 5 den az, %7,5'inin (46 kişi) 5-10 arası bilirkişilik, %3,4'ünün (21 kişi) 11-20 bilirkişilik ve %2,4'ünün (15 kişi) 20 den fazla bilirkişilik yapmakta oldukları tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %72'sinin hiç bilirkişilik yapmadığı bunlara 5 den az bilirkişilik yapanlar da eklendiğinde yaklaşık %87'sinin bilirkişilik faaliyetinde bulunmamış olduğu söylenebilir.

Tablo 20: Katılımcıların Bilirkişilik Kurumunun Vergi Kaçırma Önlediğine İlişkin Cevaplarının Değerlendirilmesi

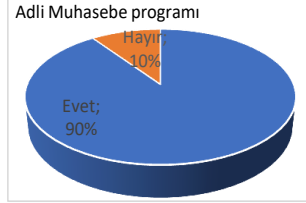
Bilirkişilik ve vergi kaçırma	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Evet	391	63,6	63,6
Hayır	224	36,4	100,0
Toplam	615	100,0	



Katılımcıların bilirkişilik kurumunun vergi kaçırma önleyip önlemediği konusundaki düşünceleri değerlendirildiğinde; %63,6'sının (391 kişi) evet katılıyorum dediği ve %36,4'ünün (224 kişi) hayır katılmıyorum cevabı verdikleri tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların çoğunluğunun bilirkişilik kurumunun vergi kaçırma önlediğini düşündüğü tespit edilmiştir.

Tablo 21: Katılımcıların Adli Muhasebeciliğin Üniversitelerde Bir Program Olarak Yer Alması Gerekliğini Düşünüp Düşünmediğine Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi

Adli Muhasebe programı	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Evet	554	90,1	90,1
Hayır	61	9,9	100,0
Toplam	615	100,0	



Katılımcıların adli muhasebeciliğin üniversitelerde bir program olarak yer alması gerektiğini düşünüp düşünmediğine sorusuna verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde, %90,1'inin (554 kişi) evet katılıyorum dediği ve %9,9'unun (61 kişi) hayır katılmıyorum cevabı verdikleri tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %90'ının adli muhasebeciliğin üniversitelerde bir program olarak yer alması gerektiğini düşündüğü söylenebilir.

Tablo 22: Katılımcılara Pandemi Sürecinde “Vergi Yükü Nedeniyle Vergi Kaçırma” Eğiliminin Arttığını Düşünüp Düşünmedikleri Sorusuna Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi

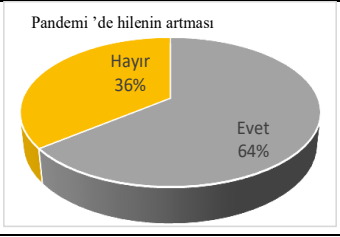
Pandemi' de vergi kaçırma eğilimi	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Evet	330	53,7	53,7
Hayır	285	46,3	100,0
Toplam	615	100,0	



Katılımcılara pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma” eğiliminin arttığını düşünüp düşünmedikleri sorulduğunda, %53,7'sinin (330 kişi) evet katılıyorum dediği ve %46,3'ünün (285 kişi) hayır katılmıyorum cevabı verdikleri tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yarısından fazlasının pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma” eğiliminin arttığını düşündükleri söylenebilir.

Tablo 23: Katılımcıların Pandemi Döneminde Hileli Uygulamaların Arttığını Düşünüp Düşünmediğine Göre Cevaplarının Değerlendirilmesi

Pandemi 'de hilenin artması	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Evet	396	64,4	64,4
Hayır	219	35,6	100,0
Toplam	615	100,0	



The pie chart illustrates the distribution of responses regarding the increase in illegal practices during the pandemic. The 'Evet' (Yes) category represents 64% of the total, while the 'Hayır' (No) category represents 36%.

Katılımcılara; pandemi döneminde hileli uygulamaların arttığını düşünüp düşünmediği sorulduğunda, %64,4'ünün (396 kişi) evet katılıyorum dediği ve %35,6'sının (219 kişi) hayır katılmıyorum cevabı verdikleri tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların çoğunluğunun pandemi döneminde hileli uygulamalarının arttığını düşündüğü söylenebilir.

4.7.2. Muhasebe Meslek Mensupları, Avukat, Hâkim Ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe -I- Ölçeği Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Katılımcıların adli muhasebe kapsamında hileli işlemlerin incelenmesi ve adli muhasebeye yönelik; “Adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasını sağlar mı?”, “Adli muhasebenin, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki ihtilafların) çözümünde etkin bir araç olduğunu düşünme”, “Kara paranın aklanmasına ilişkin davaların çözüme kavuşturulmasında, adli muhasebecilik mesleğinin etkili olup olamayacağını”, “Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiğini düşünüp düşünmeme”, “Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli olup olmadığı”, “Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayacağını düşünüp düşünmemenin sebebiyet verip vermediği”, “Mahkemeye intikal etmiş mali konulu ticari davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç olduğunu düşünme”, “Hilenin, kayıtları ve belgeleri tahrip ederek haksız kazanç sağlamak olduğunu düşünme”, “Hilenin belli bir amaç için kasıtlı yapılan davranış biçimi olup olmadığı”, “Hilenin, gizli şekilde yapılan kayıt dışı bir işlem olduğunu düşünüp düşünmeme”, “Meslek mensuplarının işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurduğunu düşünüp düşünmeme”, “Vergi uygulamaları ve vergi oranlarının hile yapılmasına sebebiyet verip vermediği”, “Mevzuatların sürekli

değişmesinin hileli uygulama riskini arttırıp arttırmadığı”, “Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye’deki mevcut yasal düzenlemelerin yeterli olduğunu düşünüp düşünmeme”, “Hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olup olmadığı”, “Muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının bilirkişilik faaliyetlerinde yeterli olduğunu düşünüp düşünmeme” ve “Bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel davranması gerektiğini düşünüp düşünmeme” gibi yargılar hakkındaki görüşleri tasnif edilmiş, elde edilen bulgular değerlendirilmiş ve adli muhasebe ile ilgili görüşleri yorumlanmıştır.

4.7.2.1. Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından “Etki” Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bu bölümde adli muhasebe uygulamaları açısından ilgili katılımcıların “Adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasına etkisi”, “Adli muhasebenin, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki ihtilafların) çözümünde etkin bir araç olduğunu düşünme”, “Kara paranın aklanmasına ilişkin davaların çözüme kavuşturulmasında, adli muhasebecilik mesleğinin etkili olup olamayacağını”, “Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiğini düşünüp düşünmeme”, “Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli olup olmadığı”, “Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayacağını düşünüp düşünmeme”, “Mahkemeye intikal etmiş mali konulu ticari davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç olduğunu düşünme” alt başlıklarında düşüncelerinin değerlendirilmesi ve yorumlanması yapılmıştır.

Tablo 24: Katılımcıların Adli Muhasebe Uygulamalarının Ticari Faaliyetlerde Yapılan Hilelerin Azalmasını Sağlayacağı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 34	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	24	3,9	3,9
Katılmıyorum	23	3,7	7,6
Fikrim Yok	66	10,7	18,4
Katılıyorum	319	51,9	70,2
Kesinlikle Katılıyorum	183	29,8	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasını sağlayacağı yargısına verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde; %51,9’unun (319 kişi) katılıyorum, %29,8’inin (183 kişi) kesinlikle katılıyorum, %10,7’sinin (66 kişi) fikrim yok, %3,9’unun (24 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %3,7’sinin (23 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir.

Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %82'sinin adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasında etkili olacağını düşündükleri tespit edilmiştir.

Tablo 25: Katılımcıların Adli Muhasebe, İşletmelerin Hukuksal Olaylarının (Hukuki İhtilafların) Çözümünde Etkin Bir Araç Olduğu Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 32	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	21	3,4	3,4
Katılmıyorum	17	2,8	6,2
Fikrim Yok	76	12,4	18,5
Katılıyorum	348	56,6	75,1
Kesinlikle Katılıyorum	153	24,9	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebe uygulamalarının işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki ihtilafların) çözümünde etkin bir araç olup olmayacağı sorulduğunda; %56,6'sının (348 kişi) katılıyorum, %24,9'unun (153 kişi) kesinlikle katılıyorum, %12,4'ünün (76 kişi) fikrim yok, %3,4'ünün (21 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %2,8'inin (17 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %82'sinin adli muhasebe uygulamalarının işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki ihtilafların) çözümünde etkin bir araç olacağını düşündükleri tespit edilmiştir.

Tablo 26: Katılımcıların Kara Paranın Aklanmasına İlişkin Davaların Çözümüne Kavuşturulmasında, Adli Muhasebecilik Mesleğinin Etkili Olacağı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 41	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	21	3,4	3,4
Katılmıyorum	16	2,6	6,0
Fikrim Yok	67	10,9	16,9
Katılıyorum	315	51,2	68,1
Kesinlikle Katılıyorum	196	31,9	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların kara paranın aklanmasına ilişkin davaların çözüme kavuşturulmasında adli muhasebecilik mesleğinin etkili olacağı yargısına verdikleri cevapları değerlendirdiğinde; %51,2'sinin (315 kişi) katılıyorum, %31,9'unun (196 kişi) kesinlikle katılıyorum, %10,9'unun (67 kişi) fikrim yok, %3,4'ünün (21 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %2,6'sının (16 kişi) katılmıyorum

şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %83'ünün kara paranın aklanmasına ilişkin davaların çözüme kavuşturulmasında, adli muhasebecilik mesleğinin etkili olacağı yargısına vardıkları tespit edilmiştir.

Tablo 27: Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğine Kanunlar Ve Eğitimlerle Destek Verilmesi Gerekliği Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 35	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	23	3,7	3,7
Katılmıyorum	8	1,3	5,0
Fikrim Yok	50	8,1	13,2
Katılıyorum	333	54,1	67,3
Kesinlikle Katılıyorum	201	32,7	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiği yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %54,1'inin (333 kişi) katılıyorum, %32,7'sinin (201 kişi) kesinlikle katılıyorum, %8,1'inin (50 kişi) fikrim yok, %3,7'sinin (23 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %1,3'ünün (8 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %87'sinin adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir.

Tablo 28: Katılımcıların Adli Muhasebeciliğin Bir Meslek Olarak Tanımlanması Ve Buna Yönelik Belgelendirme Programlarının Oluşturulması Önemli Bir Gereklik Olduğu Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 30	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	26	4,2	4,2
Katılmıyorum	9	1,5	5,7
Fikrim Yok	55	8,9	14,6
Katılıyorum	325	52,8	67,5
Kesinlikle Katılıyorum	200	32,5	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulması önemli bir gerekliliktir yargısına verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde; %52,8'inin (325 kişi) katılıyorum, %32,5'inin (200 kişi) kesinlikle katılıyorum, %8,9'unun (55 kişi) fikrim yok, %4,2'sinin (26 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %1,5'inin (9 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %85'inin

adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli bir gereklilik olacağını düşündükleri tespit edilmiştir.

Tablo 29: Katılımcıların Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ortaya Çıkarttığı Ve Önleyebileceği Hilelerle Ülke Ekonomisine Katkı Sağlayacağı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 42	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	25	4,1	4,1
Katılmıyorum	14	2,3	6,3
Fikrim Yok	49	8,0	14,3
Katılıyorum	310	50,4	64,7
Kesinlikle Katılıyorum	217	35,3	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayacağı yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %50,4'ünün (310 kişi) katılıyorum, %35,3'ünün (217 kişi) kesinlikle katılıyorum, %8'inin (49 kişi) fikrim yok, %4,1'inin (25 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %2,3'ünün (14 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %86'sının adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayacağını düşündükleri tespit edilmiştir.

Tablo 30: Katılımcıların Mahkemeye İntikal Etmiş Mali Konulu Ticari Davalarda Adli Muhasebeciye İhtiyaç Duyulmaktadır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 31	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	23	3,7	3,7
Katılmıyorum	18	2,9	6,7
Fikrim Yok	60	9,8	16,4
Katılıyorum	328	53,3	69,8
Kesinlikle Katılıyorum	186	30,2	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların mahkemeye intikal etmiş mali konulu ticari davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulmaktadır yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %53,3'ünün (328 kişi) katılıyorum, %30,2'sinin (186 kişi) kesinlikle katılıyorum, %9,8'inin (60 kişi) fikrim yok, %3,7'sinin (23 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %2,9'unun (18 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %84'ünün mahkemeye intikal etmiş mali konulu ticari davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulduğuna inanmakta oldukları tespit edilmiştir.

4.7.2.2. Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından “Hile” Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bu kısımda katılımcıların “hilenin, kayıtları ve belgeleri tahrip ederek haksız kazanç sağlama”, “hile belli bir amaç için kasıtlı yapılan davranış biçimi olduğu” ve “hilenin, gizli şekilde yapılan kayıt dışı bir işlem olduğu” yargılarına verdikleri cevaplar değerlendirilmiştir.

Tablo 31: Katılımcıların Hilenin, Kayıtları Ve Belgeleri Tahrip Ederek Haksız Kazanç Sağlama Olduğu Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 2	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	36	5,9	5,9
Katılmıyorum	57	9,3	15,1
Fikrim Yok	25	4,1	19,2
Katılıyorum	266	43,3	62,4
Kesinlikle Katılıyorum	231	37,6	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların hile, kayıtları ve belgeleri tahrip ederek haksız kazanç sağlamadığı yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %43,3'ünün (266 kişi) katılıyorum, %37,6'sının (231 kişi) kesinlikle katılıyorum, %9,3'ünün (57 kişi) katılmıyorum, %5,9'unun (36 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %4,1'inin (25 kişi) fikrim yok şeklinde yanıt verdiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %81'inin hilenin, kayıtları ve belgeleri tahrip ederek haksız kazanç sağlamak olduğu yargısına katıldıkları söylenebilir.

Tablo 32: Katılımcıların Hile Belli Bir Amaç İçin Kasıtlı Yapılan Davranış Biçimi Olup Olmadığı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 1	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	32	5,2	5,2
Katılmıyorum	22	3,6	8,8
Fikrim Yok	17	2,8	11,5
Katılıyorum	233	37,9	49,4
Kesinlikle Katılıyorum	311	50,6	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların hile belli bir amaç için kasıtlı yapılan davranış biçimi olup olmadığı yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %50,6'sının (311 kişi) kesinlikle katılıyorum, %37,9'unun (233 kişi) katılıyorum, %5,2'sinin (32 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %3,6'sının (22 kişi) katılmıyorum ve %2,8'inin (17 kişi) fikrim yok şeklinde yanıt verdiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %88'inin hilenin belli bir amaç için kasıtlı yapılan davranış biçimi olduğunu düşündükleri söylenebilir.

Tablo 33: Katılımcıların Hilenin, Gizli Şekilde Yapılan Kayıt Dışı Bir İşlem Olup Olmadığı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 3	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	24	3,9	3,9
Katılmıyorum	42	6,8	10,7
Fikrim Yok	37	6,0	16,7
Katılıyorum	257	41,8	58,5
Kesinlikle Katılıyorum	255	41,5	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların hilenin, gizli şekilde yapılan kayıt dışı bir işlem olup olmadığı yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %41,8'inin (257 kişi) katılıyorum, %41,5'inin (255 kişi) kesinlikle katılıyorum, %6,8'inin (42 kişi) katılmıyorum, %6'sının (37 kişi) fikrim yok ve %3,9'unun (24 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt verdikleri tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %83'ünün hilenin, gizli şekilde yapılan kayıt dışı bir işlem olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir.

4.7.2.3. Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından “Uygulama” Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bu kısımda katılımcıların “meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmaktadır”, “vergi uygulamaları ve vergi oranları hilenin yapılmasına sebebiyet vermektedir” ve “hilenin, gizli şekilde yapılan kayıt dışı bir işlem olup olmadığı” yargılarına verdikleri cevaplar değerlendirilmiştir.

Tablo 34: Katılımcıların Meslek Mensupları İşletmenin Durumunu Mevcut Durumdan Daha İyi Veya Kötü Göstermek İçin Hileye Başvurmaktadır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 5	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	97	15,8	15,8
Katılmıyorum	118	19,2	35,0
Fikrim Yok	106	17,2	52,2
Katılıyorum	182	29,6	81,8
Kesinlikle Katılıyorum	112	18,2	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların meslek mensupları işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurmakta yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %29,6'sının (182 kişi) katılıyorum, %19,2'sinin (118 kişi) katılmıyorum, %18,2'sinin (112 kişi) kesinlikle katılıyorum, %17,2'sinin (106 kişi) fikrim yok ve %15,8'inin (97 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt verdiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %48'inin meslek mensuplarının işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurduklarını düşündükleri tespit edilmiştir.

Tablo 35: Katılımcıların Vergi Uygulamaları Ve Vergi Oranları Hilenin Yapılmasına Sebepiyet Vermektedir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 10	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	39	6,3	6,3
Katılmıyorum	45	7,3	13,7
Fikrim Yok	138	22,4	36,1
Katılıyorum	218	35,4	71,5
Kesinlikle Katılıyorum	175	28,5	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların vergi uygulamaları ve vergi oranları hilenin yapılmasına sebepiyet vermektedir yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %35,4'ünün (218 kişi) katılıyorum, %28,5'inin (175 kişi) kesinlikle katılıyorum, %22,4'ünün (138 kişi) fikrim yok, %7,3'ünün (45 kişi) katılmıyorum ve %6,3'ünün (39 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda

katılımcıların yaklaşık %64'ünün vergi uygulamaları ve vergi oranları hilenin yapılmasına sebebiyet verdiğini düşündükleri tespit edilmiştir.

Tablo 36: Katılımcıların Mevzuatların Sürekli Değişmesi Hileli Uygulama Riskini Arttırmaktadır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 11	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	43	7,0	7,0
Katılmıyorum	58	9,4	16,4
Fikrim Yok	156	25,4	41,8
Katılıyorum	227	36,9	78,7
Kesinlikle Katılıyorum	131	21,3	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların mevzuatların sürekli değişmesi hileli uygulama riskini arttırmaktadır yargısına verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde; %36,9'unun (227 kişi) katılıyorum, %25,4'ünün (156 kişi) fikrim yok, %21,3'ünün (131 kişi) kesinlikle katılıyorum, %9,4'ünün (58 kişi) katılmıyorum ve %7'sinin (43 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %58'inin mevzuatların sürekli değişmesinin hileli uygulama riskini arttıracığını düşündükleri söylenebilir.

4.7.2.4. Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından “Yasal” Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bu kısımda katılımcıların “Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemelerin yeterli olduğunu düşünüyorum”, “Hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olduğunu düşünüyorum” yargılarına verdikleri cevaplar değerlendirilmiştir.

Tablo 37: Katılımcıların Hile Ve Yolsuzlukla Mücadelede, Türkiye'deki Mevcut Yasal Düzenlemelerin Yeterli Olup Olmadığı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 6	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	265	43,1	43,1
Katılmıyorum	135	22,0	65,0
Fikrim Yok	75	12,2	77,2
Katılıyorum	101	16,4	93,7
Kesinlikle Katılıyorum	39	6,3	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye’deki mevcut yasal düzenlemelerin yeterli olup olmadığı yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %43,1’inin (265 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %22’sinin (135 kişi) katılmıyorum, %16,4’ünün (101 kişi) katılıyorum, %12,2’sinin (75 kişi) fikrim yok ve %6,3’ünün (39 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplandığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %65’inin hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye’deki mevcut yasal düzenlemelerin yeterli olmadığını düşündükleri, bunlara kararsızlarda katıldığına oran %77’ye ulaşmaktadır.

Tablo 38: Katılımcıların Hilenin Tespit Edilme Yöntemleri Yeterli Düzeydir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 8	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	225	36,6	36,6
Katılmıyorum	177	28,8	65,4
Fikrim Yok	91	14,8	80,2
Katılıyorum	74	12,0	92,2
Kesinlikle Katılıyorum	48	7,8	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların hilenin tespit edilme yöntemleri yeterli düzeydir yargısına verdikleri cevapları değerlendirdiğinde; %36,6’sının (225 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %28,8’inin (177 kişi) katılmıyorum, %14,8’inin (91 kişi) fikrim yok, %12’sinin (74 kişi) katılıyorum ve %7,8’inin (48 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladıkları tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %66’sının hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olduğuna inanmadıkları, bunlara kararsızlarda katıldığına oranın %80’e yükseldiği söylenebilir.

4.7.2.5. Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından “Vizyon” Boyutu Bağlamında Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Bu kısımda katılımcıların “Muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının birliktelik faaliyetlerinde yeterli olduğunu düşünüyorum”, “Birlikçilerin olaylara karşı sezgisel davranması gerektiğini düşünüyorum” yargılarına verdikleri cevaplar değerlendirilmiştir.

Tablo 39: Katılımcıların Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyi Ve Bakış Açuları Birliklik Faaliyetlerinde Yeterlidir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 22	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	108	17,6	17,6
Katılmıyorum	84	13,7	31,2
Fikrim Yok	104	16,9	48,1
Katılıyorum	208	33,8	82,0
Kesinlikle Katılıyorum	111	18,0	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açıları birliklik faaliyetlerinde yeterlidir yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %33,8'inin (208 kişi) katılıyorum, %18'inin (111 kişi) kesinlikle katılıyorum, %17,6'sının (108 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %16,9'unun (104 kişi) fikrim yok ve %13,7'sinin (84 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %52'sinin muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının birliklik faaliyetlerinde yeterli olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir.

Tablo 40: Katılımcıların Birlikliklerin Olaylara Karşı Sezgisel Davranma Özellikleri Olmalıdır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 19	Frekans	Yüzde %	Kümülatif Yüzde %
Kesinlikle katılmıyorum	80	13,0	13,0
Katılmıyorum	97	15,8	28,8
Fikrim yok	98	15,9	44,7
Katılıyorum	211	34,3	79,0
Kesinlikle katılıyorum	129	21,0	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların birlikliklerin olaylara karşı sezgisel davranma özellikleri olmalıdır yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %34,3'ünün (211 kişi) katılıyorum, %21'inin (129 kişi) kesinlikle katılıyorum, %15,9'unun (98 kişi) fikrim yok, %15,8'inin (97 kişi) katılmıyorum ve %13'ünün (80 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %55'sinin birlikliklerin olaylara karşı sezgisel davranma özelliklerinin olması gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir.

4.7.3. Katılımcıların Adli Muhasebe -II- Ölçeği Yargılarına İlişkin Görüşlerinin Değerlendirilmesi

Tablo 41: Katılımcıların Adli Muhasebenin, Dava Konusu Olayın Muhasebe Mevzuatındaki Yerinin Tespiti İçin Gerekliliği Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 38	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	20	3,3	3,3
Katılmıyorum	10	1,6	4,9
Fikrim Yok	113	18,4	23,3
Katılıyorum	322	52,4	75,6
Kesinlikle Katılıyorum	150	24,4	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebe, dava konusu olayın muhasebe mevzuatındaki yerinin tespiti için gereklidir yargısına verdikleri cevapların değerlendirilmesi; %52,4'ünün (322 kişi) katılıyorum, %24,4'ünün (150 kişi) kesinlikle katılıyorum, %18,4'ünün (113 kişi) fikrim yok, %3,3'ünün (20 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %1,6'sının (10 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %77'sinin adli muhasebe, dava konusu olayın muhasebe mevzuatındaki yerinin tespiti için gerekli olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir.

Tablo 42: Katılımcıların Hile Ve Yolsuzlukların Önüne Geçilmesi İçin Adli Muhasebe Mesleği Zaruri Bir Gereksinimdir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 36	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	23	3,7	3,7
Katılmıyorum	26	4,2	8,0
Fikrim Yok	141	22,9	30,9
Katılıyorum	287	46,7	77,6
Kesinlikle Katılıyorum	138	22,4	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleği zaruri bir gereksinimdir yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %46,7'sinin (287 kişi) katılıyorum, %22,9'unun (141 kişi) fikrim yok, %22,4'ünün (138 kişi) kesinlikle katılıyorum, %4,2'sinin (26 kişi) katılmıyorum ve %3,7'sinin (23 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %69'unun hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleğinin zaruri bir gereksinim olduğuna inandıkları söylenebilir.

Tablo 43: Katılımcıların Adli Muhasebeci Raporu Davanın Seyrini Değiştirmede Etkilidir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 39	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	25	4,1	4,1
Katılmıyorum	15	2,4	6,5
Fikrim Yok	153	24,9	31,4
Katılıyorum	270	43,9	75,3
Kesinlikle Katılıyorum	152	24,7	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebeci raporu davanın seyrini değiştirmede etkilidir yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %43,9'unun (270 kişi) katılıyorum, %24,9'unun (153 kişi) fikrim yok, %24,7'sinin (152 kişi) kesinlikle katılıyorum, %4,1'inin (25 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %2,4'ünün (15 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %69'unun adli muhasebeci raporunun davanın seyrini değiştirmede etkili olduğu görüşünü savundukları tespit edilmiştir.

Tablo 44: Katılımcıların Ticaret Hukuku İle İlgili Davaların Ve Uyuşmazlıkların Çözümünde, Adli Muhasebecilik Mesleğinin Önemi Büyüktür Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 40	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	25	4,1	4,1
Katılmıyorum	11	1,8	5,9
Fikrim Yok	75	12,2	18,0
Katılıyorum	345	56,1	74,1
Kesinlikle Katılıyorum	159	25,9	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların ticaret hukuku ile ilgili davaların ve uyuşmazlıkların çözümünde, adli muhasebecilik mesleğinin öneminin büyük olduğu yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; 56,1'inin (345 kişi) katılıyorum, %25,9'unun (159 kişi) kesinlikle katılıyorum, %12,2'sinin (75 kişi) fikrim yok, %4,1'inin (25 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %1,8'inin (11 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %82'sinin ticaret hukuku ile ilgili davaların ve uyuşmazlıkların çözümünde, adli muhasebecilik mesleğinin öneminin büyük olduğuna inandıkları söylenebilir.

Tablo 45: Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleğini İcra Edecek Olan Kişilerin Güvenilir, Tarafsız Ve Dürüst Olmaları Gerekmemektedir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 37	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	24	3,9	3,9
Katılmıyorum	6	1,0	4,9
Fikrim Yok	32	5,2	10,1
Katılıyorum	207	33,7	43,7
Kesinlikle Katılıyorum	346	56,3	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebe mesleğini icra edecek olan kişilerin güvenilir, tarafsız ve dürüst olmaları gerekmektedir yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %56,3'ünün (346 kişi) kesinlikle katılıyorum, %33,7'sinin (207 kişi) katılıyorum, %5,2'sinin (32 kişi) fikrim yok, %3,9'unun (24 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %1'inin (6 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %90'ının adli muhasebe mesleğini icra edecek olan kişilerin güvenilir, tarafsız ve dürüst olmalarının önemli olduğuna inandıkları tespit edilmiştir.

Tablo 46: Katılımcıların Hile Ve Yolsuzlukların Tespitinde Adli Muhasebe, Geleneksel Denetim Uygulamalarından Daha Başarılıdır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 15	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	24	3,9	3,9
Katılmıyorum	38	6,2	10,1
Fikrim Yok	176	28,6	38,7
Katılıyorum	244	39,7	78,4
Kesinlikle Katılıyorum	133	21,6	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların hile ve yolsuzlukların tespitinde adli muhasebenin, geleneksel denetim uygulamalarından daha başarılı olduğu yargısına verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde; %39,7'sinin (244 kişi) katılıyorum, %28,6'sının (176 kişi) fikrim yok, %21,6'sının (133 kişi) kesinlikle katılıyorum, %6,2'sinin (38 kişi) katılmıyorum ve %3,9'unun (24 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladıkları tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %61'inin hile ve

yoysuzlukların tespitinde adli muhasebe uygulamalarının, geleneksel denetim uygulamalarından daha başarılı olduğuna inandıkları tespit edilmiştir.

Tablo 47: Katılımcıların Adli Muhasebeciliğın Ayrı Bir Müfredatı Olmalı Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 28	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	23	3,7	3,7
Katılmıyorum	29	4,7	8,5
Fikrim Yok	94	15,3	23,7
Katılıyorum	300	48,8	72,5
Kesinlikle Katılıyorum	169	27,5	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebeciliğın ayrı bir müfredatı olmalıdır yargısına verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde; %48,8'inin (300 kişi) katılıyorum, %27,5'inin (169 kişi) kesinlikle katılıyorum, %15,3'ünün (94 kişi) fikrim yok, %4,7'sinin (29 kişi) katılmıyorum ve %3,7'sinin (23 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %76'sının adli muhasebeciliğın ayrı bir müfredatının olması gerektiği yargısında birleştikleri tespit edilmiştir.

Tablo 48: Katılımcıların Hileli İşlemin Kanıtlarıyla Birlikte Ortaya Çıkarılması Adli Muhasebenin Çalışma Alanına Girmektedir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 14	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	30	4,9	4,9
Katılmıyorum	32	5,2	10,1
Fikrim Yok	118	19,2	29,3
Katılıyorum	292	47,5	76,7
Kesinlikle Katılıyorum	143	23,3	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların hileli işlemin kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarılmasının adli muhasebenin çalışma alanına girdiği yargısına verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde; %47,5'inin (292 kişi) katılıyorum, %23,3'ünün (143 kişi) kesinlikle katılıyorum, %19,2'sinin (118 kişi) fikrim yok, %5,2'sinin (32 kişi) katılmıyorum ve %4,9'unun (30 kişi) kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevapladıkları tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %71'inin hileli işlemin kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarılmasının adli muhasebenin çalışma alanına girdiğine inandıkları söylenebilir.

Tablo 49: Katılımcıların Adli Muhasebeye, Üniversitelerin Öğretim Programlarında (Lisans, Yüksek Lisans Ve Doktora) Yer Verilmesi, Adli Muhasebenin Gelişmesine Katkı Sağlar Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 27	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	25	4,1	4,1
Katılmıyorum	14	2,3	6,3
Fikrim Yok	62	10,1	16,4
Katılıyorum	336	54,6	71,1
Kesinlikle Katılıyorum	178	28,9	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebeye, üniversitelerin öğretim programlarında (lisans, yüksek lisans ve doktora) yer verilmesi, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlar yargısına verdikleri cevapları değerlendirilmiş ve 54,6'sının (336 kişi) katılıyorum, %28,9'unun (178 kişi) kesinlikle katılıyorum, %10,1'inin (62 kişi) fikrim yok, %4,1'inin (25 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %2,3'ünün (14 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %84'ünün adli muhasebeye, üniversitelerin öğretim programlarında (lisans, yüksek lisans ve doktora) yer verilmesinin, adli muhasebenin gelişmesine katkı sağlayacağını düşündükleri söylenebilir.

Tablo 50: Katılımcıların Adli Muhasebecilerin Diğer Bilim Dallarını Da Biliyor Olması Gerekir (Denetim, Hukuk, Suç Bilimi Vs.) Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 33	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	23	3,7	3,7
Katılmıyorum	11	1,8	5,5
Fikrim Yok	52	8,5	14,0
Katılıyorum	334	54,3	68,3
Kesinlikle Katılıyorum	195	31,7	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir (denetim, hukuk, suç bilimi vs.) yargısına verdikleri cevapları değerlendirilmiş ve %54,3'ünün (334 kişi) katılıyorum, %31,7'sinin (195 kişi) kesinlikle katılıyorum, %8,5'inin (52 kişi) fikrim yok, %3,7'sinin (23 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %1,8'inin (11 kişi) katılmıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %86'sının adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerektiğini (denetim, hukuk, suç bilimi vs.) savundukları tespit edilmiştir.

Tablo 51: Katılımcıların Bilirkişi, Bir Olayın Doğru Olduğuna Dair Kesin Kanıt Sahibi Değilse Görüş Bildirmekten Kaçınmalıdır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 17	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	28	4,6	4,6
Katılmıyorum	23	3,7	8,3
Fikrim Yok	37	6,0	14,3
Katılıyorum	227	36,9	51,2
Kesinlikle Katılıyorum	300	48,8	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların bilirkişi, bir olayın doğru olduğuna dair kesin kanıt sahibi değilse görüş bildirmekten kaçınmalıdır yargısına verdikleri cevapları değerlendirilmiş ve %48,8'inin (300 kişi) kesinlikle katılıyorum, %36,9'unun (227 kişi) katılıyorum, %6'sının (37 kişi) fikrim yok, %4,6'sının (28 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %3,7'sinin (23 kişi) katılmıyorum şeklinde cevaplandığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %86'sının bilirkişilerin, bir olayın doğru olduğuna dair kesin kanıt sahibi değilse görüş bildirmekten kaçınması gerektiği düşüncesinde oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 52: Katılımcıların Bilirkişi Yapmış Olduğu İncelemelerde Karar Verirken Bağımsız Davranmalıdır Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 16	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	29	4,7	4,7
Katılmıyorum	11	1,8	6,5
Fikrim Yok	30	4,9	11,4
Katılıyorum	142	23,1	34,5
Kesinlikle Katılıyorum	403	65,5	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların bilirkişi yapmış olduğu incelemelerde karar verirken bağımsız davranmalıdır yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %65,5'inin (403 kişi) kesinlikle katılıyorum, %23,1'inin (142 kişi) katılıyorum, %4,9'unun (30 kişi) fikrim yok, %4,7'sinin (29 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %1,8'inin (11 kişi) katılmıyorum şeklinde cevaplandığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %89'unun bilirkişilerin yapmış olduğu incelemelerde karar verirken bağımsız davranmaları gerektiğini düşündükleri söylenebilir.

Tablo 53: Katılımcıların Bilirkişiler, Uyuşmazlık Konusu İle İlgili Ehil Ve Uzman Kişilerdir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 21	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	37	6,0	6,0
Katılmıyorum	27	4,4	10,4
Fikrim Yok	73	11,9	22,3
Katılıyorum	275	44,7	67,0
Kesinlikle Katılıyorum	203	33,0	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların bilirkişiler, uyuşmazlık konusu ile ilgili ehil ve uzman kişilerdir yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %44,7'sinin (275 kişi) katılıyorum, %33'ünün (203 kişi) kesinlikle katılıyorum, %11,9'unun (73 kişi) fikrim yok, %6'sının (37 kişi) kesinlikle katılmıyorum ve %4,4'ünün (27 kişi) katılmıyorum şeklinde cevaplandığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %78'inin bilirkişilerin uyuşmazlık konusu ile ilgili ehil ve uzman kişiler olmaları gerektiğini düşündükleri söylenebilir.

Tablo 54: Katılımcıların Türkiye'deki Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği İle İlgili Düzenlemeler Dünyadaki Gelişmelere Uygundur Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 44	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	143	23,3	23,3
Katılmıyorum	150	24,4	47,6
Fikrim Yok	201	32,7	80,3
Katılıyorum	102	16,6	96,9
Kesinlikle Katılıyorum	19	3,1	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların Türkiye'deki adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ile ilgili düzenlemelerin dünyadaki gelişmelere uygundur yargısına verdikleri cevapları değerlendirilmiş ve %32,7'sinin (201 kişi) fikrim yok, %24,4'ünün (150 kişi) katılmıyorum, %23,3'ünün (143 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %16,6'sının (102 kişi) katılıyorum, %3,1'inin (19 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplandığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %80'inin Türkiye'deki adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ile ilgili düzenlemelerin dünyadaki gelişmelere uygun olmadığı kanısında oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 55: Katılımcıların Türkiye’deki Eğitim Sistemi Adli Muhasebe Eğitimi İçin Uygundur Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 45	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	137	22,3	22,3
Katılmıyorum	188	30,6	52,8
Fikrim Yok	182	29,6	82,4
Katılıyorum	90	14,6	97,1
Kesinlikle Katılıyorum	18	2,9	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların Türkiye’deki eğitim sistemi adli muhasebe eğitimi için uygundur yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %30,6’sının (188 kişi) katılmıyorum, %29,6’sının (182 kişi) fikrim yok, %22,3’ünün (137 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %14,6’sının (90 kişi) katılıyorum ve %2,9’unun (18 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların kararsızlarla birlikte yaklaşık %82’sinin Türkiye’deki eğitim sisteminin adli muhasebe eğitimi için uygun olmadığı düşüncesine sahip oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 56: Katılımcıların Muhasebe Konulu Davalarda "Hâkimlerin Ve Avukatların" Muhasebe Bilgisi Yeterlidir Yargısına Verdikleri Cevapların Değerlendirilmesi

Soru 46	Frekans	Yüzde (%)	Kümülatif Yüzde (%)
Kesinlikle Katılmıyorum	210	34,1	34,1
Katılmıyorum	216	35,1	69,3
Fikrim Yok	108	17,6	86,8
Katılıyorum	63	10,2	97,1
Kesinlikle Katılıyorum	18	2,9	100,0
Toplam	615	100,0	

Katılımcıların muhasebe konulu davalarda "hâkimlerin ve avukatların" muhasebe bilgisi yeterlidir yargısına verdikleri cevapları değerlendirildiğinde; %35,1’inin (216 kişi) katılmıyorum, %34,1’inin (210 kişi) kesinlikle katılmıyorum, %17,6’sının (108 kişi) fikrim yok, %10,2’sinin (63 kişi) katılıyorum ve %2,9’unun (18 kişi) kesinlikle katılıyorum şeklinde cevapladığı tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların yaklaşık %87’sinin muhasebe konulu davalarda "hâkimlerin ve avukatların" muhasebe bilgisinin yeterli olmadığını düşündükleri söylenebilir.

4.7.4. Adli Muhasebe -I- Ölçeğine İlişkin Tanımlayıcı İstatistiksel Bulgular

Bu bölümde Adli Muhasebe -I- ölçeği bağlamında tanımlayıcı analiz bilgileri değerlendirilecektir. Anket formunda yer alan yargılara göre katılımcıların ne derece katıldığını belirlemek için 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır. Buna göre yargılar, “Tamamen katılmıyorum (1)”, “Katılmıyorum (2)”, “Fikrim yok (3)”, “Katılıyorum (4)”, “Tamamen Katılıyorum (5)”, olarak sınıflandırılmıştır.

Anket sorularına verilen cevapların değerlendirilmesinde Tablo 59’daki aralıklar kullanılmıştır. Aralıkların eşit olduğu varsayılmış, aritmetik ortalamalar için puan aralığı 0,80 olarak hesaplanmıştır. Ölçekler 5 cevaplı olduğundan $(n-1)/n$ formülü uygulanmıştır (Turan vd. 2015; 187-200).

Tablo 57: Beşli Likert Tipi Tercih Değer Aralıkları

Ağırlık	Seçenekler	Sınırlar	Sınıflandırma
1	Tamamen katılmıyorum	1.00 – 1.80	Çok Düşük
2	Katılmıyorum	1.81 – 2.60	Düşük
3	Fikrim Yok	2.61 – 3.40	Orta
4	Katılıyorum	3.41– 4.20	Yüksek
5	Tamamen katılıyorum	4.21 – 5,00	Çok Yüksek

Tablo 59’da ağırlıklarına göre işaretlenen maddelerin karşılıklarını belirten sınırlar görülmektedir.

Tablo 58: Katılımcıların Adli Muhasebe -I- Ölçeği Bağlamında Cevaplarının Genel Değerlendirilmesi

Tanımlayıcı İstatistikler				
ADLİ MUHASEBE -I- ÖLÇEĞİ UNSURLARI	N	Ort.	SS	Yorum
Adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasını sağladığını düşünüyorum. ³⁴	615	4,00	0,952	Yüksek
Adli muhasebenin, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki ihtilafların) çözümünde etkin bir araç olduğunu	615	3,97	0,889	Yüksek

düşünüyorum.32				
Kara paranın aklanmasına ilişkin davaların çözüme kavuşturulmasında, adli muhasebecilik mesleğinin etkili olacağını düşünüyorum.41	615	4,06	0,915	Yüksek
Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiğini düşünüyorum.35	615	4,11	0,887	Yüksek
Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli olduğunu düşünüyorum.30	615	4,08	0,921	Yüksek
Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayacağını düşünüyorum.42	615	4,11	0,938	Yüksek
Mahkemeye intikal etmiş mali konulu ticari davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç olduğunu düşünüyorum.31	615	4,03	0,924	Yüksek
Hilenin, kayıtları ve belgeleri tahrip ederek haksız kazanç sağlamak olduğunu düşünüyorum.2	615	3,97	1,147	Yüksek
Hilenin belli bir amaç için kasıtlı yapılan davranış biçimi olduğunu düşünüyorum.1	615	4,25	1,041	Çok Yüksek
Hilenin, gizli şekilde yapılan kayıt dışı bir işlem olduğunu düşünüyorum.3	615	4,10	1,044	Yüksek
Meslek mensuplarının işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurduğunu düşünüyorum.5	615	3,15	1,352	Orta
Vergi uygulamaları ve vergi oranlarının hile yapılmasına sebebiyet verdiğini düşünüyorum.10	615	3,72	1,139	Yüksek
Mevzuatların sürekli değişmesinin hileli uygulama riskini arttırdığını olduğunu düşünüyorum.11	615	3,56	1,132	Yüksek
Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye’deki mevcut yasal düzenlemelerin yeterli olduğunu düşünüyorum.6	615	2,21	1,319	Düşük
Hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olduğunu düşünüyorum.8	615	2,26	1,278	Düşük
Muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının bilirkişilik faaliyetlerinde yeterli olduğunu düşünüyorum.22	615	3,21	1,363	Orta
Bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel davranması gerektiğini düşünüyorum.19	615	3,34	1,321	Orta

Katılımcıların Adli Muhasebe -I- ölçeği bağlamında yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde en yüksek düzeyde değerlendirmenin “Hilenin belli bir amaç için kasıtlı yapılan davranış biçimi olduğunu düşünüyorum” yargı cümlesi için ($4,21 < \mu = 4,25 \leq 5,00$) olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların çeşitli nedenlerle uygulayıcıların hile davranışını bilerek, isteyerek ve bilinçli olarak yaptıklarını düşündükleri söylenebilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiğini düşünüyorum” yargı cümlesi için ($3,41 < \mu = 4,11 \leq 4,20$) yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların adli muhasebe mesleği ile uğraşanların mesleklerinde gerekli eğitimleri alması,

kanunları ve mevzuatları öğrenmeleri gerektiğini düşündükleri ve ilgili alanda yetersizlikler gördükleri şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayacağını düşünüyorum” yargı cümlesi için ($3,41 < \mu = 4,11 \leq 4,20$) yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların adli muhasebe mesleği ile uğraşanların gerekli yeterlilikte olmaları ve hileyi önleme için gerekli prosedürleri uygulayarak hileli işlemlerin önlenebileceği ve ülke ekonomisine katkı sağlanacağı düşüncesinde oldukları söylenebilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Hilenin, gizli şekilde yapılan kayıt dışı bir işlem olduğunu düşünüyorum” yargı cümlesi için ($3,41 < \mu = 4,10 \leq 4,20$) yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların hilenin gizli ve kayıt dışı şekilde yapıldığını düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli olduğunu düşünüyorum” yargı cümlesi için ($3,41 < \mu = 4,08 \leq 4,20$) yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların adli muhasebeciliğin bir meslek olarak geliştirilmesi, değerlendirilmesi ve gerekli belgelendirmelerin yapılması gerektiğini düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Kara paranın aklanmasına ilişkin davaların çözüme kavuşturulmasında, adli muhasebecilik mesleğinin etkili olacağını düşünüyorum” yargı cümlesi için ($3,41 < \mu = 4,06 \leq 4,20$) yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların kara paranın aklanmasını ve ticaretinin önlenmesinde adli muhasebecilik mesleğinin etkili olacağını düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Mahkemeye intikal etmiş mali konulu ticari davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç olduğunu düşünüyorum” yargı cümlesi için ($3,41 < \mu = 4,03 \leq 4,20$) yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların mahkemeye intikal etmiş mali davalarda adli muhasebeciliğin bir ihtiyaç olduğunu düşündükleri, bu tip problemlerin ancak adli muhasebecilikle üstesinden gelenebileceğini düşündükleri söylenebilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasını sağladığını düşünüyorum” yargı cümlesi için ($3,41 < \mu = 4,00 \leq 4,20$) yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasını sağladığını düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Hilenin, kayıtları ve belgeleri tahrip ederek haksız kazanç sağlamak olduğunu düşünüyorum” yargı cümlesi için ($3,41 < \mu = 3,97 \leq 4,20$) yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların hileyle belgelerin ve kayıtların yeniden düzenlenerek (değiştirilerek) gizleme, süsleme ve örtüleme işlemleri yapıldığını düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Vergi uygulamaları ve vergi oranlarının hile yapılmasına sebebiyet verdiğini düşünüyorum” yargı cümlesi için ($3,41 < \mu = 3,72 \leq 4,20$) yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların vergi uygulamalarının ve oranlarının hileye olanak sağladığını bu nedenle vergi oranlarının girişimciler lehine azaltılmasının bu tip davranışların önünü alabileceğini düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Mevzuatların sürekli değişmesinin hileli uygulama riskini arttırdığını düşünüyorum” yargı cümlesi için ($3,41 < \mu = 3,56 \leq 4,20$) yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların kanun ve mevzuatlardaki sürekli değişimlerin boşluklar oluşturarak hileye ortam hazırlandığına inandıkları söylenebilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel davranması gerektiğini düşünüyorum” yargı cümlesi için ($2,61 < \mu = 3,34 \leq 3,40$) orta düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların çoğunluğa yakınının bilirkişilerin olaylara karşı yaklaşımlarının ön sezgisel olması gerektiğini düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının bilirkişilik faaliyetlerinde yeterli olduğunu düşünüyorum” yargı cümlesi için ($2,61 < \mu = 3,21 \leq 3,40$) orta düzeyde olduğu tespit

edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların çoğunluğa yakınının muhasebe meslek elemanlarının birliktelik mesleğinde yeterli olabileceklerini düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Meslek mensuplarının işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için hileye başvurduğunu düşünüyorum” yargı cümlesi için ($2.61 < \mu = 3,15 \leq 3,40$) orta düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların çoğunluğa yakınının meslek mensuplarının işletmenin mali durumunu istedikleri yöne doğru yöneltebildiklerini düşündükleri şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olduğunu düşünüyorum” yargı cümlesi için ($1.81 < \mu = 2,26 \leq 2,60$) düşük düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların çok küçük bir kısmının hile tespit yöntemlerinin yeterli bulduğunu kalan çoğunluğun ilgili yöntemleri yeterli bulmadıkları şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların yargı cümlelerine verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde değerlendirmenin “Hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye’deki mevcut yasal düzenlemelerin yeterli olduğunu düşünüyorum” yargı cümlesi için ($1.81 < \mu = 2,21 \leq 2,60$) düşük düzeyde olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda katılımcıların çok düşük bir kısmının hile ve yolsuzlukla mücadelede Türkiye’deki yasal düzenlemelerin yeterli olduğunu düşündükleri şeklinde söylenebilir.

Genel bağlamda bir değerlendirme yapılacak olursa 21. Yüzyılın ilk çeyreğinde yaşanan çok çalkantılı dönemler evresinde adli muhasebe uygulayıcılarının hile davranışını tasvip etmedikleri, isteyerek tercih etmedikleri yani vatandaşlık dürtüsüyle devletçi bir davranış modeli sergiledikleri söylenebilir. Adli muhasebe için yasal bir dayanağın olmayışı, mevzuatın sürekli değişmesi, vergi uygulamalarının eksikliği, denetim tekniklerinin ihtiyacı tam olarak karşılayamaması ve birliktelik faaliyetini sürdürenlerin tam anlamıyla donanımlı olmayışı gibi durumlardan dolayı hileli işlemlerin yapılma riskini arttırdığı görülmüştür.

4.7.5. Demografik Değişkenler Bağlamında Adli Muhasebe -I- Ölçeği Açısından Farklılıkların Karşılaştırması

Katılımcıların demografik özellikleri bağlamında “Adli Muhasebe -I- Ölçeği” boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenilrlikte farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak üzere ikili değişkenler için t-Testi, üç ve daha fazla değişkenler için ANOVA (F) analizleri yapılmıştır. Farklılığın meydana geldiği durumlarda; farklılığın kimin lehine ya da aleyhine olduğunu

belirlemek için t testlerinde ortalamalar üzerinden yararlanılmış, Anova (F) analizlerinde ise PostHoc Tukey HSD testleri yapılarak karar verilmiş ve yorumlanmıştır.

4.7.5.1. Katılımcıların Cinsiyetine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 59: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Cinsiyetine Göre Farklılık Analizleri

		Grup İstatistikleri				Ortalamaların Eşitliği için t-testi		
Cinsiyetiniz		N	Ortalama	Std. Sapma	Ort.Std. Hatası	t	sd	p.
Etki	Erkek	477	4,0279	0,77472	0,03547	-1,323	613	0,186
	Kadın	138	4,1253	0,71428	0,06080	-1,384	238,183	0,168
Hile	Erkek	477	4,1027	0,94475	0,04326	-0,279	613	0,780
	Kadın	138	4,1280	0,91338	0,07775	-0,284	228,630	0,776
Uygulama	Erkek	477	3,4458	0,97622	0,04470	-1,597	613	0,111
	Kadın	138	3,5942	0,90751	0,07725	-1,662	236,454	0,098
Yasal	Erkek	477	2,2600	1,14152	0,05227	1,057	613	0,291
	Kadın	138	2,1413	1,22771	0,10451	1,015	210,316	0,311
Vizyon	Erkek	477	3,3553	1,13159	0,05181	3,144	613	0,002
	Kadın	138	3,0109	1,14060	0,09709	3,130	220,975	0,002

Katılımcıların cinsiyet değişkenine Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenilrlikte farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak üzere tek yönlü varyans (t-testi) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından cinsiyet değişkenine göre “Vizyon boyutunun $t=3,144$; $p<0,05$ ” farklılaştığı tespit edilmiştir. Vizyon boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın erkek katılımcılar lehine ($\mu=3,3553$), kadın katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda erkek katılımcıların vizyon bağlamında birlikişilerin ve muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının birlikişilik faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütmek üzere yeterli olduğu düşüncesi açısından kadın katılımcılara göre daha yüksek değerlendirildikleri söylenebilir.

Analizler sonucunda Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından “etki, hile, uygulama ve yasal” boyutlarının cinsiyet değişkenine göre bir farklılığın olmadığı yani katılımcı erkek ve kadınlar açısından değişim göstermediği söylenebilir ($p>0,05$).

Bu bağlamda H_1 hipotezi yani “Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları bağlamında katılımcıların cinsiyetine göre farklılık vardır” kısmen kabul edilmiştir.

4.7.5.2. Bilirkişilik Kurumunun Vergi Kaçırma Ölçmesi Düşüncesi Bağlamında Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 60: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Bilirkişilik Kurumunun Vergi Kaçırma Ölnediğini Düşünüp Düşünmemeye Göre Farklılık Analizleri

		Grup İstatistikleri			Ortalamaların Eşitliği için t-testi			
Bilirkişilik ve vergi kaçırma		N	Ortalama	Std. Sapma	Ort.Std. Hatası	t	sd	p.
Etki	Evet	391	4,1454	0,64689	0,03271	4,169	613	0,000
	Hayır	224	3,8827	0,90729	0,06062	3,814	354,606	0,000
Hile	Evet	391	4,1560	0,88020	0,04451	1,667	613	0,096
	Hayır	224	4,0253	1,02575	0,06854	1,599	409,186	0,110
Uygulama	Evet	391	3,3768	0,91433	0,04624	-3,515	613	0,000
	Hayır	224	3,6577	1,01896	0,06808	-3,413	424,527	0,001
Yasal	Evet	391	2,2506	1,18963	0,06016	0,488	613	0,626
	Hayır	224	2,2031	1,11252	0,07433	0,497	490,498	0,620
Vizyon	Evet	391	3,2903	1,17430	0,05939	0,351	613	0,726
	Hayır	224	3,2567	1,08494	0,07249	0,358	495,231	0,720

Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenlilikle bilirkişilik kurumunun ve vergi kaçırma önlemede etkisinin farklılaşıp farklılaşmadığını ortaya koymak üzere tek yönlü varyans (t-testi) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından bilirkişilik kurumunun vergi kaçırma önlediği değişkenine göre “Etki boyutunun $t=4,169$; $p<0,01$ ” ve “Uygulama boyutunun $t=-3,515$; $p<0,01$ ” farklılaştığı tespit edilmiştir.

Etki boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın evet diyen katılımcılar lehine ($\mu=4,1454$), hayır diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda evet diyen katılımcıların bilirkişilik kurumunun hileli işlemler ile devletin zarara sokulmasına razı olmadıkları ya da bu tip konulara karşı hayır diyenlerden daha olumlu düşündükleri söylenebilir.

Uygulama boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın hayır diyen katılımcılar lehine ($\mu=3,6577$), evet diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda hayır diyen katılımcıların vergi uygulama ve oranlarının hile yapılmasına sebebiyet vermediği, mevzuatların sürekli değişmesinin hileli uygulama riskini arttırmada etkili olmadığı ve hileye

başvurmanın işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için olmadığını düşündükleri ya da bu tip konulara karşı evet diyenlerden daha olumlu düşündükleri söylenebilir.

Analizler sonucunda Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından hile, yasal ve vizyon boyutları açısından bilirkişilik kurumunun vergi kaçırma önlemede etkisi bağlamında bir farklılığın olmadığı yani uygulamacıların ilgili boyutlar açısından düşüncelerinin değişim göstermediği söylenebilir ($p>0,05$).

Bu bağlamda H_7 hipotezi yani “Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların bilirkişilik kurumunun vergi kaçırma önlediğini düşüncelerinde farklılık vardır” kısmen kabul edilmiştir.

4.7.5.3. Katılımcıların Adli Muhasebenin Üniversitelerde Bir Program Olarak Yer Alması Gerektiğini Düşüncesine Göre Karşılaştırma

Tablo 61: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Adli Muhasebenin Üniversitelerde Bir Program Olarak Yer Alması Gerekip Gerekmediğine Göre Farklılık Analizleri

		Grup İstatistikleri			Ortalamaların Eşitliği için t-testi			
Adli Muhasebe programı		N	Ortalama	Std. Sapma	Ort.Std. Hatası	t	sd	p.
Etki	Evet	554	4,0933	0,74098	0,03148	4,341	613	0,000
	Hayır	61	3,6534	0,84009	0,10756	3,926	70,663	0,000
Hile	Evet	554	4,1384	0,91364	0,03882	2,401	613	0,017
	Hayır	61	3,8361	1,09987	0,14082	2,070	69,420	0,042
Uygulama	Evet	554	3,4898	0,93575	0,03976	0,826	613	0,409
	Hayır	61	3,3825	1,18296	0,15146	0,685	68,517	0,496
Yasal	Evet	554	2,2238	1,16088	0,04932	-0,611	613	0,541
	Hayır	61	2,3197	1,17272	0,15015	-0,606	73,553	0,546
Vizyon	Evet	554	3,2834	1,13549	0,04824	0,350	613	0,727
	Hayır	61	3,2295	1,20614	0,15443	0,333	72,207	0,740

Katılımcıların Adli Muhasebe programı değişkenine Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenilrlikte farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak üzere tek yönlü varyans (t-testi) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların adli muhasebe programının üniversitelerde program olarak yer alması hakkındaki düşünceleri değişkenine göre “Etki boyutunun $t=4,341$; $p<0,01$ ” ve “Hile boyutunun $t=2,401$; $p<0,05$ ” farklılaştığı tespit edilmiştir. Etki boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın evet diyen katılımcılar lehine ($\mu=4,0933$) hayır diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda evet diyen katılımcıların adli muhasebeciliğin hilelerin

önlenmesinde etkili olacağına daha çok inandıkları bu nedenle de bunu daha da etkili kılmak adına adli muhasebenin üniversitelerde bir program olarak yer almasını daha çok istedikleri söylenebilir.

Hile boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın evet diyen katılımcılar lehine ($\mu=4,1384$), hayır diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda evet diyen katılımcıların adli muhasebecilik açısından hile kavramını hayır diyenlerden daha farklı anlamlandırdıkları bu nedenle de adli muhasebenin üniversitelerde bir program olarak yer almasını daha çok istedikleri söylenebilir.

Analizler sonucunda Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarında uygulama, yasal ve vizyon boyutları açısından Adli Muhasebenin Üniversitelerde bir program olarak yer alması gerekip gerekmediği değişkenine göre bir farklılığın olmadığı yani uygulamacıların ilgili boyutlar açısından düşüncelerinin değişim göstermediği söylenebilir.

Bu bağlamda H_8 hipotezi yani “Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların adli muhasebeciliğin üniversitelerde bir program olarak yer alması gerektiğini düşünmelerinde farklılık vardır” kısmen kabul edilmiştir.

4.7.5.4. Katılımcıların Pandemi Sürecinde “Vergi Yükü Nedeniyle Vergi Kaçırma” Eğiliminin Arttığı Düşüncesine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 62: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Pandemi’ De Vergi Kaçırma Eğiliminin Değişimine Göre Farklılık Analizleri

		Grup İstatistikleri			Ortalamaların Eşitliği için t-testi			
		N	Ortalama	Std. Sapma	Ort.Std. Hatası	t	sd	p.
Pandemide vergi kaçırma eğilimi	Evet	330	4,0701	0,77954	0,04291	0,715	613	0,475
	Hayır	285	4,0261	0,74204	0,04395	0,717	607,208	0,473
Hile	Evet	330	4,1717	0,92114	0,05071	1,806	613	0,071
	Hayır	285	4,0351	0,95166	0,05637	1,802	593,888	0,072
Uygulama	Evet	330	3,7081	0,94637	0,05210	6,561	613	0,000
	Hayır	285	3,2140	0,91319	0,05409	6,579	605,498	0,000
Yasal	Evet	330	2,2076	1,09299	0,06017	-0,591	613	0,554
	Hayır	285	2,2632	1,23728	0,07329	-0,586	571,661	0,558
Vizyon	Evet	330	3,3652	1,05293	0,05796	2,041	613	0,042
	Hayır	285	3,1772	1,23091	0,07291	2,018	562,461	0,044

Katılımcıların pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma” eğiliminin arttığı düşüncesi değişkenine Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenirlilikte farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak üzere tek yönlü varyans (t-testi) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma” eğiliminin arttığı düşüncesi değişkenine göre “Uygulama boyutunun $t=6,561$; $p<0,01$ ” ve “Vizyon boyutunun $t=2,041$; $p<0,05$ ” farklılaştığı tespit edilmiştir.

Uygulama boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın evet diyen katılımcılar lehine ($\mu=3,7081$), hayır diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda evet diyen katılımcıların vergi uygulama ve oranlarının hile yapılmasına sebebiyet verdiği, mevzuatların sürekli değişmesinin hileli uygulama riskini arttırdığı ve hileye başvurmanın işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için olduğunu düşündükleri ya da bu tip konulara karşı hayır diyenlerden daha olumlu düşündükleri söylenebilir.

Vizyon boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın evet diyen katılımcılar lehine ($\mu=3,3652$), hayır diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda evet diyen katılımcıların daha duyarlı davrandıkları ve pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma” eğiliminin artmasını daha yüksek kaygıyla karşıladıkları, vergi kaçırma düşüncesine daha duyarlı oldukları söylenebilir.

Ayrıca Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarında “etki, hile ve yasal boyutları açısından pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma” eğiliminin arttığı düşüncesi değişkenine göre bir farklılığın olmadığı yani katılımcıların ilgili boyutlar açısından davranışlarının değişim göstermediği söylenebilir ($p>0,05$).

Bu bağlamda H9 hipotezi yani “Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma eğiliminin arttığını düşünmelerinde farklılık vardır” kısmen kabul edilmiştir.

4.7.5.5. Katılımcıların Pandemi Döneminde Hile Uygulamalarının Arttığı Düşüncesine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 63: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Pandemi ‘De Hilenin Arttığı Düşüncesine Göre Farklılık Analizleri

		Grup İstatistikleri				Ortalamaların Eşitliği için t-testi		
Pandemi ‘de hilenin artması		N	Ortalama	Std. Sapma	Ort.Std. Hatası	t	sd	p.
Etki	Evet	396	4,1129	0,73793	0,03708	2,781	613	0,006
	Hayır	219	3,9354	0,79293	0,05358	2,724	423,253	0,007
Hile	Evet	396	4,1936	0,90014	0,04523	3,052	613	0,002
	Hayır	219	3,9543	0,98404	0,06650	2,975	417,137	0,003
Uygulama	Evet	396	3,5825	0,94560	0,04752	3,616	613	0,000
	Hayır	219	3,2922	0,96674	0,06533	3,593	441,505	0,000
Yasal	Evet	396	2,0821	1,12631	0,05660	-4,408	613	0,000
	Hayır	219	2,5068	1,17649	0,07950	-4,353	433,527	0,000
Vizyon	Evet	396	3,1465	1,18536	0,05957	-3,887	613	0,000
	Hayır	219	3,5160	1,01862	0,06883	-4,059	509,179	0,000

Katılımcıların pandemi döneminde hile uygulamalarının arttığını düşünme değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenilirlikle farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak üzere tek yönlü varyans (t-testi) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda pandemi döneminde hile uygulamalarının arttığını düşünme değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından “Etki boyutunun $t=2,781$; $p<0,05$ ” “Hile boyutunun $t=3,052$; $p<0,05$ ” “Uygulama boyutunun $t=3,616$; $p<0,01$ ” “Yasal boyutunun $t=-4,408$; $p<0,01$ ” ve “Vizyon boyutunun $t=-3,887$; $p<0,01$ ” farklılaştığı tespit edilmiştir.

Etki boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde; farklılığın evet diyen katılımcılar lehine ($\mu=4,1129$), hayır diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda evet diyen katılımcıların pandemi’ de hile uygulamalarının daha da arttığına inandıkları söylenebilir.

Hile boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın evet diyen katılımcılar lehine ($\mu=4,1936$), hayır diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda

evet diyen katılımcıların pandemi dönemi nedeniyle insanların hile uygulamalarına yönelerek vergiden kurtulmanın yollarını aradıklarına inandıkları söylenebilir.

Uygulama boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın evet diyen katılımcılar lehine ($\mu=3,5825$), hayır diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda evet diyen katılımcıların pandemi dönemi nedeniyle insanların hile uygulamalarına daha fazla sebebiyet verdiği, hileli uygulama riskini arttırdığı ve bu tip konulara karşı hayır diyenlerden daha olumlu düşündükleri söylenebilir.

Yasal boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın hayır diyen katılımcılar lehine ($\mu=2,5068$), evet diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda hayır diyen katılımcıların hile ve yolsuzlukların önlenmesinde yasal mevzuatların yetersizliğine inanmadıkları, mevcut yasaların yerinde uygulanması durumunda hileli uygulamalara etkin cevap verilebileceğini düşündükleri söylenebilir.

Vizyon boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın hayır diyen katılımcılar lehine ($\mu=3,5160$), evet diyen katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda hayır diyen katılımcıların pandemi döneminde hile uygulamalarının artması konusunda kaynağın kriz değil, sosyal yapının gereği olarak bu eğilimin oluştuğu düşüncesinde oldukları söylenebilir.

Bu bağlamda H_{10} hipotezi yani “Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından pandemi döneminde hile uygulamalarının arttığını düşünme açısından farklılık vardır” kabul edilmiştir.

4.7.5.6. Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 64: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

		ANOVA				
Yaşınız		Kareler Toplamı	sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Etki	Gruplar arası	3,815	3	1,272	2,202	0,087
	Grup içi	352,788	611	0,577		
	Toplam	356,603	614			
Hile	Gruplar arası	6,044	3	2,015	2,309	0,075
	Grup içi	533,174	611	0,873		
	Toplam	539,218	614			

Uygulama	Gruplar arası	22,432	3	7,477	8,362	0,000
	Grup içi	546,384	611	0,894		
	Toplam	568,816	614			
Yasal	Gruplar arası	2,578	3	0,859	0,636	0,592
	Grup içi	825,689	611	1,351		
	Toplam	828,267	614			
Vizyon	Gruplar arası	10,453	3	3,484	2,695	0,045
	Grup içi	790,001	611	1,293		
	Toplam	800,454	614			

Katılımcıların yaş değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenilrlikte farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak için Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda katılımcıların yaş değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından “Uygulama boyutunun $F=8,362$; $p<0,01$ ” ve “Vizyon boyutunun $F=2,695$; $p<0,05$ ” farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu farklılaşmanın kimin lehine kimin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere PostHoc Tukey HSD analizi yapılmıştır.

Tablo 65: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından Yaş Değişkenine Göre Uygulama Ve Vizyon Boyutlarının Farklılık Kaynağı Analizi

		Çoklu Karşılaştırmalar						
				Mean Difference (I-J)	Std. Hata	Sig.	95% Confidence Interval	
Dependent Variable: yaşınız							Lower Bound	Upper Bound
Uygulama	Tukey HSD	20-30	31-40	,24746*	0,09399	0,043	0,0053	0,4896
			41-50	,52285*	0,10546	0,000	0,2512	0,7945
			51 ve +	0,34850	0,15697	0,119	-0,0559	0,7529
		31-40	20-30	-,24746*	0,09399	0,043	-0,4896	-0,0053
			41-50	,27538*	0,09776	0,026	0,0235	0,5272
			51 ve +	0,10104	0,15191	0,910	-0,2903	0,4924
		41-50	20-30	-,52285*	0,10546	0,000	-0,7945	-0,2512
			31-40	-,27538*	0,09776	0,026	-0,5272	-0,0235
			51 ve +	-0,17434	0,15926	0,693	-0,5846	0,2359
		51 ve +	20-30	-0,34850	0,15697	0,119	-0,7529	0,0559
			31-40	-0,10104	0,15191	0,910	-0,4924	0,2903
			41-50	0,17434	0,15926	0,693	-0,2359	0,5846
Vizyon	Tukey HSD	20-30	31-40	0,06067	0,11302	0,950	-0,2305	0,3518
			41-50	-0,15195	0,12681	0,628	-0,4786	0,1747
			51 ve +	-0,39497	0,18875	0,157	-0,8812	0,0913
		31-40	20-30	-0,06067	0,11302	0,950	-0,3518	0,2305
			41-50	-0,21262	0,11755	0,270	-0,5154	0,0902
			51 ve +	-0,45564	0,18266	0,062	-0,9262	0,0149
		41-50	20-30	0,15195	0,12681	0,628	-0,1747	0,4786
			31-40	0,21262	0,11755	0,270	-0,0902	0,5154
			51 ve +	-0,24302	0,19150	0,583	-0,7363	0,2503
		51 ve +	20-30	0,39497	0,18875	0,157	-0,0913	0,8812

31-40	0,45564	0,18266	0,062	-0,0149	0,9262
41-50	0,24302	0,19150	0,583	-0,2503	0,7363

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Katılımcıların yaş değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından uygulama boyutundaki farklılaşmanın kimin lehine kimin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere yapılan PostHoc Tukey HSD analizi sonucunda farklılığın 20-30 yaş aralığındaki katılımcılar lehine, 31-40 yaş ve 41-50 yaş aralığındaki katılımcılar aleyhine olduğu, ayrıca 31-40 yaş lehine 41-50 yaş grubu aleyhine bir durum olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda 20-40 yaş aralığında kariyerinin başlangıç ve karar dönemi aşamasında olan katılımcılar Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından uygulama boyutunu uygulama bağlamında daha üst yaş kategorilerine göre daha iyi, daha etkin buldukları söylenebilir.

Katılımcıların yaş değişkenine göre vizyon boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın rastlantısal olduğu tespit edilmiştir.

Bu bağlamda H_2 hipotezi yani “Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların yaş değişkenine göre farklılık vardır” kısmen kabul edilmiştir.

4.7.5.7. Katılımcıların Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 66: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

		ANOVA				
Eğitim durumu		Kareler Toplamı	sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Etki	Gruplar arası	4,045	3	1,348	2,337	0,073
	Grup içi	352,557	611	0,577		
	Toplam	356,603	614			
Hile	Gruplar arası	13,088	3	4,363	5,066	0,002
	Grup içi	526,130	611	0,861		
	Toplam	539,218	614			
Uygulama	Gruplar arası	7,605	3	2,535	2,760	0,041
	Grup içi	561,210	611	0,919		
	Toplam	568,816	614			
Yasal	Gruplar arası	12,193	3	4,064	3,043	0,028
	Grup içi	816,074	611	1,336		
	Toplam	828,267	614			
Vizyon	Gruplar arası	14,866	3	4,955	3,854	0,009
	Grup içi	785,588	611	1,286		
	Toplam	800,454	614			

Katılımcıların eğitim durumu değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenilirlikte farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda katılımcıların eğitim durumu değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından dört boyutun yani “hile boyutunun $F=5,066$; $p<0,05$ ”, “uygulama boyutunun $F=2,760$; $p<0,05$ ”, “yasal boyutunun $F=3,043$; $p<0,05$ ” ve “Vizyon boyutunun $F=3,854$; $p<0,05$ ” farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu farklılaşmaların kimlerin lehine kimlerin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere PostHoc Tukey HSD analizi yapılmıştır.

Tablo 67: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Eğitim Düzeyi Değişkenine Göre Farklılık Kaynağı Analizleri

Çoklu Karşılaştırmalar							95% Confidence Interval	
Dependent Variable	Eğitim durumu	Eğitim durumu	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	Lower Bound	Upper Bound	
Hile	Tukey HSD	Lise Lisans	-0,04391	0,22313	0,997	-0,6187	0,5309	
		Yüksek Lisans	0,21689	0,23481	0,792	-0,3880	0,8218	
		Doktora	-0,42993	0,26667	0,372	-1,1169	0,2570	
		Lisans Lise	0,04391	0,22313	0,997	-0,5309	0,6187	
		Yüksek Lisans	,26079*	0,09615	0,035	0,0131	0,5085	
		Doktora	-0,38602	0,15881	0,072	-0,7951	0,0231	
	Yüksek Lisans	Lise	-0,21689	0,23481	0,792	-0,8218	0,3880	
		Lisans	-,26079*	0,09615	0,035	-0,5085	-0,0131	
		Doktora	-,64682*	0,17484	0,001	-1,0972	-0,1964	
		Doktora	0,42993	0,26667	0,372	-0,2570	1,1169	
		Lisans	0,38602	0,15881	0,072	-0,0231	0,7951	
		Yüksek Lisans	,64682*	0,17484	0,001	0,1964	1,0972	
Uygulama	Tukey HSD	Lise Lisans	0,33694	0,23045	0,461	-0,2567	0,9306	
		Yüksek Lisans	0,21689	0,24251	0,808	-0,4079	0,8416	
		Doktora	-0,06056	0,27541	0,996	-0,7701	0,6489	
		Lisans Lise	-0,33694	0,23045	0,461	-0,9306	0,2567	
		Yüksek Lisans	-0,12005	0,09931	0,621	-0,3759	0,1358	
		Doktora	-0,39750	0,16402	0,074	-0,8200	0,0250	
	Yüksek Lisans	Lise	-0,21689	0,24251	0,808	-0,8416	0,4079	
		Lisans	0,12005	0,09931	0,621	-0,1358	0,3759	
		Doktora	-0,27745	0,18058	0,416	-0,7426	0,1877	
		Doktora	Lise	0,06056	0,27541	0,996	-0,6489	0,7701
		Lisans	0,39750	0,16402	0,074	-0,0250	0,8200	
		Yüksek Lisans	0,27745	0,18058	0,416	-0,1877	0,7426	
Yasal	Tukey HSD	Lise Lisans	0,59729	0,27789	0,139	-0,1186	1,3132	
		Yüksek Lisans	0,35593	0,29244	0,616	-0,3974	1,1093	
		Doktora	0,31757	0,33211	0,774	-0,5380	1,1731	
		Lisans Lise	-0,59729	0,27789	0,139	-1,3132	0,1186	
		Yüksek Lisans	-0,24135	0,11975	0,183	-0,5499	0,0671	
		Doktora	-0,27972	0,19779	0,491	-0,7892	0,2298	
	Yüksek Lisans	Lise	-0,35593	0,29244	0,616	-1,1093	0,3974	
		Lisans	0,24135	0,11975	0,183	-0,0671	0,5499	
		Doktora	-0,03836	0,21775	0,998	-0,5993	0,5226	
		Doktora	Lise	-0,31757	0,33211	0,774	-1,1731	0,5380
		Lisans	0,27972	0,19779	0,491	-0,2298	0,7892	
		Yüksek Lisans	0,03836	0,21775	0,998	-0,5226	0,5993	
Vizyon	Tukey	Lise Lisans	,82076*	0,27265	0,014	0,1184	1,5231	

HSD	Yüksek Lisans	0,60405	0,28693	0,153	-0,1351	1,3432
	Doktora	0,73048	0,32585	0,113	-0,1090	1,5699
Lisans	Lise	-8,2076*	0,27265	0,014	-1,5231	-0,1184
	Yüksek Lisans	-0,21672	0,11749	0,254	-0,5194	0,0860
Yüksek Lisans	Doktora	-0,09028	0,19406	0,967	-0,5902	0,4096
	Lise	-0,60405	0,28693	0,153	-1,3432	0,1351
Doktora	Lisans	0,21672	0,11749	0,254	-0,0860	0,5194
	Doktora	0,12643	0,21365	0,935	-0,4240	0,6768
Lisans	Lise	-0,73048	0,32585	0,113	-1,5699	0,1090
	Lisans	0,09028	0,19406	0,967	-0,4096	0,5902
	Yüksek Lisans	-0,12643	0,21365	0,935	-0,6768	0,4240

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Katılımcıların eğitim düzeyine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarındaki farklılaşmanın kimin lehine kimin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere yapılan PostHoc Tukey HSD analizi hile boyutu açısından farklılığın lisans ve doktora mezunu katılımcılar lehine, yüksek lisans mezunu katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda lisans ve doktora mezunu katılımcıların hile kavramını anlama ve uygulama düzeylerinin yüksek lisans mezunlarından farklı olduğu düşünülebilir. Lisans ve doktora mezunu katılımcıların Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından hileli işlemleri bilerek ve isteyerek yapılan kayıt dışı işlemler olarak anlama ve yorumlamada daha iyi ve yetkin oldukları şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların eğitim düzeyi değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından uygulama ve yasal boyutları açısından farklılığın rastlantısal olduğu tespit edilmiştir.

Katılımcıların eğitim düzeyi değişkenine göre vizyon boyutu açısından farklılığın kaynağı değerlendirildiğinde farklılığın lise mezunu katılımcılar lehine, lisans mezunu katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda lise mezunu katılımcıların vizyon kavramına lisans mezunlarından daha fazla değer verdikleri, ayrıca lise mezunlarına göre adli muhasebe uygulayıcılarının hile uygulamalarını anlamada ve yönetmede daha vizyoner düşünüyor gördükleri şeklinde yorumlanabilir.

Bu bağlamda H_3 hipotezi yani “Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların eğitim düzeyine göre farklılık vardır” çoğunlukla kabul edilmiştir.

4.7.5.8. Katılımcıların Unvanı Değişkenine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Katılımcıların unvanı değişkenine göre adli muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından karşılaştırma yapmak için adli muhasebe -I- ölçeği boyutlarının katılımcıların unvanı değişkenine göre farklılık analizleri yapılmıştır.

Tablo 68: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Unvanı Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

		ANOVA				
Unvan		Kareler Toplamı	sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Etki	Gruplar arası	8,017	10	0,802	1,389	0,181
	Grup içi	348,586	604	0,577		
	Toplam	356,603	614			
Hile	Gruplar arası	16,330	10	1,633	1,886	0,044
	Grup içi	522,888	604	0,866		
	Toplam	539,218	614			
Uygulama	Gruplar arası	14,232	10	1,423	1,550	0,118
	Grup içi	554,583	604	0,918		
	Toplam	568,816	614			
Yasal	Gruplar arası	67,155	10	6,716	5,329	0,000
	Grup içi	761,112	604	1,260		
	Toplam	828,267	614			
Vizyon	Gruplar arası	138,542	10	13,854	12,642	0,000
	Grup içi	661,911	604	1,096		
	Toplam	800,454	614			

Katılımcıların unvanı değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenilirlikte farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak için Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda katılımcıların unvanı değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından üç boyutun yani “Hile boyutunun $F=1,886$; $p<0,05$ ”, “Yasal boyutunun $F=5,329$; $p<0,01$ ” ve “Vizyon boyutunun $F=12,642$; $p<0,01$ ” farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu farklılaşmaların kimlerin lehine kimlerin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere PostHoc Tukey HSD analizi yapılmıştır.

Tablo 69: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarının Katılımcıların Unvanına Göre Farklılık Kaynağı Analizi

Dependent Variable	Çoklu Karşılaştırmalar					95% Confidence Interval		
	unvan	unvan	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	Lower Bound	Upper Bound	
Hile Boyutu	Tukey HSD	Öğr.Gör.	Avukat	0,51204	0,20231	0,289	-0,1417	0,6269
			Hakim	0,63415	0,24239	0,243	-0,1491	0,6717
			SM	0,43137	0,29760	0,935	-0,5302	0,4535
			SMMM	,69091*	0,20390	0,031	0,0321	0,7498
			YMM	0,65432	0,26401	0,319	-0,1987	1,1224
			AR.GÖR	-0,11111	0,57115	1,000	-1,9566	0,1417
			Dr.Öğr.Üye	0,18182	0,34109	1,000	-0,9203	0,5950
			Doç.Dr	0,50000	0,50405	0,996	-1,1286	1,5025
			Prof.Dr	0,08333	0,50405	1,000	-1,5453	1,0858
			Diğer	0,83333	0,68593	0,981	-1,3830	2,4552
Yasal Boyutu	Tukey HSD	Avukat	Hakim	-,88579*	0,18848	0,000	-1,4948	-0,2768
			SM	-1,09383*	0,28092	0,005	-2,0015	-0,1861
			SMMM	-0,10586	0,10256	0,995	-0,4373	0,2255
			YMM	-1,02084*	0,22685	0,000	-1,7538	-0,2879
			AR.GÖR	-0,28010	0,65179	1,000	-2,3861	1,8259
			Öğr.Gör.	0,03149	0,24409	1,000	-0,7572	0,8202
			Dr.Öğr.Üye	-0,44677	0,34547	0,970	-1,5630	0,6695
			Doç.Dr	-0,44677	0,56553	0,999	-2,2740	1,3805
			Prof.Dr	0,17823	0,56553	1,000	-1,6490	2,0055
			Diğer	0,55323	0,79678	1,000	-2,0212	3,1277
			YMM	1,02084*	0,22685	0,000	0,2879	1,7538
			Hakim	0,13505	0,27822	1,000	-0,7639	1,0340
			SM	-0,07298	0,34756	1,000	-1,1960	1,0500
			SMMM	,91498*	0,22891	0,003	0,1754	1,6546
	AR.GÖR	0,74074	0,68316	0,992	-1,4666	2,9481		
	Öğr.Gör.	1,05233*	0,31853	0,040	0,0231	2,0815		
	Dr.Öğr.Üye	0,57407	0,40153	0,941	-0,7233	1,8715		
	Doç.Dr	0,57407	0,60142	0,997	-1,3692	2,5173		
	Prof.Dr	1,19907	0,60142	0,653	-0,7442	3,1423		
	Diğer	1,57407	0,82264	0,708	-1,0840	4,2321		
Vizyon Boyutu	Tukey HSD	Avukat	Hakim	-0,53761	0,17577	0,082	-1,1055	0,0303
			SM	-1,22053*	0,26197	0,000	-2,0670	-0,3741
			SMMM	-,96144*	0,09565	0,000	-1,2705	-0,6524
			YMM	-1,18350*	0,21155	0,000	-1,8670	-0,4999
			AR.GÖR	-0,72053	0,60783	0,984	-2,6845	1,2434
			Öğr.Gör.	-0,15531	0,22763	1,000	-0,8908	0,5802
			Dr.Öğr.Üye	-0,67508	0,32217	0,581	-1,7160	0,3659
			Doç.Dr	-0,97053	0,52739	0,756	-2,6746	0,7335
			Prof.Dr	-0,72053	0,52739	0,956	-2,4246	0,9835
			Diğer	-0,22053	0,74304	1,000	-2,6214	2,1803
			Öğr.Gör.	0,15531	0,22763	1,000	-0,5802	0,8908
			Hakim	-0,38229	0,27272	0,948	-1,2635	0,4989
			SM	-1,06522	0,33483	0,058	-2,1471	0,0167
			SMMM	-,80613*	0,22941	0,020	-1,5474	-0,0649
	YMM	-1,02818*	0,29704	0,024	-1,9880	-0,0684		
	AR.GÖR	-0,56522	0,64260	0,999	-2,6415	1,5111		
	Dr.Öğr.Üye	-0,51976	0,38376	0,959	-1,7597	0,7202		

Doç.Dr	-0,81522	0,56711	0,939	-2,6476	1,0172
Prof.Dr	-0,56522	0,56711	0,996	-2,3976	1,2672
Diğer	-0,06522	0,77174	1,000	-2,5588	2,4284

Katılımcıların unvanı değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarındaki farklılaşmanın kimin lehine kimin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere yapılan PostHoc Tukey HSD analizi hile boyutu açısından farklılığın öğretim görevlisi katılımcılar lehine, SMMM unvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda öğretim görevlilerinin adli muhasebe açısından hile kavramını SMMM' den kavramsal bağlamda daha iyi anladıkları ve yorumladıkları, birliktelik faaliyetlerinin hilelerin tespit edilmesindeki etkisini daha iyi anladıkları düşünülebilir.

Katılımcıların unvanı değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından uygulama ve etki boyutları açısından farklılığın olmadığı tespit edilmiştir.

Katılımcıların unvanı değişkenine göre yasal boyutundaki farklılığın hâkim, SM ve YMM unvanlı katılımcılar lehine, avukat katılımcılar aleyhine, ayrıca yine YMM lehine öğretim görevlileri aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda hâkim, SM ve YMM unvanlı katılımcıların Türkiye'deki yasa ve mevzuatların hileleri tespit ve önlemede yeterli olduğu kanaatini taşıdıkları, bu anlamda kanun ve mevzuatları ön plana çıkardıkları ancak avukat ve öğretim görevlilerinin bu mevzuda onlardan çok daha karamsar oldukları şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların unvanı değişkenine göre vizyon boyutundaki farklılığın SM, SMMM ve YMM unvanlı katılımcılar lehine, avukat ve öğretim görevlisi katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda SM, SMMM ve YMM unvanlı katılımcıların vizyon kavramına avukat ve öğretim görevlisi olanlardan daha yatkın oldukları, ayrıca avukat ve öğretim görevlilerine göre adli muhasebe uygulayıcılarının vizyon boyutunu anlamada ve yönetmede daha proaktif oldukları şeklinde yorumlanabilir.

Bu bağlamda H_4 hipotezi yani “Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların unvanına göre farklılık vardır” çoğunlukla kabul edilmiştir.

4.7.5.9. Katılımcıların Unvanı Değişkenine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeği Yargı Cümleleri Açısından Karşılaştırma

Tablo 70: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Yargı Cümleleri Bağlamında Katılımcıların Unvanı Değişkenine Göre Farklılık Analizleri

		ANOVA				
		Kareler Toplamı	sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Soru 1	Gruplar arası	29,992	10	2,999	2,851	0,002
	Grup içi	635,446	604	1,052		
	Toplam	665,437	614			
Soru 2	Gruplar arası	22,093	10	2,209	1,699	0,077
	Grup içi	785,491	604	1,300		
	Toplam	807,584	614			
Soru 3	Gruplar arası	13,786	10	1,379	1,269	0,244
	Grup içi	655,963	604	1,086		
	Toplam	669,750	614			
Soru 5	Gruplar arası	61,626	10	6,163	3,512	0,000
	Grup içi	1060,006	604	1,755		
	Toplam	1121,633	614			
Soru 6	Gruplar arası	73,021	10	7,302	4,433	0,000
	Grup içi	994,921	604	1,647		
	Toplam	1067,941	614			
Soru 8	Gruplar arası	65,182	10	6,518	4,196	0,000
	Grup içi	938,226	604	1,553		
	Toplam	1003,408	614			
Soru 10	Gruplar arası	13,058	10	1,306	1,006	0,437
	Grup içi	783,950	604	1,298		
	Toplam	797,008	614			
Soru 11	Gruplar arası	13,781	10	1,378	1,076	0,379
	Grup içi	773,682	604	1,281		
	Toplam	787,463	614			
Soru 19	Gruplar arası	67,242	10	6,724	4,047	0,000
	Grup içi	1003,678	604	1,662		
	Toplam	1070,920	614			
Soru 22	Gruplar arası	260,326	10	26,033	17,864	0,000
	Grup içi	880,194	604	1,457		
	Toplam	1140,520	614			
Soru 30	Gruplar arası	10,328	10	1,033	1,221	0,274
	Grup içi	510,768	604	0,846		
	Toplam	521,096	614			
Soru 31	Gruplar arası	13,738	10	1,374	1,625	0,096
	Grup içi	510,545	604	0,845		
	Toplam	524,283	614			
Soru 32	Gruplar arası	15,040	10	1,504	1,932	0,039
	Grup içi	470,310	604	0,779		
	Toplam	485,350	614			
Soru 34	Gruplar arası	12,071	10	1,207	1,338	0,206
	Grup içi	544,927	604	0,902		
	Toplam	556,998	614			
Soru 35	Gruplar arası	11,725	10	1,172	1,503	0,134
	Grup içi	471,192	604	0,780		
	Toplam	482,917	614			
Soru 41	Gruplar arası	9,471	10	0,947	1,134	0,334
	Grup içi	504,649	604	0,836		
	Toplam	514,120	614			
Soru 42	Gruplar arası	10,076	10	1,008	1,148	0,324
	Grup içi	530,054	604	0,878		
	Toplam	540,130	614			

Katılımcıların unvanı değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği yargı cümleleri açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenilirlikte farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak için Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda katılımcıların unvanı değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği yargılarından yedisinin yani “birinci F=2,851; p<0,05”, “beşinci F=3,512; p<0,01” “altıncı F=4,433; p<0,01” “sekizinci F=4,196; p<0,01” “on dokuzuncu F=4,047; p<0,01” “yirmi ikinci F=17,864; p<0,01” ve “otuz ikinci F=1,932; p<0,05” yargıların farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu farklılaşmaların kimlerin lehine kimlerin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere PostHoc Tukey HSD analizi yapılmıştır.

Tablo 71: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Yargı Cümleleri Bağlamında Katılımcıların Unvanı Değişkenine Göre Farklılık Kaynağı Analizleri

Dependent Variable	Unvan	Unvan	Mean Difference (I-J)	Std. Hata		Lower Bound	Upper Bound
					Sig.		
Soru 1	Tukey HSD	SMMM					
		Avukat	-.325*	0,094	0,024	-0,63	-0,02
		Hakim	-0,061	0,174	1,000	-0,62	0,50
		SM	-0,317	0,258	0,979	-1,15	0,52
		YMM	-0,112	0,209	1,000	-0,79	0,56
		AR.GÖR	-0,630	0,596	0,993	-2,56	1,30
		Öğr.Gör.	-.790*	0,225	0,020	-1,52	-0,06
		Dr.Öğr.Üye	-0,691	0,317	0,520	-1,71	0,33
		Doç.Dr	-0,964	0,517	0,742	-2,64	0,71
		Prof.Dr	-0,964	0,517	0,742	-2,64	0,71
Diğer	0,036	0,729	1,000	-2,32	2,39		
Soru 5	Tukey HSD	SMMM					
		Avukat	-0,129	0,121	0,993	-0,52	0,26
		Hakim	-0,631	0,225	0,161	-1,36	0,10
		SM	-0,163	0,333	1,000	-1,24	0,91
		YMM	-0,268	0,270	0,996	-1,14	0,61
		AR.GÖR	-1,379	0,770	0,786	-3,87	1,11
		Öğr.Gör.	-1,002*	0,290	0,025	-1,94	-0,06
		Dr.Öğr.Üye	-1,409*	0,409	0,026	-2,73	-0,09
		Doç.Dr	-0,795	0,668	0,983	-2,96	1,36
		Prof.Dr	-1,545	0,668	0,427	-3,71	0,61
Diğer	-0,045	0,941	1,000	-3,09	2,99		
Soru 6	Tukey HSD	SMMM					
		Avukat	0,009	0,117	1,000	-0,37	0,39
		Hakim	-.801*	0,218	0,012	-1,51	-0,10
		SM	-1,158*	0,323	0,016	-2,20	-0,11
		YMM	-1,034*	0,262	0,004	-1,88	-0,19
		AR.GÖR	-0,256	0,746	1,000	-2,67	2,15
		Öğr.Gör.	0,121	0,281	1,000	-0,79	1,03
		Dr.Öğr.Üye	-0,468	0,397	0,984	-1,75	0,81
		Doç.Dr	-0,673	0,648	0,994	-2,76	1,42
		Prof.Dr	0,327	0,648	1,000	-1,76	2,42
Diğer	0,577	0,912	1,000	-2,37	3,52		
Soru 8	Tukey HSD	Avukat					
		Hakim	-.962*	0,209	0,000	-1,64	-0,29
		SM	-1,021*	0,312	0,044	-2,03	-0,01
		SMMM	-0,203	0,114	0,791	-0,57	0,17
		YMM	-.999*	0,252	0,004	-1,81	-0,19
		AR.GÖR	-0,295	0,724	1,000	-2,63	2,04
		Öğr.Gör.	-0,049	0,271	1,000	-0,92	0,83
		Dr.Öğr.Üye	-0,417	0,384	0,992	-1,66	0,82
		Doç.Dr	-0,212	0,628	1,000	-2,24	1,82
		Prof.Dr	0,038	0,628	1,000	-1,99	2,07
Diğer	0,538	0,885	1,000	-2,32	3,40		

Soru 19	Tukey HSD	Avukat	Hakim	-0,232	0,216	0,992	-0,93	0,47	
			SM	-0,753	0,323	0,411	-1,80	0,29	
			SMMM	-,602*	0,118	0,000	-0,98	-0,22	
			YMM	-,915*	0,261	0,021	-1,76	-0,07	
			AR.GÖR	-1,322	0,748	0,800	-3,74	1,10	
			Öğr.Gör.	-0,293	0,280	0,994	-1,20	0,61	
			Dr.Öğr.Üye	-0,352	0,397	0,998	-1,63	0,93	
			Doç.Dr	-1,239	0,649	0,712	-3,34	0,86	
			Prof.Dr	-1,239	0,649	0,712	-3,34	0,86	
	Diğer	-0,489	0,915	1,000	-3,44	2,47			
Soru 22	Tukey HSD	Avukat	Hakim	-,843*	0,203	0,002	-1,50	-0,19	
			SM	-1,688*	0,302	0,000	-2,66	-0,71	
			SMMM	-1,321*	0,110	0,000	-1,68	-0,96	
			YMM	-1,452*	0,244	0,000	-2,24	-0,66	
			AR.GÖR	-0,119	0,701	1,000	-2,38	2,15	
			Öğr.Gör.	-0,018	0,262	1,000	-0,87	0,83	
			Dr.Öğr.Üye	-0,998	0,372	0,209	-2,20	0,20	
			Doç.Dr	-0,702	0,608	0,987	-2,67	1,26	
			Prof.Dr	-0,202	0,608	1,000	-2,17	1,76	
			Diğer	0,048	0,857	1,000	-2,72	2,82	
		Öğr.Gör.	Avukat	Hakim	0,018	0,262	1,000	-0,83	0,87
				SM	-0,825	0,314	0,239	-1,84	0,19
				SMMM	-1,670*	0,386	0,001	-2,92	-0,42
				YMM	-1,303*	0,265	0,000	-2,16	-0,45
				AR.GÖR	-1,435*	0,343	0,002	-2,54	-0,33
				AR.GÖR	-0,101	0,741	1,000	-2,50	2,29
				Dr.Öğr.Üye	-0,980	0,443	0,495	-2,41	0,45
				Doç.Dr	-0,685	0,654	0,994	-2,80	1,43
				Prof.Dr	-0,185	0,654	1,000	-2,30	1,93
	Diğer			0,065	0,890	1,000	-2,81	2,94	
Avukat	Hakim	SM	-0,195	0,148	0,966	-0,67	0,28		
		SMMM	-0,353	0,221	0,883	-1,07	0,36		
		YMM	0,200	0,081	0,318	-0,06	0,46		
		AR.GÖR	0,000	0,178	1,000	-0,58	0,58		
		AR.GÖR	-0,333	0,512	1,000	-1,99	1,32		
		Öğr.Gör.	-0,087	0,192	1,000	-0,71	0,53		
		Dr.Öğr.Üye	-0,364	0,272	0,962	-1,24	0,51		
		Doç.Dr	-0,250	0,445	1,000	-1,69	1,19		
		Prof.Dr	-0,500	0,445	0,989	-1,94	0,94		
			Diğer	0,000	0,626	1,000	-2,02	2,02	

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Katılımcıların unvanı değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği yargılarındaki farklılaşmanın kimin lehine kimin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere yapılan PostHoc Tukey HSD analizi sonucunda, adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasını sağladığını düşünüyorum yargısı açısından farklılığın avukat ve öğretim görevlisi katılımcılar lehine, SMMM unvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda avukat ve öğretim görevlilerinin Adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hileleri azalttığı konusunda SMMM katılımcılarından daha olumlu düşündükleri, adli muhasebeciliğin bu sürecin yönetilmesinde etkili olduğu düşüncesindedirler denilebilir.

Yine Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli olduğunu düşünüyorum yargısı açısından farklılığın öğretim görevlisi ve Dr. öğretim üyesi katılımcılar lehine, SMMM unvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit

edilmiştir. Bu bağlamda öğretim görevlisi ve Dr. öğretim üyesi katılımcıların adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli olduğu konusunda SMMM unvanlı katılımcılarından daha olumlu düşündükleri, eğitim ve belgeleme ile adli muhasebeciliğin daha da geliştirilerek ilgili sürecin yönetilmesinde etkili olacağı düşüncesinde oldukları söylenilebilir.

Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayacağını düşünüyorum yargısı açısından farklılığın hâkim, SM ve YMM unvanlı katılımcılar lehine, SMMM unvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda hâkim, SM ve YMM unvanlı katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayabileceği, böylece ülke kalkınmasına olumlu etkide bulunacağı konusunda SMMM unvanlı katılımcılardan daha iyimser oldukları şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların unvanı değişkenine göre hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olduğunu düşünüyorum yargısı açısından farklılığın hâkim, SM ve YMM unvanlı katılımcılar lehine, avukat ünvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda hâkim, SM ve YMM unvanlı katılımcıların hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olduğu konusunda daha iyimser daha esnek, avukatların ise daha kötümser oldukları yani insanları suç işlemeye meyilli gördükleri şeklinde değerlendirilebilir.

Katılımcıların unvanı değişkenine göre bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel davranması gerektiğini düşünüyorum yargısı açısından farklılığın SMMM ve YMM unvanlı katılımcılar lehine, avukat ünvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda SMMM ve YMM unvanlı katılımcıların bilirkişilerin adli muhasebe olaylarını değerlerken daha sezgisel davrandıkları hususunda daha iyimser daha esnek avukatların ise daha kötümser oldukları, yani insanların incelemelerde çok yüzeysel davrandıkları olayların perde arkasında yer alan davranış saikleri ile ilgilenmedikleri şeklinde değerlendirilebilir.

Katılımcıların unvanı değişkenine göre muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının bilirkişilik faaliyetlerinde yeterli olduğunu düşünüyorum yargısı açısından farklılığın hâkim, SM, SMMM ve YMM unvanlı katılımcılar lehine, avukat ve öğretim görevlisi ünvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda hâkim, SM, SMMM ve YMM unvanlı katılımcıların adli muhasebecilik adına muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının bilirkişilik faaliyetlerinde yeterli olduğu konusunda daha yüksek kanaate sahip iken, öğretim görevlisi ünvanlı

katılımcıların ilgililerin adli muhasebecilik yeteneği konusunda kötümser düşünmekte oldukları şeklinde değerlendirilebilir.

Katılımcıların unvanı değişkenine göre adli muhasebenin, işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki ihtilafların) çözümünde etkin bir araç olduğunu düşünüyorum yargısı açısından farklılığın rastlantısal olduğu tespit edilmiştir.

4.7.5.10. Katılımcıların Meslekte Kıdem Yılına Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 72: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Katılımcıların Kıdem Yılına Göre Farklılık Analizleri

ANOVA						
kıdem yılı		Kareler Toplamı	sd	Ortalamanın karesi	F	p.
Etki	Gruplar arası	8,152	3	2,717	4,765	0,003
	Grup içi	348,451	611	0,570		
	Toplam	356,603	614			
Hile	Gruplar arası	12,801	3	4,267	4,953	0,002
	Grup içi	526,417	611	0,862		
	Toplam	539,218	614			
Uygulama	Gruplar arası	11,772	3	3,924	4,304	0,005
	Grup içi	557,043	611	0,912		
	Toplam	568,816	614			
Yasal	Gruplar arası	0,539	3	0,180	0,133	0,941
	Grup içi	827,728	611	1,355		
	Toplam	828,267	614			
Vizyon	Gruplar arası	7,846	3	2,615	2,016	0,110
	Grup içi	792,608	611	1,297		
	Toplam	800,454	614			

Katılımcıların meslekte kıdem yılına göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenlilikte farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda katılımcıların kıdem yılı değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından üç boyutun yani “Etki boyutunun $F=4,765$; $p<0,05$ ”, “Hile boyutunun $F=4,953$; $p<0,05$ ”, ve “Uygulama boyutunun $F=4,304$; $p<0,05$ ” farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu farklılaşmaların kimlerin lehine kimlerin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere PostHoc Tukey HSD analizi yapılmıştır.

Tablo 73: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarının Kıdem Yılına Göre Farklılık Kaynağı Analizi

		Çoklu Karşılaştırmalar					95% Confidence Interval	
Dependent Variable	Kıdem yılı	Kıdem yılı	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	Lower Bound	Upper Bound	
Etki Boyutu	Tukey HSD	5 yıldan az	5-10 yıl	-0,04196	0,07631	0,947	-0,2385	0,1546
			11-20 yıl	0,04911	0,08066	0,929	-0,1587	0,2569
		5-10 yıl	20 yıldan fazla	,36630*	0,11106	0,006	0,0802	0,6524
			5 yıldan az	0,04196	0,07631	0,947	-0,1546	0,2385
		11-20 yıl	11-20 yıl	0,09107	0,07973	0,664	-0,1143	0,2965
			20 yıldan fazla	,40825*	0,11039	0,001	0,1239	0,6926
	Tukey HSD	20 yıldan fazla	5 yıldan az	-0,04911	0,08066	0,929	-0,2569	0,1587
			5-10 yıl	-0,09107	0,07973	0,664	-0,2965	0,1143
		20 yıldan fazla	5 yıldan az	,31719*	0,11344	0,027	0,0249	0,6094
			5-10 yıl	-0,36630*	0,11106	0,006	-0,6524	-0,0802
		20 yıldan fazla	5-10 yıl	-0,40825*	0,11039	0,001	-0,6926	-0,1239
			11-20 yıl	-0,31719*	0,11344	0,027	-0,6094	-0,0249
Hile Boyutu	Tukey HSD	5 yıldan az	5-10 yıl	-0,01523	0,09379	0,998	-0,2569	0,2264
			11-20 yıl	0,03504	0,09914	0,985	-0,2204	0,2904
		5-10 yıl	20 yıldan fazla	,48296*	0,13651	0,002	0,1313	0,8346
			5 yıldan az	0,01523	0,09379	0,998	-0,2264	0,2569
		11-20 yıl	11-20 yıl	0,05027	0,09800	0,956	-0,2022	0,3027
			20 yıldan fazla	,49819*	0,13569	0,001	0,1487	0,8477
	Tukey HSD	11-20 yıl	5 yıldan az	-0,03504	0,09914	0,985	-0,2904	0,2204
			5-10 yıl	-0,05027	0,09800	0,956	-0,3027	0,2022
		20 yıldan fazla	20 yıldan fazla	,44792*	0,13944	0,008	0,0887	0,8071
			5 yıldan az	-0,48296*	0,13651	0,002	-0,8346	-0,1313
		20 yıldan fazla	5-10 yıl	-0,49819*	0,13569	0,001	-0,8477	-0,1487
			11-20 yıl	-0,44792*	0,13944	0,008	-0,8071	-0,0887
Uygulama Boyutu	Tukey HSD	5 yıldan az	5-10 yıl	0,10946	0,09648	0,668	-0,1391	0,3580
			11-20 yıl	,31046*	0,10199	0,013	0,0477	0,5732
		5-10 yıl	20 yıldan fazla	,37121*	0,14042	0,042	0,0095	0,7330
			5 yıldan az	-0,10946	0,09648	0,668	-0,3580	0,1391
		11-20 yıl	11-20 yıl	0,20100	0,10081	0,191	-0,0587	0,4607
			20 yıldan fazla	0,26175	0,13958	0,240	-0,0978	0,6213
	Tukey HSD	20 yıldan fazla	5 yıldan az	-0,31046*	0,10199	0,013	-0,5732	-0,0477
			5-10 yıl	-0,20100	0,10081	0,191	-0,4607	0,0587
		20 yıldan fazla	20 yıldan fazla	0,06075	0,14343	0,974	-0,3088	0,4303
			5 yıldan az	-0,37121*	0,14042	0,042	-0,7330	-0,0095
		20 yıldan fazla	5-10 yıl	-0,26175	0,13958	0,240	-0,6213	0,0978
			11-20 yıl	-0,06075	0,14343	0,974	-0,4303	0,3088

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Katılımcıların meslekte kıdem yılına göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından etki boyutundaki farklılaşmanın kimin lehine kimin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere yapılan PostHoc Tukey HSD analizi sonucunda farklılığın 20 yıldan az kıdeme sahip katılımcılar lehine, 20 yıldan fazla kıdeme sahip katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda 20 yıldan fazla kıdeme sahip katılımcıların Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından etki boyutu kavramını ve bu bağlamda

uygulayıcıların hile davranışını kavramada kendilerinden daha az kıdem sahiplerine göre daha düşük seviyede algıladıkları söylenebilir.

Hile boyutundaki farklılaşmanın kimin lehine kimin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere yapılan PostHoc Tukey HSD analizi sonucunda farklılığın 20 yıldan az kıdeme sahip katılımcılar lehine, 20 yıldan fazla kıdeme sahip katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda 20 yıldan fazla kıdeme sahip katılımcıların Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından hile boyutu kavramı bağlamında, uygulayıcıların hile davranışını kavramada yetersiz kaldıkları, kendilerinden daha az kıdeme sahip meslektaşlarına göre olayı yorumlama ve çözümlemede etkisiz kaldıkları şeklinde yorumlanabilir.

Uygulama boyutundaki farklılaşmanın kimin lehine kimin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere yapılan PostHoc Tukey HSD analizi sonucunda farklılığın 5 yıldan az kıdemli katılımcılar lehine, 10 yıldan fazla kıdeme sahip katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ışığında vergi kaçırma ve hile yöntemlerinin yenilediği bu nedenle de 5 yıldan az kıdeme sahip katılımcıların mevcut hile uygulamalarını daha çabuk çözümlenerek olayı anladıkları ancak 10 yıldan fazla kıdeme sahip katılımcıların bunu çözümlemede yetersiz kaldıkları şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların meslekte kıdem yılına göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından yasal ve vizyon boyutları açısından farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Yani katılımcıların meslekte kıdem yılına göre adli muhasebe uygulayıcılarının ilgili boyutlar açısından algılama ve uygulama bilinç ve davranışının değişmediği söylenebilir.

Bu bağlamda H_5 hipotezi yani “Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların kıdemine göre farklılık vardır” yargısı çoğunlukla kabul edilmiştir.

4.7.5.11. Katılımcıların Bilirkişilik Yapma Sayıları Değişkenine Göre Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından Karşılaştırma

Tablo 74: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutlarının Bilirkişilik Sayısına Göre Farklılık Analizleri

ANOVA						
Bilirkişilik sayısı		Kareler Toplamı	sd	Ortalamanın Karesi	F	p.
Etki	Gruplar arası	2,721	4	0,680	1,172	0,322
	Grup içi	353,882	610	0,580		
	Toplam	356,603	614			
Hile	Gruplar arası	4,816	4	1,204	1,374	0,241

	Grup içi	534,401	610	0,876		
	Toplam	539,218	614			
Uygulama	Gruplar arası	5,576	4	1,394	1,510	0,198
	Grup içi	563,239	610	0,923		
	Toplam	568,816	614			
Yasal	Gruplar arası	4,081	4	1,020	0,755	0,555
	Grup içi	824,186	610	1,351		
	Toplam	828,267	614			
Vizyon	Gruplar arası	25,500	4	6,375	5,018	0,001
	Grup içi	774,953	610	1,270		
	Toplam	800,454	614			

Katılımcıların bilirkişilik sayısına göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından 0,05 anlamlılık seviyesi ya da %95 güvenirlilikte farklılaşma olup olmadığını ortaya koymak Anova (F) analizleri yapılmıştır. Analizler sonucunda katılımcıların bilirkişilik sayısına göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından sadece “vizyon boyutunun F=5,018; p<0,01” farklılaştığı tespit edilmiştir. Bu farklılaşmaların kimlerin lehine kimlerin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere PostHoc Tukey HSD analizi yapılmıştır.

Tablo 75: Adli Muhasebe -I- Ölçeği Alt Boyutlarından Vizyon Boyutunun Bilirkişilik Sayısına Göre Farklılık Kaynağı Analizi

Çoklu Karşılaştırmalar							
(I) Bilirkişilik yapma sayınız	Vizyon	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval		
					Lower Bound	Upper Bound	
Tukey HSD	5'den az	5-10 arası	-0,20031	0,20391	0,863	-0,7582	0,3576
		11-20 arası	0,21429	0,27287	0,935	-0,5323	0,9608
		20'den fazla	0,60476	0,31409	0,305	-0,2546	1,4641
		Hiç	,39835*	0,12975	0,019	0,0434	0,7533
	5-10 arası	5'den az	0,20031	0,20391	0,863	-0,3576	0,7582
		11-20 arası	0,41460	0,29684	0,630	-0,3975	1,2267
		20'den fazla	0,80507	0,33513	0,116	-0,1118	1,7220
		Hiç	,59866*	0,17462	0,006	0,1209	1,0764

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Katılımcıların bilirkişilik sayısına göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından vizyon boyutundaki farklılaşmanın kimin lehine kimin aleyhine olduğunu tespit etmek üzere yapılan PostHoc Tukey HSD analizi sonucunda farklılığın 5'den az yada 5-10 arası bilirkişilik yapmış katılımcılar lehine, bilirkişilik yapmamış katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda az sayıda da

olsa bilirkişilik yapmış katılımcıların Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından vizyon boyutu kavramını anlama da akademik seviyesinin yüksek seyrettiği şeklinde yorumlanabilir.

Katılımcıların bilirkişilik sayısı değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından etik, hile, uygulama ve yasal boyutları açısından farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Yani katılımcıların bilirkişilik sayısının adli muhasebe uygulayıcılarının ilgili boyutlar açısından algılama ve uygulamada, bilinç ve davranışının değişmediği söylenebilir.

Bu bağlamda H₆ hipotezi yani “Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların bilirkişilik yapma sayılarına göre farklılık vardır” yargısı kısmen kabul edilmiştir.

4.7.6. Adli Muhasebe -I- Ölçeğinin Adli Muhasebeye Bakış Açısı İle Korelasyon Analizleri

Değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyi, korelasyon katsayısının 0-0,29 arasında olması durumunda zayıf veya düşük, 0,30-0,64 arasında olması durumunda orta, 0,65-0,84 arasında olması durumunda kuvvetli veya yüksek, 0,85-1 arasında olması durumunda ise çok kuvvetli veya çok yüksek şeklinde yorumlanır. Korelasyon katsayısının karesine (r^2) "belirlilik (determinasyon) katsayısı" denir. Bu katsayı, bir değişkenin diğer değişkene hangi oranda bağlı olduğunu gösteren, bir değişkendeki değişimlerin yüzde kaçının diğer değişken tarafından açıklanacağını belirten katsayıdır. Bu sayı 0 ile 1 arasında değer alır (Ural ve Kılıç, 2013, 245).

4.7.6.1. Adli Muhasebeye Bakış Açısı İle Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Açısından İlişkinin İncelenmesi

Araştırma kapsamında “Adli Muhasebeye Bakış Açısı” ile Adli Muhasebe -I- ölçeğinin boyutları arasındaki ilişki düzeyini göstermek üzere korelasyon analizleri yapılmış ve yorumlanmıştır.

Tablo 76: Adli Muhasebeye Bakış Açısı Davranışı İle Adli Muhasebe -I- Ölçeği Boyutları Arası İlişki Çizelgesi

		Korelasyonlar					
		Adli					
		Muhasebe	Etki	Hile	Uygulama	Yasal	Vizyon
Adli Muhasebe	Pearson Korelasyon	1					
	p. N	615					
Etki	Pearson Korelasyon	,854**	1				
	p.	0,000					

	N	615	615			
Hile	Pearson Korelasyon	,685**	,612**	1		
	p.	0,000	0,000			
	N	615	615	615		
Uygulama	Pearson Korelasyon	,673**	,404**	,330**	1	
	p.	0,000	0,000	0,000		
	N	615	615	615	615	
Yasal	Pearson Korelasyon	,288**	-0,003	-,131**	,127**	1
	p.	0,000	0,943	0,001	0,002	
	N	615	615	615	615	615
Vizyon	Pearson Korelasyon	,570**	,289**	,173**	,318**	,299**
	p.	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	N	615	615	615	615	615

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Yapılan korelasyon analizi sonucu Adli Muhasebeye Bakış Açısı ile Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından “Etki Boyutu ($r=0,854$; $r^2=0,729316$)” yargıları arasında doğrusal, pozitif yönde, çok güçlü ve kuvvetli bir ilişki söz konusudur. Bu bağlamda uygulayıcıların Adli Muhasebeye Bakış Açısının etik boyutundan yaklaşık % 73 oranında etkilenmekte ve adli muhasebe bakış açısının %73’ünü açıkladığı söylenebilir.

Adli Muhasebeye bakış açısı ile “Hile Boyutu ($r=0,685$; $r^2=0,469$)” yargıları arasında doğrusal, pozitif yönde, güçlü ve kuvvetli bir ilişki söz konusudur. Bu bağlamda uygulayıcıların Adli Muhasebeye Bakış Açısının hile boyutundan yaklaşık % 47 oranında etkilenmekte ve Adli Muhasebeye Bakış Açısının %47’sini açıkladığı söylenebilir.

Adli Muhasebeye Bakış Açısı ile “Uygulama Boyutu ($r=0,673$; $r^2=0,4529$), yargıları arasında doğrusal, pozitif yönde, güçlü ve kuvvetli bir ilişki söz konusudur. Bu bağlamda uygulayıcıların Adli Muhasebeye Bakış Açısının uygulama boyutundan yaklaşık % 45 oranında etkilenmekte ve adli muhasebe bakış açısının %45’ini açıkladığı söylenebilir.

Adli Muhasebe Bakış Açısı ile “Vizyon Boyutu ($r=0,570$; $r^2=0,3249$)” yargıları arasında doğrusal, pozitif yönde, orta şiddette güçlü bir ilişki söz konusudur. Bu bağlamda uygulayıcıların Adli Muhasebe Bakış Açısının vizyon boyutundan yaklaşık %33 oranında etkilenmekte ve adli muhasebeye bakış açısının %33’ünü açıkladığı söylenebilir.

Adli Muhasebeye Bakış Açısı ile “Yasal Boyut ($r=0,288$; $r^2=0,083$)”, yargıları açısından da doğrusal, pozitif yönde ve çok zayıf düzeyde bir ilişki söz konusu olduğu söylenebilir. Bu bağlamda uygulayıcıların Adli Muhasebeye Bakış Açısının yasal boyutundan yaklaşık %8 oranında etkilenmekte ve adli muhasebeye bakış açısının %8’ini açıklamaktadır.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından “Etki Boyutunun” diğer alt boyutlarla ilişkisi incelendiğinde; “Hile Boyutu ($r=0,612$; $r^2=0,3745$)” ve “Uygulama Boyutu ($r=0,404$; $r^2=0,163$)” arasında doğrusal, pozitif yönde ve orta düzeyde bir ilişki söz konusudur, ayrıca “Vizyon Boyutu ile ($r=0,289$; $r^2=0,0835$) doğrusal, pozitif yönde ve düşük, zayıf düzeyde bir ilişki söz konusu olup, “Yasal Boyut ($r=0,0003$)” yargıları arasında korelasyon bulunmamaktadır, ilişkisizdir sonucuna varılmıştır.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından “Hile Boyutunun” diğer alt boyutlarla ilişkisi incelendiğinde; “Uygulama Boyutu ($r=0,330$; $r^2=0,1089$)”, “Vizyon Boyutu ($r=0,173$; $r^2=0,2992$) ve “Yasal Boyutu ($r= -0,131$)” yargıları açısından da korelasyon bulunmamaktadır, ilişkisizdir sonucuna varılmıştır.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından “Uygulama Boyutunun” diğer alt boyutlarla ilişkisi incelendiğinde; “Vizyon Boyutu ($r=0,318$; $r^2=0,101124$) ve “Yasal Boyutu ($r=0,127$; $r^2=0,016129$)” yargıları açısından da doğrusal, pozitif yönde ve zayıf düzeyde bir ilişki söz konusudur.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından “Yasal Boyutunun”, “Vizyon Boyutu ($r=0,299$; $r^2=0,089401$) yargıları açısından da doğrusal, pozitif yönde ve zayıf düzeyde bir ilişki söz konusudur.

Bu bağlamda H_{11} hipotezi yani “Adli Muhasebeye Bakış Açısı ile Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları arasında anlamlı bir ilişki vardır” kabul edilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Mali nitelikteki suçlar ve bu suçlardan sağlanan faydalar şekil ve boyut değiştirerek geçmişten günümüze kadar yapılagelmektedir. Sonu gelmeyen suç eylemlerinden etkilenmemek mümkün olmadığı için, işletmeler kendilerini korumak adına bu tür suç eylemlerini en aza indirme yollarını aramaktadırlar. Mali suçlar ve bunların sonucunda ortaya çıkan hile ve yolsuzluklar işletmeleri zor duruma düşürdüğü gibi ülke ekonomilerini de olumsuz etkilemektedir. Hile ve yolsuzlukları tespit etmek, engellemek veya minimuma indirmek için, günümüz teknolojisinden istifade edip gerekli önlemlerin alınması ve denetim faaliyetleriyle ilgili düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Globalleşen dünyada teknolojinin sunmuş olduğu imkânlarla beraber finansal işlemlerin gerçekleşmeye başlaması, büyük şirketlerin klasik muhasebe anlayışının da değişmesine ve çağa ayak uydurarak kendini yenilemesini zorunlu kılmıştır. Bu karmaşık yapı içerisinde yapılacak işlemlerde bilinçsizce yapılabilecek hataların yanında art niyetli ve bilinçli bir şekilde yapılan hile ve suiistimalleri belirlemek zorlaşmış, eski yöntemlerin eksikliği ve yetersizliği ortaya çıkmıştır.

Muhasebe bilgi sistemi çağa kendini uyarlayarak değişen ihtiyaçları karşılamak için alt dallara ayrılmıştır. Klasik muhasebe, işletmenin mali nitelikteki olayları kayıt altına alan, düzenleyen, sınıflandıran ve ilgili bilgi kullanıcılarına bunları sunan bir bilim iken, üretilen bilgilerin doğruları yansıtıp yansıtmadığını belirleme ihtiyacı doğmuş ve uzmanlık gerektiren muhasebe denetimi alt dalı oluşturulmuştur.

Bilgi teknolojisiyle beraber uzmanlık gerektiren alanlara ihtiyaç halen devam etmektedir. Günümüzde yeni yöntemlerle özellikle mali nitelikli olaylarda işlenen suçların ve yapılan hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi eskiye nazaran daha fazla uzman desteği gerektirmekte, bunun bir

sonucu olarak yeni uzmanlık alanlarına olan ihtiyaç git gide artmaktadır. Bu ihtiyaca cevap verebilecek uzmanlık alanlarından bir tanesi de muhasebe alt dallarından kabul edilen adli muhasebedir.

Adli muhasebe, muhasebe yönü ağır basan olayların, hukuki ihtilafların, mali uyuşmazlıkların veya çeşitli konulardaki finansal suçların başta muhasebe ve hukuk olmak üzere birçok bilim dalının yardımıyla çözüme kavuşturulmasını sağlayan bir uzmanlık alanıdır. Aynı zamanda adli muhasebe mali ve hukuki nitelikteki yargı süreci devam eden, mahkeme aşamasına intikal etmiş ya da etmemiş olayların sonuçlandırılmasında denetim, hukuk, psikoloji ve kriminoloji gibi disiplinlerden istifade edip bilimsel araştırma tekniklerini kullanarak, olayları en ince ayrıntılarına kadar inceleyerek ilgili taraflara hizmet sunan bilim dalıdır.

Adli muhasebecilik mesleği, pek çok uzmanlık alanını bünyesinde barındıran kapsamlı bir meslek olup, hızlı bir şekilde ve sürekli büyüyen işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzlukların olumsuz etkilerinin küresel boyutlarda görülmeye başlanmasıyla önemi giderek artan bir muhasebe uzmanlık alanına dönüşmüştür. Rakamların ötesini irdeleyerek suçları öngörmek mantığına dayanan adli muhasebecilik mesleği, uygulama konularını oluşturan “dava destek danışmanlığı”, “uzman tanıklık” ve “hile araştırmacılığı” hizmetleri ile sadece ticari suçlarla sınırlı kalmadan sözleşmelerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda, işletme hile ve yolsuzluklarında, vergi ihtilaflarında, idari uyuşmazlıkların çözümünde, işletme birleşme, ayrılma ve değerlemeleri ile ilgili çözüm gerektiren davalarda, fikri ve sınai hakları ilgilendiren uyuşmazlıklarda, boşanmalardaki mal paylaşımının ekonomik boyutunu ilgilendiren vb. konularda geniş bir çalışma alanına sahiptir.

1980’li yıllardan itibaren başta Amerika ve Kanada olmak üzere gelişmiş ülkelerde hızla yaygınlaşan adli muhasebecilik mesleği Türkiye’de aynı gelişimi henüz gösterememiştir. Meslekle ilgili herhangi bir yasal düzenlemenin tam olarak bulunmadığı ülkemizde adli muhasebe konusuna uygulamacıların ilgisi son birkaç yılda kendini göstermeye başlamıştır.

Hata, hile ve yolsuzlukların tespiti, kara paranın aklanması, terörün finansmanı, elektronik ortam dolandırıcılıkları, yatırım hileleri gibi suçların mücadelesi ve araştırılmasında önemli bir görev üstlenen adli muhasebecilik mesleği gelişmeye oldukça açık bir alandır. Hizmet sunulan kesimin genişliği de göz önünde bulundurulursa Türkiye’de önemli bir boşluğu dolduracağı düşünülmektedir.

Bu açıdan adli muhasebenin ülkemizdeki mevcut durumu ve adli muhasebe mesleğine duyulan ihtiyaç göz önünde bulundurularak hazırlanan bu çalışmada, adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesi için adli muhasebe ilgili uygulayıcıları olan muhasebe meslek mensuplarının,

hukukçuların ve akademisyenlerin görüşlerine başvurulmuştur. Bu bağlamda araştırmaya katılan hâkim ve avukatlar, SMMM ve YMM ile akademisyenlerin adli muhasebeye bakış açıları değerlendirilmiş, adli muhasebe hakkındaki farkındalıkları ölçülmüş, hile ve yolsuzlukların durumu ve mevcut düzenlemelerin yeterliliği hakkındaki görüşleri alınmış, adli muhasebeye duyulan ihtiyacın düzeyi belirlenmiş ve verilen yanıtlar açısından karşılaştırmalar yapılarak mesleğin ülkemizdeki gelişimine yönelik öneriler sunulmuştur.

Adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesi üzerine yapılan bu araştırma çerçevesinde uygulayıcıların davranışlarını ölçmek üzere yapılan uygulama kapsamında aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

Erkek katılımcı sayısının kadın katılımcı sayısından daha fazla olduğu yani katılımcıların yaklaşık %80'inin erkek katılımcılar olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %93'ünün 50 yaş altı aralıkta yani genç ve orta yaş X ve Y kuşağı bireylerden oluştuğu tespit edilmiştir. Katılımcıların sadece %3'ünün lise mezunu bireylerden oluştuğu, kalan %97'lik kesimin üniversite mezunu kişilerden yani akademik seviyesi yüksek kişilerden oluştuğu tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %81'inin serbest meslek erbabı kişilerden oluştuğu tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %69'unun 5 yıldan fazla kıdem süresine sahip, tecrübeli kimseler olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %72'sinin hiç bilirkişilik yapmadığı bunlara 5'ten az bilirkişilik yapanlar da eklendiğinde yaklaşık %87'sinin bilirkişilik faaliyetinde bulunmamış olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların çoğunluğunun bilirkişilik kurumunun vergi kaçırmayı önlediğini düşündüğü tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %90'ının adli muhasebeciliğin üniversitelerde bir program olarak yer alması gerektiğini düşündüğü tespit edilmiştir.

Çalışmaya ait araştırma “Dünya genelinde yaşayan insanların sağlığını tehdit eden bulaşıcı hastalıklardan olan Yeni Koronavirüs (COVID-19)” virüsünün ortaya çıktığı ve yayılmaya devam ettiği Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından “Pandemi” dönemi olarak ilan edilen dönemde gerçekleşmiştir. Bundan dolayı çalışmada pandemi sürecine ait yargılara da yer verilmiş ve bu yargılara göre katılımcıların yarısından fazlasının pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırmaya” eğiliminin arttığını düşündükleri tespit edilmiştir. Katılımcıların (%65) çoğunluğunun pandemi döneminde hile uygulamalarının arttığını düşündüğü tespit edilmiştir.

Katılımcıların yaklaşık %82'sinin adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hilelerin azalmasında etkili olacağını düşündükleri tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %82'sinin adli muhasebe uygulamalarının işletmelerin hukuksal olaylarının (hukuki ihtilafların) çözümünde

etkin bir araç olacağını düşündükleri tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %83'ünün kara paranın aklanmasına ilişkin davaların çözüme kavuşturulmasında, adli muhasebecilik mesleğinin etkili olacağı yargısına vardıkları tespit edilmiştir.

Elitaş, Karakoç ve Görgülü (2011) tarafından yapılan çalışmada adli muhasebe mesleğinin farkındalığının artırılması için çeşitli seminer, konferanslar ve eğitimlerin gerektiği görüşü üzerinde durulmuş, aynı şekilde çalışmamızdaki katılımcıların yaklaşık %87'sinin adli muhasebe mesleğine kanunlar ve eğitimlerle destek verilmesi gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir.

Katılımcıların yaklaşık %86'sının adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli bir gereklilik olacağını düşündükleri tespit edilmiştir, Ciğer ve Topsakal (2015) tarafından yapılan çalışma sonucunda da adli muhasebecilerin adli muhasebe sınavına tabi tutularak sertifika veya belge sahibi olmaları gerektiği görüşüyle eşleşen bir sonuç elde edilmiştir.

Katılımcıların yaklaşık %84'ünün mahkemeye intikal etmiş mali konulu ticari davalarda adli muhasebeciye ihtiyaç duyulduğuna inanmakta oldukları tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %79'unun hile, kayıtları ve belgeleri tahrip ederek haksız kazanç sağlamak olduğu yargısına katıldıkları tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %88'inin hilenin belli bir amaç için kasıtlı yapılan davranış biçimi olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir.

Kasum (2009) tarafından yapılan çalışmada gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerine zarar veren hile ve yolsuzluk olaylarının önüne geçilmesi için adli muhasebe uygulamalarına gereksinim duyulduğu sonucuna varılmıştı. Çalışmamızda da katılımcıların yaklaşık %86'sının adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayacağını düşündükleri tespit edilmiş, dolayısıyla iki çalışma sonucu paralellik göstermiştir.

Katılımcıların yaklaşık %64'ünün vergi uygulamaları ve vergi oranları hilenin yapılmasına sebebiyet verdiğini düşündükleri tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %58'inin mevzuatların sürekli değişmesinin hileli uygulama riskini arttıracığını düşündükleri tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %65'inin hile ve yolsuzlukla mücadelede, Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemelerin yeterli olmadığını düşündükleri, bunlara kararsızlarda katıldığında oranın %77'ye ulaştığı tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %66'sının hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olduğuna inanmadıkları, bunlara kararsızlarda katıldığında oranın %80'e yükseldiği tespit edilmiştir.

Bazı katılımcıların, muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve paradigmalarının bilrikişilik faaliyetlerinde yeterli olduğunu düşündükleri görülmüş, konuyla alakalı Çoban (2013)

muhasebe meslek mensuplarının yetkinliklerini tespit etmeyi amaçladığı çalışmasında bilirkişilik sisteminin yeterli olmadığını, muhasebe meslek mensuplarının da uzman tanıklık mesleği için yeterli olmadıklarını belirtmiştir.

Katılımcıların yaklaşık %55'inin bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel davranma özelliklerinin olması gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %77'sinin adli muhasebe, dava konusu olayın muhasebe mevzuatındaki yerinin tespiti için gerekli olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir.

Katılımcıların yaklaşık %69'unun hile ve yolsuzlukların önüne geçilmesi için adli muhasebe mesleğinin zaruri bir gereksinim olduğu sonucu, Ramaswamy (2005) çalışmasındaki hile ve yolsuzlukların tespit edilmesinde en fazla önem arz eden muhasebe, finans bilgisi ve mali nitelikli olayların analiz yeteneğinin gerekliliği düşüncesini desteklemektedir.

Katılımcıların %69'unun adli muhasebeci raporunun davanın seyrini değiştirmede etkili olduğuna inandıkları tespit edilmiştir. Katılımcıların %82'sinin ticaret hukuku ile ilgili davaların ve uyuşmazlıkların çözümünde, adli muhasebecilik mesleğinin öneminin büyük olduğuna inandıkları tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %90'ının adli muhasebe mesleğini icra edecek olan kişilerin güvenilir, tarafsız ve dürüst olmalarının önemli olduğuna inandıkları tespit edilmiştir. Katılımcıların %76'sının adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalı yargısına katıldıkları tespit edilmiştir. Katılımcıların %71'inin hileli işlemin kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarılmasının adli muhasebenin çalışma alanına girdiğine inandıkları tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %86'sının adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerektiğine (denetim, hukuk, suç bilimi vs.) inandıkları tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %86'sının bilirkişilerin, bir olayın doğru olduğuna dair kesin kanıt sahibi değilse görüş bildirmekten kaçınması gerektiği düşüncesinde oldukları tespit edilmiştir. Katılımcıların %88'inin bilirkişilerin yapmış olduğu incelemelerde karar verirken bağımsız davranmaları gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir. Katılımcıların %78'inin bilirkişilerin uyuşmazlık konusu ile ilgili ehil ve uzman kişiler olmaları gerektiğini düşündükleri tespit edilmiştir.

Katılımcıların yaklaşık %80'inin Türkiye'deki adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği ile ilgili düzenlemelerin dünyadaki gelişmelere uygun olmadığı kanısında oldukları tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %82'sinin Türkiye'deki eğitim sisteminin adli muhasebe eğitimi için uygun olmadığına inandıkları tespit edilmiştir. Katılımcıların yaklaşık %87'sinin muhasebe konulu davalarda "hâkimlerin ve avukatların" muhasebe bilgisinin yeterli olmadığını düşündükleri tespit edilmiştir.

Genel olarak yargı cümlelerine verilen cevaplar değerlendirildiğinde katılımcıların; çeşitli nedenlerle uygulayıcıların hile davranışını bilerek, isteyerek ve bilinçli olarak yaptıklarını

düşündükleri tespit edilmiştir. Adli muhasebe mesleği ile uğraşanların mesleklerinde gerekli eğitimleri alması, kanunları ve mevzuatları öğrenmeleri gerektiğini düşündükleri ve ilgili alanda yetersizlikler gördükleri tespit edilmiştir. Adli muhasebe mesleği ile uğraşanların gerekli yeterlilik seviyesine erişmeleri durumunda ve hileyi önleme için gerekli prosedürleri uygulayarak hileli durumların önlenebileceği ve ülke ekonomisine katkı sağlanacağı düşüncesinde oldukları tespit edilmiş, ayrıca kara paranın aklanmasını ve ticaretinin önlenmesinde adli muhasebecilik mesleğinin etkili olacağını düşündükleri tespit edilmiştir.

Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak geliştirilmesi, değerlendirilmesi ve bu konuyla ilgili gerekli belgelendirmelerin yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcıların mahkemeye intikal etmiş mali davalarda adli muhasebeciliğin bir ihtiyaç olduğunu düşündükleri, bu tip problemlerin ancak adli muhasebecilikle üstesinden gelinebileceği sonucuna varılmıştır.

Hileli işlemlerle, belgelerin ve kayıtların yeniden düzenlenerek (değiştirilerek) gizleme, süsleme ve örtüleme işlemleri yapıldığı kanısına varılmış, vergi uygulamalarının ve oranlarının hileye olanak sağladığını bu nedenle vergi oranlarının ilgililer lehine azaltılmasının bu tip hileli işlemlerin önünü alabileceği, ayrıca mevzuatlardaki sürekli değişimlerin boşluklar oluşturarak hileye ortam hazırladığına inandıkları sonucu çıkarılmıştır.

Katılımcıların çoğunluğa yakınının muhasebe meslek elemanlarının bilirkişilik mesleği için yeterli oldukları düşüncesini savunmuşlardır.

Yine katılımcıların çok küçük bir kısmının hile tespit yöntemlerini yeterli bulduğunu kalan çoğunluğun kullanılan yöntemleri yeterli bulmadıkları, katılımcıların çok düşük bir kısmının hile ve yolsuzlukla mücadelede Türkiye'deki yasal düzenlemelerin yeterli olduğu düşüncesine sahip oldukları belirlenmiştir.

Adli muhasebe kapsamında hilelerin incelenmesine ilişkin elde edilen bulgulardan bir çıkarım yapılacak olursa, 21. Yüzyılın ilk çeyreğinde yaşanan çok çalkantılı dönemler evresinde adli muhasebecilik mesleği için yeterli bir uygulama alanı oluşturulursa hileli işlemlerin en aza indirilmesi mümkün görünmektedir.

Adli Muhasebe -I- ölçeğinde kullanılan boyutların değişkenlere göre değerlendirilmesi sonucunda elde edilen bulgulara göre;

Vizyon boyutunun cinsiyet değişkenine göre, erkek katılımcıların vizyon bağlamında bilirkişilerin ve muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının bilirkişilik

faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütmek üzere yeterli olduğu düşüncesi açısından kadın katılımcılara göre daha yüksek değerlendirildikleri tespit edilmiştir.

Analizler sonucunda Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından katılımcıların adli muhasebe programının üniversitelerde program olarak yer alması hakkındaki düşünceleri değişkenine göre, evet diyen katılımcıların adli muhasebeciliğin hilelerin önlenmesinde etkili olacağına daha çok inandıkları bu nedenle de bunu daha da etkili kılmak adına adli muhasebenin üniversitelerde bir program olarak yer almasını daha çok istedikleri tespit edilmiştir.

Analizler sonucunda Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutları açısından pandemi sürecinde “vergi yükü nedeniyle vergi kaçırma” eğiliminin arttığı düşüncesi değişkenine göre, evet diyen katılımcıların vergi uygulama ve oranlarının hile yapılmasına sebebiyet verdiği, mevzuatların sürekli değişmesinin hileli uygulama riskini arttırdığı ve hileye başvurmanın işletmenin durumunu mevcut durumdan daha iyi veya kötü göstermek için olduğunu düşündükleri ya da bu tip konulara karşı hayır diyenlerden daha olumlu düşündükleri tespit edilmiştir.

Yine analizler sonucunda pandemi döneminde hile uygulamalarının arttığını düşünme değişkenine göre evet diyen katılımcıların pandemi ile birlikte hile uygulamalarının daha da arttığına inandıkları tespit edilmiştir.

Katılımcıların eğitim düzeyi değişkenine göre Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarına bakıldığında lisans ve doktora mezunu katılımcıların hile kavramını anlama stillerinin farklı olduğu düşünülebilir. Lisans ve doktora mezunu katılımcıların Adli Muhasebe -I- ölçeği boyutlarından hileli işlemleri bilerek ve isteyerek yapılan kayıt dışı işlemler olarak anlama ve yorumlamada daha iyi ve yetkin oldukları şeklinde tespit edilmiştir.

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ışığında vergi kaçırma ve hile yöntemlerinin yenilediği bu nedenle de 5 yıldan az kıdeme sahip katılımcıların mevcut hile uygulamalarını daha çabuk çözerek olayı anladıkları ancak 10 yıldan fazla kıdeme sahip katılımcıların bunu çözümlenmede yetersiz kaldıkları tespit edilmiştir.

Yapılan korelasyon analizinde ölçekte kullanılan yargılar ile boyutlar arasında nasıl bir ilişki olduğunu gösteren bulgulara göre;

Etki boyutu ile yargılar arasında doğrusal, pozitif yönde, çok güçlü ve kuvvetli bir ilişki olduğu, hile boyutu ile yargılar arasında doğrusal, pozitif yönde, güçlü ve kuvvetli bir ilişki olduğu, uygulama boyutu ile yargılar arasında doğrusal, pozitif yönde, güçlü ve kuvvetli bir ilişki olduğu,

vizyon boyutu ile yargılar arasında doğrusal, pozitif yönde, orta şiddette güçlü bir ilişki olduğu, yasal boyut ile yargılar a

rasında da doğrusal, pozitif yönde ve çok zayıf düzeyde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda boyutlar arasında genel olarak bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır.

Yapılan korelasyon analizinde ölçekte kullanılan boyutlar arasında nasıl bir ilişki olduğunu gösteren bulgulara göre;

Etki boyutunun; Hile boyutu ve uygulama boyutu arasında doğrusal, pozitif yönde ve orta düzeyde ilişkisi olduğu, vizyon boyutu ile doğrusal, pozitif yönde ve zayıf düzeyde ilişkisi olduğu, yasal boyut ile korelasyon bulunmadığı, boyutların birbirleriyle ilişkisiz olduğu tespit edilmiştir. Hile boyutunun; Uygulama boyutu, vizyon boyutu ve yasal boyut ile doğrusal, pozitif yönde ve zayıf düzeyde bir ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Uygulama boyutunun; Vizyon boyutu ve yasal boyutu ile doğrusal, pozitif yönde ve zayıf düzeyde bir ilişkisi olduğu tespit edilmiştir. Yasal boyutu ile vizyon boyutu arasında doğrusal, pozitif yönde ve zayıf düzeyde bir ilişki söz konusu olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmamızın amaçlarından biri olan katılımcıların görüşlerinin karşılaştırılması sonucunda elde edilen bulgulara göre;

Akademisyenlerin adli muhasebe açısından hile kavramını SMMM' den kavramsal bağlamda daha iyi anladıkları ve yorumladıkları, bilirkişi olarak hilelere daha iyi teşhis koydukları tespit edilmiştir. Hâkim, SM ve YMM'lerin Türkiye'deki yasa ve mevzuatların hileleri tespit ve önlemede yeterli olduğu kanaatini taşıdıkları, bu anlamda kanun ve mevzuatları ön plana çıkardıkları, ancak avukat ve akademisyenlerin bu mevzuata dair onlardan çok daha karamsar oldukları anlaşılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının vizyon kavramına avukat ve akademisyenlerden daha yatkın oldukları, ayrıca avukat ve akademisyenlere göre adli muhasebe uygulamalarında vizyon boyutunu anlama ve yönetmede daha proaktif oldukları tespit edilmiştir.

Avukat ve akademisyenlerin adli muhasebe uygulamalarının ticari faaliyetlerde yapılan hileleri azalttığı konusunda SMMM' den daha olumlu düşündükleri, adli muhasebecilik mesleğinin bu sürecin yönetilmesinde etkili olduğu düşüncesindedirler denilebilir.

Adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli olduğunu düşünüyorum yargısı açısından farklılığın akademisyenler lehine, SMMM unvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda akademisyenlerin adli muhasebeciliğin bir meslek olarak tanımlanması ve buna yönelik belgelendirme programlarının oluşturulmasının önemli olduğu konusunda SMMM unvanlı katılımcılarından daha

olumlu düşündükleri, eğitim ve belgeleme ile adli muhasebeciliğin daha da geliştirilerek ilgili sürecin yönetilmesinde etkili olacağı düşüncesinde oldukları söylenilebilir.

Adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayacağını düşünüyorum yargısı açısından farklılığın hâkim, SM, ve YMM unvanlı katılımcılar lehine, SMMM unvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda hâkim, SM ve YMM unvanlı katılımcıların adli muhasebecilik mesleğinin ortaya çıkarttığı ve önleyebileceği hilelerle ülke ekonomisine katkı sağlayabileceği ve ülkenin kalkınmasına olumlu yönde etkide bulunacağı düşüncesini savundukları söylenebilir.

Hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olduğunu düşünüyorum yargısı açısından farklılığın hâkim, SM ve YMM unvanlı katılımcılar lehine, avukat unvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda hâkim, SM ve YMM unvanlı katılımcıların hilenin tespit edilme yöntemlerinin yeterli olduğu konusunda daha iyimser daha esnek avukatların ise daha kötümser oldukları, yani hilelerin belirlenmesinde kullanılan yöntemleri yetersiz buldukları şeklinde değerlendirilebilir.

Bilirkişilerin olaylara karşı sezgisel davranması gerektiğini düşünüyorum yargısı açısından farklılığın SMMM ve YMM unvanlı katılımcılar lehine, avukat unvanlı katılımcılar aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda SMMM ve YMM unvanlı katılımcıların bilirkişilerin adli muhasebe olaylarını değerlendirirken daha sezgisel davrandıkları hususunda daha iyimser daha esnek avukatların ise daha kötümser oldukları, yani insanların incelemelerde çok mekanik davrandıkları olayların perde arkasında yer alan davranış nedenleri ile ilgilenmedikleri şeklinde değerlendirilebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının bilirkişilik faaliyetlerinde yeterli olduğunu düşünüyorum yargısı açısından farklılığın hâkim, SM, SMMM ve YMM unvanlı katılımcılar lehine, avukat ve akademisyenler aleyhine olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda hâkim, SM, SMMM ve YMM unvanlı katılımcıların adli muhasebecilik bakımından muhasebe meslek mensuplarının bilgi düzeyi ve bakış açılarının bilirkişilik faaliyetlerinde yeterli olduğu konusunda daha yüksek kanaate sahip iken, avukat ve akademisyenler adli muhasebecilik yeteneği bakımından muhasebe meslek mensuplarını bilirkişilik faaliyetlerinde yetersiz gördükleri tespit edilmiştir.

Araştırma sonucuna göre öneriler şu şekilde sıralanabilir;

- Ülkemizde adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğine yönelik “düzenleyici kurum”, “akademik eğitim” ve ”mesleki uygulama faaliyetleri” şeklinde olmak üzere üç unsur üzerinde çalışmalar yapılması gerekmektedir.

- Adli muhasebe mesleğinin bir geçerliliğe sahip olması ve ülkemizde yer edinebilmesi için yapılması gereken ilk işlerden biri 3568 no'lu meslek yasası ile düzenlemenin yapılmasıdır. Bu düzenleme ile adli muhasebenin ülkemizde meslek olarak uygulamada kabul görmesi son derece önemlidir.
- Adli muhasebe mesleğinin bilinirliğini arttırmak adına, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından mesleğe yönelik eğitim programlarının düzenlenmesi, seminer ve konferans gibi etkinliklerin tertip edilmesi gerekmektedir.
- Adli muhasebeye duyulan ihtiyaç göz önüne alındığında adli muhasebe eğitimi konusunda, üniversitelerin lisansüstü programlarına adli muhasebe derslerini eklemeleri, adli muhasebe ile yakından ilişkili alanlarda uzmanlaşmaya yönelik seçmeli derslerin eklenmesi adli muhasebenin eğitim ayağında atılacak önemli adımlar sayılabilir.
- Adli muhasebe uzmanı unvanına sahip olunması için bir sertifika programı yerine, alınacak eğitimler ve stajlar sonucunda yeterliliğin ölçüldüğü sınavlar yapılabilir. Yapılacak bu sınavların da Maliye bakanlığı tarafından düzenlenmesi düşünülebilir.
- Yurt dışında Adli muhasebe eğitimini bir program veya bölüm olarak veren üniversiteler incelenebilir, ülkemizdeki üniversitelerde bu program veya bölümlerin nasıl uyarlanabileceği üzerine çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Açık, S. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları Ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 20(3). 1071-1090.
- Adal, E. (1998). Hukukun Temel İlkeleri.1. Baskı. İstanbul: Beta Basın Yayın Dağıtım.
- Akal, C. (2014). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Ne Olduğu, Denetim Sektöründe Farkındalığı Ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler Üzerine Bir Değerlendirme. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Haliç Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akbulut, Y. (2010). Sosyal bilimlerde SPSS uygulamaları.1. Baskı. İstanbul: İdeal Kültür Yayıncılık.
- Akın, O. & Onat, O. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi. Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi. 8(1). 33-51.
- Aktaş, H. Ve Kuloğlu G. (2008). Adli Muhasebe Ve Adli Muhasebecilik Mesleği. Muhasebe ve Denetime Bakış. c.25: 101-120.
- Akyel, N. (2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi. Sakarya.
- Al, A. (2014). Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi. Mali Çözüm. Sayı 125. sf. 95-124.
- Alpar, R. (2013). Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistiksel Yöntemler. Detay Yayınları. 291-294. Ankara.
- Alptekin, M. (2017). İşletmelerde Muhasebe Hata ve Hilelerinin Önlenmesinde Kurumsal Kaynak Plânlaması. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Altınsoy, M. (2011). Adli Muhasebecilik Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü. Association of Certified Fraud Examiners(ACFE). (t.y.). CFE Qualifications. <https://www.acfe.com/cfe-qualifications.aspx> (10 Şubat 2019).
- Altunay, M.A. ve Acar, D. (2015). Türkiye'deki Adli Muhasebeciliğin Hakimlerin Bakış Açuları Bağlamında Analizi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. C.20. S.4. S.43-66.
- Altunışık, R. Coşkun, R. Bayraktaroğlu, S. Ve Yıldırım, E. (2007). Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri. Sakarya Yayıncılık. Adapazarı.

- American Board of Forensic Accounting (ABFA). (t.y.). About Us. http://abfa.us/about_us/ (17 Şubat 2019)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (t.y.). Mission and History. <https://www.aicpa-cima.com/about-us/mission.html> (10 Şubat 2019).
- Arıkan, R. (2004). Araştırma Teknikleri ve Rapor Yazma. Asil Yayın Dağıtım. İstanbul.
- Atmaca, M. ve Terzi, S. (2012). Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. 1. Baskı. İstanbul: Yayılım Yayıncılık.
- Awolowo, I. (2019). Mali Tablo sahtekarlığı: Adli muhasebeye bir paradigma kayması ihtiyacı (Doktora tezi, Sheffield Hallam Üniversitesi).
- Aydın, H. (2018). Adli Muhasebe ile İlgili Dünyadaki Uygulamalar Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Araştırılması. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 492231)
- Aytekin İ. (2017). SMMM ve YMM Mesleklerinde Etik Algısı ve Bunun Muhasebe Hata ve Hilelerine Etkisi: TRC 1 Bölge Analizi, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Beykent Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.
- Balcı, M. (2014). Adli Muhasebe Uygulamaları Ve Günümüzdeki Durumu. İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi.
- Batı, M. (2017). Muhasebe Hileleri ve Vergiden Kaçınma Türk Vergi Mevzuatındaki Yasallığı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bayrak, N. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Niğde.
- Bayraklı, H. Erkan H. ve Elitaş, C. (2012). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Bhasin, M. (2013). Adli Bilimin İlgili Becerilerinin Bir İmparatorluk İncelemesi Muhasebeciler: Gelişmekte Olan Bir Ekonomi Deneyimi. Avrupa Dergisi Muhasebe Denetimi ve Finans Araştırması. 1 (2). s. 11-52.
- Biegelman, Martin T. (2013). Faces of Fraud. New Jersey: Wiley.
- Bozkurt, N. (2009). İşletmelerin Kara Deliği: Hile, Çalışan Hileleri. İstanbul: Alfa Basım Yayın Dağıtım.
- Bozkurt, N.(2000b). İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileleri Doğuran Nedenler. Yaklaşım Dergisi. 92. 63-68.
- Bozkurt, N. (2000a). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan–Adli Muhasebecilik. Yaklaşım Dergisi. Sayı 94. sf. 56-60.

- Carnes, K. C., ve Gierlasinski, N. J. (2001). Forensic Accounting Skills: Will Supply Finally Catch up to Demand?. *Managerial Auditing Journal*. 16 (6), 378-382.
- Chartered Accountants Australia and New Zeland (CA-ANZ). (t.y.). About Us. <https://www.charteredaccountantsanz.com/about-us> (13 Şubat 2019).
- Chartered Professional Accountants Canada (CPA-Canada). (t.y.). About Chartered Professional Accountant of Canada. <https://www.cpacanada.ca/en/the-cpaprofession/> about-cpa-canada (12 Şubat 2019)
- Ciğer, A. ve Y. Topsakal. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış; Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları Ve Engelleyicileri. *Akdeniz Üniversitesi. İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (31). ss. 70-88.
- Coşkun, A. (2013). Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye'deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Crumbley, D. L.(1995). Forensic Accountants Appearing In The Literature. *New Accountant*. vol:10. Issue: 7
- Crumbley, L. (2001). The Growing Field of Forensic Accounting. *New Accountant*, 18-33.
- Çabuk, A. & Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'de Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*. Sayı: 54. 27-50.
- Çabuk, A. Yücel, E. (2012b). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 56: 67-84.
- Çaldağ, Y. (2007). Denetim ve Raporlama. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çeliker, F. (2018). Adli Muhasebe Ve İlgili Tarafların Algı Düzeyleri. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yüksek Lisans Tezi. Van.
- Çetin, H. (2018). Adli Muhasebe Ve Çalışan Hileleri İle Hile Yapanların Karakteristik Özellikleri. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Aydın Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul
- Çıtak, N. (2009). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama Mıdır?. *Mali Çözüm Dergisi*, c.91: 81-109.
- Çite, A. (2017). Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetime Etkisi. İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Çoban, Y. (2013). Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği, Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çömlekçi, F. (2004). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. 4. Basım. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri

- Dağdeviren, İ. ve Ş. Mirza. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (2), ss. 209-234.
- Demir, Ş. (2014). Muhasebe Hataları ve Hileleri ile Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi. *MÖDAV*, 169-193.
- Develioğlu, K. (2015). Adli Muhasebe Ve Uygulamaları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi . İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DiGabriele, J. (2005). *Forensic Accounting In Matrimonial Divorce*, R.T. Edwards Publishing.
- Digabriele, J. (2008). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. *Journal of Education for Business*, 331-338.
- DiGabriele, JA, (2011). Adli Muhasebenin Entegrasyonu ve Denetim Paradigması. *THE FORENSIC EXAMINER*, 20 (3), s. 70-73.
- Diñç, Y. Cengiz, S.(2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği.Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5(1), 221-236
- Doğan, A. (2018). Yargı Denetiminde Adli Muhasebecilik ve Hile İncelemesi. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Dönmez, A. & Çavuşoğlu, K. (2015), Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması. *Journal Of Accounting. Finance And Auditing Studies*, 1(3), 34-67.
- Erya, O. & Otor, J. (2013). Forensic Accounting As A Tool For Fighting Financial In Nigeria. *Research Journal Of Finance And Accounting*, Vol: 4, No: 6, 18-25.
- Elitaş, B. L. (2012). Seçilmiş Örneklerle Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 153-172.
- Elitaş, C. Karakoç, M. & Görgülü, M. E. (2011). Stance of Accounting Instructors to Forensic Accountancy Profession: Example of Turkey. *International Journal of Business and Social Science*, 2(10), 224-241.
- E-mevzuat HUAK. (2012). madde 22.
- Erkan, A. (2016). Muhasebeci Ve Hukukçuların Bakış Açısından Adli Muhasebenin, Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Burdur.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 1, ss. 229-237.
- Ertikin, K. (2017). Hile Denetimi:Kırmızı Bayraklar Tespiti İçin Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, Sayı 75, ss. 71-94.

- Ertürk, A. (2010). İşletmelerde Hata ve Hileyi Önlemede İç Kontrol Sisteminin Etkililiği ve Bir Uygulama. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Fleming, A. S., Pearson, T. A., Riley R. A. (2008). “West Virginia University: Forensic Accounting and Fraud Investigation (FAFI)”. Issues in Accounting Education, 23 (4), pp. 573–580.
- Geçici, H. (2020). Muhasebe Hata Ve Hilelerinin Meslek Ahlakı Çerçevesinde Değerlendirilmesi: Adana İlinde Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. Adana.
- Gökoğlan, K. & Kök, M. (2021). Muhasebede Hile: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Ş. Karabulut (Ed). Muhasebe- Organizasyon- Pazarlama: Anlayış- Tartışma ve Gelişmeler (Cilt-1 Muhasebe) İçinde (s.65-83). Ankara. Gazi Kitabevi.
- Gökoğlan, K., Kök, M. & Altundağ, S. (2021). Muhasebede Hatalar: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Dicle Akademi Dergisi. Yıl 1. Sayı. 16-33.
- Gray, D. (2008). Forensic Accounting And Auditing : Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing. American Journal Of Business Education, 1(2), 115-126.
- Grippio, F. J., & Ibex, J. W. (2003). Introduction To Forensic Accounting. National Public Accountant. pp.4-4.
- Gülten, S. (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. Ankara Barosu Dergisi. Sayı 3. ss. 311-319.
- Gülten, S. Ve Kocaer, İ. (2011). Adli Muhasebe Uygulamaları. Ankara.
- Gürbüz, H. (1995). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Bilim Teknik Yayınları.
- Güredin. E. (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul.
- Haftacı, V. (2016). Muhasebe Denetimi. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hahn, B., Rufus, R., & Miller, L. (2015). Forensic Accounting. Pearson Higher Ed.
- Hegazy, S. (2014). Exploring the Forensic Accounting Practice in the UK: Evidence from the profession, Doktora Tezi.
- Houck, M., M. Kranacher, B. Morris, R. Riley, J. Robeitson, and J. Wells (2006). “Forensic Accounting as an Investigative Tool: Developing a Model Curriculum for Fraud and Forensic Accounting.” The Cpa Journal, c.76: 68-70.
- <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-51/--2214> (26 Şubat 2019).
- <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/E-Kitap/sayi-55/--2218> (26 Şubat 2019).
- Huber, D. (2012). Is Forensic Accounting in the United States Becoming a Profession? Journal of Forensic & Investigative Accounting , Sayı 1, ss. 240-270.

- Huck, S. W. (2008). Reading statistics using SPSS for Windows. (6th ed.), London: Sage Publications.
- Imoniana, J.O., Antunes M.T.P, & Formigoni, H. ,(2013) ,’’ The Forensic Accounting And Corporate Fraud’’, Journal Of Information Systems And Technology Management , Vol.10, No:1, 119-144.
- İSMMMO Akademi. (2009). 2009 Yılı Oda Faaliyet Raporu. İstanbul.
- İSMMMO Akademi. (2010). 2010 Yılı Oda Faaliyet Raporu. İstanbul.
- Karacan, S. (2012). Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi. Yıl 4. Sayı 8. 105-128.
- Karpardis K.M. (2002). A Fraud Detection Model: A must For Auditors. Journal of Financial Regulation and Compliance. 10.3, 266-278.
- Karşlıoğlu, I., & Karavardar, A. (2019). Adli muhasebe mesleğinin muhasebe meslek mensupları arasında farkındalığı: Trabzon SMMMO üyelerine yönelik bir araştırma. Muhasebe ve Denetim Bakış= Accounting & Auditing Review, 18(56), 141-164.
- Kasum, A. (2009). The Relevance Of Forensic Accounting To Financial Crimes In Private And Public Sectors Of Third World Economies: A Study From Nigeria. The 1st International Conference on Governance Fraud Ethics and Social Responsibility, 1-12.
- Kaval, H. (2005). Muhasebe Denetimi: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleriyle. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaya, U. (2005). Muhasebe Mesleğinde Adli Muhasebe Uzmanlığı ve Türkiye Açısından Gerekliliği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. C. 50-55, S.17, Ankara..
- Kaya, Z. (2013). Adli Muhasebecilik Kavramı Farkındalığı: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi. Afyon Kocatepe Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kepekçi, C. (2006). Bağımsız Denetim. 5.Baskı. İstanbul: Avcıol Basım Yayınevi
- Keskin, S. (2014). Muhasebe Hata ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta.
- KILIÇ, S. (2016). Cronbach’ın alfa güvenilirlik katsayısı. Journal of Mood Disorders, 6(1). 47-48.
- Kılıçbey, E. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe Yönelik Algılarının Farklı Değişkenler Açısından Değerlendirilmesi: Kars Ardahan Ve Iğdır Örneği” Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, s.6
- Kirik, Z. (2007). Muhasebe Hata ve Hileleri İle Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

- Kleyman, Y. (2006). A Course In Forensic Accounting. Pace University, Honors College Theses, (Pp. 1-22). Erişim adresi: http://digitalcommons.pace.edu/honorscollege_theses/40, (Erişim tarihi: 20.07.2018).
- Konur, T. (2018). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Ve Denetim Anabilim Dalı Muhasebe Ve Denetim Yüksek Lisans Programı. Bilirkişilik Ve Adli Muhasebe Müessesesi Çerçevesinde Uzman Tanıklık Faaliyetinin İncelenmesi: İstanbul İli Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- KPMG (2009). “Türkiye Suistimal Önleme ve İnceleme Bölümü- Yöneticilerin Bakış Açısı İle Türkiye’de Suistimal: Riskler, Etkiler ve Alınması Gereken Dersler”. Türkiye’de Suistimal Raporu.
- Kranacher, M., B. Morris, T. Pearson, R. Riley (2008). “A Model Curriculum for Education in Fraud and Forensic Accounting,” Issues In Accounting Education, c.23: 505–519.
- Kuloğlu, G. (2007). Adli Muhasebe Kapsamında Kredi Kartı Dolandırıcılıkları ve Türkiye Örneği, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Kurt, A. ve İ. Elagöz. (2015). “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinden Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış”. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Girişimcilik Ve Kalkınma Dergisi, 10(1), ss. 213-238.
- Kurt, A. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Perspektifinde Adli Muhasebecilik Mesleğine Bakış. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On sekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Kutlu, H. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata Ve Hileleri Hakkında Algı Ve Tutumlarının Belirlenmesi: Osmaniye İlinde Bir Uygulama. Yüksek Lisans Tezi. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı. Osmaniye.
- Kürşat, Z. (2003). Borçlar Hukuku Alanında Hile Kavramı. İstanbul.
- Lawrence F. Ranallo, (2006). “Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast”, Golden, Thomas W. et al. (Ed.), in A Guide to Forensic Accounting Investigation New Jersey: John Wiley & Sons Inc, s.109.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2011). Denetim İlke ve Esasları 1. Cilt (4. b.). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Mengi, B. (2013). Hileli Finansal Raporlama. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Meriç, A. ve Erkuş, H. (2016). “Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Uzman Tanıklık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”. Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 14(2), ss. 317-340.
- Mevzuat Bilgi Sistemi (e-mevzuat). (2012). Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6325.pdf> (25 şubat 2019).
- Mevzuat Bilgi Sistemi (e-mevzut). (2012). Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu. <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6328.pdf> (25 şubat 2019).

- Mohd, İ. S., & Mazni, A. (2007). An Overview of Forensic Accounting in Malaysia. International Conference on Business and Information, 11-13.
- Murphy, ML. (2014). Adli muhasebeciler için en iyi sosyal beceriler. [İnternet üzerinden] Mevcut: https://www.aicpastore.com/Content/media/PRODUCER_CONTENT/Newsletters/Articles_2014/FVSHaberler/becerilerforensicaccountants.jsp
- Oberholzer, C. (2002). Quality Management in Forensic Accounting. Gordon Institute of Business Science, 3-5.
- Okaro, S., & Okoye, E. (2011). Forensic Accounting and Audit Expectation Gap. The Perception of Accounting Academics, 1-23.
- Owojori, A.A. And Asaolu, T. O. (2009), "The Role Of Forensic Accounting İn Solving The vexed Problem Of Corporate World", European Journal Of Scientific Research, Vol. 29, No. 2, ss.184-186.
- Özdoğan, Sümeyye. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Ve Akademisyenlerin Adli Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Bir Araştırma: Sivas Örneği. Yüksek Lisans Tezi. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü. İşletme Ana Bilim Dalı, Sivas.
- Özkul, F., & Özdemir, Z. (2013). Çalışan hilelerinin önlenmesinde proaktif yaklaşımlar: Kurumsal işletmelerde insan kaynakları yöneticileri üzerine nitel bir araştırma. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/165815>
- Öztürk, S. (2016). Muhasebe Hileleri İle Mücadelede Kontrol Öz Değerlendirmenin Rolü. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Öztürk, S., Topal, A., & Yunus, Kaya. (2019). TRA 2 bölgesi akademisyenlerinin bakış açısıyla adli muhasebe eğitimi. Muhasebe ve Finansman Dergisi. (81). 163-182.
- Pazarçeviren, S. (2005), Adli Muhasebecilik Mesleği, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt. 1. Sayı.2. 1-19.
- Pehlivan, A. (2010). Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma, Yayınlanmış Doktora Tezi. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ramaswamy, V. (2005). Corporate Governance And The Forensic Accountant. The CPA Journal, 68-70.
- Ramaswamy, V. (2007). New Frontiers: Training Forensic Accountants Within The Accounting Program’. Journal Of College Teaching & Learning , Vol 4, Number 9, 31-38.
- Rezaee, Zabihollah and Burton, E. James. (1997). Forensic Accounting Education: Insights from Academicians and Certified Fraud Examiner Practitioners. Managerial Auditing Journal, 12 (9). 479-489.
- Saltoğlu, M. (2003). Yaratıcı Muhasebede Özel Amaçlı Şirketlerin Rolü Ve Enron Örneği. Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi, c.10: 107-116.

- Saruhan, Ş. C. ve Özdemirci, A. (2011). Bilim, Felsefe ve Metodoloji, 3. Baskı, Beta Basım Yayım.İstanbul.
- Saxena, A.K. (2012). Black Money and Economic Crimes, New Delhi: K.K.Publications
- Seda, M. and Kramer, P. B. (2009). “State of Forensic Accounting Tracks at the University Undergraduate/Graduate Levels and the Related Need to Change the Educational Model Used in the Accounting Curriculum”, Journal of Forensic Studies in Accounting and Business, 1 (1), pp. 23-50.
- Selek, S. ve Arıkan Z. (2004). Muhasebe Düzensizlikleri (Accounting Irregularities) ve Vergilendirme (Taxation). Vergi Dünyası Dergisi. Sayı: 275 ss. 20- 31.
- Selimoğlu, S. , Ş. Uzun, S. Uyar ve M. Özbirecikli, P. Arsoy, A. B. Başar (2014). Muhasebe Denetimi Ve Mali Analiz. 4. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Sert, B. (2019). Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü. Muhasebe Ve Hukuk Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe İhtiyacına Yönelik Değerlendirmeleri- Sakarya İli Örneği. Yüksek Lisans Tezi
- Sharma, A., Panigrahi, P. (2012). A Review of Financial Accounting Fraud Detection based on Data Mining Techniques, International Journal of Computer Applications, 39(1), s.37-47.
- Sipahioğlu, Y.G. (2019). Muhasebe, muhasebecilik, adli muhasebe ve Türkiye'de dört büyük denetim şirketinin verdiği adli muhasebe hizmetleri. Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.
- Süer, H.M. (2007). Ticaret Meslek Liselerinde Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Eğitiminden Beklentiler ve Karşılaşılan Sorunlar, İstanbul Üniversitesi, SBE, YYLT, İstanbul. s.17
- Şahin, M. (2011). Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Şen, E. (2019). Adli muhasebe kapsamında siber suçlar ve adli bilişim, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- T.C. Resmi Gazete. (2016). Bilirkişilik Kanunu. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/11/20161124-1..htm> (25 Şubat 2019).
- T.C. Resmi Gazete. (2011). Hukuk Muhakemeleri Kanunu. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110204-2.htm> (26 Şubat 2019).
- T.C. Resmi Gazete. (2017). Ceza Muhakemesinde Uzlaştırma Yönetmeliği. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/08/20170805-4.htm> (25 Şubat 2019).
- Tanç A. (2004). Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar ve Hileli Finansal Raporlama: Vak’a Analizleri, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

- Tarhan Mengi, B. (2012). "Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu". Mali Çözüm Dergisi, (114): 113-128.
- Tarhan, N. (2016). Psikolojik Savaş Gri Propaganda. İstanbul: Timaş Yayınları.
- Taştan, H. Adli Muhasebe, İstanbul: İstanbul Okan Üniversitesi Yayınları, 2018.
- Tazegül, A., & Kılıçbey, E. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeciliğe yönelik algılarının farklı değişkenler açısından değerlendirilmesi: Kars Ardahan ve Iğdır örneği. International Journal of Academic Value Studies, 3(17), 119-133.
- TDK (Türk Dil Kurumu), <http://www.tdk.gov.tr> (15.04.2017)
- Terzi, S., & Gülten, S. (2014). Adli Muhasebe Uygulamaları. Ankara: ASMMMO. s. 29.
- Thornhill, W. T. (1994). Forensic Accounting: How to Investigate Financial Fraud. USA: Burr Ridge III: Irvin Professional Pub.
- Toraman, C., Abdöğlü, H., & İşgüden, B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar, Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 1, ss. 17-55.
- Turan, İ. Şimşek, Ü. & Aslan, H. (2015). Eğitim araştırmalarında likert ölçeği ve likert-tipi soruların kullanımı ve analizi. Sakarya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 30(1), 186-203.
- Turgut, Ö. (2015). Adli Muhasebe Kapsamında Yönetim Hilelerinin İncelenmesi ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Erzincan: Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Tez Ref. No: 391261)
- Turner, J. L., Mock, T. J. and Srivastava, R. P. (2003). "An Analysis of The Fraud Triangle". The University of Memphis Working Paper, 1-33.
- Türedi, H. ve Alıcı, Ü. (2014). "Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde Geç Kontrol Yapısının Önemi". Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 6 (11): 119-133.
- Uluslan, H., Eren, E., & Köylü, Ç. (2012). 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (55), 11-34. [Erişim tarihi 11 Temmuz 2019].
- Ural, A. ve Kılıç, İ. (2018). Bilimsel Araştırma Süreci Ve SPSS İle Veri Analizi, Detay Yayıncılık, 5.Baskı, Ankara.
- Usul, H.- Topçuoğlu, M. (2011). Finansal Manipülasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebecinin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C. 52-66, S.3, Isparta.
- Uyar, G. F. Ü. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mesleğin Dünyadaki Gerekliliği: Worldcom Skandalı. Sobider Sosyal Bilimler Dergisi. 2(5), 178-192.

Watson, S. F. (2004). The Effect of The Implicit Theory of Integrity on An Internal Auditor's Assessment of Management Fraud Risk. Louisiana State University LSU Digital Commons, LSU Doctoral Dissertations.

www.tdk.gov.tr 15.06.2020

Yücel, E. (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği Ve Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Uludağ Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.